



บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกยุคไร้พรมแดน
THE ROLE OF OUTSOURCED INTERNAL AUDITORS IN THE
BORDERLESS ERA

Received: June 21, 2019

Revised: August 16, 2019

Accepted: August 24, 2019

สุรภา ไถบ้านกวย¹ ประชา ตันเสนีย์² และ อนรรักษ์ ไกรยุทธ³

Surapa Taibanguay, Pracha Tansaeneey, and Anurak Kraiyuth

บทคัดย่อ

สถานะเศรษฐกิจของประเทศไทยมีอัตราการเติบโตอย่างต่อเนื่อง ซึ่งภาครัฐบาลได้ให้ความสำคัญ จึงมีการกำหนดนโยบายสนับสนุนให้เชื้อต่อผู้ประกอบการธุรกิจ เพื่อนำไปสู่มาตรฐานสากลเชื่อมโยงสู่เศรษฐกิจโลก โดยกำหนดนโยบายพัฒนาเศรษฐกิจ ได้แก่ ความมั่นคงและความยั่งยืน ส่งผลต่อการขยายตัวของระบบธุรกิจที่มีการลงทุนเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นการดำเนินธุรกิจของประเทศไทยจึงต้องมีการพัฒนาให้มีความหลากหลายในทุกมิติของการขับเคลื่อนเศรษฐกิจ การเพิ่มศักยภาพ การบริหารคุณภาพ และสมรรถนะของบุคลากร ซึ่งนำไปสู่กระบวนการเพื่อการพัฒนาประเทศและองค์กรอย่างยั่งยืน อีกทั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ความสำคัญกับการสร้างการเติบโตอย่างยั่งยืนและมีคุณภาพที่ส่งเสริมบริษัทจดทะเบียนดำเนินธุรกิจที่คำนึงถึงสิ่งแวดล้อม สังคม และบรรษัทภิบาล จากประเด็นสถิติในภาพรวมของจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีปริมาณเพิ่มขึ้นทุก ๆ ปี และสิ่งที่จำเป็นคือ การเป็นธุรกิจที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นกลไกสำคัญที่ตอบสนองความต้องการการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน ผู้ตรวจสอบภายในจึงถือเป็นกลไกสำคัญที่ทำหน้าที่เป็นเครื่องมือสร้างความมั่นใจในองค์กรธุรกิจ และเพื่อปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงาน ช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ ประเมิน และปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล นอกจากนี้การตรวจสอบภายในจำเป็นต้องประเมินการใช้

¹ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย; The Institute of Internal Auditors of Thailand; Email: drsurapa56@gmail.com

² อาจารย์ประจำหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง Lecturer, Master of Business Administration, Ramkhamhaeng University; Email: tansaeneey@gmail.com

³ คณะอนุกรรมการภาษีสรรพากร สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย; Subcommittee Revenue Tax, Board of Trade of Thailand; Email: dranurak.k@gmail.com



ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์อย่างเหมาะสม รวมถึงการมีระบบการจัดการความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ เหมาะสมกับธุรกิจ และนำพาองค์กรไปสู่ความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ ปัจจุบัน แนวโน้มการใช้บริการผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก จึงเป็นการให้บริการอีกรูปแบบหนึ่งที่นิยมของทั่วโลก และยังพบว่าแนวโน้มสถิติที่จะเพิ่มสูงขึ้นในอนาคต

ดังนั้นประเทศไทยต้องเร่งให้มีการกำหนดระบบและกลไกในการสร้างมาตรฐานของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก เพื่อให้เกิดระบบต่าง ๆ ที่จะสร้างความเชื่อมั่นในการดำเนินงานในภาคธุรกิจของประเทศ ทั้งนี้ระบบกลไกต่าง ๆ เหล่านี้จะเกิดขึ้นได้เป็นรูปธรรมจะต้องอาศัยความร่วมมือประสานกับส่วนงานต่าง ๆ ดังนี้ 1) สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ต้องมีการกำหนดระบบการควบคุมและพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกให้มีคุณภาพ 2) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ต้องให้ความสำคัญในการประสานงานกับสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เพื่อยกระดับการให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกให้เป็นที่ยอมรับ 3) ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่รับผิดชอบในการให้บริการ ต้องพัฒนาตนเอง และสร้างความมั่นใจในคุณภาพการให้บริการที่มีประสิทธิภาพ และ 4) บริษัทหรือผู้ประกอบการรวมทั้งนักลงทุน ที่ใช้บริการหรือข้อมูลจากผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในการใช้บริการจากงานตรวจสอบภายใน

คำสำคัญ: ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย

ABSTRACT

Thailand's economic conditions are constantly growing. The government has paid attention to this and has determined a policy to support business operators in order to achieve international standards connecting to the global economy. The economic development policies have been designated i.e. stability and sustainability affecting the expansion of business systems with continuously increased investments. Therefore, business operations in Thailand must be developed to be diverse in all dimensions of economic mobilization; an increase in capabilities, quality administration, and personnel competencies. This will lead to a procedure of sustainable development of the country



and the organization. In addition, the Stock Exchange of Thailand pays attention to fostering sustainable and quality growth. It encourages listed companies to conduct business that take into account the environment, society and corporate governance. From the statistical issues overall, the number of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET) increases every year. What is highly needed is a business that has a reliable internal control system, which is an important mechanism to meet the current business demands. Internal auditors are, therefore, considered a key mechanism that serves as a tool to build confidence in the business organization, to improve operational procedures to help the organization achieve its objectives, to assess and improve the effectiveness of risk management process, to control, and to supervise. In addition, the internal audit is necessary for the evaluation of the utilization of resources to attain optimal benefits. An efficient system to manage risks that may occur should be provided to be appropriate with the business which will lead the organization to success in its business operations. Presently, the trend of using the services of outsourced internal auditors is a popular service model globally and is expected to increase in the future.

Therefore, Thailand must expedite the establishment of a system and mechanisms to create standards for outsourced internal auditors to build confidence in various operations in the business sector of the country. In addition, these various systems will be materialized with the substantial cooperation with the following departments. (1) The Institute of Internal Auditors of Thailand (IIAT) must have a system for controlling and developing outsourced internal auditors. (2) The Stock Exchange of Thailand (SET) and the Securities and Exchange Commission (SEC) must pay attention to coordinating with IIAT to upgrade the quality of services of the outsourced internal auditors. (3) Outsourced internal auditors responsible for providing quality internal auditing services must have self-development and foster reliability in the quality of the efficient services provided. (4) Companies or business operators as well as investors using the services or information from outsourced internal auditors must have confidence in using the services from the internal audit.

Keywords: Internal Auditor Outsourcing, Institute of Internal Auditors of Thailand



บทนำ

ความท้าทายในการพัฒนาประเทศชาติมีความหลากหลายมิติ ทั้งในมิติเศรษฐกิจที่โครงสร้างเศรษฐกิจยังไม่สามารถขับเคลื่อนด้วยนวัตกรรมอย่างเต็มที่ ผลผลิตภาพการผลิตของภาคบริการและภาคเกษตรที่ยังอยู่ในระดับต่ำ คุณภาพและสมรรถนะของแรงงานที่ยังไม่สอดคล้องกับความต้องการในการขับเคลื่อนการพัฒนาของประเทศ มิติทางสังคมที่การยกระดับรายได้ของประชาชน การพัฒนาคุณภาพการให้บริการ และการขยายโอกาสในการเข้าถึงระบบบริการสาธารณะ ยังคงมีช่องว่างที่สามารถพัฒนาต่อไปได้ และมิติของการบริหารภาครัฐที่ยังขาดความต่อเนื่องและความยืดหยุ่นในการตอบสนองความต้องการในการแก้ปัญหาของประชาชนได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ สถานการณ์ดังกล่าวประเทศไทยจำเป็นต้องมีการวางแผนยุทธศาสตร์ด้านต่าง ๆ ที่รอบคอบและครอบคลุม เพื่อเป็นกรอบในการขับเคลื่อนการพัฒนาประเทศ ให้เจริญก้าวหน้าอย่างมั่นคง มั่งคั่ง และยั่งยืน ตามยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี (พ.ศ. 2561-2580) ที่จะนำไปสู่การปฏิบัติ มีเป้าหมายการพัฒนาประเทศ (สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, สำนักงานเลขาธิการของคณะกรรมการยุทธศาสตร์ชาติ, 2562) ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาผู้ประกอบการในภาคธุรกิจเอกชน อย่างไรก็ตาม ภาคธุรกิจเอกชนและผู้ประกอบการต้องให้ความสำคัญกับการพัฒนาตนเองและองค์กรเช่นกัน เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มและศักยภาพให้มีประสิทธิภาพ เพื่อเตรียมความพร้อมในสถานการณ์แข่งขันที่มีความผันผวน และการนำพาองค์กรสู่ความเป็นสากลในยุคไร้พรมแดนอย่างยั่งยืน

ทั้งนี้ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีบทบาทสำคัญคือเป็นศูนย์กลางการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียน พัฒนาระบบต่าง ๆ ที่จำเป็นเพื่ออำนวยความสะดวกในการซื้อขายหลักทรัพย์และดำเนินธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายหลักทรัพย์ โดยให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี อันเป็นปัจจัยหลักในการเสริมสร้างให้องค์กรมีระบบที่มีประสิทธิภาพ มีความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และเป็นพื้นฐานของการเติบโตอย่างยั่งยืน โดยในปี พ.ศ. 2561 ตลาดหลักทรัพย์ฯ ส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินธุรกิจที่คำนึงถึงสิ่งแวดล้อม สังคม และบรรษัทภิบาล ซึ่งพบว่า บริษัทจดทะเบียนไทยมีความโดดเด่นและได้รับการยอมรับในระดับสากลในหลายมิติ อาทิ การได้รับคัดเลือกเข้าร่วมดัชนีความยั่งยืน (Dow Jones Sustainability Indices--DJSI) เป็นจำนวน 17 บริษัท ซึ่งถือได้ว่าสูงสุดในอาเซียน และรางวัลยอดเยี่ยมด้านนักลงทุนสัมพันธ์ จาก IR Magazine Awards ประจำปี พ.ศ. 2560 ซึ่งบริษัทจดทะเบียนไทยได้รับรางวัลมากที่สุด ในภูมิภาคอาเซียนต่อเนื่องเป็นปีที่ 2 อีกทั้งยังจัดทำรายชื่อนหุ้นยั่งยืน (Thailand Sustainability Investment--THIS) อย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนมีการดำเนินธุรกิจตามแนว



ทางการพัฒนาอย่างยั่งยืน และเป็นทางเลือกแก่ผู้ลงทุนที่สนใจแนวคิดการลงทุนอย่างยั่งยืน และต้องการลงทุนในหุ้นที่สามารถสร้างผลลัพธ์เชิงบวกต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม จากประเด็นสถิติของจำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่มีปริมาณเพิ่มขึ้นทุก ๆ ปี สิ่งที่สำคัญคือ การที่บริษัทต้องมีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ เหมาะสม และมีความน่าเชื่อถือ

ดังนั้นกลไกดังกล่าวจึงจำเป็นต้องมีผู้ตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบภายใน ถือเป็นกลไกสำคัญ ทำหน้าที่เป็นเครื่องมือสร้างความมั่นใจว่ามีระบบงานต่าง ๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสม การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในถือเป็นกิจกรรมที่มีความเป็นอิสระ ดำเนินกิจกรรมในการก่อให้เกิดความเชื่อมั่น และการให้คำแนะนำอย่างเที่ยงธรรม กิจกรรมดังกล่าวได้รับการออกแบบมาเพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร และเพื่อปรับปรุงวิธีปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในจะช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ด้วยการนำวิธีการที่เป็นระบบ ใช้หลักวิชาการในการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล นอกจากนี้ การตรวจสอบภายในจำเป็นต้องประเมินการใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มที่ รวมทั้งมีระบบการจัดการความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม เพื่อนำพาองค์กรไปสู่เป้าหมายในภาวะที่มีความท้าทายมากขึ้น ทั้งจากภายในและภายนอกองค์กรในโลกปัจจุบันที่เต็มไปด้วยการเปลี่ยนแปลง เพื่อการขับเคลื่อนองค์กรไปข้างหน้าอย่างยั่งยืน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562)

ทั้งนี้ การสร้างภูมิคุ้มกัน (Immunity) ที่จะเป็นภูมิคุ้มกันองค์กรที่ดีที่สุด คือวัฒนธรรมองค์กรที่คำนึงถึงความเสี่ยง (Risk Culture) การสร้างให้ทุกคนในองค์กรมีวัฒนธรรมที่คำนึงถึงความเสี่ยงจะสำเร็จไม่ได้ หากคนในองค์กรไม่รู้สึกว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นเพื่อนคู่คิด (Trusted Partner) ที่รู้ทันความเสี่ยง สามารถช่วยเตือนภัย ตลอดจนเป็นที่ปรึกษาที่ช่วยวางแผนบริหารจัดการความเสี่ยง รวมถึงเป็นการกระจายผลประโยชน์อย่างทั่วถึง (Inclusivity) การสนับสนุนให้องค์กรตระหนักถึงการเป็นพลเมืองที่ดีของสังคม (Good Corporate Citizen) เพื่อให้เกิดการกระจายผลประโยชน์อย่างทั่วถึง จะลดการสร้างปัญหาให้แก่สังคม โดยเฉพาะปัญหาความเหลื่อมล้ำ หรือไม่ซ้ำเติมให้ปัญหาที่มีอยู่ ผู้บริหารองค์กรจึงต้องสร้างให้องค์กรเป็นพลเมืองที่ดีของสังคม ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถสร้างความมั่นใจแก่คณะกรรมการและผู้บริหารได้ว่า นโยบายด้านธรรมาภิบาลและนโยบายด้านความยั่งยืนขององค์กรที่กำหนดมานั้นได้ถูกมาปฏิบัติจริงภายในองค์กร (วิโรท สันติประภาพร, 2560)

จากบทความเรื่อง การตรวจสอบภายในโดยจ้างจากหน่วยงานภายนอกในการตอบสนองความต้องการที่เปลี่ยนแปลงไปขององค์กรของดีลอยท์ (Deloitte, 2013) พบว่าสถิติแนวโน้ม



องค์กรต่าง ๆ นิยมใช้บริการด้านการตรวจสอบภายใน โดยการจ้างบริษัทหรือบุคคลภายนอก (Internal Audit Outsourcing) ในการตอบสนองความต้องการที่เปลี่ยนแปลงไปขององค์กร กล่าวคือ การตระหนักว่าองค์กรต่าง ๆ ที่มีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลง ทั้งในรูปแบบ นวัตกรรม ดังนั้น การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในจึงมีความจำเป็นต้องพัฒนาการใช้ วิธีการตรวจสอบ หรือหน้าที่ใหม่ ๆ ที่สามารถแสดงรายงานผลการตรวจสอบได้ก้าวหน้าตาม เทคโนโลยี การพัฒนาให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้เสีย รวมทั้งความพร้อม ในการรับมือกับการบริหารความเสี่ยงที่เกิดขึ้น จึงถือเป็นนวัตกรรมที่วางตำแหน่งการให้บริการใน การตรวจสอบภายในที่สามารถคาดการณ์และตอบสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้ อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องมีระบบกลไกในการนำเสนอการจัดการกับ ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นใหม่ ๆ หรือความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่าง ๆ ขององค์กร จึงเป็นที่มาของการ สนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรู้ความสามารถที่จะนำเครื่องมือและเทคนิคใหม่ ๆ มาใช้ในการพัฒนาความสามารถตอบสนองความต้องการได้อย่างมีประสิทธิภาพ นับเป็นความท้าทายในการตรวจสอบภายใน โดยการพัฒนาศักยภาพการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกันทั้ง อาชีพและหน้าที่ ทั้งนี้ วิทยศาสตร์ดังกล่าวนี้ เป็นสิ่งจำเป็นในการขับเคลื่อนการเปลี่ยนแปลง และ ต้องจัดลำดับความสำคัญให้กับโครงสร้างหน้าที่ต่าง ๆ ในองค์กร รวมถึงการให้คำปรึกษาหารือกับ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารหัวหน้าผู้ตรวจสอบ และผู้นำธุรกิจ เพื่อการพัฒนาแบบ พิมพ์เขียวที่มีวัตถุประสงค์กำหนด รวมทั้งความคาดหวังของการตรวจสอบภายใน ดังนั้น องค์กรประกอบที่สำคัญที่เรียกว่าการตรวจสอบภายในยุคใหม่ จึงเป็นเรื่องของการตรวจสอบภายใน ที่มีหน้าที่สอดคล้องกับความท้าทายในการบริหารความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากเทคโนโลยี และ นวัตกรรมที่มีความหลากหลาย โดยปกป้องสินทรัพย์ และปรับปรุงกระบวนการควบคุมภายในของ องค์กร เช่น ฝ่ายบริหารแสวงหาวิธีการใหม่ในการสร้างและส่งมอบคุณค่าที่มีการวิเคราะห์ข้อมูล และเสริมแนวทางในการพัฒนาการตรวจสอบอย่างเป็นสากล (Deloitte, 2013)

จากข้อมูลสถิติของบริษัท จำกัด (มหาชน) ที่ได้ขอเข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ พบว่า บริษัท จำกัด (มหาชน) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559-2561 มีการใช้บริการการจ้างผู้ตรวจสอบภายใน จากบริษัทหรือบุคคลภายนอก ในอัตราที่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ โดยประกอบด้วยเหตุผลหลัก ๆ ดังนี้

1. การลดค่าใช้จ่าย ต้นทุนการจ้างงาน รวมถึงสวัสดิการ เพราะการจ้างผู้ตรวจสอบ ภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกนั้น บริษัทจะสามารถลดต้นทุนการจ้างงาน รวมทั้งลด ค่าใช้จ่ายหลัก ๆ ที่เกี่ยวกับแรงงานอย่างเรื่องสวัสดิการ



2. ความเชี่ยวชาญในงานตรวจสอบ การจ้างผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกเป็นบริษัทที่ให้บริการเฉพาะทางด้านงานตรวจสอบภายใน ย่อมจะมีความเชี่ยวชาญในงานตรวจสอบเฉพาะด้าน ดังนั้นผลลัพธ์ที่มีคุณภาพจึงสามารถตอบโจทย์ได้

3. การบริหารความเสี่ยง เพราะการที่บริษัทจ้างพนักงานประจำซึ่งไม่อาจเชื่อมั่นและแน่ใจได้ว่า พนักงานคนนั้น ๆ มีความรู้ความสามารถที่เฉพาะลักษณะงานที่เป็นความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน

4. การบริหารเรื่องเวลา เพราะงานตรวจสอบภายในที่ถูกกำหนดตามระยะเวลาสัญญาจ้าง จะช่วยให้งานในแต่ละโครงการสำเร็จตามกรอบระยะเวลาที่กำหนด

5. ความเป็นอิสระกับงานตรวจสอบภายใน พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นพนักงานภายในบริษัทมีปัญหาในเรื่องความเป็นอิสระในงานตรวจสอบในบางครั้ง อาจด้วยเหตุผลต่าง ๆ เช่น ความเกรงใจ แต่สำหรับการใช้บริการงานการจ้างผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก เป็นการทำงานตามหน้าที่และเป็นข้อตกลงที่ชัดเจนในการทำงานการตรวจสอบภายใน

6. หากผลงานไม่เป็นตามกำหนด จะสามารถยกเลิกสัญญาได้ แต่หากจ้างงานพนักงานประจำเข้ามาทำงาน แล้วผลงานไม่ได้ตามคาดหวัง การเลิกจ้างงานพนักงานไม่ใช่เรื่องง่าย

ดังนั้น สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยซึ่งถือเป็นตัวแทนด้านวิชาชีพตรวจสอบภายใน กับสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors) ควรจะเป็นหน่วยงานหลักในการประสานร่วมกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กำหนดให้มีระบบและกลไกที่ดีสำหรับผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ธุรกิจที่ใช้บริการงานตรวจสอบภายใน จ้างจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก รวมทั้งบุคคลที่ใช้ข้อมูลหรือรายงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีการประเมินการควบคุมภายในของกิจการสำหรับผู้มีส่วนได้เสีย

หลักการที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักการ

ธุรกิจจะดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพนั้นต้องมีระบบการบริหารและจัดการที่ดี และที่สำคัญคือ มีการตรวจสอบภายใน ที่จะเป็นตัวบ่งบอกถึงกระบวนการในการดำเนินธุรกิจมีระบบที่เหมาะสมและความเชื่อถือได้ในกระบวนการ รวมถึงข้อมูลที่เป็นประโยชน์และมีประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ ที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักการปฏิบัติให้เป็นแนวทางเดียวกัน ประกอบด้วย



1. ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความซื่อสัตย์ของผู้ตรวจสอบภายในสร้างความไว้วางใจและทำให้วิจารณ์งานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่เชื่อถือ

2. ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะแสดงความเที่ยงธรรมเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการรวบรวม ประเมิน และสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหรือกระบวนการที่ตรวจสอบ อีกทั้งผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง และไม่ปล่อยให้อคติหรือบุคคลอื่นมีอิทธิพลเหนือการประเมิน

3. การรักษาความลับ (Confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะเคารพคุณค่าและสิทธิของผู้เป็นเจ้าของในข้อมูลที่ได้รับ และไม่เปิดเผยข้อมูลโดยปราศจากอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม เว้นแต่เมื่อกฎหมายหรือวิชาชีพกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

4. สมรรถนะในหน้าที่ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ทั้งนี้หลักการปฏิบัติ (Rules of Conduct) มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสำหรับตัวบุคคลและองค์กรธุรกิจ ได้แก่ ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับ ความสามารถในการปฏิบัติดังกล่าวส่งผลต่อการบริหารจัดการองค์กรธุรกิจที่มีประสิทธิภาพและยั่งยืนต่อไป (theiia.org., 2561)

สมรรถนะในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพที่ดีเพื่อให้เกิดความรู้และทักษะด้านการตรวจสอบภายใน การวิเคราะห์เชิงสถิติ การจำแนกข้อมูลที่ดี การนำเสนอรายงานผลการปฏิบัติงานด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรมและรัดกุม สร้างสรรค์และรวดเร็ว มีความน่าเชื่อถือและการเป็นที่ยอมรับเป็นที่ประจักษ์ สามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ระดับ (theiia.org., 2561) ได้แก่

ระดับที่ 0 ไม่แสดงสมรรถนะด้านนี้อย่างชัดเจน

ระดับที่ 1 มีความรู้และทักษะการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย วัตถุประสงค์อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ มีความซื่อสัตย์ต่อตนเองและต่อองค์กร มีจิตสำนึกตามหลักวิชาชีพ และมีความรู้พื้นฐานด้านการเงินและการบัญชี

ระดับที่ 2 แสดงสมรรถนะระดับที่ 1 และวิเคราะห์เชิงสถิติเพื่อการประเมินผล มีกระบวนการคิด และจำแนกข้อมูลที่ดี ประกอบด้วย เลือกลำดับข้อมูลที่มีอยู่มาใช้เป็นข้อมูลในการปฏิบัติงานโดยไตร่ตรองอย่างรอบคอบก่อนตัดสินใจลงมือปฏิบัติงาน มีทักษะการจำแนก



ข้อมูลและการใช้เครื่องมือต่าง ๆ การปฏิบัติงานวิเคราะห์ข้อมูลตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน และการประเมินผลข้อมูลและการเลือกใช้ข้อมูลที่รวบรวมได้เพิ่มเติมมาจัดทำกระดานทำการตรวจสอบ

ระดับที่ 3 แสดงสมรรถนะระดับ 2 และการนำเสนอรายงานอย่างเป็นอิสระ เที่ยงธรรม และระมัดระวังรอบคอบในการทำรายงานข้อเท็จจริง และข้อสรุปตามหลักเกณฑ์การรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง ตรงไปตรงมา ประกอบด้วย มีความรู้ ความเข้าใจ เสนอความคิดเห็นต่อทีมงาน ใช้ดุลยพินิจพิจารณาตัดสินจากข้อมูลที่มีอยู่หรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏในเอกสารแสวงหาข้อเท็จจริง และข้อสรุปด้วยความถูกต้อง โปร่งใส เป็นธรรม แม้ผลการปฏิบัติงานอาจสร้างศัตรูหรือก่อให้เกิดความไม่พึงพอใจให้แก่ผู้เกี่ยวข้องหรือผู้ที่มีส่วนได้เสีย จัดทำ (ร่าง) รายงานผลการตรวจสอบ

ระดับที่ 4 แสดงสมรรถนะระดับ 3 และการปรับปรุงแก้ไขรายงานการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานช่วยเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร ประกอบด้วย ให้คำปรึกษา หรือให้คำแนะนำ และช่วยเหลือหากทีมงานขาดความรู้ ทักษะในการตรวจสอบ และมีความสามารถปรับปรุงแก้ไข (ร่าง) รายงานการปฏิบัติงาน

ระดับที่ 5 แสดงสมรรถนะระดับ 4 และรายงานผลการปฏิบัติงานด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรมและรัดกุม สร้างสรรค์และรวดเร็ว มีความน่าเชื่อถือ และการยอมรับเป็นที่ประจักษ์ ประกอบด้วย การมีวิสัยทัศน์ มองเห็นถึงการพัฒนา/ปรับปรุงกระบวนการทำงานของหน่วยงานในองค์กร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินการให้บรรลุเป้าหมาย มีการกำหนดนโยบาย จัดทำคู่มือขั้นตอนการปฏิบัติงาน วิธีการปฏิบัติงานให้หน่วยงานถือปฏิบัติ เป็นแบบอย่างที่ดี (Role Model) ด้านความน่าเชื่อถือเป็นที่ประจักษ์แก่ภายในและภายนอกองค์กร และสามารถในการถ่ายทอดความรู้ด้านการตรวจสอบภายในได้อย่างดี

การสร้างมูลค่าวิชาชีพตรวจสอบภายในคุณภาพ

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยกล่าวว่า การตรวจสอบภายในคือ การประเมินการปฏิบัติงานในหน้าที่ต่าง ๆ ภายในองค์กรอย่างมีอิสระ เพื่อสนับสนุนฝ่ายบริหารขององค์กรนั้น ๆ อีกทั้งความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน และประโยชน์ต่อองค์กรขึ้นอยู่กับโครงสร้างและปัจจัยพื้นฐาน ประกอบด้วย นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความเข้าใจ และการยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ควรปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานและจริยธรรมแห่งวิชาชีพ เป็นต้น (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2562) อีกทั้งการมีจริยธรรมในวิชาชีพตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญในการ



เพิ่มมูลค่าในการปฏิบัติ ซึ่งเป็นลักษณะ บทบาทหน้าที่ และความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายในที่เอื้ออำนวยให้ผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงข้อมูลที่ต้องรับผิดชอบต่อข้อมูลความลับของหน่วยงานและองค์กร นั่นคือการมีจรรยาบรรณและจริยธรรมในวิชาชีพเพื่อยึดถือปฏิบัติ ได้แก่ การปฏิบัติตนอย่างซื่อสัตย์ สุจริต มีความตั้งใจในการปฏิบัติงาน ความภักดีต่อองค์กร โดยการร่วมมือในกิจกรรมขององค์กร และหลีกเลี่ยงกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย ให้ความสำคัญระมัดระวังในการปฏิบัติงาน รวมถึงการรายงานของผู้ตรวจสอบภายในต้องแสดงถึงข้อเท็จจริงของการรายงานผลการตรวจสอบ เป็นต้น สิ่งทีกล่าวข้างต้นถือเป็นแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับงานตรวจสอบและวิชาชีพที่ผู้ปฏิบัติมีจรรยาบรรณ จริยธรรม และมีความเชื่อถือได้ ส่งผลต่อการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับวิชาชีพตรวจสอบภายในที่ดีให้เป็นที่ยอมรับและเป็นไปตามมาตรฐานสากล (อารวย ดีเลิศ, 2549)

แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับสำนักงานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ

การบริหารองค์กรให้ประสบความสำเร็จ ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญในการวางแผนกลยุทธ์ กำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน รวมถึงระบบการจัดการที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น การตรวจสอบภายในจึงเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ช่วยสนับสนุนให้ผู้บริหารมีระบบการควบคุมภายใน และการจัดการที่มีคุณภาพ พบว่าในปัจจุบันองค์กรธุรกิจต่าง ๆ ที่นิยมใช้สำนักงานตรวจสอบหรือบุคลากรตรวจสอบภายนอกองค์กร เพื่อความเป็นอิสระ ความเชื่อถือได้ของระบบการตรวจสอบที่เป็นที่ยอมรับ ดังนั้นสำนักงานตรวจสอบภายใน หรือบุคคลในวิชาชีพตรวจสอบต้องมีทักษะความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบ และคุณสมบัติของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน รวมทั้งต้องมีการกำหนดสมรรถนะหลักของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกให้ชัดเจน

จากประเด็นดังกล่าวจึงต้องมีหน่วยงานหรือองค์กรกลางในการกำหนดกฎระเบียบ การกำกับดูแล เพื่อเป็นมาตรฐาน และกำหนดคุณสมบัติ เพื่อรับรองสำนักงานหรือบุคลากรเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน อาทิ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เป็นผู้รับผิดชอบในการกลั่นกรองดูแลให้กับผู้ประกอบการหรือหน่วยงาน องค์กรธุรกิจเบื้องต้น เพื่อสร้างความมั่นใจและสร้างมูลค่าของวิชาชีพที่มีคุณภาพ ทั้งนี้จากการวิจัย เรื่อง รูปแบบแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับสำนักงานตรวจสอบภายในคุณภาพของประเทศไทย (สุรภา ไถ่บ้านกวย ประชา ดันเสนีย์ และอนุรักษ์ ไกรยุทธ, 2562) พบว่า สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ควรมีบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบกำกับดูแลวิชาชีพตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล และควบคุมระบบด้านคุณภาพของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก เช่น มีการกำหนดหลักสูตร หรือระบบการพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกให้ชัดเจน รวมทั้งต้องมีหน้าที่รับผิดชอบ



ในการกำกับ และมีระบบควบคุมในด้านการยกระดับคุณภาพสำนักงานตรวจสอบภายในให้เป็นสากล เช่น ด้านคุณสมบัติต่าง ๆ และด้านการบริหาร อีกทั้งการดำเนินการดังกล่าวจะต้องได้รับความร่วมมือส่งเสริมจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการสนับสนุนโครงการยกระดับคุณภาพสำนักงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้สำนักงานตรวจสอบภายในมีความน่าเชื่อถือ และมีระบบข้อมูลเพื่อการตัดสินใจในการเลือกใช้บริการผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ ให้กับกลุ่มองค์กรต่าง ๆ

บทสรุป

ด้วยบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ คือ มีกิจกรรมในการให้หลักประกันอย่างเที่ยงธรรมและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น ดังนั้นการตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบนั้น จึงสรุปเป็นประเด็นสำคัญได้ 2 ประเด็น คือ

1. การให้ความเชื่อมั่นในการให้บริการอย่างมีมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน กล่าวคือ มีการตรวจสอบหลักฐานอย่างเที่ยงธรรม เพื่อให้ได้มาซึ่งการประเมินอย่างเป็นอิสระในกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลขององค์กร เช่น การให้ความเชื่อมั่นทางการเงิน การปฏิบัติงาน การปฏิบัติตามกฎระเบียบ ความมั่นคงปลอดภัยของระบบต่าง ๆ การบริการให้ความเชื่อมั่น ประกอบด้วยการประเมินหลักฐานอย่างเที่ยงธรรมโดยผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ความเห็นหรือข้อสรุปอย่างเป็นอิสระในกระบวนการ ระบบงานหรือเรื่องอื่น ๆ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นผู้กำหนดลักษณะและขอบเขตของภารกิจการให้ความเชื่อมั่นซึ่งจะมีผู้ที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย เจ้าขององค์กร ได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการ ระบบงานหรือเรื่องอื่น ๆ ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ ที่ทำการประเมิน และผู้ใช้รายงานผลการตรวจสอบ ได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ใช้ผลการประเมิน

2. การบริการให้คำปรึกษา ลักษณะงานตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นการเพิ่มคุณค่าให้แก่องค์กรอีกวิธีหนึ่ง ประกอบกับในปัจจุบันนี้หน่วยงานกำกับต่าง ๆ ผู้สอบบัญชี ผู้บริหารและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับองค์กรได้ให้ความสนใจกับระบบการควบคุมภายในขององค์กรเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องให้คำแนะนำเกี่ยวกับการออกแบบระบบการควบคุมภายในที่ดีและ



กิจกรรมการควบคุมภายในแก่ผู้บริหาร รวมถึงการนำมาประยุกต์ใช้ภายในองค์กร และการปรับปรุงพัฒนาระบบการควบคุมภายในเพื่อให้มีประสิทธิภาพสูงสุด โดยข้อเรียกร้องดังกล่าวส่วนใหญ่เป็นข้อเรียกร้องพิเศษที่นอกเหนือจากแผนการตรวจสอบภายในประจำปีขององค์กร

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในได้กำหนดคำนิยามของการบริการให้คำปรึกษา ดังนี้ การบริการให้คำปรึกษา (Consulting Services) คือ กิจกรรมการให้คำปรึกษา แนะนำ และบริการที่เกี่ยวข้องแก่ผู้รับบริการ โดยลักษณะและขอบเขตของงานจะเป็นไปตามข้อตกลงที่ทำขึ้นร่วมกันกับผู้รับบริการและมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลขององค์กร โดยไม่เข้าไปร่วมรับผิดชอบในฐานะผู้บริหาร การบริการให้คำปรึกษามีลักษณะเป็นการให้คำแนะนำ และโดยทั่วไปจะให้บริการก็ต่อเมื่อได้รับการร้องขอจากผู้รับบริการเป็นการเฉพาะ ลักษณะและขอบเขตของภารกิจการให้คำปรึกษาจะขึ้นอยู่กับข้อตกลงกับผู้รับบริการ ภารกิจการให้คำปรึกษาจะมีผู้ที่เกี่ยวข้อง 2 ฝ่าย คือ

1. ผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่เป็นผู้ให้คำปรึกษา และ
2. ผู้รับบริการ ได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ต้องการรับคำปรึกษาในการให้บริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม และไม่เข้าไปร่วมรับผิดชอบในฐานะผู้บริหาร ประเภทของการบริการให้คำปรึกษามีลักษณะงานที่กว้างขวาง ซึ่งลักษณะงานบริการให้คำปรึกษาขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของผู้บริหารในองค์กรที่ต้องการรับบริการ ในการแก้ปัญหาหรือเพิ่มคุณค่าให้แก่องค์กรในเรื่องต่าง ๆ ในปัจจุบันนี้การบริการให้คำปรึกษาได้รับความนิยมนอกจากองค์กรจำนวนมาก ส่งผลให้องค์กรจำนวนมากเปลี่ยนการเรียกชื่อหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็น “การตรวจสอบภายในและบริการให้คำปรึกษา” ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการให้บริการให้คำปรึกษานั้น เพื่อให้การบริการให้คำปรึกษาเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด ในหลายองค์กรผู้ตรวจสอบภายในได้กลายเป็นผู้เชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงจากการที่ได้มีโอกาสปฏิบัติงานบริการให้คำปรึกษา เนื่องจากงานบริการให้คำปรึกษาเป็นงานที่มีลักษณะงานที่หลากหลาย ซึ่งช่วยเพิ่มโอกาสในการฝึกฝนทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ในปัจจุบันบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในมีการเปลี่ยนแปลงจากในอดีต โดยมีบทบาทหน้าที่กว้างขวางมากขึ้น และมีบทบาทสำคัญที่มีผลถึงความสำเร็จขององค์กรตามเป้าหมายที่ได้วางไว้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้บทบาทที่สำคัญของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ในฐานะเป็นที่ปรึกษา (Consultant) โดยทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาของผู้บริหารระดับสูงขององค์กรในประเด็นต่าง ๆ ตามที่องค์กรต้องการ และได้มีการตกลงกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ในปัจจุบันหน่วยงานตรวจสอบภายในของ



องค์กรบางแห่งได้จัดให้มีการเพิ่มตำแหน่ง Internal Audit Consultant หรือ Senior Internal Audit Consultant เพื่อช่วยเพิ่มความสำคัญของการบริการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายในให้เพิ่มมากขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในควรมีทักษะ ความรู้ความสามารถ ที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาของผู้บริหารระดับสูงขององค์กร กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในในฐานะผู้ให้คำปรึกษาจะต้องมีทักษะ ความรู้ในหลาย ๆ ด้านที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ และจะต้องสามารถเรียนรู้สิ่งต่าง ๆ ได้อย่างรวดเร็ว หากผู้ตรวจสอบภายในขาดความรู้ ทักษะ และความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่ ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรรับงานการให้คำปรึกษา รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในจะต้องอาศัยประสบการณ์ในการปฏิบัติหน้าที่และการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อให้การปฏิบัติงานในฐานะเป็นผู้ให้คำปรึกษามีประสิทธิภาพมากที่สุด หลักการสำคัญอีกประการหนึ่งของผู้ตรวจสอบภายในในฐานะผู้ให้คำปรึกษา คือผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติหน้าที่โดยยึดหลักมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรพัฒนาศักยภาพของตนเองรวมทั้งพัฒนาประสิทธิภาพและคุณภาพของการให้บริการคำปรึกษาอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง ผู้ตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตหน้าที่ในการทำงานภายในองค์กรเพิ่มมากขึ้น ด้วยบทบาทการเป็นที่ปรึกษา ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงกับผู้บริหารขององค์กร ตัวอย่างเช่น การประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับความปลอดภัยของเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบการทุจริต การพัฒนาและปรับปรุงข้อบังคับ กฎระเบียบ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรให้เป็นไปตามการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น การตรวจสอบคุณภาพ ซึ่งบทบาทดังกล่าวของผู้ตรวจสอบภายในช่วยเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ด้วยกระบวนการสอบทาน ประเมิน และปรับปรุงกิจกรรมการควบคุม (sudaporn923261101, 2561)

ข้อเสนอแนะ

ธุรกิจควรจะต้องมีระบบและกลไกในการกำหนดและควบคุมผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ เพื่อช่วยเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานตรวจสอบภายในให้มีคุณภาพอย่างต่อเนื่อง โดยการมีกระบวนการสอบทาน ประเมิน และปรับปรุงกิจกรรมในการควบคุมต่าง ๆ ของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก ดังนี้

1. สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นสมาคมวิชาชีพที่ไม่แสวงหาผลกำไร ก่อตั้งโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นศูนย์กลางในการส่งเสริม พัฒนาศักยภาพและวิชาชีพตรวจสอบภายใน รวมทั้งเป็นแหล่งเผยแพร่และแลกเปลี่ยนเรียนรู้ เทคนิค ข่าวสารและประสบการณ์ด้านวิชาการและแนวคิดใหม่ของงานตรวจสอบภายในระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพด้วยกัน ทั้งนี้ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เป็นสมาคมที่ถือเป็นตัวแทนของประเทศไทยที่เข้าร่วมการเป็น



สมาชิกของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors--IIA) ดังนั้นสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยจึงถือว่ามีความสำคัญในการเป็นหน่วยงานหลักที่เข้าร่วมกำหนดและควบคุมบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ เช่นเดียวกับสมาคมวิชาชีพในทางธุรกิจ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในการเป็นศูนย์กลางแหล่งข้อมูลด้านการให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ รวมทั้งมีระบบกลไกต่าง ๆ ในการพัฒนา ควบคุม และติดตามการให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ

2. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.) และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (กลต.) ต้องให้ความสำคัญในการหารือและร่วมประสานงานกับสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยในการตั้งคณะกรรมการขึ้นมาพิจารณาเกณฑ์การให้บริการของผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีคุณภาพ เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องใช้เป็นข้อมูลในการเลือกใช้บริการในการตัดสินใจโดยเฉพาะบริษัทมหาชนที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้มีกฎข้อบังคับให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องมีฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งแสดงถึงการให้ความสำคัญกับความโปร่งใสและระบบธรรมาภิบาล การเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย โดยประเมินความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ ลดความสูญเสีย ช่วยตรวจสอบและป้องกันการทุจริต ควบคุมและกำกับดูแลอย่างเที่ยงธรรม ช่วยสร้างความมั่นใจให้ผู้บริหารองค์กรว่าการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีคุณภาพและประสิทธิภาพ ใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด คุ่มค่า รวมทั้งบุคลากรปฏิบัติงานตามกฎหมายระเบียบที่กำหนด สามารถรับมือกับความเสี่ยงและความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้

3. ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก ปัจจุบันยังไม่มีกำหนดเกณฑ์ที่ชัดเจน หลาย ๆ องค์กรสามารถเลือกใช้บริการผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ปัจจุบันได้มีการเปิดประชาคมอาเซียน ดังนั้นการที่ประเทศไทยเป็นสมาชิก จึงต้องเปิดกว้างให้ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกจากประเทศอื่น ๆ สามารถเข้ามาทำงานได้ และพบว่า หลายบริษัทหรือองค์กรใหญ่ ๆ มีทางเลือกใช้บริการผู้ตรวจสอบภายในต่าง ๆ เหล่านี้มากขึ้น เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเหล่านี้มีทักษะภาษาอังกฤษและความชำนาญระดับนานาชาติ ดังนั้นในระบบของการพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในที่เหมาะสม จึงต้องมีการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันและความน่าเชื่อถือ โดยการรวมกลุ่มวิชาชีพเพื่อให้เป็นที่ยอมรับในมาตรฐานสากลที่มีหน่วยงานภาครัฐให้การสนับสนุนและรับรอง



4. องค์การภาคธุรกิจหรือผู้ประกอบการที่ใช้บริการ ผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอก ซึ่งจะมีความมั่นใจในการเลือกใช้บริการจากผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทหรือบุคคลภายนอกที่เป็นที่ยอมรับในภาคต่าง ๆ ของธุรกิจ เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในการประเมินการควบคุมภายในขององค์กร หรือการประเมินความเสี่ยงต่าง ๆ ขององค์กร

5. การพัฒนาองค์กรให้มีประสิทธิภาพและถือเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรโดยการจัดการองค์กรที่ดีนั้นควรสร้างเครื่องมือโดยการนำนวัตกรรมและเทคโนโลยีที่มีความทันสมัยเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีประสิทธิภาพสำหรับใช้เป็นข้อมูลเพื่อการตัดสินใจสำหรับผู้บริหาร อีกทั้งการนำเทคโนโลยีที่เป็นเครื่องมือสนับสนุนเพื่อวางแผนการจัดการและกลยุทธ์ขององค์กรเพื่อเป็นผู้นำองค์กรและสามารถแข่งขันได้อย่างยั่งยืนสู่สากลในยุคไร้พรมแดนต่อไป

หมายเหตุ: บทความนี้เป็นการแสดงความคิดเห็นส่วนตัวในเชิงวิชาการของผู้เขียนเท่านั้น ไม่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต้นสังกัดใด ๆ ทั้งสิ้น

เอกสารอ้างอิง

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562). ศูนย์รวม Digital Content ความรู้การลงทุน. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก https://www.set.or.th/th/market/market_statistics.html.
- วิโรจน์ สันติประภพ. (2560). บทบาทการตรวจสอบภายในกับยุค 4.0. สืบค้นเมื่อ 4 มกราคม 2562, จาก https://www.bot.or.th/Thai/PressandSpeeches/_speeches/Gov/ SpeechGov_20Oct2017.pdf.
- สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2562). จริยธรรมหน้าที่ของผู้ตรวจสอบ. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก <https://www.internal-audit.chula.ac.th/ethich1-t.htm>.
- สำนักข่าวนิวิสัยไทย. (2562). ซีไอเอ็มบี ไทย ชี้ ปี 2562 เป็นปีทองของเศรษฐกิจ. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก <https://news.mthai.com/economy-news/602952.html>.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, สำนักงานเลขาธิการของคณะกรรมการยุทธศาสตร์ชาติ. (2562). ยุทธศาสตร์กรมการท่องเที่ยว พ.ศ. 2561-2580. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก www.nesdb.go.th/download/document/SAC/NS_SumPlanOct2018.pdf.



- สุรภา ไถ่บ้านกวย, ประชา ตันเสนีย์ และอนุรักษ์ ไกรยุทธ. (2562). รูปแบบแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับสำนักงานตรวจสอบภายในคุณภาพของประเทศไทย. ในรายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ ครั้งที่ 4 (หน้า 888-896). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์.
- อารวย ดีเลิศ. (2549). ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงานตรวจสอบภายในธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์. สืบค้นเมื่อ 4 มกราคม 2562, จาก www2.gspa.buu.ac.th/library/is/mpa47/47932654.pdf.
- Deloitte. (2013). *Internal Audit Outsourcing*. Retrieved March 21, 2019, from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-aers-iat-Outsourcing-standard-version-pdf-061713.pdf>.
- sudaporn923261101. (2561). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก https://sudaporn923261101.wordpress.com/2018_
- theiia.org. (2561). *ประมวลจรรยาบรรณ*. สืบค้นเมื่อ 20 มีนาคม 2562, จาก <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Thai.pdf>.