

บทที่ 2

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การตรวจสอบภายในของกรมการตรวจสอบภายใน ทอ. นั้นพบปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในมากมาย ซึ่งไม่แตกต่างจากผู้ตรวจสอบภายในในหน่วยงานอื่น ๆ จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจในการทำวิจัยเพื่อศึกษาปัญหาในการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ สำหรับการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องในบทนี้ใช้หลักของแนวคิด (Concept) ทฤษฎี (Theory) และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. แนวความคิดและลักษณะโดยทั่วไปการตรวจสอบภายใน
2. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบภายใน
3. การตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ
4. ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดและลักษณะโดยทั่วไปของการตรวจสอบภายใน

1.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

K.H.Spencer Pickett. (2003 : 239) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.”

“การตรวจสอบภายใน คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายด้วยการประเมินและการปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ และเป็นระเบียบ”

ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ.2551 (2551 : 1) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าและการปรับปรุง

การปฏิบัติงานของราชการให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในจะช่วยให้ส่วนราชการบรรลุถึงเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหาร ความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ”

สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (2553 : 5) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายใน ไว้ว่า “การตรวจสอบภายในคือการให้ความเชื่อมั่นและคำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและ เป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุ เป้าหมาย ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ

1.2 วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบภายใน

1.2.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุ วัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้ตั้งไว้ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการ บริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ ซึ่งทิศทาง การทำงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในจะถูกกำหนดโดยความเสี่ยงของกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์และประเมิน ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรในทุก ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็นด้านการกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบสารสนเทศ พร้อมทั้งดำเนินการตรวจสอบไปตามแผนการตรวจสอบภายใน รวมถึง การให้ข้อเสนอแนะและคำปรึกษาในกระบวนการตรวจสอบภายในนั้น (สมาคมผู้ตรวจสอบ ภายใน, 2553 : 5)

1.2.2 ขอบเขตของการตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในจำกัดขอบเขตอยู่ที่การทดสอบและการประเมิน ความเพียงพอ ความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร ตลอดจนคุณภาพของการปฏิบัติงานในทุกกิจกรรม ดังนั้นขอบเขตการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบ ภายใน จึงมีดังนี้ (สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน, 2553 : 5 - 6)

- 1) สอบทานและรายงานความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงาน ตลอดจนวิธีการที่ใช้ในการวินิจฉัยและวัดผล
- 2) สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบที่สำคัญต่อการดำเนินงานและการรายงานว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติที่วางไว้ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- 3) สอบทานความเหมาะสมของการเก็บรักษาทรัพย์สิน และทดสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง
- 4) ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า
- 5) สอบทานการดำเนินงานหรือแผนงานเพื่อให้แน่ใจว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนงานที่สอดคล้อง

1.3 ลักษณะของการตรวจสอบภายใน

ในปัจจุบันเศรษฐกิจของประเทศไทยกำลังเจริญเติบโต มีการระดมทุนเพื่อใช้ในการขยายธุรกิจ จึงมีความจำเป็นที่กิจการต่าง ๆ ที่ต้องการให้ความเจริญเติบโตนั้นเป็นไปอย่างมั่นคงและยั่งยืนตลอดไปจะต้องจัดการให้มีการบริหารงานอย่างโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ เพื่อให้ผู้ลงทุนรวมทั้งผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายมั่นใจในระบบการบริหารจัดการของกิจการนั้น การที่จะทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเชื่อมั่นการบริหารงานของกิจการก็จะต้องมีระบบที่สามารถสร้างความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการบริหารงาน ว่ากิจการมีการบริหารงานที่มีหลักเกณฑ์เหมาะสมเป็นไปตามนโยบายของกิจการ และถูกต้องตามกฎระเบียบที่กำหนดไว้ หน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและเอกชนจึงได้เริ่มตระหนักถึงความสำคัญของการจัดให้มีการตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจจะทำโดยจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นในองค์กรเอง หรือใช้บริการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานภายนอกองค์กรก็ได้ อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าในปัจจุบันงานตรวจสอบภายในเป็นงานที่มีความสำคัญต่อองค์กร แต่ความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับลักษณะของงานตรวจสอบภายในยังไม่แพร่หลายเท่าที่ควรจึงควรที่จะทำความเข้าใจในลักษณะของการตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง

1.3.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

ลักษณะงานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินอย่างเป็นระบบและสนับสนุนให้มีการปรับปรุงความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการบริหารความเสี่ยง ระบบการควบคุม และระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าระบบต่าง ๆ ที่กล่าวมา สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร งานตรวจสอบภายในสามารถให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์กรทั้งในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้น การจะเข้าใจถึงลักษณะงานตรวจสอบภายในจึงต้องทำความเข้าใจถึงความหมายและวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล ดังต่อไปนี้

1) *การบริหารความเสี่ยง* การบริหารความเสี่ยงเป็นแนวคิดทางการบริหารที่มีความสำคัญอย่างมากในปัจจุบัน เนื่องจากองค์กรต่างเผชิญกับสภาพแวดล้อมของการค้ายุคเสรีที่มีการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว องค์กรจึงเผชิญกับความเสี่ยงที่จะส่งผลกระทบต่อองค์กรอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องมีการจัดการกับความเสี่ยงขององค์กรอย่างเหมาะสม เพื่อที่จะสามารถลดความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นแก่องค์กร รวมไปถึงการสร้างโอกาส และหรือมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรได้ในอนาคต

มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) กำหนดให้การประเมินและการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงเป็นลักษณะงานของกิจกรรมตรวจสอบภายในประเภทหนึ่ง ซึ่งควรช่วยให้องค์กรบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงสำคัญที่เผชิญอยู่ และช่วยให้เกิดการปรับปรุงระบบการจัดการความเสี่ยงและการควบคุมต่าง ๆ

การตรวจสอบภายในที่ได้มาตรฐานจะกำหนดให้มีการวางแผนการตรวจสอบความเสี่ยง หมายถึง การจัดลำดับของการจัดสรรทรัพยากรของการตรวจสอบไปในจุดที่มีความเสี่ยงสูงเป็นลำดับต้น ๆ โดยพิจารณาจากผลการประเมินความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการประกอบกิจกรรม วัตถุประสงค์ ทรัพยากรและการดำเนินงาน รวมทั้งวิธีการที่สามารถทำให้รักษาผลกระทบของความเสี่ยงที่มีโอกาสเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยกระบวนการหลักการบริหารความเสี่ยง (Business Risk Management Process : BRMP) สามารถแบ่งได้ 4 ขั้นตอนหลัก ดังนี้

(1) *ระบุความเสี่ยง (Risk Identification)*

- บัญชีเสี่ยงใดที่มีหรืออาจมีผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กรในการเดินไปสู่เป้าหมายเชิงกลยุทธ์ที่วางไว้
- ควรมีการพิจารณาจัดลำดับความสำคัญของปัจจัยความเสี่ยงที่ระบุได้
- สาเหตุที่ก่อให้เกิดปัจจัยเสี่ยงในกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process) จากผลกระทบจากปัจจัยเสี่ยงที่มีต่อองค์กร
- การลดผลกระทบและการป้องกันความเสี่ยงในกระบวนการทางธุรกิจ
- การเปลี่ยนแปลงลักษณะความเสี่ยงของกระบวนการทางธุรกิจ

ธุรกิจ

- การจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงในกระบวนการทาง

Strategy)

(2) กำหนดกลยุทธ์เพื่อจัดการความเสี่ยง (Formulate Risk Management

- การเลือกใช้กลยุทธ์ในการบริหารจัดการความเสี่ยง
- การป้องกันหรือหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (Avoid)
- การกระจายหรือลดความเสี่ยง (Reduce)
- การคงระดับความเสี่ยงไว้ (Retain)
- การโอนหรือการหาพันธมิตรเพื่อร่วมรับความเสี่ยงด้วยกัน

(Transfer or Share)

- การใช้ประโยชน์จากความเสี่ยง (Exploit)

(3) บริหารความเสี่ยง (Manage Risk)

- ความสามารถในการดำเนินผลสำเร็จตามกลยุทธ์
- การกำหนดรายละเอียดนโยบายและกลยุทธ์ทางธุรกิจ

(Business Strategies and Policies)

- การเตรียมความพร้อมและการเพิ่มขีดความสามารถของ

บุคลากรในองค์กร

- การปรับปรุงออกแบบระบบการรายงานในการติดตามผลและ

ประเมินผลสำหรับผู้บริหาร (Management Reports)

- การใช้เครื่องมือและวิธีการเพื่อสนับสนุนการปฏิบัติงาน

(Tools and Methodologies) ที่มีประสิทธิภาพ

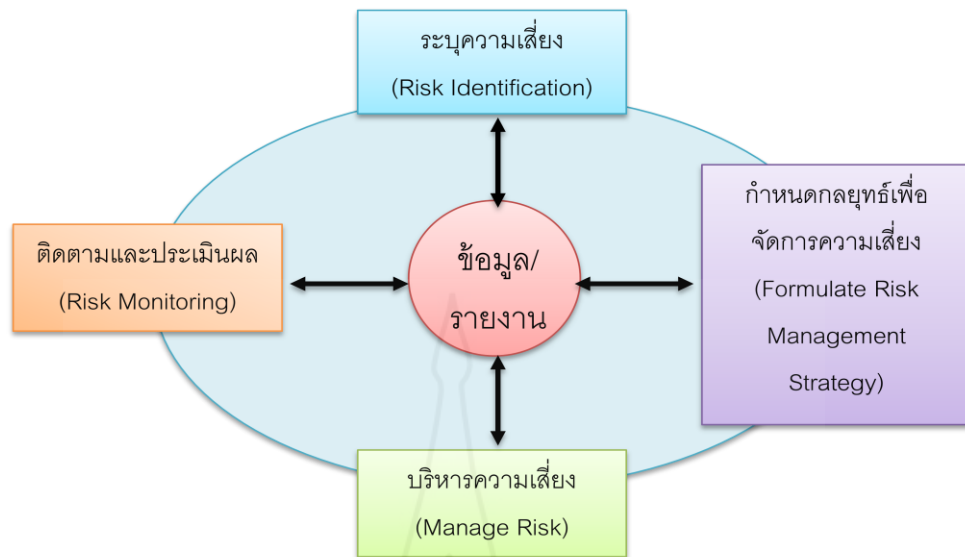
- การพัฒนาระบบข้อมูลและระบบสนับสนุนการประมวลผล

ข้อมูล (Systems and Data) ที่จำเป็นต่อการใช้ในการตัดสินใจ

(4) ติดตามและประเมินผล (Risk Monitoring)

- ติดตามและประเมินผลการดำเนินงานตามกลไกการควบคุม
- การปรับปรุงระบบการติดตามผล
- การปรับปรุงขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงให้ดีขึ้นอย่าง

ต่อเนื่อง



ภาพที่ 2.1 กระบวนการบริหารความเสี่ยง (Business Risk Management Process : BRMP)

ที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2549: 304) คู่มือปฏิบัติสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน และกรรมการตรวจสอบเพื่อการกำกับดูแลกิจการที่ดี หน้า 304

2) การควบคุม คือการกระทำใด ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้มีขึ้น เพื่อช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งการควบคุมแบ่งเป็น 5 ประเภทได้แก่

(1) การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Controls) เป็นการป้องกันจากสิ่งที่ไม่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

(2) การควบคุมแบบค้นหา (Detective Controls) เป็นการค้นหาสิ่งที่ไม่ถูกต้องในองค์กร

(3) การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Controls) เป็นการแก้ไขปัญหาที่ตรวจพบ

(4) การควบคุมแบบสั่งการ (Directive Controls) เป็นการส่งเสริมสิ่งที่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

(5) การควบคุมแบบทดแทน (Compensating Controls) เป็นการควบคุมที่ช่วยทดแทนหรือชดเชยการควบคุมที่ขาดไป

มาตรฐานของการตรวจสอบภายในกำหนดให้กิจกรรมการตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้องค์กรสามารถดำรงประสิทธิภาพในการควบคุมต่าง ๆ เอาไว้ได้ด้วยการประเมินความเสี่ยงพอและประสิทธิผลของการควบคุมนั้น ๆ และสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้น โดยให้ครอบคลุมถึงการกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบข้อมูลสารสนเทศขององค์กร ซึ่งจะรวมถึง

- ความถูกต้อง ครบถ้วน และเชื่อถือได้ของข้อมูลการเงินและการดำเนินงาน
- ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน
- การดูแลทรัพย์สิน
- การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และสัญญาต่าง ๆ

3) การกำกับดูแลกิจการที่ดี กระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี หมายถึง การกำกับดูแลกิจการที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม (ยุติธรรม) ต่อกลุ่มต่าง ๆ ผู้มีส่วนได้เสียหรือมีผลประโยชน์กับองค์กร การกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการจัดการต่าง ๆ ภายในองค์กรไม่ว่าจะเป็นนโยบาย กลยุทธ์ การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายในเป็นไปด้วยความโปร่งใสและน่าเชื่อถือ ปัจจุบันเป็นที่เข้าใจว่าการขาดกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดีอาจทำให้การบริหารงานล้มเหลว หรือสร้างความเสียหายให้เกิดขึ้นกับองค์กร ดังนั้นการตรวจสอบภายในจึงมีความสำคัญเนื่องจากทำหน้าที่สนับสนุนให้กระบวนการกำกับดูแลที่ดีเกิดขึ้น ซึ่งตามมาตรฐานของการตรวจสอบภายในกำหนดให้ลักษณะงานตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้เกิดกระบวนการกำกับดูแล โดยการประเมินผลและปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่อไปนี้

- เพื่อเสริมสร้างจริยธรรมและคุณค่าที่เหมาะสมภายในองค์กร
- เพื่อให้หลักประกันว่าการบริหารจัดการภายในองค์กรมีประสิทธิภาพและผู้ปฏิบัติงานมีความรับผิดชอบในผลงานตามหน้าที่
- เพื่อสื่อสารข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมไปยังส่วนงานต่าง ๆ ภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- เพื่อประสานงานและสื่อสารข้อมูลระหว่างคณะกรรมการขององค์กร ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหารขององค์กร อย่างมีประสิทธิภาพ

1.3.2 ลักษณะการให้บริการของงานตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมในการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร

การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในคือ การประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลภายใน การจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสม เนื่องจากกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กรต่างมีความเสี่ยงในระดับที่แตกต่างกันซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการกำหนดทิศทางการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีการจัดทำแผนงานตรวจสอบภายในจากข้อมูลการวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร เพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบภายใน จากลักษณะของการตรวจสอบภายในขอบเขตการให้บริการจึงประกอบด้วยกลุ่มบุคคลที่ให้บริการ 2 ประเภทดังนี้

1) การบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) กลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการมี 3 ฝ่าย คือ

(1) เจ้าของงาน ได้แก่ กลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบงานและกระบวนการต่าง ๆ ขององค์กรหรือผู้รับตรวจ (Auditee)

(2) ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ได้แก่ กลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่มีหน้าที่หน้าที่ทำการประเมินกิจกรรมขององค์กร

(3) ผู้ใช้ (User) ได้แก่ กลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่ใช้ผลการประเมินของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นผู้กำหนดลักษณะและขอบเขตของการให้บริการความเชื่อมั่นและทำการประเมินหลักฐานอย่างเที่ยงธรรมเพื่อแสดงความเห็นและให้ข้อสรุปอย่างเป็นอิสระ

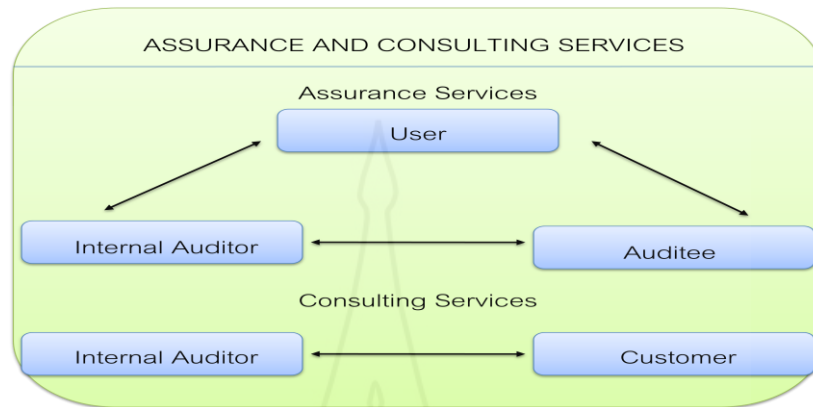
2) การบริการให้คำปรึกษา (Consulting Services) กลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบริการให้คำปรึกษามี 2 ฝ่าย คือ

(1) ผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ กลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่เป็นผู้ให้คำปรึกษา

(2) ผู้รับบริการ (Customer) ได้แก่ กลุ่มบุคคลหรือบุคคลที่ต้องการรับคำปรึกษา

การให้บริการคำปรึกษามีลักษณะเป็นการแนะนำและผู้ตรวจสอบภายในจะให้บริการได้ก็ต่อเมื่อได้รับการร้องขอจากผู้รับบริการเป็นการเฉพาะซึ่งลักษณะและขอบเขตของการให้คำปรึกษาจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับบริการ โดยในการให้บริการให้คำปรึกษานั้นผู้ตรวจสอบภายในจะต้องไม่เข้าไปร่วมรับผิดชอบในฐานะผู้บริหารของ

องค์กรนั้น และควรให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม การให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในสามารถแสดงได้ดังนี้



ภาพที่ 2.2 The Nature of Audit Service and the Standard

ที่มา : Kurt F. Reding, Paul J.Sobel, Urton L.Anderson, Michael J.Head, Sri Ramamoorti, Mark Salamasick (2007) Internal Auditing : Assurance & Consulting Services . The IIA Research Foundation P.2-11

ลักษณะการให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในมี 2 ประเภท คือ

1) การบริการให้ความเชื่อมั่น หมายถึง การตรวจสอบและประเมินหลักฐานต่าง ๆ อย่างเที่ยงธรรม โดยผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ข้อสรุปหรือให้ความเห็นอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับระบบงาน กระบวนการ และการกำกับดูแลที่ดีขององค์กร ดังนั้นจะเห็นว่าการบริการให้ความเชื่อมั่นเป็นบริการให้ความเชื่อมั่นเป็นบริการของผู้ตรวจสอบภายในที่ให้แก่ฝ่ายจัดการ การตรวจสอบภายในมีบทบาทในการตอบสนองความต้องการของฝ่ายจัดการในด้านสร้างความเชื่อมั่น เนื่องจากความเติบโตและความซับซ้อนของการประกอบกิจการทั้งภาคธุรกิจและภาครัฐ จึงทำให้ผู้บริหารไม่สามารถกำกับดูแลกิจกรรมทั้งหมดขององค์กรที่รับผิดชอบได้อย่างทั่วถึง ซึ่งทำให้กิจกรรมที่ไม่ได้กำกับดูแลขาดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ผู้ลงทุนหรือเจ้าของกิจการจึงต้องการตัวแทนที่เชื่อถือได้ในการเป็นผู้กำกับดูแลกิจกรรม ซึ่งในหลาย ๆ กรณีผู้ตรวจสอบภายในจึงมีบทบาทในการตรวจสอบการบริหาร

เป็นที่น่าเสียดายที่ฝ่ายจัดการมักไม่ตระหนักถึงผลประโยชน์ที่รอคอยอยู่ข้างหน้าและบ่อยครั้งที่ผู้ตรวจสอบภายในเองก็ไม่มีความรู้ด้านการจัดการที่เกี่ยวกับผลประโยชน์

เหล่านั้น ดังนั้นสำนักงานตรวจสอบภายในหลาย ๆ แห่งจึงจัดเตรียมความพร้อมสำหรับการตรวจสอบด้านอื่น ๆ นอกจากด้านการเงิน คือ ผู้ตรวจสอบภายในนอกจากจะเป็นนักบัญชีแล้วยังประกอบด้วยผู้ชำนาญผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น ๆ ด้วยเหตุนี้หน่วยงานตรวจสอบภายในจึงประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นักกฎหมาย นักเศรษฐศาสตร์ นักวิศวอุตสาหกรรม และนักคณิตศาสตร์ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในควรครอบคลุมปัญหาการจัดการทั้งองค์กร เพื่อช่วยฝ่ายจัดการในเรื่องต่อไปนี้

(1) การกำกับดูแลกิจกรรมที่ฝ่ายบริหารระดับสูงไม่สามารถดูแลได้อย่างทั่วถึง ในแต่ละปีผู้อำนวยการตรวจสอบภายในจะจัดเตรียมตารางของการตรวจสอบซึ่งมักจะเป็นกิจกรรมเฉพาะที่จะต้องกำกับดูแล และเสนอฝ่ายบริหารและคณะกรรมการซึ่งจะเป็นผู้พิจารณา เพื่อให้สามารถสนองความต้องการและความพอใจของผู้รับผิดชอบระดับสูง

(2) การพิจารณาความเสี่ยงและลดความเสี่ยง หน่วยงานตรวจสอบภายในจะระบุถึงความเสี่ยงที่สำคัญขององค์กร เพื่อจะได้กำหนดระบบการควบคุมซึ่งเป็นหัวใจสำคัญ เช่น การให้โบนัสพนักงาน เชื้อที่ไม่ได้ลงนาม การหมุนเวียนและการลาหยุดของพนักงานที่อยู่ในส่วนสำคัญ เป็นต้น เรื่องเหล่านี้จะอยู่ในตารางของการตรวจสอบ (Scheduled Audits) ผู้บริหารงานตรวจสอบภายในต้องมั่นใจว่าความเสี่ยงและการควบคุมเหล่านั้นไม่ได้ตรวจสอบ

(3) การให้รายงานที่ถูกต้องแก่ฝ่ายบริการระดับสูง เนื่องจากฝ่ายบริหารระดับสูงจะตัดสินใจบนฐานข้อมูลของรายงานที่ได้รับ ซึ่งโดยทั่วไปมักไม่ได้ตัดสินใจโดยใช้ความรู้ส่วนตัว ความถูกต้อง และความรวดเร็วของรายงานจะเป็นปัจจัยของการตัดสินใจ หน่วยงานตรวจสอบภายในบางแห่งได้กำหนดให้มีการรายงานแก่ฝ่ายบริหารในตารางของการตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะสอบถามความถูกต้อง เวลาที่เหมาะสม และความเหมาะสมของรายงาน ดังนั้นการตัดสินใจของฝ่ายจัดการจึงมีความถูกต้องมากขึ้น

(4) การปกป้องฝ่ายจัดการจากข้อจำกัดด้านเทคนิค สืบเนื่องจากความเจริญก้าวหน้าและความซับซ้อนของกิจกรรมทั้งภาครัฐกิจและภาครัฐ จึงทำให้ฝ่ายจัดการที่ต้องทำหน้าที่ในการตัดสินใจมีข้อจำกัดมากขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในสามารถแก้ไขได้

(5) การให้ข้อมูลเพื่อใช้ในการกระบวนการตัดสินใจ เนื่องจากผู้ตัดสินใจในเรื่องการดำเนินงาน คือ ผู้จัดการมิใช่ผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถให้ข้อมูลหรือชี้ถึงความถูกต้องของข้อมูลที่จะนำไปประกอบการตัดสินใจได้ ทั้งยังสามารถประเมินผลกระทบและความเสี่ยงที่เกิดจากการตัดสินใจนั้น

(6) การช่วยผู้จัดการในการจัดการงานด้วยการบ่งชี้ถึงการละเมิดและวิธีการจัดการ เนื่องจากผู้จัดการที่ไม่มีระบบการควบคุมกิจกรรมของตนเองมักจะสร้างปัญหาขึ้นใน

องค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะพบปัญหาและให้คำแนะนำเพื่อแก้ไขให้ถูกต้องโดยที่ลักษณะของปัญหาอาจเป็นเรื่องที่มองเห็นทันทีหรือเรื่องที่ต้องเจาะลึกถึงกันถึงของปัญหาก็ได้

2) การบริการให้คำปรึกษา ตรวจสอบภายในนอกจากจะให้บริการด้านความเชื่อมั่นแล้ว ยังสามารถให้บริการด้านคำปรึกษาด้วย เพื่อให้เข้าใจบทบาทของการบริการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายในให้กระจ่างขึ้นซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

(1) ลักษณะและขอบเขตของการบริการให้คำปรึกษา การบริการให้คำปรึกษามีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษา ให้คำแนะนำและโดยทั่วไปจะให้บริการก็ต่อเมื่อได้รับการร้องขอจากผู้รับบริการเป็นการเฉพาะ ลักษณะและขอบเขตของภารกิจการให้คำปรึกษาจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงกับผู้รับบริการ ภารกิจการให้คำปรึกษาจะมีผู้ที่เกี่ยวข้อง 2 ฝ่าย ฝ่ายแรกคือ ผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เป็นผู้ให้คำปรึกษา และฝ่ายที่ 2 คือผู้บริการ ได้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ต้องการรับคำปรึกษา

(2) วัตถุประสงค์ของการบริการให้คำปรึกษา วัตถุประสงค์ของการบริการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายในที่ให้กับผู้รับบริการก็เพื่อเพิ่มคุณค่า ปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร และเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กร เนื่องด้วยวิธีการ ประสิทธิภาพ ทักษะ การตรวจสอบและทักษะการวิเคราะห์ของผู้ตรวจสอบภายใน มีความเหมาะสมในการดำเนินการตรวจสอบภายในและการให้คำปรึกษาเพื่อมีส่วนช่วยให้องค์กรบรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

(3) ขอบข่ายการบริการให้คำปรึกษา การให้คำปรึกษาควรดำเนินการภายใต้ความเป็นอิสระ และคำนึงถึงความขัดแย้งทางผลประโยชน์และการให้คำปรึกษาต้องนำเสนอแก่ผู้บริหารเพื่อดำเนินการตัดสินใจและการให้คำปรึกษาถือเป็นส่วนหนึ่งของการให้คำแนะนำ ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร ผู้มีส่วนร่วมขององค์กรทุกคนควรตระหนักถึงคุณประโยชน์ของการตรวจสอบภายในและผู้มีส่วนร่วมทุกคนควรรับรู้ที่เหมาะสมต่อผลการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้มีส่วนร่วมทุกระดับตระหนักถึงคุณค่าของการตรวจสอบภายในในฐานะของเครื่องมือในการบริหาร ดังนั้นเมื่อผู้ตรวจสอบภายในต้องดำเนินการให้คำปรึกษา คำปรึกษานั้นควรได้รับการพิจารณาและให้ความสำคัญโดยผู้มีส่วนร่วมทุกระดับ

หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในต้องมีประสิทธิภาพและไหวพริบในการวางแผนและดำเนินการให้คำปรึกษาและประเมินผลของการให้คำปรึกษาและผู้บริหารควรมีความสามารถในการติดต่อสื่อสารเรื่องผลลัพธ์ของการให้คำปรึกษากับผู้บริหาร การบริการให้คำปรึกษาควรมีวิธีการเตรียมการให้คำปรึกษา การกำหนดขั้นตอนการให้คำปรึกษาและนโยบายให้สอดคล้องกับประเภทของการตรวจสอบภายในที่แตกต่างกัน ดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

- การให้คำปรึกษาด้านการตรวจสอบภายใน

- การให้คำปรึกษาอย่างไม่เป็นทางการ การดำเนินงานประจำ
ที่ไม่ใช่การตรวจสอบภายใน

- การให้คำปรึกษาพิเศษ เช่น การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการ
- การให้คำปรึกษาในกรณีฉุกเฉิน

อย่างไรก็ตามควรคำนึงว่าการให้คำปรึกษานั้นจะต้องไม่ก่อให้เกิดการ
เพิกเฉยหรือละเลยในการตรวจสอบภายใน และมุ่งเน้นที่ความมีอิสระรวมถึงให้ระมัดระวังในเรื่อง
ผลกระทบของการให้คำปรึกษาต่อการบริการให้ความเชื่อมั่น ควรมีการทำความเข้าใจในเรื่อง
วัตถุประสงค์และขอบเขตของการให้คำปรึกษา โดยขอบเขตควรครอบคลุมถึงวิชาชีพ ความเชื่อมั่น
และความมีชื่อเสียงของการตรวจสอบภายใน ส่วนการวางแผนการให้คำปรึกษาและการให้บริการ
อื่น ๆ ที่จำเป็น ก็ควรนำเสนอต่อฝ่ายบริหารตามความเหมาะสมและควรบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์
อักษร

1.3.3 วัตถุประสงค์และขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน

จากความหมายของการตรวจสอบภายในที่ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานสากล
การปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) นั้น จะเห็นว่า
การตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการประเมินผลโดยอิสระภายในองค์กร ซึ่งการประเมินผลนั้นเป็น
บริการอันมีประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย การตรวจสอบภายในจึงมี
วัตถุประสงค์สำคัญเพื่อช่วยให้ผู้บริหารทุกระดับสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบได้อย่างมี
ประสิทธิภาพโดยการสอบทานกิจกรรมต่าง ๆ แล้วเสนอข้อมูลเชิงวิเคราะห์ที่ชัดเจน รวมถึงผล
การประเมิน ข้อเสนอแนะ และข้อมูลสารสนเทศที่ได้จากการสอบทานแก่ผู้บริหาร นอกจากนี้ยังมี
วัตถุประสงค์ในการเร่งรัดให้เกิดระบบการควบคุมที่มีประสิทธิผลโดยมีต้นทุนตามสมควร
ผู้บริหารที่ควรได้รับการบริการจากการตรวจสอบภายใน ได้แก่ ฝ่ายบริหารระดับสูง (Management)
และคณะกรรมการบริหาร (Boards of Directors) ขอบเขตการตรวจสอบภายในสมัยใหม่จึงรวมถึง
การตรวจสอบและประเมินผลความเสี่ยงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของ
องค์กร และคุณภาพของการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายงานตรวจสอบภายใน
สมัยใหม่จึงควรรวมถึง

- การสอบทานความเชื่อถือได้และความสมบูรณ์ของสารสนเทศ
ด้านการบัญชีการเงินและด้านการดำเนินงาน รวมถึงวิธีการที่ใช้ในการระบุ การวัดผล การจัด
ประเภท การจัดทำรายงานเหล่านั้น
- การสอบทานเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย
แผนและวิปฏิบัติงานที่องค์การกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้น

- การสอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินว่าเหมาะสม และสามารถพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้
- การประเมินการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปโดยความคุ้มค่าหรือประหยัดและมีประสิทธิภาพ
- การสอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ระดับต่าง ๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย และมีความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้

1.3.4 ความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

หน่วยตรวจสอบภายในเป็นงานที่กำหนดโดยนโยบายของฝ่ายบริหารระดับสูงและคณะกรรมการบริหาร ดังนั้นมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) จึงระบุให้มีการกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจ ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในว่าควรอยู่ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) ที่เป็นลายลักษณ์อักษร และหน่วยตรวจสอบภายในมิใช่งานในสายงานฝ่ายปฏิบัติการ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรมีอำนาจสั่งการหรือมีความรับผิดชอบในกิจกรรมที่ตนตรวจสอบ สภาพแวดล้อม กฎหมาย และจารีตประเพณีของแต่ละประเทศอาจแตกต่างกันและมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ ขนาด และโครงสร้างการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามการตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมแห่งวิชาชีพ

1.3.5 ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นอิสระที่ตนตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างอิสระทั้งในการปฏิบัติและทัศนคติที่ผู้ตรวจสอบภายในมี ความเป็นอิสระในที่นี้ มีองค์ประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน ได้แก่

1) สถานภาพในองค์กรของผู้ตรวจสอบภายในและความสนับสนุนที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับจากฝ่ายบริหาร นับว่าเป็นปัจจัยสำคัญยิ่งที่ส่งผลกระทบต่อระดับคุณภาพ และคุณค่าของการบริการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะให้แก่ฝ่ายบริหาร ดังนั้นหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรอยู่ในบังคับบัญชาโดยตรงของผู้บริหารที่มีระดับตำแหน่งสูง เพียงพอที่จะเป็นหลักประกันได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานของตนได้ในขอบเขตที่กว้าง และข้อตรวจพบรวมถึงข้อเสนอแนะต่าง ๆ ของผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับการพิจารณาสั่งการทันเวลาให้บังเกิดผลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2) การปราศจากอคติหรือความลำเอียง เนื่องจากการแสดงความคิดเห็นที่แข็งข้อปราศจากอคติหรือความลำเอียง เป็นหลักการสำคัญอย่างยิ่งสำหรับงานตรวจสอบภายใน ดังนั้น พนักงานจากสำนักงานตรวจสอบภายในจึงไม่ควรเป็นผู้พัฒนาระบบหรือวิธีปฏิบัติงาน และ

ไม่ควรเป็นผู้ในระบบหรือวิธีปฏิบัติงานนั้นสู่การปฏิบัติ นอกจากนั้นยังไม่ควรจัดทำบันทึกรายงาน และไม่ควรมีส่วนร่วมในกิจกรรมงานใด ๆ ซึ่งเป็นที่คาดหมายได้โดยทั่วไปว่าในโอกาสข้างหน้า จะต้องได้รับการตรวจสอบหรือประเมินผลโดยสำนักงานตรวจสอบภายในหรือจากพนักงานผู้นั้น

การทำงานตรวจสอบมิได้ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นมืออาชีพ แต่ความเป็นผู้มีจิตวิญญาณต่างหากที่สำคัญ ผู้ที่เป็นมืออาชีพจะต้องมีความรับผิดชอบสูง ผู้ตรวจสอบภายในมืออาชีพที่แท้จริงจะต้องมีจรรยาบรรณซึ่งเป็นสิ่งที่ยากต่อการตัดสินใจ เช่นเดียวกับอาชีพด้านกฎหมาย การแพทย์ และการบัญชี ในบางโอกาสการตัดสินใจทางเลือกระหว่างถูกและผิดของผู้ตรวจสอบภายในเป็นเรื่องที่ลำบากใจมากกว่าวิชาชีพอื่น ความที่มีจรรยาบรรณผู้ตรวจสอบภายในอาจปฏิเสธการเข้าไปมีส่วนร่วมในเรื่องที่ขัดแย้งกับผลประโยชน์จนทำให้ต้องเสียลูกค้าไป นายแพทย์ที่มีจรรยาบรรณอาจปฏิเสธที่จะทำให้คนไข้เสียชีวิตถึงแม้จะถูกร้องขอหรือแม้แต่จะแนะนำก็ไม่กระทำและเห็นคนไข้หันไปหาคนอื่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจปฏิเสธที่จะรับรองงบการเงินที่ไม่ถูกต้องจนลูกค้าหันไปหาผู้สอบบัญชีรายอื่นเช่นกัน เพราะสิ่งเหล่านี้คือความเป็นมืออาชีพแต่หาใช่จุดจบของการดำรงชีพ

อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบภายในประสบปัญหาของการมีทางเลือกที่แตกต่างกัน ลูกค้าของผู้ตรวจสอบภายในเป็นระดับฝ่ายจัดการอาวุโสและคณะกรรมการอำนาจหรือกลุ่มคนที่ใกล้เคียงกันอยู่ในองค์กรนั้น และได้ถูกร้องขอให้ละทิ้งจรรยาบรรณหรือมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพแล้วคงจะไม่มีความสุขในการทำงาน จะเห็นได้ว่าแทบจะเป็นเรื่องที่เป็นไปไม่ได้เลยถ้าจะให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างผู้มีจรรยาบรรณโดยขาดซึ่งความเป็นอิสระในการทำงาน ผู้ตรวจสอบภายในมืออาชีพจะต้องมีความเป็นอิสระในการทำงานตามวิชาชีพอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียงไม่มีข้อจำกัดในการออกความเห็นและรายงานเรื่องราวในลักษณะที่ผู้บริหารต้องทราบ การจะทำเช่นนี้ได้ นั่นผู้ตรวจสอบภายในต้องปลดตัวเองจากข้อจำกัดการตรวจสอบ เมื่อกระทำเช่นนี้ได้แล้วจึงจะเรียกได้ว่าเป็นผู้ตรวจสอบภายในมืออาชีพที่แท้จริง

ถ้าถามว่าผู้ตรวจสอบภายในสามารถมีความเป็นอิสระอย่างสมบูรณ์หรือไม่ คำตอบคือไม่ แต่เป็นเรื่องจำเป็นซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระอย่างเพียงพอในเรื่องที่ตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเป็นกลางทั้งในสภาพความเป็นจริงและอย่างสังเกตเห็นรับรู้ได้ จากประสบการณ์ที่ผ่านมาพบว่ามีหน่วยงานตรวจสอบภายในหลายแห่งที่มีความเป็นอิสระอย่างถูกต้องตามกฎหมายทั้งในด้านของความเป็นกลางในการปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่สำหรับผู้ตรวจสอบอื่นที่ไม่สามารถมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างถูกต้อง และไม่มีระบบการจัดการใดที่จะมาช่วยให้เกิดการเปลี่ยนแปลงนั้น จะมีคำตอบหรือไม่จากเสียง

ที่อยู่ภายนอกองค์กรว่าควรจะทำจริงจังกับความไม่ใส่ใจของฝ่ายจัดการเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548 : 18 – 20, ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2549 : 304, สุนา ลิทธิเลิศประสิทธิ์, 2551 : 9-4 – 9-11.)

1.4 บทบาทและประเภทของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่

1.4.1 บทบาทของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่

ในอดีตที่ผ่านมาบทบาทของการตรวจสอบภายในมักไม่ได้รับการยอมรับจากฝ่ายต่าง ๆ ในองค์กร เนื่องจากงานส่วนใหญ่มุ่งเน้นที่การตรวจสอบเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีและจากความเชื่อที่ว่าขั้นตอนของการบันทึกบัญชีอาจเปิดโอกาสให้ทุจริตได้ง่าย ผู้บริหารบางคนจึงมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในหันมามุ่งเน้นการตรวจสอบการทุจริตมากกว่าการตรวจสอบในลักษณะสอบทานเพื่อหาข้อผิดพลาดจากการบันทึกบัญชีอย่างที่เคยปฏิบัติมา แต่ในปัจจุบันบทบาทของการตรวจสอบภายในได้มีการพัฒนาจนเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวางว่าเป็นงานที่ช่วยสนับสนุนงานของผู้บริหารในระดับต่าง ๆ เพิ่มขึ้น โดยรูปแบบของการตรวจสอบได้มุ่งเน้นไปที่การเพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปรับวิธีปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับลักษณะของธุรกรรมที่มีความหลากหลายเพื่อให้มั่นใจว่ากิจกรรมต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมการจัดซื้อการผลิต การขาย การบัญชีการเงิน การบริหารบุคคล และอื่น ๆ ได้รับการตรวจสอบและประเมินผล ทำให้ทราบถึงจุดอ่อนและจุดแข็งของการบริหารงาน ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน การควบคุมดูแลและการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน การปฏิบัติตามนโยบาย ระเบียบ คำสั่ง เพื่อที่จะจัดทำรายงาน รวบรวมข้อบกพร่อง และ/หรือข้อเสนอแนะที่เหมาะสมในการปรับปรุง นำเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารเพื่อเป็นข้อมูลสำหรับการบริหารจัดการให้องค์กรสามารถดำรงอยู่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความเติบโตก้าวหน้าในอนาคต (สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน, 2553 : 5)

1.4.2 ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ในอดีตการแบ่งประเภทการตรวจสอบภายในมักจะแบ่งตามกิจกรรมที่เข้าไปตรวจสอบหรือให้บริการ อาทิ เช่น การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติการ การตรวจรายงานสารสนเทศ เป็นต้น อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาลงไปรายละเอียดจะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบไปในกิจกรรมใด ๆ เมื่อพิจารณาถึงการให้บริการของการตรวจสอบภายในให้แก่องค์กรและหรือหน่วยงานที่รับบริการจะสามารถแบ่งงานตรวจสอบภายในได้ใน 2 ลักษณะคือ บริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) และบริการให้คำปรึกษา (Consulting Service) อย่างไรก็ตามการตรวจสอบทุกประเภทมีขั้นตอนหลัก ๆ ที่เหมือนกัน เพียงแต่แตกต่างกัน

ตรงวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบซึ่งทำให้วิธีการตรวจสอบแตกต่างกันออกไป การแบ่งประเภทของการตรวจสอบภายในมี 6 ประเภท คือ

1) การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูล เช่น รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันและเก็บรักษาทรัพย์สิน ประเมินระบบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงินว่ามีความเพียงพอที่จะมั่นใจว่าข้อมูลที่ปรากฏในบัญชี ทะเบียน และรายงานต่าง ๆ ถูกต้อง สามารถสอบทานได้ มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้บันทึกรายการและผู้อนุมัติรายการอย่างเหมาะสม มีความปลอดภัยในการเก็บรักษาเงินสดและมีการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติทางการบัญชี กล่าวโดยสรุปการตรวจสอบทางการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเชื่อมั่นว่าองค์กรได้มีระบบการควบคุมภายในทางการเงินที่แสดงให้เห็นถึง

(1) ข้อมูลทางการเงินมีความครบถ้วน ถูกต้อง และเชื่อถือได้

(2) มีระบบการป้องกันทรัพย์สิน

(3) ได้มีการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าใจระบบการบริหารการเงินขององค์กรหน้าที่ต่าง ๆ ทางการเงิน เช่น การบริหารเงินสด ลูกหนี้ เจ้าหนี้ การรับเงินสดและการจ่ายเงินสด เป็นต้น

2) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบความเหมาะสมของระเบียบข้อบังคับที่องค์กรกำหนดไว้ และเพื่อทราบว่าได้มีการปฏิบัติงานเป็นไปตามที่กฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับกำหนดไว้ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบก็เพื่อประเมินการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องว่าองค์กรได้ปฏิบัติตาม ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องทราบและเข้าใจนโยบายมาตรฐานและแนวทางการปฏิบัติงาน ตลอดจนกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับงานในองค์กร เพื่อจะได้ใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบได้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบก็มีขั้นตอนเช่นเดียวกับการตรวจสอบทั่วไป คือเริ่มจากการสอบทานระบบการควบคุมภายใน แต่จะเน้นในเรื่องการปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ของหน่วยงานในองค์กรในด้านความถูกต้องตรงตามกฎระเบียบและเหตุผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบด้วย จากลักษณะการตรวจสอบประเภทนี้ จะเห็นว่าความจริงสามารถจัดเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบประเภทอื่น ๆ ก็ได้ เช่น การตรวจสอบทางการเงิน และการตรวจสอบการดำเนินงาน เป็นต้น

3) การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Auditing) เป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินระบบการควบคุมภายในและคุณภาพของการดำเนินงานของหน่วยงาน

ให้องค์กรมีความมั่นใจว่าแต่ละหน่วยงานในองค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่ดีและการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพสูงสุด ด้วยเหตุนี้ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าใจระบบการควบคุมภายในซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานขององค์กรอย่างดี โดยผู้ตรวจสอบจะทำการตรวจสอบและประเมินกิจกรรมต่าง ๆ ของการดำเนินงาน เช่น การผลิต การตลาด การจัดการด้านการบัญชีและการเงิน การบริหารทรัพยากรบุคคล และการบริหารระบบสารสนเทศ เป็นต้น การตรวจสอบการดำเนินงานจึงเป็นการตรวจสอบที่สัมพันธ์กับการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ การตรวจสอบการดำเนินงานอาจแบ่งย่อยเป็นการตรวจสอบการจัดการ (Management Audit) และการตรวจสอบคุณภาพ (Quality Audit)

4) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบผลของการปฏิบัติงานของหน่วยงานโดยมุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) และความคุ้มค่าหรือความประหยัด (Economy) โดยที่องค์กรนั้นจะต้องมีความชัดเจนในเรื่องการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการดำเนินงาน วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลการปฏิบัติเพื่อช่วยให้ผู้บริหารในการประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ มีประสิทธิภาพ และเกิดความคุ้มค่าหรือความประหยัดภายใต้กฎเกณฑ์การดำเนินงานที่กำหนดไว้ ในการตรวจสอบผลการปฏิบัติงานนั้นถ้าองค์กรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องร่วมกับผู้บริหารขององค์กรที่รับผิดชอบกำหนดหลักเกณฑ์การวัดผลการปฏิบัติงาน เพื่อใช้ในการวัดผลก่อนที่จะตรวจสอบและควรได้รับการยอมรับจากหน่วยงานขององค์กรผู้รับผิดชอบด้วย โดยที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจจะใช้เกณฑ์มาตรฐานของอุตสาหกรรมนั้นก็ได้ และต้องสามารถนำมาเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงได้

5) การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology Auditing) เป็นการตรวจสอบที่ใช้ระบบสารสนเทศในการดำเนินงาน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือของข้อมูลและการรักษาระบบความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศจะมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ในเรื่องราวเกี่ยวกับระบบสารสนเทศ ถ้าผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ความชำนาญอาจต้องใช้เวลาศึกษา เพื่อทำความเข้าใจพอสมควร เนื่องจากงานเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ดังนั้นบางองค์กรจะจ้างผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยีสารสนเทศโดยตรงทำการตรวจสอบ การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศนี้สามารถจัดเป็นงานตรวจสอบภายในทางการเงินหรือการตรวจสอบการดำเนินงานก็ได้

6) การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) หมายถึง การตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร หรือ กรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทาง

ทุจริตผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริตหรือประพฤติมิชอบเกิดขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุ ข้อเท็จจริง ผลเสียหายหรือผู้รับผิดชอบ พร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน สำหรับการตรวจสอบทุจริตเป็นการตรวจสอบที่ค่อนข้างยากมากเพราะผู้กระทำการทุจริตส่วนใหญ่ไม่ทิ้งร่องรอยไว้ให้ติดตามหลักฐานได้ว่าทุจริตในเรื่องใด เป็นจำนวนเท่าใด กระทำไปทั้งหมดกี่ครั้ง และกระทำมาแล้วเป็นเวลานานเท่าใด ผู้ตรวจสอบภายในกรณีนี้ส่วนใหญ่จึงเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์สูงหรือรู้เกี่ยวกับระบบงานที่เกิดทุจริตเป็นอย่างดี เพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานได้มากที่สุด รวมถึงมีความสามารถในการสอบสวนเป็นอย่างดีด้วย ซึ่งบางองค์กรจะมีการจ้างผู้เชี่ยวชาญ เช่น ตำรวจ เป็นต้น มาทำหน้าที่ให้คำปรึกษาในการดำเนินการสอบสวนด้วย การตรวจสอบพิเศษโดยวิธีการสอบสวนเป็นเรื่องที่มักทำให้ผู้ตรวจสอบถูกมองว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อจับผิดไม่สร้างสรรค์ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรระมัดระวังเมื่อได้รับมอบหมายงานตรวจสอบนี้ ต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ รัดกุม มีความยุติธรรม และต้องทำความเข้าใจกับผู้เกี่ยวข้องทุกคน

การแบ่งประเภทของงานตรวจสอบภายใน โดยทั่วไปมักแบ่งตามกิจกรรมที่เข้าไปตรวจสอบหรือให้บริการ อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้วพบว่าไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบกิจกรรมใดก็ตามในองค์กรถ้าพิจารณาจากลักษณะการให้บริการงานตรวจสอบภายใน จะเห็นว่าการให้บริการของงานตรวจสอบภายในที่ให้กับองค์กรผู้รับตรวจแล้ว การตรวจสอบภายในสามารถจำแนกเป็นลักษณะของการให้บริการ คือ

- 1) การบริการให้ความเชื่อมั่น
- 2) การบริการให้คำปรึกษา

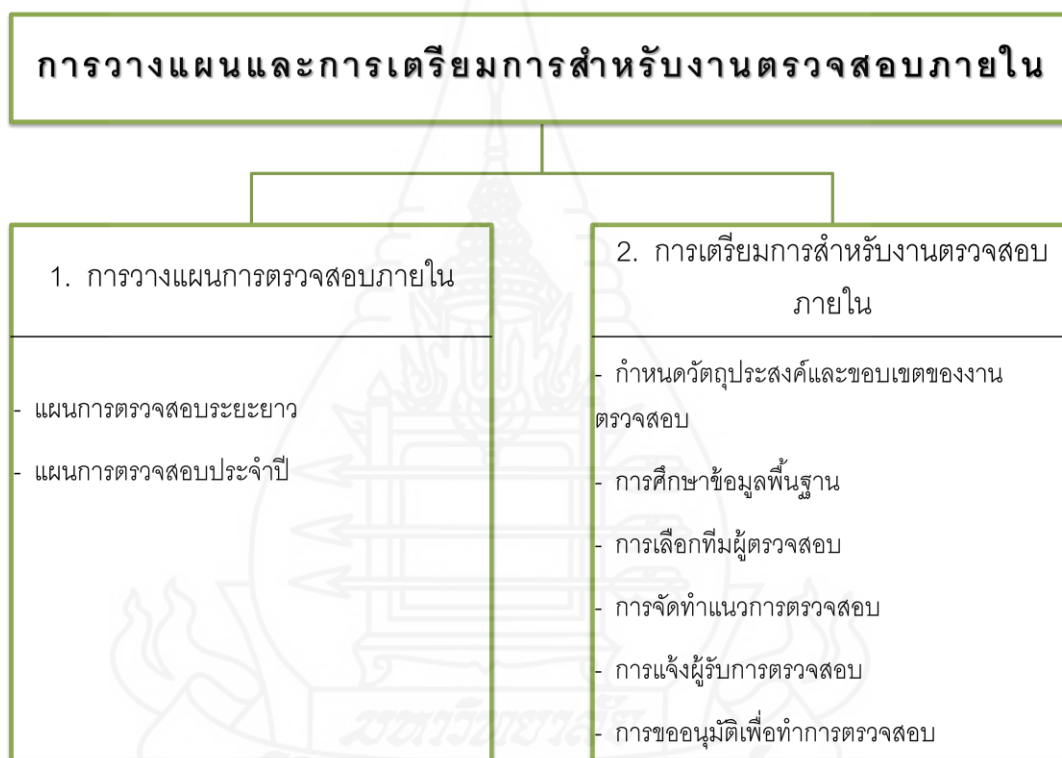
ดังนั้น จากประเภทของการตรวจสอบภายในที่จำแนกมาข้างต้นทั้ง 6 ประเภท อาจจะอธิบายได้อีกแบบหนึ่งว่าล้วนเป็นการตรวจสอบภายในประเภทการให้ความเชื่อมั่นกับองค์กรและผู้เกี่ยวข้อง และยังมีอีกหนึ่งประเภทคือ ประเภทการบริการให้คำปรึกษา ซึ่งเป็นกิจกรรมการให้บริการคำแนะนำที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เช่น การฝึกอบรมและการออกแบบกระบวนการปฏิบัติงาน เป็นต้น ลักษณะและขอบเขตของงานบริการเช่นนี้ต้องเป็นไปตามความตกลงร่วมมือกันกับองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งอาจสรุปได้ว่าเป็นการจำแนกประเภทการตรวจสอบภายใน ตามลักษณะของการให้บริการของงานตรวจสอบภายในก็ได้ (สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์, 2551 : 9-19 – 9-20, สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน, 2553 : 35)

1.5 กระบวนการตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีหลายขั้นตอน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในต้องดำเนินการเป็นลำดับตามแต่ละขั้นตอน สำหรับกระบวนการตรวจสอบภายในโดยทั่วไปสามารถแบ่งได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ

1.5.1 การวางแผนและการเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบภายใน

การวางแผนและการเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบภายในมีวิธีการดำเนินการ คือ



ภาพที่ 2.3 การวางแผนและการเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบภายใน

ที่มา : สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ (2551) “วิชาชีพการตรวจสอบภายใน” ในเอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน (Auditing and Internal Auditing) หน่วยที่ 9 หน้า 39
 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ

1) การวางแผนการตรวจสอบภายใน การวางแผนเป็นหน้าที่ของผู้บริหารองค์กรที่จะต้องกำหนดเป้าหมายการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้น กระบวนการวางแผนการตรวจสอบภายในจึงเป็นกระบวนการแรกของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน การวางแผนที่ดีจะช่วยให้งานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการวางแผน การตรวจสอบภายในได้เงื่อนไขของทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดนั้น จึงจำเป็นต้องนำการประเมินความเสี่ยงมาเป็นเครื่องมือในการวางแผน การประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนนี้เป็นการประเมินเพื่อเลือกผู้รับการตรวจสอบมิใช่เป็นการประเมินความเสี่ยงที่แท้จริงของกิจกรรม โดยแผนของการตรวจสอบแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 แผนการตรวจสอบระยะยาว (Long – Range Plan) เป็นแผนการตรวจสอบภายในที่กำหนดงานล่วงหน้าตั้งแต่ 3 - 5 ปี โดยงานที่กำหนดในระยะยาวจะต้องสอดคล้องกับนโยบายขององค์กร การจัดทำแผนการตรวจสอบระยะยาวจะพิจารณาความถี่ในการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง เช่น กิจกรรมการตรวจสอบที่มีคะแนนความเสี่ยงต่ำ กำหนดให้มีการตรวจสอบทุก 3 ปี กิจกรรมการตรวจสอบที่มีคะแนนความเสี่ยงปานกลาง กำหนดให้มีการตรวจสอบทุก 2 ปี และกิจกรรมการตรวจสอบที่มีคะแนนความเสี่ยงสูง กำหนดให้ทำการตรวจสอบทุก 1 ปี เป็นต้น

ประเภทที่ 2 แผนการตรวจสอบประจำปี (Annual Plan) เป็นแผนการตรวจสอบระยะสั้น โดยทั่วไปเป็นแผนที่ระยะเวลา 1 ปี

การจัดทำแผนการตรวจสอบแบบฐานความเสี่ยง (Risk – based Audit Plan) มีขั้นตอนดังนี้

(1) การพิจารณาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดผู้รับการตรวจสอบและระบุผู้รับการตรวจสอบ หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบภายในจะต้องทราบว่า จะใช้เกณฑ์อะไรเป็นตัวกำหนดเพื่อให้ทราบขอบเขตทั้งหมดของกิจกรรมการตรวจสอบภายในที่ตนรับผิดชอบ และจะใช้กลยุทธ์อะไรในการเลือกผู้รับการตรวจสอบ ปัจจัยที่ควรนำมาพิจารณา เช่น โครงสร้างขององค์กร ระดับของการจัดการ วงจรการดำเนินงาน ความซับซ้อนของวิธีการทำงาน มูลค่าที่วัดได้เป็นจำนวนเงิน เป็นต้น ผู้บริหารงานตรวจสอบภายในจะต้องระบุงานที่จะตรวจสอบจากงานที่ควรตรวจสอบทั้งหมด โดยต้องระบุกิจกรรมการตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกกิจกรรมการตรวจสอบเท่าที่จะเป็นไปได้ มิฉะนั้นอาจทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เมื่อระบุกิจกรรมการตรวจสอบแล้วก็กำหนดผู้รับการตรวจสอบต่อไป

(2) การจัดอันดับของผู้รับการตรวจสอบและการเลือกผู้รับการตรวจสอบ การจัดอันดับผู้รับการตรวจสอบ จะเริ่มจากการกำหนดปัจจัยเสี่ยงขององค์กรและ

คะแนนความเสี่ยงสำหรับแต่ละกิจกรรมการตรวจสอบ แล้วจัดอันดับกิจกรรมการตรวจสอบจากผลรวมของคะแนนความเสี่ยงเพื่อเลือกผู้รับการตรวจสอบ

แผนการตรวจสอบควรมีการจัดทำอย่างน้อยปีละครั้ง โดยพิจารณาจากข้อมูลการประเมินความเสี่ยงของแต่ละกิจกรรมการตรวจสอบ รวมทั้งข้อมูลจากฝ่ายบริหารและ ข้อเรียกร้องของผู้รับการตรวจสอบ การจัดทำแผนการตรวจสอบต้องสอดคล้องกับ ทรัพยากรอันจำกัดของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เมื่อจัดทำแผนการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว จะต้องนำเสนอแผนการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อขออนุมัติก่อนนำไปใช้ ภายหลัง การทำแผน หากเกิดมีปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต้องคัดกร เช่น มีการเปลี่ยนแปลงระบบงาน ที่สำคัญที่ทำให้ความเสี่ยงที่ประเมินไว้เดิมมีการเปลี่ยนแปลงก็จำเป็นต้องมีการทบทวนแผน การตรวจสอบและนำเสนอขออนุมัติทุกครั้งเช่นเดียวกัน

2) การเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบภายใน หลังจากคัดเลือกผู้รับการ ตรวจสอบในการวางแผนประจำปีแล้ว เมื่อถึงเวลาที่ผู้ตรวจสอบภายในจะลงมือตรวจสอบภายใน ก็จะต้องเตรียมการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย ก่อนการลงมือปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้ตรวจสอบภายในจะเตรียมการดังต่อไปนี้

(1) กำหนดวัตถุประสงค์และขอบเขตของงานตรวจสอบ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในเป็นคำมั่นที่เป็นลายลักษณ์อักษร ช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายใน เข้าใจดีในสิ่งที่จะต้องทำ และช่วยผู้บริหารในการอำนวยความสะดวกให้แก่หน่วยงานตรวจสอบ ภายใน ในการตรวจทานและทำให้มีการจัดทำเอกสารที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ตามรูปแบบของการตรวจสอบภายใน คือ

ก. วัตถุประสงค์ในการสอบทาน (Review) เช่น สอบทานวิธีการ ปฏิบัติงานหลังการขาย เป็นต้น

ข. วัตถุประสงค์ในการระบุ (Determine) ระดับของการปฏิบัติตาม เช่น ขั้นตอนการทำงาน กฎระเบียบต่าง ๆ เป็นต้น

ค. วัตถุประสงค์ในการประเมิน (Evaluate) เพื่อให้ข้อสรุป เกี่ยวกับคุณภาพของการทำงาน เช่น ประเมินความเหมาะสมของนโยบาย เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบจะกำหนดให้กว้างหรือแคบ ขึ้นอยู่กับขอบเขตของงานและควรเกี่ยวข้องโดยตรงกับความเสี่ยงขององค์กร อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบแต่ละครั้งมักจะมีวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบเพียงวัตถุประสงค์เดียว และอาจมีการกำหนดวัตถุประสงค์ย่อยลงไปอีกก็ได้

(2) **การศึกษาข้อมูลพื้นฐาน** ก่อนลงมือปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรมีข้อมูลอยู่ในมือพอสมควร การศึกษาข้อมูลพื้นฐานจะกระทำหลังจาก ผู้ตรวจสอบภายในได้เลือกผู้รับการตรวจแล้ว แต่บ่อยครั้งที่สอบทานข้อมูลก่อนกำหนด วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ แหล่งข้อมูลพื้นฐานจะได้จากแฟ้มถาวร เช่น ผังองค์กร เป็นต้น แฟ้มการตรวจสอบที่ผ่านมา และแฟ้มจดหมายโต้ตอบของหน่วยงานต่าง ๆ และการสัมภาษณ์ผู้บริหาร

(3) **การเลือกทีมผู้ตรวจสอบ** ทีมผู้ตรวจสอบประกอบด้วยหัวหน้าทีม ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานตรวจสอบ ณ สถานที่ทำการตรวจสอบและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ภายในจำนวนหนึ่ง อาจจะมี 1 หรือ 2 คน ที่ช่วยทำการตรวจสอบ

(4) **การจัดทำแนวการตรวจสอบ** แนวการตรวจสอบเป็นแผนการ ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยทั่วไปหัวหน้าทีมตรวจสอบเป็นผู้จัดทำแนวการ ตรวจสอบ และอนุมัติโดยหัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบ เมื่อเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบแล้ว แนวการตรวจสอบจะถูกใช้เป็นหลักฐานว่าได้ทำอะไรบ้าง โดยทั่วไปแนวการตรวจสอบจะระบุถึง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบที่จะใช้

(5) **การขออนุมัติเพื่อทำการตรวจสอบ** เป็นการอนุมัติการตรวจสอบ ก่อนที่แต่ละงานตรวจสอบจะเริ่มขึ้น โดยหัวหน้างานตรวจสอบภายในเป็นผู้สอบทาน การเตรียมการ วัตถุประสงค์ ขอบเขตการตรวจบางประเด็น การเลือกทีมตรวจสอบ กำหนดเวลา และแนวการตรวจสอบ

(6) **การแจ้งผู้รับการตรวจสอบ** ก่อนที่จะเริ่มการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรแจ้งให้ผู้รับการตรวจสอบและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบข้อมูล ดังนี้

- วัตถุประสงค์และขอบเขตของงานตรวจสอบ
- ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ วันเริ่มต้นของการตรวจสอบ
- ตารางกำหนดการต่าง ๆ
- เอกสารและข้อมูลที่ผู้รับการตรวจสอบควรมีให้สำหรับการ

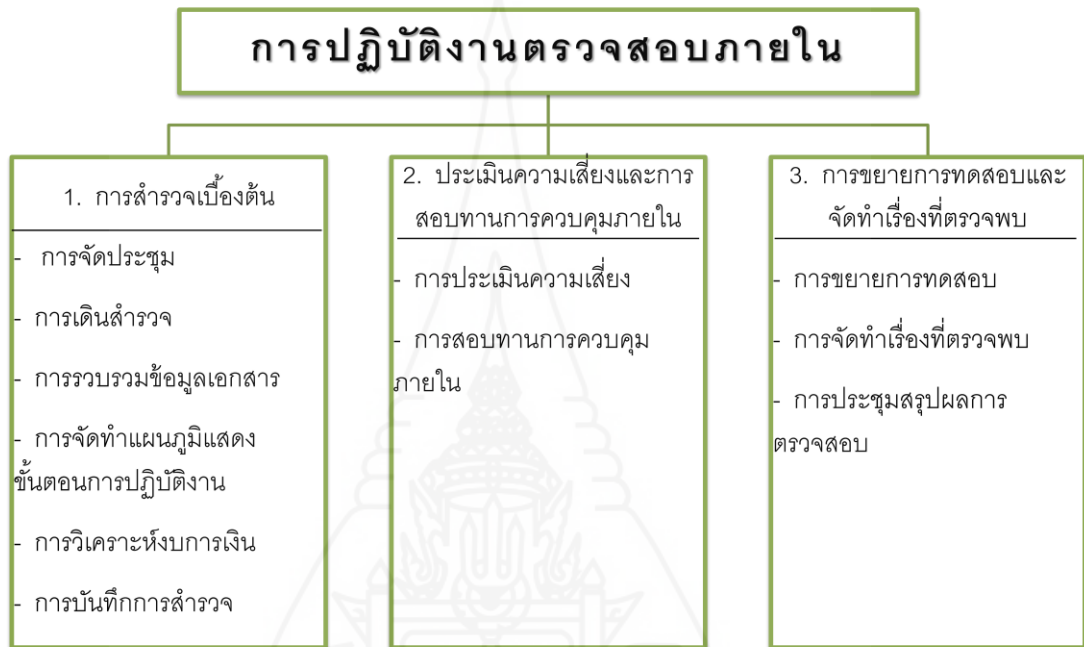
การตรวจสอบ

- รายชื่อผู้ตรวจสอบภายใน

บางครั้งถ้าผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่ามีความจำเป็นต้องตรวจสอบ แบบสุ่ม เนื่องจากเกรงว่าถ้าแจ้งให้ผู้รับการตรวจสอบทราบล่วงหน้าอาจมีความพยายามปกปิด ข้อมูลบางอย่าง ในกรณีนี้ก็ไม่จำเป็นต้องแจ้งผู้รับการตรวจสอบให้ทราบล่วงหน้า แต่อาจต้องแจ้ง ให้ผู้บริหารระดับสูงกับคณะกรรมการตรวจสอบได้รับทราบด้วย

1.5.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

เมื่อได้ผ่านขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบประจำปี และได้เตรียมการสำหรับงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายแต่ละงานแล้ว ขั้นตอนต่อไปของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มีดังนี้



ภาพที่ 2.4 การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ที่มา : สุณา สิทธิเลิศประสิทธิ์ (2551) “วิชาชีพการตรวจสอบภายใน” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน (Auditing and Internal Auditing) หน่วยที่ 9 หน้า 43 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ

1) การสำรวจเบื้องต้น (Preliminary Survey) เป็นกระบวนการรวบรวมสะสมข้อมูล โดยอาจจะยังไม่มีหลักฐานพิสูจน์ความถูกต้องในรายละเอียดของข้อมูล โดยมีวัตถุประสงค์ของการสำรวจเบื้องต้น ดังนี้

- เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในเรียนรู้รายละเอียดเกี่ยวกับงานของหน่วยงานที่ตรวจสอบ

● เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับหน่วยงานและระบบงานที่จะเลือกมา
ตรวจสอบ

● เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมข้อมูลเพื่อประเมินความเสี่ยง
และระบบการควบคุมภายในก่อนจะเลือกงานใดงานหนึ่งมาวางระบบการตรวจสอบต่อไป
ขั้นตอนการทำงานเบื้องต้นมีดังนี้

(1) การจัดประชุม (Meeting) เป็นการประชุมร่วมระหว่าง
ผู้ตรวจสอบกับผู้บริหารหรือหัวหน้าของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าไปสำรวจ
โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

- เพื่อทำความรู้จักและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้รับตรวจ
- เพื่อให้เกิดความร่วมมือในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) การเดินสำรวจ (Physical Tour) วัตถุประสงค์ของการเดิน
สำรวจ มีดังนี้

- เพื่อทำความเข้าใจกับการปฏิบัติงานของหน่วยงาน
- เพื่อค้นหาสิ่งบอเหตุที่อาจก่อให้เกิดปัญหาซึ่งไม่สามารถ

วิเคราะห์จากข้อมูลที่รวบรวมได้

วิธีการของการเดินสำรวจมีดังนี้

ก. การเตรียมแบบสอบถาม (Questionnaire) การเตรียม
แบบสอบถามเป็นเทคนิคที่จะสร้างความมั่นใจแก่ผู้ตรวจสอบภายใน เพราะจะทำให้สามารถ
รวบรวมข้อมูลครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ที่ต้องการได้ครบถ้วนไม่ตกหล่น

ข. การสังเกตการณ์ (Observation) จากการสังเกตการณ์
ผู้ตรวจสอบภายในมักจะได้อาไรข้อมูลที่เป็นจริงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและกิจกรรมของหน่วยงานที่ได้
สำรวจ เช่น การสังเกตการณ์การทำงานตามขั้นตอนต่าง ๆ ในโรงงานจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับเครื่องจักร
ที่ใช้ ความร่วมมือระหว่างผู้ปฏิบัติงานด้วยกัน สวัสดิการและความปลอดภัยในการทำงาน
การควบคุมดูแลของผู้ควบคุมงาน ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการประเมินความเสี่ยงและระบบ
การควบคุมภายในได้ การสังเกตด้วยความระมัดระวังอาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายใน อาจซักถาม
โดยใช้คำถามจากแบบสอบถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์ เพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติมได้และ ควรจดบันทึก
คำตอบทันที มิฉะนั้นผู้ตรวจสอบภายในอาจหลงลืมข้อมูลบางอย่างและ หากถ่ายภาพไว้ด้วย
จะทำให้ข้อมูลจากการสำรวจเบื้องต้นสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ค. การสัมภาษณ์ (Interviewing) วิธีการสัมภาษณ์โดยใช้คำถาม
จากแบบสอบถามที่เตรียมไว้สามารถทำได้ดังนี้

- สัมภาษณ์ด้วยวาจาอย่างเป็นทางการ
- สัมภาษณ์อย่างไม่เป็นทางการด้วยการซักถามในขณะที

เข้าสังเกตการณ์

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่ทำหน้าที่นี้ ควรเป็นดังนี้

- มีไหวพริบในการใช้คำถามและมีความรู้เกี่ยวกับเรื่องที่

จะสอบถาม

- สามารถปรับคำถามให้เหมาะสมกับสภาพของงาน
- สร้างบรรยากาศความเป็นกันเองและเป็นผู้ฟังที่ดี
- สามารถทำความเข้าใจกับคำตอบและวิเคราะห์คำตอบได้

รวดเร็ว ทำให้ทราบว่ามีปัญหาอยู่ที่ใด จุดใดควรสนใจและติดตาม

(3) การรวบรวมข้อมูลเอกสาร (Gathering of Written Data)

เนื่องจากการตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ข้อหนึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานว่าเป็นไปตามนโยบาย เป้าหมาย วัตถุประสงค์ และวิธีการที่กำหนดไว้หรือไม่ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีข้อมูลที่เป็นเอกสารจากหน่วยงานเพื่อใช้ในการตรวจสอบ เอกสารดังกล่าวมีดังนี้

- นโยบาย เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน
- แผนภูมิการจัดโครงสร้างแบ่งส่วนงาน
- คำอธิบายลักษณะงานและคู่มือการปฏิบัติงาน
- แผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน
- งบการเงิน
- งบประมาณ
- ระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับและรายงานที่ออกภายในหน่วยงาน
- แบบฟอร์มต่าง ๆ ที่ใช้ในหน่วยงาน
- ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี

เอกสารใดที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่ได้รับเนื่องจากหน่วยงานไม่มี หรือสูญหายไปจากหน่วยงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรบันทึกไว้ เพราะอาจเป็นการบ่งบอกถึงปัญหาบางอย่างของหน่วยงานได้

(4) การจัดทำแผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flowcharting)

ในกรณีหน่วยงานไม่มีแผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องจัดทำขึ้นเองเพื่อให้เข้าใจระบบงานและขั้นตอนของงานอย่างชัดเจน

(5) การวิเคราะห์ทางการเงิน (Financial Analysis Work) เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้รับข้อมูลที่เป็นเอกสารแล้ว จะต้องวิเคราะห์งบการเงินและรายงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดการในหน่วยงาน ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ทราบว่าหน่วยงานใดและเรื่องใดที่ควรตรวจสอบในรายละเอียดต่อไป

(6) การบันทึกการสำรวจ (Survey Memorandum) เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้สำรวจตามขั้นตอนต่าง ๆ เรียบร้อยแล้ว ควรรวบรวมข้อมูลทั้งหมดซึ่งประกอบด้วยเอกสารและข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่ได้จัดบันทึกไว้ขณะทำการสำรวจ นำมาสรุปข้อมูลจากผลการสำรวจ เพื่อเป็นเอกสารที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการพิจารณาตัดสินใจว่าควรเลือกตรวจสอบหน่วยงานใดในรายละเอียด บันทึกการสำรวจนี้โดยปกติเป็นเรื่องที่ไม่ควรเปิดเผย แต่จะทราบเฉพาะผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น ยกเว้นเรื่องสำคัญเร่งด่วนที่ผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจควรทราบ เพื่อป้องกันและแก้ไขได้ทันก่อนที่จะเกิดความเสียหาย

2) ประเมินความเสี่ยงและการสอบทานการควบคุมภายใน

(1) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ความเสี่ยง (Risk) หมายถึง โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์หรือการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งมีผลให้เกิดความเสียหายหรือทำให้เป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของหน่วยงานเบี่ยงเบนไป การประเมินความเสี่ยงคือกระบวนการที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้พิจารณาอย่างเป็นระบบในการตัดสินใจว่าเหตุการณ์ใดที่มีผลกระทบให้เกิดความเสี่ยง การประเมินความเสี่ยงมีขั้นตอนดังนี้

ก. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับหน่วยงาน ผู้ตรวจสอบภายในสามารถทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของหน่วยงานที่จะตรวจสอบได้จากการสอบถามจากคู่มือการปฏิบัติงานและนโยบายขององค์กร จากการตรวจดูเอกสารและจากการสังเกตการณ์ จากข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้นำมาจัดกลุ่มเพื่อวิเคราะห์ โดยที่การจัดกลุ่มข้อมูลอาจจัดตามความสำคัญของกิจกรรมหรือการปฏิบัติของหน่วยงานต่าง ๆ ดังนี้

- การเงิน
- บุคลากร
- การผลิต
- การขาย
- เทคโนโลยีสารสนเทศ

ข. การกำหนดเกณฑ์วัดความเสี่ยง เมื่อได้จัดกลุ่มของข้อมูลแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการกำหนดสถานการณ์เพื่อใช้ในการตัดสินใจว่าเหตุการณ์อะไรที่มี

ความสำคัญซึ่งเมื่อเกิดขึ้นแล้วจะทำให้กิจกรรมหรืองานนั้น ๆ เกิดความเสี่ยง ปัจจัยที่ทำให้เกิดความเสี่ยงมีดังนี้

ก) *สถานะแวดล้อมภายในองค์กร* สถานะแวดล้อมภายในองค์กรที่ทำให้เกิดความเสี่ยงประกอบด้วย ระบบการควบคุมภายใน วิธีการปฏิบัติงาน วิธีการบริหารของผู้บริหาร นโยบายและการบันทึกบัญชี อิทธิพลที่ครอบงำเหนือการควบคุมของฝ่ายบริหาร

ข) *สถานะแวดล้อมภายนอกองค์กร* ซึ่งไม่ได้อยู่ในการควบคุมของฝ่ายบริหาร เช่น กฎหมาย ระเบียบของทางราชการ เงื่อนไขของอุตสาหกรรม เป็นต้น การประเมินความเสี่ยงควรมีหลักเกณฑ์ในการวิเคราะห์ที่ครอบคลุมความเสี่ยงที่สำคัญ ๆ เท่านั้น โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในอาจจัดระดับความเสี่ยงเป็น 3 ระดับ คือ

- ระดับความเสี่ยงสูง
- ระดับความเสี่ยงปานกลาง
- ระดับความเสี่ยงต่ำ

ในการประเมินความเสี่ยง ผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในทำการทดสอบระบบการควบคุมภายในเพื่อดูว่าการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นอาจจะเป็นตัวชี้วัดให้ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าควรใช้วิธีการตรวจสอบแบบใด ขอบเขตการตรวจสอบและความมากน้อยของการเลือกตัวอย่างเป็นอย่างไ

(2) *การสอบทานการควบคุมภายใน (Review of Internal Control)* คือการพยายามให้รายละเอียดและวิเคราะห์การควบคุมภายในของหน่วยงาน เพื่อประมาณค่าความเสี่ยงซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบว่าควรจะมีจุดตรวจสอบที่จุดใด และควรขยายการตรวจสอบที่จุดใด วิธีการสอบทานการควบคุมภายใน มีดังนี้

ก. *แบบสอบทานการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaire : ICQ)* ประกอบด้วยคำถามต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน เป็นคำถามที่สร้างขึ้นมาเพื่อตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กร บุคลากรระบบข้อมูลข่าวสารและระบบการควบคุมต่าง ๆ คำถามส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะ “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” ถ้าใช่ หมายความว่าหน่วยงานมีการควบคุมภายในที่เหมาะสม ถ้าไม่ใช่ หมายความว่าหน่วยงานมีจุดอ่อนการควบคุมภายใน ICQ ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่ลืมคำถามที่สำคัญ และคำตอบ “ไม่ใช่” ช่วยชี้ให้ผู้ตรวจสอบภายใน

เห็นจุดอ่อนของการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตามแม้จะใช้ ICQ แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในก็ยังต้องหาหลักฐานมายืนยันคำตอบเหล่านั้น

ข. แผนผังการควบคุมภายใน (Internal Control Flowchart)

เป็นแผนผังแสดงการดำเนินงานทั้งระบบพร้อมทั้งอธิบายการควบคุมภายใน

ค. การทดสอบการปฏิบัติตามระบบบางรายการตั้งแต่เริ่มต้นจนจบ (Walk Through) เป็นการตรวจสอบกระบวนการทำงานทีละขั้น ในการทำ Walk Through นี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องทราบว่าขั้นตอนใดที่ต้องทำการ Walk Through โดยสามารถหาข้อมูลได้จากนโยบายและคู่มือการทำงาน ข้อดีของ Walk Through คือผู้ตรวจสอบภายในจะได้ข้อมูลที่ถูกต้อง เพราะไม่ต้องส่งผ่านใคร ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นผู้รับข้อมูลโดยตรงจะเข้าใจได้ว่าควรจะทำ การตรวจสอบตามขั้นตอนต่าง ๆ อย่างไรบ้าง

ง. การทดสอบและการควบคุมแบบจำกัดจำนวน (Limited Testing) มีวัตถุประสงค์เพื่อทำความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับการสอบทานและการควบคุมของระบบ เป็นวิธีการทดสอบที่จะมีเพียงบางรายการเท่านั้นที่จะถูกสุ่มขึ้นมาและทำการตรวจสอบ องค์ประกอบต่าง ๆ ของระบบ ถ้าผู้ตรวจสอบภายในสงสัยในปัญหาที่เกิดขึ้นกับข้อมูลในระบบ ก็ยังจะต้องทดสอบในระบบนั้นเพิ่มขึ้น การศึกษาการควบคุมของระบบจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความมั่นใจมากขึ้นในการประเมินหลักฐานต่าง ๆ ที่มีอยู่และวางแผนการตรวจสอบต่อไป

การสรุปการประเมินการควบคุมภายใน ประกอบด้วยข้อมูลดังนี้

- การประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในว่ามีจุดแข็งจุดอ่อน ข้อบกพร่อง และปัญหาอย่างไร
- การเสนอวิธีการควบคุมอื่นที่คุ้มค่ากับความเสี่ยงที่เกิดขึ้น
- วิธีการตรวจสอบที่จะทำให้เกิดความเสี่ยงในการตรวจสอบน้อย

ที่สุด

3) การขยายการทดสอบและจัดทำเรื่องที่ตรวจพบ หลังจากที่ได้ดำเนินการสำรวจขั้นต้นและสอบทานระบบการควบคุมภายในแล้ว หากหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมได้ยังไม่เพียงพอที่จะจัดทำเรื่องที่ตรวจพบหรือสรุปผลการตรวจสอบได้ ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการ ดังนี้

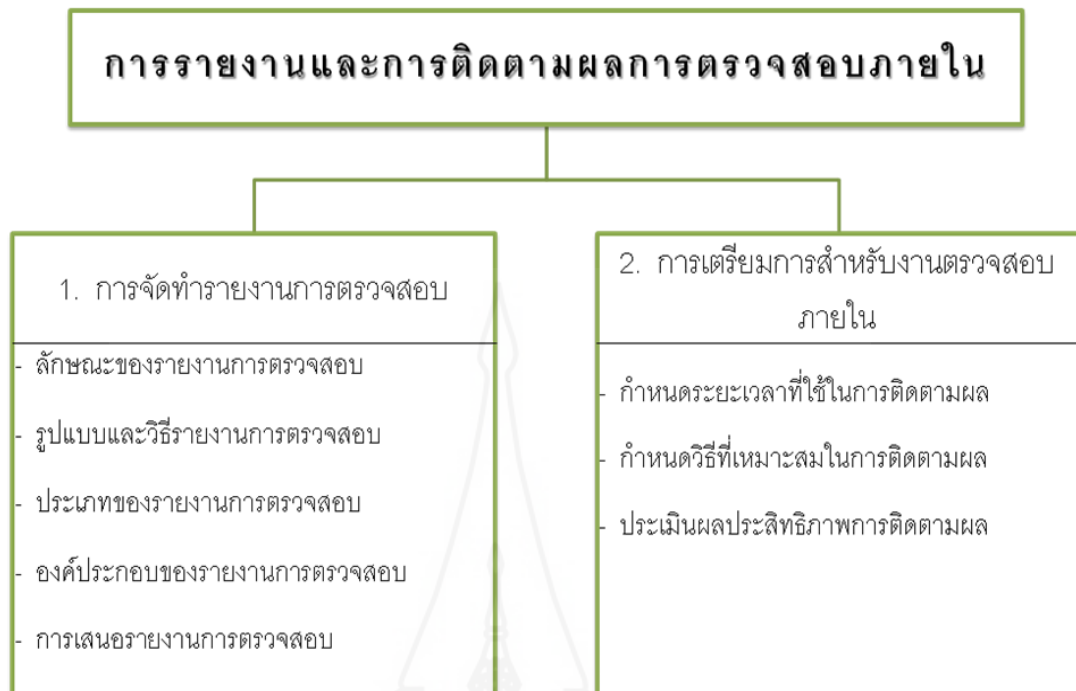
(1) การขยายการทดสอบ โดยการปรับปรุงแนวทางการตรวจสอบ และกำหนดวิธีการทดสอบเพิ่มเติม ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในอาจพบข้อเท็จจริงที่จำเป็นต้องมีการเสนอให้ปรับปรุงแก้ไข เรียกว่า “เรื่องที่ตรวจพบ”

(2) การจัดทำเรื่องที่ตรวจพบ ผู้ตรวจสอบภายในจะจัดเตรียมโดยใช้กระดาษทำการเพื่อสรุปเรื่องที่ตรวจพบ ซึ่งช่วยผู้ตรวจสอบภายในให้สามารถจัดทำรายงานสำหรับการประชุมสรุปผลการตรวจสอบกับผู้รับการตรวจได้ง่ายขึ้น

(3) การประชุมสรุปผลการตรวจสอบ เมื่อหัวหน้าคณะตรวจสอบได้รายงานผลการตรวจสอบเรียบร้อยแล้วจะจัดประชุมปิดงานตรวจสอบซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายของการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม เป็นการประชุมร่วมกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ ซึ่งมีอำนาจในการสั่งการให้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะจากที่ประชุม ประเด็นของการประชุมมีดังนี้

- สรุปผลการตรวจสอบ
- ทำความเข้าใจและชี้แจงประเด็นที่สงสัย
- หาข้อยุติในประเด็นที่ยังมีความเห็นไม่ตรงกัน
- แจ้งกำหนดการออกรายงานการตรวจสอบ
- ขอบคุณผู้เกี่ยวข้องที่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ

1.5.3 การรายงานและติดตามผลการตรวจสอบภายใน การรายงานการตรวจสอบภายในเป็นตัวแทนของผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน รายงานการตรวจสอบภายในจะมีคุณค่ามากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่อไปนี้คือ เทคนิคการเก็บรวบรวมข้อมูล ข้อเท็จจริงที่ผ่านการกลั่นกรอง ข้อเสนอแนะที่สามารถนำไปปฏิบัติและศิลปะของการจัดทำรายงาน การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบภายใน มีวิธีการดำเนินการ คือ



ภาพที่ 2.5 การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบภายใน

ที่มา : สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ (2551) “วิชาชีพการตรวจสอบภายใน” ใน เอกสารการสอนชุดวิชาการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน (Auditing and Internal Auditing) หน่วยที่ 9 หน้า 49
 นนทบุรี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ

1) การจัดทำรายงานการตรวจสอบภายใน การจัดทำรายงานการตรวจสอบมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังนี้

(1) ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดี

ก. มีความถูกต้อง ข้อมูลในรายงานไม่ว่าจะเป็นตัวเลข เอกสารอ้างอิง จะต้องมามีที่มาจากหลักฐานที่น่าเชื่อถือตรงกับข้อเท็จจริง

ข. มีความกระชับ รายงานจะยาวหรือสั้นขึ้นอยู่กับเนื้อหาที่น่าเสนอ ซึ่งต้องกระชับโดยตัดตอนคำพูดที่ไม่จำเป็นออกไปและใช้ภาษาที่ถูกต้อง ผู้อ่านเข้าใจ และสามารถปฏิบัติตามรายงานได้ถูกต้อง

ค. มีความชัดเจน ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าใจประเด็นที่รายงาน จึงจะสามารถสื่อความหมายให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจได้ ควรระวังการใช้ถ้อยคำที่จะทำให้

เข้าใจคลาดเคลื่อน ถ้าใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีนิยามศัพท์และควรวางโครงสร้างของรายงานให้เห็นถึง การเป็นเหตุเป็นผลกัน

ง. *สร้างสรรค์และงูใจ* การรายงานควรกล่าวถึงข้อตรวจพบ ที่ดีก่อน แล้วจึงกล่าวถึงกล่าวถึงข้อบกพร่องในประเด็นหลัก ๆ โดยหลีกเลี่ยงการระบุชื่อบุคคล ที่กระทำผิด แต่กล่าวถึงเหตุการณ์ ผลกระทบและข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงโดยที่ข้อความใน รายงานจะสร้างแรงงูใจให้ผู้อ่านยอมรับและอยากทำตามข้อเสนอแนะเพื่อประโยชน์ขององค์กร

จ. *ทันเวลา* รายงานต้องเสนอภายในเวลาที่เหมาะสม โดยที่ ผู้บริหารสามารถนำไปดำเนินการต่อได้ทันต่อเหตุการณ์

(2) รูปแบบและวิธีรายงานการตรวจสอบ

ก. *การรายงานด้วยลายลักษณ์อักษร* เป็นการรายงานผลการ ตรวจสอบเมื่อการตรวจสอบงานใดงานหนึ่งเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะทำรายงาน อย่างเป็นทางการซึ่งประกอบด้วยวัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบ ผลการตรวจสอบและ ข้อเสนอแนะเพื่อนำเสนอผู้บริหารพิจารณาถึงการปรับปรุงต่อไป

ข. *การรายงานด้วยวาจา* แบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ

ก) *การรายงานด้วยวาจาอย่างเป็นทางการ* เป็นการนำ รายงานที่เขียนเป็นลายลักษณ์อักษรมานำเสนอด้วยวาจา

ข) *การรายงานด้วยวาจาอย่างไม่เป็นทางการ* เป็นกรณี เร่งด่วนมีหลักฐานชัดเจน จำเป็นต้องรีบรายงานต่อผู้บริหารหรือผู้รับผิดชอบให้ทราบ เพื่อมิให้ เกิดผลเสียต่อหน่วยงาน เช่น การตรวจสอบการทุจริต เป็นต้น

(3) ประเภทของรายงานการตรวจสอบ

ก. *รายงานการตรวจสอบประจำงวด* เป็นรายงานที่ผู้ตรวจสอบ ภายในจัดทำขึ้นเพื่อสรุปผลการตรวจสอบที่ได้ทำเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งระยะเวลาของการจัดทำรายงาน แล้วแต่นโยบายของผู้บริหารอาจเป็นงวด 3 เดือน, 6 เดือน หรือประจำปี

ข. *รายงานการตรวจสอบกรณีพิเศษ* เป็นรายงานผลการ ตรวจสอบที่ผู้บริหารมอบให้ผู้ตรวจสอบภายในทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เช่น เรื่องร้องเรียน กล่าวหา เมื่อทำการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำรายงานเสนอผู้บริหาร โดยระบุข้อเท็จจริงและผลของการตรวจสอบเพื่อดำเนินการต่อไป

ค. *รายงานการตรวจสอบระหว่างการ* เป็นรายงานที่ผู้ตรวจ สอบภายในจัดทำขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในได้พบหลักฐานที่เพียงพอที่แสดงถึง

การทุจริตหรือข้อบกพร่อง หากปล่อยไว้จะเกิดผลเสียต่อหน่วยงาน จึงจำเป็นต้องรีบสรุป
ทำรายงานระหว่างกาลโดยที่การตรวจสอบยังไม่แล้วเสร็จ เพื่อเสนอผู้บริหารแก้ไขโดยด่วนต่อไป

ง. รายงานการตรวจสอบเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบ
เป็นรายงานที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้ว

(4) องค์ประกอบของรายงานการตรวจสอบ รายงานการตรวจสอบ
ที่จะกล่าวนี้เป็นรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการมีส่วนประกอบ ดังนี้

ก. บทคัดย่อ (Summary) บทคัดย่อจะมีข้อความเฉพาะการสรุป
ข้อเท็จจริงและข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไข เพื่อให้ผู้บริหารสามารถใช้เวลาอ่านและพิจารณา
สั่งการได้รวดเร็ว บทคัดย่อจะอยู่ในส่วนด้านหน้าของรายงาน

ข. บทนำ (Introduction) บทนำเป็นการกล่าวถึงสาเหตุที่ทำให้มี
การตรวจสอบ หน่วยงานที่ตรวจสอบ เรื่องที่จะตรวจสอบ และข้อมูลอื่น ๆ อย่างสั้น เพื่อมุ่งใจ
ให้ผู้อ่านสนใจติดตามต่อไป

ค. วัตถุประสงค์ (Purpose) เพื่อให้ผู้อ่านทราบประเด็นที่ชัดเจน
และสามารถคาดการณ์ได้ว่าเมื่ออ่านรายงานจบแล้วจะทราบอะไรบ้าง

ง. ขอบเขต (Scope) แสดงปริมาณงาน ระยะเวลา และข้อจำกัด
ของงานที่ตรวจสอบ

จ. สิ่งที่ตรวจพบ (Audit Findings) เป็นส่วนสำคัญของรายงาน
การตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงที่ได้ตรวจพบทั้งด้านดีและด้านที่บกพร่องที่ควรได้รับการแก้ไข
รวมทั้งความเห็นของผู้รับการตรวจสอบ

ฉ. ข้อเสนอแนะ (Recommendation) เป็นข้อเสนอแนะที่มี
ลักษณะสร้างสรรค์ที่เสนอต่อผู้บริหารของหน่วยรับการตรวจสอบเพื่อพิจารณาสั่งการปรับปรุง
แก้ไขต่อไป

ช. หลักฐานอ้างอิง (Supporting Evidences) เนื่องจากรายงาน
การตรวจสอบเป็นการสรุปผลการตรวจสอบ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีเอกสารเป็นหลักฐานประกอบ
รายงาน เพื่อให้เกิดความชัดเจน ข้อมูลใดที่เป็นเพียงความเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องยังไม่มีหลักฐาน
สนับสนุน ควรระบุในรายงานว่าเป็นเพียงความเห็นเท่านั้น

(5) การเสนอรายงานการตรวจสอบ รายงานที่จัดทำขึ้นถ้าไม่มี
การตกลงเป็นอย่างอื่นแล้ว ควรเสนอให้บุคคลที่เกี่ยวข้องให้มากที่สุด โดยแยกประเภทของรายงาน
เพื่อแจกจ่ายผู้บริหารระดับต่าง ๆ ซึ่งได้แก่บุคคลต่อไปนี้

- คณะกรรมการตรวจสอบ

- ผู้บริหารที่เกี่ยวข้อง
- ผู้บริหารหน่วยรับการตรวจสอบ

2) การเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบภายใน ตามขั้นตอนการตรวจสอบภายใน หลังจาก que ผู้ตรวจสอบภายในได้รายงานการตรวจสอบแล้วระยะหนึ่ง ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่าข้อบกพร่องที่เสนอแนะแนวทางแก้ไขได้มีการแก้ไขแล้ว การติดตามผลการตรวจสอบมีแนวทางดังนี้

(1) กำหนดระยะเวลาที่ใช้ในการติดตามผล

(2) กำหนดวิธีที่เหมาะสมในการติดตามผล

(3) ประเมินผลประสิทธิภาพการติดตามผล และระยะเวลาการดำเนินงานของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการสั่งการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่อง (สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์, 2551 : 9-39 – 9-51)

1.6 ปัจจัยความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน

1.6.1 ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบ

ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน มีรายละเอียดดังนี้

1) ความเป็นอิสระของหน่วยตรวจสอบ หน่วยรับตรวจต่าง ๆ ต้องเอื้ออำนวย โดยให้ความร่วมมือในการเข้าไปตรวจสอบของผู้ตรวจสอบฯ โดยไม่ถูกแทรกแซงหรือปิดบัง สามารถจัดทำรายงานการตรวจสอบได้อย่างตรงไปตรงมาตามผลที่ตรวจสอบได้ และรายงานการตรวจสอบนั้นต้องเป็นแบบรายงานตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ถือปฏิบัติกันโดยทั่วไป

2) อำนาจหน้าที่ของผู้ปฏิบัติงาน อำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบควรกำหนดไว้ในกฎหมายอื่นของรัฐบาล โดยมีการกำหนดส่วนที่เป็นสาระสำคัญที่ควรกำหนดเป็นพื้นฐานไว้ รวมทั้งสาระสำคัญของการรายงานที่จำเป็นเพื่อเป็นกรอบความรับผิดชอบในการทำงานของผู้ตรวจสอบด้วย

3) การประเมินโดยอิสระ การตรวจสอบสามารถปฏิบัติการได้อย่างเต็มที่ สามารถเข้าถึงบุคลากร ทรัพย์สิน และข้อมูลต่าง ๆ โดยไม่ถูกจำกัดขอบเขต

4) การสืบค้นข้อมูลอย่างเพียงพอ กิจกรรมสำคัญอย่างหนึ่งของการตรวจสอบ คือ ต้องมีการสืบหาข้อมูลเพื่อการตรวจสอบอย่างเพียงพอกับขนาดของปริมาณงานที่ตรวจสอบ เพื่อให้ได้ผลที่คุ้มค่ากับงบประมาณที่เสียไปกับการตรวจสอบดังกล่าวนี้

5) **ภาวะผู้นำ** หัวหน้าผู้ตรวจสอบต้องเป็นผู้ที่พร้อมด้วยภาวะผู้นำสามารถบริหารงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถปกป้องช่วยเหลือเสริมทักษะให้ลูกน้องในการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี และนอกจากนี้ควรเป็นผู้ที่มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี

6) **บุคลากรที่มีประสิทธิภาพ** งานตรวจสอบเป็นงานวิชาชีพ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจึงต้องเป็นผู้มีความรู้สามารถปฏิบัติงานเชิงมืออาชีพตามมาตรฐานการตรวจสอบที่กำหนด

7) **การสนับสนุนของผู้เกี่ยวข้อง** งานที่งานตรวจสอบจะดำเนินไปด้วยดีนั้นจำเป็นต้องได้รับการสนับสนุนและความเข้าใจในงานที่ทำจากผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ในหน่วยงาน

8) **มาตรฐานการตรวจสอบอย่างมืออาชีพ** มาตรฐานการตรวจสอบจะสนับสนุนให้การปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปอย่างมีคุณภาพและเป็นระบบ เชื่อถือได้ซึ่งทำนองเดียวกันกับที่รัฐบาล

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นว่า งานตรวจสอบทั้งจากภายในและภายนอกล้วนเอื้อให้เกิดการบริหารจัดการที่ดีในองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญในการช่วยกันดูแลการปฏิบัติการกิจขององค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะภารกิจหลักขององค์กร อันจะเป็นการช่วยให้เกิดการบริหารจัดการที่ดีในภาพรวมของรัฐบาลและประเทศชาติโดยรวม (สำนักกำกับและพัฒนาการตรวจสอบภาครัฐ กรมบัญชีกลาง, 2551 : 3)

1.6.2 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผู้ตรวจสอบภายใน

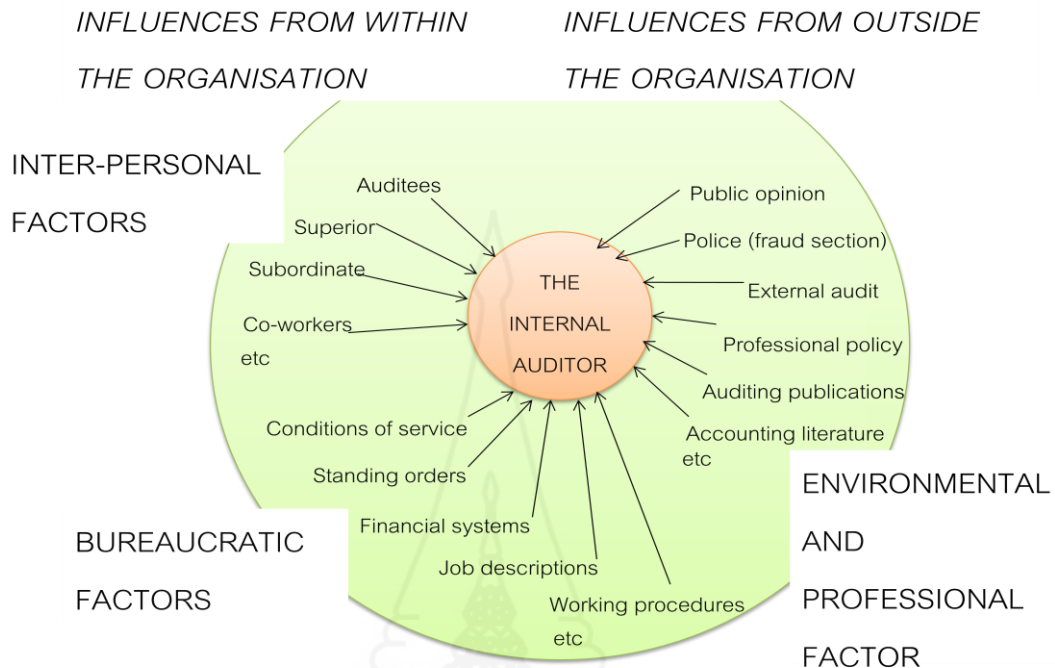
ผู้ตรวจสอบต้องตอบสนองต่อปัจจัยหลายด้านด้วยกัน ซึ่งแผนภาพนี้ได้ระบุถึง 3 กลุ่มของปัจจัยที่กำหนดบทบาทการตรวจสอบภายในของ ได้แก่

1) **ปัจจัยระหว่างบุคคล** ความสัมพันธ์ส่วนบุคคลกับผู้ตรวจสอบและอื่นๆ

2) **ปัจจัยเกี่ยวกับระบบราชการ** กฎข้อบังคับที่กำหนดในสภาพแวดล้อมการทำงาน

3) **ปัจจัยสิ่งแวดล้อมและผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ** อิทธิพลภายนอกและวิธีการบรรลุความเป็นเลิศอย่างมืออาชีพ

ผู้ตรวจสอบต้องระบุปัจจัยเหล่านี้กับสถานการณ์ของตนเองในสภาพแวดล้อม การทำงานและทำให้ทัศนคติในการทำงานและความสามารถมีประสิทธิภาพสูงสุด (J.S,R.Venables & K.W.Impey., 1991 : 70)



ภาพที่ 2.5 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อผู้ตรวจสอบภายใน
(Factors which influence the internal auditor)

ที่มา : J.S.R.Venables & K.W.Impey. (1991). *Internal Audit*. 3rd ed. London : Butterworths
page 69

1.6.3 ปัจจัยที่ทำให้งานตรวจสอบภายในบรรลุเป้าหมาย

ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่จะช่วยผู้บริหารในด้านการควบคุมการบริหารงานให้เป็นไปตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้ แต่ผู้ช่วยจะทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ขึ้นอยู่กับปัจจัยพื้นฐาน 3 ประการ คือ ตัวผู้ตรวจสอบภายในเอง สถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และตัวผู้บริหาร ดังนี้

1) ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องปฏิบัติตามระเบียบ มาตรฐาน คู่มือ และแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานกลางที่รับผิดชอบ เช่น กรมบัญชีกลาง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และหลักการสากลที่ถือปฏิบัติโดยทั่วไป จะต้องเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในวิชาชีพ สาขาอื่น ซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งต้องมีการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ การใช้ดุลยพินิจต้องเที่ยงธรรมและระมัดระวัง

รอบคอบอย่างยิ่ง จำเป็นต้องมีแนวทางการปฏิบัติงานพิเศษที่แสดงถึงความซื่อสัตย์ ความยุติธรรม ความมีมาตรฐาน เพื่อให้เกิดการยอมรับจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง กรมบัญชีกลางในฐานะผู้กำกับดูแลงานตรวจสอบภายในได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน โดย มาตรฐานการตรวจสอบภายใน ประกอบด้วยส่วนสำคัญ 2 ส่วน คือ

(1) มาตรฐานด้านคุณสมบัติ เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของหน่วยงานและบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน

(2) มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

และบรรทัดฐานที่สามารถใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในส่วนของจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งกล่าวถึง

- ความมีจิตยืนอันมั่นคง หมายถึง ความซื่อสัตย์ ความขยันหมั่นเพียร และความรับผิดชอบ

- การรักษาความลับ หมายถึง การเคารพต่อสิทธิแห่งข้อมูลที่ได้รับทราบ

- ความเที่ยงธรรม หมายถึง การไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือสร้างความสัมพันธ์ใด ๆ ในอันที่จะทำให้มีผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน

- ความสามารถในการหน้าที่ หมายถึง ความรู้ ทักษะและประสบการณ์ในงานที่ทำ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง

2) สถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบงานตามนโยบายของท่านให้ได้ผลตามเป้าหมาย ผู้บริหารจะต้องให้การสนับสนุนงานตรวจสอบภายใน โดยการให้สถานภาพที่เหมาะสม คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีหน้าที่เสนอแนะ (Staff Function) และขึ้นตรงกับผู้บริหาร นั่นคือ รับคำสั่งและรายงานต่อผู้บริหารโดยไม่ต้องผ่านผู้หนึ่งผู้ใด การขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดของส่วนราชการ (หน่วยงาน) ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีอิสระในการตรวจสอบ และทำให้สามารถเข้าถึงเอกสาร ทรัพย์สิน หลักฐาน และบุคคลที่เกี่ยวข้องได้โดยง่าย อันเป็นผลให้เกิด

(1) สิทธิที่จะเข้าถึง หมายความว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีสิทธิที่จะเข้าถึงเขต หรือตรวจสอบบันทึก รายงาน และทรัพย์สินต่าง ๆ รวมทั้งผู้ปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบได้ทั้งหมด

(2) *เสรีภาพในการตรวจสอบ* หมายความว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมี “อิสระ” เพียงพอในการตรวจสอบทุก ๆ ด้าน โดยไม่มีอุปสรรคหรือได้รับการขัดขวางหรือแทรกแซงจากผู้อื่น ผู้ใด หรือกลุ่มบุคคลใด ๆ ทั้งในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการเสนอความเห็นในการตรวจสอบ และมีให้เป็นคณะกรรมการใด ๆ ของส่วนราชการหรือหน่วยงานในสังกัดอันมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็น

(3) *การมีส่วนได้ส่วนเสีย* หมายความว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องไม่มีอำนาจ และความรับผิดชอบโดยตรงกับงานที่ตรวจสอบ นั่นคือ ต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหรือผลประโยชน์ หรือรับมอบหมายหน้าที่ซึ่งเกี่ยวกับการบริหารงานของงานหรือของหน่วยงานที่ตนจะต้องตรวจสอบ ผลการตรวจสอบจึงออกมาโดยปราศจากความลำเอียงใด ๆ

ในขณะเดียวกัน ก็ไม่ควรมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานในลักษณะบริหารและควบคุม (Line Function) อาทิเช่น เป็นผู้วินิจฉัยและสั่งการขั้นสุดท้ายของความถูกต้องหรือข้อบกพร่อง ในการปฏิบัติงานของบุคคลหรือหน่วยงานที่ตรวจสอบ หรือมอบหมายงานด้านบริหารให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติ (ยกเว้นในหน่วยงานของ ผู้ตรวจสอบภายในเอง) หรือเป็นกรรมการพิจารณาความผิดและลงโทษทางวินัย หรืองานอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน เพราะการมอบหมายดังกล่าวจะเป็นการทำให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำหน้าที่ในฐานะผู้บังคับบัญชาตามสายงาน ซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในขาดความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม มีส่วนได้เสียในกิจกรรมที่ตนตรวจสอบ และจะทำให้ไม่ได้รับการสนับสนุนหรือความร่วมมือในการตรวจสอบตามหน้าที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากผู้บริหารระดับรอง หรือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานปฏิบัติการ (สำหรับหน่วยงานที่ไม่มีการจัดโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระจริง มักจะใช้ระบบการตรวจสอบไขว้ระหว่างหน่วยงาน เพราะจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในที่เข้าตรวจสอบหน่วยงานใดไม่ได้เป็นผู้รับผิดชอบและบริหารหน่วยงานที่รับตรวจนั้น)

3) *ผู้บริหาร* ผู้ตรวจสอบภายในจะทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับตัวผู้บริหารเอง ในฐานะที่เป็นผู้บริหารสูงสุดเป็นสำคัญสามารถทำให้งานตรวจสอบภายในบรรลุวัตถุประสงค์ โดย

(1) *ต้องเข้าใจและมีทัศนคติที่ดีต่องานตรวจสอบภายใน* อีกทั้งยังต้องรู้จักงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้สามารถช่วยงานได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

(2) *ต้องสร้างความตระหนักและช่วยเสริมสร้างบรรยากาศภายในหน่วยงานของท่าน* โดยให้เจ้าหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานหรือที่เรียกว่าหน่วยรับตรวจ คู่กันเคยกับผู้ตรวจสอบภายใน และช่วยสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องว่าผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่ผู้ที่จ้องแต่จับผิด แต่จะเป็นผู้ช่วยเหลือแนะนำการทำงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และ

นโยบายของท่าน พร้อมทั้งแสดงออกทุกวิถีทางในลักษณะที่สนับสนุนผู้ตรวจสอบภายในให้ทำงานตามขอบเขตหน้าที่ได้อย่างอิสระ ปราศจากอุปสรรคใด ๆ การสนับสนุนอาจทำได้โดยการแนะนำเป็นส่วนตัว หรือมีหนังสือแจ้งไปยังหน่วยรับตรวจต่าง ๆ ซึ่งให้เห็นและเข้าใจถึงขอบเขตหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ประโยชน์ที่ได้รับจากการตรวจสอบภายใน รวมทั้งขอความร่วมมือเพื่ออำนวยความสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในด้วย

(3) ควรปรับปรุงระบบการติดต่อสื่อสารภายในหน่วยงานให้ครอบคลุมถึงการแจ้งข่าวสารแก่ผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นมาก เนื่องจากการที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในขึ้นตรงโดยมิให้สังกัดส่วนงานใด ทำให้ถูกตัดขาดจากระบบข่าวสารปกติ เช่น การแจ้งข่าวสารในรูป คำสั่ง หนังสือเวียน เป็นต้น ทำให้ข้อมูลข่าวสารที่ผู้ตรวจสอบภายในมีอยู่ไม่ทันต่อเหตุการณ์ การตรวจสอบก็จะไม่ประสบผล

นอกเหนือจากการปรับปรุงระบบสื่อสารแล้ว หากมีการประชุมระดับผู้บริหารเพื่อกำหนดแผนหรือนโยบายการบริหาร หรือปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแผนงาน ควรจะให้ผู้ตรวจสอบภายในเข้าร่วมประชุม หรือเข้าสังเกตการณ์ด้วย เพราะจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีข้อมูลที่จะนำไปใช้ในการวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป หากผู้ตรวจสอบภายในได้รับการสนับสนุนอย่างดีเช่นนี้ ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และจะเป็นเครื่องมือที่ดี ที่จะช่วยการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ (กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, ม.ป.ป. : 8 - 14)

2. แนวความคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

2.1 มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) ได้ประกาศใช้มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการเมื่อเดือนมิถุนายน ปี พ.ศ.2521 (ค.ศ.1978) ต่อมาสถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) ได้มีการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง มีการจัดทำร่างเพื่อเปิดรับฟังความคิดเห็นจากสาธารณชน ซึ่งได้มีการเผยแพร่มาตรฐานฉบับใหม่เมื่อเดือนธันวาคม พ.ศ.2554 (ค.ศ.2011) และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 (ค.ศ.2011) แต่เนื่องจากงานตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกันไปตามสภาพแวดล้อมทางกฎหมาย และวัฒนธรรมภายในขององค์กรในเรื่องของวัตถุประสงค์ ขนาด และโครงสร้าง รวมทั้งบุคลากรภายในหรือภายนอกองค์กร จึงย่อมมีผลกระทบต่อมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรมีความเหมาะสมกับ

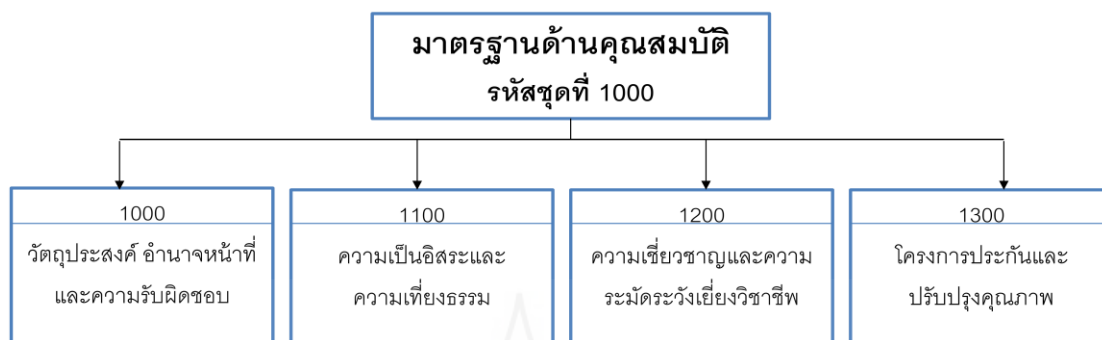
สภาพแวดล้อมและวัฒนธรรมภายในองค์กร จึงได้กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในเป็น 3 ส่วน คือ (สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน, 2553 : 35)



ภาพที่ 2.7 มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน
(Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)

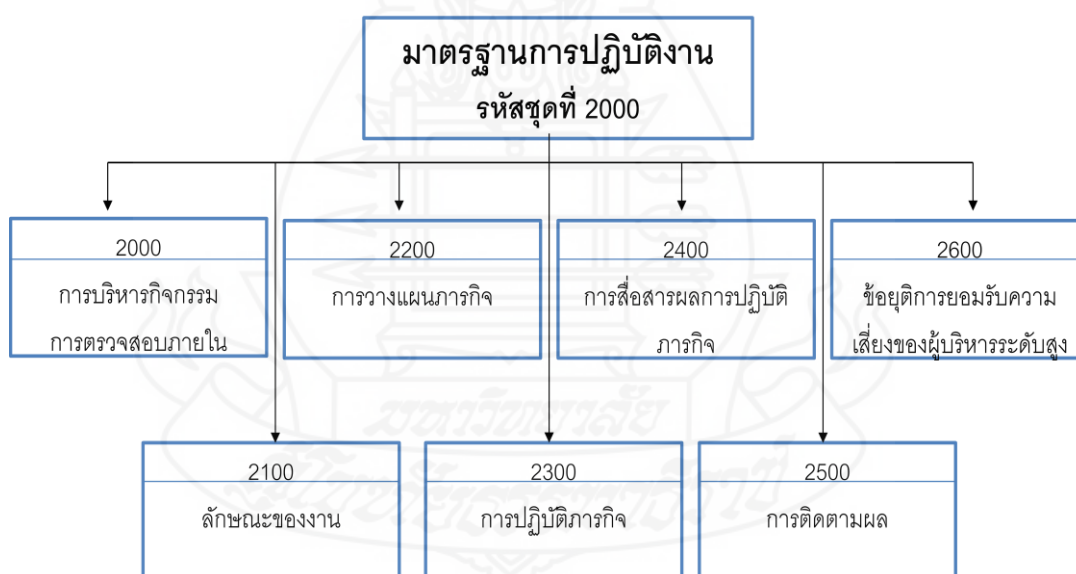
ที่มา : สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (2553) แนวทางการตรวจสอบภายใน ฉบับนักศึกษา หน้า 36

มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในนี้ ประกอบด้วย มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) และมาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (Implementation Standards) มาตรฐานด้านคุณสมบัติ คือ มาตรฐานเกี่ยวกับลักษณะขององค์กร และบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการปฏิบัติงาน คือ มาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของกิจกรรมการตรวจสอบภายใน และการกำหนดบรรทัดฐานทางคุณภาพ ที่สามารถนำไปใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานสามารถนำมาใช้กับงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไป ส่วนมาตรฐานการนำไปปฏิบัติจะนำไปใช้ได้กับการกิจบางประเภทเท่านั้น ซึ่งมาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานมีอยู่เพียงชุดเดียว แต่มาตรฐานการนำไปปฏิบัติจะมีหลายชุด โดยแต่ละชุดมีไว้สำหรับแต่ละประเภทหลัก ๆ ของกิจกรรมการตรวจสอบภายใน เช่น มาตรฐานการนำไปปฏิบัติสำหรับการให้ความเชื่อมั่นจะมีอักษร A ตามหลังชุดรหัส และมาตรฐานการนำไปปฏิบัติสำหรับการให้คำปรึกษาจะมีตัวอักษร C ตามหลังชุด (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2551 : 2, 2554 : 2)



ภาพที่ 2.8 มาตรฐานด้านคุณสมบัติ

ที่มา : สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (2553) แนวทางการตรวจสอบภายใน ฉบับนักศึกษา หน้า 37,
(2554) มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2554
หน้า 5-14



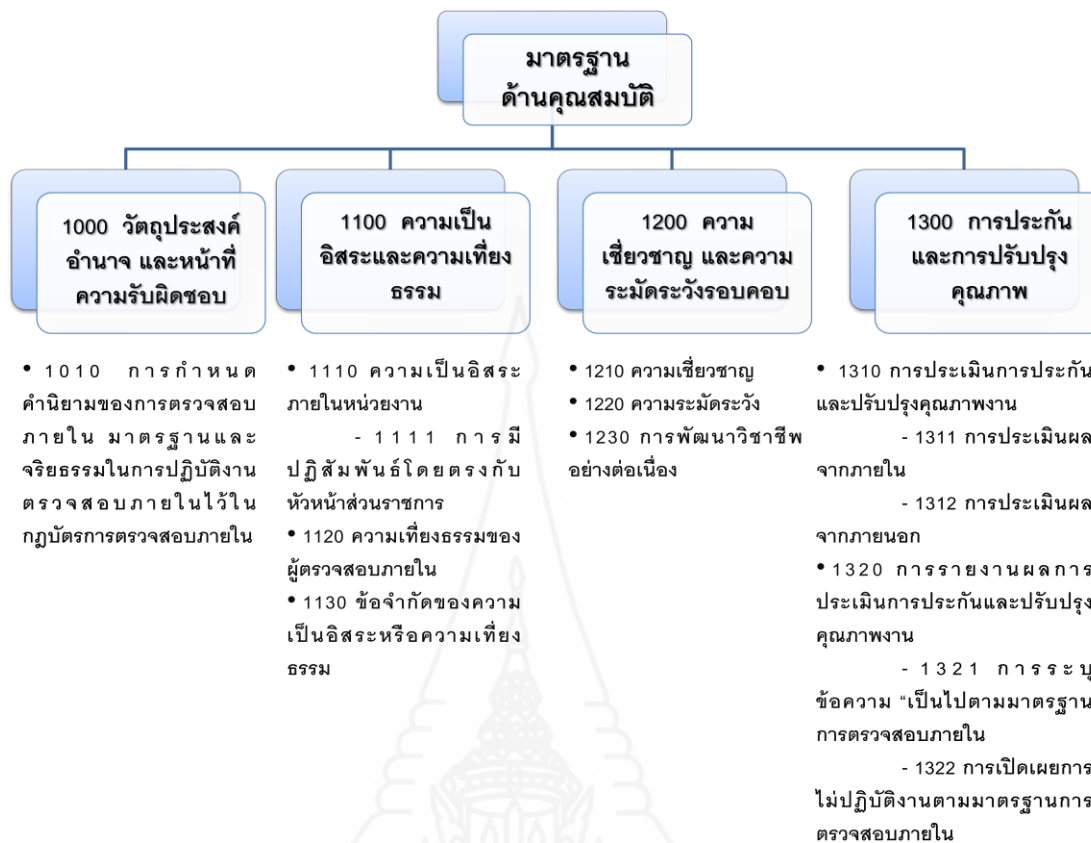
ภาพที่ 2.9 มาตรฐานการปฏิบัติงาน

ที่มา : สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (2553) แนวทางการตรวจสอบภายใน ฉบับนักศึกษา หน้า 37,
(2554) มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2554
หน้า 15 - 28

2.2 มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

เนื่องจากมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ใช้อ้างอิงในระดับสากล คือ มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (The Professional Practice Standards for Internal Auditing) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors : IIA) และ ปัจจุบัน IIA และ IIA Research Foundation ของสหรัฐอเมริกาได้ปรับปรุงและแก้ไขมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบใหม่ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยปรับเปลี่ยนคำนิยามของการตรวจสอบภายในใหม่ ซึ่งเน้นเรื่องการเป็นหลักประกันที่เที่ยงธรรม และการเป็นที่ปรึกษาอิสระของผู้บริหาร ดังนั้นในการปรับปรุงมาตรฐานการตรวจสอบภายในของ ส่วนราชการฉบับที่ 1 ซึ่งเป็นมาตรฐานทั่วไปจึงได้ใช้มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในดังกล่าวเป็นหลักโดยปรับให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของทางราชการ มาตรฐานการตรวจสอบภายในฉบับนี้จะประกอบด้วยข้อหลักปฏิบัติหลัก ๆ ของการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน โดยแยกเป็น 2 ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงาน และเพื่อสะดวกต่อการทำความเข้าใจและนำไปใช้ตลอดจนการอ้างอิงและปรับปรุงแก้ไขต่อไป จึงให้มีรหัสตัวเลขกำกับในแต่ละหมวดแต่ละหัวข้อของมาตรฐาน พร้อมกับคำอธิบายถึงการนำ มาตรฐานไปใช้ในงานบริการด้านการให้หลักประกัน งานบริการให้คำปรึกษา ดังนี้

2.2.1 มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (รหัสชุด 1000) เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของหน่วยงานและบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน โดยจะเริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐาน ที่ 1000 เป็นต้นไป



ภาพที่ 2.10 มาตรฐานด้านคุณสมบัติ

ที่มา : กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2555) แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบในภาครัฐ กระทรวงการคลัง กรุงเทพมหานคร หน้า 47

โดยมาตรฐานด้านคุณสมบัตินี้มีรายละเอียดดังนี้

1000 : วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ

หน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน โดยให้สอดคล้องกับค่านิยมของการตรวจสอบภายในที่กำหนดไว้ในระเบียบ มาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องทบทวนกฎบัตรการตรวจสอบภายในเป็นระยะ ๆ และนำเสนอหัวหน้าส่วนราชการให้ความเห็นชอบ เพื่อใช้เป็นกรอบอ้างอิงและเป็นแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยให้มีการเผยแพร่กฎบัตรการตรวจสอบภายในดังกล่าวให้หน่วยงานภายในของ

ส่วนราชการทราบทั่วกัน

1000.A1 : การตรวจสอบภายในที่เป็นลักษณะของงานบริการ ให้ความเชื่อมั่นแก่ส่วนราชการต้องกำหนดไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน และหากมีการให้บริการงานในลักษณะนี้แก่บุคคลหรือหน่วยงานภายนอกส่วนราชการ จะต้องระบุไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายในเช่นเดียวกัน

1000.C1 : การตรวจสอบภายในที่เป็นลักษณะของงานบริการ ให้คำปรึกษาต้องกำหนดไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน

1010 : การกำหนดคำนิยามของการตรวจสอบภายใน มาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน

คำนิยามของการตรวจสอบภายใน มาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ต้องใช้ในการตรวจสอบภายใน ต้องกำหนดไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีการหารือกับหัวหน้าส่วนราชการเกี่ยวกับคำนิยามของการตรวจสอบภายใน มาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่กำหนดไว้ด้วย

1100 : ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระและผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม

1110 : ความเป็นอิสระ

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสามารถดำเนินไปได้อย่างเต็มที่ตามหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมาย ทั้งนี้ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องยืนยันต่อหัวหน้าส่วนราชการถึงความเป็นอิสระของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

1110.A1 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องปราศจากการแทรกแซงใด ๆ ในเรื่องกำหนดขอบเขต การปฏิบัติงาน และการรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

1111 : การมีปฏิสัมพันธ์โดยตรงกับหัวหน้าส่วนราชการ
หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีการสื่อสารและมีปฏิสัมพันธ์ในการปฏิบัติงานโดยตรงกับหัวหน้าส่วนราชการ

1120 : ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีทัศนคติที่ไม่ลำเอียงหรือมีอคติไปทางหนึ่งทางใด และให้หลีกเลี่ยงในเรื่องของความขัดแย้งกันทางผลประโยชน์ใด ๆ

1130 : ข้อจำกัดของความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม

ในกรณีที่มีเหตุหรือข้อจำกัดที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นอิสระหรือเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในต้องเปิดเผยถึงเหตุหรือข้อจำกัดดังกล่าวให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบตามความเหมาะสม โดยลักษณะของการเปิดเผยจะขึ้นอยู่กับเหตุหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี

1130.A1 : ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรประเมินงานที่ตนเคยมีหน้าที่รับผิดชอบมาก่อน เพราะอาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายในสูญเสียความเที่ยงธรรมได้

1130.A2 : การให้ความเชื่อมั่นในงานที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่รับผิดชอบนั้น จะต้องมีการควบคุมดูแลจากหน่วยงานอื่นภายในส่วนราชการที่ไม่มีส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้วยอีกชั้นหนึ่ง

1130.C1 : ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษาในงานที่ตนเคยมีหน้าที่รับผิดชอบมาก่อนด้วยความเที่ยงธรรม

1130.C2 : ในกรณีที่มีเหตุหรือข้อจำกัดในอันที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายใน ไม่สามารถให้คำปรึกษาได้อย่างอิสระหรือเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในต้องเปิดเผยเหตุหรือข้อจำกัดดังกล่าวให้กับผู้มอบหมายงานหรือผู้รับบริการทราบ ก่อนที่จะรับงานนั้น

1200 : ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องกระทำด้วยความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

1210 : ความเชี่ยวชาญ

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่รับผิดชอบ และต้องสะสมความรู้ ทักษะและความสามารถอื่น ๆ จากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ การปฏิบัติงานตรวจสอบต้องดำเนินการ โดยผู้ที่มีความรู้ ทักษะและความสามารถอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย

1210.A1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องให้คำแนะนำและความช่วยเหลือ หากทีมงานขาดความรู้ ทักษะ และความสามารถที่จำเป็นในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายไม่ว่าจะเป็นบางส่วนหรือทั้งหมด

1210.A2 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้เพียงพอที่จะประเมินความเสี่ยงของการเกิดทุจริต และให้แนวทางในการบริหารจัดการทุจริตของ

ส่วนราชการ แต่ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้ที่มีความรู้ความรับผิดชอบในการสืบสวนหรือสอบสวนการทุจริตโดยตรง

1210.A3 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้ที่มีความรู้เพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุมพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบภายในทั้งหมดไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้ที่มีความรู้ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศโดยตรง

1210.C1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องไม่รับงานบริการให้คำปรึกษาหรือให้คำแนะนำและความช่วยเหลือ หากทีมงานขาดความรู้ทักษะ และความสามารถอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในเรื่องนั้น ๆ ไม่ว่าจะเป็นบางส่วนหรือทั้งหมด

1220 : ความระมัดระวังรอบคอบ

ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และมีทักษะการปฏิบัติงานอย่างสมเหตุสมผลในอันที่จะทำให้การปฏิบัติงานเป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ การปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบไม่ได้หมายความว่า จะไม่มีข้อผิดพลาดใด ๆ เกิดขึ้น

1220.A1 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานบริการให้ความเชื่อมั่นที่ได้รับมอบหมายด้วยความระมัดระวังรอบคอบ โดยคำนึงถึงสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- การขยายขอบเขตงานตรวจสอบภายในในกรณีที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อให้งานที่ได้รับมอบหมายบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์
- ความซับซ้อนของงาน ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ และความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ
- ความเพียงพอและประสิทธิภาพของการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุม
- โอกาสหรือความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดความผิดพลาด ความผิดปกติ การทุจริต หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่มีนัยสำคัญ
- ความคุ้มค่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการบริการให้ความเชื่อมั่นเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1220.A2 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องพิจารณาใช้เทคโนโลยี

สารสนเทศและเทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลอื่น ๆ มาเป็นเครื่องมือช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปด้วยความระมัดระวังรอบคอบเชิงวิชาชีพ

1220.A3 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของส่วนราชการ ทั้งนี้ แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติงานบริการให้ความเชื่อมั่นด้วยความระมัดระวังอย่างรอบคอบ ก็ยังไม่สามารถรับรองได้ว่า จะมีการบ่งชี้ถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญได้ทั้งหมด

1220.C1 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษาด้วยความระมัดระวัง โดยคำนึงถึงสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ความต้องการและความคาดหวังของผู้มอบหมายงานหรือผู้รับบริการ รวมทั้งลักษณะของเรื่องที่จะให้คำปรึกษา เวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน และการรายงานผลการปฏิบัติงาน

- ความซับซ้อนและขอบเขตของงานที่จำเป็น เพื่อให้งานที่ได้รับมอบหมายบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์

- ความคุ้มค่าของค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการบริการให้คำปรึกษาเมื่อเทียบกับประโยชน์ที่คาดว่าจะส่วนราชการจะได้รับ

1230 : การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

ผู้ตรวจสอบภายในต้องหมั่นศึกษาหาความรู้ ทักษะและความสามารถอื่น ๆ เพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา เพื่อให้เกิดการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

1300 : การประกันและการปรับปรุงคุณภาพงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องปรับปรุงและรักษาคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยมีการปรับปรุงคุณภาพงานตรวจสอบภายในให้ครอบคลุมในทุกด้าน

1310 : การประเมินการประกันและปรับปรุงคุณภาพงาน

การประกันและปรับปรุงคุณภาพงานต้องมีการประเมินผลทั้งจากภายในและภายนอกส่วนราชการ

1311 : การประเมินผลจากภายใน

การประเมินผลจากภายในควรประกอบด้วย

- การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง และ

- การสอบทานเป็นระยะ ๆ โดยการประเมินด้วยตนเอง หรือสอบทานโดยบุคคลอื่นที่อยู่ภายในส่วนราชการที่มีความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอ

1312 : การประเมินผลจากภายนอก

การประเมินผลจากภายนอกต้องจัดให้มีขึ้นอย่างน้อยทุก ๆ 5 ปี โดยบุคคลหรือคณะบุคคลจากภายนอกส่วนราชการที่มีความเหมาะสมและมีความเป็นอิสระ โดยหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องหารือกับหัวหน้าส่วนราชการในเรื่องต่อไปนี้

- ความจำเป็นในการเพิ่มความถี่ของการประเมินผลจากภายนอก

- คุณสมบัติความเป็นอิสระ รวมทั้งความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นของบุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งเป็นผู้ประเมินจากภายนอก

1320 : การรายงานผลการประเมินการประกันและปรับปรุงคุณภาพงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานผลการประเมินจากภายในและภายนอกให้หัวหน้าส่วนราชการทราบ

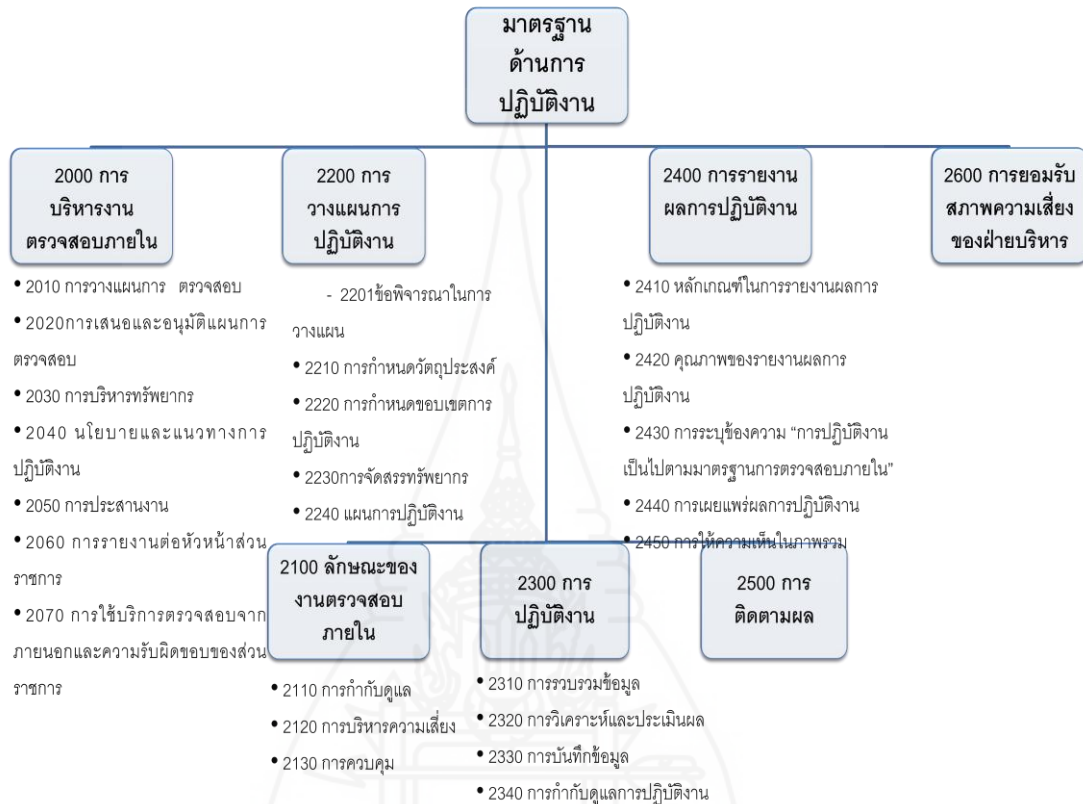
1321 : การระบุข้อความ “เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน”

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในว่า “ได้ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ” ก็ต่อเมื่อผลการประเมินการประกันคุณภาพระบุว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีความสอดคล้องและเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในแล้วเท่านั้น

1322 : การเปิดเผยการไม่ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

กรณีที่ไม่การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในไม่เป็นไปตามคำนิยามการตรวจสอบภายใน มาตรฐานและจรรยาบรรณในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และมีผลกระทบต่อขอบเขตหรือวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถปฏิบัติงานตามมาตรฐานและผลกระทบที่เกิดขึ้นให้หัวหน้าส่วนราชการทราบ

2.2.2 มาตรฐานการปฏิบัติงาน (รหัสชุด 2000) เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในและบรรทัดฐานที่สามารถใช้ประเมินผล การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยจะเริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐานที่ 2000 เป็นต้นไป



ภาพที่ 2.11 มาตรฐานการปฏิบัติงาน

ที่มา : กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2555) แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบในภาครัฐ กระทรวงการคลัง กรุงเทพมหานคร หน้า 49

โดยมาตรฐานการปฏิบัติงานนั้น มีรายละเอียดดังนี้

2000 : การบริหารงานตรวจสอบภายใน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องบริหารงานตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่างานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับส่วนราชการ

2010 : การวางแผนการตรวจสอบ

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องวางแผน

การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง เพื่อจัดลำดับความสำคัญก่อนหลังของกิจกรรมที่จะทำการตรวจสอบให้สอดคล้องกับเป้าหมายของส่วนราชการ

2010.A1 : การวางแผนตรวจสอบภายในต้องกระทำอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง โดยใช้ข้อมูลที่รวบรวมได้จากการประเมินความเสี่ยง และต้องนำข้อมูลข่าวสารของฝ่ายบริหารมาใช้ประกอบการพิจารณาในการวางแผนการตรวจสอบด้วย

2010.A2 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องระบุและพิจารณาถึงความคาดหวังของหัวหน้าส่วนราชการและผู้ที่เกี่ยวข้องที่มีต่อความเห็นของการตรวจสอบภายใน รวมถึงข้อสรุปอื่น ๆ

2010.C1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรให้ทีมงานบริการให้คำปรึกษา เพื่อช่วยให้เกิดโอกาสที่จะก่อให้เกิดการปรับปรุงการบริหารจัดการความเสี่ยง การสร้างคุณค่าเพิ่ม และการปรับปรุงการดำเนินงานของส่วนราชการ ซึ่งจะต้องกำหนดงานบริการให้คำปรึกษาดังกล่าวในแผนการตรวจสอบด้วย

2020 : การเสนอและอนุมัติแผนการตรวจสอบ

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเสนอแผนการตรวจสอบและแสดงให้เห็นทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน รวมทั้งปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบในรอบปีที่มีนัยสำคัญให้หัวหน้าส่วนราชการพิจารณาอนุมัติ ในกรณีที่มิชอบจำกัดของทรัพยากรหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อแผนการตรวจสอบด้วย

2030 : การบริหารทรัพยากร

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องบริหารทรัพยากรให้มีความเหมาะสม เพียงพอ และเกิดประสิทธิผล เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสามารถบรรลุตามแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติ

2040 : นโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องกำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานให้ชัดเจน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

2050 : การประสานงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและประสานงานกับผู้ที่ให้บริการงานบริการให้ความเชื่อมั่นจะให้คำปรึกษาทั้งหน่วยงานภายในและภายนอกของส่วนราชการ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าขอบเขตของงาน

ตรวจสอบครอบคลุมเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมและลดการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกัน

2060 : การรายงานผลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ ๆ ให้หัวหน้าส่วนราชการทราบถึงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ และผลการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบ โดยรายงานดังกล่าวต้องระบุถึงประเด็นความเสี่ยงและการควบคุมที่มีนัยสำคัญ ความเสี่ยงของการทุจริต ประเด็นการกำกับดูแล รวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่หัวหน้าส่วนราชการต้องการทราบหรือร้องขอ

2070 : การใช้บริการตรวจสอบจากภายนอกและความรับผิดชอบของส่วนราชการ

ในกรณี que การตรวจสอบภายในดำเนินการโดยผู้ให้บริการจากหน่วยงานภายนอกยังต้องมีหน้าที่รับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของผู้ให้บริการจากภายนอก เพื่อให้การดำเนินงานสามารถบรรลุผลตามที่กำหนดไว้

2100 : ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องสามารถประเมินและช่วยสนับสนุนให้มีการปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมของส่วนราชการ โดยใช้วิธีการที่เป็นระบบและระเบียบ เพื่อให้การดำเนินงานของส่วนราชการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้นในอันที่จะช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับส่วนราชการ

2110 : การกำกับดูแล

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องสามารถประเมินและให้คำแนะนำที่เหมาะสมในการปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแล เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ดังนี้

- เสริมสร้างจริยธรรมและคุณค่าให้เกิดภายในส่วนราชการ

- ทำให้มั่นใจว่าการบริหารจัดการของส่วนราชการมีประสิทธิภาพและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานมีความรับผิดชอบ

- มีการสื่อสารข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมภายในครอบคลุมหน่วยงานต่าง ๆ ภายในส่วนราชการ

- มีการประสานงานและสื่อสารข้อมูลระหว่างผู้ตรวจสอบภายนอก ผู้ตรวจสอบภายใน และฝ่ายบริหารของส่วนราชการ

2110.A1 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
ต้องสามารถประเมินการออกแบบการนำไปสู่การปฏิบัติ และความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมงาน
หรือโครงการ รวมทั้งวัตถุประสงค์ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการสร้างจริยธรรมของส่วนราชการ

2110.A2 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
ต้องสามารถประเมินว่า การกำกับดูแลเทคโนโลยีสารสนเทศของส่วนราชการได้มีส่วนสนับสนุน
วัตถุประสงค์และยุทธศาสตร์ของส่วนราชการ

2120 : การบริหารความเสี่ยง

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องสามารถประเมิน
ความมีประสิทธิภาพและสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง

2120.A1 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องประเมิน
ความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบข้อมูลสารสนเทศในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- ความถูกต้อง ครบถ้วน และความ
น่าเชื่อถือของข้อมูลสารสนเทศด้านการเงินและการดำเนินงาน
- ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิภาพ
ของการดำเนินงาน
- การดูแลและรักษาทรัพย์สิน
- การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ
นโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน และสัญญาต่าง ๆ

2120.A2 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้อง
ประเมินโอกาสของการเกิดทุจริตและวิธีการบริหารความเสี่ยงในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

2120.C1 : ในระหว่างการปฏิบัติงานบริการให้
คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในต้องสามารถระบุถึงความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติงาน และ
ระมัดระวังความเสี่ยงอื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญที่อาจเกิดขึ้นด้วย

2120.C2 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องนำความรู้ในเรื่อง
ของความเสี่ยงที่ได้รับจากการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา มาใช้ในการประเมินผลกระทบกระบวนการ
บริหารความเสี่ยงของหน่วยงาน

2120.C3 : การให้ความช่วยเหลือกับฝ่ายบริหาร
ในการจัดให้มีหรือปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง ผู้ตรวจสอบภายในต้องพึงละเว้น
ในส่วนของการดำเนินการซึ่งเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร

2130 : การควบคุม

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้องมีส่วนสนับสนุน และส่งเสริมให้ส่วนราชการมีการควบคุมในเรื่องต่าง ๆ ที่เหมาะสมและเพียงพอ โดยการประเมิน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุม รวมทั้งสนับสนุนให้มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

2130.A1 : การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในต้อง ประเมินถึงความเพียงพอและประสิทธิภาพของการควบคุม เพื่อให้การควบคุมที่มีอยู่สามารถ ตอบสนองความเสี่ยงภายใต้การกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบข้อมูลสารสนเทศในเรื่อง ต่าง ๆ ดังนี้

- ความถูกต้อง ครบถ้วน และ ความน่าเชื่อถือของข้อมูลสารสนเทศด้านการเงินและการดำเนินงาน
- ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ของการดำเนินงาน
- การดูแลและรักษาทรัพย์สิน
- การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบข้อบังคับ นโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน และข้อสัญญาต่าง ๆ

2130.C1 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องนำความรู้ในเรื่อง ของการควบคุมที่ได้รับจากการบริหารงานให้คำปรึกษา มาใช้ในการประเมินผลการควบคุมของ ส่วนราชการ

2200 : การวางแผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามที่ได้รับ มอบหมาย รวมทั้งกำหนดวัตถุประสงค์ ขอบเขต ระยะเวลา และการจัดสรรทรัพยากร

2201 : ข้อพิจารณาในการวางแผน

ในการวางแผนการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในต้อง พิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- วัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จะตรวจสอบ และวิธีการ ที่จะนำมาใช้ในการควบคุมผลการดำเนินงานของกิจกรรมนั้น
- ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ วัตถุประสงค์ ทรัพยากร และ การดำเนินงานของกิจกรรม ตลอดจนวิธีการที่จะนำมาใช้จัดการกับผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- ความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของการบริหาร ความเสี่ยงและการควบคุมของกิจกรรม เมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน หรือรูปแบบการ

ควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้อง

● โอกาสในการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมให้ดีขึ้น

2201.A1 : กรณีที่เป็นการวางแผนการปฏิบัติงานสำหรับการให้บริการแก่หน่วยงานภายนอก ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจกับผู้รับบริการเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ขอบเขต ความรับผิดชอบ และความคาดหวังอื่น ๆ ของผู้รับบริการ รวมทั้งข้อจำกัดในการเผยแพร่ผลงาน และการเข้าถึงเอกสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบริการให้ ความเชื่อมั่นไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

2201.C1 : การปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจกับผู้รับบริการ เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ขอบเขต ความรับผิดชอบ และความคาดหวังอื่น ๆ ของผู้รับบริการ ในกรณีที่เป็นเรื่องสำคัญต้องมีบันทึกเรื่องทำความเข้าใจไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

2210 : การกำหนดวัตถุประสงค์
ในการวางแผนการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จะตรวจสอบ

2210.A1 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินความเสี่ยงเบื้องต้นที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่จะตรวจสอบ ซึ่งวัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จะตรวจสอบต้อง สอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยง

2210.A2 : การกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จะ ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่อาจจะเกิดข้อผิดพลาด ข้อบกพร่อง การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ รวมทั้งความเสี่ยงอื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญ

2210.A3 : หลักเกณฑ์ที่เพียงพอเป็นสิ่งจำเป็นต่อการประเมินระบบการควบคุมผู้ตรวจสอบภายในต้องมั่นใจว่า ฝ่ายบริหารได้กำหนดหลักเกณฑ์การ ควบคุมที่เพียงพอในการบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของการดำเนินงาน ในกรณีที่หลักเกณฑ์ การควบคุมที่มีอยู่มีความเพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้หลักเกณฑ์เดียวกันนั้นในการ ประเมินผลอย่างไรก็ตาม หากพิจารณาแล้วว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องร่วมมือกับฝ่ายบริหารเพื่อพัฒนาหลักเกณฑ์การประเมินที่เหมาะสมก่อน

2210.C1 : วัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานบริการ ให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในต้องคำนึงถึงกระบวนการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุม ตามขอบเขตที่ได้มีการเห็นชอบร่วมกันกับผู้รับบริการ

2210.C2 : วัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา ต้องสอดคล้องกับการสร้างคุณค่าเพิ่ม ยุทธศาสตร์ และวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของส่วนราชการ

2220 : กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานให้เพียงพอในอันที่จะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

2220.A1 : ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบต้องกำหนดให้ครอบคลุมถึงระบบการทำงานต่าง ๆ เอกสาร หลักฐาน รายงาน บุคลากร และทรัพย์สินต่าง ๆ รวมทั้งในส่วนที่อยู่ในความดูแลของบุคคลอื่น ๆ

2220.A2 : ในระหว่างการปฏิบัติงานบริการให้ความเชื่อมั่น หากผู้รับบริการขอรับคำปรึกษาในเรื่องที่มีนัยสำคัญ ผู้ตรวจสอบภายในควรทำความเข้าใจกับผู้รับบริการเป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ขอบเขต ความรับผิดชอบ และความคาดหวังอื่น ๆ ของผู้รับบริการ ทั้งนี้ ในการรายงานผลการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษาแก่ผู้รับบริการ ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานบริการให้คำปรึกษา

2220.C1 : การปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมั่นใจว่าได้กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานไว้เพียงพอจะบรรลุวัตถุประสงค์ หากในระหว่างปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในมีข้อจำกัดจนทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานตามขอบเขตที่กำหนดไว้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องหารือกับผู้รับบริการถึงข้อจำกัดดังกล่าว เพื่อพิจารณาว่าสมควรจะปฏิบัติต่อหรือไม่

2220.C2 : ในระหว่างการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในต้องระบุนการควบคุมที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานและระดับความเสี่ยงต่อประเด็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

2230 : การจัดสรรทรัพยากร

ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสม และเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ โดยให้สอดคล้องกับลักษณะและความซับซ้อนของงาน ตลอดจนข้อจำกัดของเวลาและทรัพยากรที่มีอยู่

2240 : แผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องพัฒนาและจัดทำแผน

การปฏิบัติงานเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

2240.A1 : แผนการปฏิบัติงานต้องกำหนดวิธีที่ใช้ในการระบุ วิเคราะห์ ประเมินผล และบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับในระหว่างการทำงาน ทั้งนี้ แผนการปฏิบัติงานดังกล่าวต้องได้รับอนุมัติก่อนที่จะเริ่มปฏิบัติงาน และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงต้องดำเนินการขออนุมัติโดยทันที

2240.C1 : แผนการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา อาจจะมีรูปแบบและเนื้อหาสาระที่แตกต่างไปตามแต่ละลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมาย

2300 : การปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องระบุ วิเคราะห์ ประเมินผล และรวบรวม ข้อมูลสารสนเทศให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์

2310 : การรวบรวมข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายในต้องระบุและรวบรวม ข้อมูลสารสนเทศที่มีความเพียงพอ มีความน่าเชื่อถือ มีความเกี่ยวข้อง และที่จะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุวัตถุประสงค์

2320 : การวิเคราะห์และประเมิน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้วิธีการวิเคราะห์และ ประเมินผลที่มีความเหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อสรุปและผลการปฏิบัติงานที่ได้รับการยอมรับ

2330 : การบันทึกข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายในต้องบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้เพียงพอต่อการสนับสนุนข้อสรุปและผลการปฏิบัติงาน

2330.A1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ต้องควบคุมการเข้าถึงข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน และในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้บุคคลภายนอกทราบ ต้องได้รับความเห็นชอบจากหัวหน้าส่วนราชการ และหรือหลังจากมีการปรึกษาฝ่ายกฎหมายก่อนตามความเหมาะสม

2330.A2 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ต้องกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงาน ไม่ว่าข้อมูลจะถูกเก็บอยู่ในสื่อ รูปแบบใด ทั้งนี้ระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลต้องให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของ ส่วนราชการและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2330.C1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ต้องกำหนดนโยบายในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา รวมทั้ง

การเผยแพร่ข้อมูลดังกล่าวให้กับบุคคลภายในและภายนอกส่วนราชการ ทั้งนี้ต้องให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของส่วนราชการและระเบียบของทางราชการที่เกี่ยวข้อง

2340 : การกำกับดูแลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีการกำกับดูแลการปฏิบัติงานที่ได้มอบหมายอย่างเหมาะสม เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการปฏิบัติงานสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีคุณภาพ และเป็นการช่วยพัฒนาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้ดียิ่งขึ้น

2400 : การรายงานผลการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานผลการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างทันทั่วถึง

2410 : หลักเกณฑ์ในการรายงานผลการปฏิบัติงาน

รายงานผลการปฏิบัติงานต้องประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ขอบเขต สรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงที่สามารถนำไปปฏิบัติได้

2410.A1 : ผู้ตรวจสอบภายในต้องให้ความเห็นและหรือสรุปผลการตรวจสอบตามความเหมาะสมไว้ในรายงานผลการปฏิบัติงาน ซึ่งความเห็นหรือสรุปผลการตรวจสอบต้องคำนึงถึงความคาดหวังของผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนต้องมีข้อมูลที่เพียงพอ น่าเชื่อถือมีความเกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์ในการสนับสนุนความเห็นหรือสรุปผลการตรวจสอบดังกล่าว

2410.A2 : ผู้ตรวจสอบภายในควรกล่าวถึงข้อตรวจพบที่ดีในการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจไว้ในรายงานผลการปฏิบัติงานด้วย

2410.A3 : การเผยแพร่รายงานผลการปฏิบัติงานให้กับบุคคลภายนอกส่วนราชการทราบ ต้องระบุข้อจำกัดในการเผยแพร่และการนำผลการตรวจสอบไปใช้ต่อด้วย

2410.C1 : รูปแบบและเนื้อหาของการรายงานความคืบหน้าและการรายงานผลการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษาจะแตกต่างกันไปตามลักษณะของงานและความต้องการของผู้รับบริการ

2420 : คุณภาพของรายงานผลการปฏิบัติงาน

การรายงานผลการปฏิบัติงานต้องรายงานด้วยความถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน รัดกุม สร้างสรรค์ ครบถ้วนและทันกาล

2421 : ข้อผิดพลาดของรายงานผลการปฏิบัติงาน

ในกรณีที่ตรวจพบว่า รายงานผลการปฏิบัติงานที่เสนอมีข้อผิดพลาดหรือละเลยในการกล่าวถึงประเด็นหลักที่สำคัญ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรีบแก้ไขและจัดส่งรายงานฉบับที่แก้ไขแล้วให้แก่บุคคลที่เกี่ยวข้องทันที

2430 : การระบุข้อความ “การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน”

ผู้ตรวจสอบภายในสามารถรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในว่า “ได้ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน” ก็ต่อเมื่อผลการประเมินการประกันประสิทธิภาพงานระบุว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในแล้วเท่านั้น

2431 : การเปิดเผยการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

กรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามคำนิยามของการตรวจสอบภายใน มาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานต้องมีการเปิดเผยไว้ในรายงานผลการปฏิบัติงาน ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

- หลักเกณฑ์หรือกฎเกณฑ์ในข้อใดของมาตรฐานและจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ไม่สามารถปฏิบัติตามได้
- เหตุผลที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐาน ฯ นั้นได้
- ผลกระทบที่เกิดขึ้น เมื่อไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐาน ฯ นั้นได้

2440 : การเผยแพร่ผลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้องทราบตามความเหมาะสม

2440.A1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่รับผิดชอบในการเผยแพร่รายงานผลการปฏิบัติงานให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้องทราบ

2440.A2 : การเสนอรายงานผลการปฏิบัติงานให้แก่บุคคลภายนอกที่ไม่ได้ระบุไว้ในกฎหมายหรือคำสั่งที่เกี่ยวข้องของทางราชการ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

- ประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับ
ส่วนราชการ
- ปรึกษากับหัวหน้าส่วนราชการและ
หรือที่ปรึกษาทางด้านกฎหมายตามความเหมาะสม และ
- ควบคุมการเผยแพร่รายงานผลการ
ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยระบุข้อจำกัดในการใช้รายงานดังกล่าว

2440.C1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน
มีหน้าที่ในการเผยแพร่รายงานผลการปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษาแก่ผู้รับบริการ

2440.C1 : ในระหว่างการปฏิบัติงานบริการให้
คำปรึกษา อาจจะมีการบ่งชี้ประเด็นเกี่ยวกับการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุม
หากเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อส่วนราชการในภาพรวม ผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานให้กับ
หัวหน้าส่วนราชการทราบ

2450 : การให้ความเห็นในภาพรวม

การแสดงความเห็นในรายงานผลการปฏิบัติงาน
ผู้ตรวจสอบภายในต้องคำนึงถึงความคาดหวังของหัวหน้าส่วนราชการและผู้ที่เกี่ยวข้อง
ทั้งนี้ ความเห็นดังกล่าวต้องมีข้อมูลที่เพียงพอ เชื่อถือได้ มีความเกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์
เพื่อเป็นการสนับสนุนความเห็นโดยรวม

2500 : การติดตามผล

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องกำหนดและรักษาระบบ
การติดตามการไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ

2500.A1 : หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องกำหนด
กระบวนการติดตามผลการตรวจสอบว่าหัวหน้าส่วนราชการได้มีการสั่งการให้มีการปฏิบัติ
ตามข้อเสนอแนะที่ได้นำเสนอในรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ และผลการปฏิบัติ
เป็นอย่างไร หรือหัวหน้าส่วนราชการได้ยอมรับความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ

2500.C1 : หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีการติดตาม
การไม่ปฏิบัติตามผลของงานบริการให้คำปรึกษาตามขอบเขตการปฏิบัติงานที่ได้มีการเห็นชอบ
ร่วมกับผู้รับบริการ

2600 : การยอมรับสภาพความเสี่ยงของฝ่ายบริหาร

ในกรณีที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเห็นว่า
ความเสี่ยงที่เหลืออยู่ที่ฝ่ายบริหารยอมรับนั้น อาจจะไม่อยู่ในระดับที่ส่วนราชการสามารถยอมรับได้

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องหารือกับผู้บริหารระดับสูงหากยังไม่สามารถหาข้อยุติได้
หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการเพื่อพิจารณาหาข้อยุติต่อไป

2.2.3 การนำมาตรฐานไปปฏิบัติ (รหัสชุด nnnn.xn) เป็นการอธิบายถึง การนำมาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานมาประยุกต์ใช้ในแต่ละเรื่อง โดยสำหรับงานด้านให้ความเชื่อมั่นจะแทนด้วยเลขรหัสมาตรฐานที่มีอักษร A ต่อท้าย เช่น 1210.A1 จะเป็นการอธิบายถึงความเชี่ยวชาญเชิงวิชาชีพ ในส่วนที่เกี่ยวกับงานบริการด้านให้ความเชื่อมั่น เป็นต้น และสำหรับงานด้านการให้คำปรึกษาจะแทนด้วยเลขรหัสมาตรฐานที่มีอักษร C ต่อท้าย เช่น 1210.C1 จะเป็นการอธิบายถึงความเชี่ยวชาญเชิงวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับงานให้บริการด้านให้คำปรึกษา เป็นต้น (แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในภาครัฐ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, 2555 : 44 - 74)

2.3 จรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

ประมวลจรรยาบรรณ (Code of Ethics) เป็นสิ่งจำเป็นและเหมาะสมต่อวิชาชีพการตรวจสอบภายในซึ่งได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเที่ยงธรรมในการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล ประมวลจรรยาบรรณครอบคลุมคำจำกัดความของการตรวจสอบภายในโดยผนวกสาระสำคัญ 2 ประการคือ

1) หลักการ (Principles) ที่เกี่ยวกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในซึ่งผู้ตรวจสอบภายในพึงยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักการต่อไปนี้

(1) ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความซื่อสัตย์ของผู้ตรวจสอบภายในสร้างความไว้วางใจและทำให้วิจารณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่น่าเชื่อถือ

(2) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะแสดงความเที่ยงธรรมกับผู้ประกอบวิชาชีพในการรวบรวม ประเมิน และสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหรือกระบวนการที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง และไม่ปล่อยให้อคติหรือบุคคลอื่นมีอิทธิพลเหนือการประเมิน

(3) การรักษาความลับ (Confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะเคารพคุณค่าและสิทธิของผู้เป็นเจ้าของในข้อมูลที่ได้รับและไม่เปิดเผยข้อมูลโดยปราศจากอำนาจเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสม เว้นแต่เมื่อกฎหมายหรือวิชาชีพกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

(4) ความสามารถในการหน้าที่ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

2) **หลักปฏิบัติ (Rules of Conduct)** คือสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงประพฤติปฏิบัติ หลักปฏิบัติเป็นสิ่งที่ช่วยในการตีความและประยุกต์หลักการไปใช้จริงและพึงใช้เป็นแนวทางในการประพฤติตนอย่างมีจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน

(1) **ความซื่อสัตย์ (Integrity)** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

ก. ปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียร และมีสำนึก
รับผิดชอบ

ข. ปฏิบัติตามกฎหมายและเปิดเผยข้อมูลตามที่กฎหมายและวิชาชีพ
กำหนด

ค. ไม่มีส่วนร่วมโดยเจตนาในกิจกรรมที่ขัดต่อกฎหมายหรือการกระทำ
ที่อาจเสื่อมเสียต่อวิชาชีพการตรวจสอบภายในหรือองค์กร

ง. เคารพและสนับสนุนวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและ
หลักจริยธรรมขององค์กร

(2) **ความเที่ยงธรรม (Objectivity)** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

ก. ไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือความสัมพันธ์ที่บั่นทอนหรืออาจ
บั่นทอนการประเมินอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง ของตน ทั้งนี้ รวมไปถึงการกระทำหรือ
ความสัมพันธ์ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กรด้วย

ข. ไม่รับสิ่งตอบแทนใด ๆ ที่บั่นทอนหรืออาจบั่นทอนด้วยวิจารณญาณ
ของผู้ประกอบวิชาชีพ

ค. เปิดเผยความจริงทั้งหมดที่ทราบ ซึ่งหากละเว้น ไม่เปิดเผยแล้วอาจ
ทำให้รายงานผลการตรวจสอบบิดเบือนไป

(3) **การรักษาความลับ (Confidentiality)** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

ก. รอบคอบในการใช้ และปกป้องข้อมูลที่ได้มาระหว่างการปฏิบัติ
หน้าที่

ข. ไม่ใช้ข้อมูลที่ได้มาเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวหรือเพื่อการใด ที่ขัดต่อ
กฎหมาย หรือขัดต่อวัตถุประสงค์ที่ถูกต้องตามกฎหมายและหลักจริยธรรมขององค์กร

(4) **ความสามารถในหน้าที่ (Competency)** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

ก. ปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในงานส่วนที่ตนมีความรู้ ทักษะ และ
ประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับงานส่วนนั้น

ข. ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยยึดมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เป็นหลัก

ค. พัฒนาความชำนาญ ประสิทธิภาพ และคุณภาพของบริการอย่างต่อเนื่อง (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2551 : 24 - 27)

3. การตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ

ประเทศไทยการตรวจสอบภายในเริ่มจากการสอบบัญชี ซึ่งเป็นการตรวจสอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 เอกเทศสัญญา ได้ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2475 การพัฒนาการสอบบัญชีเป็นไปอย่างต่อเนื่อง เช่น การจัดตั้งสมคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในปี พ.ศ.2491 การกำหนดพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีในปี พ.ศ.2505 ต่อมา มีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ.2517 และชมรมผู้ตรวจสอบภายในได้ร่วมกันก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เมื่อปี พ.ศ.2532 ซึ่งแต่ละสถาบันมีส่วนผลักดันในการพัฒนาการตรวจสอบภายในในประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เมื่อวันที่ 13 กรกฎาคม 2540 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้รับแต่งตั้งเป็นตัวแทนของ IIA โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของประเทศไทยให้มีมาตรฐานเทียบเท่าสากล นอกจากนี้สมาคมผู้ตรวจสอบภายในได้พัฒนาวิชาชีพโดยจัดให้มีการสอบ “ผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต” (Certified Internal Audit – CIA) ตามมาตรฐานของ IIA อีกด้วย ซึ่งการพัฒนาการตรวจสอบภายในจะเห็นได้ชัดอย่างเป็นรูปธรรมทั้งภาคราชการและภาคธุรกิจ ภาคธุรกิจนั้นจะเริ่มจากความต้องการของตลาดหลักทรัพย์ตั้งแต่ พ.ศ.2535 และในปี 2542 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดโดยผู้บริหารระดับสูงของบริษัทมหาชน ต้องแสดงความรับผิดชอบในการจัดการการปฏิบัติงานที่เป็นระบบ ต้องจัดระบบการควบคุมภายในในองค์กรและต้องมีการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายในโดยเผยแพร่ในรายงานประจำปีทุกปี เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นและเป็นธรรมต่อผู้ลงทุน ส่วนภาคราชการได้เริ่มต้นจากมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 17 สิงหาคม 2519 กำหนดให้ทุกส่วนราชการระดับกรมขึ้นไปมีผู้ตรวจสอบภายใน แต่สรุปจากการศึกษาวิจัยเพื่อประเมินระบบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในปี พ.ศ.2531 สรุปได้ว่าการปฏิบัติงานยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร อย่างไรก็ตามสถานการณ์ดังกล่าวได้มีการแก้ไขปรับปรุงให้ดีขึ้นตามลำดับ เช่น จากรายงานดังกล่าวคณะรัฐมนตรีลงวันที่ 23 พฤษภาคม 2532 มีมติเห็นชอบหลักการในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543 : 1-10)

สำหรับการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศได้มีพัฒนาการจากเดิมมีฐานะเป็นกองขึ้นอยู่กับ กรมการเงินทหารอากาศ ตามคำสั่งกองทัพอากาศ(เฉพาะ) ที่ 9/06 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2506 เรื่อง การใช้อัตรากองทัพอากาศ พ.ศ.2506 ต่อมาจึงมีการจัดตั้งสำนักงานปลัดบัญชาทหารอากาศตามพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการและกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกองทัพอากาศ กองบัญชาการทหารสูงสุด กระทรวงกลาโหม พ.ศ.2521 ซึ่งใช้บังคับเมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2521 จึงได้โอนกองตรวจบัญชี จากกรมการเงินทหารอากาศ มาเป็นหน่วยขึ้นตรงต่อสำนักงานปลัดบัญชาทหารอากาศ และในปี พ.ศ.2529 ได้เปลี่ยนสถานภาพมาเป็นสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ ปัจจุบัน พ.ศ.2552 ได้มีการปรับเปลี่ยนมาเป็นสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศในปัจจุบัน จะเห็นได้ว่ากองทัพอากาศได้เล็งเห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายในเสมอมา โดยเฉพาะผู้บังคับบัญชาระดับสูงของกองทัพอากาศที่ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายใน โดยได้กำหนดไว้ในนโยบายการบริหารเพื่อให้การตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศและมีมาตรฐานเป็นที่ยอมรับ ดังเช่น นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ พ.ศ.2552 ที่ต้องการสร้างระบบตรวจสอบภายในให้เข้มแข็ง เพื่อเป็นกลไกสำหรับผู้บริหารในการบริหารราชการ อย่างมีประสิทธิภาพและสอดคล้องกับหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ด้วยการพัฒนาและปรับปรุงการดำเนินการตรวจสอบภายในให้ครอบคลุมถึงวิธีการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานและคู่มือ/แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายในของกรมบัญชีกลาง รวมทั้งมาตรฐานสากลและใช้กันโดยทั่วไป เพื่อสนับสนุนข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญต่อผู้บังคับบัญชาเพียงพอสำหรับการตัดสินใจในการบริหารหน่วยงานของกองทัพอากาศให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลสูงสุด โดยมีการตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแนวทางที่กรมบัญชีกลางกำหนดในการตรวจสอบ 6 ประเภทการตรวจสอบ ประกอบด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษ นอกจากนี้ยังประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของส่วนราชการอีกด้วย, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ พ.ศ.2553 ที่มุ่งเน้นในการส่งเสริมและพัฒนาบุคลากร ด้านการตรวจสอบให้มีความรู้และมีขีดความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ และเกิดประสิทธิผลต่อกองทัพอากาศ และพัฒนากระบวนการตรวจสอบ ด้วยการใช้หลักการบูรณาการและการมีส่วนร่วมโดยมุ่งเน้นยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบ ให้เป็นที่เชื่อถือและยอมรับเพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงและพัฒนาการปฏิบัติราชการของกองทัพอากาศ, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ พ.ศ.2554 ที่มุ่งเน้นการตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแนวทางการตรวจสอบ 6 ประเภทที่กรมบัญชีกลางกำหนด

ประกอบด้วย การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษ รวมถึงการส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรด้านการตรวจสอบให้มีความรู้ และขีดความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจและเกิดประสิทธิภาพต่อกองทัพอากาศ, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ พ.ศ.2555 ที่มุ่งเน้นการตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในภาครัฐ และการตรวจสอบ 6 ประเภทที่กรมบัญชีกลางกำหนด รวมถึงการส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรด้านการตรวจสอบให้มีความรู้ประสบการณ์ และมีขีดความสามารถในการปฏิบัติงาน และนโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ พ.ศ.2556 ตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ทั้งงานบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Services) และงานบริการให้คำปรึกษา (Consulting Services) รวมถึงส่งเสริมและพัฒนากำลังพลด้านการตรวจสอบภายในให้มีความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ตามมาตรฐานสากล เพื่อการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (<http://www.audit.rtaf.mi.th/History.html>, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ ปีพุทธศักราช 2552 : 16, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ ปีพุทธศักราช 2553 : 16, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ ปีพุทธศักราช 2554 : 16, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ ปีพุทธศักราช 2555 : 16, นโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ ปีพุทธศักราช 2556 : 16) จะเห็นได้ว่าผู้บังคับบัญชาระดับสูงได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศเสมอมา โดยได้กำหนดไว้ในนโยบายผู้บัญชาการทหารอากาศ รวมถึง มีการปรับเปลี่ยนแนวทางและนโยบายในการตรวจสอบภายในทุกปี เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของงานตรวจสอบภายใน เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพและพัฒนาการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ รวมถึงการเพิ่มขีดความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นมาตรฐาน และได้รับการยอมรับจากองค์กรภายนอกกองทัพอากาศ

3.1 การจัดส่วนราชการของกองทัพอากาศ

จากพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการและกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการ กองทัพอากาศ กองทัพอากาศ กระทรวงกลาโหม พ.ศ. 2552 ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อ 30 มี.ค.52 ได้แบ่งส่วนราชการกองทัพอากาศดังนี้



ภาพที่ 2.12 การจัดส่วนราชการของกองทัพอากาศ

ที่มา : กองทัพอากาศ (2552) “การจัดส่วนราชการ” คั่นคืนวันที่ 1 เมษายน 2552
จาก <http://www.rtaf.mi.th/org/org.html>

การจัดส่วนราชการของกองทัพอากาศสามารถแบ่งออกเป็น 5 ส่วนดังนี้

3.1.1 ส่วนบัญชาการ

- 1) กรมกำลังพลทหารอากาศ
- 2) กรมข่าวทหารอากาศ
- 3) กรมยุทธการทหารอากาศ
- 4) กรมส่งกำลังบำรุงทหารอากาศ
- 5) กรมกิจการพลเรือนทหารอากาศ
- 6) กรมเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารทหารอากาศ
- 7) สำนักงานเลขานุการกองทัพอากาศ

- 8) กรมสารบรรณทหารอากาศ
- 9) สำนักงานปลัดบัญชาทหารอากาศ
- 10) กรมการเงินทหารอากาศ
- 11) กรมจเรทหารอากาศ
- 12) สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ
- 13) สำนักงานนิรภัยทหารอากาศ
- 14) สำนักงานพระธรรมนูญทหารอากาศ

3.1.2 ส่วนกำลังรบ

- 1) 11 กองบิน ได้แก่
 - (1) กองบิน 1
 - (2) กองบิน 2
 - (3) กองบิน 4
 - (4) กองบิน 5
 - (5) กองบิน 6
 - (6) กองบิน 7
 - (7) กองบิน 21
 - (8) กองบิน 23
 - (9) กองบิน 41
 - (10) กองบิน 46
 - (11) กองบิน 56
- 2) โรงเรียนการบิน
- 3) กรมควบคุมการปฏิบัติทางอากาศ
- 4) หน่วยบัญชาการอากาศโยธิน

3.1.3 ส่วนส่งกำลังบำรุง

- 1) กรมช่างอากาศ
- 2) กรมสื่อสารอิเล็กทรอนิกส์ทหารอากาศ
- 3) กรมสรรพาวุธทหารอากาศ
- 4) กรมแพทย์ทหารอากาศ
- 5) กรมพลธิการทหารอากาศ
- 6) กรมช่างโยธาทหารอากาศ

7) กรมขนส่งทางอากาศ

3.1.4 ส่วนการศึกษา

- 1) กรมยุทธศึกษาทหารอากาศ
- 2) โรงเรียนนายเรืออากาศ

3.1.5 ส่วนกิจการพิเศษ

- 1) กรมสวัสดิการทหารอากาศ
- 2) ศูนย์วิจัยพัฒนาวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีการบินและอวกาศ
กองทัพอากาศ
- 3) สถาบันเวชศาสตร์การบินกองทัพอากาศ
- 4) สำนักงานผู้บังคับทหารอากาศดอนเมือง

(<http://www.rtaf.mi.th/org/org.html>)

3.2 ประวัติความเป็นมาภารกิจ ขอบเขตความรับผิดชอบและหน้าที่ที่สำคัญของ สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ

3.2.1 ประวัติความเป็นมาของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ

สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ เดิมมีฐานะเป็นกองขึ้นอยู่กับกรมการเงินทหารอากาศ ตามคำสั่งกองทัพอากาศ (เฉพาะ) ที่ 9/06 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2506 เรื่อง การใช้อัตรากองทัพอากาศ พ.ศ.2506 ต่อมาจึงมีการจัดตั้งสำนักงานปลัดบัญชีทหารอากาศ ตามขพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการและกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกองทัพอากาศ กองบัญชาการทหารสูงสุด กระทรวงกลาโหม พ.ศ. 2521 ซึ่งใช้บังคับเมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2521 จึงได้โอน กองตรวจบัญชี จากกรมการเงินทหารอากาศ มาเป็นหน่วยขึ้นตรงต่อสำนักงานปลัดบัญชีทหารอากาศ จนกระทั่งเปลี่ยนสถานะมาเป็น สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ

ความเป็นมาในการจัดตั้ง สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ เป็นผลสืบเนื่องมาจาก คณะรัฐมนตรีลงมติ เมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2519 ตามหนังสือสำนักเลขาธิการ คณะรัฐมนตรี ที่ สร 0201/ว.78 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2519 เรื่อง การแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนราชการ โดยอนุมัติตามข้อเสนอของกระทรวงการคลัง ให้ส่วนราชการที่เป็น กระทรวง ทบวง กรม และส่วนราชการที่เทียบเท่า รวมถึงจังหวัดทุกจังหวัด มีตำแหน่งอัตรากำลังพล เพื่อทำหน้าที่ เป็นผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการหรือของจังหวัดโดยเฉพาะ

ต่อมาในปี 2526 กองทัพอากาศได้รายงานขอจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชี ทหารอากาศขึ้นตามนัยแห่งมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าวข้างต้น โดยแจ้งเหตุผลและความจำเป็นใน การขอจัดตั้ง อันเนื่องมาจากหน่วยงานของกองทัพอากาศได้มีการขยายมากขึ้น ปริมาณงาน

ที่จะต้องเข้าตรวจสอบภายใน ตามหลักของกระทรวงงานการคลังที่ปรากฏอยู่ในคู่มือตรวจสอบ และแนวนโยบายเฉพาะของกองทัพอากาศ จึงจำเป็นต้องจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ ขึ้น เพื่อให้เป็นหน่วยตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ ขึ้นตรงกับผู้บัญชาการทหารอากาศ เพื่อรับรองงานดังกล่าวข้างต้น เช่นเดียวกับกองทัพบกที่ได้จัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีกองทัพบก ขึ้น แล้วเมื่อวันที่ 6 กรกฎาคม 2522 การขอจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศขึ้นตามเรื่องนี้ ได้ดำเนินการควบคู่ไปกับการยุบกองตรวจบัญชี สำนักงานปลัดบัญชาการทหารอากาศ แล้วโอนอัตรามากำหนดรวมกับอัตราส่งงานตรวจบัญชีทหารอากาศซึ่งจัดตั้งขึ้นมาใหม่

ดังนั้น เมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2526 กองทัพอากาศ ได้ขอแก้ไขพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการและกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกองทัพอากาศ ผ่านกองบัญชาการทหารสูงสุด โดยขอเพิ่ม สำนักงานตรวจบัญชี ทหารอากาศ ให้เป็นส่วนราชการ ขึ้นตรงกับกองทัพอากาศ จากที่มีอยู่เดิม จำนวน 25 ส่วนราชการ เป็น 26 ส่วนราชการ ส่วนในเรื่องโครงสร้าง และอัตรากำลังพลจะได้ดำเนินการต่อไป สำหรับการการจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศขึ้นนี้ ก็เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2519 โดยมีหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบภายในโดยอิสระ เพื่อประเมินค่าประสิทธิภาพในการควบคุม และบริหารทรัพยากร ตามความมุ่งหมายของกองทัพอากาศ

ต่อมาในปี 2529 ได้มีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ และกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกองทัพอากาศ กองบัญชาการทหารสูงสุด กระทรวงกลาโหม (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2529 ซึ่งได้แก้ไขโดยให้เพิ่มความของมาตรา 5 (ข้อ 26) เป็นสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้คือ โดยที่เป็นการสมควรจัดตั้งสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศเป็นส่วนราชการเพิ่มขึ้นในกองทัพอากาศ โดยให้เป็นหน่วยขึ้นตรงกองทัพอากาศและให้มีหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ตามวัตถุประสงค์ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นและพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ได้ให้ไว้ ณ วันที่ 3 ตุลาคม 2529 ซึ่งถือว่าเป็นวันสถาปนาสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ

ต่อมาเมื่อวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2530 ได้มีคำสั่งกองทัพอากาศ (เฉพาะ) ฉบับที่ 54/30 ลงวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2530 เรื่อง ให้ใช้อัตราส่งงานตรวจบัญชีทหารอากาศ (เพื่อพลาง) โดยมีเหตุผลเพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และได้ผลสมควรมุ่งหมายของทางราชการ จึงให้ใช้อัตราเฉพาะกิจ หมายเลข 5601 สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ (เพื่อพลาง) และให้ดำเนินการบรรจุเจ้าหน้าที่เข้าปฏิบัติงานในตำแหน่งต่าง ๆ ตามอัตรานี้ได้ตามความจำเป็น และเมื่อได้ทดลองปฏิบัติหน้าที่

ตามอัตราเพื่อพลางนี้แล้ว ปรากฏผลดี หรือมีข้อบกพร่องประการใด ให้ใช้เป็นแนวทางเพื่อพิจารณา จัดตั้งเป็นอัตราถาวรต่อไป

ในขณะที่ใช้อัตราเพื่อพลางดังกล่าว เพื่อปฏิบัติงานตามภารกิจเป็นต้นมานั้น กองทัพอากาศได้เสนออนุมัติแก้อัตรา ทอ. พ.ศ.2506 (จัดตั้ง อจก.หมายเลข 5600 สดช.ทอ. และปรับปรุงแก้ไข อจก.หมายเลข 1800 สปช.ทอ.) ซึ่ง รมว.กท. พล.อ.อ.พะเนียง กานตรัตน์ ได้อนุมัติให้ใช้อัตราเฉพาะกิจ หมายเลข 5600 สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ ตามคำสั่งกระทรวงกลาโหม (เฉพาะ) ฉบับที่ 35/31 ลงวันที่ 24 มีนาคม 2531 เรื่อง แก้อัตรากองทัพอากาศ พ.ศ. 2506 (ครั้งที่ 137) และเพื่อปฏิบัติตามคำสั่งกระทรวงกลาโหมดังกล่าว กองทัพอากาศจึงออกคำสั่งกองทัพอากาศ (เฉพาะ) ฉบับที่ 221/31 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2531 เรื่อง แก้อัตรากองทัพอากาศ พ.ศ.2506 (ครั้งที่ 506) ให้ใช้อัตราเฉพาะกิจ หมายเลข 5601 สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ และยกเลิกอัตราเฉพาะกิจ หมายเลข 5601 สำนักงานตรวจบัญชี (เพื่อพลาง) ที่ 54/30 ตั้งแต่นั้นเป็นต้นมา

อนึ่ง ในการอนุมัติให้ใช้อัตราเฉพาะกิจของสำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ รมว.กท. ในขณะนั้น (พล.อ.อ.พะเนียง กานตรัตน์) ได้สั่งการให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราเพื่อพลาง ดังนี้

- 1) ตำแหน่งเสนาธิการสำนักงานฯ ให้เปลี่ยนเป็น ตำแหน่งผู้ช่วยผู้อำนวยการสำนักงานฯ
- 2) กองตรวจพัสดุและทรัพย์สิน เดิมมี 2 กอง ให้รวมกันเหลือเพียง กองเดียว
- 3) กองตรวจบัญชี จากเดิมให้ปรับใหม่เป็น 2 กอง โดยให้เพิ่มเจ้าหน้าที่ชั้นรองฯ ได้

ต่อมาในปี 2533 ได้มีคำสั่งกองทัพอากาศ (เฉพาะ) ฉบับที่ 195/33 ลง 27 มิถุนายน 2533 เรื่อง แก้อัตรากองทัพอากาศเดิม และได้จัดส่วนราชการกองทัพอากาศใหม่ โดยกำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ สังกัดอยู่ในส่วนกิจการพิเศษ

ต่อมาในปี 2552 ได้มีพระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการและกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกองทัพอากาศ กองทัพไทย กระทรวงกลาโหม พ.ศ.2552 โดยกำหนดให้สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศเปลี่ยนชื่อเป็น สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ สังกัดอยู่ในส่วนบัญชาการ (<http://www.audit.rtaf.mi.th/History.htm>)

3.2.2 ภารกิจ ขอบเขตความรับผิดชอบ และหน้าที่ที่สำคัญของสำนักงาน ตรวจสอบภายในทหารอากาศ

1) ภารกิจของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ มีหน้าที่ตรวจสอบภายในโดยอิสระ เพื่อประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุมและบริหารทรัพยากร ตามความมุ่งหมายของกองทัพอากาศ กับมีหน้าที่กำหนดแนวทาง ควบคุม และประเมินผลเกี่ยวกับการฝึกศึกษา และตรวจตรากิจการในสายวิทยาการด้านการตรวจสอบภายใน มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ (<http://www.audit.rtaf.mi.th/mission.htm>)

2) ขอบเขตความรับผิดชอบและหน้าที่ที่สำคัญ

- ดำเนินการตรวจสอบภายในของหน่วยงานต่าง ๆ ในกองทัพอากาศ ให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนของทางราชการ

- ดำเนินการตรวจสอบประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุม และใช้ทรัพยากร ซึ่งได้แก่ งบประมาณ เงิน คน ทรัพย์สิน สิ่งอุปกรณ์ และวิธีดำเนินงานของหน่วยงาน ในกองทัพอากาศ ในทัศนะของการตรวจสอบภายใน

- ดำเนินการตรวจสอบภายใน และสนับสนุนการตรวจสอบภายในอื่น ๆ ตามนโยบาย หรือคำสั่งของกองทัพอากาศ

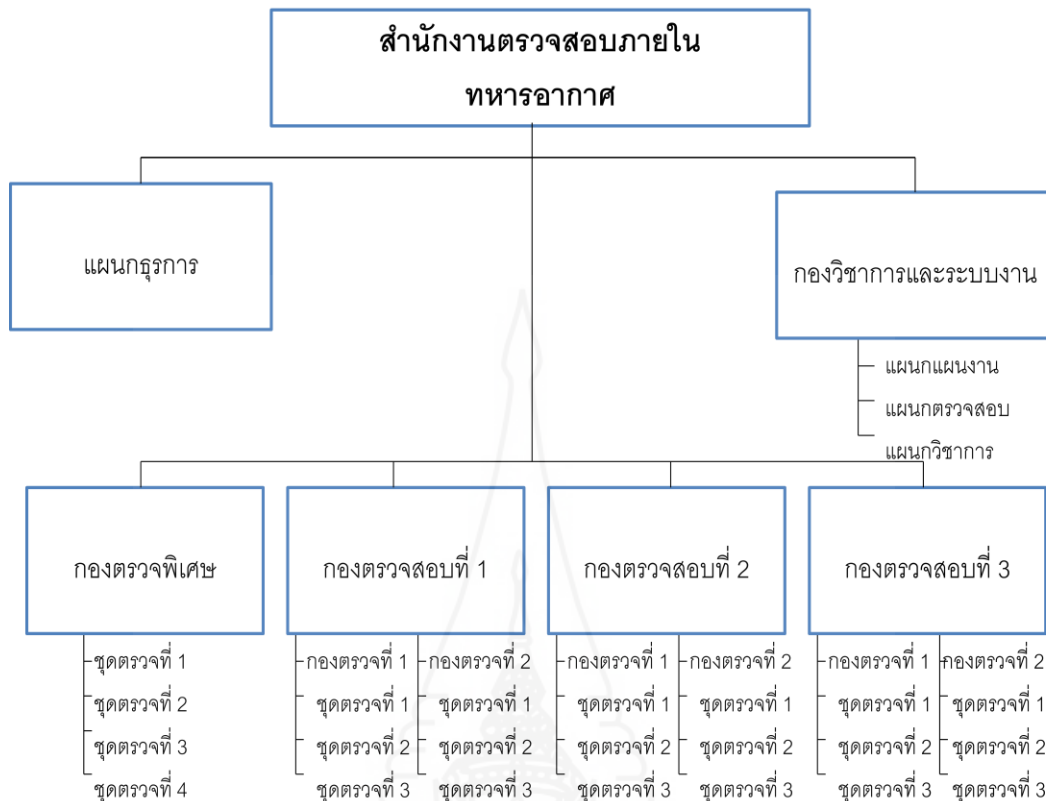
- ดำเนินการตรวจสอบงบเดือน และใบสำคัญคู่จ่าย
- พัฒนากำหนดหลักนิยม วิธีปฏิบัติ จัดทำตำราและฝึกอบรมเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมภายใน รวมทั้งวิธีการตรวจสอบภายในของกองทัพอากาศ

- รายงานและเสนอข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมภายในรูปบัญชี การใช้งบประมาณ เงิน ทรัพย์สิน สิ่งอุปกรณ์ของกองทัพอากาศ และอื่น ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อทางราชการ

- เสนอแนะและให้คำปรึกษาผู้บังคับบัญชาและกรมฝ่ายอำนาจการเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน (<http://www.audit.rtaf.mi.th/mission.htm>)

3) การแบ่งส่วนราชการของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ

สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศมีการแบ่งส่วนราชการออกเป็น



ภาพที่ 2.13 ผังการจัดส่วนราชการของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ

ที่มา : สำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ (2552) “การจัดส่วนราชการของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ” คั่นคืนวันที่ 1 เมษายน 2553 จาก <http://www.audit.rtaf.mi.th/organizing.htm>

(1) แผนกธุรการ มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการธุรการ การสารบรรณ การพัสดุ ตลอดจนดูแลสถานที่และเครื่องมือเครื่องใช้ของสำนักงานตรวจสอบภายในทหารอากาศ มีหัวหน้าแผนกธุรการเป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

(2) กองวิชาการและระบบงาน มีหน้าที่พิจารณาเสนอความเห็นวางแผน อำนาจการ ประสานงาน ควบคุม กำกับ การ เสนอแนะ และดำเนินงานเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน การตรวจสอบวิเคราะห์และประเมินผลการตรวจสอบ การแก้ไขพัฒนา มาตรฐานและเทคนิคการตรวจสอบภายใน การแก้ไขปัญหาการบริหารงานที่เป็นผลสืบเนื่องมาจากการตรวจสอบ แผนงาน โครงการ และงบประมาณด้านการตรวจสอบภายใน กับมีหน้าที่จัดการ

ความรู้ บริหารการฝึกศึกษา บริหารกำลังพล และตรวจตรากิจการสายวิทยาการจำพวกทหารตรวจสอบภายใน มีผู้อำนวยการกองวิชาการและระบบงาน เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองวิชาการและระบบงาน แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก. แผนกแผนงาน มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการวางแผน ติดตามความก้าวหน้า และประเมินผลสำเร็จของการดำเนินงานด้านการตรวจสอบภายใน รวมทั้งจัดทำข้อมูลในการบริหารกำลังพลสายวิทยาการตรวจสอบภายใน ติดต่อประสานด้านการตรวจสอบกับหน่วยงานภายในและภายนอกกองทัพอากาศ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย มีหัวหน้าแผนกแผนงาน เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

ข. แผนกตรวจสอบ มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการประมวลข้อมูลสำหรับงานตรวจสอบภายใน ประเมินผลการตรวจสอบภายใน และประเมินระบบควบคุมภายในของกองทัพอากาศ รวมทั้งรายงานและชี้แจงผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของหน่วยงานภายนอก และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย มีหัวหน้าแผนกตรวจสอบ เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

ค. แผนกวิชาการ มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาระบบงานตรวจสอบ ให้การสนับสนุนทางวิชาการ รวมทั้งบริหารจัดการความรู้ด้านการตรวจสอบภายใน และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย มีหัวหน้าแผนกวิชาการ เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

(3) กองตรวจพิเศษ มีหน้าที่ตรวจสอบภายในกรณีพิเศษ และสนับสนุนการตรวจสอบภายใน ตามนโยบายหรือคำสั่งของกองทัพอากาศ มีผู้อำนวยการกองตรวจพิเศษ เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจพิเศษ แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก. ชุดตรวจที่ 1

ข. ชุดตรวจที่ 2

ค. ชุดตรวจที่ 3

ง. ชุดตรวจที่ 4

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบ และดำเนินการตรวจสอบในกรณีพิเศษทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศ ด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน หรืออื่น ๆ ตามแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลางและหน่วยเกี่ยวข้อง

รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

(4) กองตรวจสอบที่ 1 มีหน้าที่วางแผน อำนาจการ ประสานงาน ควบคุม กำกับ การ เสนอแนะ และดำเนินงาน เกี่ยวกับการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ ประเมินระบบการควบคุมภายใน หรืออื่น ๆ ตามแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลางและหน่วยเกี่ยวข้อง และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็น มีผู้อำนวยการกองตรวจสอบที่ 1 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจสอบที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก. กองตรวจที่ 1 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผน การปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของ กองตรวจสอบที่ 1 มีหัวหน้ากองตรวจที่ 1 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก) ชุดตรวจที่ 1

ข) ชุดตรวจที่ 2

ค) ชุดตรวจที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

ข. กองตรวจที่ 2 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผน การปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและ

ปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของ กองตรวจสอบที่ 1 มีหัวหน้ากองตรวจสอบที่ 2 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจสอบที่ 2 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก) ชุดตรวจสอบที่ 1

ข) ชุดตรวจสอบที่ 2

ค) ชุดตรวจสอบที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้นประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

(5) กองตรวจสอบที่ 2 มีหน้าที่วางแผน อำนวยการ ประสานงาน ควบคุม กำกับ การ เสนอแนะ และดำเนินงาน เกี่ยวกับการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายใน หรืออื่น ๆ ตามแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลางและหน่วยเกี่ยวข้อง และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็น มีผู้อำนวยการกองตรวจสอบที่ 2 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจสอบที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก. กองตรวจสอบที่ 1 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผน

การปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจสอบที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของ กองตรวจสอบที่ 2 มีหัวหน้ากองตรวจสอบที่ 1 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจสอบที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก) ชุดตรวจสอบที่ 1

ข) ชุดตรวจสอบที่ 2

ค) ชุดตรวจสอบที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

ข. กองตรวจที่ 2 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผนการปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของกองตรวจสอบที่ 2 มีหัวหน้ากองตรวจที่ 2 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจที่ 2 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก) ชุดตรวจที่ 1

ข) ชุดตรวจที่ 2

ค) ชุดตรวจที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

(6) กองตรวจสอบที่ 3 มีหน้าที่วางแผน อำนวยการ ประสานงาน ควบคุม กำกับ การ เสนอแนะ และดำเนินงาน เกี่ยวกับการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายใน หรืออื่น ๆ ตามแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลางและหน่วยเกี่ยวข้อง และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็น มีผู้อำนวยการกองตรวจสอบที่ 3 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจสอบที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

ก. กองตรวจที่ 1 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผนการปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบ

การดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของ กองตรวจสอบที่ 3 มีหัวหน้ากองตรวจที่ 1 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

- ก) ชุดตรวจที่ 1
- ข) ชุดตรวจที่ 2
- ค) ชุดตรวจที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย

ข. กองตรวจที่ 2 มีหน้าที่ประเมินความเสี่ยง วางแผนการปฏิบัติงาน ควบคุมและกำกับดูแลชุดตรวจที่ 1 – 3 รวมทั้งตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การตรวจสอบวิเคราะห์ประเมินระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ และรายงานเสนอแนะข้อคิดเห็นและปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย หรือคำสั่งของ กองตรวจสอบที่ 3 มีหัวหน้ากองตรวจที่ 2 เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

กองตรวจที่ 1 แบ่งส่วนราชการออกเป็น

- ก) ชุดตรวจที่ 1
- ข) ชุดตรวจที่ 2
- ค) ชุดตรวจที่ 3

มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน วางแผนการตรวจสอบและดำเนินการตรวจสอบทางการเงิน การดำเนินงาน การบริหาร การปฏิบัติตามข้อกำหนด ระบบงานสารสนเทศด้านการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งรายงานติดตามผลการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอแนะ

ข้อคิดเห็นเพื่อการบริหารให้กับหน่วยรับตรวจ และปฏิบัติงานอื่น ๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย (<http://www.audit.rtaf.mi.th/organizing.htm>)

4. ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

กนิษฐา มหาติลล (2546) ได้ศึกษาปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการตรวจสอบภายในสาขาของธนาคารพาณิชย์ กรณีศึกษา : ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) พบว่าผู้ตรวจสอบภายในของธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) มีปัญหาโดยรวมอยู่ในระดับมากในแต่ละด้านคือ

1) ปัญหาด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านแผนงานตรวจสอบประจำปี ไม่ยืดหยุ่นเท่าที่ควร

2) ปัญหาด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านวิธีการตรวจสอบมีระบุไว้อย่างชัดเจน ทำให้ผู้ปฏิบัติไม่เหมือนกันหรือขาดความเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

3) ปัญหาด้านการจัดทำรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ ด้านรายงานการตรวจสอบมีเนื้อหามาก ทำให้หลงประเด็นในการสรุปถึงจุดที่มีความเสี่ยง ส่วนแนวทางการแก้ไขปัญหาการตรวจสอบภายในโดยภาพรวม พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางแก้ไขปัญหาการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ในด้านผู้ตรวจสอบภายในควรมีอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบสาขาอย่างเพียงพอ และในส่วนของการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ปัญหาด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านการจัดทำรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ เป็นปัญหาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสาขาของธนาคาร และพบว่า ปัญหาด้านการวางแผนการตรวจสอบมีระดับความมีนัยสำคัญแตกต่างกันตามสาขาวิชาที่สำเร็จการศึกษา

โดยมีข้อเสนอแนะสำหรับผู้บริหารของธนาคารและผู้บริหารของฝ่ายตรวจสอบภายใน คือ ให้ผู้บริหารดูถึงปัญหาที่เกิดขึ้นก่อนการตรวจ ควรที่การวางแผนการปฏิบัติงานจากระดับบนสู่ระดับล่าง เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและเป็นการปรับปรุงแผนงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ส่วนข้อเสนอแนะสำหรับผู้ตรวจสอบภายในให้มีการพัฒนาตนเอง โดยควรจัดให้มีการอบรมและประชุมระหว่างผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างตรวจสอบด้วยกัน หรือผู้ตรวจสอบที่มีประสบการณ์มากกว่า เพื่อที่จะสามารถช่วยเพิ่มพูนความรู้ ทักษะ รวมทั้งศักยภาพของแต่ละบุคคลให้มากยิ่งขึ้น

ธนัญญาพร จันทรินทร์ (2547) ได้ศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พบว่ามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์มีปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบโดยรวมในเรื่อง

- 1) การวางแผนการตรวจสอบภายใน เป็นปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 2) การปฏิบัติตามแผนงานตรวจสอบภายใน เป็นปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 3) การรายงานผลการตรวจสอบภายใน เป็นปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- 4) การติดตามผลการตรวจสอบภายใน เป็นปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รัตนา ลิ้มพิพัฒน์ชัย (2547) ได้ศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงิน พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันทางการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มธุรกิจธนาคาร กลุ่มธุรกิจเงินทุน กลุ่มธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ และกลุ่มธุรกิจประกันชีวิต มีความคิดเห็นต่อปัญหาในการปฏิบัติงานในระดับที่เห็นด้วย ในด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการวางแผนการตรวจสอบ ด้านการปฏิบัติการตรวจสอบ และด้านการรายงานผลการตรวจสอบ

เสาวลักษณ์ พรหมมา (2547) ได้ศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในกลุ่มธุรกิจประกันวินาศภัย พบว่าปัญหาในการตรวจสอบภายในทางด้านการวางแผนการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน กลุ่มธุรกิจประกันวินาศภัยโดยรวม พบว่ามีระดับของปัญหาอยู่ในระดับน้อย โดยพบปัญหามากที่สุด คือ ปัญหาขาดการหมุนเวียนกับผู้ตรวจสอบใน แต่ละเรื่อง/สาขาที่ตรวจสอบ ทำให้ขาดอิสระในการตรวจสอบและขาดการเรียนรู้งานตรวจสอบด้านต่าง ๆ โดยมีระดับของปัญหาปานกลาง ปัญหารองลงมาคือปัญหาได้รับจัดสรรหรืออนุมัติงบประมาณของฝ่ายตรวจสอบไม่เพียงพอ โดยมีระดับปัญหาปานกลาง และปัญหาการวางแผนจัดสรรจำนวนบุคลากรในแต่ละทีมไม่เหมาะสมกับเรื่องหรือหัวข้อเรื่องที่ตรวจสอบและระยะเวลาในการตรวจสอบ โดยมีระดับของปัญหาปานกลาง

ปัญหาในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในกลุ่มธุรกิจประกันวินาศภัยเห็นว่า ปัญหาในการตรวจสอบภายในทางด้านการตรวจสอบและการประเมินผลข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายในกลุ่มธุรกิจประกันวินาศภัยโดยรวมพบว่า มีระดับของปัญหาปานกลางโดยปัญหาที่พบมากที่สุดคือปัญหาระยะเวลาดำเนินการตรวจสอบไม่เป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้มีระดับ

ของปัญหาปานกลาง รองลงมาคือปัญหาขาดความอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น หน่วยงานตรวจสอบสังกัดอยู่กับฝ่ายบัญชี และรับผิดชอบหน้าที่อื่น ๆ ฯลฯ โดยมีระดับของปัญหาปานกลาง และปัญหาถูกควบคุมการเบิกจ่ายงบประมาณจากผู้บังคับบัญชาทำให้การปฏิบัติงานลำบากไม่คล่องตัว โดยมีระดับปัญหาปานกลาง

ปัญหาในการรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในกลุ่มประกันวินาศภัย เห็นว่า ปัญหาในการตรวจสอบภายในทางด้านการรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน กลุ่มธุรกิจประกันภัยวินาศภัยโดยรวมพบว่ามีระดับของปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยพบปัญหามากที่สุดคือปัญหาการรายงานผลการตรวจสอบมาทันต่อความต้องการของผู้บริหารหรือไม่ทันต่อเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปแล้วมีระดับของปัญหาปานกลาง รองลงมาคือปัญหาขาดความอิสระในการรายงานผลการตรวจ เช่น ผู้รับการตรวจหรือสาขาขอให้ละเว้นการเขียนข้อผิดพลาดบางประเด็น โดยมีระดับของปัญหาปานกลางและปัญหาขาดการประสานงานภายในทีมงานการตรวจสอบ ทำให้รายงานผลการตรวจสอบมีข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน โดยมีระดับของปัญหาปานกลาง

ปัญหาในการติดตามผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในกลุ่มประกันวินาศภัย เห็นว่าปัญหาในการตรวจสอบภายในทางด้านการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน กลุ่มประกันวินาศภัยโดยรวมพบว่ามีระดับของปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยพบปัญหามากที่สุดคือปัญหาผู้รับการตรวจได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบแล้วแต่ไม่สามารถแก้ไขปัญหามีอยู่ให้หมดไปได้มีระดับของปัญหาปานกลาง รองลงมาคือปัญหาข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ ขาดการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูงของบริษัท เพื่อให้ผู้รับการตรวจสอบนำไปปฏิบัติให้เกิดประโยชน์กับบริษัทอย่างแท้จริง โดยมีระดับของปัญหาปานกลาง และปัญหาผู้รับการตรวจไม่สามารถปฏิบัติตามได้ทันเวลาที่กำหนดโดยมีระดับของปัญหาปานกลาง และส่วนของข้อเสนอแนะเพิ่มเติมพบว่าผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่ต้องการความอิสระในด้านการวางแผน ตรวจสอบและเน้นให้ผู้บริหารระดับสูงเข้ามามีส่วนร่วมในการแก้ไขปัญหที่ตรวจพบภายในองค์กรอย่างจริงจัง อีกทั้งต้องการให้ผู้ตรวจสอบภายในสร้างภาพลักษณ์ของหน่วยงานตรวจสอบในการมีส่วนร่วมพัฒนาองค์กรมากกว่าการจับผิด

พรเพ็ญ งามอจจา (2549) ได้ศึกษาความต้องการพัฒนางานตรวจสอบจากปัญหาที่พบในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและตรวจสอบการดำเนินงานของผู้ตรวจสอบภายในการทำเรือแห่งประเทศไทย พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่เป็นระดับผู้ปฏิบัติงานจบการศึกษาในระดับปริญญาตรีขึ้นไปในสาขาบัญชีและสาขาอื่น ๆ จำนวนใกล้เคียงกัน ซึ่งเห็นว่าปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากที่สุดคือนโยบายและการสนับสนุนของฝ่าย

บริหาร และความพร้อมด้านทักษะความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติงานตามกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยทั่วไป และกระบวนการตรวจสอบการดำเนินงานอย่างครบถ้วน แต่เรื่องที่ได้รับการปฏิบัติน้อยคือการประเมินความคุ้มค่า ความประหยัด และประสิทธิผลของงานที่ตรวจสอบ ผลการพิจารณาระดับปัญหาและระดับความต้องการพัฒนาจำแนกตามตำแหน่ง ระดับการศึกษา และสาขาการศึกษาพบว่า ทั้งผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน ผู้ที่จบการศึกษาในระดับต่ำกว่าปริญญาตรีและระดับปริญญาตรีขึ้นไป ผู้ที่จบสาขาการบัญชีและสาขาอื่น ๆ มีระดับความต้องการพัฒนาเกี่ยวกับปัญหานั้นมากกว่าระดับปัญหาที่พบจากการปฏิบัติตรวจสอบ โดยเรื่องที่ต้องการพัฒนามากคือ การประเมินความเสี่ยง การจัดทำแนวการตรวจสอบ การประเมินประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความคุ้มค่าของงานที่ตรวจสอบ การประเมินประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความคุ้มค่าของงานที่ตรวจสอบ เรื่องที่ต้องการพัฒนาไม่แตกต่างกันคือ กลยุทธ์ในการเลือกงานตรวจสอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม การสรุปผลและการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ส่วนเรื่องที่ต้องการพัฒนาอย่างมีนัยสำคัญคือ การประเมินการควบคุมภายใน และการรวบรวมหลักฐาน

Jenny Goodwin, (2004) Have studied A comparison of internal audit in the private and public sectors. This paper explores similarities and differences between public sector internal auditing and its counterpart in the private sector. Features examined include organizational status, outsourcing, using internal audit as a “tour of duty” function, activities and relationships with the external auditor. The study is based on a survey of chief internal auditors in organizations in Australia and New Zealand. Results suggest that there are differences in status between internal audit in the two sectors, with public sector internal auditors less likely to report to the chief financial officer. While a similar amount of work is outsourced, public sector organizations are more likely than those in the private sector to outsource to the external auditor. There is little difference between internal audit activities and interactions with external audit in the two sectors. However, private sector internal audit is perceived to lead to a greater reduction in audit fees compared to that in the public sector.

Laura F. Spira, Michael Page, (2003) Have studied Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. The publication of the Turnbull guidance represented a radical redefinition of the nature of internal control as a feature of corporate governance in the UK, explicitly aligning internal control with risk management. This paper explores this change, using sociological perspectives on risk and its conceptualization

to frame the debate about internal control and risk management within the UK corporate governance arena – the most recent manifestation of an ongoing competition for the control of economic and social resources. The paper demonstrates that developments in corporate governance reporting requirements offer opportunities for the appropriation of risk and its management by groups wishing to advance their own interests. This is illustrated by a review of recent changes in internal audit.

