

บทความ : องค์ความรู้ด้านการตรวจสอบภายใน ครั้งที่ 1

แนวคิดการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ คือ ผู้บริหารสามารถนำผลผลิตของงานตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จขององค์กร ฉะนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดดังกล่าว ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน จึงควรมีความเข้าใจถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการและวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวสามารถเลือกใช้เทคนิค แนวทางการตรวจสอบที่เหมาะสมกับภารกิจและสภาพแวดล้อมขององค์กร

ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เป็นการให้บริการข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงินและการบริหารงาน เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษาแก่ฝ่ายบริหาร ในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผล และดูแลให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่า ซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

1. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใส ในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการความเสี่ยงที่อาจ เกิดขึ้นจนส่งผลให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์
2. ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานตามหน้าที่รับผิดชอบ และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Auditability)
3. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) ขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการประเมินวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงาน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงานให้สะดวก ลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนและให้เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา ช่วยลดเวลาและค่าใช้จ่าย เป็นสื่อกลาง ระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในการประสานและลดปัญหาความไม่เข้าใจในนโยบาย
4. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร
5. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพฤติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กรลดโอกาสความร้ายแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพื่อเพิ่มโอกาสของความสำเร็จของงาน

วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากการแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรด้วยการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะเพื่อสนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่และดำเนินการ เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการตรวจสอบภายในจะอยู่ในรูปของ รายงานผลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

1. สอบทานความเชื่อถือได้และความสมบูรณ์ของสารสนเทศ ด้านการบัญชี การเงิน และการดำเนินงาน
2. สอบทานให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และวิธีการปฏิบัติงานที่องค์กรกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้น
3. สอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินอย่างเหมาะสมและสามารถพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้
4. ประเมินการใช้ทรัพยากรเป็นไปโดยความประหยัดและมีประสิทธิภาพ
5. สอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมถึงความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้
6. สอบทานและประเมินผลความเหมาะสมและความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในขององค์กร

คุณภาพของผู้ตรวจสอบภายในแบบมืออาชีพ

1. มีความรู้ความสามารถ มีทักษะของผู้ปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย
 - 1.1 มีความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในและเทคนิคที่จำเป็นในการตรวจสอบ
 - 1.2 มีความสามารถในการสื่อสารและเทคนิคการนำเสนอที่ดี
 - 1.3 มีความรู้เกี่ยวกับการบริหารจัดการองค์กร การวางแผน และการควบคุมคุณภาพงาน
 - 1.4 มีบุคลิกภาพดี แต่งกายดี วางตัวเหมาะสม สุภาพ อดทนและจิตใจหนักแน่น เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือ
 - 1.5 มีมนุษยสัมพันธ์ดี ให้ความช่วยเหลือ มีทักษะการสื่อสารที่ดี
 - 1.6 มีความคิดสร้างสรรค์ ช่างสังเกต มีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกล มีทัศนคติที่ดี
 - 1.7 มีความกระตือรือร้น พิจารณาและทบทวนตนเองอยู่เสมอเพื่อปรับปรุงและพัฒนาตนเองตลอดเวลา
 - 1.8 ติดตามสารสนเทศ ข่าวสารทางเศรษฐกิจ สังคมและธุรกิจอยู่เสมอ
 - 1.9 มีความเชื่อมั่น มีลักษณะเป็นผู้นำ

2. ทักษะในการตรวจสอบภายใน

2.1 ทักษะในการตรวจสอบภายในเชิงลบ คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะมองการตรวจสอบภายในเป็นการแสดงบทบาทตำรวจ หนายความ นักสืบหรือผู้พิพากษา ใช้การสืบสวน สอบสวน เพื่อค้นหาหลักฐาน ข้อเท็จจริง ทำให้บรรยากาศภายในองค์กรตึงเครียด ไม่เป็นมิตร

2.2 ทักษะในการตรวจสอบภายในเชิงบวก คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะมองการตรวจสอบภายในเป็นการแสดงบทบาทของที่ปรึกษา ผู้ให้คำแนะนำ ผู้บริการให้ความช่วยเหลือ ให้วิธีการให้ความรู้ เพื่อค้นหาคำตอบและข้อเท็จจริง ร่วมมือกันแก้ปัญหาที่เกิดขึ้น ทำให้บรรยากาศภายในองค์กรไม่ตึงเครียด เป็นมิตร

กระบวนการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Process) ที่สำคัญ มีดังนี้

1. การวางแผนงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Planning) ผู้ตรวจสอบมีหน้าที่สอบทานงานทุกด้านขององค์กร แต่ด้วยข้อจำกัดของทรัพยากรทำให้งานมีความเสี่ยงสูงและมีผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กรเป็นอย่างมาก งานนั้นต้องได้รับการตรวจสอบก่อนและเป็นประจำทุกปี

ในการพิจารณาจัดลำดับความสำคัญก่อนหลังของงานที่ตรวจสอบ ปัจจัยความเสี่ยงและปัจจัยอื่นๆ เช่น ความซับซ้อนของงาน ช่วงเวลาของการตรวจสอบครั้งสุดท้าย เป็นต้น การสำรวจขั้นต้น หลังจากได้รับมอบหมายการตรวจสอบภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าพบผู้บริหารหน่วยงานที่รับตรวจ จากนั้นจะสำรวจขั้นต้นเพื่อทำความเข้าใจและเก็บรวบรวมข้อมูลของหน่วยรับตรวจการประเมินความเสี่ยงและการสอบทานการควบคุมภายในขั้นต้นการจัดทำแผนงานตรวจสอบภายในหรือแนวการตรวจสอบภายใน

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในภาคสนาม (Internal Audit Executing) การปฏิบัติการตรวจสอบภายในภาคสนามเริ่มต้นจากบันทึกแจ้งการเข้าตรวจสอบไปยังหัวหน้าหน่วยรับตรวจ ประชุมกับหัวหน้าหน่วยรับตรวจครั้งนี้ ซึ่งเรียกว่า “การประชุมเปิดการตรวจสอบ (Open Meeting)” ในการตรวจสอบภายในภาคสนามผู้ตรวจสอบจะเก็บรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งจดบันทึกไว้ในกระดาษทำการเพื่อให้หัวหน้ามาสอบทานอีกครั้ง เพื่อให้ได้ข้อตรวจพบหรือข้อสรุปผลการตรวจสอบภายในที่จะนำไปจัดทำรายงานการตรวจสอบภายในต่อไป

การตรวจสอบภายในภาคสนาม ประกอบด้วย 4 กิจกรรม คือ

2.1 การวางแผนก่อนเริ่มงานตรวจสอบภายใน

2.2 การตรวจสอบภายในภาคสนามและการจัดทำกระดาษทำการตรวจสอบภายใน

2.3 เทคนิคและหลักฐานการตรวจสอบ

2.4 การปฏิบัติงานเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบภาคสนาม

3. การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบภายใน (Internal Reporting and Following up) เมื่อสรุปผลการตรวจสอบภายในผู้ตรวจสอบควรจัดการประชุมปิดการตรวจสอบ (Exit Meeting) กับหัวหน้าหน่วยรับตรวจ เกี่ยวกับจุดอ่อนของการควบคุมภายในและแนวทางในการแก้ไขที่ตกลงร่วมกัน เรื่องเหล่านี้จะรวมอยู่ในรายงานการตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการ พร้อมทั้งคำชี้แจงของผู้บริหารหน่วยรับตรวจ และวันที่เป้าหมาย

ลักษณะที่ดีของการรายงานผลการตรวจสอบ ควรประกอบด้วยดังนี้

1. ความถูกต้อง : สิ่งที่ตรวจพบที่แสดงอยู่ในรายงาน ควรตรงต่อความเป็นจริง ปราศจากข้อผิดพลาดหรือบิดเบือน การนำเสนอควรกระทำด้วยความระมัดระวังและเที่ยงธรรม
2. ความชัดเจน : รายงานที่ดีควรง่ายต่อความเข้าใจง่าย หลีกเลี่ยงภาษาทางเทคนิค การใช้คำพูดทวน ซ้ำความเยิ่นเย้อ
3. ความกระชับ : ตัดเนื้อหาที่ไม่จำเป็น มุ่งชี้ประเด็นที่สำคัญ หลีกเลี่ยงการใช้คำซ้ำและคำฟุ่มเฟือย
4. ความทันต่อเวลา : การนำเสนอรายงานควรกระทำในเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้การปฏิบัติการตรวจสอบมีประสิทธิภาพในทันที
5. ความสร้างสรรค์ : การรายงานผลการตรวจสอบจะต้องกระทำในลักษณะที่ทำให้การแก้ไข ปรับปรุงให้ดีขึ้น
6. ความจริงใจ : เป็นรายงานที่มีความน่าสนใจและสามารถจับประเด็นที่สำคัญได้ จูงใจให้ยอมรับ เห็นประโยชน์ ต้องการให้มีการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นตามข้อเสนอแนะ

การพัฒนางานตรวจสอบภายใน

สำนักงานตรวจสอบภายในมหาวิทยาลัยรามคำแหง (2559) ได้นำเสนอวิธีการพัฒนางานตรวจสอบให้ทันสมัย (อ้างอิงในบทความของ วราภรณ์ ศุภวงศ์ ลี หยาน และ ธนสาร วาสน์, 2563) ดังนี้

1. การตรวจสอบโดยใช้แนวความเสี่ยง (Risk-Based Approach) โดยผู้ตรวจสอบต้องเข้าใจโครงสร้างการควบคุมและปัจจัยความเสี่ยงที่เกิดขึ้นต่อหน่วยงานอย่างเพียงพอ เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีโอกาสจะเกิดความผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ รวมทั้งการวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านการตรวจสอบให้น้อยที่สุด
2. การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) เป็นการตรวจสอบโดยเน้นถึงการประสานงานกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งในการวางแผนการตรวจสอบการประชุมปรึกษาหารือ เพื่อแก้ไขปัญหาของหน่วยงานร่วมกัน และเป็นการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเข้าใจ และยอมรับผลการตรวจสอบ ซึ่งจะเห็นประโยชน์ในการแก้ไขและบริหารงาน
3. การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) โดยทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี (catalyst) รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาไม่ใช้การแก้ไขปัญหาในภายหลัง
4. การติดตามแนวความคิดทางการบริหารใหม่ ผู้ตรวจสอบต้องศึกษาความรู้ที่ทันสมัย เช่น แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพ (Total Quality Management) การบริหารแบบทันเวลา (Just in Time) การปรับกระบวนการทางธุรกิจ (Business Process Reengineering) การประเมินผลการควบคุมตนเอง (Control Self Assessment) การหาวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด (Benchmarking) ฯลฯ เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มมูลค่า (Value Added Activities) ให้กับหน่วยงาน การใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์และไอทีสมัยใหม่ ในการปฏิบัติงานของตน เช่น การสืบค้นติดตาม สารสนเทศทางอินเทอร์เน็ต การใช้โปรแกรมและเครื่องมือการตรวจสอบที่ทันสมัย รวมทั้งการจัดทำฐานข้อมูลที่ใช้ในการอ้างอิงเปรียบเทียบ

สรุป

การตรวจสอบภายใน เป็นเครื่องมือสำคัญในการสร้างมูลค่า (Value) ให้แก่องค์กรทุกองค์กรไม่ว่าจะเป็นภาครัฐหรือภาคเอกชน ซึ่งผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะขององค์กร เนื่องจากจะทำให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ สามารถกำหนดวัตถุประสงค์และรูปแบบการปฏิบัติงาน ตรวจสอบที่สอดคล้องกับเป้าหมายโดยรวมขององค์กร และสามารถประเมินความเสี่ยงเพื่อเรียงลำดับความสำคัญของการตรวจสอบขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานของการตรวจสอบภายใน มีการวางแผนงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Planning) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในภาคสนาม (Internal Audit Executing) การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบภายใน (Internal Reporting and Following up) ตลอดจนมีการพัฒนางานตรวจสอบภายใน นำเทคโนโลยีมาช่วยในการตรวจสอบ และนำเทคนิคใหม่ๆ มาใช้ในการตรวจสอบ เนื่องจากปัจจุบันองค์กรต่างๆ มีระบบงานที่ซับซ้อนมากขึ้น ข้อมูลในหน่วยงานมีจำนวนมาก และที่สำคัญโลกในยุคปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว หากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีการพัฒนางานตรวจสอบอาจส่งผลให้งานตรวจสอบไม่สามารถสร้างความเชื่อมั่นให้กับองค์กรได้ และอีกปัจจัยสนับสนุนที่สำคัญที่ทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ ก็คือ การได้รับสนับสนุนจากฝ่ายบริหารในด้านต่างๆ
