การตรวจสอบภายในสมัยใหม่

Modern Internal Audit

พรชัย วีระนันทาเวทย์[1*] สุรีย์ โบษกรนัฏ[2]
[1,2]คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม
Phornchai Weerananthawet[1*] Suree Bosakoranut[2]
[1,2]School of Accountancy, Sripatum University
[*]Corresponding Author E-mail: phornchai.w@ubru.ac.th
(Received: 20 Mar, 2020; Accepted: 13 May, 2020)

บทคัดย่อ

การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาที่เป็นอิสระ มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่กำหนดเพื่อเพิ่มมูลค่าการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบระเบียบ การตรวจสอบภายในตามแนวคิดสมัยใหม่ จำแนกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ 7 ประเภท คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติการ การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ การตรวจสอบพิเศษ และการตรวจสอบอื่น ส่วนองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 2013 ประกอบด้วย 5 ประการที่สัมพันธ์กัน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมติดตาม ดังนั้นองค์ประกอบสำคัญที่จะนำไปใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ซึ่งสามารถกำหนดแนวทางได้ สามารถกำหนดตัวแบบที่สำคัญ ได้ 7 ประเด็น คือ 1) การพัฒนางานให้ทันสมัย 2) การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง 3) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม 4) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า 5) การตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย 6) การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน และ 7) การดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี

คำสำคัญ: การตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในสมัยใหม่

Abstract

Internal auditing refers to independent assurance and consultation activities, aimed to added value and improved the operations of the organization. It helps the organization achieve the objectives for added value, improved the effectiveness of the risk management process, systematic control, and supervision. Internal audit according to modern concepts can be divided into 7 major categories which were financial auditing, operational inspection, administrative review, compliance check, information technology examination, special inspection, and another inspection. The components of internal control based on the concept of the COSO 2013 include the Internal Control-Integrated Framework consist of 5 related factors which were control environment, risk assessment, control activities,

information and communication, and monitoring activities. Therefore, the key elements that will be used in the study of modern internal auditing and be able to define as 7 important models, including 1) Modernization 2) Auditing based on risk assessment 3) Participatory auditing 4) Proactive auditing 5) Auditing of a target 6) A integrating internal auditing knowledge and 7) implementing good internal audits.

Keywords: Internal Audit, Modern Internal Audit

บทนำ

การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากปัจจัยต่าง ๆ นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงกิจการในรูปแบบใหม่ ๆ เช่น องค์กรขนาดใหญ่ องค์กรระดับโลก องค์กรเสมือนระดับโลก เป็นต้น องค์กรล้วนต้องปรับเปลี่ยนหรือสร้างนวัตกรรมใหม่ ๆ สนองตอบต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมที่มีความซับซ้อน และส่งผลต่อการพัฒนาเศรษฐกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งการแข่งขันทางธุรกิจที่มีความรุนแรงมากขึ้น องค์กรจำเป็นต้องแสวงหาเครื่องมือและกลยุทธ์ในการดำเนินงานที่ดี ทำการปรับตัวและสร้างแนวทางการตรวจสอบสำหรับการลดความเสี่ยง เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าองค์กรจะดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพและได้เปรียบทางการแข่งขัน

การตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางว่าเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการกำกับดูแลกระบวนการขององค์กร การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาที่เป็นอิสระมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่กำหนด เพื่อเพิ่มมูลค่าการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบระเบียบ ซึ่งมีกระบวนการที่จำเป็นที่เกี่ยวข้องกับ ความน่าเชื่อถือ ถึงกระนั้นการตรวจสอบข้อมูลระดับมืออาชีพของผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายในเพียงทางเดียวยังไม่เพียงพอ ยังต้องอาศัยข้อมูลเชิงกลยุทธ์ของคณะกรรมการ บริษัท และองค์กรที่ผู้บริหารระดับสูงใช้ในการวางแผน

การตรวจสอบภายในสมัยใหม่จึงถูกพัฒนา เพื่อนำไปสู่การบริหารความเสี่ยง ในการจัดกิจกรรมที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนขององค์การ ประกอบกับทรัพยากรและการดำเนินงานที่เหมาะสม การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ (Modern Internal Audit) จึงเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้งานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กรเพราะการตรวจสอบภายในสมัยใหม่นั้น เป็นงานบริหารที่ให้หลักประกันที่มีความเที่ยงธรรม และคำปรึกษาที่มากด้วยคุณค่าแก่องค์การด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการ บริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลภายในองค์การอย่างเป็นระบบและเพื่อเป็นการสื่อให้เห็นถึงความชัดเจนของการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555)

นอกจากนี้ยังมีต้องอาศัยการวางแผนการตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้องค์การมีทางเลือกในการปรับปรุงการบริหารจัดการความเสี่ยงและการควบคุมกิจกรรมของระบบที่เหมาะสม นำไปสู่การควบคุมหรือการบริหารโดยใช้กระบวนการตรวจสอบภายใน (พิริยาภรณ์ อันทอง และศุภกร เอกชัยไพบูลย์, 2559) โดยงานตรวจสอบภายในสมัยใหม่สามารถขยายขอบเขตทางวิชาชีพที่กำหนดแนวทางการปฏิบัติตาม การกำหนดมาตรฐานและจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับคณะกรรมการขององค์กร หรือฝ่ายบริหารระดับสูง เพื่อรายงานแสดงความเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของฝ่ายต่าง ๆ ภายในองค์กรธุรกิจ

อย่างเป็นกลางและเป็นอิสระ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) ดังนั้น องค์การสมัยใหม่จำเป็นต้องปรับปรุงการตรวจสอบภายในโดยอาศัยเครื่องมือสมัยใหม่เพื่อสร้างประสิทธิภาพในการทำงาน และองค์ประกอบของตัวแบบการตรวจสอบภายในสมัยใหม่จะช่วยสร้างประสิทธิผลในการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์การ ทั้งนี้การศึกษาเกี่ยวกับกำหนดตัวแบบของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ข้อมูลในการพิจารณาถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตรวจสอบสมัยใหม่

การทบทวนวรรณกรรม

การตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาที่เป็นอิสระมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่กำหนดเพื่อเพิ่มมูลค่าการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบระเบียบ (จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2557)

ความเป็นมาของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพใหม่ที่โลกเพิ่งรู้จักเมื่อประมาณ 60 ปีที่แล้ว ทั้ง ๆ ที่งานตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติกันมานานกว่านี้มาก เนื่องจากเป็นเป็นเรื่องภายในองค์กรและยังไม่ถือเป็นวิชาชีพ สำหรับประเทศไทยมีหลักฐานปรากฏเมื่อประมาณ 40 ปีที่กล่าวถึงงานตรวจสอบภายในในวงราชการ ดังนั้น ถ้าได้ศึกษาความหมายและพัฒนาการของการตรวจสอบภายใน จะทำให้เกิดความรู้ความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในวิชาชีพนี้ (จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2557) ทั้ง ๆ ที่บางเรื่องเกิดจากระเบียบที่ล้าสมัยไม่ทันกาลงานตรวจสอบภายในจึงมีภาพลักษณ์ด้านลบ ส่วนราชการไทยหลายแห่งผู้ตรวจสอบภายในหลายคนถูกย้ายเพื่อมาประจำการและไม่มีผลงานที่เป็นประโยชน์ต่อองค์กร แต่ภาพลักษณ์เดิมเหล่านี้อาจเป็นอดีตไปแล้ว (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555)

การตรวจสอบสมัยใหม่ เป็นงานบริหารที่ให้หลักประกันที่มีความเที่ยงธรรม และคำปรึกษาที่มากด้วยคุณค่าแก่องค์การ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการ บริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลภายในองค์การอย่างเป็นระบบและเพื่อเป็นการสื่อให้เห็นถึงความชัดเจนของการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับคณะกรรมการขององค์กร หรือฝ่ายบริหารระดับสูง เพื่อรายงานแสดงความเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของฝ่ายต่าง ๆ ภายในองค์กรธุรกิจอย่างเป็นกลางและเป็นอิสระ ซึ่งประกอบด้วยการพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง และการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555)

ความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Success) เกิดจากการพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานขององค์กรโดยอาศัยการปรับเปลี่ยนและส่งเสริมการพัฒนาจากความรู้ ความคิด หลักการ และแนวปฏิบัติตั้งแต่ต้นแสดงให้เห็นภาพส่วนประกอบต่าง ๆ ของปัจจัยที่ส่งเสริมการพัฒนาประสิทธิภาพของบุคคลในการทำงาน เมื่อนำส่วนประกอบต่าง ๆ มาสร้างภาพรวมจะทำให้เกิดการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กร จะมีส่วนช่วยในการควบคุมการทำงานของพนักงานได้เป็นอย่างดี โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมทางกายภาพที่เข้มงวดรัดกุมและสิ้นเปลืองทรัพยากร ทำให้พนักงานทุกคนทราบและเข้าใจในเรื่องกลยุทธ์ขององค์กร เนื่องจากสิ่งที่จะถูกวัดย่อมจะเป็นสิ่งที่องค์กรให้ความสำคัญ ซึ่งจะช่วยให้การปฏิบัติงานขององค์กรมุ่งไปในทิศทางเดียวกันกับกลยุทธ์ขององค์กร (นภดล ร่มโพธิ์, 2554)

การตรวจสอบภายในตามแนวคิดสมัยใหม่ เป็นบริการให้หลักประกันหรือบริการให้ความเชื่อมั่นอาจจำแนกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ 7 ประเภท คือ

1. การตรวจสอบทางการเงิน เป็นการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่า การบันทึกรายการต่างๆ ในบัญชีข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินและรายงานทางการเงินได้จัดทำอย่างถูกต้อง ครบถ้วน เหมาะสม และเชื่อถือได้ และครอบคลุมถึงการจัดวางระบบป้องกันดูแลรักษาและใช้ทรัพย์สินขององค์กรให้ปลอดภัย ตลอดจนการประเมินระบบการควบคุมภายในของการบัญชีและการเงิน (Financial Control) ที่วางไว้ว่ารัดกุม เหมาะสม เพียงพอหรือไม่ เพียงใด การตรวจสอบทางการเงินเป็นการตรวจสอบมุ่งเน้นผลในอดีตที่ได้เกิดขึ้นแล้ว หรือที่เรียกว่า “หลังข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้นแล้ว (After the Facts)” ซึ่งเป็นการตรวจสอบในเชิงค้นหา (Detective Audit) ข้อผิดพลาดในอดีตเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไข (Corrective Audit) การตรวจสอบทางการเงินมักถูกเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statements Audit) แต่ในความหมายที่แท้จริงนั้นคือ การตรวจสอบงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบทางการเงิน

2. การตรวจสอบการปฏิบัติการ (หรือการตรวจสอบการดำเนินการ) เป็นการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่า การปฏิบัติงานหรือขั้นตอนการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและมีประสิทธิผล จนสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่องค์กรกำหนดไว้ โดยมุ่งเน้นประสิทธิภาพ (Efficiency) ประสิทธิผล (Effectiveness) และความคุ้มค่า (Economy) ของกิจกรรมนั้น หากมีอุปสรรคหรือข้อขัดข้องจะได้หาทางแก้ไข การตรวจสอบประเภทนี้เป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานในปัจจุบัน เพื่อมุ่งต่อผลในอนาคต ซึ่งบางครั้ง เรียกว่า การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติการจึงมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า และสอบทานการดำเนินงานหรือแผนงานเพื่อให้แน่ใจว่าผลลัพธ์สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดไว้ เรียกว่า มีประสิทธิผล ดังนั้น การตรวจสอบการปฏิบัติการเป็นการประเมินการควบคุมด้านปฏิบัติการ (Operational Control) การตรวจสอบการปฏิบัติการอาจแยกได้เป็น 4 ลักษณะงาน คือ

2.1 การตรวจสอบการจัดองค์กร (Organization Audit) เป็นการตรวจสอบโครงสร้างของหน่วยงาน การจัดแบ่งส่วนงานและการบริหารงานภายในหน่วยงานนั้น ว่าได้กำหนดขึ้นอย่างเหมาะสมเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงใด

2.2 การตรวจสอบระบบงาน (System Audit) เป็นการตรวจสอบความเหมาะสมของขั้นตอนและวิธีปฏิบัติภายในของหน่วยงานต่าง ๆ ในการที่จะเอื้ออำนวยให้มีการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ

2.3 การตรวจสอบหน้าที่ของงาน (Function Audit) เป็นการตรวจสอบเพื่อพิจารณาว่าหน่วยงานต่าง ๆ หรือเจ้าหน้าที่ภายในหน่วยงานนั้นได้ปฏิบัติงานจริงตามภาระหน้าที่ของงานที่กำหนดไว้หรือไม่และหน้าที่นั้น ๆ ได้กำหนดไว้อย่างเหมาะสมหรือไม่เพียงใด

2.4 การตรวจสอบโครงการ (Program Audit) เป็นการตรวจสอบและประเมินการปฏิบัติงานของโครงการใดโครงการหนึ่งโดยเฉพาะ หรือเป็นการตรวจสอบพิเศษตามความต้องการของฝ่ายบริหารเป็นกรณี ๆ ไป ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบการปฏิบัติการกับการตรวจสอบงบการเงิน สามารถอธิบายได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ข้อแตกต่างระหว่างการตรวจสอบการปฏิบัติการกับการตรวจสอบงบการเงิน

ลักษณะ	การตรวจสอบการปฏิบัติการ	การตรวจสอบงบการเงิน
วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ	วิเคราะห์และปรับปรุงวิธีการและการปฏิบัติงาน	แสดงความเห็นต่องบการเงิน
ขอบเขตของการตรวจสอบ	การปฏิบัติการขององค์กร	งบการเงินและบัญชี
ทักษะความรู้ของผู้ตรวจสอบ	หลากหลายด้าน	การบัญชี
เวลาที่สนใจ	อนาคต	อดีต
ความจำเป็น	สิทธิให้เลือกของฝ่ายจัดการ	บังคับตามกฎหมาย
มาตรฐานที่ใช้ในการปฏิบัติงาน	มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน	มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
ผลการตรวจสอบ	ข้อเสนอแนะต่อฝ่ายจัดการ	ความเห็นต่องบการเงิน
จุดมุ่งเน้น	การปรับปรุงเชิงสร้างสรรค์ต่อการปฏิบัติงาน	งบการเงินแสดงถูกต้องตามที่ควร
มุมมอง	การบริหารหรือการจัดการ	การบัญชีการเงิน
ความสำเร็จ	การนำข้อเสนอแนะไปดำเนินการทางการบริหาร	ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

ที่มา: (จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2557)

3. การตรวจสอบการบริหาร เป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานในหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารงานและการควบคุมทางด้านบริหาร (Management Control) ในทุกระดับขั้นที่กระทำอย่างมีระบบเป็นระเบียบแบบแผน และมีความเป็นอิสระ โดยมุ่งถึงผลในอนาคตเพื่อประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพต่อองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่วางไว้ และเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผู้บริหารว่ามีความสามารถในการบริหารงานที่ดีหรือไม่เพียงใด

4. การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (หรือการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรว่าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งจากภายนอกและภายในองค์กรหรือไม่ เพียงใดข้อกำหนดจากภายนอกองค์กร เช่น กฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ของทางราชการและหน่วยงานกำกับดูแล และข้อกำหนดจากภายในองค์กร เช่น ระเบียบปฏิบัติ นโยบาย แผนงาน และวิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดเป็นการประเมินการควบคุมทางการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Control)

5. การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นการตรวจสอบงานที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการดำเนินงาน เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและความปลอดภัยของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศทางด้านคอมพิวเตอร์การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภายในประเภทอื่นทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติการ และการตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด

6. การตรวจสอบพิเศษ เป็นการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหารเป็นกรณีพิเศษ หรือเฉพาะกิจ หรือกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า

จะมีการกระทำที่ส่อไปทางทุจริตหรือประพฤติมิชอบเกิดขึ้น หรือเรื่องที่ฝ่ายบริหารมีความกังวลและให้ความสนใจเป็นพิเศษมากมายหลายอย่าง เช่น

6.1 การตรวจสอบสืบสวน (Investigative Audit)

6.2 การตรวจสอบการทุจริต (Fraud Audit)

6.3 การตรวจสอบความซื่อสัตย์ (Probity Audit)

6.4 การตรวจสอบตามโปรแกรม (Program Audit) หรือ การตรวจสอบตามความต้องการของผู้บริหารโดยเฉพาะ (Specific Requested by Management Audit)

6.5 การตรวจสอบตามคำสั่งพิเศษของผู้บริหาร (Special Assignment Audit)

7. การตรวจสอบอื่น นอกจากการตรวจสอบภายในทั้ง 6 ประเภทดังกล่าวมาแล้ว ยังมีการตรวจสอบประเภทอื่น ๆ อีก เช่น

7.1 การตรวจสอบสภาพแวดล้อม (Environmental Audit)

7.2 การตรวจสอบคุณภาพ (Euality Audit)

7.3 การตรวจสอบทางสังคม (Social Audit)

การตรวจสอบทั้ง 7 ประเภทที่กล่าวข้างต้นนี้ ผู้ตรวจสอบภายในอาจตรวจสอบพร้อมกันไปในงานตรวจสอบหน่วยงานเดียว หรืออาจแยกตรวจสอบไปทีละประเภทก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ การจัดองค์กรและการบริหารงานภายในของหน่วยงานตรวจสอบภายในเอง ซึ่งสามารถแยกองค์ประกอบของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ตามหลักแนวคิดของ อุษณา ภัทรมนตรี (2555) ได้ดังนี้

1. การพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร (The Development to Date and Meet the Objectives of the Organization) หมายถึง การให้สารสนเทศต่อคณะกรรมการองค์กร คณะกรรมการตรวจสอบฝ่ายบริหารและผู้บริหารการตรวจสอบแบบนี้ กล่าวกันว่าผู้ตรวจสอบต้องคิดเยี่ยงผู้บริหารและควรเสนอรายงานในเรื่องที่เป็นสาระสำคัญในการบริหารปรับปรุงงาน ไม่ใช่รายงานการผิดระเบียบในเรื่องเล็ก ๆ น้อย ๆ หรือรายงานความผิดพลาดด้านการเงินการบัญชี

2. การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (Risk-Based Audit Approach) หมายถึง ผู้ตรวจสอบต้องเข้าใจกระบวนการบริหารความเสี่ยงอย่างเพียงพอ เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีระดับความเสี่ยงสูง การวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านการตรวจสอบให้น้อยที่สุด รวมทั้งการสนับสนุนส่งเสริมกระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กรให้มีประสิทธิผล

3. การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง (Participative Audit and Control Self-Assessment) หมายถึง การตรวจสอบโดยมีการประชุม ประสานงานร่วมกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งในการวางแผน การแก้ไขปัญหาขององค์กรร่วมกัน และเป็นการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเข้าใจและยอมรับผลการตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการแก้ไขและบริหารงาน รวมทั้งใช้แนววิธีการปฏิบัติที่ดีที่สุด เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

4. การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) หมายถึง การทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหา ไม่ใช่การแก้ไขปัญหาในภายหลัง

ซึ่งลักษณะการตรวจสอบภายในแบบเดิม เน้นการตรวจสอบด้านความถูกต้องและกฎระเบียบทางการเงินและบัญชี (Financial Based) แต่ลักษณะการตรวจสอบภายในสมัยใหม่เน้นการตรวจสอบผล

การปฏิบัติงาน (Result Based) โดยพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดและมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และกลยุทธ์สำคัญขององค์การ ดังที่อธิบายในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 สรุปความแตกต่างของบทบาทการตรวจสอบภายในเดิมและสมัยใหม่

บทบาทการตรวจสอบภายในเดิม	บทบาทการตรวจสอบภายในสมัยใหม่
การตรวจสอบเป็นการปฏิบัติตามหน้าที่และหน้าที่คือการตรวจสอบ	การตรวจสอบเป็นการให้สารสนเทศและคำปรึกษาที่เป็นประโยชน์ในการบริหารและเพื่อมูลค่าเพิ่มขององค์การ
ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้รักษากฎ และระเบียบ	ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ส่งเสริมสนับสนุนการปรับตัวและการเปลี่ยนแปลงในองค์การ
ลักษณะงาน เน้นกฎระเบียบด้านการเงิน กฎหมายและระเบียบ	ลักษณะงาน เน้นการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน การกำกับดูแล การตรวจด้านการบริหารและปฏิบัติงาน
การตรวจสอบเน้นนโยบายทางการเงิน	การตรวจเน้นนโยบายและกลยุทธ์ธุรกิจ
การตรวจสอบตามเอกสารรายการค้าและฐานะทางการเงิน	การตรวจสอบตามกระบวนการดำเนินงาน
การตรวจสอบตามรายงานทางการเงินงบประมาณบัญชีและต้นทุน	การตรวจตามรายงานการดำเนินงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ
ปฏิบัติงานตามประสบการณ์หรือมาตรฐานท้องถิ่น	ปฏิบัติงานโดยสอดคล้องกับเกณฑ์มาตรฐานสากล
เป็นผู้ตรวจสอบตลอดไป	สามารถเป็นผู้บริหาร และผู้บริหารระดับสูงควรมีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบ

ที่มา: (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามหลักแนวคิดของ COSO 2013 (Committee of Sponsoring Organizations: COSO)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 2013 ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบเดิม แต่มีการเพิ่มหลักการ (Principles) ในแต่ละองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในออกมาเป็นข้อ ๆ จำนวน 17 หลักการที่เชื่อมโยงกับ 5 องค์ประกอบ เพื่อให้กระบวนการควบคุมภายในเกิดประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งยังมีจุดเน้น (Point of Focus) ของแต่ละหลักการรวมเป็นจำนวน 87 จุด องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิด ของ COSO 2013 ประกอบด้วย 5 ประการที่สัมพันธ์กัน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) กิจกรรมติดตาม (Monitoring Activities) โดยการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ที่สรุปได้จากการศึกษา สามารถกำหนดเป็นตัวแบบที่สำคัญ ได้ 7 ประเด็น คือ 1) การพัฒนางานให้ทันสมัย 2) การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง 3) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม 4) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า 5) การตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย 6) การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน และ 7) การดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี สรุปได้ดังนี้

การพัฒนางานให้ทันสมัย

การพัฒนาการนำเสนอสารสนเทศแก่คณะกรรมการองค์กร คณะกรรมการตรวจสอบฝ่ายบริหารและผู้บริหาร เพื่อใช้ในการตัดสินใจในการประเมินความเสี่ยงขององค์กร (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) การตรวจสอบจะเป็นจุดตั้งต้นในการขับเคลื่อนให้แผนการดำเนินงานตรวจสอบต่าง ๆ จนบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายของงานตรวจสอบต่อการพัฒนาของบริษัทและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีบทบาทสำคัญในการพัฒนางานตรวจสอบภายในองค์กร นอกจากนี้การตรวจสอบภายในที่ทันสมัยควรมีส่วนร่วมในการสร้างมูลค่าเพิ่มอย่างต่อเนื่องประเมินและปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยงด้วยคำแนะนำและข้อเสนอแนะโดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการควบคุมภายในซึ่งจะกลายเป็นเครื่องมือการบริหารความเสี่ยงที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่ทันสมัยและผ่านให้คำปรึกษาเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยงทั้งหมด (Boris, 2015) การควบคุมภายในถือเป็นเครื่องมือพื้นฐานของการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล คือ กิจกรรมหลักของการตรวจสอบภายในที่ทันสมัยเพื่อให้มั่นใจถึงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยงการควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้รับความคุ้มค่า ในการดำเนินการของภาพโดยรวมของภาครัฐบาลทั้งการตรวจสอบภายในที่ฝ่ายบริหารจัดให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และข้อบังคับทางกฎหมายเพื่อให้การบริหารให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Tušek & Pokrovac, 2012) นอกจากนี้ยังมีโครงสร้างองค์กร วิธีการและขั้นตอนต่าง ๆ โดยเน้นถึงความรับผิดชอบของระดับชั้นทั้งหมดในกระบวนการควบคุมภายในทั้งหมดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทั่วไปและเฉพาะเจาะจง กลยุทธ์จึงเป็นตัวกำหนดในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในมีความสำคัญยิ่งต่อความรับผิดชอบในการบริหารจัดการและเพื่อให้มั่นใจได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ได้เพียงพอและป้องกันหรือจำกัดข้อผิดพลาดและการทุจริต (Marin, Silvia & Maria, 2017) ซึ่งปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของการตรวจสอบภายใน ในบริบทของสภาพแวดล้อมในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมถึงการใช้ Enterprise Risk Management (ERM) และระบบ Enterprise Resource Planning (ERP) เป็นการใช้ซอฟต์แวร์ตรวจสอบและความสามารถด้านไอที (เทคโนโลยีสารสนเทศ) ของผู้ตรวจสอบภายในมีผลของการรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในบทบาทของผู้ตรวจสอบภายใน แต่ก็ยังมีงานวิจัยเพียงบ้างส่วนเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลในการใช้ผู้ตรวจสอบภายในและประสิทธิผลจากมุมมองตามบริบท

การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง

การเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีการวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านการตรวจสอบให้น้อยที่สุดการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ด้านการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) ผู้ตรวจสอบต้องเข้าใจกระบวนการบริหารความเสี่ยงอย่างเพียงพอเพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีระดับความเสี่ยงสูง การวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านการตรวจสอบให้น้อยที่สุด อันเป็นผลมาจากเรื่องอื้อฉาวทางการเงินการฉ้อฉลได้กลายเป็นความกังวลที่สำคัญไปแล้วทศวรรษที่ผ่านมา ซึ่งได้ยกประเด็นเรื่องความรับผิดชอบในการตรวจสอบการทุจริตของผู้ตรวจสอบแสดงให้เห็นว่าระดับความเสี่ยงการทุจริตที่ได้รับการประเมินมีผลกระทบขั้นพื้นฐานต่อชั่วโมงรวมที่กำหนดไว้สำหรับการตรวจสอบพร้อมกับโครงสร้างภายในของจำนวนชั่วโมงที่ จัดสรรให้กับการตรวจสอบ (Fortvingler & Szívós, 2016) องค์ประกอบที่สำคัญเกี่ยวกับการตรวจสอบ ได้แก่ การเลือกลูกค้า การวางแผนโปรแกรมการตรวจสอบ และการประเมินความเสี่ยง ทั้งหมดอาจได้รับผลกระทบจากแนวทางการประเมินความเสี่ยงและตีความหลักฐานการตรวจสอบ การศึกษาทดลองนี้จะตรวจสอบว่าการประเมินความเสี่ยงได้รับผลกระทบจากแนวทางการประเมินความเสี่ยงและการยืนยันแนวคิด วิธีการ

ประเมินความเสี่ยงถูกจัดการโดยการกระตุ้นให้เกิดความเชื่อมั่นเมื่อเทียบกับการประเมินความเสี่ยงตามความเป็นไปได้ แนวคิดความเชื่อมั่นถูกจัดการโดยระบุคำยืนยันงบการเงินที่จะตรวจสอบในรูปแบบบวกและลบ (Fukukawa & Mock, 2015) ผู้สอบบัญชีใช้แบบจำลองความเสี่ยงการทุจริตการประเมินความเสี่ยงอย่างเหมาะสมการทุจริตในระดับที่ต่ำและความเสี่ยงการทุจริตสูง ขณะที่ผู้สอบบัญชีโดยใช้ตรวจสอบความเสี่ยงแบบดั้งเดิมรุ่นวิธีการประเมินความเสี่ยงการทุจริตที่เป็นหลักในระดับเดียวกันภายใต้เงื่อนไขความเสี่ยงอย่างใดอย่างหนึ่ง (Theodore, Rajendra & Wright, 2017) เพื่อเพิ่มบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการความเสี่ยงซึ่งจะส่งผลดีต่อคุณภาพการตรวจสอบ และเพื่อประเมินสถานะปัจจุบันของการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบตามมาตรฐานและข้อบังคับของยุโรปในปัจจุบันโดยการวิเคราะห์ทางทฤษฎีเกี่ยวกับความเสี่ยงด้านการตรวจสอบที่แตกต่างกัน (Munteanu, 2015)

การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม

การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมเป็นการประสานงานร่วมกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงานและผู้ตรวจสอบทั้งในการวางแผน การแก้ไขปัญหาขององค์กรร่วมกัน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) เป็นการตรวจสอบโดยมีการประชุมประสานงานร่วมกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงานและผู้ตรวจสอบ ทั้งในการวางแผน การแก้ไขปัญหาของกิจการร่วมกัน การตรวจสอบสมัยใหม่มักเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบลูกค้าที่ใช้ข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่เพื่อให้สามารถแข่งขันและมีความเกี่ยวข้องในสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในปัจจุบันนอกจากนี้ลูกค้าที่มีส่วนร่วมจำนวนมากกำลังรวมข้อมูลขนาดใหญ่นี้ด้วยวิธีวิเคราะห์ทางธุรกิจใหม่ ๆ และซับซ้อนเพื่อสร้างความชาญฉลาดในการตัดสินใจจากนั้นจะทบทวนระเบียบเกี่ยวกับหลักฐานการตรวจสอบและขั้นตอนการวิเคราะห์ในทางตรงกันข้ามกับสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้นใหม่ของข้อมูลขนาดใหญ่และการวิเคราะห์ขั้นสูง ในสภาพแวดล้อมของข้อมูลขนาดใหญ่วิชาชีพการตรวจสอบมีศักยภาพในการดำเนินการวิเคราะห์เชิงคาดการณ์และเชิงพรรณนาที่ก้าวหน้ามากขึ้น (Appelbaum, Kogan & Vasarhelyi, 2017) การตรวจสอบภายในในการช่วยบรรเทาความเสี่ยงที่สำคัญขององค์กรได้เพิ่มขึ้นอย่างมาก เช่น ในการสร้างความมั่นใจว่าภารกิจจะดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้นและให้ความสำคัญกับความเสี่ยงทั้งหมดขององค์กร ทรัพยากรการตรวจสอบภายในที่ขาดแคลนจะถูกใช้อย่างเหมาะสมกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงที่ดำเนินการโดยองค์กรยังไม่เพียงพอที่จะให้การตรวจสอบภายในพึ่งพาผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยงซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับรูปแบบการทำงานได้อย่างเหมาะสม ข้อกังวลที่สองคือการตรวจสอบภายในไม่เต็มใจที่จะใช้แนวทางความเสี่ยงที่บริสุทธิ์เมื่อทำภารกิจการตรวจสอบและยังคงชอบที่จะใช้วิธีการควบคุมโดยเน้นที่พื้นที่ที่มีความเสี่ยงสูง (Coetzee & Lubbe, 2014)

การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า

การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า คือ การการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดีรวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาไม่ใช่การแก้ไขปัญหาในภายหลัง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) เพื่อให้การจัดการเชิงกลยุทธ์แบบองค์รวมมีประสิทธิภาพมากขึ้นเราจำเป็นต้องเปลี่ยนความสำคัญของการเคลื่อนไหวจากข้อกังวลหลัก ๆ ของการวัดไปสู่กระบวนการจัดการด้านประสิทธิภาพที่ครอบคลุมมากขึ้นในทศวรรษที่ผ่านมาเพื่อมุ่งเน้นในเชิงรุกในการบรรลุเป้าหมายและเป้าหมายเชิงยุทธศาสตร์ ในที่สุดหน่วยงานต่าง ๆ จะต้องเชื่อมโยงกระบวนการบริหารจัดการเชิงยุทธศาสตร์และกระบวนการบริหารจัดการผลการปฏิบัติงานอย่างใกล้ชิดกับความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน (Poister, 2010) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ มุ่งไปที่กลยุทธ์การปรับกระบวนการผลิตเป็นส่วนสำคัญของวิธีการปรับปรุงกระบวนการที่เรียกว่าการควบคุมกระบวนการวิศวกรรมและมันก็มักจะบูรณาการกับการควบคุมกระบวนการทางสถิติ เพื่อปรับปรุง

ประสิทธิภาพการควบคุมกระบวนการในขณะที่การควบคุมความคิดเห็นถูกนำมาใช้เพื่อชดเชยการเบี่ยงเบนการส่งออก การควบคุมความเสี่ยงเป็นกลยุทธ์เชิงรุกควบคุมอยู่บนพื้นฐานของกระบวนการวัดโดยตรงและจะทำหน้าที่ก่อนที่จะส่งผลกระทบต่อการรบกวนระบบของการควบคุมความเสี่ยงมักจะรวมกับการควบคุมความคิดเห็นเพื่อลดการเปลี่ยนแปลง และมีความพยายามหลายครั้งในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง แต่วิกฤตการณ์ทางการเงินยังคงเกิดขึ้น สิ่งนี้แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนถึงวิธีการตรวจสอบภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพขององค์กรที่ขาดการบูรณาการโดยเฉพาะกลยุทธ์เชิงรุกที่เหมาะสมในทุกสถานการณ์ กลยุทธ์การตรวจสอบภายในเชิงรุกถือเป็นเครื่องมืออันทรงพลังที่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงสิ่งแวดล้อมซึ่งสามารถนำองค์กรไปสู่ความสำเร็จอย่างยั่งยืน (Takan, 2015) ในช่วงหลายปีที่ผ่านมามีการหารือกันอย่างมากเกี่ยวกับขอบเขตและลักษณะที่แท้จริงของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการทุจริต วัตถุประสงค์ของการศึกษา คือ เพื่อตรวจสอบว่าศาลและองค์กรวิชาชีพในระบบกฎหมายที่ใช้หลักการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงในการประกาศใช้การตรวจสอบที่นำเสนอความรับผิดชอบเชิงรุกเกี่ยวกับการทุจริต ซึ่งสังเกตเห็นผลลัพธ์ของกรณีการฉ้อโกงที่เกิดขึ้นจริงซึ่งระบบศาลและหน่วยงานด้านวิชาชีพในเดนมาร์กสร้างความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ด้วยชุดข้อมูลรวมถึงกรณีที่มีการเผยแพร่ทั้งหมดในช่วงปี ค.ศ. 1996–2006 พบว่าผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบของเดนมาร์กได้ใช้ความรับผิดชอบเชิงรุกใหม่ที่ระบุโดยผู้กำหนดมาตรฐานในขณะที่ศาลและองค์กรวิชาชีพดูเหมือนจะเห็น "การเปลี่ยนแปลง" ที่เป็นการชี้แจงความรับผิดชอบที่มีอยู่เท่านั้น ซึ่งความรับผิดชอบในเชิงรุกไม่ได้ถูกเร่งโดยมติของศาล (Claus, Lars & Seehausen, 2012)

การตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย

การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ด้านการตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย คือ การจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมพร้อมกับความชัดเจนของงบประมาณเป้าหมาย และการนำการควบคุมภายในมาใช้มีผลอย่างมีนัยสำคัญและเป็นผลบวกต่อประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ซึ่งสรุปความได้ว่าเป็นการยกเว้นเจ้าหน้าที่โครงสร้างในกระบวนการจัดทำงบประมาณ การตรางบประมาณเป้าหมายที่ชัดเจนยิ่งขึ้นและสามารถทำความเข้าใจได้ว่าเป็นฝ่ายหน่วยงานเองที่ดำเนินการและให้การสนับสนุนโดยใช้การควบคุมภายในที่ดี ซึ่งจะช่วยปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการขององค์กร ถึงกระนั้นการจัดทำงบประมาณแบบมีส่วนร่วมบางส่วนมีความชัดเจนของงบประมาณเป้าหมายและการนำระบบควบคุมภายในมาใช้มีผลในเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ซึ่งสรุปความได้ว่าเกิดการมีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำงบประมาณในการกำหนดเป้าหมายงบประมาณที่ชัดเจนยิ่งขึ้น และผู้ปฏิบัติงานสามารถทำความเข้าใจในการนำระบบควบคุมภายในมาใช้ในหน่วยงาน และหน่วยงานสนับสนุนของรัฐบาลสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่บริหารในแต่ละหน่วยงานได้ (Cecilia, 2014) แม้ว่าจะมีความซับซ้อนของเป้าหมายของบริษัท ซึ่งจะทำให้ตรวจสอบบัญชีและความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างเป้าหมายทางธุรกิจและวิชาชีพการบัญชีซึ่งถูกบันทึกไว้ในเอกสาร โดยงานวิจัยก่อนหน้านี้ชี้ไปที่การเติบโตที่โดดเด่นของเป้าหมายเชิงธุรกิจในบริษัท การตรวจสอบบัญชีตั้งแต่กลางปี ค.ศ.1960 เป็นต้นไป แสดงให้เห็นถึงการล่มสลายขององค์กรขนาดใหญ่ เช่น บริษัท Enron ที่มุ่งเน้นความสนใจของสาธารณชนในเชิงธุรกิจและการศึกษานี้ท้าทายการตรวจสอบการรับรู้ของผู้ตรวจสอบบัญชีของเป้าหมายของบริษัทตรวจสอบบัญชีและพันธมิตรการตรวจสอบในปี ค.ศ. 2005 (Breda, 2011)

การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน

การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน เป็นการนำความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในมาประยุกต์ใช้ในกระบวนการตรวจสอบภายใน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555) เป็นวิวัฒนาการการบริหารความเสี่ยง ผู้ตรวจสอบภายในจะมุ่งเน้นเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดการประสิทธิภาพซึ่งมาตรการวิธีการที่มีประสิทธิภาพที่องค์การจะบรรลุวัตถุประสงค์ทางธุรกิจสำคัญด้วยการเน้นการเติบโต ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในควรให้ความเชื่อมั่นและให้คำแนะนำให้คำปรึกษาเกี่ยวกับความสำเร็จของวัตถุประสงค์การสื่อสารไปยังผู้มีส่วนได้เสียรูปแบบการวางแผนขององค์กรเชิงกลยุทธ์และรูปแบบอื่น ๆ ที่เป็นการจัดการทันเวลาด้วยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่จำเป็นสำหรับการที่มีประสิทธิภาพในการตัดสินใจในการจัดตำแหน่งแต่หลายองค์การที่ได้กลับถูกจัดกลุ่มให้ข้อมูลแก่ผู้บริหารและคณะกรรมการ นอกจากนี้ ยังคำนึงถึงความแตกต่างพื้นฐานระหว่างกระบวนการ และการตรวจสอบภายใน ซึ่งหมายถึงการใช้ "มุมมองประสิทธิภาพ" เมื่อเทียบกับ "มุมมองความเสี่ยง" หมายความว่า การบูรณาการความเสี่ยงกับผลการปฏิบัติงานเมื่อกระบวนการจัดการตัวบ่งชี้ประสิทธิภาพ ได้รับการปฏิบัติแล้วองค์กรต่าง ๆ สามารถทำตามขั้นตอนเดียวกันในการพัฒนาและรวม ตัวบ่งชี้ความเสี่ยงที่สำคัญเนื่องจากการตรวจสอบภายในมีประสบการณ์ในการระบุถึงความเสี่ยงที่เกิดขึ้นใหม่ และมีการเปลี่ยนแปลงของผู้สอบบัญชีที่สามารถช่วยผู้บริหารในการกำหนดตัวบ่งชี้ความเสี่ยงที่สำคัญที่มีความสำคัญต่อมูลค่าทางธุรกิจและผลตอบแทนของผู้ถือหุ้นมากที่สุด (Baker, 2016) ในขณะเดียวกันการลดปัญหาไปสู่ระดับองค์กรจากคำถามแบบบูรณาการนี้ควรเป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการระบุเครื่องมือที่จำเป็นสำหรับการจัดการความทันสมัยและการเติบโตอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นการนำกระบวนการบริหารจัดการสมัยใหม่และการบูรณาการการตรวจสอบและกิจกรรมการควบคุมภายในเข้ากับองค์กรควรให้ภาพที่ดีขึ้นของกระบวนการภายในภายในองค์กรของภาครัฐจะให้ข้อมูลที่ดีขึ้นในการตัดสินใจในการจัดการทั้งหมด (Dumitrescu & Calota, 2014) ผู้ตรวจสอบภายนอกและพนักงานที่มีหน้าที่ในการดำเนินงานและความรับผิดชอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากจะให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับข้อกำหนดเฉพาะสำหรับระบบการจัดการแบบบูรณาการแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการบริหารคุณภาพอาจไม่ควรละเลยถึงความสามารถของระบบการจัดการแบบบูรณาการและรวมการตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตามการตรวจสอบแบบบูรณาการทำให้สามารถบรรลุผลในกระบวนการตรวจสอบโดยยังคงรักษาผลประโยชน์ที่ได้จากการตรวจสอบ เช่น การปรับปรุงกระบวนการ (Hoy & Foley, 2015)

การดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี

เนื่องจากการตรวจสอบภายในมีการขยายตัวและมีความเข้มแข็งตามภาวะเศรษฐกิจปัจจุบันและวิกฤตการณ์ทางการเงินที่ปรากฏอยู่ทั่วโลกและขึ้นอยู่กับชาติใหญ่ล่าสุดและการศึกษาระหว่างประเทศเกี่ยวกับบทบาทของรัฐในการตรวจสอบภายในและบทบาทขององค์การการตรวจจับความเสี่ยง ดังนั้นการดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี ต้องเน้นโอกาสที่มีคุณค่าการตรวจสอบภายในและโอกาสในการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงกระบวนการที่นำไปสู่การใช้สถานะที่ถูกต้องและสร้างสรรค์ (Lupu, Neagu & Minea, 2013) การดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี เกิดจากบทบาทหน้าที่ของการตรวจสอบภายในในการบริหารความเสี่ยงในองค์กรเกิดขึ้นจากการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบภายในในกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงในสถานประกอบการ ได้แก่ กระบวนการตรวจสอบภายใน ความรับผิดชอบของการตรวจสอบภายในเป็นเพียงการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการใช้วิธีการบริหารความเสี่ยงในขณะที่การจัดตั้งกระบวนการในการบริหารความเสี่ยงและการตัดสินใจเกี่ยวกับการขจัดข้อเสียและการปรับปรุงกระบวนการความเสี่ยงการจัดการเป็นความรับผิดชอบสำหรับผู้บริหาร (Angelova & Koleva, 2015) การควบคุมภายในและ

การบริหารงานถือเป็นกุญแจสำคัญในการดำเนินการและพัฒนาความรับผิดชอบในการบริหารจัดการในภาครัฐ ซึ่งกำหนดกรอบการควบคุมในภาคนี้และสร้างหลักเกณฑ์ในการประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในและการบริหารงานของภาครัฐ (Dascălu & Nasta, 2015) การตรวจสอบภายใน ภายในหน่วยงานต่าง ๆ ถูกพัฒนาและทดสอบแบบจำลองเพื่อตรวจสอบบทบาทของผู้บริหารระดับสูงและผู้ตรวจสอบภายในในการอำนวยความสะดวกในการเรียนรู้จากการตรวจสอบภายในและผลักดันให้เกิดการปรับปรุงประสิทธิภาพ เพื่อพัฒนาทักษะด้านทรัพยากรและพฤติกรรม ช่วยให้เกิดการเรียนรู้จากการตรวจสอบและช่วยหน่วยงานที่ได้รับการตรวจสอบเพื่อปรับปรุงจริยธรรมความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในองค์กร (Ma'ayan & CarmeliInternal, 2016)

สรุป

การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาที่เป็นอิสระมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ต่างๆ ที่กำหนดเพื่อเพิ่มมูลค่าการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบระเบียบ ซึ่งถูกพัฒนาเป็นการตรวจสอบภายในตามแนวคิดสมัยใหม่ ประกอบด้วย การพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ ซึ่งสอดคล้องกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 2013 ประกอบด้วย 5 ประการที่สัมพันธ์กัน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมติดตาม ดังนั้น การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ที่สรุปได้จากการศึกษา สามารถกำหนดตัวแบบที่สำคัญได้ 7 ประเด็น คือ 1) การพัฒนางานให้ทันสมัย 2) การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง 3) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม 4) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า 5) การตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย 6) การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน และ 7) การดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบสมัยใหม่ ทำให้สามารถระบุถึงองค์ประกอบสำคัญที่จะนำไปใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ซึ่งสามารถกำหนดแนวทางได้ 7 ประเด็น คือ การพัฒนางานให้ทันสมัย การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้า การตรวจสอบความชัดเจนของเป้าหมาย การบูรณาการความรู้ตรวจสอบภายใน และการดำเนินการตรวจสอบภายในที่ดี ซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ข้อมูลในการพิจารณาถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตรวจสอบสมัยใหม่

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.หทัยรัตน์ ควรรู้ดี คณบดีคณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานีที่ให้การสนับสนุนในการศึกษาครั้งนี้

เอกสารอ้างอิง

จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2557). **การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน**. กรุงเทพฯ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นภดล ร่มโพธิ์. (2554). **การวัดผลการปฏิบัติงานองค์กร**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พิริยาภรณ์ อันทอง และศุภกร เอกชัยไพบูลย์. (2559). **Checklist พิชิตธุรกิจยั่งยืน ฉบับ SME**. กรุงเทพฯ: ศูนย์รับผิดชอบต่อสังคม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.

อุษณา ภัทรมนตรี. (2555). **การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ แนวคิดและกรณีศึกษา**. กรุงเทพฯ: ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

Angelova, B. & Koleva, B. (2015). The Role of Internal Audit in Rink Management System of the Companies. **Economic Development/Ekonomiski Razvoj**, **17**(3), 1-10.

Appelbaum, D., Kogan, A. & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, **36**(4), 1-27.

Baker, L. L. (2016). Integrating Key Risk and Performance Indicators. **Internal Auditor**, **73**(3), 23-27.

Boris, T. (2015). The Influence of the Audit Committee on the Internal Audit Operations in the system of Corporate Governance, Evidence from Croatia. **Economic research, Ekonomska istraživanja**, **28**(1), 187-203.

Breda, S. (2011). Commercial and Professional Audit Goals: Inculcation of Audit Seniors. **International Journal of auditing**, **1**(1), 316-332.

Cecilia, L. K. (2014). The Effect of Participative Budgeting, Budget Goal Clarity and Internal Control Implementation on Managerial Performance. **Research Journal of Finance and Accounting**, **5**(12), 81-87.

Claus, H., Lars B. L. & Seehausen, J. (2012). Establishing Proactive Auditor Responsibilities in Relation to Fraud: the Role of the Courts and Professional Bodies in Denmark. **International Journal of Auditing**, **16**(1), 79-97.

Coetzee, P. & Lubbe, D. (2014). Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements. **International Journal of Auditing**, **18**(2), 115-125.

Dascălu, E. D. & Nasta, L. (2015). Managerial Accountability – A Key Factor in the Implementation of Internal Control Systems. **Ovidius University Annals, Series Economic Sciences**, **15**(2), 229-235.

Dumitrescu, P. A. & Calota, G. (2014). The Importance of Internal Audit in Optimizing Management Processes. **Internal Auditing & Risk Management**, **9**(4), 11-20.

Fortvingler, J. & Szívós, L. (2016). Different Approaches to Fraud Risk Assessment and Their Implications on Audit Planning. **Periodica Polytechnica: Social & Management Sciences**, **24**(2), 102-112.

Fukukawa, H. & Mock, T. J. (2015). Audit Risk Assessments Using Belief Versus Probability. **Acta universitatis danubius: oeconomica**, **11**(3), 114-125.

Hoy, Z. & Foley, A. (2015). A Structured Approach to Integrating Audits to Create Organizational Efficiencies: Iso 9001 and ISO 27001 Audits. **Total Quality Management & Business Excellence**, **26**(5/6), 690-702.

Lupu, B. M., Neagu, M. L. & Minea, V. (2013). Internal Audit, Risk Detection Tool for Contemporary Arises. **Internal Auditing & Risk Management**, **8**(2), 149-158.

Ma'ayan, Y. & CarmeliInternal, A. (2016). Audits as A Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in Work Units. **Journal of Business Ethics**, **137**(2), 347-363.

Marin, N. P., Silvia, M. P. & Maria, D. G. (2017). **The Internal Control Management Development Strategy in Romania**. Retrieved April 2, 2019 from https://papers.ssrn.com/sol3/cf_dev/AbsByAuth.cfm?per_id=2763609.

Munteanu, C. C. (2015). Audit Risk Assessment in the Light of Current European Regulations. **Acta Universitatis Danubius: Oeconomica**, **11**(3), 114-125.

Poister, T. H. (2010). The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance. **Public Administration Review**, **1**(70), 246-254.

Takan, C. (2015). Proactive Internal Audit Strategy and Firm Performance: A Conceptual Framework. **Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies**, **20**(2), 81-161.

Theodore, J. M., Rajendra P. S. & Arnold, M. W. (2017). Fraud Risk Assessment Using the Fraud Risk Model as A Decision Aid. **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, **14**(1), 37-56.

Tušek, B. & Pokrovac, I. (2012). Independence as A Precondition of an Effective Internal Audit Activity. **Proceedings of International Conference of the Faculty of Economics Sarajevo (ICES)**, 114-125.