

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยเรื่อง “แนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน” ผู้วิจัยได้ทบทวน ทฤษฎี แนวคิด และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นกรอบแนวคิดในการศึกษา ดังนี้

- 2.1 แนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
 - 2.1.1 นิยามการตรวจสอบภายใน
 - 2.1.2 ประเภทและลักษณะของงานตรวจสอบภายใน
 - 2.1.3 ขอบเขตและบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน
 - 2.1.4 คุณสมบัติและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน
 - 2.1.5 มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน
 - 2.1.6 การตรวจสอบภายในกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี
- 2.2 แนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง
 - 2.2.1 แนวคิดการบริหารความเสี่ยง
 - 2.2.2 การบริหารความเสี่ยงในงานตรวจสอบภายใน
 - 2.2.3 บทบาทการตรวจสอบสมัยใหม่
- 2.3 ความมีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน
- 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ
- 2.5 โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- 2.6 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

2.1.1 นิยามการตรวจสอบภายใน

2.1.1.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

2.1.1.1.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

สถาบันผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (The Institute of Internal Auditors U.S.A:IIA) กำหนดไว้ในมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพ การตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) ดังนี้

“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.”

สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน หรือ The Institute of Internal Auditors (IIA) แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามของการตรวจสอบภายใน ว่าการตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) คือ “การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษา อย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมินและการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์เสนอแนะ และให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายในนั้น

พันธ์พงศ์ เกียรติกุล (2544, น.11) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในว่า หมายถึงกิจกรรมที่ประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร ทั้งในเรื่องการบัญชีการเงิน และการปฏิบัติงานทั้งหมด ครอบคลุมทั่วทั้งองค์กร หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระปราศจากการแทรกแซง

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2545, น.15-16) ให้ความหมายว่าการตรวจสอบภายในเป็นกลไกทางการควบคุมที่สำคัญของฝ่ายจัดการในการปรับปรุงพัฒนาประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และการกำกับกิจการที่ดี เพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรในทิศทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด

2.1.1.1.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม โดยความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรจะเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดทิศทางการทำงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบภายใน ซึ่งหมายถึงการจัดแผนงานตรวจสอบภายในจากข้อมูลการวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” (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 process.)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548 น.14) กล่าวว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในคือ การประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม โดยความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรจะเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดทิศทางการทำงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบภายใน ซึ่งหมายถึงการจัดแผนงานตรวจสอบภายในจากข้อมูลการวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร

อุษณา ภัทรมนตรี (2547, น. 1-18) บอกว่าการตรวจสอบภายในมุ่งให้เกิดประโยชน์ในด้านการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) โดยพนักงานในบริษัทที่มีความรับผิดชอบต่อนหน้าที่การงานทำให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าโดยลดโอกาสของการประทุติไม่ชอบ การทุจริต หรือเหตุการณ์ความเสี่ยงที่สูงเกินไป การตรวจสอบภายในเป็นมาตรการถ่วงดุลอำนาจ (Check and Balance) โดยทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด

เจริญ เจษฎาวัดภัย (2546, น. 66) การตรวจสอบภายในทำให้การดำเนินงานขององค์กรมีธรรมาภิบาลและมีการควบคุมที่ดี การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่สอบทาน วิเคราะห์ และประเมินความเสี่ยงต่างๆ ขององค์กร ทั้งความเสี่ยงที่เกิดขึ้นอยู่

แล้ว หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อหาทางป้องกันและบรรเทาความเสี่ยงต่างๆ เหล่านั้น โดยให้ข้อเสนอแนะ การให้คำปรึกษา และการให้ข้อมูลที่สำคัญต่อฝ่ายจัดการในการวางมาตรการป้องกันแก้ไข รวมถึงการสนับสนุนให้องค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ ประหยัด และมีประสิทธิผลตามนโยบายและเป้าหมายขององค์กร

2.1.2 ประเภทและลักษณะของการตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในได้มีการพัฒนามาตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน โดยได้มีการคิดค้นพัฒนาแนวความคิด หลักการ และวิธีการทำงานตรวจสอบ เนื่องจากแต่ละองค์กรมีลักษณะการประกอบธุรกิจหรือมีธุรกรรมการดำเนินการที่มีความหลากหลายแตกต่างกัน ทำให้ผู้ตรวจสอบต้องปรับวิธีปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่ากิจกรรมต่างๆ ทุกกิจกรรมในองค์กรได้รับการตรวจสอบและประเมินผล

2.1.2.1 ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548 น.14) ได้พิจารณาการให้บริการของการตรวจสอบภายในแก่องค์กรหรือหน่วยงานที่รับบริการจะสามารถแบ่งงานตรวจสอบภายในได้ใน 2 ลักษณะ คือ

1. บริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Services)

หมายถึง การตรวจสอบหลักฐานต่างๆ อย่างเที่ยงธรรม เพื่อนำมาประเมินผลอย่างเป็นอิสระในกระบวนการบริการความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร โดยต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบตามมาตรฐานวิชาชีพและเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งแบ่งได้เป็นหลายประเภท

(1) การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Auditing) คือการตรวจสอบเพื่อประเมินระบบการควบคุมภายใน และประเมินคุณภาพของการดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ เช่น การตลาด การผลิต การบริหารงานด้านพัสดุ การบริหารงานบุคคล และการจัดการด้านการเงินและบัญชี เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้องค์กรมีความมั่นใจว่าแต่ละหน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่ดีและการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(2) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) คือการตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงานต่างๆ ของแต่ละกิจกรรมตามที่ฝ่ายบริหารกำหนด โดยมุ่งเน้น

- **ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)** คือมีการจัดระบบงานเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละกิจกรรมขององค์กรสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน ซึ่งทำให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่ามากที่สุด

- **ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness)** คือ มีการจัดระบบงานและวิธีการปฏิบัติงาน เพื่อมุ่งหวังให้ผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่ได้กำหนดไว้

- **ความประหยัด (Economy)** คือ มีการใช้จ่ายเงินอย่างระมัดระวัง ไม่สุรุ่ยสุร่าย ฟุ่มเฟือย ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือมีการใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังคงได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

(3) **การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit)** คือ การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทั้งจากภายนอกและภายในองค์กร เช่น กฎหมาย ระเบียบคำสั่ง มาตรฐาน นโยบาย แผนงาน และวิธีการที่กำหนดไว้ ซึ่งการตรวจสอบประเภทนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบทางการเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงานหรือจะทำการตรวจสอบแยกโดยเฉพาะ

(4) **การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit)** คือ การตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ ว่ามีความเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกและปรากฏในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่างๆ ถูกต้องและสามารถสอบทานได้ รวมทั้งสามารถป้องกันการรั่วไหล สูญหายของทรัพย์สินต่างๆ ได้

(5) **การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit)** คือ การตรวจสอบงานที่ใช้ระบบสารสนเทศในการดำเนินงาน การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในทั้งการตรวจสอบทางการเงินหรือการตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม บางองค์กรอาจจ้างผู้ตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยตรงมาดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากว่าเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่มีความรู้และความชำนาญต้องใช้เวลาานพอสมควรที่จะเรียนรู้ซึ่งอาจไม่ทันกาล หรืออาจสร้างความเสียหายให้เกิดขึ้นกับงานขององค์กรโดยไม่ได้ตั้งใจ วัตถุประสงค์สำคัญของการตรวจสอบความปลอดภัยของระบบงานสารสนเทศ เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและการรักษาความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ

(6) การบริการให้ความเห็นทางวิชาชีพในเรื่องต่างๆ (Attestation) คือ การตรวจสอบในเรื่องอื่นๆ ที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายต่างๆ เช่น การตรวจสอบกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่สื่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการกระทำที่สื่อไปในทางทุจริต การตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุข้อเท็จจริงรวมถึงผลเสียหายที่เกิดขึ้น หรือจะเกิดขึ้นและผู้รับผิดชอบพร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน

2. บริการให้คำปรึกษา (Consulting Services)

หมายถึง กิจกรรมการให้คำแนะนำ และการให้บริการที่เกี่ยวข้องของแก่องค์กรลักษณะและขอบเขตของงานเป็นไปตามความตกลงร่วมกันกับองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งตัวอย่างกิจกรรมงานให้คำปรึกษามีอาทิเช่น การให้คำปรึกษา คำแนะนำ การอำนวยความสะดวก การออกแบบกระบวนการปฏิบัติงาน และการฝึกอบรม

2.1.2.2 ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2548 น.18) ได้อธิบายลักษณะของงานตรวจสอบภายในคือ การประเมินอย่างเป็นระบบและสนับสนุนให้มีการปรับปรุงความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการบริหารความเสี่ยง ระบบการควบคุม และระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าระบบต่างๆ ที่กล่าว สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรทั้งในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้นการจะเข้าถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในจึงต้องทำความเข้าใจถึงความหมายและวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล ดังต่อไปนี้

1. การบริหารความเสี่ยง เป็นแนวคิดทางการบริหารที่มีความสำคัญอย่างมากในปัจจุบัน เนื่องจากองค์กรต่างเผชิญกับสภาพแวดล้อมของการค้ายุคเสรีที่มีการแข่งขัน และการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว องค์กรจึงเผชิญความเสี่ยงที่จะส่งผลกระทบต่อองค์กรอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องมีการจัดการกับความเสี่ยงขององค์กรอย่างเหมาะสม เพื่อที่จะสามารถลดความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นแก่องค์กร รวมไปถึงการสร้างโอกาส และ/หรือมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรได้ในอนาคต มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) กำหนดให้การประเมินและการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงเป็นลักษณะ

งานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในประเภทหนึ่ง ซึ่งควรช่วยให้องค์กรบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงสำคัญที่เผชิญอยู่ และช่วยให้เกิดการปรับปรุงระบบการจัดการความเสี่ยงและระบบการควบคุมต่างๆ

2. การควบคุม คือการกระทำใดๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้มีขึ้น เพื่อช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ซึ่งการควบคุมแบ่งได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่

- การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Controls) เป็นการป้องกันจากสิ่งที่ไม่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

- การควบคุมแบบค้นหา (Detective Controls) เป็นการค้นหาสิ่งที่ไม่ถูกต้องในองค์กร

- การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Controls) เป็นการแก้ไขปัญหาที่ตรวจพบ

- การควบคุมแบบสั่งการ (Directive Controls) เป็นการส่งเสริมสิ่งที่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

- การควบคุมแบบทดแทน (Compensating Controls) เป็นการควบคุมที่ช่วยทดแทนหรือชดเชยการควบคุมที่ขาดไป

มาตรฐานการตรวจสอบภายในที่กำหนดให้กิจกรรมการตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้องค์กรสามารถดำรงประสิทธิภาพในการควบคุมต่างๆ เอาไว้ด้วยการประเมินความเสี่ยงพอและประสิทธิผลการควบคุมนั้นๆ และสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยให้ครอบคลุมถึงการกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบข้อมูลสารสนเทศขององค์กร

3. การกำกับดูแลกิจการที่ดี กระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี หมายถึงการกำกับดูแลกิจการที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม (ยุติธรรม) ต่อกลุ่มต่างๆ ผู้มีส่วนได้เสียหรือมีประโยชน์กับองค์กร การกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการบริหารจัดการต่างๆ ภายในองค์กรไม่ว่าจะเป็นนโยบาย กลยุทธ์ การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน เป็นไปด้วยความโปร่งใสและน่าเชื่อถือ

2.1.3 ขอบเขตและหน้าที่ของการตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ขอบเขตของการตรวจสอบภายในว่าเป็น การทดสอบและการประเมินความเสี่ยงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร และคุณภาพของการปฏิบัติงานทุกกิจกรรมภายในองค์กร ซึ่งสามารถระบุหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในได้ดังนี้

1) สอบทานและรายงานความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงาน ตลอดจนวิธีการที่ใช้ในการวินิจฉัยและวัดผลการดำเนินงาน

2) สอบทานการดำเนินงาน เพื่อให้แน่ใจว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด มีกระบวนการกำกับดูแลที่ดีและเหมาะสม

3) สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบต่อการทำงานและการรายงาน ว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติที่กำหนดไว้ รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

4) สอบทานความเหมาะสมของการเก็บรักษาทรัพย์สิน และทดสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง

5) ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า

หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการจัดการกิจการตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการตรวจสอบภายในเป็นการเพิ่มคุณค่าให้แก่องค์กร หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพจะต้องรับมอบอำนาจในการตรวจสอบที่เหมาะสม โดยได้รับอำนาจในการเข้าถึงข้อมูล ระบบงาน และบุคคลของบริษัทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบตามความจำเป็นและเหมาะสมสำหรับหน้าที่และความรับผิดชอบครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

- วางแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยง (Risk Based Plan) เพื่อกำหนดความสำคัญของแต่ละกิจกรรมที่จะตรวจสอบให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร

- นำเสนอแผนงานตรวจสอบและทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ ตลอดจนการปรับเปลี่ยนแผนงานที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างปีให้คณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูงรับทราบ เพื่อสอบทานและอนุมัติในกรณีที่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับทรัพยากร หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบควรชี้แจงถึงผลกระทบที่อาจมีต่อแผนงานด้วย

- ดูแลให้มีทรัพยากรอันเหมาะสมที่เอื้ออำนวยให้งานตรวจสอบดำเนินไปตามแผนงานซึ่งได้รับอนุมัติแล้วอย่างมีประสิทธิภาพ

- กำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานให้ชัดเจนเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับงานตรวจสอบภายใน

- แลกเปลี่ยนข้อมูลและประสานงานกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหรือหน่วยงานในลักษณะเดียวกันทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าขอบเขตของงานที่ปฏิบัติอยู่นั้นมีความเหมาะสมและลดการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกัน

- รายงานให้คณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูงทราบถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ ตลอดจนผลการปฏิบัติงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับแผนงานที่วางไว้

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2546 น.34) กล่าวว่า การตรวจสอบภายในสมัยแรกเริ่ม มุ่งเน้นไปในการตรวจสอบประเภททางการเงินการบัญชี หรือ Financial Audit เนื่องจากผู้ตรวจสอบในสมัยก่อนมีพื้นฐานมาจากผู้สอบบัญชี บทบาทของผู้ตรวจสอบสมัยดั้งเดิมจึงมุ่งเน้นไปทางการตรวจสอบแบบ After the Fact คือภายหลังเกิดเหตุการณ์ขึ้นแล้ว ดังนั้นจึงมีความคิดทางการตรวจสอบสมัยใหม่เพื่อพัฒนาให้เกิดการเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร โดยเปลี่ยนงานตรวจสอบ (Examine หรือ Audit) มาเป็นงานสอบทาน (Review) วิเคราะห์ (Analysis) และประเมินผล (Evaluation) ในกิจกรรมสำคัญๆ ขององค์กรเพื่อยกระดับความสำเร็จในเรื่อง

1. ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)
2. ความประหยัด (Economy)
3. ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness)
4. การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)
5. การบริหารคุณภาพ (Managing Quality)
6. ความสามารถในการเพิ่มผลผลิต (Productivity)
7. ความสามารถในการทำกำไร

โดยผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานให้เกิดการเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กรได้ โดยกระบวนการวิธีการตรวจสอบใหม่ๆ ในรูป Operational Audit, Program Result Audit หรือ Management Audit ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายได้อย่างสมบูรณ์

2.1.4 คุณสมบัติและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน

2.1.4.1 คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องประกอบด้วยคุณสมบัติที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนความน่าเชื่อถือในงานตรวจสอบภายใน คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในแบ่งได้ 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ

คุณสมบัติตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors หรือ IIA) และคุณสมบัติทั่วไป

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในได้กำหนด “มาตรฐานด้านคุณสมบัติ” ของผู้ตรวจสอบภายใน เรียกว่า Attribute Standards โดยมีประเด็นที่สำคัญ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ ควรกำหนดไว้ให้ชัดเจนในกฎบัตรของงานตรวจสอบภายใน ซึ่งจัดทำให้สอดคล้องกับมาตรฐาน

2. ความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรม การปฏิบัติงานตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระ (Independence) เช่น ในการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ การปฏิบัติงาน การรายงาน และสื่อสารผลการตรวจสอบ โดยหัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบควรขึ้นตรงต่อผู้บริหารในระดับที่เอื้ออำนวยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในดำเนินไปได้อย่างเต็มที่ตามภาระหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานในหน้าที่ด้วยใจที่มีความเที่ยงธรรม (Objectivity) มีทัศนคติที่เป็นกลาง ไม่ลำเอียง ไม่มีอคติ และหลีกเลี่ยงในเรื่องของความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflicts of Interests) ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานโดยมีขอบเขตงานที่ชัดเจน รวมถึงการมีหลักฐานที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ เพื่อให้สามารถพิจารณาและตัดสินใจได้อย่างเที่ยงธรรม

3. ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังเยี่ยงวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการควบคุม เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ เทคนิคการตรวจสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และมีความรู้เพียงพอในการระบุ ข้อบ่งชี้ของการทุจริต อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบภายในไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องเหล่านี้โดยตรง

4. การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ผู้ตรวจสอบภายในควรเป็นผู้ที่เฝ้าหาความรู้ ทักษะและความสามารถอื่นๆ เพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา เพื่อพัฒนาความเป็นมืออาชีพของตน การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ควรให้ครอบคลุมทั้งด้านเทคนิคการตรวจสอบภายในและทักษะอื่นๆ เช่น การเป็น Facilitator การนำเสนองาน

5. การให้ความเชื่อมั่นในคุณภาพ หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบควรพัฒนาและปรับปรุงคุณภาพงานตรวจสอบภายในในทุกๆ ด้าน พร้อมทั้งติดตามผลอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ความเชื่อมั่นว่างานตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติสอดคล้องกับมาตรฐานและจรรยาบรรณการตรวจสอบภายใน การพัฒนาและปรับปรุงนี้ประกอบด้วย การประเมินคุณภาพเป็นระยะ

6. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน แต่อาจมีบางกรณีที่ผู้

ตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานและจรรยาบรรณได้ทุกประการ และเมื่อไม่สามารถปฏิบัติได้ และมีผลกระทบต่องานตรวจสอบภายในโดยรวม ผู้ตรวจสอบภายในควรชี้แจงข้อเท็จจริงให้คณะกรรมการตรวจสอบได้รับทราบ จากนั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของคณะกรรมการตรวจสอบในการหารือประเด็นนี้กับผู้บริหารระดับสูงขององค์กร

คุณสมบัติทั่วไปของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากคุณสมบัติที่กำหนดไว้โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องมีคุณสมบัติอื่นๆ ที่จำเป็น ประกอบด้วย ความรู้ความสามารถ บุคลิกภาพและมนุษยสัมพันธ์

เจริญ เจษฎาวุธ (2548, น. 71) คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในจำแนกได้ 2 ประเภทคือ 1. คุณสมบัติทางการศึกษา ซึ่งควรมีการศึกษาในระดับปริญญาตรี ทางด้านการบัญชีหรือวิชาที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจหลักขององค์กร 2. คุณสมบัติเฉพาะตัว จะต้องเป็นผู้มีบุคลิกภาพที่ดี 2 ด้านคือความเป็นผู้ตรวจสอบมืออาชีพและความเป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์

2.1.4.2 จรรยาบรรณ (Code of Ethics) ของผู้ตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในได้กำหนดประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถนำไปปฏิบัติได้ทั้งในระดับบุคคลและหน่วยงานที่ให้บริการตรวจสอบภายใน ประมวลจรรยาบรรณครอบคลุมคำจำกัดความของการตรวจสอบภายใน โดยมีสาระสำคัญ 2 ประการคือ หลักการ (Principles) และ หลักปฏิบัติ (Rules of Conduct)

1. ความซื่อสัตย์ (Integrity)
2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity)
3. การรักษาความลับ (Confidentiality)
4. ความสามารถในหน้าที่ (Competency)

การตรวจสอบภายในมีส่วนร่วมผลักดันให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย โดยนำเสนอรายงานเกี่ยวกับการเพิ่มมูลค่าขององค์กร และเพื่อให้องค์กรได้รับการพัฒนาอย่างต่อเนื่องและมั่นคง โดยการตรวจสอบภายในเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการดังต่อไปนี้

1. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) เป็นข้อร้องเรียนและความต้องการจากผู้ลงทุนในปัจจุบัน ให้มีการกำกับดูแลและถ่วงดุลอำนาจระหว่างคณะกรรมการบริษัทและฝ่ายจัดการเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายและพันธกิจที่จะเพิ่มมูลค่าขององค์กรและรักษาผลประโยชน์ของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง

2. ส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Responsibility and Accountability) การแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจน และมีการรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้

3. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Operations) การตรวจสอบเป็นการประเมินและวิเคราะห์เปรียบเทียบการใช้ทรัพยากร และผลการปฏิบัติงาน อย่างเที่ยงธรรมเป็นกลาง และมีมาตรฐานส่งเสริมให้การจัดการการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญเพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

4. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) การตรวจสอบช่วยลดโอกาสของการประทุพถุติมิชอบ การทุจริต หรือเหตุการณ์ความเสี่ยงที่สูงเกินกว่าฝ่ายบริหารกำหนดไว้ โดยการสื่อสารให้ทราบตัวชี้วัดการทุจริต และเพื่อการแก้ไขปัญหาอย่างทันกาล

2.1.5 การปฏิบัติงานของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้กำหนดแม่บทสำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Framework for the Standards for the Professional Practice of Internal Audit) โดยส่วนหนึ่งเป็นการกำหนดเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เป็นการอธิบายหลักเกณฑ์ในการประเมินและการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยมีส่วนหนึ่งกล่าวถึงมาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) ซึ่งสามารถแบ่งรายละเอียดของมาตรฐานการปฏิบัติงานได้ดังนี้

1. การบริหารงานตรวจสอบภายใน หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรจัดทำงานตรวจสอบภายในให้สัมฤทธิ์ผล มีประสิทธิภาพ เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กร

- การวางแผน หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง จัดลำดับความสำคัญของกิจกรรมที่จะตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร โดยการวางแผนควรเริ่มจากการประเมินความเสี่ยง และควรกระทำปีละหนึ่งครั้งเป็นอย่างน้อย ควรนำข้อมูลของฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบมาพิจารณาในขั้นตอนการวางแผนด้วย ในการให้คำปรึกษาหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรให้บริการให้

คำปรึกษางานที่จะช่วยสร้างมูลค่าเพิ่ม ลดความเสี่ยงและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร และ
ควรกำหนดงานให้คำปรึกษาดังกล่าวไว้ในแผนการตรวจสอบภายในด้วย

- การเสนอและการอนุมัติแผนการตรวจสอบ ในการเสนอแผนการตรวจสอบให้
คณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นก่อนที่จะนำเสนอคณะกรรมการบริหารพิจารณา
อนุมัตินั้น ควรนำเสนอเรื่องทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น
จากข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสำคัญๆ ที่เกิดขึ้นในรอบปีด้วย

- การจัดการทรัพยากร หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรดูแลให้มีทรัพยากรที่
เหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุตามแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติ

- นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในในคว
กำหนดนโยบายและขั้นตอนในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานใช้เป็นแนวทาง
ในการปฏิบัติงาน

- การร่วมมือประสานงาน หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรประสานงานและ
ให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีรวมทั้งบุคคลหรือหน่วยงานอื่นที่ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับงาน
ตรวจสอบ เพื่อให้ขอบเขตของงานตรวจสอบครอบคลุมทุกเรื่องอย่างเหมาะสม และหลีกเลี่ยงการ
ปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกัน

- การรายงานต่อคณะกรรมการกลางและฝ่ายจัดการระดับสูง หัวหน้าหน่วยงาน
ตรวจสอบภายในควรรายงานผลการปฏิบัติงานให้ผู้บริหารสูงสุดขององค์กรทราบถึงวัตถุประสงค์
ขอบเขต วิธีปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบ รวมทั้งประเด็นความเสี่ยงที่สำคัญและการควบคุม
รวมทั้งเรื่องอื่นๆ ที่บริหารควรทราบ

- ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน งานตรวจสอบภายในคือ การประเมินเพื่อเพิ่ม
คุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น ช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ และ
ปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแล เพื่อสนับสนุนและ
ส่งเสริมให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผลยิ่งขึ้น ในอันที่จะช่วย
เพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

- การจัดการความเสี่ยง งานตรวจสอบภายในควรช่วยให้องค์กรสามารถบ่งชี้ และ
ประเมินความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการปฏิบัติงาน รวมทั้งช่วยให้เกิดการปรับปรุงการจัดการความ
เสี่ยงและระบบการควบคุมให้มีประสิทธิภาพ

- การควบคุม งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนและส่งเสริมให้องค์กรมีการควบคุมในเรื่องต่างๆ ที่เหมาะสมและเพียงพอ โดยการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการควบคุม รวมทั้งสนับสนุนให้มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

- การกำกับดูแล งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดีหรือธรรมาภิบาล โดยการประเมินและปรับปรุงงานให้ดีขึ้นในเรื่องต่างๆ ดังนี้ การกำหนดและเผยแพร่ภารกิจและเป้าหมายขององค์กร การติดตามผลของความสำเร็จตามเป้าหมาย ความมั่นใจต่อความรับผิดชอบของบุคลากร การรักษาไว้ซึ่งคุณค่าขององค์กรอย่างสม่ำเสมอ

- การวางแผนภารกิจ ผู้ตรวจสอบภายในควรวางแผนก่อนการปฏิบัติงานเสมอ

- การพิจารณาการวางแผน การวางแผนตรวจสอบภายในควรรวมถึงต่อไปนี้เป็นเป้าหมายในการตรวจสอบและขอบเขตของงาน การได้มาของข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ ทรัพยากรต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ การติดต่อกับบุคคลที่ต้องการทราบข้อมูลจากการตรวจสอบ การสำรวจขั้นต้น (Preliminary Survey) เพื่อเป็นข้อมูลกำหนดแผนงานตรวจสอบ การจัดทำแผนงานตรวจสอบ (Audit Program) การกำหนดอัตรากำลังที่จะใช้ในการตรวจสอบ และวันที่จะเริ่มงาน การขออนุมัติแผนงานตรวจสอบ

- วัตถุประสงค์ของภารกิจ ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานควรเน้นเรื่องความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับงานที่จะทำ

- การสื่อสารผลลัพธ์ ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานผลการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างทันท่วงที

- หลักเกณฑ์ในการรายงานผลงาน รายงานผลการปฏิบัติงานควรประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต สรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่สามารถนำไปปฏิบัติได้

- คุณภาพของการรายงานผลงาน การรายงานผลการปฏิบัติงานด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว ในกรณีที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในพบว่า รายงานที่เสนอเกิดความผิดพลาดหรือละเลยในการกล่าวถึงประเด็นหลัก ควรส่งรายงานแก้ไขความผิดพลาดดังกล่าวไปยังบุคคลที่เกี่ยวข้องทันที

- การรายงานการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐาน ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานตามมาตรฐาน ซึ่งมีผลกระทบต่อการทำงาน ควรเปิดเผยในรายงานด้วย

- การเผยแพร่ผลการปฏิบัติงาน หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมทราบ

- ความเป็นผู้นำในการติดตาม หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดระบบการติดตาม การนำข้อเสนอแนะในรายงานไปปฏิบัติ

- การยอมรับสภาพความเสี่ยงของฝ่ายจัดการ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรนำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่องค์กร (แต่ยังไม่ได้รับการแก้ไข) หรือกับผู้บริหารขององค์กร หากยังไม่สามารถดำเนินการแก้ไขได้ ผู้บริหารและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรรายงานให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบ เพื่อหาข้อยุติต่อไป

รศ.จันทนา สาขากร, รศ.นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และผศ.ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร (2550, น. 7-1) ได้สรุปขั้นตอนการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Process) แบ่งเป็น 3 ส่วนใหญ่ ตามลำดับดังนี้

1. การวางแผนงานตรวจสอบ (Internal Audit Planning) ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่สอบทานงานทุกด้าน แต่ด้วยข้อจำกัดของทรัพยากรของหน่วยงานตรวจสอบทำให้ไม่สามารถสอบทานได้ทุกกิจกรรม ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องจัดลำดับความสำคัญก่อนหลังของงานที่ตรวจสอบ งานใดมีความเสี่ยงสูงและมีผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กรอย่างมาก งานนั้นควรได้รับการตรวจสอบก่อนและเป็นประจำทุกปี ในการพิจารณาวางแผนนอกจากปัจจัยความเสี่ยงแล้ว ยังมีปัจจัยอื่น เช่น เรื่องความซับซ้อนของงาน ช่วงเวลาของการตรวจสอบครั้งสุดท้าย หน่วยงานตรวจสอบภายในจะเริ่มต้นด้วยการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับกิจกรรมของหน่วยรับตรวจอย่างละเอียดเพื่อให้เกิดความเข้าใจ รวมทั้งประเมินผลของระบบการควบคุมภายใน จากนั้นจึงประเมินความเสี่ยงที่เหลืออยู่ในกิจกรรมของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ทราบว่ากิจกรรมมีความเสี่ยงในเรื่องใด จากนั้นนำไปจัดทำแผนงานตรวจสอบหรือแนวทางการตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถสรุปขั้นตอนย่อยได้ 3 ขั้นตอน ดังนี้

1.1 การสำรวจขั้นต้น หลังจากที่ได้รับมอบหมายงานตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าพบกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ จากนั้นจะสำรวจขั้นต้นเพื่อทำความเข้าใจและเก็บรวบรวมข้อมูลของหน่วยรับตรวจ

1.2 การประเมินความเสี่ยงและการสอบทานการควบคุมภายในขั้นต้น โดยการสัมภาษณ์ สังเกตการณ์ สอบทานรายงานของผู้บริหาร อ่านระเบียบปฏิบัติ จัดทำแผนผังทางเดินของงาน ทดสอบระบบงาน ระบุจุดอ่อนและจุดแข็งของการควบคุมภายใน

1.3 การจัดทำแผนงานตรวจสอบหรือแนวการตรวจสอบภายใน (Audit Program) หลังจากได้หลักฐานการทดสอบในขั้นต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะจัดทำแผนงานตรวจสอบเสนอให้ผู้อำนาจการตรวจสอบภายในพิจารณาลงนามอนุมัติ

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม (Internal Audit Executing) เริ่มต้นจากบันทึกแจ้งการเข้าตรวจสอบไปยังหัวหน้าหน่วยรับตรวจเพื่อแจ้งให้ทราบถึงกิจกรรมที่จะตรวจสอบ การติดตามความก้าวหน้าของการตรวจสอบ รวมทั้งกระบวนการออกรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งจะมีการประชุมหารือกันก่อนที่จะเริ่มลงมือตรวจสอบ ซึ่งการประชุมดังกล่าวเรียกว่า การประชุมเปิดการตรวจสอบ (Open Meeting) การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนามจะประกอบไปด้วย 4 กิจกรรมคือ

2.1 การวางแผนก่อนเริ่มงานตรวจสอบ เพื่อเตรียมความพร้อมก่อนที่จะเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม

2.2 การตรวจสอบภาคสนามและการจัดทำกระดาษทำการตรวจสอบ เป็นการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบตามแผนงานตรวจสอบ และจัดบันทึกหลักฐานการตรวจสอบไว้ในกระดาษทำการ

2.3 เทคนิคและหลักฐานการตรวจสอบ เป็นวิธีการตรวจสอบต่างๆ ที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ ตลอดจนการประเมินหลักฐานการตรวจสอบ

2.4 การปฏิบัติงานเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบภาคสนาม โดยจัดทำสรุปข้อตรวจพบ (Audit Finding) เพื่อนำไปจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบต่อไป

3. การรายงาน และการติดตามผลการตรวจสอบ เมื่อสรุปผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดการประชุมปิดการตรวจสอบ (Exit Meeting) กับหัวหน้าหน่วยรับตรวจ เรื่องที่ปรึกษาหารือกันในที่ประชุมนี้จะเกี่ยวกับจุดอ่อนของการควบคุมภายในและแนวทางแก้ไขที่ตกลงร่วมกัน ซึ่งเรื่องเหล่านี้จะอยู่ในรายงานผลการตรวจสอบอย่างเป็นทางการ พร้อมทั้งคำชี้แจงของผู้บริหารหน่วยงานรับตรวจ (Manager's Response) และวันที่เป้าหมายในการดำเนินการแก้ไข การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบประกอบด้วย 3 กิจกรรมคือ

3.1 การร่างรายงานและการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับหน่วยรับตรวจ เป็นการคัดเลือกข้อตรวจพบที่จะปรากฏลงในรายงานการตรวจสอบ จากการประชุมหรือหารือกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ

3.2 การจัดทำรายงานและการเผยแพร่รายงาน เมื่อจัดทำรายงานการตรวจสอบชุดสุดท้ายเสร็จแล้ว จะส่งมอบให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง

3.3 การติดตามผลการตรวจสอบ ภายหลังจากออกรายงานระยะหนึ่งจะมีการติดตามผลว่าผู้บริหารมีการสั่งการอย่างไรจากข้อเสนอแนะในรายงาน และหน่วยรับตรวจได้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะหรือไม่อย่างไร

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ระบุ กระบวนการตรวจสอบภายใน เป็นลำดับขั้นตอนในการเข้าไปดำเนินการตรวจสอบในแต่ละหน่วยงาน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การวางแผนการตรวจสอบ การวางแผนการตรวจสอบที่ดี จะช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ภายในระยะเวลา งบประมาณ และอัตรากำลังที่กำหนด ทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการวางแผนการตรวจสอบอย่างเป็นระบบ ดังนี้

(1) กำหนดกลยุทธ์ในการเลือกผู้รับการตรวจสอบ โดยมีกลยุทธ์ในการเลือกผู้รับการตรวจสอบโดยใช้ปัจจัย โครงสร้างขององค์กร สถานที่ตั้ง มูลค่าที่วัดเป็นจำนวนเงิน ความสลับซับซ้อนในการทำงานหรือวิธีการ ระดับของการจัดการ วงจรการดำเนินงาน ศูนย์การตัดสินใจ นอกจากนี้อาจพิจารณาตามลักษณะประเภทของกิจกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ นโยบาย ระเบียบ วิธีปฏิบัติและสิ่งที่ปฏิบัติเป็นประจำ, ศูนย์ต้นทุน ศูนย์กำไร และศูนย์การลงทุน, ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภท, ระบบข้อมูลข่าวสาร อาจเป็นการประมวลผลด้วยมือ หรือเครื่องคอมพิวเตอร์, สัญญา และแผนการหลัก, หน่วยขององค์กร เช่น สายการผลิต สายการให้บริการ, หน้าที่งาน เช่น การประมวลผลข้อมูล การจัดซื้อ การตลาด การผลิต การเงิน, ระบบการจัดการสำหรับกิจกรรมต่างๆ เช่น ขาย เรียกเก็บเงิน จัดซื้อ จ่ายเงิน เป็นต้น, งบการเงิน, กฎหมายและข้อบังคับต่างๆ

(2) ระบุผู้รับการตรวจสอบ การระบุงานที่จะตรวจสอบจากงานที่ควรตรวจสอบทั้งหมด จะประกอบด้วยหลายๆ กิจกรรมการตรวจสอบ (Auditable Entities) ผู้ตรวจสอบต้องระบุกิจกรรมการตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกกิจกรรมที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยใช้กลยุทธ์ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ในการระบุกิจกรรมการตรวจสอบ หากผู้ตรวจสอบไม่สามารถระบุงานที่ควรตรวจสอบทั้งหมดได้ ครบถ้วน ก็อาจทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

(3) การจัดลำดับความเสี่ยงของผู้รับการตรวจสอบ การจัดอันดับผู้รับการตรวจสอบ จะทำโดยใช้ข้อมูลและแนวทางที่ได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ข้อมูลจากแหล่งต่างๆ จะมีส่วนช่วยในขั้นตอนนี้อย่างมาก

(4) เลือกผู้รับการตรวจสอบ ภายในระยะเวลาและงบประมาณที่มีอยู่ ผู้ตรวจสอบจะสรุปกระบวนการเลือกสรร ผู้รับการตรวจสอบ จัดเตรียมเหตุผลสนับสนุนสั้นๆ สำหรับการจัดลำดับแต่ละกิจกรรมเป็นสิ่งที่

(5) จัดทำแผนการตรวจสอบ

การตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ 1.แผนการตรวจสอบระยะยาว (Long-Range Plan) หมายถึง แผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้ล่วงหน้าอย่างน้อย 3 ปีขึ้นไปจนถึง 5 ปี และงานที่กำหนดในแผนต้องสอดคล้องกับนโยบายขององค์กร 2.แผนการตรวจสอบประจำปี (Annual Plan) หรือแผนการตรวจสอบระยะสั้น ส่วนใหญ่มีระยะเวลา 1 ปี

การวางแผนการตรวจสอบแบบ Risk-based Audit Plan หมายถึงการวางแผนการตรวจสอบโดยนำการประเมินความเสี่ยงมาเป็นเครื่องมือ เพื่อกำหนดลำดับกิจกรรมการตรวจสอบและความถี่ในการตรวจสอบในแต่ละกิจกรรมการตรวจสอบ ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่ดี ซึ่งให้ประโยชน์ดังนี้

- ทำให้กิจกรรมขององค์กรได้รับการตรวจสอบอย่างครบถ้วนตามผลการประเมินความเสี่ยง กิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูงจะได้รับการตรวจสอบบ่อยครั้งกว่ากิจกรรมที่มีความเสี่ยงต่ำกว่า ซึ่งเป็นการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

- ทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจกิจกรรมและกระบวนการของหน่วยงานที่จะตรวจสอบ ก่อนเข้าตรวจสอบ สามารถประเมินความเสี่ยงของแต่ละกิจกรรมในเบื้องต้น เพื่อระบุขอบเขตของงานหรือระบบงานที่มีความเสี่ยง และอาจพบปัญหาในการปฏิบัติงาน

- ทำให้เกิดการประสานงาน และให้ความร่วมมือที่ดีจากผู้รับการตรวจสอบ เนื่องจากต้องมีการขอข้อมูลในการประเมินความเสี่ยงจากผู้รับการตรวจสอบ

- ทำให้ทราบขอบเขต ปริมาณงาน และจำนวนอัตรากำลังที่ต้องการในกิจกรรมการตรวจสอบ สามารถใช้เป็นแนวทางในการจัดทำแผนอัตรากำลังและงบประมาณทั้งในปีปัจจุบันและอนาคต

- ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมกิจกรรมการตรวจสอบ ทำให้สามารถบริหารงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

- แสดงถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ซึ่งทำให้งานของผู้ตรวจสอบเป็นที่ยอมรับมากขึ้นจากผู้บริหารและผู้รับการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ 2 การเตรียมการสำหรับงานตรวจสอบ การเตรียมการจะเริ่มตั้งแต่การกำหนดวัตถุประสงค์ และขอบเขตของการตรวจสอบ จนถึงการขออนุมัติเพื่อทำการตรวจสอบ ดังนี้

(1) กำหนดวัตถุประสงค์และขอบเขตในการตรวจสอบ โดยสิ่งผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาในการวางแผน ได้แก่ วัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่ถูกสอบทานและเครื่องมือหรือ

วิธีการซึ่งกิจกรรมนำมาใช้ควบคุมการปฏิบัติงาน, ความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญต่อกิจกรรม วัตถุประสงค์ ทรัพยากรและการดำเนินงาน และหนทางที่จะจัดการกับผลกระทบของความเสี่ยงที่ อาจเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้, ความพอเพียงและประสิทธิผลของการจัดการความเสี่ยง ของกิจกรรม และระบบการควบคุมภายในเปรียบเทียบกับต้นแบบของการควบคุมภายในที่ เกี่ยวข้องกัน, โอกาสที่จะมีการปรับปรุงการจัดการความเสี่ยงของกิจกรรมและระบบการควบคุม อย่างเห็นได้ชัด

(2) ศึกษาข้อมูลพื้นฐาน โดยแหล่งข้อมูลสำหรับผู้ตรวจมีอยู่ 4 แหล่ง คือ แพ้มถาวร, แพ้มการตรวจสอบครั้งที่แล้ว, แพ้มจดหมายโต้ตอบ และการสัมภาษณ์ผู้บริหาร

(3) เลือกทีมตรวจสอบ ทีมตรวจจะประกอบไปด้วย หัวหน้าทีม ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ ณ สถานที่ที่ทำการตรวจและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยทำการ ตรวจและช่วยในการจัดทำรายงาน แต่สิ่งที่สำคัญก็คือเรื่องทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการที่จะทำให้ การปฏิบัติงานเสร็จสิ้น การเลือกทีมที่จะเข้าไปทำการตรวจนั้นต้องพิจารณาความรู้และทักษะให้ เหมาะสมกับงาน สิ่งที่สำคัญอีกอย่างในการเลือกทีมตรวจก็คือ จำนวนชั่วโมงการตรวจที่กำหนด ไว้ในขั้นตอนการเลือกผู้รับการตรวจซึ่งได้มีการกำหนดจำนวนชั่วโมงที่คาดว่าจะใช้ในการตรวจ โดยประมาณ

(4) จัดทำแนวการตรวจสอบ ซึ่งวิธีการจัดทำแนวการตรวจสอบโดยทั่วไปมีอยู่ 3 วิธี ได้แก่ 1.เขียนแนวการตรวจสอบในระหว่างขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ 2.เขียนแนวการ ตรวจสอบและดัดแปลงแก้ไขได้ในขณะที่การตรวจสอบกำลังดำเนินไป 3.การใช้แนวการตรวจสอบ ที่เป็นมาตรฐานขององค์กรสำหรับการตรวจสอบงานบางงานโดยเฉพาะ แนวการตรวจสอบที่เป็น มาตรฐานจะให้แนวทางที่เป็นประโยชน์ในสถานการณ์ทั่วๆ ไป แต่ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ นำเอาแนวการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานมาใช้ ผู้ตรวจสอบภายในก็ต้องดัดแปลงแก้ไขแนวการ ตรวจสอบให้เข้าได้กับการใช้งาน

(5) แจ้งผู้รับการตรวจ ก่อนจะเริ่มทำการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรแจ้งให้ ผู้รับตรวจทราบว่าการตรวจสอบกำลังจะเริ่มขึ้น จะเริ่มขึ้นเมื่อไร วัตถุประสงค์และขอบเขตของการ ตรวจสอบคืออะไร โดยควรจัดทำตารางรายการแสดงถึงกำหนดการต่างๆ เอกสารต่างๆ และข้อมูล ที่ผู้รับตรวจควรมีให้สำหรับการตรวจสอบ การสื่อสารเช่นนี้ถือเป็นการให้เกียรติและเป็นวิธีปฏิบัติที่ เหมาะสมของการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(6) ขออนุมัติเพื่อทำการตรวจสอบ การอนุมัติงานตรวจกระทำได้ 3 ลักษณะ คือ 1.การอนุมัติแผนการตรวจสอบตามตารางสำหรับงวดงบประมาณ คือหลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้ทำ

ตารางงานสำหรับงวดงบประมาณหนึ่ง คณะกรรมการตรวจสอบจะสอบทานตารางงานตรวจและอนุมัติงานทั้งหมดในงวดงบประมาณนั้นในครั้งเดียว 2.การอนุมัติงานตรวจแต่ละงานโดยผู้บริหารหรือคณะกรรมการบริษัท ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสายการรายงานของหน่วยงานตรวจสอบ 3.การอนุมัติโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในเอง ซึ่งเป็นกรณีที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นผู้อนุมัติการตรวจก่อนที่แต่ละงานตรวจจะเริ่มขึ้น โดยหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในจะสอบทานการเตรียมการ

ขั้นตอนที่ 3 การสำรวจเบื้องต้นและการสอบทานระบบการควบคุมภายใน เป็นการศึกษาทำความเข้าใจหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ เนื่องจากผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องรู้ขอบเขตของงาน ข้อเท็จจริงของหน่วยงาน ประเมินจุดอ่อนหรือจุดอันตรายที่ควรพิจารณาและข้อมูลที่ได้จะนำมากำหนด Audit Program

(1) สำรวจข้อมูลเบื้องต้น ครอบคลุมถึง การประชุมเริ่มงานตรวจสอบ การเยี่ยมชมสถานที่ปฏิบัติงาน การศึกษาเอกสาร การเขียนรายละเอียดเกี่ยวกับผู้รับตรวจ และวิธีการเชิงวิเคราะห์ โดยการสำรวจเบื้องต้นเป็นกระบวนการในการเก็บรวบรวมข้อมูลของกิจกรรมที่กำลังจะทำการตรวจสอบ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำความเข้าใจในกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ ต้องการระบุจุดสำคัญที่ต้องการเน้นเป็นพิเศษให้ได้ เพื่อหาข้อมูลมาใช้ในการปฏิบัติงาน เพื่อพิจารณาว่าจำเป็นต้องมีการตรวจสอบขั้นตอนต่อไปหรือไม่

(2) สอบทานวิธีการควบคุมภายใน ได้แก่ 1.การอธิบายและการวิเคราะห์ระบบการควบคุมภายใน โดยอาจใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaire – ICQ) การอธิบายระบบโดยใช้แผนผังแสดงทางเดินของการทำงาน (Flowcharts) และการพรรณาคความ (Narrative Descriptions) การ Walk-Through กระบวนการปฏิบัติงาน การทดสอบระบบแบบจำกัด (Limited Testing of the System) การประเมินการควบคุมภายในเบื้องต้น การประเมินความเสี่ยงอีกครั้ง 2.การประเมินระบบการควบคุมภายในเบื้องต้น ซึ่งควรแสดงข้อมูล วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ผลลัพธ์ที่สำคัญที่ได้จากการสำรวจเบื้องต้น คำอธิบายและการทดสอบการควบคุมภายใน ลักษณะและความรุนแรงของความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น วิธีการควบคุมที่เหมาะสมและชนิดของการควบคุมที่เกี่ยวข้องในแต่ละผลลัพธ์ ผลการประเมินของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละผลลัพธ์ 3.การประเมินความเสี่ยงของผู้รับตรวจอีกครั้ง เพื่อเปรียบเทียบกับความเสี่ยงที่ได้เคยประเมินไว้ในขั้นตอนการวางแผนก่อนเริ่มงานตรวจ

(3) ประเมินความเสี่ยง การประเมินความเสี่ยงในครั้งที่สองอาจไม่เป็นทางการ โดยผู้ตรวจสอบบางคนจะทำการเปรียบเทียบทางด้านตัวเลขกับผู้รับตรวจ โดยจะประเมินปัจจัยเสี่ยง

แต่ละตัวและคำนวณคะแนนของการที่จะเกิดความเสี่ยงขึ้นใหม่ ซึ่งคะแนนนี้จะถูกเปรียบเทียบและจัดลำดับกับคะแนนที่ได้คำนวณไว้ก่อนหน้านี้ เพื่อพิจารณาว่าผู้ตรวจสอบควรจะดำเนินการตรวจสอบต่อหรือไม่ การตัดสินใจว่าจะตรวจสอบต่อโดยเพิ่มการทดสอบหรือไม่ ขึ้นอยู่กับผลการประเมินความเสี่ยง ความเสี่ยงแยกออกเป็น 5 ประเภทตามวัตถุประสงค์ในการควบคุมภายในดังนี้

1. ความเชื่อถือได้และถูกต้องของข้อมูล
2. การปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน กระบวนการปฏิบัติงาน กฎหมาย และกฎระเบียบ
3. การดูแลป้องกันสินทรัพย์
4. การดำเนินงานอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ
5. การบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรและเป้าหมายของการดำเนินงานหรือโครงการ

(4) จัดทำแนวการตรวจสอบ (Audit Program)

ขั้นตอนที่ 4 การทดสอบสาระสำคัญและเรื่องที่ตรวจสอบ เมื่อศึกษาและประเมินผู้ได้รับการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบก็พร้อมที่จะขยายการค้นหา และพิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงอะไรที่จำเป็นในการปรับปรุงการควบคุมภายใน จากทางเลือกหลายๆ ทางเลือกผู้ตรวจสอบสามารถเลือกและแนะนำทางเลือกที่คิดว่าเหมาะสมที่สุด

(1) ขยายการตรวจสอบ

(2) ทดสอบสาระสำคัญ

(3) จัดทำ เรื่องที่ตรวจพบ (Audit Finding)

ขั้นตอนที่ 5 การรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผล การรายงาน เป็นการสื่อสารผลการตรวจสอบให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบ รายงานที่ดีต้องเป็นรายงานที่มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ มีความชัดเจน เข้าใจง่าย และทันเวลา เนื่องจากรายงานการตรวจสอบถือเป็นเอกสารสำคัญ ที่แสดงความเห็นทางวิชาชีพ

(1) สรุปลงผลการตรวจสอบ การสรุปลงผลการตรวจสอบต้องประกอบไปด้วย เรื่องตรวจพบและข้อเสนอแนะ แนวทางและแผนการแก้ไข ข้อสรุปหรือความเห็น

(2) จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดีที่ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาและคำนึงถึงคุณลักษณะที่ดีของรายงานคือ ถูกต้อง (Accurate) เที่ยงธรรม (Objective) ชัดเจน (Clear) สั้น/กระชับ (Concise) สร้างสรรค์ (Constructive) ครบถ้วน/สมบูรณ์ (Complete) ทันเวลา (Timely)

(3) สอบทานรายงานการตรวจสอบ โดยหัวหน้าโครงการและหัวหน้าผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบควรสอบทานความครบถ้วนถูกต้อง เหมาะสม ตลอดจนการใช้ไวยากรณ์ที่ถูกต้อง นอกจากนี้อาจใช้วิธีให้ผู้ตรวจสอบภายในอาวุโสที่ไม่ได้เป็นเจ้าของโครงสร้างช่วยกันสอบทาน

เพื่อให้ความเห็น เมื่อสอบทานเรียบร้อยแล้วให้ส่งให้ผู้รับตรวจสอบทานอีกครั้งว่าถูกต้องตรงกับผลการประชุมสรุปผล

(4) จัดส่งรายงาน / จัดเก็บรายงาน การจัดส่งรายงานควรจัดส่งให้ผู้รับตรวจหัวหน้าหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ และผู้บริหารระดับสูงขึ้นไปตามลำดับ ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องและคณะกรรมการตรวจสอบ รายงานการตรวจสอบถือเป็นสมบัติของฝ่ายตรวจสอบภายในและขององค์กรต้องจัดเก็บไว้ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด (ถ้ามี) หากไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ ให้จัดเก็บตามระยะเวลาที่กำหนดโดยนโยบายของบริษัทหรือตามนโยบายของฝ่ายตรวจสอบภายใน เช่น 3 ปี หรือ 5 ปี เป็นต้น

(5) การติดตามผลการตรวจสอบเป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการตรวจสอบภายใน และเป็นขั้นตอนที่สามารถใช้วัดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบ การจัดทำให้มีการติดตามผลการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแก้ไขนั้น ฝ่ายจัดการได้นำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หรือผู้บริหารระดับสูงได้ยอมรับความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตาม ซึ่งการติดตามผลการตรวจสอบและแนวทางปฏิบัติในการติดตามผลควรพิจารณาพิจารณาปัจจัย ความสำคัญของเรื่องที่ตรวจพบและข้อเสนอแนะ ผลกระทบต่อองค์กรถ้าไม่มีการแก้ไขหรือแก้ไขแล้วไม่ได้ผล ความยุ่งยากซับซ้อนในการแก้ไข ระยะเวลาที่ใช้ในการแก้ไข

Deming (1986) กล่าวถึงการใช้วงจรเดมมิงเพื่อการปรับปรุง จะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการปรับปรุงกระบวนการอย่างต่อเนื่อง โดยดำเนินการเป็นขั้นตอนเริ่มตั้งแต่ Plan-Do-Check-Act ได้แก่ ขั้นตอนการวางแผน (Plan) ครอบคลุมถึงการกำหนดหัวข้อที่ต้องการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง รวมถึงการพัฒนาและการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน ขั้นตอนการปฏิบัติ (Do) คือการลงมือปรับปรุงเปลี่ยนแปลงทางเลือกที่ได้กำหนดไว้ในขั้นตอนการวางแผน พร้อมทั้งมีการตรวจสอบในระหว่างปฏิบัติด้วยว่าเป็นไปตามที่วางแผนไว้ ขั้นตอนการตรวจสอบ (Check) คือการประเมินผลที่ได้รับจากการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง การตรวจสอบทำให้ทราบว่าในขั้นตอนการปฏิบัติงานสามารถบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้ โดยต้องทราบว่าต้องตรวจสอบอะไรและบ่อยครั้งแค่ไหน เพื่อนำผลที่ได้ไปใช้ในขั้นตอนถัดไป ซึ่งคือขั้นตอนการดำเนินงานให้เหมาะสม (Act) โดยพิจารณาผลที่ได้จากการตรวจสอบ ซึ่งมีอยู่ 2 กรณีคือผลที่เกิดขึ้นเป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ ก็ให้นำแนวทางปฏิบัตินั้นมากำหนดเป็นมาตรฐานพร้อมทั้งวิธีในการปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้นกว่าเดิม แต่ถ้าหากผลที่ได้รับไม่เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ ก็นำข้อมูลที่รวบรวมไว้มาวิเคราะห์เพื่อมองหาทางเลือกในการแก้ไขปัญหาใหม่ หรือใช้ความพยายามมากขึ้นกว่าเดิม ขอความช่วยเหลือจากผู้รู้ หรือเปลี่ยนเป้าหมายใหม่

จากความสำคัญของการตรวจสอบ ที่ต้องมีในระบบการปฏิบัติงาน ISO:2000 มีขั้นตอนในการตรวจสอบตามข้อกำหนด 8.2.2 โดยส่วนใหญ่จะมีขั้นตอนเริ่มจากการวางแผน (Planning) การปฏิบัติงาน (Conducting) การรายงาน (Reporting) (Karapetrovic & Willborn,2000)

2.1.6 การตรวจสอบภายในกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี

บรรษัทภิบาลแห่งชาติ (National CG Committee) ได้ให้ความหมายไว้ว่า “บรรษัทภิบาล” และ “การกำกับดูแลกิจการ” มาจากคำๆ เดียวกันคือ “Corporate Governance” บรรษัทภิบาลมีความหมายหลากหลาย 1. เป็นความสัมพันธ์อย่างหนึ่งระหว่างคณะกรรมการ ฝ่ายจัดการ และผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่นในการกำหนดทิศทาง และสอดส่องดูแลผลปฏิบัติงานของบริษัท 2. เป็นโครงสร้างและกระบวนการภายในที่จัดขึ้น เพื่อให้ความมั่นใจว่าคณะกรรมการสามารถประเมินผลงานของฝ่ายจัดการของบริษัทอย่างตรงไปตรงมา และมีประสิทธิผล 3. ระบบที่จัดให้มีกระบวนการและโครงสร้างของภาวะผู้นำ และการควบคุมของกิจการให้มีความรับผิดชอบต่อหน้าที่ด้วยความโปร่งใส และสร้างความสามารถในการแข่งขันเพื่อรักษาเงินลงทุน และเพิ่มคุณค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาว ภายในกรอบการมีจริยธรรมที่ดีโดย คำนึงถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่น และสังคมโดยรวมประกอบ

ประโยชน์ของบรรษัทภิบาล

1. ทำให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Efficiency and Effectiveness) ในการดำเนินงานมากขึ้น เนื่องจาก บรรษัทภิบาลเป็นเครื่องมือช่วยตรวจสอบการทำงาน ด้านต่างๆ ขององค์กร ซึ่งทำให้เกิดแนวทางในการ เสนอข้อคิดเห็นให้กับองค์กรเพื่อปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงาน

ทำให้บริษัทมีความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) เนื่องจากบริษัทที่มีบรรษัทภิบาล ที่ดีจะทำให้เกิดรูปแบบกิจการที่เป็นที่ยอมรับว่า มีมาตรฐานการปฏิบัติงานที่เป็นสากล ซึ่งจะทำให้มี คุณลักษณะเหนือกว่าผู้อื่นทั้งในเรื่องกลยุทธ์ และการจัดการ

3. เพิ่มความเชื่อมั่นแก่ผู้เกี่ยวข้อง (Stakeholders Confidence) ว่าบริษัทมีความโปร่งใส ในการบริหาร จัดการที่จะช่วยป้องกันการแสวงหาผลประโยชน์จาก กรรมการและฝ่ายจัดการ กล่าวคือ หากไม่มีบรรษัทภิบาล ที่ดี ผู้ที่เกี่ยวข้องก็ไม่อยากที่จะเสี่ยงกับบริษัท

4. สร้างมูลค่าเพิ่มแก่ผู้ถือหุ้น (Shareholder Values) นั่นคือบรรษัทภิบาลที่ดี จะช่วยให้เกิดความมั่นใจในการลงทุน ส่งผลให้หุ้นที่นักลงทุนถืออยู่ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (The Stock Exchange of Thailand) ได้จัดทำข้อพึงปฏิบัติที่ดีสำหรับกรรมการบริษัทจดทะเบียน (Code of Best Practice for Directors of Listed Companies) เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการปฏิบัติงานของคณะกรรมการ ต่อมาในปี 2545 รัฐบาลได้เสนอหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อให้แก่บริษัทจดทะเบียน โดยการกำกับดูแลกิจการที่ดีไม่ใช่เป็นกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่บังคับให้ต้องทำ แต่เป็นเรื่องดีที่ควรทำ เนื่องจากวิกฤตเศรษฐกิจเมื่อปี 2540 ทำให้กิจการหลายแห่งได้ล้มหายไปจากระบบ สถาบันการเงินถูกปิด ซึ่งปัญหาดังกล่าวเกิดจากการขาดการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบุคคลที่เป็นผู้บริหาร กรรมการอิสระ การกำกับดูแลกิจการที่ดี เป็นกลไกการบริหารงานให้ดีขึ้น เพื่อให้ธุรกิจอยู่รอด สร้างความเชื่อมั่น ความน่าเชื่อถือ และที่สำคัญเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขัน โดยยึดหลักการสำคัญอันเป็นหลักมาตรฐานสากลคือ

- Accountability หมายถึง ความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่ เช่น คณะกรรมการมีความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตามหน้าที่ต่อผู้ถือหุ้น ฝ่ายจัดการมีความรับผิดชอบต่อคณะกรรมการบริษัทและต่อผู้ถือหุ้น

- Responsibility หรือ การรู้จักภาระหน้าที่ หมายถึงความสำนึกในหน้าที่และปฏิบัติหน้าที่ด้วยขีดความสามารถและประสิทธิภาพที่เพียงพอ

- Equitable Treatment หรือ ความเสมอภาคและความเป็นธรรม หมายถึง การปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างเท่าเทียมกัน

- Transparency หรือ ความโปร่งใส หมายถึง ต้องมีความโปร่งใสในการดำเนินงานที่สามารถตรวจสอบได้และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใสแก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

- Vision หมายถึง การมีวิสัยทัศน์ในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่กิจการในระยะยาว และสนองภารกิจโดยไม่ทำลายขีดความสามารถในระยะสั้นซึ่งการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มมูลค่าใดๆนั้นจะต้องเป็นการเพิ่มความสามารถในทุกด้านเพื่อการแข่งขัน

- Ethics หมายถึง การส่งเสริมพัฒนาการกำกับดูแลและจรรยาบรรณที่ดีในการประกอบธุรกิจ

หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อ ของตลาดหลักทรัพย์อาจแบ่งเป็นเรื่อง หลักๆ ได้แก่

1. สิทธิและความเท่าเทียมกันของผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย (Rights and Equitable Treatment: Shareholders and Various Groups of Stakeholders)

2. คณะกรรมการ : โครงสร้าง บทบาท หน้าที่ ความรับผิดชอบ และความเป็นอิสระ (Board Structure, Roles, Responsibilities, Accountability and Independence)
3. การเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส (Disclosure and Transparency)
4. การควบคุมและบริหารความเสี่ยง (Internal Control and Risk Management)
5. จริยธรรมทางธุรกิจ (Ethics)

เป็นที่ยอมรับกันแล้วว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นเรื่องที่สำคัญและจำเป็นในการช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรได้ในระยะยาว บริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยได้เริ่มมีการปฏิบัติในเรื่องนี้อย่างเป็นระบบเมื่อปี 2545 ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อ ที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดขึ้น ซึ่งมีการปรับปรุงล่าสุดเมื่อปี 2549 โดยใช้หลักการของ OECD และข้อเสนอแนะของธนาคารโลกเป็นแนวทาง โดยในมุมมองของการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน การกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในขององค์กร เป็นเรื่องในระดับสูงสุดขององค์กร คือระดับกรรมการ ซึ่งหากมีการกำกับดูแลที่ดีแล้ว ย่อมจะส่งเสริมให้การควบคุมภายใน การจัดการความเสี่ยงการตรวจสอบภายใน มีประสิทธิภาพและช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเป็นไปตามแนวทางการกำกับดูแลที่ดีหรือไม่ ไม่ใช่เรื่องง่ายในทางปฏิบัติ แต่ผู้ตรวจสอบภายในก็สามารถใช้บทบาทของการให้คำปรึกษาและการที่สามารถเข้าถึงคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้คำแนะนำในการปรับปรุงระบบการกำกับดูแลกิจการ โดยดำเนินการร่วมกับฝ่ายบริหารและหน่วยงานกำกับดูแลอื่นๆ ในองค์กร โดยมีขั้นตอนดังนี้ (วิชัย กิตติวิทยากุล, จุฬาสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ปีที่ 18 ฉบับที่ 52

1. สร้างขีดความสามารถ โดยการศึกษ เข้าอบรมสัมมนาเกี่ยวกับหลักการกำกับดูแลที่ดี เพื่อให้เข้าใจประโยชน์ เนื้อหาและกระบวนการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง
2. ขอความเห็นชอบ โดยการปรึกษากับ CEO หรือผู้บริหารระดับสูงว่าควรจะมีการปรับปรุงระบบการกำกับดูแลกิจการ โดยอ้างอิงถึงประโยชน์ที่จะได้รับ ชื่อเสียงและภาพลักษณ์ที่ดีขึ้น
3. กำหนดทีมงาน เนื่องจากเรื่องการกำกับดูแลกิจการเป็นเรื่องใหม่ ควรดำเนินการร่วมกับหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลอื่นๆ ในองค์กร เช่น เลขาธิการบริษัท CFO หน่วยงานกฎหมาย Compliance
4. ขออนุมัติ โดยเสนอโครงการปรับปรุงการกำกับดูแลกิจการให้กับคณะกรรมการพิจารณาอนุมัติ

5. ดำเนินการ โดยต้องมีการเปรียบเทียบสถานะของการกำกับขององค์กรเทียบกับ แนวปฏิบัติที่ดี และมีการจัดลำดับเรื่องที่สำคัญและมีความเป็นไปได้ในการลด Gap เพื่อที่จะได้ ดำเนินการปรับปรุง โดยควรเน้นเรื่องที่มีสาระสำคัญมากกว่าเรื่องที่เป็นรูปแบบ โดยเน้นเรื่องดังนี้

- โครงสร้างของคณะกรรมการมีขนาดที่เหมาะสมหรือไม่
- ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ
- โครงสร้างของคณะกรรมการ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการชุดย่อยเพื่อช่วยส่งเสริมให้ งานที่เกี่ยวข้องได้มีการพิจารณาและมีผู้รับผิดชอบที่ชัดเจน
- ค่าตอบแทนคณะกรรมการเหมาะสมและเพียงพอ
- กระบวนการของคณะกรรมการ มีการกำหนดอำนาจหน้าที่เรื่องที่ต้องเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาอนุมัติในเรื่องใดที่ให้อำนาจ และให้คณะกรรมการย่อยมีอำนาจอนุมัติในเรื่องใดบ้าง
- มีการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลหรือไม่
- มีกระบวนการในการติดตามผลการดำเนินการเทียบกับแผนงาน เป้าหมายและงบประมาณโดยคณะกรรมการอย่างสม่ำเสมอ
- คณะกรรมการได้รับสารสนเทศและข้อมูลเพื่อการตัดสินใจที่ทันเวลาและพอเพียง
- มีระบบประเมินผลงานตนเองของคณะกรรมการและคณะกรรมการชุดต่างๆ หรือไม่
- มีคู่มือจรรยาบรรณ การดูแลผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ที่ประกาศใช้ในองค์กร
- มีการจัดทำ Succession plan ของทั้งคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูง และตำแหน่งที่สำคัญ
- มีโครงการ CSR หรือการจัดการด้านชื่อเสียงขององค์กร
- มีนโยบายด้านการกำกับดูแล หรือ Team of Reference เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่
- ดูเรื่องความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูล การจัดทำรายงานทางการเงิน การประชุมผู้ถือหุ้นและการดูแลความขัดแย้งทางผลประโยชน์

เมื่อจัดลำดับแล้ว เสนอให้คณะกรรมการพิจารณาเรื่องที่ต้องดำเนินการ ควรเน้นเรื่อง โครงสร้างองค์กรประกอบและกระบวนการของคณะกรรมการ เพื่อให้มั่นใจว่าได้ทำหน้าที่อย่าง ครบถ้วนเป็นอันดับแรก จัดทำนโยบายการกำกับดูแลกิจการและเสนอให้คณะกรรมการอนุมัติและ ประกาศใช้ให้สอดคล้องกัน

6. ทุกๆ ปี ดำเนินการทบทวนนโยบายและเสนอแผนเพื่อปรับปรุงต่อคณะกรรมการ เพื่อปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

การกำกับดูแลกิจการ ซึ่งประกอบไปด้วยการบริหารและกำกับดูแลกิจการที่โปร่งใส มีประสิทธิภาพ มีการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนเพียงพอ และมีการให้สัตยาบันบอกเหตุเพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขได้ทันเหตุการณ์เมื่อกิจการมีปัญหาเกิดขึ้น โดยฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบต่อทุกฝ่าย คือ ฝ่ายกำกับดูแลในภาครัฐ เจ้าหน้าที่ ผู้ถือหุ้น พนักงาน และมหาชน ระบบบริหารลักษณะนี้จึงจะถือเป็นระบบการกำกับดูแลและการบริหารกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) โดยหากจะเกิดการกำกับดูแลและการบริหารกิจการที่ดีต้องประกอบไปด้วย การที่ผู้ตรวจสอบภายใน ได้รับความเป็นอิสระในการสอบทานการปฏิบัติงานทางการบัญชีและการเงินอย่างเพียงพอ การดูแลระบบควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะพิจารณาจุดบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน และการดูแลให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (พุลนิจ ปิยะอนันต์ 2541, อ้างถึงใน ชาญนุกรณ์ เพ็ญศิริ, 2548 น.44)

2.2 แนวคิด ทฤษฎี เกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง

2.2.1 แนวคิดการบริหารความเสี่ยง

Committee of Sponsoring Organisations of The Treadway Commission ได้ให้คำจำกัดความว่าการบริหารความเสี่ยงคือ กระบวนการที่ปฏิบัติโดยคณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร และบุคลากรทุกคนในองค์กรเพื่อช่วยในการกำหนดกลยุทธ์และดำเนินงาน โดยกระบวนการบริหารความเสี่ยงได้รับการออกแบบเพื่อให้สามารถบ่งชี้เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นและมีผลกระทบต่อองค์กร และสามารถจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่องค์กรยอมรับ เพื่อให้ได้รับความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ที่องค์กรกำหนดไว้

องค์ประกอบหลักของการบริหารความเสี่ยง ตามแนวทาง COSO มีอยู่ทั้งหมด 8 ประการ ประกอบด้วย

1. สภาพแวดล้อมภายในองค์กร (Internal Environment) ปัจจัยภายในองค์กรที่ถือเป็นพื้นฐานขององค์ประกอบอื่นๆ ทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของค่านิยม จริยธรรม ความสามารถของบุคลากร แนวทางการบริหารของผู้บริหาร คณะกรรมการบริษัท องค์ประกอบด้านนี้เป็นตัวที่นำไปสู่องค์ประกอบในด้านอื่นๆ

2. การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objective Setting) ซึ่งองค์ประกอบนี้ก็เป็นเรื่องของ การตั้งวัตถุประสงค์ที่เราคุ้นเคยกันดี โดยจะต้องมีวัตถุประสงค์ทั้งในระดับกลยุทธ์ (Strategic) การ

ดำเนินงาน (Operations) การรายงาน (Reporting) และการตอบสนองต่อกฎระเบียบต่างๆ (Compliance)

3. การบ่งชี้เหตุการณ์ (Event Identification) โดยในองค์ประกอบนี้จะต้องพิจารณาทั้งปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายในที่จะส่งผลกระทบต่อ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของภาวะเศรษฐกิจ ธรรมชาติ การเมือง สังคม การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี โครงสร้างขององค์กร บุคลากรขององค์กร กระบวนการและเทคโนโลยีขององค์กร

4. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) จะทำให้เราทราบว่าเหตุการณ์หรือปัญหาที่จะเกิดขึ้น (มาจากองค์ประกอบที่แล้ว) จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยจะประเมินทั้งในด้านของความเป็นไปได้ที่จะเกิดเหตุการณ์นี้ขึ้น (likelihood) และผลกระทบ (Impact)

5. การตอบสนองต่อความเสี่ยง (Risk Response) ซึ่งผู้บริหารจะต้องกำหนดว่าจะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นอย่างไร โดยการตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าวอาจจะอยู่ในรูปของ avoidance, reduction, sharing และ acceptance

6. กิจกรรมควบคุม (Control Activities) นโยบายและขั้นตอนที่จะทำให้มั่นใจได้ว่าการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่จะทำให้ขั้นที่แล้ว ได้เกิดการปฏิบัติที่ดี เนื่องจากแต่ละองค์กรมีการกำหนดวัตถุประสงค์และเทคนิคการนำไปปฏิบัติเป็นเฉพาะขององค์กร ดังนั้นกิจกรรมการควบคุมจึงมีความแตกต่างกัน การควบคุมเป็นการสะท้อนถึงสภาพแวดล้อมภายในองค์กร ลักษณะธุรกิจ โครงสร้างและวัฒนธรรมขององค์กร

7. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) สารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับองค์กรในการบ่งชี้ ประเมิน และจัดการความเสี่ยง ข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับองค์กรทั้งจากแหล่งภายนอกและภายใน ควรต้องได้รับการบันทึกและสื่อสารอย่างเหมาะสมทั้งในด้านรูปแบบและเวลา เพื่อช่วยให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องสามารถตอบสนองต่อเหตุการณ์ได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

8. การติดตามผล (Monitoring) เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการจัดการความเสี่ยงมีคุณภาพและความเหมาะสม และการบริหารความเสี่ยงได้นำไปประยุกต์ใช้ในทุกระดับขององค์กร รวมทั้งความเสี่ยงทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้รับการรายงานต่อผู้บริหารที่รับผิดชอบ

ภาพที่ 2.1
องค์ประกอบของการบริหารความเสี่ยง

The Framework Has Eight Interrelated Components



ที่มา : กรอบบริหารความเสี่ยงองค์กร : Committee of Sponsoring Organizations
of The Treadway Commission

2.2.2 การบริหารความเสี่ยงในงานตรวจสอบภายใน

เชษฐา ช.เจริญยิ่ง (www.set.or.th) การตรวจสอบภายในและการบริหารความเสี่ยง เป็นสิ่งที่มีความสัมพันธ์กัน การตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการประเมินและให้ความเชื่อมั่นต่อระบบการบริหารความเสี่ยงขององค์กร แต่งานตรวจสอบภายในก็เป็นงานหนึ่งในองค์กรที่ต้องมีการประเมินและจัดการความเสี่ยงด้วยเช่นกัน เพราะงานตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งขององค์กร ที่อาจมีผลต่อการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร การบริหารความเสี่ยงในงานตรวจสอบภายใน ถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเนื่องจากงานตรวจสอบภายในต้องทำให้องค์กร คณะกรรมการ ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้เสียกับองค์กรมีความมั่นใจว่าระบบการบริหารความเสี่ยงขององค์กรมีความเหมาะสมและสามารถมั่นใจได้ว่าองค์กรจะบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ดังนั้นผู้บริหารงานตรวจสอบภายในต้องมีการประเมินความเสี่ยงของงานตรวจสอบภายในว่ามีปัจจัยอะไรที่ส่งผลให้งานตรวจสอบภายในที่ตนรับผิดชอบนั้น จะไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้

ในการบริหารงานตรวจสอบภายในโดยไม่มีการบริหารความเสี่ยงย่อมส่งผลให้ผลงานของการตรวจสอบและหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้รับการตรวจสอบได้ และจะทำให้งานตรวจสอบไม่สามารถ

สร้างคุณค่าเพิ่มให้องค์กร เป็นเพียงผู้แจ้งเรื่องราวของความบกพร่องต่างๆ ที่เกิดขึ้น ซึ่งผู้รับการตรวจสอบย่อมมีส่วนรับรู้รับทราบอยู่แล้ว ทำให้เป็นเพียงการจับผิดเพื่อผลงานของการตรวจสอบภายใน

สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์ (วารสารการจัดการสมัยใหม่ กรกฎาคม 2547, 77-78 หน้า) ของผู้ตรวจสอบภายในคือพิจารณาความเสี่ยงและลดความเสี่ยง สำหรับการตรวจสอบภายในจะระบุถึงความเสี่ยงที่สำคัญขององค์กร เพื่อกำหนดระบบการควบคุมความเสี่ยงนั้นๆ ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญ ผู้ตรวจสอบต้องมั่นใจว่าความเสี่ยงต่างๆ ถูกควบคุมและได้มีการตรวจสอบแล้ว

ประภาศรี พัฒนะเอนก (แปลจาก www.theiaa.org/gain) จุลสารสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ปีที่ 18 ฉบับที่ 52 น. 69) หัวหน้าผู้บริหารงานตรวจสอบสามารถขับเคลื่อนองค์กรให้ผ่านพ้นวิกฤติในปัจจุบันได้หลายวิธี ซึ่งวิธีหนึ่งคือกำลังปรับเปลี่ยนด้านการตรวจสอบภายในให้มีความยืดหยุ่นคล่องตัวมากขึ้น โดยการปรับเปลี่ยนตามความคาดหวังของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีผลประโยชน์โดยตรงกับความสำเร็จขององค์กรและการเปลี่ยนแปลงลำดับความสำคัญของความเสี่ยง โดยเชื่อมโยงแผนการตรวจสอบกับกลยุทธ์ทางธุรกิจและความเสี่ยงในปัจจุบัน ผู้ตรวจสอบภายในกำลังเปลี่ยนลำดับความสำคัญจากการเน้นการตรวจสอบทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ มาเป็นการเน้นการตรวจสอบการปฏิบัติการและกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

2.2.3 บทบาทการตรวจสอบสมัยใหม่

การพัฒนางานให้ทันสมัย และ ตรงกับความต้องการและวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร เน้น การตรวจสอบเพื่อการบริหาร (Management – Oriented Audit)

1. ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องคิดเยี่ยงผู้บริหาร (Think as manager)
2. การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (Risk – Based Approach) ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องเลือกกิจกรรมการตรวจสอบในเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงก่อน รวมทั้งวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม
3. การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมีการประชุมประสานกันระหว่าง ผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งในการวางแผนและแก้ไขปัญหาพร้อมกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจและยอมรับผลการตรวจสอบ อันมุ่งสู่เป้าหมายขององค์กร
4. การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive)

ผู้ตรวจสอบภายใน ทำหน้าที่ในการส่งเสริม หรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี สนับสนุนการป้องกันปัญหา โดยการปลูกจิตสำนึกการควบคุมภายในด้วยตนเอง (Control Self-assessment) ของบุคคลภายในองค์กร

5. การติดตามแนวความคิดทางการบริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องศึกษาความรู้ที่ทันสมัย เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า(Value added activities)ให้กับองค์กร เช่น

- การบริหารเชิงคุณภาพ (Total quality management)
- การบริหารแบบทันเวลา (Just in time)
- การปรับกระบวนการทางธุรกิจ (Business process reengineering)
- การหาวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด (Benchmarking)
- การประเมินผลการควบคุมตนเอง (Control self assessment)

6. การใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์และสารสนเทศสมัยใหม่

ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมีความรู้เกี่ยวกับเครื่องมือ ตรวจสอบที่ทันสมัย เพื่อนำมาใช้ช่วยปฏิบัติงานของตน ในเรื่องการสืบค้นติดตามสารสนเทศทางอินเทอร์เน็ต การใช้โปรแกรมและเครื่องมือการตรวจสอบที่ทันสมัย การจัดทำฐานข้อมูลที่ใช้ในการอ้างอิงเปรียบเทียบ และความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน

2.3 ความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

พันธิพงศ์ เกียรติกุล (2543) กล่าวว่าปัจจัยแห่งความสำเร็จหรือจุดสำเร็จของงานตรวจสอบภายในจะเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่ใช้วัดความสำเร็จของหน่วยงานตรวจสอบว่ามีประสิทธิภาพ มีประสิทธิผล และประหยัดหรือไม่ เกิดผลดีเหมาะสมกับค่าใช้จ่ายขององค์กรหรือไม่ โดยพิจารณาจาก

- ความพอใจในการตรวจสอบของผู้รับการตรวจสอบ โดยผู้รับการตรวจสอบพร้อมให้การตรวจสอบและให้ความร่วมมือ ไม่มีเสียงตำหนิ ไม่มีความขัดแย้ง และการที่หน่วยงานขอให้เข้าตรวจสอบบ่อยครั้ง

- คุณภาพของงานตรวจสอบ โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบ ปฏิบัติตามนโยบาย ไม่มีอะไรที่ออกนอกนโยบาย งานตรวจสอบแล้วเสร็จตามกำหนดและมีการนำข้อเสนอแนะไปปฏิบัติตาม

- ปริมาณงานตรวจสอบ ได้แก่ จำนวนแผนงานและการเข้าตรวจสอบจริงเปรียบเทียบกัน และเป็นไปตามงบประมาณที่กำหนดไว้

รศ.จันทนา สาขากร, รศ.นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ผศ.ดร.ศิลาพร ศรีจันเพชร (2550) ได้กล่าวถึงปัจจัยที่ทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ มีหลายปัจจัย แต่ได้กล่าวถึง 4 ปัจจัย ได้แก่ 1. คุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน 2. ทักษะคติในการตรวจสอบภายใน 3. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน 4. ปัจจัยที่ส่งเสริมอื่น

1. คุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน แบ่งเป็นคุณสมบัติด้านการศึกษา (Educational Background) หรือด้านวิชาชีพ ดังนี้ มีความรู้ความชำนาญเชิงวิชาการดี ชอบศึกษาหาความรู้อยู่เสมอ มีความรู้ความชำนาญในมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในและเทคนิคที่จำเป็น มีความสามารถในการสื่อสารและรู้จักเลือกใช้เทคนิคการนำเสนอที่ดี มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กร ส่วนคุณสมบัติส่วนตัว (Personal Background) คือ มีบุคลิกภาพที่มีมนุษยสัมพันธ์ดี มีความคิดสร้างสรรค์ การเก็บรักษาความลับได้ดี การปรับปรุงและพัฒนาตนเองอยู่ตลอดเวลา มีความซื่อสัตย์สุจริต

2. ทักษะคติในการตรวจสอบภายใน (Attitude in Internal Auditing) มีความสำคัญมากในการตรวจสอบภายใน โดยทัศนคติหมายถึง แนวความคิด ความเชื่อหรือมุมมองในสิ่งใดสิ่งหนึ่งว่าเป็นอย่างไร ทัศนคติมีความเกี่ยวข้องกับการแสดงออกของผู้เป็นเจ้าของทัศนคติ โดยทัศนคติแบ่งเป็น 2 ด้าน คือทัศนคติเชิงบวก และทัศนคติเชิงลบ โดยทัศนคติในการตรวจสอบในเชิงลบ คือผู้ตรวจสอบภายในจะมองว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นการแสดงบทบาทของตำรวจ ทนายความ นักสืบ หรือผู้พิพากษา ซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบแสดงออกในรูปของการสอบสวน สืบสวน ค้นหาข้อเท็จจริง ค้นหาหลักฐาน ตั้งคำถาม สอบถาม ไล่สวน และตัดสิน ทัศนคติดังกล่าวจะก่อให้เกิดบรรยากาศในองค์กรที่ตึงเครียด ไม่เป็นมิตร ส่วนทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก คือผู้ตรวจสอบภายในจะมองว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในนั้นเป็นการแสดงบทบาทของที่ปรึกษา ผู้ให้คำแนะนำ หรือผู้ให้บริการช่วยเหลือ ทัศนคติเช่นนี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบแสดงออกในรูปของการให้คำแนะนำ ให้ความช่วยเหลือ ให้ความรู้ ค้นคว้าหาคำตอบ ร่วมมือกันในการแก้ไขปัญหาต่างๆ ก่อให้เกิดบรรยากาศในองค์กรที่ไม่ตึงเครียด และเป็นมิตร

3. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยมีพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ประสบความสำเร็จมี 4 ประการ คือ

- การตรวจสอบต้องตอบสนองความต้องการของลูกค้า (Customer Focused) ผู้ตรวจสอบจะให้บริการแก่ลูกค้า 3 กลุ่ม คือผู้รับตรวจ หัวหน้าหน่วยตรวจสอบ และองค์กร โดยมุ่งเน้นการตรวจสอบเพื่อการบริหาร (Management-Oriented Audit)

- ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ ทักษะ ความสามารถ ความชำนาญงานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งต้องมีความเป็นอิสระและการสื่อสารที่ดีทั้งทางวาจาและลายลักษณ์อักษร ตลอดจนมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี

- การตรวจสอบภายในต้องวัดผลการดำเนินงานจริงที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับเกณฑ์ในการตรวจสอบที่ได้มีการตกลงกันไว้ล่วงหน้า เพื่อสร้างการยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องและนำวิธีการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) มาใช้อย่างเหมาะสม

- ข้อมูลสรุปผลการตรวจสอบต้องมาจากข้อเท็จจริงหรือหลักฐานที่ถูกต้องและครบถ้วนตรงต่อความเป็นจริง

4. ปัจจัยที่ส่งเสริมอื่น

- ฝ่ายบริหารหรือผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ต้องกำหนดนโยบายและให้การสนับสนุนอย่างจริงจัง โดยเฉพาะความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานโดยการกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ

- หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีระบบงานและการบริหารที่ดี เช่น การจัดแบ่งงานภายในดีหรือเหมาะสม มีคู่มือการปฏิบัติงาน

- ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจ สัมพันธภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจเป็นไปด้วยดี หรือความมีมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ต่างฝ่ายต่างร่วมมือกัน มุ่งเน้นประโยชน์ขององค์กรเป็นเป้าหมายร่วมกัน

- ผู้ตรวจสอบภายในควรได้หลักฐานการตรวจสอบที่ถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ และเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ดังนั้น องค์กรควรมีความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ

- รายงานการตรวจสอบและข้อเสนอแนะเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ข้อเสนอแนะนั้นสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง และผู้รับตรวจยินดีที่จะนำไปปฏิบัติด้วยความเต็มใจ

- การติดตามผลการตรวจสอบภายในหลังการตรวจสอบแล้วอย่างต่อเนื่องและอย่างเอาใจจริงเอาใจของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายใน

- ผู้ตรวจสอบภายในมีคุณสมบัติดี มีทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก

2.4 แนวคิดเกี่ยวกับทัศนคติ

ทัศนคติ (Attitude) คือ การประเมินผลของการรับรู้ทางด้านความพอใจ หรือความไม่พอใจ หรือเรียกได้ว่าความรู้สึกชอบ ไม่ชอบ ของบุคคลที่มีต่อสิ่งต่างๆ รอบตัว ซึ่งมีผลต่อพฤติกรรมของบุคคลนั้นๆ ซึ่งในแต่ละบุคคลจะมีทัศนคติที่แตกต่างกันไป เนื่องจากแต่ละคนมีประสบการณ์ในชีวิตที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งประสบการณ์หนึ่งๆ ทำให้เกิดทัศนคติได้ และหากมีความรุนแรงมากพอก็จะทำให้เกิดเป็นทัศนคติที่ฝังแน่น ทัศนคติส่วนใหญ่เกิดจากหลายๆ ประสบการณ์รวมกัน บางครั้งอาจเป็นความรู้ทางอ้อมที่เราได้รับมาจากผู้อื่นทั้งจากการฟังและการอ่านรวมกับทัศนคติเดิมที่ถูกสร้างไว้ก่อนแล้ว ก็จะทำหน้าที่กลั่นกรองทัศนคติใหม่ที่เกิดขึ้นต่อไป จึงได้ถือว่าเป็นความโน้มเอียงที่ได้จากการเรียนรู้ (Leon และ Leslie, 1997) ทัศนคติจะประกอบไปด้วยส่วนประกอบพื้นฐาน 3 ประการคือ การเรียนรู้หรือความรู้ (Cognitive Component) ความรู้สึก (Affective Component) และความโน้มเอียงที่จะเกิดพฤติกรรม (Conative Component) ทั้งส่วนประกอบนี้จะก่อให้เกิดพฤติกรรม

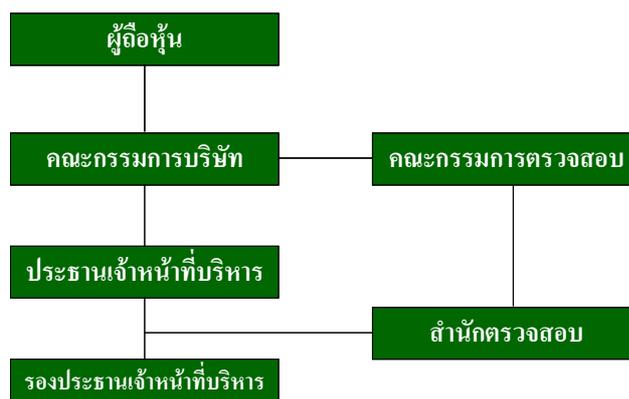
2.5 โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายใน

หน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งขึ้นเพื่อให้บริการต่อฝ่ายบริหารในการตรวจสอบภายใน การประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน การให้คำปรึกษา เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้น และเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของบริษัท

ภาพที่ 2.2

โครงสร้างองค์กรของฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัท เอบีซี จำกัด

โครงสร้างตรวจสอบภายใน



ที่มา : โครงสร้างองค์กรของบริษัทเอบีซี

บริษัท เอบีซี เป็นบริษัทที่มีการจัดตั้งสำนักตรวจสอบในปี พ.ศ. 2543 โดยมีการกำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ และมีการจัดตั้งคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง เพื่อให้มีการบริหารควบคุมความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร โดยบริษัทมีพนักงานที่สังกัดสำนักงานใหญ่อยู่จำนวน 2,535 คนที่เป็นผู้รับการตรวจสอบโดยแบ่งเป็นหน่วยงานต่างๆ ในบริษัท และมีจำนวนผู้ตรวจสอบภายในตามโครงสร้างองค์กรจำนวน 12 คน โครงสร้างภายในสำนักตรวจสอบประกอบด้วย ผู้อำนวยการตรวจสอบภายในจำนวน 1 คน และระดับการปฏิบัติการตรวจสอบ 11 คน

บริษัทมีการประกาศใช้กฎบัตรเพื่อสื่อสารให้พนักงานทุกระดับและผู้ที่เกี่ยวข้อง ได้รับทราบและเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ขอบเขตการปฏิบัติงาน อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

บทบาทหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

1. การตรวจสอบภายใน ครอบคลุมการตรวจสอบการดำเนินงาน และผลการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหารจัดการ ด้านการเงินการบัญชี และการตรวจสอบการปฏิบัติตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่งของบริษัท

2. การให้คำปรึกษาครอบคลุมการปฏิบัติของทุกหน่วยงาน เพื่อพัฒนาและปรับปรุงให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมาย

อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ

1. ผู้ตรวจสอบภายในมีความอิสระในการตรวจสอบระบบการปฏิบัติงานทุกหน่วยงานในบริษัท โดยมีอำนาจในการขอให้ผู้รับการตรวจสอบให้ข้อมูล เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และผู้บริหารทุกระดับมีหน้าที่ในการช่วยสนับสนุนให้การปฏิบัติงานของสำนักตรวจสอบบรรลุตามหน้าที่

2. หน่วยงานตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในการรายงานผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง รวมทั้งนำเสนอแนวทางในการดำเนินการปรับปรุงแก้ไข และให้คำปรึกษากับทุกหน่วยงาน

3. หน่วยงานตรวจสอบต้องมีการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี โดยพิจารณาจากความเสี่ยงและผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ และดำเนินการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้

4. หน่วยงานตรวจสอบมีการรายงานผลการตรวจสอบกับคณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูง

5. หน่วยงานตรวจสอบต้องมีพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความชำนาญด้านวิชาชีพอย่างเพียงพอ

6. ดำเนินการอื่นๆ ตามที่ได้รับมอบหมายจากกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูง

2.6 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการรวบรวมการศึกษางานวิจัยต่างๆ พบว่ามีงานวิจัยที่มีประเด็นที่น่าสนใจที่ผู้เขียนสามารถนำมาเป็นแนวทางในการศึกษางานวิจัย “ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลการตรวจสอบภายใน” โดยได้ขอนำเสนอเฉพาะบางประเด็นที่เกี่ยวข้องโดยมีรายละเอียดดังนี้

Michael et al. (2007) ได้ศึกษาทำความเข้าใจว่าเหตุใดการตรวจสอบภายในถึงถูกมองว่าไม่ได้เพิ่มคุณค่าโดยการใช้แบบสอบถามกับพนักงานในบริษัท AWE Plc. พบว่า มีความแตกต่างในการยอมรับคุณค่าของการตรวจสอบภายในในบางขั้นตอน และผู้บริหารส่วนมากมุ่งเน้นการปฏิบัติงานตามโปรแกรมการตรวจสอบมากกว่าการเพิ่มคุณค่าของการตรวจสอบภายใน

Beckmerhagen et al. (2004) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในด้านความน่าเชื่อถือ (Reliability of Findings) การเพิ่มคุณค่า (Added Value) และความพึงพอใจของลูกค้า (Client Satisfaction) สรุปได้ดังนี้

- ความพอเพียงของวัตถุประสงค์ และได้รับอนุมัติโดยผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง (Has adequately defined audit objectives, approved by all stakeholders)
- การวางแผนที่เหมาะสม ได้รับการยอมรับ (Has a suitable plan accepted by all)
- ความพอเพียงของคนและเวลา (Adequate resources; people and time)
- ผู้ตรวจสอบต้องเป็นผู้มีความสามารถ (Executed by auditors)
- มีการปฏิบัติตามคู่มือการปฏิบัติงาน (Conducted in accordance with a standard or procedure)
- สิ่งที่ตรวจสอบพบว่าขัดกับวัตถุประสงค์และมีความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สำคัญและมีเหตุมีผลเพียงพอที่จะนำไปปรับปรุง (Has findings that are valid and significant to record which are analysed against objectives and risk and that lead to improvements)
- ลูกค้าพึงพอใจ (Has satisfied clients)
- มีการแสดงหลักฐานที่ชัดเจนในการปรับปรุง (Provides evidence of improved working practices)

Dessalegn & Aderaje (2008) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการให้บริการของฝ่ายตรวจสอบภายในของประเทศเอธิโอเปีย โดยการให้แบบสอบถามและสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในในสถานศึกษา พบว่า ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับคุณภาพของการตรวจสอบ การสนับสนุนจากฝ่ายจัดการ ส่วนโครงสร้างฝ่ายตรวจสอบภายในและผู้รับการตรวจสอบไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบ

Patricia & Audrey (2008) ได้ส่งแบบสอบถามผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน, CFO, คณะกรรมการบริษัท จำนวน 200 บริษัท สรุปผลได้ว่าธุรกิจส่วนมากจะยอมรับและให้ความสำคัญกับการควบคุมสภาพแวดล้อม โดยทางที่ดีที่สุดคือมีฝ่ายตรวจสอบภายในที่มีความรู้และมีความสามารถ

Ian & William (2007) ได้ศึกษาการบริหารจัดการความเสี่ยงโดยศึกษาวิธีและโครงสร้างการบริหารความเสี่ยงโดยการสัมภาษณ์พนักงานของบริษัทในประเทศอังกฤษ พบว่าระดับบริหารต้องรับผิดชอบเรื่องนี้ แต่ส่วนใหญ่ผู้ที่รับผิดชอบการบริหารความเสี่ยงจะไม่ใช่ผู้บริหารในระดับสูงสุดแต่จะเป็นผู้บริหารระดับต่ำลงมา และ เชื่อว่าผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาท

สำคัญในการบริหารความเสี่ยง แต่มีสิ่งที่น่าสนใจเป็นห่วงเรื่องความชำนาญกับความอิสระ แต่แนะนำ
 ให้นำทำการแยกฝ่ายตรวจสอบภายในกับหน่วยงานบริหารความเสี่ยงเพื่อที่จะรักษาความเป็น
 อิสระของผู้ตรวจสอบภายใน และเพื่อให้มีบทบาทที่ชัดเจน

นางลักษณีย์ ลีระกุล (2548) ศึกษาปัจจัยสู่ความสำเร็จในงานตรวจสอบภายในใน
 ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 พบว่า ข้อมูลการทำงาน ความรู้ความเข้าใจในงานตรวจสอบภายใน และการปฏิบัติงานตาม
 มาตรฐานการตรวจสอบภายในที่แตกต่างกันมีผลต่อความสำเร็จของการปฏิบัติงานตรวจสอบ
 ภายในที่แตกต่างกัน

ชาญนุกกร เพ็ญศิริ (2548) ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการ
 ตรวจสอบภายใน ในมุมมองของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาด
 หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายในได้แก่ความเป็น
 อิสระและเที่ยงธรรม ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยด้าน
 โครงสร้างองค์กร ส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในทุกด้าน

ภักวี กิจจาทร (2549) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน
 ของการตรวจสอบภายในกับความพึงพอใจของข้าราชการในหน่วยรับตรวจ : ศึกษากรณีสำนักงาน
 ตรวจบัญชีทหารอากาศ โดยผลการศึกษาพบว่าปัจจัยส่วนบุคคลไม่มีผลกระทบต่อระดับความพึงพอใจ
 ของหน่วยงานรับตรวจ ระดับความพึงพอใจของหน่วยรับตรวจจะเพิ่มขึ้นเมื่อการปฏิบัติงานเป็นไป
 ตามมาตรฐาน 9 ด้าน ได้แก่ ด้านการประสานงาน ด้านความรู้ความสามารถ ด้านการติดตามผล
 ด้านความเที่ยงธรรม ด้านการเสนอแนะและการให้คำปรึกษา ด้านการวางแผนในการตรวจสอบ

ธนิษฐา อุดมสุข (2549) ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพ
 ของการตรวจสอบภายใน ในทัศนะของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง
 ในประเทศไทย พบว่า ปัจจัยด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในและปัจจัยด้านการปฏิบัติงาน
 ตรวจสอบมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบ ส่วนปัจจัยด้านการให้การสนับสนุนจากฝ่าย
 บริหารและสภาพแวดล้อมในองค์กร มีบางปัจจัยที่ไม่มีผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน
 ได้แก่ ปัจจัยหน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อฝ่ายบริหาร

ประภาพรพน พันทานากิจ (2549) ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพ
 ของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้ตรวจสอบภายในของธนาคารพาณิชย์ขนาดใหญ่ พบว่า
 ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ ปัจจัยด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยด้านการสนับสนุน

จากฝ่ายบริหารและสภาพแวดล้อมในองค์กร ปัจจัยด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ และปัจจัยด้านความพร้อมของระบบงานสารสนเทศ

สมถกร บุษัน (2549) ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในทัศนะของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรรัฐที่เกี่ยวข้องกับกิจการไฟฟ้า พบว่า ปัจจัยด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในมีผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน และปัจจัยด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและสภาพแวดล้อมในองค์กรมีผลต่อประสิทธิผลด้านการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าและในภาพรวม ส่วนปัจจัยด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลต่อการควบคุมภายในให้มีความน่าเชื่อถือ

ตารางที่ 2.1

แสดงปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลหรือความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลหรือความสำเร็จของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน	พันธ์พงศ์ เกียรติกุล	ชาญนุกกร สีระกุล	Beckmerthagen	and Aderajew Wondim	Patricia M. Myers, Audrey A. Gramling	สมถกร บุษัน
นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร			•	•	•		
- การกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ในกฎบัตร	•						
- การกำหนดสายบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ	•						
- การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ	•						
- การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารืออย่างสม่ำเสมอ	•						

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพหรือความสำเร็จของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน	พันธ์พงศ์ เกียรติกุล	ชาญนุกูล สีระกุล	Beckmerhagen	Dessaiegn Getie Mihret and Aderajew Wondim Yismaw	Patricia M. Myers, Audrey A. Gramling	สมถกร บุษป็น
ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ	•		•				
ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ	•			•			
ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน	•		•	•		•	•
นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร			•	•	•		
- การกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ในกฎบัตร	•						
- การกำหนดสายบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ	•						•
- การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ	•						
- การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารืออย่างสม่ำเสมอ	•						
ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ	•		•				
ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ	•			•			
ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบ	•		•	•		•	•

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลหรือความสำเร็จของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน	พันธ์พงศ์ เกียรติกุล	ชาญนุก สิริระกุล	Beckmerhagen	Dessalegn Getie Mihret and Aderajew Wondim Yismaw	Patricia M. Myers, Audrey A. Gramling	สมดกร บุชนัน
วัฒนธรรมการทำงาน							
ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น	•						
ความเป็นอิสระจากหน่วยงานที่ตรวจ							•
ความพอเพียงของคนและเวลา				•			
ผลการตรวจสอบที่พบมีนัยสำคัญ และมีการนำไปปรับปรุงแก้ไข				•			•
ผลการตรวจสอบก่อให้เกิดการปรับปรุงกระบวนการทำงานที่ดีขึ้น				•	•		•
ความพอใจในการตรวจสอบ				•			
- ความพร้อมของผู้ตรวจสอบและผู้รับการตรวจสอบ							
- ไม่มีความขัดแย้งหลังจากตรวจสอบเสร็จแล้ว		•					
คุณภาพของงานตรวจสอบ				•			
- ปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน		•					
- ปฏิบัติตามที่นโยบายกำหนดไว้		•					
- ทันท่วงตามกำหนดเวลา		•					
- ข้อเสนอแนะในการตรวจสอบเป็นความคิดเห็นร่วมกัน		•					
ปริมาณงาน		•					•
แผนการปฏิบัติงานที่ได้รับการยอมรับจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง				•			

จากผลการศึกษาวิจัยข้างต้น ทำให้เห็นว่าปัจจัยที่น่าจะมีผลต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในสภาพการปฏิบัติงานในปัจจุบัน และสรุปปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยความประสิทธิผลการตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 5 ด้าน ได้แก่

1. ด้านการควบคุมภายในให้มีความน่าเชื่อถือ

1.1 การสอบทานขอบเขตและแผนการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจได้ว่าครอบคลุมจุดที่ควรตรวจสอบ และสามารถพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้น

1.2 ช่วยให้ผู้คณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารได้ตระหนักถึงความเสี่ยงที่สำคัญ ตลอดจนข้อเสนอนโยบายป้องกันหรือลดความเสี่ยง

2. ด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

2.1 การมีส่วนร่วมผลักดันและดูแลให้องค์กรปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

2.2 การดูแลกิจกรรมภายในช่วยให้คณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารได้ตระหนักถึงความเสี่ยงที่สำคัญ ตลอดจนข้อเสนอนโยบายป้องกันหรือลดความเสี่ยงขององค์กรให้เป็นไปโดยเหมาะสมปราศจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์

3. ด้านความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

3.1 การมีส่วนร่วมผลักดันและดูแลให้การมอบหมายหน้าที่ตามความรับผิดชอบเป็นไปตามที่องค์กรกำหนดไว้ในแต่ละหน่วยงาน

3.2 การมีส่วนร่วมผลักดันและดูแลการกำหนดโครงสร้าง และสายการติดต่อให้เป็นไปอย่างเหมาะสมต่อการปฏิบัติงานและสามารถเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสถานการณ์

4. ด้านการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า

4.1 การตรวจสอบช่วยลดโอกาสของการประพฤติไม่ชอบ การทุจริต หรือเหตุการณ์ที่มีความเสี่ยงสูง

4.2 การตรวจสอบมีส่วนร่วมช่วยผลักดันและดูแลให้เกิดการสื่อสารทราบตัวชี้วัดการทุจริตและเพื่อแก้ไขปัญหาอย่างทันกาล

4.3 การตรวจสอบช่วยให้เกิดมาตรการและวิธีการในการรับรู้หรือบริหารความเสี่ยง เพื่อลดผลกระทบกิจการให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

5. ด้านการปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้ตามแผนการตรวจสอบ หน่วยงานตรวจสอบภายใน ทำหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้ตามแผนการตรวจสอบ

6. ประสิทธิภาพโดยรวมของการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยการหาค่าเฉลี่ยของประสิทธิผล 5 ด้าน

ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลการตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 4 ด้าน ได้แก่ ปัจจัยเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน การให้การสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและสภาพแวดล้อมในองค์กร และการปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนี้

1. คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

1.1 ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ ขององค์กรเป็นอย่างดี

1.2 ผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจในโครงสร้างองค์กรและการบริหารงานขององค์กรเป็นอย่างดี

1.3 ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ทางวิชาการด้านการควบคุมภายในเป็นอย่างดี

1.4 ผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจระบบการควบคุมภายในขององค์กรเป็นอย่างดี

1.5 ผู้ตรวจสอบภายในสามารถใช้ทักษะในการตรวจสอบภายในเพื่อปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี

1.6 ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์ดี สามารถสื่อสารกับหน่วยรับตรวจและฝ่ายบริหารเพื่อให้บรรลุผลการปฏิบัติงาน

1.7 ผู้ตรวจสอบภายในมีจริยธรรมและมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน

2. การให้การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และสภาพแวดล้อมในองค์กร

2.1 หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

2.2 ฝ่ายบริหารให้การสนับสนุนข้อเสนอแนะของหน่วยงานตรวจสอบของท่านให้มีการนำไปปฏิบัติตาม

2.3 หน่วยงานตรวจสอบภายในมีงบประมาณและอัตรากำลังที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน

2.4 มีการประชุมกับฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อรายงานผลการตรวจสอบ

2.5 การพิจารณาความดีความชอบและแต่งตั้งถอดถอนหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในอยู่ในอำนาจของคณะกรรมการตรวจสอบหรือฝ่ายบริหาร

3. การปฏิบัติงานตรวจสอบ

3.1 มีการจัดทำแผนการตรวจสอบทั้งระยะยาวและประจำปี ได้รับอนุมัติเห็นชอบจากฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ

3.2 มีการสำรวจขั้นต้น และประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและจัดทำรายงานการสำรวจก่อนเข้าทำการตรวจสอบ

3.3 มีการจัดทำแนวการตรวจสอบซึ่งต้องผ่านการพิจารณาถึงความเหมาะสมจากหัวหน้าหน่วยตรวจสอบ

3.4 มีการจัดทำกระดาษทำการและรวบรวมเอกสารต่างๆ เก็บไว้เป็นหลักฐานอย่างครบถ้วนความเหมาะสมจากหัวหน้าหน่วยตรวจสอบ

3.5 เมื่อตรวจสอบเสร็จแต่ละครั้ง มีการเขียนรายงานการตรวจสอบเสนอฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบและสรุปประเด็นเพื่อให้หน่วยงานรับตรวจแก้ไขต่อไป

3.6 มีการทบทวนและปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

3.7 มีการติดตามผลการตรวจสอบถึงการนำไปใช้ประโยชน์และปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องที่ตรวจพบ

4. ทักษะของผู้รับตรวจ

4.1 มีการแจ้งกำหนดการเข้าตรวจสอบ ในระยะเวลาที่เหมาะสม

4.2 ผู้รับการตรวจรู้สึกได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในมีการเตรียมความพร้อมก่อนเข้าดำเนินการตรวจสอบ

4.3 มีการสร้างบรรยากาศที่ดี ในระหว่างการสัมภาษณ์หรือการขอข้อมูล

4.4 มีการวิเคราะห์ข้อมูลที่เพียงพอเพื่อหาสาเหตุที่แท้จริง

4.5 ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับที่มีนัยสำคัญ

4.6 ผู้รับการตรวจสอบมีการเตรียมความพร้อมสำหรับรับการเข้าตรวจ

4.7 ผู้รับการตรวจสอบรู้สึกว่ามี ความชัดเจนในวัตถุประสงค์ของการเข้าดำเนินการตรวจสอบภายใน

4.8 ผู้รับการตรวจสอบมีความตระหนักถึงความสำคัญของการเข้ามาปฏิบัติงาน
ของผู้ตรวจสอบภายใน

4.9 ผู้รับการตรวจสอบเห็นว่าเป็นการดีอย่างมาก ถ้าจะมีการตรวจสอบเกิดขึ้นอีก
ในอนาคต