

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน

จากการค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา “ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” แบ่งเป็นหัวข้อดังนี้

- นิยามการตรวจสอบภายใน
- หน้าที่และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน
- ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน
- ประเภทของการตรวจสอบภายใน
- การบริหารกระบวนการตรวจสอบภายใน
- การตรวจสอบภายในโดยยึดแนวความเสี่ยง
- ความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน
- งานวิจัยเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

1. นิยามการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมที่ประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร ทั้งในเรื่องการบัญชีการเงิน และการปฏิบัติงานทั้งหมด ครอบคลุมทุกส่วนขององค์กร หน่วยงานที่ทำการตรวจสอบภายในจะต้องเป็นอิสระ ปราศจากการแทรกแซง¹ โดยมีหน้าที่ให้คำแนะนำคำปรึกษา เพื่อปรับปรุงการทำงาน นอกจากนี้ยังจัดให้มีแนวทางที่เป็นแบบแผนและมีระเบียบเพื่อใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง² ซึ่งเป็นกลไกทางการควบคุมที่สำคัญของฝ่ายจัดการในการปรับปรุงพัฒนาประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และการควบคุมกำกับกิจการที่ดี ให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรในทิศทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด³

¹ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน, (กรุงเทพฯ : ธีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 11.

² สุณา สิทธิเลิศประสิทธิ์, “มารู้จัก CIA กันเถอะ,” วารสารการจัดการสมัยใหม่ 2, 2 (กรกฎาคม 2547) : 75.

³ เจริญ เจษฎาวัดย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน, (กรุงเทพฯ:พอดี้, 2545), หน้า 15-16.

จากค่านิยมความหมายของการตรวจสอบภายในข้างต้น บ่งบอกถึงความจำเป็นในการที่จะต้องมีหน่วยงานการตรวจสอบภายใน โดยเฉพาะอย่างยิ่งองค์กรขนาดใหญ่ที่มีสายการบังคับบัญชาค่อนข้างมาก มีการมอบหมายหน้าที่ให้ผู้จัดการฝ่ายต่างๆ รับผิดชอบ ทำให้ผู้บริหารระดับสูงไม่สามารถดูแล ตรวจสอบ ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้จัดการฝ่ายต่างๆ ได้อย่างทั่วถึง อีกทั้งการรายงานผลของผู้จัดการเหล่านี้อาจเป็นไปอย่างไม่เที่ยงตรงตามความเป็นจริง หรือเกิดความโน้มเอียงแก่ผลประโยชน์ของพวกเขาเอง จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีหน่วยงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ที่เป็นกลาง มีอิสระในการตรวจสอบ เพื่อลดข้อสูญเสียดังกล่าวที่เกิดจากการปิดบังข้อมูลที่เป็นจริงของพนักงาน การทุจริต หรือการละเลยต่อหน้าที่ เพื่อให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร โดยสามารถลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นลง เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน หรืออาจส่งสัญญาณเตือนภัยเมื่อจะเกิดภาวะวิกฤติขึ้นกับองค์กรได้

การตรวจสอบภายใน จึงมุ่งไปสู่การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนเองอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยมีหน่วยงานตรวจสอบภายในรับผิดชอบในการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อเสนอแนะ และข้อมูล เพื่อเป็นการสนับสนุนแก่ผู้ปฏิบัติงาน นอกจากนี้ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในยังรวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย

2. หน้าที่และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

จากความหมายของการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

1. พิจารณาความเสี่ยงและลดความเสี่ยง สำหรับการตรวจสอบภายในจะระบุถึงความเสี่ยงที่สำคัญขององค์กร เพื่อกำหนดระบบการควบคุมความเสี่ยงนั้นๆ ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญ เช่น การให้โบนัสแก่พนักงาน เชื้อที่ไม่ได้ลงนาม การหมุนเวียนและการลาหยุดงานของพนักงานที่อยู่ในส่วนงานที่สำคัญ เป็นต้น เรื่องเหล่านี้จะอยู่ในตารางของการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมั่นใจว่าความเสี่ยงเหล่านั้นได้มีการควบคุมและได้มีการตรวจสอบแล้ว⁴

2. ช่วยผู้จัดการในการจัดการงาน ผู้จัดการที่ไม่มีระบบการควบคุมกิจกรรมของตนเองมักจะสร้างปัญหาขึ้นในองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะพบปัญหาและให้คำแนะนำเพื่อแก้ไข

⁴ สุณา สิทธิเลิศประสิทธิ์, "มารู้จัก CIA กันเถอะ," วารสารการศึกษาระดับปริญญาโท 2, 2 (กรกฎาคม 2547) : 77-78.

ให้ถูกต้อง โดยที่ลักษณะของปัญหาอาจเป็นเรื่องที่มองเห็นทันทีหรือเรื่องที่ต้องเจาะลึกถึงแก่นแข็งของปัญหาก็ได้⁵

3. สอบทานโดยคำนึงถึงผลที่จะเกิดในอนาคต เท่ากับที่คำนึงถึงในอดีต สำนักงานตรวจสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาเป็นผู้ริเริ่มโปรแกรมดังกล่าวนี้ โดยทำการประเมินโครงการหรือนโยบายและผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นก่อนนำไปใช้⁶

4. ควบคุมดูแลกิจกรรม ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องจัดเตรียมตารางการตรวจสอบ ทำการวางแผนการตรวจสอบว่ามีกิจกรรมใดบ้างที่อยู่ในขอบเขตการกำกับดูแล ทำการสอบถามว่ามี การจัดทำรายงานทางการเงินอย่างถูกต้อง ระบบควบคุมภายในของบริษัทมีความน่าเชื่อถือ และปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่⁷

5. ทำการรายงานการตรวจสอบภายในเสนอต่อฝ่ายบริหารระดับสูง เนื่องจากฝ่ายบริหารระดับสูงจะทำการตัดสินใจบนฐานข้อมูลของรายงานที่ได้รับ ซึ่งโดยทั่วไปมักไม่ได้ตัดสินใจ โดยใช้ความรู้ส่วนตัว ฝ่ายบริหารจะตัดสินใจโดยอาศัยความถูกต้องและความรวดเร็วของรายงานการตรวจสอบ หน่วยงานตรวจสอบภายในบางแห่งได้กำหนดให้มีการรายงานแก่ฝ่ายบริหารในตารางการตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบจะสอบทานความถูกต้อง เวลาที่เหมาะสมและความเหมาะสมของรายงาน ดังนั้น การตัดสินใจของฝ่ายบริหารบนรายการตรวจสอบที่ถูกต้องจึงมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นตามไปด้วย⁸

6. ให้ข้อมูลเพื่อใช้ในกระบวนการตัดสินใจ เนื่องจากผู้ทำการตัดสินใจในเรื่องการดำเนินงาน คือ ผู้จัดการ มิใช่ผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถให้ข้อมูลหรือชี้ถึงความถูกต้องของข้อมูลที่จะนำไปประกอบการตัดสินใจ ทั้งยังสามารถประเมินผลกระทบและความเสี่ยงที่เกิดจากการตัดสินใจนั้น⁹

ตัวอย่าง ฝ่ายจัดการของหน่วยงานหนึ่ง ตัดสินใจทำการเปลี่ยนการผลิต ผลิตภัณฑ์ที่สำคัญรายการหนึ่ง ซึ่งส่งผลให้ต้องออกแบบผลิตภัณฑ์ใหม่และซื้อชิ้นส่วนชนิดใดแทนชิ้นส่วนชนิดเดิม ผู้ตรวจสอบภายในได้สอบทานผลของการตัดสินใจนี้ พบว่า ฝ่ายจัดซื้อได้รับการแจ้งให้ซื้อ

⁵ เจริญ เจษภาววัลย์, การตรวจสอบการบริหาร. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2536), หน้า 14.

⁶ สุนา สิทธิเลิศประสิทธิ์, "มารู้จัก CIA กันเถอะ," วารสารการจัดการสมัยใหม่ 2, 2 (กรกฎาคม 2547): 77.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 78.

⁸ เจริญ เจษภาววัลย์, การตรวจสอบการบริหาร. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2536), หน้า 16.

⁹ เรื่องเดียวกัน.

ขึ้นส่วนใหม่แล้ว แต่ไม่ได้รับการแจ้งยกเลิกการจัดซื้อชิ้นส่วนเดิมซึ่งไม่ต้องใช้แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในได้รับแจ้งฝ่ายจัดการซึ่งได้ทำการยกเลิกคำสั่งซื้อชิ้นส่วนเดิมทันที

7. ปกป้องฝ่ายจัดการจากข้อจำกัดด้านเทคนิค สืบเนื่องจากความเจริญก้าวหน้าและความซับซ้อนของกิจกรรมทั้งภาครัฐกิจและภาครัฐ จึงทำให้ฝ่ายจัดการที่ต้องทำหน้าที่ในการตัดสินใจมีข้อจำกัดมากขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในสามารถช่วยแก้ไขได้ ยกตัวอย่าง ผู้จัดการด้านงบประมาณของแผนกการเงิน ได้เสนอโครงการการพัฒนาอัตราค่าใช้จ่ายโรงงานด้วยวิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุ (Multiple Regression Analysis) โดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ รองประธานฝ่ายการเงินผู้ซึ่งไม่มีความรู้ด้านนี้ จึงไม่สามารถทำการตัดสินใจว่าจะอนุมัติหรือไม่ เขาได้เรียกใช้ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ซึ่งได้ทำการคำนวณข้อมูลเปรียบเทียบกับโปรแกรมที่นำเสนอ ปรากฏว่าโครงการของผู้จัดการด้านงบประมาณผ่านการทดสอบ ดังนั้นรองประธานจึงสามารถอนุมัติโครงการด้วยความเชื่อมั่น¹⁰

ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ต่างๆ มากมาย ทั้งการวิเคราะห์ ประเมินให้คำปรึกษา เสนอแนะ ช่วยลดความเสี่ยง ประหยัดต้นทุน และยังมีส่วนช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานในองค์กรให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ทำให้ผู้ที่ทำหน้าที่นี้ต้องมีการประสานงานติดต่อกับบุคคลในองค์กรฝ่ายต่างๆ ดังนั้นคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่ตื่นนอกจากจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ในวิชาชีพ และความรู้ในสาขาวิชาอื่นซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในแล้ว และยังต้องมีคุณสมบัติส่วนตัวที่จำเป็นและเหมาะสมดังนี้

1. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานการตรวจสอบภายใน โดยต้องมีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี สอบบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย ระเบียบ เป็นต้น รู้จักปรับใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และเทคนิคการตรวจสอบต่างๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบภายใน และเข้าใจในหลักการบริหาร เทคนิคการบริหารงานสมัยใหม่ การวางแผนงานการจัดทำและการบริหารงบประมาณ

2. มีความสามารถในการสื่อสาร การทำความเข้าใจในเรื่องต่างๆ การวิเคราะห์ การประเมินผล การเขียนรายงาน

3. มีคุณธรรมและจรรยาบรรณในวิชาชีพ โดยจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริตต่อองค์กรและเพื่อนร่วมงาน วางตัวเป็นกลาง ยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ถูกต้อง และกล้าแสดงความเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์และประเมินจากการตรวจสอบ มีบุคลิกภาพที่เหมาะสมแก่การเป็นผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ มีความเชื่อมั่นในตนเอง มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี รู้จักกาลเทศะ อดทน หนักแน่น รับผิดชอบ

¹⁰ เจริญ เจริญวัลย์, การตรวจสอบการบริหาร. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2536), หน้า 15.

ความคิดเห็นของผู้อื่น มีปฏิภาณ ไหวพริบ และมีความสามารถที่จะวินิจฉัยและตัดสินใจปัญหาต่างๆ ได้อย่างถูกต้องและเที่ยงธรรม

4. เป็นผู้ที่มีวิสัยทัศน์ มองการณ์ไกล ติดตามวิวัฒนาการที่ทันสมัย มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์และมองปัญหาด้วยสายตาเยี่ยงผู้บริหาร

3. ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมประเมิณผลการทำงาน ส่งเสริมการปฏิบัติในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ในอดีตการตรวจสอบภายในมุ่งให้เกิดประโยชน์ในด้านการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) โดยพนักงานในบริษัทเกิดความรับผิดชอบต่อหน้าที่การทำงานทำให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าโดยลดโอกาสของการประพฤติน่าไม่ชอบ การทุจริต หรือเหตุการณ์ความเสียหายที่สูงเกินไป¹¹ การตรวจสอบภายในยังเป็นมาตรการถ่วงดุลอำนาจ (Check and Balance) โดยทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด¹² ในปัจจุบันการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ถูกพัฒนามากขึ้นกว่าการตรวจสอบภายในที่ผ่านมา โดยเอื้อให้เกิดผลประโยชน์ดังนี้

3.1 ความสามารถในการทำกำไร (Profitability) ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าไปช่วยกิจกรรมขององค์กรในทิศทางส่งเสริมให้มีการเพิ่มความสามารถในการทำกำไร ให้กับองค์กรในด้านต่างๆ โดยการช่วยคิดค้นหาวิธีเพิ่มรายได้ ลดรายจ่ายให้องค์กรมีวิธีที่ดีที่สุด ในการทำกำไรสูงสุดได้อย่างเหมาะสม แทนการปฏิบัติหน้าที่เพียงการตรวจสอบและรายงานว่ามีปฏิบัติตามหรือไม่ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้เท่านั้น ทั้งยังเปิดให้ทราบถึงการปฏิบัติงานที่ไม่สามารถทำกำไรได้ ก่อนที่การปฏิบัติเหล่านั้นจะเพิ่มความหายนะให้แก่องค์กรมากขึ้นไปอีก¹³

3.2 ความสามารถในการเพิ่มผลผลิต (Productivity) ผู้ตรวจสอบภายในสมัยใหม่จะมีการพิจารณาถึงวิธีการทำงานที่ดีกว่า หรือที่ดีที่สุด โดยใช้ความพยายามในการช่วยสนับสนุน หรือช่วยคิดค้นวิธีทำงานที่ง่าย (Work Simplification) โดยวิธีการทางวิทยาศาสตร์ต่างๆ หรือโดยการช่วยคิดค้นหาวิธีจูงใจให้พนักงานร่วมด้วยช่วยกันกับฝ่ายจัดการในการคิดค้นและปฏิบัติตนให้ส่วนรวมสามารถเพิ่มผลผลิตให้เกิดประโยชน์สูงสุด

¹¹ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ : แนวคิดและกรณีศึกษา.

(กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 1-18.

¹² เรื่องเดียวกัน.

¹³ เจริญ เจษฎาวัดภัย, การตรวจสอบการบริหาร. (กรุงเทพฯ : พอดี้, 2536), หน้า 14.

3.3 ซึ่งจุดการประสานงานด้านการผลิต การจัดซื้อ และการจัดการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ให้แผนการปฏิบัติงานเหล่านี้สามารถปฏิบัติงานประสานสัมพันธ์กันอย่างราบรื่น¹⁴

3.4 ซึ่งเน้นให้เห็นปัญหาเกี่ยวกับการพนักงานที่อาจนำไปสู่การเสียชีวิตกำลังใจ หรือเกิด มีอัตราการลาออกของพนักงานสูงขึ้น¹⁵

3.5 ให้ข้อมูลที่จำเป็น ให้แก่ฝ่ายการบริหารขององค์การตามความต้องการและตามลำดับ ความสำคัญ¹⁶

โดยสรุป ความสำคัญและผลประโยชน์ที่เกิดจากการตรวจสอบภายใน จะก่อให้เกิด ผลประโยชน์ 3 ด้าน คือ

- ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)
- ความประหยัด (Economy)
- ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness)

4. ประเภทของการตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน มีนักวิชาการได้คิดค้นพัฒนาแนวความคิด หลักการ วิธีการทำงานตรวจสอบออกมามากมาย โดยในงานวิจัยครั้งนี้ จะกล่าวถึงรายละเอียด เฉพาะประเภทของการตรวจสอบภายในที่พบโดยทั่วไป ดังนี้

4.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit)

เป็นการตรวจสอบข้อมูลและรายงานทางการเงินการบัญชี โดยใช้ข้อมูลทางการเงิน เป็นเพียงหลักฐานเบื้องต้น แต่มิใช่เป็นหลักฐานชนิดเดียวที่มีอยู่ มีการกระทำอย่างมีแบบแผนมิใช่ กระทำตามที่มีการร้องขอเท่านั้น¹⁷ การตรวจสอบทางการเงินและประเมินการควบคุมภายในของ องค์การเพื่อให้มั่นใจว่า มีการควบคุมภายในที่เพียงพอในการดูแลปกป้องทรัพย์สินขององค์การ ข้อมูลทางการเงินการบัญชี มีความสมบูรณ์เชื่อถือได้ มีการใช้หลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป ซึ่ง

¹⁴ เจริญ เจริญวัลย์, การตรวจสอบการบริหาร. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2536), หน้า 14.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน.

¹⁶ เรื่องเดียวกัน.

¹⁷ สุลลิต, รวมบทความทางบัญชี, (กรุงเทพฯ : ภาพพิมพ์, 2542), หน้า 13.

จะส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินการบัญชีขององค์กร เป็นที่เชื่อถือได้ต่อสาธารณชน หรือต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินการบัญชีนั้น¹⁸

4.2 การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit)

เป็นการตรวจสอบกระบวนการหรือลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ต่างๆ ในองค์กร (Organization's Processes and Functions) ประเมินความเพียงพอของการควบคุมทางการบริหารและกระบวนการในการทำงาน เพื่อให้มั่นใจว่าลำดับขั้นตอนในการปฏิบัติงานและภาระหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานขององค์กร ได้ดำเนินงานไปอย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ตามขั้นตอนที่กำหนดอย่างเหมาะสม มุ่งถึงผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีต ซึ่งจะส่งผลให้มีการใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างประหยัด การดำเนินงานมีกำไรและการปฏิบัติงานนั้นมีประสิทธิผล คือ ผลของงานนั้นบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่องค์กรได้กำหนดไว้¹⁹ ได้แก่ ผลทางสังคม ผลทางด้านพนักงานของบริษัท การประเมินประสิทธิผลรวมถึงการวัดผลถึงการยินยอมรับนโยบายการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ และพิจารณาถึงนโยบายที่วางไว้ว่าเพียงพอหรือไม่ ข้อมูลทางการเงินเป็นแหล่งสำคัญของหลักฐาน แต่ว่าจะมีพื้นฐานมาจากนโยบายการปฏิบัติงานหรือนโยบายขององค์กร รวมถึงระบบการควบคุมทางบริหารที่กำลังใช้อยู่ ความเพียงพอกระบวนการตัดสินใจในสิ่งที่กำลังใช้ปฏิบัติอยู่โดยอนุโลมและสัมพันธ์กับเป้าหมายขององค์กร²⁰

4.3 การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit)

หมายถึง การประเมินผลงานในหน้าที่ที่เกี่ยวกับการบริหารงานทุกระดับชั้นโดยผู้ตรวจสอบภายใน กระทำกันอย่างมีแบบ มีระบบ เป็นอิสระ และมุ่งถึงผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีตเพื่อเพิ่มพูนกำไร และให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์อื่นขององค์กรโดยผ่านการปรับปรุงงานทางหน้าที่บริหาร ได้แก่ การได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ผลทางสังคมและการพัฒนาพนักงาน การประเมินผลเป็นการประเมินฝ่ายบริหารมากกว่าการประเมินเพื่อฝ่ายบริหาร เป็นงานที่ส่งเสริมให้การบริหารกิจการงานต่างๆ บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายขององค์กร ข้อมูลทางการเงินเป็นเพียง

¹⁸ ธนาวรรณ อนุรัตน์บดี, "ลักษณะงานตรวจสอบภายใน," วารสารบริหารธุรกิจ 79 (กรกฎาคม-กันยายน 2541) : 36. และศิลาปะพร ศรีจันเพชร, "ประเภทของการตรวจสอบภายใน," แท็กซี่แอนด์บิซิเนสสอร์เวอแม็กกาซีน 10, 109 (ตุลาคม 2546) : 115.

¹⁹ ธนาวรรณ อนุรัตน์บดี, "ลักษณะงานตรวจสอบภายใน," วารสารบริหารธุรกิจ 79 (กรกฎาคม-กันยายน 2541) : 36.

²⁰ สุ ลิขิต, รวมบทความทางบัญชี. (กรุงเทพฯ : ภาพพิมพ์, 2542), หน้า 13.

หลักฐานอันหนึ่ง พื้นฐานที่ก่อให้เกิดหลักฐานได้แก่ นโยบายการปฏิบัติงานและการตัดสินใจของฝ่ายที่สัมพันธ์กับเป้าหมายขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินผลของระบบการควบคุมการบริหารงานที่กำลังใช้อยู่ ส่วนที่ใช้โดยอนุโลมและยังดูการควบคุมที่ใช้อยู่ที่นั่นเพียงพอหรือไม่ รวมทั้งดูความสัมพันธ์ที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร การตัดสินใจทางบริหารขึ้นอยู่กับเป้าหมายขององค์กรและความรู้ความสามารถของนักบริหาร ผลของการตรวจสอบจะเป็นการชี้ปัญหาและให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไข²¹

4.4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Audit)

เป็นการตรวจสอบขั้นตอนในการปฏิบัติงาน ประเมินความเพียงพอของการควบคุมภายในเพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานในองค์กรเป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบที่กำหนดโดยทางการ และกฎระเบียบขององค์กรซึ่งจะส่งผลให้องค์กร พนักงาน และสังคมนั้นๆ มีความมั่นคงปลอดภัย เป็นองค์กรที่มีภาพลักษณ์ที่ดีต่อสาธารณชน มีจิตสำนึกต่อสาธารณชนหรือมีจรรยาบรรณในการทำธุรกิจ²²

4.5 การตรวจสอบข้อบกพร่องและทุจริตในองค์กร (Investigative Audit)

หมายถึง การตรวจสอบเมื่อเกิดกรณีทุจริตนั้น ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้บังคับบัญชาจะเป็นผู้ค้นพบก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องหาข้อเท็จจริงว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นมีผู้ใดที่ต้องรับผิดชอบมากน้อยลดหลั่นกันไป วัตถุประสงค์เบื้องต้นของการตรวจสอบวิธีนี้เพื่อเป็นการสร้างระเบียบวินัยให้เกิดขึ้น หรือให้ระเบียบที่มีอยู่มีผลบังคับอย่างแท้จริง จึงจำเป็นต้องมีการตรวจสอบ

หาข้อเท็จจริงก่อนที่จะวินิจฉัยลงโทษ วัตถุประสงค์ประการต่อไปซึ่งสำคัญกว่า คือ เป็นการศึกษาถึงจุดบกพร่องอันถือเสมือนหนึ่งเป็นบทเรียนที่ต้องซื้อหามาในราคาแพง เพื่อหาทางหรือวางมาตรการที่เพียงพอต่อการป้องกันการเกิดเหตุการณ์นี้ขึ้นอีกในอนาคต²³ ซึ่งการตรวจสอบภายในแบบข้อบกพร่องและทุจริตในองค์กรนี้ ก่อนเริ่มดำเนินการจะต้องมีข้อตกลงกันเป็นกรณีพิเศษ

²¹ สุ ลิขิต, รวมบทความทางบัญชี. (กรุงเทพฯ : ภาพพิมพ์, 2542), หน้า 13.

²² ธนาวรรณ อนุรัตน์บดี, "ลักษณะงานตรวจสอบภายใน." วารสารบริหารธุรกิจ 79 (กรกฎาคม-กันยายน 2541) : 36.

²³ สุ ลิขิต, รวมบทความทางบัญชี. (กรุงเทพฯ : ภาพพิมพ์, 2542), หน้า 13.

เนื่องจากอาจต้องทำหน้าที่สืบสวน สอบสวน กรณีทุจริตหรือกรณีปฏิบัติผิดกฎหมายที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาด้วย²⁴

การตรวจสอบภายในประเภทต่างๆ สามารถสรุปวัตถุประสงค์ของแต่ละประเภทดังนี้

<u>ประเภท</u>	<u>วัตถุประสงค์</u>
การตรวจสอบทางการเงิน	ตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีและการเงิน
การตรวจสอบการดำเนินงาน	ตรวจสอบขั้นตอนการปฏิบัติงาน
การตรวจสอบการบริหาร	ตรวจสอบการบริหารงานให้บรรลุตามนโยบายที่ตั้งไว้
การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด	ตรวจสอบการปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ
การตรวจสอบข้อบกพร่องและทุจริตในองค์กร	ตรวจสอบหาข้อเท็จจริงในกรณีที่มีการทุจริต และหาผู้รับผิดชอบมากน้อยลดหลั่นไป

5. การบริหารกระบวนการตรวจสอบภายใน (Managing the Audit Process)

กระบวนการตรวจสอบภายในแบ่งเป็นหลายขั้นตอน โดยส่วนใหญ่จะมีขั้นตอน เริ่มจากการวางแผน การปฏิบัติงาน และการจัดทำรายงานและติดตามผล โดยแต่ละขั้นตอนมีกระบวนการปฏิบัติงานดังภาพที่ 1²⁵

1. การวางแผน (Planing)

การวางแผน หมายถึง การจัดเตรียมการก่อนเริ่มลงมือปฏิบัติงาน ซึ่งการกระทำใดๆ จำเป็นจะต้องมีการวางแผน รวมทั้งการตรวจสอบภายในที่มีกระบวนการขั้นตอนซับซ้อน จึงต้องมีการวางแผนเพื่อให้ปฏิบัติงานได้ตรงตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของงานนั้นๆ

²⁴ เจริญ เจษฎาวัลย์, ระบบการควบคุมภายในของธนาคารและสถาบันการเงิน. (กรุงเทพฯ : พอดี , 2540), หน้า 36.

²⁵ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน : การประเมินความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบ. (กรุงเทพฯ : กรมบัญชีกลาง, 2546), หน้า 5.

1.1 การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

ก่อนวางแผนการตรวจสอบภายใน ควรเริ่มจากการสำรวจขั้นต้นเพื่อหาความเสี่ยง การสำรวจเบื้องต้น คือ กระบวนการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งข้อมูลที่รวบรวมมานี้ยังมิได้ตรวจสอบความถูกต้อง²⁶ การเข้าไปเก็บรวบรวมข้อมูลควรที่จะทำความเข้าใจกับลักษณะงานที่เข้าไปตรวจสอบควบคู่ไปด้วย ระบุสิ่งที่ควรเน้นในการตรวจสอบ รวบรวมข้อมูลที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ และพิจารณาถึงการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นต่อไป โดยขั้นตอนของการสำรวจเบื้องต้นจะเริ่มจากเก็บข้อมูล เพื่อรวบรวมปัญหาของระบบปฏิบัติงานในเรื่องที่ทำการตรวจสอบ และผลการตรวจสอบที่ผ่านมา เพื่อนำมาวิเคราะห์จุดที่มีความเสี่ยง²⁷ นำข้อมูลต่างๆ ที่จะกล่าวถึงต่อไป²⁸ มาวิเคราะห์เพื่อพิจารณาหาพื้นที่ที่ทำการตรวจสอบ

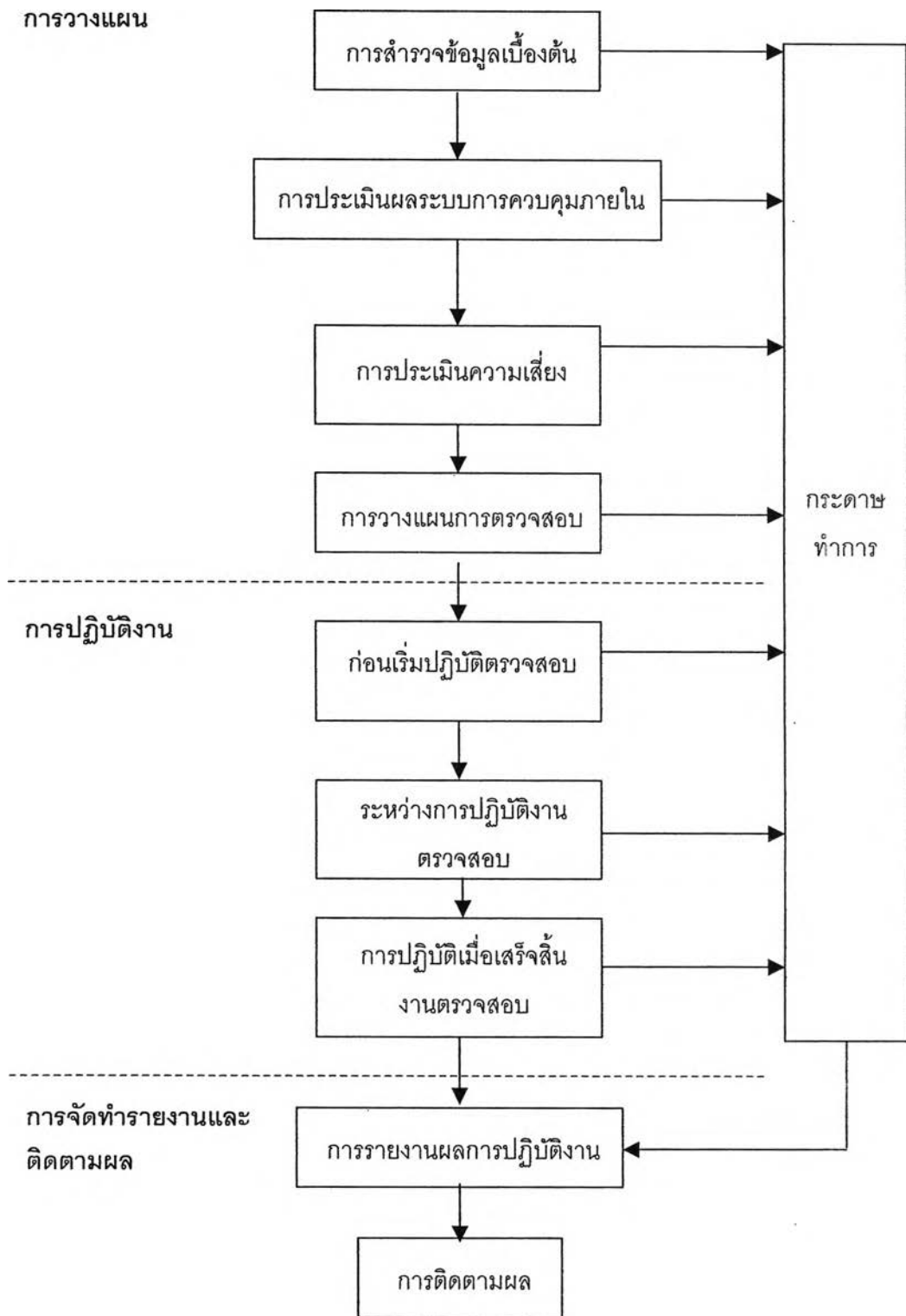
- ประกาศนโยบายและแผนงานขององค์การ
- ผังโครงสร้างการจัดองค์การ
- คู่มือการดำเนินงานขององค์การ
- คู่มือปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงาน
- คำสั่งระเบียบงานและระบบควบคุมภายใน
- เอกสารหลักฐานบันทึกต่างๆ

เพื่อนำข้อมูลต่างๆ เหล่านี้ มาประกอบการพิจารณา ซึ่งจะช่วยให้ทราบว่า ภายในองค์กรมีพื้นที่ใดที่น่าจะได้รับการตรวจสอบ และพื้นที่ใดควรมีลำดับความสำคัญอย่างไรบ้าง เพื่อได้วางแผนการตรวจสอบต่อไป

²⁶ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 400.

²⁷ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ : ธีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 69.

²⁸ เจริญ เจษฎาวัดย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 137.



ภาพที่ 1 กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Process)

1.2 การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน

COSO (The Committee Of Sponsoring Organization of the tradeway Commission) เป็นองค์กรที่ประกอบด้วยองค์กรทางวิชาชีพในประเทศสหรัฐอเมริกา 5 องค์กรที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพด้านการบัญชีและการเงิน ได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายใน (Internal Control) ว่าเป็นกระบวนการที่ทุกคนในหน่วยงานจะต้องถือปฏิบัติ ตั้งแต่ระดับคณะกรรมการบริษัทลงมาถึงพนักงานระดับล่าง เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่ากิจการจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังนี้²⁹

- มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพในการดำเนินงาน
- มีความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
- ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการตรวจสอบภายใน เนื่องจากก่อนเริ่มการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบควรมีการประเมินผลระบบการควบคุมภายในก่อนเพื่อทราบในเบื้องต้นว่าพนักงานในองค์กรมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎระเบียบ แผนงาน และมาตรการต่างๆ ที่ถือปฏิบัติในองค์กรนั้นๆ เป็นการวิเคราะห์จุดบกพร่องเบื้องต้นขององค์กร ก่อนที่จะทำการประเมินความเสี่ยงต่อไป การประเมินผลระบบการควบคุมภายในเป็นการตรวจสอบจุดที่มีการควบคุมทุกจุดว่ามีการปฏิบัติตามหรือไม่ เช่น การนำเงินฝากธนาคาร จะต้องตรวจสอบว่านำส่งใบนำฝากธนาคารมาพร้อมกับรายงานการรับเงินทุกวัน เป็นต้น

1.3 การประเมินความเสี่ยง

เมื่อทำการสำรวจขั้นต้นเรียบร้อยแล้ว ก็ทำการประเมินความเสี่ยง การประเมินความเสี่ยงเป็นการจัดลำดับพื้นที่ตามความสำคัญ ว่าพื้นที่ใดควรได้รับการตรวจสอบภายในก่อน และวิเคราะห์ว่าความเสี่ยงนั้นๆ จะก่อให้เกิดผลเสียหายแก่องค์กรมากน้อยเพียงใด และมีโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์นั้นน้อยเพียงใด ซึ่งในเรื่องความเสี่ยงทั้งหมดจะกล่าวอย่างละเอียดต่อไปในหัวข้อการตรวจสอบภายในโดยยึดแนวความเสี่ยง

1.4 การวางแผนการตรวจสอบ

การวางแผนตรวจสอบเป็นเครื่องมือให้ผู้ตรวจสอบใช้ควบคุมการทำงานของตน และมีประโยชน์ในการมอบหมายงาน รวมทั้งการติดตามผลงานอันจะทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานต่างๆ ที่

²⁹ พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, "COSO คืออะไร" การเงินธนาคาร 19, 221(กันยายน 2543) : 25-30.

เพียงพอต่อการแสดงข้อคิดเห็นในรายงานผลการตรวจสอบ การวางแผนการตรวจสอบนั้นจะต้องกระทำอย่างต่อเนื่อง และควรกำหนดให้แผนการตรวจสอบครั้งใหม่มีจุดเริ่มต้นเมื่อการตรวจสอบครั้งก่อนสิ้นสุดลง เพราะขณะนั้นสิ่งที่พบเห็นต่างๆ ยังสดอยู่ในความคิด³⁰ แผนการตรวจสอบที่ดีควรมีวิธีปฏิบัติดังนี้³¹

- บันทึกขั้นตอนของผู้ตรวจสอบภายในที่ใช้ในการรวบรวม วิเคราะห์ตรวจเช็ค และเก็บเอกสารที่ได้ในระหว่างการตรวจสอบ
- กล่าวถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
- กำหนดขอบเขตและระดับการตรวจสอบที่ต้องการ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบ
- กำหนดเทคนิค ความเสี่ยง ขั้นตอน และรายการต่างๆ ที่ควรตรวจสอบ
- กล่าวถึงลักษณะ และขอบเขตของการตรวจสอบที่ต้องการ
- จัดเตรียมขึ้นก่อนที่จะเริ่มงานการตรวจสอบ และปรับปรุงให้เหมาะสม

หลังจากที่ได้มีการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน ประเมินความเสี่ยง และวางแผนการตรวจสอบ ควรมีการประชุมกับทีมการตรวจสอบภายในทั้งหมดเพื่อพิจารณาว่าแผนการปฏิบัติงานดังกล่าว มีความครอบคลุมและเหมาะสม รวมทั้งสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติหรือไม่เพียงใด เมื่อแผนการตรวจสอบมีความเหมาะสมดีแล้วก็เริ่มเข้าสู่ขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป แต่หากมีการปรับแผน ก็ควรขอความเห็นชอบจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในอีกครั้งหนึ่ง โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องจัดทำและทบทวนหรือปรับปรุงแผนการปฏิบัติงานในกรณีดังนี้³²

1. กรณีที่เป็นการตรวจสอบครั้งแรก ผู้ตรวจสอบภายในอาจจัดทำแผนการปฏิบัติงานที่เป็นมาตรฐานโดยทั่วไป เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบ เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบไประยะหนึ่งแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าแผนการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ยังไม่เหมาะสม ผู้ตรวจ

³⁰ เจริญ เจษฎาวัลย์, การตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี้ , 2530), หน้า 29.

³¹ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ: สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 33.

³² กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน ภาคราชการ : การวางแผนการตรวจสอบและแผนการปฏิบัติงาน. (กรุงเทพฯ: กรมบัญชีกลาง, 2546), หน้า 44.

สอบภายในควรมีแผนการปฏิบัติงานดังกล่าวมาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสม เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด

2. กรณีที่ไม่ใช่เป็นการตรวจครั้งแรก เมื่อผู้ตรวจสอบภายในต้องการตรวจสอบหน่วยรับตรวจหรือกิจกรรมซึ่งได้ตรวจสอบมาแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรมีแผนการปฏิบัติงานครั้งก่อนของหน่วยรับตรวจหรือกิจกรรมดังกล่าวมาพิจารณาทบทวนอีกครั้งหนึ่งว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไขหรือไม่ โดยพิจารณาว่าปัจจัยต่างๆ ที่เป็นข้อมูลในการจัดทำแผนการปฏิบัติงานได้เปลี่ยนแปลงไปจากครั้งก่อนหรือไม่ เพื่อให้แผนการปฏิบัติงานเหมาะสมสอดคล้องกับสภาพการณ์หรือสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจที่จะตรวจสอบมากที่สุด

จากรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องการวางแผนสรุปได้ว่า การปฏิบัติงานทุกอย่างควรมีการวางแผนทุกครั้ง การตรวจสอบภายในก็เช่นเดียวกัน การวางแผนการตรวจสอบภายในเริ่มจากขั้นตอนของการสำรวจเบื้องต้น เพื่อรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ประเด็นปัญหา หรือความเสี่ยงภายในองค์กรที่อาจเกิดขึ้น แล้วเขียนแผน โดยแผนนี้จะวิเคราะห์จุดอ่อนของระบบ และเขียนแผนให้ครอบคลุมถึงจุดอ่อนของระบบนั้นๆ หลังจากการวางแผนการตรวจสอบภายในเสร็จสิ้นแล้ว จึงจะทำการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

2. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นขั้นตอนที่ใช้เวลานานที่สุด กระบวนการตรวจสอบภายในทั้งหมด การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ สอบทาน และรวบรวมหลักฐาน เพื่อประเมินการปฏิบัติงานของหน่วยต่างๆ ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติขององค์กรหรือไม่ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อฝ่ายบริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจ³³

ตามภาพที่ 1 กระบวนการปฏิบัติตรวจสอบภายใน ในส่วนที่ 2 การปฏิบัติงาน ยังแบ่งได้เป็น

- 2.1 ก่อนเริ่มปฏิบัติตรวจสอบ
- 2.2 ระหว่างการปฏิบัติตรวจสอบ
- 2.3 การปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบ

³³ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ : ธีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 64.

2.1 ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ

ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ จะต้องทำความเข้าใจกับผู้รับการตรวจในองค์กรที่จะเข้าไปตรวจสอบภายในและทีมการตรวจสอบทั้งหมด มีการเตรียมการก่อนเริ่มทำการตรวจสอบแต่ละขั้นตอนควรดำเนินการ³⁴ ดังนี้

2.1.1 การแจ้งผู้รับตรวจ

ในขั้นต้น ผู้อำนวยการตรวจสอบภายในควรติดต่อผู้บริหารขององค์กรที่รับการตรวจสอบภายใน หรือติดต่อผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในกิจกรรมที่จะถูกตรวจสอบว่าจะเข้าทำการตรวจสอบภายในในองค์กรนั้นๆ ทั้งนี้หน่วยรับตรวจจะได้เตรียมความพร้อมและทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในที่จะเกิดขึ้น เพื่อให้มีความเข้าใจและยินยอมรับการตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น หลังจากนั้นผู้อำนวยการตรวจสอบภายในควรทำจดหมายอย่างเป็นทางการแจ้งให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจทราบถึงขอบเขตและระยะเวลาการตรวจสอบ จดหมายดังกล่าวควรครอบคลุมถึง

- วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
- รายละเอียดเรื่องที่จะตรวจสอบ รวมทั้งสถานที่ที่ต้องการเข้าไปตรวจสอบ
- ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงวันเริ่มต้นและวันสิ้นสุด
- วันประชุม เปิดและปิดการตรวจสอบกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง
- รายชื่อผู้ตรวจสอบภายในที่จะเข้าทำการตรวจสอบ
- สถานที่พักที่เหมาะสมของผู้ตรวจสอบ กรณีที่ต้องเดินทางไปตรวจสอบ

ต่างสำนักงาน

- กำหนดระยะเวลาการออกร่างรายงานผลการตรวจสอบและรายงานฉบับจริง
- รายละเอียดอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

2.1.2 การบรรยายสรุปงานตรวจสอบอย่างย่อให้แก่ทีมตรวจสอบ

ก่อนลงปฏิบัติงานภาคสนาม จะต้องกำหนดตัวผู้ทำการตรวจสอบในแต่ละเรื่องของการตรวจสอบ โดยหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ ควรทำความเข้าใจกับลูกทีมถึงเรื่องประสบการณ์และทักษะการตรวจสอบของลูกทีมแต่ละคน เพื่อจะได้ไม่มอบหมายงานให้ปฏิบัติใน

³⁴ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริการพิมพ์, 2541), หน้า 110-116.

เรื่องที่เกินกว่า หรือต่ำกว่าความสามารถของลูกทีม หลังจากนั้นจึงประชุมปรึกษาหารือร่วมกันเพื่อรับทราบสิ่งที่ได้รับมอบหมาย และทำความเข้าใจกระบวนการตรวจสอบ³⁵ โดยมีบรรยายสรุปการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างย่อให้ทีมตรวจสอบได้รับทราบในแต่ละเรื่องดังนี้³⁶

- วัตถุประสงค์และระยะเวลาในการตรวจสอบโดยรวม
- งบประมาณและค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ตามระยะเวลาที่ตรวจสอบ
- รายละเอียดกรณีที่ต้องมีการเดินทางไปพักแรมที่โรงแรม และสถานที่ที่จะเข้าทำการตรวจสอบ
- กระดาษทำการที่ต้องใช้
- กำหนดเวลาที่ต้องออกร่างรายงานผลการตรวจสอบและรายงานฉบับจริง

2.1.3 หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานควรกำหนดให้ หนึ่งในทีมผู้ตรวจสอบภายในเป็นหัวหน้าทีมโดยมีตำแหน่งเป็นหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ ซึ่งมีหน้าที่นอกเหนือจากงานตรวจสอบปกติแล้วยังมีหน้าที่เพิ่มเติม ดังนี้

- สร้างสัมพันธ์กับผู้บริหารขององค์กรที่รับการตรวจสอบ โดยมีการจัดประชุมเปิด-ปิดงานตรวจสอบและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ
- จัดทำตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- กำกับดูแลการตรวจสอบของผู้ร่วมทีมให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ และตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำหนดไว้
- กำกับดูแลการตรวจสอบของผู้ร่วมทีม ในแง่ของคุณภาพงานตรวจสอบ มาตรฐานการปฏิบัติงาน และการนำส่งงานที่ได้ตรวจสอบเสร็จเรียบร้อยแล้ว
- รายงานผลคืบหน้าของงานตรวจสอบต่อผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน
- แก้ไขเพิ่มเติมแนวการตรวจสอบและขอบเขตของการตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพที่เปลี่ยนแปลงไป โดยปรึกษาผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน

³⁵ เจริญ เจษฎาวัลย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 182.

³⁶ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริการพิมพ์, 2541), หน้า 113.

- ร่างรายงานผลการตรวจสอบและนำเสนอประเด็นสำคัญที่ตรวจพบในการประชุมปิดงานตรวจสอบ รับฟังข้อคิดเห็นจากผู้บริหารขององค์กรที่รับการตรวจสอบ ที่มีต่อข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน

- สรุปค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ เมื่องานตรวจสอบแล้วเสร็จลง

2.1.4 การเตรียมการเบื้องต้น

การเตรียมการเบื้องต้นก่อนเดินทางไปปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรเตรียมการเบื้องต้นในเรื่องต่อไปนี้ ซึ่งทำให้เกิดความมั่นใจ และมีส่วนช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของงานตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

- สอบทานงานตรวจสอบที่เคยทำมาแล้ว เพื่อกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ การสอบทานนี้รวมถึง กระดาษทำการ รายงานผลการตรวจสอบของทั้งผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี และรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

- ศึกษาแผนการดำเนินงานขององค์กร เพื่อทราบแผนงานและวัตถุประสงค์โดยรวมขององค์กร รวมทั้งศึกษาโครงการต่างๆ ที่เคยประสบปัญหา

- ศึกษารายละเอียดของข้อมูลอ้างอิงที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ เช่น ต้องการตรวจสอบลูกหนี้ค่าเช่าซื้อสินค้า ข้อมูลอ้างอิงที่ต้องศึกษา คือ ระเบียบการให้สินเชื่อระบบภาษีเกี่ยวกับการให้เช่าซื้อ เป็นต้น

- กรณีที่หน่วยรับตรวจใช้คอมพิวเตอร์ ควรสอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับระบบที่ใช้ ผู้ตรวจสอบภายในอาจจำเป็นต้องขอให้ฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศของหน่วยงาน หรือผู้เชี่ยวชาญด้านคอมพิวเตอร์ช่วยดำเนินการให้ การสอบถามล่วงหน้าจะทำให้มีความพร้อมและเริ่มงานตรวจสอบได้เร็วขึ้น

2.2 ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

หลังจากที่ปฏิบัติงานในส่วนของการปฏิบัติก่อนเริ่มการตรวจสอบภายใน อันประกอบไปด้วยขั้นตอนการแจ้งให้ผู้รับการตรวจสอบทราบ ประชุมเพื่อรับทราบและทำความเข้าใจร่วมกัน และการเตรียมการเบื้องต้นแล้ว ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีขั้นตอนต่างๆ ที่ควรดำเนินการ ดังนี้

2.2.1 วิธีปฏิบัติการตรวจสอบ

มาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบกำหนดไว้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรทำการคัดชี้ วิเคราะห์ และประเมินระบบควบคุมภายในของพื้นที่ที่ทำการตรวจสอบ เพื่อเป็นพื้นฐานในการพิจารณาลักษณะ และขอบเขตของกระบวนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบทุกครั้งต้องมีมาตรฐานคุณภาพ และมีขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างมีระเบียบแบบแผน³⁷ เพราะจะทำให้รายงานการนำเสนอที่ได้มีคุณค่าต่อฝ่ายจัดการ

ขั้นตอนการปฏิบัติถือเป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนามที่เน้นพื้นฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเริ่มจากการสอบทานการปฏิบัติงาน การประเมินความเสี่ยง และการควบคุมภายใน เนื่องจากการทำความเข้าใจเรื่องความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์การจะนำไปสู่ความเข้าใจถึงพื้นที่ที่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบ และทำให้เข้าใจกระบวนการวิธีปฏิบัติงานตรวจสอบที่นำมาใช้อย่างเหมาะสม ซึ่งสามารถบรรลุถึงผลสรุปที่ดีได้ (Sound Conclusions) อย่างสมเหตุสมผล ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีระเบียบแบบแผนที่ดีมีดังนี้

- การทำความเข้าใจพื้นที่ที่จะทำการตรวจสอบ
- การบันทึกผลการทำความเข้าใจเกี่ยวกับรายการและระบบควบคุมภายใน
- การประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายใน
- การตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบควบคุมภายใน
- การปรึกษาหารือขั้นต้นในเรื่องที่ตรวจพบ
- การกำหนดกระบวนการวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม
- การปิดงานตรวจสอบภาคสนาม
- การทบทวนผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- การออกรายงานการตรวจสอบฉบับสมบูรณ์
- การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบครั้งต่อไป

³⁷ เจริญ เจษฎาวัดภัย, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 184.

ส่วนตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย³⁸ กล่าวถึงการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในควรเลือกวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสม ซึ่งทำให้การตรวจสอบบรรลุผลและมีประสิทธิภาพ มีการปฏิบัติงานตรวจสอบดังนี้

- การรวบรวมข้อมูลและหลักฐานในการตรวจสอบ เป็นการรวบรวมเอกสารทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน อาจเป็นทั้งทางการและไม่เป็นทางการ ด้วยวาจา และเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งในอดีตและปัจจุบัน ข้อมูลที่ได้จากการสอบถามและรายงานหรือเอกสารที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายในควรจะขอข้อมูลในรูปแบบอื่นเพิ่มเติมหรือขอคำยืนยันจากผู้บริหารที่เกี่ยวข้อง หลักฐานที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ ได้แก่³⁹

- 1) การจัดเตรียมและการบันทึกผลกระดาษทำการ
- 2) จดหมายยืนยันยอดและคำตอบหรือผลของการยืนยันยอด
- 3) เอกสารหลักฐานประกอบที่สำคัญ
- 4) รายงานข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง

- การเข้าถึงเหตุการณ์การปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงาน แล้วคอยสังเกตการปฏิบัติงานเพื่อหาข้อสรุปของการปฏิบัติงานนั้นๆ ว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด อย่างไรก็ตามข้อสรุปจากการสังเกตการณ์อาจเชื่อถือได้เฉพาะช่วงเวลา que ผู้ตรวจสอบภายในเข้าไปสังเกตการณ์เท่านั้น โดยปกติผู้ตรวจสอบภายในมักจะไม่ใช่ข้อสรุปนี้จะถูกต้องในอนาคต จึงจำเป็นต้องหาข้อมูลอื่นที่น่าเชื่อถือได้มาสนับสนุนจนกว่าจะเป็นที่พอใจ

- การทำการตรวจสอบโดยการสอบถาม หรือทดสอบรายการเอกสารและสินทรัพย์ที่เลือกมาทำการตรวจสอบ เอกสารประกอบการตรวจสอบมีหลายประเภท มีระดับความน่าเชื่อถือต่างกัน ขึ้นอยู่กับแหล่งที่มาของเอกสาร เช่น การตรวจสอบรายการสินทรัพย์ประเภทที่ดิน เอกสารประกอบการมีอยู่ของสินทรัพย์ คือ โฉนดที่ดิน แต่ยังไม่สามารถยืนยันได้ว่า ที่ดินดังกล่าวมีผู้อื่นใช้สิทธิครอบครอง หรือมีภาระจำยอมหรือไม่ เว้นแต่จะไปดูสถานที่และติดตามข้อมูลเพิ่มเติมจากกรมที่ดิน เป็นต้น

³⁸ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริการพิมพ์. 2541), หน้า 119.

³⁹ เจริญ เจษฎาวัลย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 185.

- การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้ โดยทดลองปฏิบัติตามขั้นตอนการปฏิบัติงานเพื่อทดสอบความถูกต้อง แม้ในบางคราวจะดูเหมือนเป็นการปฏิบัติงานซ้ำกับผู้รับตรวจ แต่ผู้ตรวจสอบภายในควรการปฏิบัติงานนั้นๆ เพราะทำให้ทราบถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นด้วยตนเอง

- การตรวจสอบเชิงวิเคราะห์ เป็นวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลที่เป็นตัวเลขแนวโน้ม อัตราส่วนวัดสภาพคล่องของกิจการ อัตราส่วนวัดประสิทธิภาพการดำเนินงาน และข้อมูลอื่นๆ กับผลการวิเคราะห์ที่ทำไว้ในงวดก่อนหรือเปรียบเทียบกับธุรกิจที่มีลักษณะการประกอบการคล้ายคลึงกัน กรณีที่มีตัวเลขแตกต่างเบี่ยงเบน ต้องพิจารณานหาเหตุผลประกอบ และพิจารณาว่าเป็นเรื่องสมเหตุสมผลหรือเป็นเรื่องผิดปกติที่ไม่น่าเกิดขึ้น

2.2.2 การกำกับดูแลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบมีหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ร่วมทีมอย่างละเอียดและสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามวิธีปฏิบัติการตรวจสอบและขอบเขตของการตรวจสอบที่กำหนดไว้ พร้อมทั้งเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานต้องสอดคล้องกับตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำหนดไว้เช่นเดียวกัน โดยทั่วไปหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบสามารถสอบถามการปฏิบัติงานของผู้ร่วมทีมด้วยวาจาในระหว่างปฏิบัติงานตรวจสอบ และสอบถามกระดาษทำการ รวมทั้งสอบถามข้อสรุปสิ่งที่ตรวจพบ และข้อเสนอแนะเพื่อการแก้ไขปรับปรุงการสอบถามต่างๆ เหล่านี้ควรทำก่อนเสร็จสิ้นการตรวจสอบ⁴⁰

ผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน ควรติดต่อทีมตรวจสอบเป็นระยะๆ เพื่อสอบถามความคืบหน้าของงาน ปัญหา อุปสรรค และข้อจำกัดในการตรวจสอบ (ถ้ามี) การติดต่อสอบถามนี้อาจทำโดยทางโทรศัพท์หรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ ผู้อำนวยการตรวจสอบภายในขององค์กรบางแห่ง กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบรายงานความคืบหน้าของการปฏิบัติงานทุกสัปดาห์ เพื่อติดตามปัญหาที่อาจใช้ในการปรับแนวการตรวจสอบได้เร็วขึ้น การกำกับดูแลการปฏิบัติงาน (Good Supervision) มีการถ่ายทอดในเรื่องต่างๆ ดังนี้⁴¹

⁴⁰ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร :บุญศิริการพิมพ์, 2541), หน้า 115.

⁴¹ เจริญ เจษฎาวุฒิย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 183.

- การมอบหมายการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Audit Assignment) ต้องมีการควบคุมให้แน่ใจว่าการตรวจสอบภายในปฏิบัติงานตามกิจกรรมนั้นๆ และครอบคลุมพื้นที่ที่ควรทำการตรวจสอบตามกระบวนการตรวจสอบที่วางไว้ (Audit Program) อย่างทั่วถึง
- การสื่อสารความ (Communication) กับผู้ตรวจสอบ การปฏิบัติงานตามการมอบหมายงานตรวจสอบ (Audit Assignment) ในแต่ละครั้งต้องมีการสื่อสารความมั่นใจได้ว่าบุคคลที่ได้รับมอบหมายงานมีความเข้าใจเป็นอย่างดีถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบครั้งนั้นๆ และกระบวนการวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่พึงปฏิบัติ ทั้งนี้กระบวนการสื่อสารความระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบในช่วงการปฏิบัติงานต้องมีอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ
- กระดาษทำการ (Workpaper) เป็นเอกสารที่ใช้จัดบันทึกภายหลังจากการตรวจสอบ โดยหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบจะต้องมีการควบคุมและสอบทานกระดาษทำการทุกครั้งก่อนลงทำงานภาคสนาม และภายหลังจากเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบ จุดมุ่งหมายของการสอบทานกระดาษทำการก็เพื่อให้มั่นใจได้ว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบทุกครั้งเป็นไปตามนโยบายและมาตรฐานการควบคุมงานตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน

2.2.3 การนำแนวการตรวจสอบ (Audit Program) มาใช้

แนวการตรวจสอบเป็นเครื่องมือของผู้อำนวยการตรวจสอบภายในที่ใช้ในการควบคุมงานตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแนวการตรวจสอบ โดยแนวการตรวจสอบจะกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดในแต่ละขั้นตอน และควรระบุถึงวิธีการคัดเลือกข้อมูล วิเคราะห์ ประเมินผล และบันทึกข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการปฏิบัติงานด้วย แต่หากผู้ตรวจสอบภายในพบว่าแนวการตรวจสอบบางข้อไม่เหมาะสม ไม่สามารถปฏิบัติได้ หรือไม่สอดคล้องกับระบบงาน ควรปรึกษาหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบในทันทีเพื่อหาข้อสรุป และเสนอต่อผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงแนวการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่ผันแปรไป⁴²

แนวการตรวจสอบบางเรื่องสามารถใช้ได้กับหลายหน่วยงานในองค์กร เช่น แนวการตรวจสอบเงินเดือน การจัดซื้อ การเก็บรักษาเงิน พัสดุสำรองคลัง สินทรัพย์ถาวร และระบบ

⁴² ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริการพิมพ์, 2541), หน้า 116.

งานด้านคอมพิวเตอร์ เป็นต้น แต่แนวทางการตรวจสอบบางเรื่องใช้ได้เฉพาะงาน เช่น งานให้คำปรึกษา เป็นต้น เนื่องจากมีรูปแบบและเนื้อหาที่แตกต่างไปตามแต่ละลักษณะงาน⁴³

2.2.4 การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานให้เพียงพอ ในอันที่จะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายบรรลุตามวัตถุประสงค์ แต่ในบางครั้ง หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพที่เปลี่ยนไป เช่น ก่อนเริ่มตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในอาจพิจารณาว่า กิจกรรมด้านการจัดซื้อ มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ แต่เมื่อเข้าตรวจสอบจริง พบว่า มีบางจุดหละหลวมไม่รัดกุม คือ มีการสั่งให้ร้านค้านำของมาส่งก่อน แล้วออกไปส่งชื่อลงวันที่ย้อนหลัง กรณีนี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบเพื่อขยายขอบเขตการตรวจสอบให้เหมาะสมต่อไป

ในการเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบต้องปรึกษาและได้รับอนุมัติจากผู้อำนวยการตรวจสอบภายในก่อน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบทำได้⁴⁴ ดังนี้

- ขยายระยะเวลาการตรวจสอบ
- แยกหัวข้อที่ต้องตรวจสอบเพิ่มขึ้นนอกจากการตรวจสอบปัจจุบัน โดยวางแผนที่จะทำการตรวจสอบในช่วงเวลาถัดไป
- ลดหัวข้อการตรวจสอบที่มีอยู่เดิมและเพิ่มหัวข้อใหม่ที่ต้องการตรวจสอบเข้าไปแทนที่

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบควรให้ความสนใจและติดตามสภาพการณ์หรือปัจจัยที่เปลี่ยนแปลงไป สิ่งที่ควรคำนึงถึงคือ ต้องพิจารณาถึงความสมเหตุสมผล และความคุ้มค่าที่ได้หลังจากการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการตรวจสอบด้วย

⁴³ สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. (กรุงเทพฯ : สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน, 2545), หน้า 53.

⁴⁴ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริการพิมพ์, 2541), หน้า 116.

2.2.5 การประชุมปิดงานตรวจสอบ

หลังจากมีการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบจะต้องมีการประชุมเพื่อหาข้อสรุปร่วมกัน และทำความเข้าใจในประเด็นที่ยังสงสัยอยู่ เรื่องต่างๆ ที่นำเข้ามาเป็นวาระการประชุม⁴⁵ มีดังนี้

- สรุปผลการตรวจสอบ
- ทำความเข้าใจและชี้แจงประเด็นที่ยังสงสัย
- แลกเปลี่ยนความคิดเห็น และหาข้อยุติในประเด็นที่ยังมีความเห็นไม่ตรงกัน
- แจ้งกำหนดการออกรายงานผลการตรวจสอบ

2.3 การปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ

หลังจากที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและรวบรวมหลักฐานเรียบร้อยแล้ว ก็ถึงการสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งการสรุปผลการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นหลังจากได้ทำตรวจสอบภายในเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้วเสร็จลง หรือเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าจำเป็นต้องรายงานผลระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผลการตรวจสอบถือเป็นงานขั้นตอนสุดท้ายก่อนจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ และจัดไว้เป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการ

การสรุปผลการตรวจสอบจะต้องสรุปสิ่งที่ตรวจพบ จากหลักฐานทั้งหมดที่รวบรวมได้ ซึ่งสิ่งที่ตรวจพบมีลักษณะดังนี้⁴⁶

- มีความสำคัญและควรค่าแก่การรายงาน โดยอาจเป็นข้อตรวจพบทั้งด้านดีและด้านบกพร่องก็ได้ ข้อตรวจพบด้านดีควรรายงานเพื่อเสริมขวัญกำลังใจแก่ผู้ที่ปฏิบัติดีและเป็นตัวอย่างกับหน่วยงานอื่น ส่วนข้อตรวจพบด้านบกพร่อง คือ ปัญหาที่รายงานควรเป็นปัญหาสำคัญของกิจการ และมีผลกระทบต่อการเงินหรือผลสำเร็จของงานโดยรวมอย่างมีสาระสำคัญ
- มีหลักฐานชัดเจนและรับฟังได้ ผลสรุปดังกล่าวอาจได้มาจากข้อเท็จจริงที่มีหลักฐานถูกต้องเชื่อถือได้ และบางส่วนอาจได้มาจากการวิเคราะห์อย่างเที่ยงธรรม โดยการใช้อุบายพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน

⁴⁵ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพมหานคร : บุญศิริกรพิมพ์, 2541), หน้า 116.

⁴⁶ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2543), หน้า 10-2.

โดยสิ่งตรวจพบนั้นเมื่อเสนอต่อผู้บริหาร ควรมืองค์ประกอบดังต่อไปนี้⁴⁷

- สภาพที่เกิดขึ้นจริง (Condition) ได้แก่สิ่งที่ผู้ตรวจสอบพบที่เกิดขึ้น โดยมีข้อมูลหลักฐานที่แน่ชัด รวมทั้งควรมีหลักฐานว่า สภาพที่เกิดขึ้นนั้นเกิดขึ้นที่ใด ขอบเขตที่เกิด และความถี่ที่เกิด ในกรณีที่สภาพที่เกิดขึ้นจริงไม่ตรงกับเกณฑ์ที่กำหนด มักจะเรียกว่าปัญหา แต่ปัญหาต้องเป็นปัญหาสำคัญที่ต้องแก้ไข
- เกณฑ์การตรวจสอบ (Audit Criteria) ได้แก่ หลักเกณฑ์ที่จะใช้ในการตรวจสอบ โดยอาจกำหนดจาก กฎระเบียบ มาตรฐานการปฏิบัติงาน เครื่องวัดผล แผนงาน ประมาณการมาตรฐานวิชาชีพ หรือหลักปฏิบัติงานที่ดี เกณฑ์การตรวจที่ดีต้องกำหนดไว้ก่อนการตรวจและเป็นที่ยอมรับหรือยอมรับก่อนการประเมิน
- ผลกระทบ (Effect) ได้แก่ ข้อมูลแสดงโอกาสความเสี่ยง หรือผลเสียหายที่จะเกิดจากปัญหานั้น โดยควรระบุในเชิงปริมาณ จำนวนความเสียหาย จำนวนวันที่ล่าช้า เพื่อความชัดเจนและความเข้าใจที่ตรงกันของผู้รับตรวจหรือผู้อ่าน

การประเมินผลกระทบให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาผลกระทบที่มีความเสี่ยง และมีความเสียหายในงบการเงินของกิจการด้วย ในขณะที่เกณฑ์การตรวจสอบที่เหมาะสมน่าเชื่อถือ เป็นปัจจัยที่ทำให้ข้อตรวจพบเป็นที่ยอมรับและปฏิบัติตาม การระบุผลกระทบที่ชัดเจน เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ข้อตรวจพบได้รับความสนใจจากผู้เกี่ยวข้อง ปัญหาใดมีผลกระทบสูงและมีความเสียหายที่จะเกิดขึ้นสูงถือเป็นปัญหาสำคัญที่ควรรายงานต่อผู้บริหารระดับสูง แต่หากเป็นปัญหาระดับปฏิบัติการที่เกิดขึ้นซ้ำซากก็รายงานต่อผู้บริหารระดับปฏิบัติการที่เกี่ยวข้อง โดยไม่จำเป็นต้องรายงานอย่างเป็นทางการเสมอไป⁴⁸

- สาเหตุ (Causes) ได้แก่ ข้อมูลแสดงสาเหตุ สาเหตุที่ก่อกำเนิดปัญหาขึ้นนั้นมักเกิดจาก การไม่มีระบบการควบคุมที่ดี หรือการไม่ปฏิบัติตามระบบที่กำหนด ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องแยกแยะสาเหตุของปัญหาให้ออกจากคำกล่าวอ้าง หรือคำแก้ตัวของผู้ปฏิบัติงาน

- ข้อเสนอแนะ (Recommendation) ข้อเสนอแนะไม่ใช่ข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบโดยตรง แต่เป็นข้อมูลตามความเห็นที่ผู้ตรวจสอบ ผู้เชี่ยวชาญ และผู้

⁴⁷ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2543), หน้า 10-3 – 10-4.

⁴⁸ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ: สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 45.

เกี่ยวข้อง เพื่อให้ข้อเสนอแนะนั้นมีคุณค่าเป็นที่ยอมรับและปฏิบัติได้ ควรมีการวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับว่าคุ้มค่าที่จะปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่ดี ควรระบุให้ชัดเจนว่าใครจะเป็นผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติการแก้ไข และระยะเวลาที่จะแก้ไข หากเป็นข้อเสนอแนะที่ประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่ายร่วมกันปฏิบัติการ ควรจัดทำในรูปแผนปฏิบัติการแก้ไข (Corrective Action Plan) ในกรณีที่มีการแก้ไขข้อบกพร่องแล้ว ควรระบุให้ทราบในรายงานการตรวจสอบด้วย

เมื่อเสร็จสิ้นขั้นตอนการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในทุกคนรวมทั้งหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบต้องมาประชุมกันเพื่อปิดงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะนำเสนอสิ่งที่ตรวจพบแก่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ และหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบจะสอบถามให้แน่ใจว่า ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ เสร็จสมบูรณ์ และเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแนวทางการตรวจสอบแล้ว นอกจากนี้ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบยังมีหน้าที่เพิ่มเติมดังนี้

- สอบทานกระดาดำทำการ เอกสาร หลักฐานที่รวบรวมไว้จากการตรวจสอบและข้อสรุปสิ่งที่ตรวจพบ
- สอบทานร่างรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อเตรียมเสนอผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน
- ประเมินค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- ประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคน โดยประเมินจากความสำเร็จของงานตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
- แจ้งผู้รับตรวจและจัดการส่งคืนเอกสารที่ใช้ในการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจ
- ปรับปรุงแฟ้มถาวร (Permanent File) ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจ เพื่อเก็บไว้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบคราวต่อไป
- สรุปเรื่องเสนอผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน พร้อมเสนอหัวข้อหรือกิจกรรมที่ควรรวมอยู่ในแผนการตรวจสอบครั้งต่อไป

3. การจัดทำรายงานและติดตามผล (Audit Reports And Follow-Up)

การจัดทำรายงานและติดตามผล แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การรายงานผลการตรวจสอบ (Audit Reports) และการติดตามผลการตรวจสอบภายใน (Follow-Up) แสดงรายละเอียดดังนี้

3.1 การรายงานผลการตรวจสอบ

การเสนอรายงานเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องเอาใจใส่เป็นพิเศษ เนื่องจาก รายงานการตรวจสอบนั้นแสดงถึงคุณภาพของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบทั้งหมด ถือเป็น ตัวแทนของผลการปฏิบัติงานนั่นเอง ผู้บริหารจะยกย่องหรือไม่เห็นความสำคัญของงานตรวจก็อยู่ที่คุณภาพของรายงานที่เสนอไปซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุด ดังนั้น รายงานที่ดีจะต้องรายงานด้วยความถูกต้อง (Accuracy) ครบถ้วน ชัดเจน (Clarity) เทียบธรรม รัดกุม (Conciseness) สร้างสรรค์ (Constructive Criticism) และรวดเร็ว (Timeliness)⁴⁹ แนวทางในการจัดทำรายงานที่ดี ควรมีลักษณะดังนี้⁵⁰

- ระบุวัตถุประสงค์ในรายงานให้ชัดเจน
- ระบุขอบเขตการปฏิบัติงานให้ชัดเจน เพื่อป้องกันการเข้าใจผิด หรือความเสียหาย
- แสดงปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน และผลกระทบที่จะเกิดขึ้น
- มีแนวทางในการแก้ไขปัญหา
- มีการพยายามที่จะแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันหรือไม่ อย่างไร
- รายงานควรมีลักษณะสั้น กระชับ และได้ใจความ

นอกจากประเด็นต่างๆ ที่กล่าวไปแล้ว รายงานที่ดีควรมีการจูงใจ (Pursuance) ให้ผู้อ่านได้อ่านและจับประเด็นสำคัญได้แต่ต้นจนจบ โดยการใช้รูปแบบถ้อยคำ และศิลปะของภาษา และที่สำคัญที่สุดข้อความของรายงานทั้งหมดควรจูงใจให้ผู้อ่านยอมรับและเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาหรือทำตามข้อแนะนำที่ผู้ตรวจสอบเสนอในรายงาน วิธีการเขียนดังกล่าวเขียนได้โดย⁵¹

- ชี้ให้เห็นปัญหา
- ชี้ให้เห็นประโยชน์ร่วมกันและประโยชน์ต่อองค์กร

⁴⁹ สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. (กรุงเทพฯ : สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน, 2545), หน้า 58.

⁵⁰ ประมล ชูแก้ว, "การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ," วารสารกรมบัญชีกลาง 37, 1 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2539) : 21.

⁵¹ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2543), หน้า 11-3 – 11-4.

- ไม่ตำหนิโดยไม่มีข้อเสนอแนะในเชิงสร้างสรรค์
- ซึ่งให้เห็นความจำเป็นที่ต้องแก้ไข คือ ให้ทราบผลกระทบที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นหากไม่แก้ไข

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้จัดทำร่างรายงานผลการตรวจสอบ นำเสนอหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน และผู้อำนวยการตรวจสอบภายในทำการสอบทานและแก้ไขเสร็จเรียบร้อยแล้ว จึงนำร่างรายงานขั้นสุดท้ายไปหารือแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้บริหารขององค์กรที่เข้าตรวจสอบ เมื่อได้ผลสรุปจึงจัดพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบเสนอผู้เกี่ยวข้องต่อไป

3.2 การติดตามผลการตรวจสอบภายใน

การติดตามผลการตรวจสอบภายในมีความสำคัญอย่างยิ่งว่ารายงานที่ได้เสนอไปนั้น มีการปรับปรุงและปฏิบัติตามหรือไม่ โดยการติดตามผลการตรวจสอบภายใน หมายถึง การประเมินความเหมาะสมการดำเนินงานของผู้บริหาร ที่ปฏิบัติตามผลการตรวจสอบภายในที่ได้ในรายงาน โดยให้มีการปรับปรุงการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพ หรือปรับปรุงระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ รวมถึงการปฏิบัติตามคำสั่งของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบด้วย⁵² มาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน กล่าวถึง การติดตามผลไว้โดยสรุปว่า ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดตามดูว่า หน่วยงานที่รับการตรวจสอบได้ทำการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบอย่างเหมาะสมหรือไม่ กรณีที่มีได้มีการแก้ไขปรับปรุง หรือผู้บริหารมิได้สั่งการให้แก้ไขตามข้อเสนอแนะแสดงว่า ผู้บริหารยอมรับภาระความเสี่ยงหากเกิดความเสียหายขึ้นภายหลัง⁵³

การติดตามผลการตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถทำได้โดย⁵⁴

3.2.1 เลือกผลของการตรวจสอบภายในที่มีความสำคัญและอยู่ในความสนใจของผู้บริหาร

⁵² ประมวล ชูแก้ว, "การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ," วารสารกรมบัญชีกลาง 37, 1 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2539) : 23.

⁵³ สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง, มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. (กรุงเทพฯ : สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน, 2545), หน้า 60-61.

⁵⁴ อรพรรณ ทองอร่าม, "ศิลปะการติดตามผลการรายงานการตรวจสอบ", วารสารกรมบัญชีกลาง 36, 3 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2538) : 33-35.

3.2.2 พิจารณาถึงความเหมาะสมของช่วงเวลาที่จะเข้าไปติดตามผลการรายงาน พร้อมทั้งจัดงบประมาณของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้การติดตามผลทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.2.3 ผู้ตรวจสอบภายในที่ใช้ในการติดตามผล จะต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการรายงานผลการตรวจสอบนั้นๆ เพื่อความมีอิสระในการพิจารณาความเหมาะสมของการกระทำของหน่วยรับตรวจว่าเหมาะสมหรือไม่ และเกิดมุมมองใหม่ๆ ที่กว้างมากยิ่งขึ้น

3.2.4 ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องจัดทำรายงานการติดตามผลการรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรเสนอต่อผู้บริหารขององค์กรที่รับการตรวจสอบเพื่อให้ทราบในเรื่องเกี่ยวกับ⁵⁵

- ผลของการตรวจสอบในเรื่องที่ได้ทำการติดตามและประเมินผล
- วัตถุประสงค์ของการติดตามประเมินผลการดำเนินงานในเรื่องต่างๆ

จากผลของการรายงานของผู้ตรวจสอบภายใน

- ความคืบหน้าของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ ในการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานที่ก่อให้เกิดความผิดพลาด การเร่งรัดการดำเนินงานให้เป็นไปตามนโยบายของผู้บริหาร หรือการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามขั้นตอนตามกฎระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง หลังจากที่ผู้บริหารได้สั่งการให้ผู้ปฏิบัติงานได้กระทำผิดกฎระเบียบนั้นๆ

- ความเหมาะสมของการดำเนินการดังกล่าว
- สรุปการดำเนินการดังกล่าวว่าสามารถแก้ไขปัญหา และอุปสรรคในเรื่องนั้นหมดไปอย่างแท้จริงหรือไม่

- เสนอข้อแนะนำ หากยังต้องมีการดำเนินการอย่างอื่นอีกด้วย
- หน่วยงานที่ได้เข้าไปติดตามผล และเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

3.2.5 ผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าไปมีส่วนร่วมกับผู้บริหารระดับสูงในการให้คำแนะนำวิธีการแก้ไขปัญหา จุดอ่อน และข้อบกพร่องต่างๆ และกำหนดมาตรการป้องกันความผิดพลาดและข้อบกพร่องที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

3.2.6 ควรมีการประเมินประสิทธิภาพการติดตามผล โดยประเมินจากเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบภายใน ของผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง หรืออาจประเมินจากแผนงานการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ในการปฏิบัติงาน

⁵⁵ ประมล ชูแก้ว, "การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพ," วารสารกรมบัญชีกลาง 37,1 (มกราคม-กุมภาพันธ์ 2539) : 23.

ในบางครั้งการติดตามผลพบว่า องค์กรไม่ยอมรับคำแนะนำของผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นเรื่องยากที่ผู้ตรวจสอบภายในจะบังคับให้องค์กรปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามที่ตนต้องการ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีอำนาจในการสั่งการ กรณีเช่นนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการ⁵⁶ ดังนี้

- ควรแสดงให้องค์กรเห็นว่า การปฏิบัติงานที่ถูกต้องตามแบบแผนขององค์กร นั้นยังมีข้อบกพร่องในด้านความประหยัด หรือความมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะทำให้เกิดผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานขององค์กรอย่างไร มากน้อยเพียงไร และสมควรต้องปรับปรุงแก้ไขหรือไม่
- การปรับปรุงแก้ไขวิธีการปฏิบัติงานตามข้อ 1 อยู่ในวิสัยหรือความสามารถที่ องค์กรทำได้หรือไม่ และมีอุปสรรคใดบ้าง

ความสำคัญของการดำเนินการติดตามผลการรายงานย่อมมีคุณค่าเท่ากับรายงานผล การตรวจสอบภายใน ในการผลักดันให้ผู้บริหารนำข้อเสนอแนะต่างๆ ของหน่วยตรวจสอบภายใน ไปพิจารณาและกำหนดเป็นแนวทางในการปรับปรุงปฏิบัติ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร ซึ่ง หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องแสดงให้เห็นถึงความสำคัญและคุณค่าของการตรวจสอบภายใน ต่อความเจริญก้าวหน้าขององค์กร ดังนั้น การติดตามผลการรายงานนอกจากจะเป็นการทำงาน ของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดแล้ว ยังมีประโยชน์ต่อการดำเนินงานของ องค์กร ให้องค์กรได้ดำเนินการต่างๆ อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และมีการใช้ทรัพยากรของ องค์กรให้เกิดประโยชน์สูงสุดอีกด้วย

6. การตรวจสอบภายในโดยยึดแนวความเสี่ยง (Risk-based Audit)

แนวคิดเรื่องความเสี่ยงได้รับความนิยมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงอาจก่อให้เกิด ผลเสียหายแก่องค์กรได้ ทั้งผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเกี่ยวข้องกับ ความเสี่ยงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเริ่มหันมาให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงมากขึ้นใน ทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ เพื่อลดความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

⁵⁶ สุทธิรัตน์ รัตนโชติ, "ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน," วารสารกรมบัญชีกลาง 44, 2 (กันยายน-ตุลาคม 2545) : 64.

ความหมายของความเสี่ยง

ความเสี่ยง (Risk) หมายถึง โอกาสในการเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง อาจเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามปกติหรือเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นโดยไม่คาดคิดมาก่อน โดยเหตุการณ์นั้นส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงาน หรือเกิดผลลัพธ์ที่ไม่พึงประสงค์⁵⁷ มีผลกระทบให้การดำเนินงานขององค์กรเกิดความเสียหาย ความผิดพลาด การรั่วไหล และเกิดความสูญเปล่า วัตถุประสงค์ของหน่วยงานอย่างหนึ่งอาจประกอบด้วยเหตุการณ์เสี่ยงหลายประการ เหตุการณ์ความเสี่ยงมี 2 มิติ คือ 1) โอกาสของวิกฤตและความไม่สำเร็จที่ควรบริหารเพื่อลดโอกาสเกิดและผลกระทบต่อความเสียหาย และ 2) โอกาสของความสำเร็จที่ควรบริหารเพื่อเพิ่มโอกาสความสำเร็จ หรือที่กล่าวกันว่าเปลี่ยนวิกฤตให้เป็นโอกาส⁵⁸

จากความหมายข้างต้นแล้ว ความเสี่ยงที่สร้างผลลบแก่องค์กรแล้ว ยังแบ่งได้เป็นหลายประเภท

ประเภทของความเสี่ยง

ธรรมชาติของความเสี่ยงอาจเกิดขึ้นได้หลากหลายแตกต่างกันไปตามลักษณะการดำเนินงานขององค์กร⁵⁹ ดังนี้

1. ความเสี่ยงทางการบริหาร (Management Risks) เกิดจากกระบวนการบริหารงานขององค์กรต่างๆ ยากที่จะควบคุมได้ และยากที่จะเอาผิดผู้คนได้ เพราะเป็นความเสี่ยงอันเกิดขึ้นจากกิจกรรมของผู้บริหารระดับสูงที่มีอำนาจตัดสินใจสูงสุด ในการตัดสินใจทางการบริหาร

2. ความเสี่ยงทางสภาพแวดล้อม (Environment Risks) เกิดจากสภาพแวดล้อมโดยรอบธุรกิจที่ส่งผลต่อองค์กรนั้นๆ ความเสี่ยงประเภทนี้มีความหมายกว้าง และอาจจำแนกเข้าสู่ความเสี่ยงประเภทอื่นๆ ได้ด้วย เช่น สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ (Economic Condition) สภาพแวดล้อมทางสังคม (Social condition) สภาพแวดล้อมทางการเมือง (Political condition)

⁵⁷ กองประเมินระบบและการวางแผนตรวจสอบ, "การบริหารความเสี่ยงกับการประเมินการควบคุมภายในด้วยตนเอง." วิชาการปริทัศน์ 12,3 (มีนาคม 2547) : 7.

⁵⁸ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่: แนวคิดและกรณีศึกษา. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 4-2.

⁵⁹ เจริญ เจษฎาวัดย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 234-248.

กฎหมายและกฎข้อบังคับ (Law and Regulation) คู่แข่งขัน (Competitor) และเทคโนโลยี (Technology) เป็นต้น

3. ความเสี่ยงทางธุรกิจ (Business Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะของธุรกิจแต่ละประเภทเป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งอาจเกี่ยวกับ ความพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction) การสาธารณูปโภค (Infrastructure) ทรัพยากรบุคคล (Human Resources) การทุจริตภายใน (Internal Fraud) ความเสี่ยงจากการทุจริตภายนอก (External Fraud) และความเสียหายจากภัยพิบัติ (Catastrophic Loss)

4. ความเสี่ยงทางการเงิน (Financial Risk) เป็นความเสี่ยงที่สำคัญทำให้กิจการสามารถเดินต่อไปได้หรือไม่ เนื่องจากการเงินประดุจเส้นเลือดใหญ่ที่จะไหลหล่อเลี้ยงส่วนต่างๆ ของร่างกาย ภารกิจที่สำคัญของผู้บริหารองค์กรก็คือ การบริหารงานทางการเงินมิให้เกิดความเสี่ยงขึ้น หรือจะต้องใช้ความพยายามให้ความเสี่ยงทางการเงินเกิดขึ้นแก่กิจการแต่น้อยที่สุด ซึ่งความเสี่ยงทางด้านการเงิน ประกอบไปด้วย ตลาดเงิน (Money Market) อัตราดอกเบี้ย (Interest Rate) อัตราแลกเปลี่ยน (Exchange Rate) เครื่องมืออนุพันธ์การเงิน (Derivative Instruments) สภาพคล่อง (Liquidity) และกระแสเงินสด (Cash Flow)

5. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) ระบบการควบคุมภายในเป็นระบบการควบคุมป้องกันมิให้เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน แม้ว่าจะมีระบบการควบคุมภายในที่ดีแล้ว ก็ยังเกิดความเสี่ยงได้ เนื่องจากการปฏิบัติงานยังใช้เจ้าหน้าที่ (คน) ปฏิบัติงานอยู่ ความเสี่ยงที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ มาจาก 1) การละเลยไม่ทำตามระบบปฏิบัติงาน และ 2) การข้ามขั้นตอนของการปฏิบัติงาน⁶⁰

6. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบ (Detection Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากหน่วยงานตรวจสอบภายในอาจตรวจสอบไม่พบรายการที่ผิดปกติได้ ความเสี่ยงที่ตรวจสอบไม่พบเกิดจาก⁶¹

6.1 วิธีปฏิบัติงานการตรวจสอบ เช่น การใช้วิธีตรวจสอบแบบสุ่มตัวอย่าง เช่น การสุ่มแบบเดือนเว้นเดือน หรือตรวจสอบรายการ 80% ของรายการทั้งหมด ซึ่งรายการที่ผิดปกติอาจอยู่ในเดือนที่ไม่ได้ตรวจสอบ หรือ 20% ของรายการทั้งหมด

⁶⁰ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ: อีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 53.

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 54.

6.2 การตรวจสอบขาดประสิทธิภาพ เป็นที่ตัวผู้ตรวจสอบเองที่ขาดประสิทธิภาพ ขาดความรอบคอบ ตรวจสอบแล้วไม่พบ ผ่านรายการที่ผิดปกติ โดยถือว่าเป็นรายการที่ถูกต้อง

6.3 โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบ โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบที่ขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติ ถูกขัดขวาง ถูกสอดแทรก ไม่ให้ตรวจสอบข้อมูล หรือฝ่ายจัดการไม่สนับสนุน

7. ความเสี่ยงจากข้อมูลข่าวสาร (Information Risks) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการใช้ข้อมูลที่ไม่มีคุณภาพในกระบวนการตัดสินใจ และการนำข้อมูลนั้นเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอก

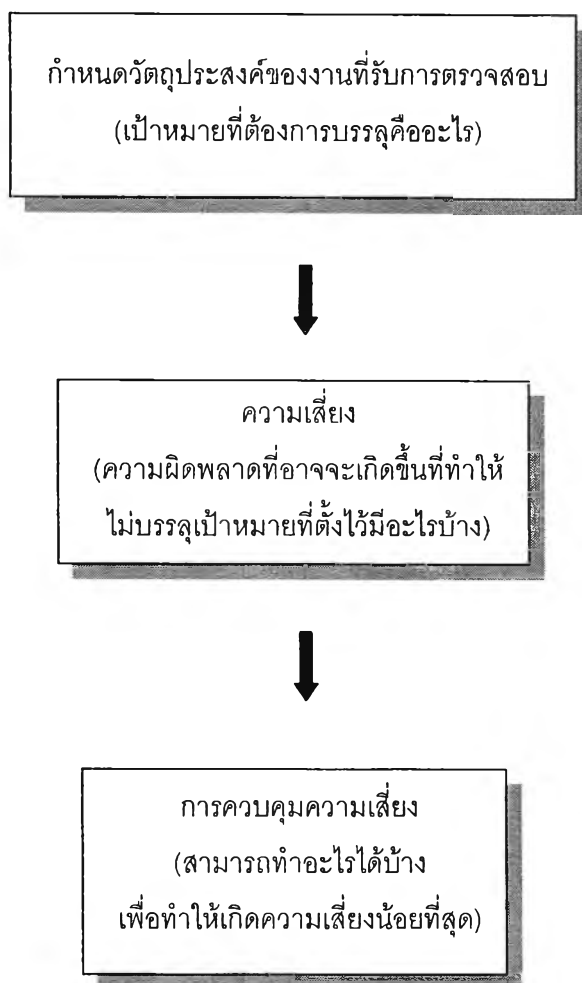
เมื่อทราบถึงความหมาย ลักษณะของความเสี่ยงแต่ละประเภทไปแล้ว ต่อไปจะกล่าวถึงการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ซึ่งการวางแผนการตรวจสอบภายในโดยใช้หลักของการประเมินความเสี่ยงก่อน จะทำให้วางแผนงานตรวจสอบได้อย่างมีหลักเกณฑ์มากยิ่งขึ้น

การประเมินความเสี่ยง

ดังที่กล่าวไปตอนต้นแล้วว่าการประเมินความเสี่ยง ซึ่งเป็นขั้นตอนหนึ่งก่อนการวางแผนการตรวจสอบนั้น จะทำให้การวางแผนและการบริหารงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการมีโปรแกรมการตรวจสอบภายใน (Audit Program) ที่ชัดเจน จะสามารถกำหนดคำสั่งที่ควรใช้ในการตรวจสอบ และจัดอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบเข้าใจกระบวนการทำงานที่จะเข้าไปตรวจสอบอย่างละเอียดและลึกซึ้งทุกขั้นตอน ทำให้วางแผนงานตรวจสอบได้ตรงกับความเสี่ยงที่สูง (High Risk) และสามารถทราบได้ว่าการควบคุม (Control Activities) ที่มีในกระบวนการนั้นๆ ควรปรับปรุงหรือไม่อย่างไร นอกจากนี้ การใช้หลักการประเมินความเสี่ยงยังเป็นการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้มาตรฐานสากล ซึ่งช่วยสร้างความยอมรับจากผู้รับการตรวจสอบได้เป็นอย่างดี⁶² ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรใช้หลักการประเมินความเสี่ยงในการวางแผนการตรวจสอบทุกครั้ง และก่อนทำการประเมินความเสี่ยงจะต้องเข้าใจระบบการปฏิบัติงานนั้นๆ เป็นอย่างดี โดยการประเมินความเสี่ยงสามารถทำได้ดังนี้⁶³

⁶² สุวิมล กุลาเลิศ, "การวางแผนตรวจสอบภายในโดยใช้ Risk Assessment," วารสารนักบัญชี 46,2 (ธันวาคม 2542 – มีนาคม 2543) : 70.

⁶³ พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, WCOSO คืออะไร, "การเงินธนาคาร 19,221 (กันยายน 2543)



ภาพที่ 2 กระบวนการประเมินความเสี่ยง

1. วัตถุประสงค์ของงานที่รับการตรวจสอบ

หลังจากที่ผู้ตรวจสอบมีความเข้าใจขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Process) ขององค์กรเป็นอย่างดีแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องทำความเข้าใจก่อนว่าวัตถุประสงค์ของแต่ละขั้นตอนคืออะไร ซึ่งวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบมักจะตรงกับวัตถุประสงค์ของแต่ละขั้นตอนของผู้รับการตรวจ เนื่องจากผู้รับการตรวจจะมีตั้งวัตถุประสงค์เอาไว้ล่วงหน้าแล้ว⁶⁴

⁶⁴ สุวิมล กุลาเลิศ, "การวางแผนตรวจสอบภายในโดยใช้ Risk Assessment," วารสารนักบัญชี 46,2 (ธันวาคม 2542 – มีนาคม 2543) : 73.

เช่น - วัตถุประสงค์ของการเก็บข้อมูลที่ลูกค้าใช้บริการ คือ เพื่อให้สามารถรวบรวมข้อมูล การใช้บริการของลูกค้าแต่ละรายได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน ในแต่ละรอบของการจัดทำใบแจ้งหนี้

- วัตถุประสงค์ของการส่งใบแจ้งหนี้ คือ สามารถจัดส่งใบแจ้งหนี้ได้อย่างครบถ้วน และสามารถถึงมือลูกค้าก่อนวันครบกำหนดของงวดการชำระเงินเป็นเวลา 1 สัปดาห์

2. ความเสี่ยง

ในเรื่องของความเสี่ยง มีขั้นตอนการวิเคราะห์ความเสี่ยงซึ่งแสดงรายละเอียดดังนี้

2.1 ปัจจัยเสี่ยง (Risk Factor) ปัจจัยเสี่ยงนี้ เป็นปัจจัยที่ทำให้วัตถุประสงค์ไม่บรรลุผล สามารถพิจารณาได้หลายปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอนนั้นๆ ปัจจัยเสี่ยงแบ่งเป็น⁶⁵

ปัจจัยภายนอก ได้แก่

- คู่แข่ง
- พฤติกรรมผู้บริโภค
- เทคโนโลยี
- เศรษฐกิจ
- กฎหมาย

ปัจจัยภายใน ได้แก่

- จริยธรรมและความซื่อสัตย์
- คุณภาพพนักงาน
- ระบบงาน
- การเปลี่ยนตำแหน่ง
- ความกดดัน
- สิทธิการเข้าถึงข้อมูล
- ขนาดของหน่วยงาน

2.2 วิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) เมื่อสามารถระบุปัจจัยเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปของกระบวนการประเมินความเสี่ยง คือ การวิเคราะห์ความเสี่ยง การวิเคราะห์ความ

⁶⁵ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ: ธีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 55.

เสี่ยงสามารถใช้เทคนิคหลายวิธี เนื่องจากการวัดความเสี่ยงเป็นระดับหรือตัวเลขว่ามีผลเป็นอย่างไร หรือเท่าใดนั้น เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยการประเมินภัยสำคัญหรือผลกระทบของความเสี่ยง (Impact) กับความถี่ที่จะเกิดขึ้นหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง(Likelihood) โดยใช้วิธีการให้คะแนน ซึ่งในการวิเคราะห์ความเสี่ยงทั้งสองประเด็นนี้ต้องใช้วิจรรณญาณอย่างมากว่าควรจัดความเสี่ยงที่ค้นพบให้อยู่ในระดับใด ประสบการณ์ของผู้ตรวจ สอบภายในและผู้เกี่ยวข้องจึงเป็นส่วนที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง ดังนั้น อาจพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างผลกระทบของความเสี่ยงหรือโอกาสที่จะเกิดว่าทำให้เกิดความเสี่ยงในระดับใด เช่น ระดับสูง ระดับกลาง ระดับต่ำ แล้วจึงแปรค่าดังกล่าวเป็นตัวแปรอีกชั้นหนึ่งในทางปฏิบัติควรคำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ประกอบด้วย เนื่องจากความเสี่ยงในบางประเภทอาจมีโอกาสที่จะเกิดสูงมาก แต่ผลเสียหายในแต่ละครั้งเป็นจำนวนเงินน้อย แต่หากพิจารณาในภาพรวมแล้ว อาจส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่อองค์กร⁶⁶

2.3 การจัดลำดับความเสี่ยง หลังจากตีค่าความเสี่ยงเป็นตัวเลข 1 – 5 คะแนนจากผลกระทบของความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดขึ้นแล้ว เช่น ในธุรกิจการนำเข้า ความเสี่ยงที่ทำให้ธุรกิจประสบภาวะขาดทุน จากค่าเงินบาทอ่อนตัวลงในขณะที่ประเทศเกิดรัฐประหาร ให้คะแนนความเสี่ยงเท่ากับ 5 นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาปัจจัยอื่นๆ อีกหลายปัจจัยดังที่กล่าวไปแล้วในข้อ 2.1 แล้วให้คะแนนทุกปัจจัยตามผลกระทบของความเสี่ยงและความถี่ที่จะเกิดขึ้น นำคะแนนความเสี่ยงเหล่านั้น มารวมกันแล้วหาค่าเฉลี่ย หลังจากนั้นนำคะแนนเฉลี่ยมาเทียบระดับของความเสี่ยงที่จะทำให้ธุรกิจประสบขาดทุน เป็น 5 อันดับ ดังต่อไปนี้⁶⁷

4.01 – 5.00	=	สูง
3.01 – 4.00	=	สูงปานกลาง
2.01 – 3.00	=	ปานกลาง
1.01 – 2.00	=	ต่ำปานกลาง
0.01 – 1.00	=	ต่ำ

⁶⁶ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน : การประเมินความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบ, (กรุงเทพฯ : กรม, 2546), หน้า 15-16.

⁶⁷ สุวิมล ภูลาเลิศ, “การวางแผนตรวจสอบภายในโดยใช้ Risk Assessment,” วารสารนักบัญชี 46,2 (ธันวาคม 2542 – มีนาคม 2543) : 74.

3. การควบคุมความเสี่ยง⁶⁸

เมื่อได้มีการประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นแล้ว สิ่งที่จะต้องทำในลำดับถัดไป คือ การวางมาตรการหรือวิธีการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยงลง เช่น มีการกำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติงานอย่างละเอียด มีการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสม กำหนดให้รายการที่เกิดขึ้นมีการอนุมัติที่ถูกต้องเสมอ และการบันทึกรายการทางบัญชีเป็นระบบและตรวจสอบได้ การเก็บรักษาสินทรัพย์ได้จัดให้มีขึ้นอย่างรัดกุม เป็นต้น การกำหนดกิจกรรมเพื่อให้เกิดการควบคุมขึ้นนั้น ยังต้องคำนึงถึงความคุ้มค่ากับประโยชน์ที่ได้รับด้วย

การจัดการกับความเสี่ยงที่ผู้ตรวจสอบประเมินและบ่งชี้ออกมาแล้วว่ามีผลกระทบต่อธุรกิจ อาจจะทำให้ได้หลายวิธี เช่น

- หลีกเลี่ยงวิธีเดิม
- เปลี่ยนไปใช้วิธีอื่น
- ยอมรับในระดับความเสี่ยงที่เป็นอยู่
- ลดความเสี่ยงลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

กิจกรรมควบคุมยังแบ่งออกได้เป็นการควบคุมแบบแข็ง (Hard Control) และการควบคุมแบบอ่อน (Soft Control) ตัวอย่างเช่น

การควบคุมแบบแข็งหรือเป็นทางการ เป็นสิ่งที่บังคับให้พนักงานทุกคนในองค์กรจะต้องยึดถือปฏิบัติตามกันอย่างเคร่งครัด เช่น

- นโยบายและระเบียบปฏิบัติ
- โครงสร้างองค์กร
- ขั้นตอนการพิจารณาแบบราชการ
- กระบวนการที่จำกัดขอบเขตอย่างเข้มงวด
- การตัดสินใจโดยส่วนกลาง

การควบคุมแบบอ่อนหรือไม่เป็นทางการ เป็นการจูงใจหรือโน้มน้าวให้พนักงานในองค์กรปฏิบัติตาม เช่น

- ความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงาน
- ความเชื่อใจ
- การให้คุณค่าซึ่งกันและกัน

⁶⁸ พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, "COSO คืออะไร," การเงินธนาคาร 19,221 (กันยายน 2543) :

- ความเป็นผู้นำที่ดี
- ความคาดหวังสูง
- ความเปิดเผย
- มาตรฐานของจรรยาบรรณสูง

ความเสี่ยงเป็นหัวใจสำคัญของการตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในที่ยืดแนว ความเสี่ยงจะทำให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจากการตรวจหาข้อบกพร่อง ที่จะเกิดผลเสียหายแก่องค์กร แล้วหาวิธีการควบคุมหรือแก้ไขข้อบกพร่องนั้น โดยมีการจัดลำดับ ความสำคัญของความเสี่ยงนั้นๆ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหานั้นๆ ที่เกิดขึ้นอย่างทันกาล

7. ความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน จะต้องมีการบริหารงานให้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เกิดประโยชน์ต่อผู้บริหารและต่อองค์กร แต่ผลการตรวจสอบภายในบางครั้งก็สร้างความไม่พอใจ แก่ผู้รับการตรวจ ผู้รับการตรวจจากหลายประเทศมีความรู้สึกไม่พอใจต่อการตรวจสอบภายในมี ถึง 35 เรื่อง ซึ่งโดยสรุปแล้วในเรื่องที่ผู้รับการตรวจไม่พอใจต่อผลการตรวจสอบภายในมีดังต่อไปนี้⁶⁹

1. ผลงานตรวจสอบไม่เคยมีเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง
2. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในไม่มีความเป็นมืออาชีพ
3. เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของระบบปฏิบัติการที่

เข้าตรวจเลย

4. ตรวจเฉพาะปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว (Reactive) ไม่เคยตรวจพบปัญหาที่จะเกิด
ขึ้น (Proactive)
5. การสรุปรายงานการตรวจสอบใช้เวลามากเกินไป

ทั้ง 5 ข้อที่กล่าวมานี้เป็นความไม่เกิดประโยชน์หรือความไม่มีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ส่วนการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพครอบคลุมเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้

⁶⁹ สุวิมล กุลาเลิศ, "บริหารงานตรวจสอบภายในอย่างไร? ให้เข้าตาผู้บริหาร." วารสารนักบัญชี 49,2 (ธันวาคม 2545 – มีนาคม 2546) : 71.

1. การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance)

การกำกับดูแลกิจการ ซึ่งประกอบไปด้วยการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่โปร่งใส มีประสิทธิภาพ มีการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนเพียงพอ และมีการให้สัตยาบันบอกเหตุเพื่อทำการปรับปรุงแก้ไขได้ทันเหตุการณ์เมื่อกิจการมีปัญหาเกิดขึ้น โดยฝ่ายบริหารต้องมีความรับผิดชอบ ต่อทุกฝ่าย คือ ฝ่ายกำกับดูแลในภาครัฐ เจ้าหน้าที่ ผู้ถือหุ้น พนักงาน และมหาชน ระบบบริหาร ลักษณะนี้จึงจะถือเป็นระบบการกำกับดูแลและการบริหารกิจการที่ดี (Good Corporate Governance)⁷⁰ โดยหากจะเกิดการกำกับดูแลและการบริหารกิจการที่ดีแล้ว จะต้องประกอบไปด้วย 3 สิ่งดังนี้

1.1 การดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับความอิสระ (Independence) และมีเสรีภาพ (Freedom) ในการสอบทาน การปฏิบัติงานทางด้านบัญชีและการเงินอย่างเพียงพอ ฝ่ายจัดการยอมให้ผู้ตรวจสอบภายใน ทำการสอบทาน วิเคราะห์ การบันทึกบัญชี และเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีได้อย่างเต็มที่ โดยปราศจากการกีดกันขัดขวางจากผู้ใดตามกระบวนการตรวจสอบภายในที่พึงปฏิบัติ หรือ ตามมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองกันโดยทั่วไป ผลจากการได้รับในการตรวจสอบทางการเงิน และบัญชีจะช่วยให้ฝ่ายจัดการและ/หรือหน่วยงานผู้ปฏิบัติในการออกรายงานทางการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles = GAAP) หรือตามมาตรฐานการบัญชีที่ทางการกำหนดให้ปฏิบัติ⁷¹ นอกจากนี้รายงานทางการเงิน ต้องมีการเผยแพร่ต่อสาธารณชน ทั้งที่เป็นรายงานประจำปีและรายไตรมาส⁷² สิ่งเหล่านี้จะมาซึ่งความน่าเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting) โดยในปัจจุบัน กำหนดให้ประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดการ หรือเจ้าของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีความเชื่อถือได้

1.2 การดูแลระบบควบคุมภายในของบริษัทให้มีความน่าเชื่อถือ เมื่อมีการตรวจสอบภายในองค์กรจะเกิดการกำกับดูแลกิจการ เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการจับประเด็น

⁷⁰ พูลนิจ ปิยะอนันต์, "บทบาทของงานตรวจสอบภายในกับการกำกับดูแลกิจการ," วารสารกรมบัญชีกลาง 39,4(2541) : 13.

⁷¹ เจริญ เจษฎาวุฒิย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 60-61.

⁷² อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน: แนวคิดและกรณีศึกษา. (ม.ป.ท. ,2546), หน้า 5-3

พิจารณารูปแบบพร้อมขององค์กรจากความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น และในหลักการกำกับดูแลกิจการข้อหนึ่งกล่าวว่า นโยบายเกี่ยวกับการดูแลองค์กรจะต้องครอบคลุมในเรื่องของการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส การควบคุมและบริหารความเสี่ยง และจริยธรรมธุรกิจ⁷³ ซึ่งภายหลังจากการตรวจสอบภายในจะก่อให้เกิดผลใน 3 ด้านนี้ โดยในด้านแรก ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 1.1 คือ ต้องมีการทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องน่าเชื่อถือ สามารถเปิดเผยข้อมูลได้ ด้านที่สอง การตรวจสอบภายในต้องกระทำโดยยึดแนวความเสี่ยง (Risk-based Audit) เป็นสำคัญ (รายละเอียดอยู่ในหัวข้อการตรวจสอบภายในโดยยึดแนวความเสี่ยง) และด้านสุดท้าย จริยธรรมธุรกิจ สิ่งหนึ่งที่ต้องกระทำในการตรวจสอบภายใน คือ การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด ซึ่งจะทำให้คนในองค์กรทั้งระดับผู้บริหารและพนักงานระดับปฏิบัติการมีคุณธรรมและจริยธรรม ฉะนั้น องค์กรใดที่มีการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส มีการควบคุมและบริหารความเสี่ยงที่ดี และมีจริยธรรมธุรกิจ องค์กรนั้นย่อมมีความน่าเชื่อถือ กล่าวคือ เมื่อองค์กรมีความโปร่งใส สามารถเปิดเผยข้อมูลแก่สาธารณชน ไม่มีข้อมูลอะไรที่ปิดบัง เป็นการสร้างความมั่นใจให้แก่ทุกฝ่ายได้ว่า องค์กรนี้ไม่ได้ทำอะไรที่เป็นสิ่งเสื่อมเสีย มีการควบคุมการบริหารความเสี่ยงที่ดี องค์กรมีความเสี่ยงน้อยที่สุด มีโอกาสที่จะเลิกกิจการต่ำ และมีจริยธรรมทางธุรกิจ คือ ไม่เอาเปรียบผู้บริโภค ผู้แข่งขัน หรือผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย สิ่งเหล่านี้คือการกำกับดูแลกิจการที่ทำให้ระบบควบคุมภายในของบริษัทมีความน่าเชื่อถือเกิดขึ้น

1.3 การดูแลให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การกำกับดูแลกิจการที่ดีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดขององค์กร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง การเป็นองค์กรที่เคารพกฎหมาย และปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ต้องถือว่าองค์กรนั้นเป็นองค์กรที่ดี เป็นองค์กรที่มีธรรมาภิบาล (Good Governance) อย่างหนึ่ง⁷⁴ และการปฏิบัติตามกฎหมายนี้ ผู้บริหารยังสามารถมั่นใจได้อีกว่าองค์กรจะไม่ถูกฟ้องร้อง ถูกยกเลิกสัญญา การเสียชื่อเสียงหรือเกิดความเสียหายอื่นแก่กิจการ⁷⁵

⁷³ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่:แนวคิดและกรณีศึกษา. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 8-14.

⁷⁴ เจริญ เจษฎาวุธ, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน. (กรุงเทพฯ : พอดี, 2545), หน้า 61.

⁷⁵ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่:แนวคิดและกรณีศึกษา. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 5-3.

2. การเกิดความรับผิดชอบและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ เมื่อมีการตรวจสอบภายในแล้ว การปฏิบัติตามหน้าที่ที่รับผิดชอบของพนักงานในองค์กรจะเกิดขึ้นเนื่องจากมีผู้ตรวจตราการทำงานเพื่อหาข้อบกพร่อง หรือหาความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นกับองค์กรดังนั้น เมื่อมีการตรวจสอบภายใน สิ่งหนึ่งที่จะตามมาคือการปฏิบัติตามหน้าที่ของพนักงานในองค์กรโดยไม่ละเลย ไม่ละหลวมในการปฏิบัติงาน และอีกสิ่งหนึ่งที่จะตามมาคือ การรายงานผลการปฏิบัติงานตามความจริง เนื่องจากหากมีการตรวจสอบภายในแล้วพบการปฏิบัติงานที่ไม่ถูกต้องไม่ตรงตามรายงานที่เสนอต่อผู้บริหารแล้ว จะทำให้พนักงานผู้นั้นมีความผิดได้ เมื่อมีการตรวจสอบภายในก็จะเป็นการป้องกันการรายงานที่ไม่เป็นจริงแก่ผู้บริหาร⁷⁶

3. ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในเป็นการหาจุดที่มีข้อบกพร่องขององค์กร เช่น จุดรั่วไหลของค่าใช้จ่าย จุดที่ไม่ประหยัดวัตถุดิบ หรือจุดที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ เป็นต้น สิ่งเหล่านี้ก็จะยังผลต่อ การทำกำไร การใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสม และการป้องกันทรัพย์สินไม่ให้สูญหาย เป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่มีทั้งประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้องค์กรมีความสามารถแข่งขันกับกิจการอื่น ทั้งในด้านราคา คุณภาพ ความพึงพอใจ เช่น ความรวดเร็วในการตอบสนองลูกค้า การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเทคโนโลยีให้สนองความต้องการลูกค้า ฯลฯ⁷⁷

ประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่องค์กรจะได้รับจากการตรวจสอบภายใน เกิดจากความ เป็นอิสระของหน่วยงานการตรวจสอบภายในและตัวของผูตรวจสอบภายใน ผู้บริหารยอมรับใน รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน และยอมรับในข้อกำหนดบทบาทและหน้าที่ ความรับผิดชอบที่กำหนดเป็นกฎบัตร (Charter)⁷⁸ ยังได้กล่าวถึงองค์ประกอบที่มีผลต่อความสำเร็จของงาน ตรวจสอบภายใน ได้แก่

1. นโยบายขององค์กรและทัศนคติของฝ่ายบริหารต่องานตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ เพราะการทำงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระอย่างเต็มที่ในการตรวจสอบการเสนอข้อเท็จจริง และการให้ข้อเสนอแนะแก่ฝ่ายบริหาร

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5-4.

⁷⁷ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ : แนวคิดและกรณีศึกษา. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2547), หน้า 5-3.

⁷⁸ อังสนา ศรีประเสริฐ, การตรวจสอบภายในกับความสำเร็จขององค์กร, มกค. 20, 3 (กันยายน-ธันวาคม 2543) : 46.

2. จริยธรรม (Ethics) และปรัชญาของการตรวจสอบภายใน หมายถึง ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีคุณธรรม ไม่มีอคติ และมีความรู้เพียงพอ ซึ่งเป็นสิ่งที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานภายใต้ขอบเขตความน่าเชื่อถือ และทำให้เกิดความเป็นธรรมเมื่อเสนอความคิดเห็นหรือการรายงานผลจากการตรวจสอบภายใน

3. ความเข้าใจในตัวผู้ตรวจสอบภายในจากหน่วยงานที่ได้รับการตรวจสอบ (หน่วยรับตรวจ) ซึ่งจะก่อให้เกิดความร่วมมือ และการสนับสนุนให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างเป็นอิสระ และจะช่วยให้งานสำเร็จลุล่วงโดยปราศจากอุปสรรคต่างๆ

4. การให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า สัญญาณเตือนภัยหรือสัญญาณบอกเหตุเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ที่จะต้องตรวจสอบให้พบ ก่อนที่จะเกิดผลเสียหายแก่องค์กรนั้นๆ สัญญาณเตือนภัยเป็นสิ่งที่เตือนให้ผู้รับผิดชอบทราบในเบื้องต้นว่าอาจจะเกิดความผิดปกติขึ้นในองค์กรนั้นแล้ว ยังมีสัญญาณหลายประการเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันและมีแนวโน้มที่สอดคล้องกัน ก็จะเป็นเครื่องชี้ที่แม่นยำยิ่งขึ้น

ก่อนองค์กรจะประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ ซึ่งหากไม่มีสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า ปัญหาจะถูกสั่งสมเรื่อยๆ ทำให้องค์กรได้รับความเสียหายได้ การสะสมของปัญหาและความล้มเหลวขององค์กร อาจแสดงจำแนกเป็นลำดับขั้นตอนที่สัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกันได้เป็น 3 ระยะ คือ ระยะแรกของการก่อตัวหรือต้นเหตุของปัญหา ซึ่งเกิดจากการบริหารระดับสูงที่ไม่เหมาะสม ความผิดพลาดดังกล่าวมีสาเหตุมาจากความไม่มีประสิทธิภาพของการจัดการ หรือเกิดจากเจตนาไม่สุจริตของผู้บริหารระดับสูง ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อการทำงานขององค์กร ทำให้ไม่ได้รับประสิทธิผลหรือประสิทธิภาพในระดับที่เหมาะสมอันควร ระยะนี้อาจถือได้ว่าเป็นระยะที่สอง อันเป็นระยะของการก่อตัวของปัญหา ทั้งนี้ การสะสมของปัญหาการดำเนินดังกล่าวอาจใช้ระยะเวลาก่อตัวนานเพียงใดนั้นขึ้นกับความสำคัญของกิจกรรม และผลกระทบอันอาจเกิดขึ้นต่อองค์กรนั้น ตลอดจนขึ้นกับฐานะความมั่นคงขององค์กร และความจริงจังในการแก้ไขข้อผิดพลาดของฝ่ายบริหาร หากความร้ายแรงของปัญหาดังกล่าวลุกลามมากขึ้น และกระทบต่อฐานะของกิจการจนเห็นได้ชัดแจ้ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากรายงานงบการเงิน ระยะนี้จึงอาจถือเป็นระยะสุดท้าย ซึ่งเป็นระยะความล้มเหลวในการดำเนินงานตามที่กล่าวอ้างกัน อาการของปัญหาที่ตรวจสอบพบในระยะนี้มักจะอยู่ในระดับที่รุนแรง และยากเกินกว่าการแก้ไขการปฏิบัติงานตามวิธีการปกติ ในกรณีนี้ส่วนมากองค์กรจะประสบความล้มเหลวหรือเลิกกิจการในที่สุด⁷⁹

⁷⁹ สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, "การใช้สัญญาณบอกเหตุในการตรวจสอบการดำเนินงานของธุรกิจ," วารสารตรวจเงินแผ่นดิน 2,5 (มกราคม-มีนาคม 2538) : 30.

ดังนั้น ก่อนที่จะประสบความล้มเหลวในธุรกิจ การตรวจพบสัญญาณเตือนภัยย่อมมีประโยชน์อย่างยิ่งต่อองค์กร เหตุการณ์ต่างๆ⁸⁰ ต่อไปนี้เป็นสัญญาณเตือนภัยที่อาจจะก่อให้เกิดความล้มเหลวทางธุรกิจต่อไปในอนาคตได้

1. อัตราส่วนการเก็บเงินต่อยอดที่ถึงกำหนดลดลง ถ้าปัจจัยอื่นๆ เช่น สภาพเศรษฐกิจ ภาวะการเงินไม่เปลี่ยนแปลง

2. คัดลอกรายงานแล้วส่งใหม่ โดยให้เหตุผลว่าเพื่อความเป็นระเบียบเรียบร้อย
3. การบันทึกรายการไม่ทันกาล
4. เหตุผลที่ขอเสนอตัดหนี้สูญไม่ค่อยสมเหตุผล
5. พนักงานบันทึกบัญชีไม่ยอมให้บุคคลอื่นดูบัญชีในความรับผิดชอบ
6. อัตราหักทวงยอดในรายงานที่ส่งไปให้ลูกค้ามีจำนวนสูงผิดปกติ
7. ลักษณะการรับเงินแตกต่างจากที่เกิดขึ้นในช่วงที่ผู้รับผิดชอบโดยตรงรับผิดชอบ
8. ทำการยืมเงินจำนวนเล็กน้อยจากเพื่อนร่วมงานเสมอ
9. มีเช็คส่วนตัวของผู้รักษาเงินรวมอยู่ในยอดเงินที่รับผิดชอบ
10. ยอดสินค้าคงคลังขาดบัญชี
11. การใช้วัตถุดิบสูงกว่าที่ควรจะเป็น
12. แสดงความกังวลต่อคำถามที่เป็นปกติ
13. ชอบเล่นการพนัน
14. ไม่ยอมใช้สิทธิลาพักผ่อนประจำปี หรือหลีกเลี่ยงการเลื่อนตำแหน่ง
15. ผลិតภัณฑ์ขององค์การไปปรากฏในร้านค้าที่ไม่เคยสั่งซื้อสินค้า
16. กล่องบรรจุสินค้ามักจะแตกหรือได้รับความเสียหายโดยไม่มีเหตุผล
17. สินค้าในกล่องหายไปทั้งที่ในบริเวณนั้นเป็นที่เก็บสินค้าเต็มหน่วย
18. อัตราการใช้เครื่องมือเครื่องใช้ไม่สัมพันธ์กับอัตราการผลิต
19. ในระหว่างชั่วโมงทำงานพนักงานนั้นมักไปที่รถตนเองหรือไปแผนกอื่นโดยไม่มีหน้าที่

เกี่ยวข้อง

20. เช็คที่ไม่ลงวันที่ หรือเช็คลงวันที่ล่วงหน้ารวมอยู่ในเงินที่รับผิดชอบ
21. ใช้จ่ายฟุ่มเฟือยและอธิบายว่ามีเงินเหลือจากมรดกตกทอด
22. มีปฏิกิริยาแสดงความไม่พอใจเมื่อถูกตั้งคำถามตามปกติ

⁸⁰ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (กรุงเทพฯ : สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2541), หน้า 60-65.

23. ติดต่อโทรศัพท์กับเจ้าหน้าที่เกินจำเป็น
24. ทำการวิพากษ์วิจารณ์บุคคลอื่นอย่างไม่ยุติธรรม
25. ดื่มจัด เทียวกลางคืนเป็นกิจวัตร สวมคัมกับบุคคลที่มีพฤติกรรมที่ไม่น่าวางใจ
26. สั่งซื้อเครื่องใช้ที่มีราคาแพงผ่านวิธีการสั่งซื้อขององค์กร
27. พกเงินสดติดตัวครั้งละมากๆ หรือทำการซื้อขายหลักทรัพย์ครั้งละปริมาณมาก
28. คบหาสมาคมหรือได้รับการเลี้ยงรับรองจากผู้ขายสินค้าเป็นกิจวัตร
29. เชื้อที่สั่งจ่ายให้องค์การถูกรณาการปฏิเสธการจ่าย
30. บริษัทที่ใหญ่และมีระบบการดำเนินงานที่ดีปฏิเสธหรือหลีกเลี่ยงการติดต่อค้าขายกับองค์กรนั้น
31. การติดต่อสั่งซื้อกระทำกันในกลุ่มผู้ขายเพียงกลุ่มเดียว
32. มีการสั่งซื้อด้วยวิธีการสั่งซื้อพิเศษ โดยไม่มีเหตุผลสมควร
33. ผู้ประกวดราคาต่ำได้รับการปฏิเสธการสั่งซื้อด้วยเหตุผลทางเทคนิคที่ไม่เจาะจงว่าเป็นสิ่งใด

34. เสี่ยงบ่นจากพนักงานถึงคุณภาพของที่สั่งซื้อ

35. มีการแบ่งจำนวนสั่งซื้อให้ย่อยลงเพื่อหลีกเลี่ยงการประกวดราคา

เหตุการณ์แต่ละข้อที่ได้กล่าวมานั้น องค์กรควรจะให้ความใส่ใจถึงสาเหตุที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะหากมีเหตุการณ์หลายอย่างประกอบกัน ก็ยิ่งสร้างความเสียหายแก่องค์กร และเป็นสัญญาณเตือนภัยให้องค์กรนั้นๆ รีบตรวจตรา หาข้อเท็จจริงในเหตุการณ์นั้นๆ ต่อไป

5. **ความมีประสิทธิผลในภาพรวม** เป็นประสิทธิผลของการปฏิบัติงานขององค์กร ตรวจสอบภายใน องค์กรตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จหรือไม่ โดยมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน และการปฏิบัติการตรวจสอบภายในแสดงได้ดังตารางที่ 2.1 ดังนี้

ตารางที่ 2.1 แสดงการปฏิบัติงานขององค์กรตรวจสอบภายในตามวัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์	การปฏิบัติงานตาม Process ของผู้รับการตรวจ	การปฏิบัติงานของ องค์กรตรวจสอบภายใน
<p>1. การปฏิบัติงานมี</p> <p>1.1 ประสิทธิภาพ (Effectiveness)</p>	<p>ตรวจเน้นให้ Operation บรรลุ ตาม KPI (Key Performance Index)</p>	<p>หน่วยงานตรวจสอบภายใน มี KPI เป็นอย่างไร เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> - จำนวนต้นทุนต่อรายงาน - จำนวน Manday ต่อรายงาน - จำนวน CIA, CISA ที่ควรได้ <p>ในแต่ละปี เป็นต้น</p> <ul style="list-style-type: none"> - การเข้าสู่มาตรฐานสากลในการปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งหมดหรือบางส่วน - ความพึงพอใจจากผู้รับการตรวจผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น
<p>1.2 ประสิทธิภาพ (Efficiency)</p>	<p>ตรวจเน้นให้ Operation ใช้ทรัพยากรอย่างสมประโยชน์ในการบรรลุเป้าหมาย</p>	<p>หน่วยงานตรวจสอบภายในใช้ทรัพยากรอย่างสมประโยชน์หรือไม่ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น</p> <ul style="list-style-type: none"> - Man - Method - Machine - Money
<p>1.3 ประหยัด (Economy)</p>	<p>ตรวจเน้นให้ Operation เกิดความประหยัด</p>	<p>หน่วยงานตรวจสอบภายในประหยัดหรือยัง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ในงาน Admin ต่างๆ - ในการใช้เวลาเหมาะสมหรือยัง

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

วัตถุประสงค์	การปฏิบัติงานตาม Process ของผู้รับการตรวจ	การปฏิบัติงานขององค์กรตรวจสอบภายใน
2. ให้ข้อมูลมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ทันเวลา	ตรวจเน้นให้ Operation มีระบบสารสนเทศและระบบข้อมูลทั้งหมดที่ให้ข้อมูลถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา สามารถใช้ในการตัดสินใจได้	ข้อมูลของหน่วยงานตรวจสอบภายในถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลาหรือไม่ - ใช้เวลาในการนำเสนอข้อมูลนานเพียงใด - รายงานแต่ละฉบับใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจของผู้บริหารได้หรือไม่ - การบริหารจัดการระบบข้อมูลของหน่วยงานตรวจสอบเองเป็นอย่างไร โดยเฉพาะข้อมูลที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
3. ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกองค์กร	ตรวจเน้นให้ Operation มีการปฏิบัติตาม - หลักเกณฑ์ ข้อบังคับ - กฎหมาย - กฎระเบียบต่างๆ ขององค์กร	หน่วยงานตรวจสอบภายใน มีหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานอย่างไร ตามมาตรฐานสากลทั้งด้าน ระบบการควบคุมภายใน ระบบการบริหารความเสี่ยง และระบบการกำกับดูแลกิจการ

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

วัตถุประสงค์	การปฏิบัติงานตาม Process ของผู้รับการตรวจ	การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
4. ให้มีความปลอดภัยเกี่ยวกับ ข้อมูลในระบบสารสนเทศ ทรัพยากรบุคคล เงิน สินค้า ทรัพย์สินถาวร อาคารสถานที่ เป็นต้น	<p>ตรวจเน้นให้ Operation มีการ จัดทำนโยบาย</p> <ul style="list-style-type: none"> - การรักษาความปลอดภัยของ องค์กรในต้นระบบข้อมูลสาร สนเทศ - แผนฉุกเฉินเพื่อรองรับสถาน การณ์รุนแรงที่อาจเกิดขึ้น เช่น ไฟไหม้ อุทกภัย เป็นต้น เพื่อให้ การดำเนินธุรกิจต่อเนื่องได้ อย่างรวดเร็วที่สุด - ระบบการรักษาความปลอดภัยด้านชีวอนามัยของ พนักงาน - ระบบการรักษาความปลอดภัยด้านชีวิต ทรัพย์สิน เช่น การเข้าออกสถานที่ การเดินทางของพนักงาน หรือ ผู้บริหาร เป็นต้น 	<p>หน่วยงานตรวจสอบภายใน มี หลักเกณฑ์อย่างไรในเรื่อง</p> <ul style="list-style-type: none"> - การรักษาความปลอดภัยของ ข้อมูลที่ได้รับจากการตรวจ สอบ เช่น ระบบสารสนเทศที่ใช้ บริหารการปฏิบัติตรวจสอบ - การประกันชีวิต สุขภาพ และ อุบัติเหตุของเจ้าหน้าที่ตรวจ สอบภายใน - การแจ้งชื่อเจ้าหน้าที่ตรวจ สอบให้ผู้รับการตรวจสอบ ทราบ ก่อนการเข้าตรวจทุก ครั้งเพื่อป้องกันการที่อาจจะมี บุคคลไม่หวังดีปลอมตัวเป็น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

จะเห็นได้ว่าในตารางข้างต้นเป็นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ซึ่งการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผลจะต้องบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว โดยเป็นผลการดำเนินงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในจะทำให้องค์กรบรรลุผลสำเร็จดังกล่าว ซึ่งจุดที่วัดความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน ได้แก่⁸¹

⁸¹ พันธุ์พงศ์ เกียรติกุล, คู่มือการตรวจสอบและควบคุมภายใน. (กรุงเทพฯ : ธีระป้อมวรรณกรรม, 2544), หน้า 63-64.

- ความพอใจในการตรวจสอบ โดยผู้รับการตรวจสอบพร้อมให้การตรวจสอบและให้ความร่วมมือ ไม่มีเสียงตำหนิ ไม่มีความขัดแย้ง และการที่หน่วยงานขอให้เข้าตรวจสอบบ่อยครั้ง
- คุณภาพของงานตรวจสอบ โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบ ปฏิบัติตามนโยบาย ไม่มีอะไรที่ออกนอกนโยบาย งานตรวจสอบเสร็จเรียบร้อยตามกำหนด และนำเอาข้อเสนอแนะไปปฏิบัติตาม
- ปริมาณงานตรวจสอบ ได้แก่ จำนวนแผนงานและการเข้าตรวจสอบจริงเปรียบเทียบกัน และเป็นไปตามงบประมาณที่กำหนด

การตรวจสอบภายในนับเป็นองค์ประกอบสำคัญสำหรับการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน ด้วยโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อน พนักงานจำนวนมาก ภาวะกระแสโลกาภิวัตน์ที่จะต้องก้าวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของโลก จำเป็นจะต้องพึ่งหน่วยงานหนึ่งซึ่งมีความเป็นอิสระและเป็นกลางให้เข้ามามตรวจสอบการดำเนินงานภายในองค์กรธุรกิจของตน เพื่อปรับปรุงกระบวนการทำงาน เพิ่มประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และให้ความประหยัดแก่การปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น

8. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน Krunger, Steyn และ Kearney⁸² ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน พบว่า สถานที่ปฏิบัติงาน ประเภทของงานที่ตรวจสอบ วุฒิภาวะของผู้ที่ได้รับการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ส่วนระดับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ วัฒนธรรมการทำงาน และผู้ใช้รายงานการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน Schneider⁸³ ยังตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีประเมินความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายใน พบว่า การปฏิบัติหน้าที่มีความสำคัญที่สุดต่อความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายใน รองลงมาคือ ความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ นอกจากนี้แล้ว Chutter, Maryalice, Swanger และ Susan⁸⁴ ได้สำรวจการ

⁸² Kruger, H. A., Steyn, P. J. and Kearney, W., "Determinants of internal audit efficiency," South African Journal of Business Management 33 (September 2002): 53-62.

⁸³ Schneider, A., "Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing," Journal of Accounting Research 22 (August 1984) : 657-678.

⁸⁴ Chutter, Maryalice, Swanger and Susan L., "Internal Auditing in Community Financial Institutions," Community Banker 9 (July 2000) : 34-38.

ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินในสหรัฐอเมริกา พบว่า ขนาดของกิจการ เป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการนำเสนอผลการตรวจสอบ

ส่วนงานวิจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบภายใน ได้แก่ Maletta⁸⁵ ตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีจะตัดสินใจให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องหรือไม่ พบว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการวางแผนการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีจะสนใจปัจจัยด้านความเป็นอิสระ และความรอบคอบในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นพิเศษ เพราะจะมีผลต่อการตัดสินใจให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วย กล่าวคือ หากความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีจะใช้กระบวนการในการประเมินความเป็นอิสระ และประเมินการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในด้วยวิธีการที่สลับซับซ้อนมากกว่า สถานการณ์ที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับต่ำ

Kalbers และ Forgarty⁸⁶ ศึกษาความมีประสิทธิภาพในหน้าที่งานที่เฉพาะเจาะจงของ คณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า อำนาจองค์กรเป็นปัจจัยสำคัญในการมีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพ ส่วนอำนาจจากตัวบุคคล (Diligence) เป็นอำนาจที่มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพในทุกด้านของการปฏิบัติงาน

งานวิจัยในประเทศ ศนิพร จันทรสถาพร⁸⁷ ศึกษาปัจจัยเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ : มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า ในภาพรวมหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในมีความเห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบชุดปัจจุบันของบริษัทสามารถปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลกิจการ ปัจจัยที่ช่วยสนับสนุนให้คณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการแบ่งได้เป็น 2 ปัจจัยใหญ่ คือ (1) ปัจจัยเกี่ยวกับคุณ

⁸⁵ Maletta, M. J., "An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk," *Contemporary Accounting Research* 9 (May 1993): 508-525.

⁸⁶ Kalbers, Lawrence P., and Forgarty, Timothy J., "Audit Committee effectiveness : An empirical investigation of the contribution of power," *Journal of Practice & Theory* 12, 1(April 1993) : 24-29.

⁸⁷ ศนิพร จันทรสถาพร, "ปัจจัยเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน." (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546).

สมบัติเฉพาะตัวของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ปัจจัยคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ ปัจจัยความรู้ความเชี่ยวชาญ และปัจจัยบทบาทการเป็นผู้ประสานงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (2) ปัจจัยด้านอำนาจที่ได้รับมอบหมายจากองค์กร ได้แก่ ปัจจัยอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ และปัจจัยการสนับสนุนฝ่ายตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาด้านอำนาจการให้คุณให้โทษ เมื่อนำปัจจัยมาทดสอบความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม พบว่า ทุกปัจจัยล้วนมีความสำคัญในการอธิบายความมีประสิทธิภาพในหน้าที่กำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบ

นางลักษณีย์ สิริระกุล⁸⁸ ศึกษาปัจจัยสู่ความสำเร็จในงานตรวจสอบภายในในทัศนะของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ข้อมูลด้านการทำงานที่มีลักษณะข้อมูลด้านการทำงาน ความรู้ความเข้าใจในงานตรวจสอบภายใน และการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในแห่งวิชาชีพที่แตกต่างกันมีผลต่อความสำเร็จในงานตรวจสอบภายในที่แตกต่างกัน

⁸⁸นางลักษณีย์ สิริระกุล, "ปัจจัยสู่ความสำเร็จในงานตรวจสอบภายในในทัศนะของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย." (สารนิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการจัดการ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2547).

งานวิจัยที่กล่าวมา สามารถสรุปสาระสำคัญดังตารางต่อไปนี้

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
<p>A: Krunger, Steyn and Kearney (2002: 53-62) B: ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน</p>	<p>- เก็บข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบรวมทั้งผลลัพธ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานเป็นเวลา 12 เดือนจากแผนกตรวจสอบภายในของบริษัทแห่งหนึ่ง</p> <p>- คำนวณหาระดับประสิทธิภาพโดยใช้ Data Envelopment Analysis (DEA) model</p> <p>- ใช้การวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุ (multiple regression analysis) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยกับทิศทางของประสิทธิภาพที่ได้จากการคำนวณใน DEA model</p>	<p>สถานที่ปฏิบัติงาน ประเภทของงานที่ตรวจสอบ คุณลักษณะของผู้ที่ได้รับการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบ (ทิศทางตรงกันข้าม) กับความมีประสิทธิภาพ ส่วนระดับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ วัฒนธรรมการทำงาน และผู้ใช้รายงานการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวก (ทิศทางเดียวกัน) กับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน</p>
<p>A : Maletta (1993: 508-525) B : ตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีจะตัดสินใจให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent risk) หรือไม่</p>	<p>ให้ผู้สอบบัญชีจาก BIG 6 เป็นกลุ่มตัวอย่างในการให้ทำแบบสอบถามด้วยตัวเอง ตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินคือ</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ความเป็นอิสระ 2) ความรู้ความสามารถ 3) การปฏิบัติหน้าที่ 	<p>ผู้สอบบัญชีจะสนใจปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความรอบคอบในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นพิเศษ เพราะจะมีผลต่อการตัดสินใจให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วย กล่าวคือ หากความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง</p>

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
	ใช้ ANOVA ในการทดสอบสมมติฐานในการวิจัย	ผู้สอบบัญชีจะใช้กระบวนการในการประเมินความเป็นอิสระ และประเมินการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในด้วยวิธีการที่สลับซับซ้อนมากกว่าสถานการณ์ที่มีความเสี่ยงเนื่องจากอยู่ในระดับต่ำ
A : Schneider (1984: 657-678) B : ตรวจสอบว่าผู้สอบบัญชีประเมินความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายในด้วยวิธีการใด	เป็นการวิจัยโดยการออกแบบการทดลองเป็นกรณีศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ใช้กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีจาก BIG 8 และเคยตรวจสอบบัญชีให้กับลูกค้าที่มีแผนกตรวจสอบภายในมาก่อน เป็นผู้ประเมินความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายในจากกรณีศึกษาดังกล่าว ส่วนตัวแปรเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ได้แก่ 1) ความรู้ความสามารถ 2) ความเป็นอิสระ และ 3) การปฏิบัติหน้าที่ จากนั้นนำข้อมูลที่ได้มาสร้างเป็นตัวแทนเชิงพรรณนา (descriptive models)	ผู้สอบบัญชีมองว่าตัวแปรด้านการปฏิบัติงานมีความสำคัญที่สุดต่อความน่าเชื่อถือของการตรวจสอบภายใน รองลงมาคือ ความรู้ความสามารถ และ สุดท้ายคือ ความเป็นอิสระ

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
A: Chutter, Maryalice, Swanger and Susan (2002) B: สํารวจการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในของสถาบันการเงินในสหรัฐอเมริกา	<ul style="list-style-type: none"> - ใช้แบบสอบถามเพื่อสอบถามข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน - ให้ประธานฝ่ายบริหารการเงิน (CFO) จำนวน 2,000 คน จากสถาบันการเงินต่าง ๆ ซึ่งได้จากการสุ่มตัวอย่าง เป็นผู้ตอบแบบสอบถาม 	ขนาดของกิจการ (มูลค่าสินทรัพย์) เป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการนำเสนอผลการตรวจสอบ เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่ย่อมมีบุคลากรที่มีประสบการณ์สูงมีงบประมาณมาก มีบุคลากรจำนวนมาก ค่าตอบแทนสูง มีการอบรมวิชาชีพอย่างต่อเนื่องซึ่งตรงกันข้ามกับบริษัทที่มีขนาดเล็ก
A: Kalbers และ Forgarty (1993) B: ความมีประสิทธิภาพในหน้าที่งานที่เฉพาะเจาะจงของคณะกรรมการตรวจสอบ	การวิจัยเชิงสำรวจ ใช้ LISREL, Bivariate Correlational, Factor Analysis	อำนาจองค์การเป็นปัจจัยสำคัญในการมีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพ ส่วนอำนาจจากตัวบุคคล (Diligence) เป็นอำนาจที่มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพในทุกด้านของการปฏิบัติงาน
A: ศนิพร จันทรสถาพร B: ความมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ	หาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบกับความมีประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการ โดยแบ่งเป็น 1) การดูแลการทำรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง 2) ดูแลระบบควบคุมภายในให้มีความน่าเชื่อถือ	พบว่า ทุกปัจจัยได้แก่ ปัจจัยอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ บทบาทการเป็นผู้ประสานงาน และปัจจัยการสนับสนุนฝ่ายตรวจสอบภายใน ล้วนมีความสำคัญในการอธิบายความมีประสิทธิภาพในหน้าที่

A : ผู้วิจัย B : ประเด็นที่ศึกษา	ระเบียบวิธีวิจัย	ผลการวิจัย
	และ 3) ดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมาย กลุ่มตัวอย่างคือหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน 300 ท่าน	กำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบ
A: นงลักษณ์ ลีระกุล (2547) B: ปัจจัยสู่ความสำเร็จในงานตรวจสอบภายใน	ใช้กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ทำงานอยู่ในสถาบันการเงินที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 250 ตัวอย่าง ใช้สถิติ t-test One-Way ANOVA LSD และ Pearson ทดสอบสมมติฐาน	ข้อมูลด้านการทำงานที่มีลักษณะข้อมูลด้านการทำงาน ความรู้ความเข้าใจในงานตรวจสอบภายในและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในแห่งวิชาชีพที่แตกต่างกันมีผลต่อความสำเร็จในงานตรวจสอบภายในที่แตกต่างกัน

สรุปปัจจัยที่ใช้ในงานวิจัย

การศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ทราบถึงปัจจัยหรือตัวแปรต่างๆ ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ โดยสรุปปัจจัยที่ใช้ดังตารางต่อไปนี้

ปัจจัยที่ใช้	ผู้วิจัย/ผู้เรียบเรียง
นโยบายและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร	Kalbers และ Forgarty (1993) SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)
ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ	SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)
ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจ	Krunger, Steyn and Kearney (2002: 53-62), นงลักษณ์ ลีระกุล (2547) SET(2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)

ปัจจัยที่ใช้	ผู้วิจัย/ผู้เรียบเรียง
ความรู้ ทักษะ และมนุษย์สัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน	Krunger, Steyn and Kearney (2002: 53-62), Maletta (1993: 508-525), Margheim (1986: 194-205), Schneider (1984: 657-678), Ruud (2003), SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)
การประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน	Anderson and Richard (2003), ศนิพร จันทรสถาพร (2546) SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)
ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	Anderson and Richard (2003), มาตรฐานการตรวจสอบรหัส 1100, Maletta (1993: 508-525), Margheim (1986: 194-205), Schneider (1984: 657-678), SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)
ขนาดของกิจการ	Chutter, Maryalice; Swanger and Susan (2000)
ความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ด้านการกำกับดูแลกิจการ ด้านความรับผิดชอบ และการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน และการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า	SET (2541), อุษณา ภัทรมนตรี (2546)

กล่าวโดยสรุป จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในข้างต้นทำให้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายและความสำคัญของการตรวจสอบภายใน กระบวนการตรวจสอบภายในแต่ละขั้นตอน และการตรวจสอบภายในโดยยึดแนวความเสี่ยง ตลอดจนประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในที่จะเกิดขึ้นกับองค์กร ซึ่งการตรวจสอบภายในเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร แต่ก่อนที่มูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นจะต้องผ่านกลไกการทำงานที่มีประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ดังนั้น การหาปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในจึงเป็นสิ่งที่น่าสนใจและควรแก่การหาข้อเท็จจริงเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากเมื่อทราบปัจจัยเหล่านั้นแล้ว สามารถนำปัจจัยเหล่านั้นเป็นแนวทางในการปรับปรุงการตรวจสอบภายในให้เกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น งานวิจัยฉบับนี้ได้นำเสนอการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในบทต่อไป