

บทที่ 2

แม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

IIA ได้ประมวลจรรยาวิชาชีพการตรวจสอบภายในใหม่ เมื่อวันที่ 17 มิถุนายน ค.ศ. 2000 ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2002 เพื่อส่งเสริมจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพงานตรวจสอบภายใน และเป็นพื้นฐานความน่าเชื่อถือต่อการประเมินและแสดงความเห็นอย่างเที่ยงตรงเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง ประมวลจรรยาวิชาชีพที่ IIA จัดทำขึ้นนี้ ประกอบด้วยหลักการสำคัญ 4 ประการ โดยอธิบายถึงหลักความประพฤติที่เกี่ยวกับวิชาชีพ การปฏิบัติกิจกรรมงานตรวจสอบภายใน กฎข้อพึงประพฤติ 12 ข้อที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงประพฤติ หรือได้รับการคาดหวังว่าควรจะทำ

จริยธรรมแห่งวิชาชีพตรวจสอบภายใน

จริยธรรมเป็นสิ่งสำคัญในการประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายใน อันเป็นนามธรรมที่เกี่ยวข้องกับความดีงามหรือคุณธรรม ก่อนจะศึกษาจริยธรรมของวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ควรทำความเข้าใจคำว่า คุณธรรม จริยธรรม จรรยาวิชาชีพ และจรรยาบรรณก่อนเป็นสำคัญ

1. ความหมายของคำที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม

คำที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมและความหมายมีดังนี้

1.1 คุณธรรม (virtue) หมายถึง ความดีงามภายในจิตใจของมนุษย์ ซึ่งประพฤติปฏิบัติจนเคยชินด้วยความดีงามนั้น อันเป็นหลักมาตรฐานแห่งความประพฤติในทางที่ดีที่ชอบ ซึ่งยอมรับกันว่าเป็นสิ่งที่ถูกต้องควรและเป็นแนวการปฏิบัติตนให้เป็นคนที่มีคุณค่า

1.2 จริยธรรม (ethics) หมายถึง ธรรมที่เป็นข้อประพฤติปฏิบัติ หรือศีลธรรม อันดี หรือแนวคิดของการปฏิบัติตนว่าถูกหรือผิด ทำให้เราทราบว่าการกระทำของเราผิดศีลธรรมหรือไม่

จริยธรรมถือเป็นส่วนหนึ่งในระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี จริยธรรมคือการกำหนดว่าอะไรเป็นสิ่งที่ถูกต้อง (right) เหมาะสม (proper) และยุติธรรม (justice) จริยธรรมเป็นเรื่องที่อาศัยการใช้เหตุผลและดุลพินิจอย่างมีหลักการ ตลอดจนความเชื่อในการเลือกตัดสินใจปฏิบัติ เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลระหว่างผลประโยชน์ส่วนตัว เปรียบเทียบกับข้อเรียกร้องทางสังคม

1.3 จรรยาวิชาชีพ (professional ethics) หมายถึง กฎเกณฑ์ความประพฤติหรือมรรยาท ในการประกอบอาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพแต่ละสาขา เช่น แพทย์ วิศวกร ทนายความ ผู้สอบบัญชี เป็นต้น จรรยาวิชาชีพมีผลผูกมัด หรือผูกพันทางจิตใจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีศักดิ์ศรีแห่งความเป็นมนุษย์และศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพของตนเป็นเดิมพันหรือค้ำประกัน

1.4 จรรยาบรรณ (code of ethics) หมายถึง จรรยาวิชาชีพที่กำหนดขึ้นแล้วนำมาประมวลไว้ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพแต่ละสาขาได้มีหลักเกณฑ์สำหรับยึดถือปฏิบัติในขณะปฏิบัติหน้าที่งาน และใช้เป็นมาตรฐานแห่งความประพฤติสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพ จรรยาบรรณเป็นข้อพึงปฏิบัติเกี่ยวกับจริยธรรมหรือวิธีปฏิบัติ ซึ่งมีคุณค่าต่อตนเองและสังคม ผู้ประกอบวิชาชีพต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณ โดยมีหลักการที่มุ่งให้บริการต่อสังคมเป็นที่ตั้ง มากกว่าคำนึงถึงการแสวงหาเงินและผลประโยชน์กำไรเหมือนดังเช่นนักธุรกิจทั่วไป

2. วัตถุประสงค์ของจริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในควรมีจรรยาบรรณ หรือจริยธรรมแห่งวิชาชีพ สถาบันผู้ตรวจสอบภายในระหว่างประเทศแห่งสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดจริยธรรมให้ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในยึดถือเป็นแนวปฏิบัติ เพื่อวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพตรวจสอบภายใน
2. เพื่อให้วิชาชีพตรวจสอบภายในเป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลทั่วไป รวมทั้งการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ

3. โครงสร้างของจริยธรรมวิชาชีพตรวจสอบภายใน

จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งได้เป็น 3 ส่วน คือ

3.1 ข้อคิดเบื้องต้น (introductory comments) กล่าวถึง วัตถุประสงค์ของจริยธรรม ค่านิยมของการตรวจสอบภายใน องค์ประกอบของจริยธรรม การถือปฏิบัติและการบังคับใช้

3.2 หลักการพื้นฐาน (fundamental principles) ที่เกี่ยวกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในทุกคนควรยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักการพื้นฐานดังต่อไปนี้

3.2.1 ความมีเจตจำนงที่มั่นคง ความมีเจตจำนงที่มั่นคงของผู้ตรวจสอบภายในก่อให้เกิดความไว้วางใจและเป็นรากฐานแห่งการตัดสินใจที่น่าเชื่อถือและยอมรับจากบุคคลทั่วไป

3.2.2 ความเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นมืออาชีพ ต้องมีความเที่ยงธรรมอย่างยิ่งในการรวบรวมข้อมูล ประเมินผล และสื่อสารข้อมูลในกิจกรรมงานตรวจสอบ หรือกระบวนการที่เข้าไปตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเชื่ออย่างสุจริตใจในการรายงานโดยไม่คดโกงอยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของตน การรายงานผลการตรวจสอบเป็นไปด้วยความชอบธรรม ชอบด้วยเหตุผล อันมีความหมายใกล้เคียงกับคำว่า เป็นธรรมเป็นกลางอย่างเท่าเทียม นั่นคือ ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตนเป็นคนมีความยุติธรรมต้องเปิดใจกว้างและปฏิบัติตนต่อผู้อื่นอย่างเสมอภาค

3.2.3 การรักษาความลับ ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่เคารพต่อคุณค่าและสิทธิแห่งข้อมูลที่ตนได้รับทราบ และต้องไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรง ยกเว้นกรณีมีพันธะเกี่ยวข้องกับกฎหมายและงานอาชีพนั้น

3.2.4 ความสามารถในหน้าที่หรือความชำนาญงาน ผู้ตรวจสอบภายในต้องนำความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ใช้ในการปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้บริการตรวจสอบภายในอย่างเต็มที่

3.3 ข้อกำหนด (code of conduct หรือ rules of conduct) กล่าวถึง บรรทัดฐานของพฤติกรรม ซึ่งคาดว่าผู้ตรวจสอบภายในควรยึดถือกฎเกณฑ์เหล่านี้เพื่อเป็นเครื่องช่วยในการตีความหลักการขั้นพื้นฐานอันจะนำไปสู่การปฏิบัติ โดยมีวัตถุประสงค์เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบภายในประพฤติตนได้อย่างมีจรรยาบรรณ ข้อกำหนดในจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในเป็นหลักยึดปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายในในการทำงานด้วยสามัญสำนึกและวิจารณญาณที่เหมาะสม

4. จรรยาบรรณที่ผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติ

ผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติตนอย่างมีจรรยาบรรณดังต่อไปนี้

4.1 ความซื่อตรง (integrity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ ขยัน รับผิดชอบ ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับการใช้ดุลยพินิจที่เชื่อถือได้ของตนให้เกิดความเชื่อมั่นต่อสาธารณชน ดังนี้

4.1.1 ปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียร และมีความรับผิดชอบ

4.1.2 ปฏิบัติตามกฎหมายและเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในกฎหมายและวิชาชีพ

4.1.3 ไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับพัวพันกับการกระทำใด ๆ ที่ขัดต่อกฎหมายโดยรู้อยู่แก่ใจ หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสี่ยงมาสู่วิชาชีพตรวจสอบภายใน หรือสร้างความเสียหายต่อองค์กร

4.1.4 ให้ความเคารพและสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมายข้อบังคับและจรรยาบรรณขององค์กร

4.2 ความเที่ยงธรรม (objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องแสดงความเที่ยงธรรมกับผู้ประกอบวิชาชีพระดับสูงสุด ในการรวบรวม การประเมินผล และการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมงานตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินผลด้วยความเที่ยงธรรมเป็นกลางจากสถานการณ์รอบด้านที่เกี่ยวข้อง ไม่มีข้อขัดแย้งทางผลประโยชน์ และในการใช้ดุลยพินิจ ต้องไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลเพื่อประโยชน์ทั้งของตนเองและผู้อื่น ดังนี้

4.2.1 ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์อื่นใดที่อาจนำไปสู่ความเข้าใจผิดและเสี่ยง สูญเสียความเที่ยงธรรมในการใช้วิจารณญาณกับผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กร

4.2.2 ไม่ยอมรับสิ่งที่อาจนำมาซึ่งความเสี่ยงต่อการตัดสินใจเชิงวิชาชีพ

4.2.3 แสดงหลักฐานความเป็นจริงที่รับทราบ โดยหากไม่เปิดเผย หรือไม่รายงานข้อเท็จจริงแล้ว อาจทำให้รายงานการตรวจสอบ ผิดพลาดบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง

4.3 การรักษาความลับ (confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเคารพคุณค่าและความเป็นเจ้าของข้อมูลที่ได้รับ ต้องไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต นอกจากจะมีกฎหมายหรือกระทำตามภาระผูกพันทางวิชาชีพให้กระทำได้ ดังนี้

4.3.1 มีความรอบคอบในการใช้และปกป้องข้อมูลที่ได้มาระหว่างการปฏิบัติหน้าที่

4.3.2 ไม่ใช้ข้อมูลที่ได้มาเพื่อเป็นเครื่องมือในการแสวงหาผลประโยชน์เพื่อตนเองและการกระทำการใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย หรือบ่อนทำลายวัตถุประสงค์ในการทำตามกฎหมายและจรรยาบรรณขององค์กร

4.4 ความสามารถ (competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็น ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ดังนี้

4.4.1 ทำหน้าที่เฉพาะในส่วนที่ตนมีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์

4.4.2 ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในโดยยึดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

4.4.3 พัฒนาความเชี่ยวชาญ ประสิทธิภาพ และคุณภาพการให้บริการอย่างต่อเนื่อง

หลักการทั้ง 4 ข้อมีความสำคัญเท่ากัน และประมวลจรรยาบรรณนี้สามารถนำไปปฏิบัติได้ทั้งในระดับผู้ตรวจสอบภายในและหน่วยงานตรวจสอบภายใน

จากจริยธรรมหรือจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีมิใช่เพียงมีความรู้ความสามารถด้านการตรวจสอบ แต่จะต้องเป็นผู้ประพฤติตามข้อกำหนดดังกล่าวได้ด้วย อันจะนำไปสู่ความเชื่อมั่นที่เที่ยงธรรมและการเป็นที่ปรึกษาที่เปี่ยมด้วยคุณภาพ

ส่วนประกอบของแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องได้รับการยอมรับจากสังคม โดยผู้ตรวจสอบภายในแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในเป็นไปอย่างมีหลักเกณฑ์เชื่อถือได้ IIA ได้กำหนดแม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Professional Practices of Internal Audit Framework) ไว้เป็นกรอบกติกาสากล เพื่อผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในยึดถือปฏิบัติในหน้าที่งานตรวจสอบภายใน

1. การกำหนดแม่บทมาตรฐาน

เมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ. 1978 IIA ได้กำหนดแม่บทสำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Framework of Standards for the Professional) โดยแบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

1.1 แสดงการรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน (statement of responsibilities of internal auditing) เป็นการสรุปความเข้าใจทั่วไปของรับผิดชอบต่องานตรวจสอบภายใน

1.2 ประมวลจริยบรรณ (code of ethics) เป็นการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงานของสมาชิกไอไอเอ และผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (CIA)

1.3 มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (standards for the professional practice of internal auditing) เป็นการอธิบายหลักเกณฑ์ในการประเมินและการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

1.3.1 มาตรฐานทั่วไป (general standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานทั่วไป ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติ

1.3.2 มาตรฐานเฉพาะ (specific standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานเฉพาะ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตามเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานทั่วไป

1.3.3 แนวทางปฏิบัติงาน (guidelines) เป็นการอธิบายวิธีการอย่างเหมาะสม เพื่อให้บรรลุมาตรฐานทั่วไปและมาตรฐานเฉพาะ

1.4 มาตรฐานการตรวจสอบภายใน (statements on internal auditing standards) เป็นการตีความอย่างเป็นทางการของมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน ใช้เพื่อเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงมาตรฐานทั่วไป มาตรฐานเฉพาะ และแนวทางปฏิบัติงาน

สถาบันผู้ตรวจสอบภายในระหว่างประเทศแห่งสหรัฐอเมริกาได้รวบรวมแสดงการรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน ประมวลจริยบรรณ มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน และมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ไว้ในหนังสือเล่มสีแดง (The Red Book)

กรอบของมาตรฐานทั่วไปดังกล่าวประกอบด้วย 5 ส่วน คือ

รหัส 100 ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบ (independence)

รหัส 200 ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพตรวจสอบ (professional proficiency)

รหัส 300 ขอบเขตของงานตรวจสอบ (scope of work)

รหัส 400 การปฏิบัติงานตรวจสอบ (performance of audit work)

รหัส 500 การบริหารงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน (management of the internal auditing department)

มาตรฐานทั่วไปดังกล่าวประกอบด้วย มาตรฐานเฉพาะ (specific standards) จำนวน 25 เรื่อง แต่ละเรื่องจะเป็นแนวทางซึ่งแสดงวิธีการเพื่อให้บรรลุมาตรฐานทั่วไป

1.5 เอกสารเผยแพร่การปฏิบัติมาตรฐานวิชาชีพ (professional standards practice release) เป็นการระบุคำถามที่เป็นผลจากการปฏิบัติตามมาตรฐานของ IIA ที่ประกาศออกไป

2. การแก้ไขบทปฏิบัติการ

ต่อมาปี ค.ศ. 1999 IIA ได้ปรับเปลี่ยนแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับคำนิยามใหม่ของการตรวจสอบภายใน และสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะบริการของงานตรวจสอบภายในที่ขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้น รวมทั้งการนำแบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง รวมไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในใหม่ตามแนวความคิดของโคโซ (COSO) โคโค (COCO) และแคดเบอรี (Cadbury) แม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ แบ่งออกเป็น 4 ส่วน คือ

1. จริยธรรมหรือประมวลจรรยาบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน
2. มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน
3. คำแนะนำในการปฏิบัติงาน
4. การพัฒนาและความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

ความหมายของมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการตรวจสอบภายในจะถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือชี้แนวทางให้กับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบตามรายงานการตรวจสอบนั้น เพื่อให้ผลงานออกมาเป็นงานที่มีคุณภาพมาตรฐานที่ยอมรับกันโดยทั่วไป มาตรฐานการตรวจสอบภายใน จึงสามารถให้ความหมายในมิติหนึ่งได้ว่าเป็นเครื่องมือวัดคุณภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและวัดผลสำเร็จของงานที่ต้องปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

1. หลักการสำคัญของมาตรฐานการตรวจสอบ

มาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองกันโดยทั่วไป มีหลักการสำคัญอยู่ที่การใช้เป็นเครื่องชี้แนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามลำดับขั้นของการปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้มาตรฐานโดยยึดหลักการสำคัญเหล่านี้คือ

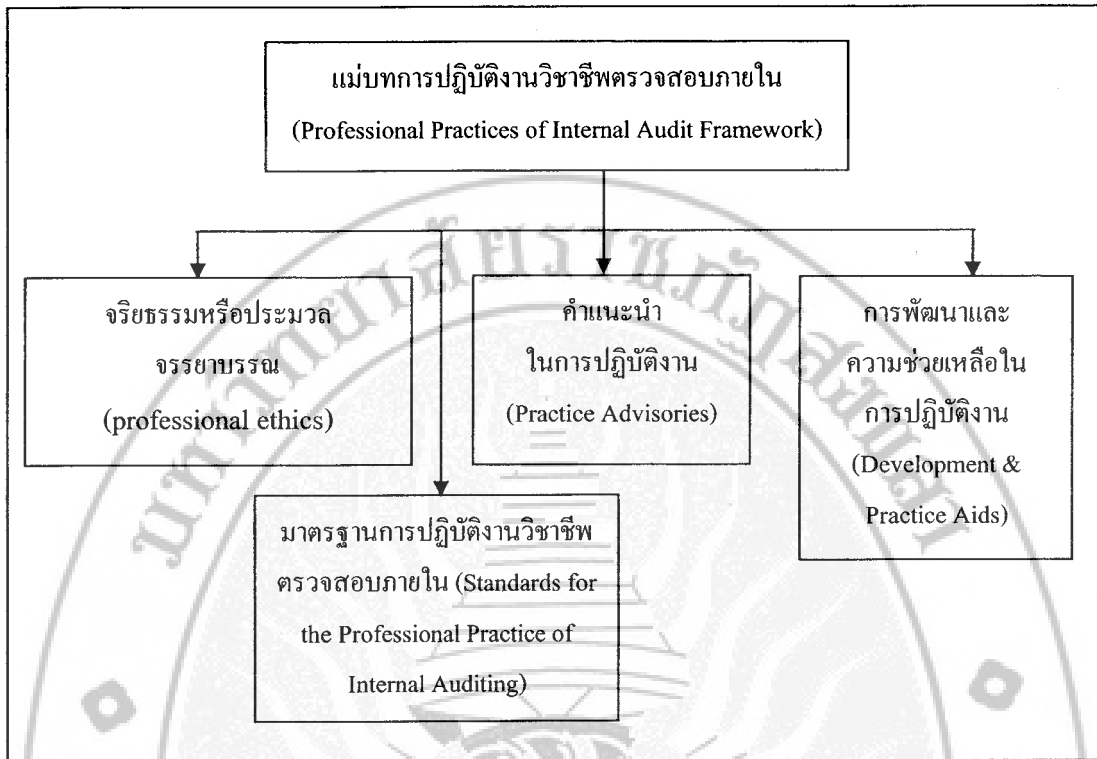
- 1) การประกันคุณภาพของงานตรวจสอบ
- 2) การวางแผนและการปฏิบัติตามกระบวนการวิธีปฏิบัติการตรวจสอบ
- 3) การรายงานผลการตรวจสอบ

กิจกรรมการตรวจสอบภายในในปัจจุบันแตกต่างจากในอดีตอย่างมาก โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงแนวคิดการบริหารจัดการเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีเข้ามาเกี่ยวข้องให้ผู้บริหารขององค์กรต้องบริหารงานด้วยความโปร่งใส สุจริตยุติธรรม และความรับผิดชอบที่สามารถตรวจสอบได้ การตรวจสอบภายในเป็นองค์ประกอบที่สำคัญอย่างหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งต้องมีผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นบุคลากรขององค์กร เพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ จำเป็นต้องเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่มีคุณสมบัติเป็นคนดี มีคุณภาพ และมีจริยธรรมด้วย

2. การกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

แนวความคิดของการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่จะทำให้ผู้คนทั่วป๋ยอมรับได้ ต้องมีมาตรฐานจริยธรรมกำหนดไว้ มาตรฐานการตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 4 ด้าน ดังนี้ มาตรฐานจริยธรรม มาตรฐานทั่วไป มาตรฐานการปฏิบัติงาน และมาตรฐานการรายงาน

แม่บทของมาตรฐานการตรวจสอบซึ่งรับรองกันโดยทั่วไปเป็นที่ยอมรับทั่วโลก ได้แก่ มาตรฐานการตรวจสอบของ The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ของสหรัฐอเมริกาที่เป็นเจ้าแห่งวิชาการแขนงนี้ของโลก AICPAs ได้วางกรอบของมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Auditing Standards: GAAS) ใน 3 มาตรฐานดังนี้ มาตรฐานทั่วไป มาตรฐานการปฏิบัติงานภาคสนาม และมาตรฐานการรายงาน



ภาพที่ 2.1: ส่วนประกอบของแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

มาตรฐานจริยธรรม

การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับทุกกิจกรรมของฝ่ายบริหาร โดยอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความอิสระอย่างเพียงพอจะสามารถก้าวล่วงรู้เห็นความสำคัญของการดำเนินงานภายในองค์กรทุกระดับ รวมทั้งกิจกรรมที่เกี่ยวกับการเปิดเผยและรายงานการปฏิบัติงานและพฤติกรรมของบุคลากรทุกระดับขององค์กร ด้วยหน้าที่ผู้ตรวจสอบภายในนี้มีอิทธิพลแฝงอยู่ในตัวจึงอาจส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในหลงอำนาจได้ และปฏิบัติตนไปในทิศทางแสวงหาผลประโยชน์ใส่ตน หรือทำร้ายบุคลากร หรือองค์กรได้โดยอาศัยชั้นเชิงของผู้เชี่ยวชาญการตรวจสอบไปในทางมิชอบ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรมีวุฒิภาวะในการครองตน ครองคน และครองงาน มีสติมั่นแยกแยะดีชั่วถูกผิดได้อย่างฉับพลันทันเวลา

มาตรฐานจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมีดังนี้คือ ความซื่อสัตย์สุจริต ความซื่อตรง ความมีศีลธรรม ความยุติธรรม ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน การรักษาความลับ สัญญา ความจงรักภักดี การรักษาความลับ การไม่ขัดแย้งผลประโยชน์ การไม่รับผลประโยชน์

ส่วนตน การไม่รับสินบน การไม่ทำงานให้กับองค์กรอื่น การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ การใช้ความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพ และการรักษาชื่อเสียงและศักดิ์ศรี

มาตรฐานทั่วไป

มาตรฐานทั่วไปเกี่ยวข้องกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน และคุณภาพของการปฏิบัติงานที่จะประกันคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในให้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ในเรื่องดังต่อไปนี้ การกำหนดอำนาจหน้าที่ ความระมัดระวังในวิชาชีพ ความเป็นมืออาชีพ ความเป็นอิสระ และการประกันคุณภาพ

การกำหนดมาตรฐานทั่วไปที่ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติ ได้แก่ มาตรฐานเฉพาะ 25 เรื่อง และแนวทางการปฏิบัติ มาตรฐานเฉพาะแต่ละเรื่องเป็นแนวทางกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติตามได้สอดคล้องกับมาตรฐานทั่วไป ส่วนแนวทางปฏิบัติเป็นการอธิบายวิธีการอย่างเหมาะสมที่จะช่วยให้บรรลุมาตรฐานทั่วไปและมาตรฐานเฉพาะ

มาตรฐานการปฏิบัติงาน

มาตรฐานการปฏิบัติงาน กล่าวถึง วัตถุประสงค์ และส่วนประกอบของมาตรฐาน การปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย 3 มาตรฐาน ได้แก่ มาตรฐานด้าน คุณสมบัติ มาตรฐานการปฏิบัติงาน และมาตรฐานการนำไปปฏิบัติ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในได้กำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อให้ผู้บริหารทุกระดับ คณะกรรมการ ผู้สอบบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้องในองค์กรทราบถึงบทบาท ความรับผิดชอบ และข้อปฏิบัติหลักของการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในตามที่ต้องการจะเป็น
2. เพื่อกำหนดขอบเขตหรือกรอบในการทำงานและเพิ่มคุณค่างานตรวจสอบภายในในวงกว้าง
3. เพื่อกำหนดมาตรฐานการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดจนผู้ตรวจสอบภายใน

4. เพื่อสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงกระบวนการและการปฏิบัติงานให้ดีขึ้น
ในองค์กร

2. ส่วนประกอบของมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

เมื่อเดือนมกราคม ค.ศ. 2002 IIA ได้ปรับปรุงมาตรฐานใหม่ ประกอบด้วยข้อปฏิบัติหลักแยกเป็น 2 ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน เพื่อสะดวกต่อการทำความเข้าใจและนำไปใช้ได้ของผู้ตรวจสอบภายใน ตลอดจนการอ้างอิงและปรับปรุงแก้ไขต่อไป จึงกำหนดให้มีรหัสตัวเลขกำกับในแต่ละหมวด แต่ละหัวข้อของมาตรฐาน พร้อมคำอธิบายถึงการนำมาตรฐานไปใช้ในงานบริการด้านการให้หลักประกันความเชื่อมั่น และงานบริการให้คำปรึกษา ดังนี้

2.1 มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (attribute standards) รหัสชุด 1000 เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของหน่วยงานและบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน เริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐานที่ 1000 เป็นต้นไป เช่น รหัส 1100 จะเป็นมาตรฐานที่เกี่ยวกับคุณสมบัติด้านความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม เป็นต้น หากเป็นเอกสารคำแนะนำเกี่ยวกับรหัสมาตรฐานนั้น ตัวอย่างเช่น 1130 เป็นเลขรหัสมาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระ ดังนั้น 1130.A หมายถึง การนำมาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระไปใช้ในงานตรวจสอบ หรือ 1130.C หมายถึง การนำมาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระไปใช้ในงานบริการให้คำปรึกษา เป็นต้น ตัวอย่างย่ออื่น ได้แก่

1130.A1: ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรประเมินงานที่ตนเคยมีหน้าที่รับผิดชอบมาก่อน เพราะอาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายในสูญเสียความเที่ยงธรรมได้

1130.A2: การให้หลักประกันความเชื่อมั่นในงานที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่รับผิดชอบนั้น ควรให้มีการสอดส่องดูแลจากหน่วยงานอื่นภายในองค์กรที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในด้วยอีกชั้นหนึ่ง

1130.C1: ผู้ตรวจสอบภายในควรบริการให้คำปรึกษาในงานที่ตนเคยมีหน้าที่รับผิดชอบมาก่อนด้วยความเที่ยงธรรม

1130.C2: ในกรณีที่มีเหตุหรือข้อจำกัดในอันที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถบริการให้คำปรึกษาได้อย่างเป็นอิสระหรือเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในควรเปิดเผย

ข้อจำกัดดังกล่าวให้กับผู้มอบหมายงาน หรือผู้รับบริการตรวจทราบก่อนที่จะรับงานตรวจสอบภายในนั้น

1200 : ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และมีทักษะอย่างเหมาะสมในอันที่จะทำให้ผลการปฏิบัติงานเป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ

1210 : ความเชี่ยวชาญ

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ ทักษะและความสามารถอื่นที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่รับผิดชอบ และควรสะสมความรู้ ทักษะและความสามารถอื่นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ

1210.A1: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรให้คำแนะนำและความช่วยเหลือแก่ทีมงาน หากทีมงานขาดความรู้ ทักษะ และความสามารถที่จำเป็นในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย ควรชี้แนะล่วงหน้าเกี่ยวกับ

- โอกาสหรือความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดความผิดพลาดที่สำคัญ ความผิดพลาด หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ

- ค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการให้หลักประกันเมื่อเทียบกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1220.A2: เนื่องจากการบริการให้หลักประกันเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแต่เพียงอย่างเดียว ไม่สามารถรับประกันได้ว่าจะทำการบ่งชี้ถึงความเสี่ยงที่สำคัญได้ทั้งหมด ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรให้ความสนใจตลอดเวลาต่อความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ การปฏิบัติงาน และทรัพยากรของหน่วยงาน

1220.C1: ในการบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงต่อไปนี้

- ความต้องการและความคาดหวังของผู้มอบหมายงานหรือผู้รับบริการ รวมทั้งลักษณะของเรื่องที่จะให้คำปรึกษา เวลา และการรายงานผล

- ความซับซ้อนและขอบเขตของงาน เพื่อให้งานที่ได้รับมอบหมายบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์

- ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการให้คำปรึกษา เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1230 : การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

ผู้ตรวจสอบภายในควรหมั่นศึกษาหาความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่น ๆ เพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา ด้วยการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง เพื่อหาวิธีการและเทคนิคใหม่มาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

1300 : การประกันคุณภาพและโปรแกรมการปรับปรุง

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรรักษาระดับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยปรับปรุงงานตรวจสอบภายในอยู่ตลอดเวลาให้ครอบคลุมทุกด้าน และติดตามดูแลประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง การจัดให้มีการปรับปรุงงานอย่างต่อเนื่องนอกจากจะช่วยให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มและปรับปรุงการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ดีขึ้นแล้ว ยังเป็นหลักประกันความเชื่อมั่นถึงผล การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานและคุณธรรมจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอีกด้วย

1340 : การเปิดเผยการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐาน

ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานตามที่ระบุไว้ในมาตรฐาน และมีผลกระทบต่องานตรวจสอบภายในโดยรวม ผู้ตรวจสอบภายในควรแสดงข้อเท็จจริงให้ คณะกรรมการบริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบขององค์กรทราบด้วย

2.2 มาตรฐานการปฏิบัติงาน (performance standards) รหัสชุด 2000 เป็น มาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในและบรรทัดฐานที่สามารถใช้ประเมินผล การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในได้อย่างเป็นสากล โดยจะเริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐานที่ 2000 เช่น รหัส 2200 เป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวางแผนภารกิจ เป็นต้น ตัวอย่างบางส่วน ดังนี้

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย

2000 : การบริหารงานตรวจสอบภายใน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรจัดการงานตรวจสอบภายในให้ สัมฤทธิ์ผล มีประสิทธิภาพ เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร

2010 : การวางแผน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการตรวจสอบตามผลการ ประเมินความเสี่ยง จัดลำดับความสำคัญของกิจกรรมที่จะตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับ เป้าหมายขององค์กร

2010.A1: การวางแผนการตรวจสอบภายในควรเริ่มจากการประเมินความเสี่ยงและควรกระทำอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ทั้งนี้ ควรนำข้อมูลจากฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบขององค์กรในคราวที่ผ่านมา มาพิจารณาในขั้นตอนการวางแผนด้วย

2010.C1: ในงานบริการให้คำปรึกษา หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรบริการให้คำปรึกษางานที่จะช่วยสร้างมูลค่าเพิ่ม ลดความเสี่ยงและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร และควรกำหนดงานให้คำปรึกษาดังกล่าวไว้ในแผนการตรวจสอบภายในด้วย

2020 : การเสนอและอนุมัติแผนการตรวจสอบ

ในการเสนอแผนการตรวจสอบให้คณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นก่อนที่จะนำเสนอคณะกรรมการบริหารพิจารณาอนุมัตินั้น ควรนำเสนอเรื่องทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสำคัญที่เกิดขึ้นในรอบปีด้วย

2030 : การจัดการทรัพยากร

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรดูแลให้มีทรัพยากรที่เหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุตามแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติ

- ความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลด้านการเงินและการดำเนินงาน
- ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- การป้องกันทรัพย์สิน
- การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และสัญญาต่าง ๆ

2110.C1 : ในการบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุถึงความเสี่ยง ที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของงานให้คำปรึกษา และควรระมัดระวังความเสี่ยงสำคัญที่อาจเกิดขึ้น

2110.C2 : ในการบริการให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรนำความรู้ทางด้านความเสี่ยงที่ได้รับจากงานบริการให้คำปรึกษา มาใช้ในกระบวนการบ่งชี้ และประเมินความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อหน่วยงาน

2120 : การควบคุม

งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนและส่งเสริมให้องค์กรมีการควบคุมในเรื่องต่าง ๆ ที่เหมาะสมและเพียงพอ โดยการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุม รวมทั้งสนับสนุนให้มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

2120.A1 : หลังจากที่ได้มีการประเมินความเสี่ยงแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรประเมินถึงความเพียงพอและประสิทธิภาพของการควบคุม เพื่อให้การควบคุมที่มีอยู่ครอบคลุมถึงการกำกับดูแล ระบบการปฏิบัติการ และสารสนเทศด้านต่าง ๆ ขององค์กร ดังนี้

- ความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลการเงินและการดำเนินงาน
- ประสิทธิภาพและประสิทธิผลการดำเนินงาน
- การป้องกันทรัพย์สิน
- การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และสัญญาต่าง ๆ

2120.A2 : ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานให้แน่ใจว่า มีการกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานของหน่วยรับบริการตรวจหรือไม่ สอดคล้องกับนโยบายเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร เพียงใด

2120.A3 : ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานแผนงาน และการปฏิบัติงานของหน่วยรับบริการตรวจ เพื่อให้แน่ใจว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผน และสามารถบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ เพียงใด

- การได้มาของข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยรับบริการตรวจ
- ทรัพยากรต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ
- การติดต่อกับบุคคลที่ต้องการทราบข้อมูลจากการตรวจสอบ
- การสำรวจขั้นต้น เพื่อเป็นข้อมูลกำหนดแผนงานตรวจสอบ
- การจัดทำแผนงานตรวจสอบ
- การกำหนดอัตราค่าจ้างที่จะใช้ในการตรวจสอบและวันที่จะเริ่มงาน
- การขออนุมัติแผนงานตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายทั้งในด้านการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษา โดยคำนึงถึง

- วัตถุประสงค์ของงานและวิธีการดำเนินงานที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์
- ความเสี่ยงสำคัญ ๆ ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ เช่น ความเสี่ยงทางด้านทรัพยากร การปฏิบัติงาน เป็นต้น
- ความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุม เมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน หรือกฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

- โอกาสในการปรับปรุงกิจกรรมการจัดการความเสี่ยงและระบบการควบคุมให้ดีขึ้น

2210 : วัตถุประสงค์ของภารกิจ

ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานควรเน้นเรื่องความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับงานที่จะทำ

2210.A1: ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่จะสอบทาน เพื่อให้การกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานสะท้อนให้เห็นถึงผลของการประเมินความเสี่ยง

2210.A2: ผู้ตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงข้อผิดพลาดบกพร่อง การไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น เพื่อให้การกำหนดวัตถุประสงค์ครอบคลุมในประเด็นสำคัญ

2210.C1: ผู้ตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลตามขอบเขตที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้รับบริการงานให้คำปรึกษา

2310 : การบ่งชี้ข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวมข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ (Reliable) มีความเพียงพอ (Sufficient) มีความเกี่ยวข้อง (Relevant) และที่จะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุวัตถุประสงค์ และสนับสนุนผลการตรวจสอบโดย

- ข้อมูลที่จะรวบรวมต้องเกี่ยวข้องกับเป้าหมายและขอบเขตของงานตรวจสอบ
- ข้อมูลที่ได้มาต้องเพียงพอ สมบูรณ์ สัมพันธ์กันและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบและการให้ข้อเสนอแนะ

2320 : การวิเคราะห์และประเมิน

ผู้ตรวจสอบภายในควรใช้วิธีการวิเคราะห์และประเมินที่เหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อสรุปและผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ

2330 : การจดบันทึกข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายในควรบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้เพียงพอต่อการสนับสนุนข้อสรุปและการรายงานกระดากทำการซึ่งเป็นหลักฐานในการปฏิบัติงาน ควรจัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในและใช้เป็นพื้นฐานในการเขียนรายงาน

2330.A1: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรควบคุมการเข้าถึงข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน

2330.A2: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ระยะเวลาในการเก็บรักษาควรเป็นไปตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2330.C1: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรควบคุมการเข้าถึงข้อมูลและกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานให้คำปรึกษา ทั้งนี้ ควรกำหนดให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2340 : การกำกับดูแลภารกิจ

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำกับดูแลภารกิจที่ได้รับมอบหมายอย่างใกล้ชิด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการปฏิบัติงานสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะช่วยพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในเองด้วย

2440.C1: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่รับผิดชอบในการส่งรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบและให้คำปรึกษาแนะนำแก่ผู้รับบริการตรวจ

2240.C2: ระหว่างการปฏิบัติงานให้คำปรึกษา อาจมีคำแนะนำในประเด็นการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

2500 : ความคืบหน้าในการติดตาม

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดระบบการติดตามผล การนำเสนอแนะในรายงานไปปฏิบัติ

2500.A1: หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรติดตามว่าได้มีการสั่งการให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ได้นำเสนอในรายงานผลการตรวจสอบหรือไม่ และผลการปฏิบัติเป็นอย่างไร

2500.C1: ควรมีการติดตามผลงานให้คำปรึกษาว่าได้มีการนำไปปฏิบัติตามขอบเขตที่ผู้รับบริการให้ความเห็นชอบหรือไม่

2600 : การยอมรับสภาพความเสี่ยง

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรนำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่องค์กร แต่ยังไม่ได้รับการปรับปรุงแก้ไขเข้าหารือกับผู้บริหารขององค์กร หากยังไม่สามารถดำเนินการปรับปรุงแก้ไขได้ ผู้บริหารและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรรายงานให้คณะกรรมการตรวจสอบขององค์กรทราบ เพื่อหาข้อยุติต่อไป

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่มีมาตรฐานจะต้องมีการวางแผน และกำหนด กระบวนวิธีปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ล่วงหน้า โดยควรปฏิบัติงานในเรื่องสำคัญดังต่อไปนี้คือ การวางแผนการตรวจสอบ และการสอบทานความมีธรรมาภิบาล

2.3 มาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (implementation standards) รหัสชุดที่ nnnn.xn อธิบายถึงการนำมาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงานมาประยุกต์ใช้ในแต่ละ เรื่อง โดยใช้ “A” (Assurance) ต่อท้ายเลขรหัสหากนำไปใช้ในงานให้ความเชื่อมั่นหรือการ ตรวจสอบ และใช้ “C” (Consulting) ต่อท้ายเลขรหัสในการให้บริการด้านคำปรึกษา และ “PA” (Practice Advisory) หากเป็นเอกสารคำแนะนำเกี่ยวกับรหัสมาตรฐานนั้น ตัวอย่างเช่น 1130 เป็นเลขรหัสมาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระ ดังนั้น 1130.A หมายถึง การนำ มาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระไปใช้ในงานตรวจสอบ หรือ 1130.C หมายถึง การนำ มาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระไปใช้ในงานให้คำปรึกษา และ PA 1130 หมายถึง เอกสารแนะนำการปฏิบัติตามมาตรฐานเกี่ยวกับการขาดความเป็นอิสระ เป็นต้น

คำแนะนำในการปฏิบัติงาน (PA) ถือเป็นแนวทางอย่างไม่เป็นทางการและเป็น เนื้อหาส่วนใหญ่ที่อยู่ใน The Red Book ซึ่งคณะกรรมการประเด็นวิชาชีพ (Professional Issues) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายในระหว่างประเทศแห่งสหรัฐอเมริกา ได้นำประเด็นปัญหา ในการปฏิบัติงานมารวมไว้เป็นคำแนะนำ พร้อมเสริมและสร้างข้อปฏิบัติใหม่ ให้ครอบคลุม การกิจที่ไม่เคยมีมาก่อนนี้

คณะกรรมการประเด็นวิชาชีพ นำ PA มาใช้เป็นแนวทางในการสร้างมาตรฐาน หรืออีกนัยหนึ่ง อาจกล่าวได้ว่า PA ช่วยขยายความของมาตรฐานให้เข้าใจได้มากขึ้น สามารถ นำไปใช้ในกรณีพิเศษของงานตรวจสอบภายในได้ ตัวอย่าง PA มีดังนี้

1. คำแนะนำในการปฏิบัติงานสำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงาน

คำแนะนำในการปฏิบัติงานสำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีดังนี้

PA 2000-1 การจัดการงานตรวจสอบภายใน

PA 2010-1 การวางแผนงาน

PA 2012-2 การเชื่อมโยงแผนการตรวจสอบกับความเสี่ยงและภัย

PA 2020-1 การสื่อสารและการอนุมัติ

PA 2030-1 การจัดการทรัพยากร

PA 2030-2 ความต้องการความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงิน
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เพื่อให้บริการตรวจสอบภายใน

PA 2040-1 นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติ

PA 2050-1 การร่วมมือประสานงาน

PA 2060-1 การรายงานต่อคณะกรรมการบริหารและฝ่ายบริหารระดับสูง

PA 2100-1 ลักษณะของงาน

PA 2100-2 ความปลอดภัยของสารสนเทศ

PA 2100-3 บทบาทของการตรวจสอบภายในในกระบวนการบริหารความเสี่ยง

PA 2100-4 บทบาทของการตรวจสอบภายในในองค์กรที่ปราศจากกระบวนการ
บริหารความเสี่ยง

PA 2100-5 ข้อพิจารณาทางกฎหมายในการประเมินโปรแกรมการปฏิบัติตาม
ข้อบังคับ

PA 2110-1 การประเมินความเพียงพอของกระบวนการบริหารความเสี่ยง

PA 2120.A1-1 การประเมินและการรายงานกระบวนการควบคุม

PA 2120.A1-2 การใช้การประเมินตนเองเพื่อการควบคุมสำหรับการประเมิน
ความเพียงพอของกระบวนการควบคุม

PA 2120.A4-1 หลักเกณฑ์การควบคุม

PA 2130-1 บทบาทของงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในใน
วัฒนธรรมทางจริยธรรมขององค์กร

PA 2200-1 การวางแผนภารกิจ

PA 2210-1 วัตถุประสงค์ของภารกิจ

PA 2210.A1-1 การประเมินความเสี่ยงในการวางแผนภารกิจ

PA 2230-1 การจัดสรรทรัพยากรสำหรับภารกิจ

PA 2240-1 โปรแกรมการปฏิบัติภารกิจ

2. คำอธิบายศัพท์ในมาตรฐาน

คำศัพท์ในมาตรฐาน มีคำอธิบายความหมายดังต่อไปนี้

2.1 การเพิ่มมูลค่า (add value) หมายถึง การปรับปรุงโอกาสที่จะบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ขององค์กร การแก้ไขกระบวนการวิธีการดำเนินงาน และ/หรือการลดความเสี่ยงโดยงานบริการให้ความเชื่อมั่นและ/หรืองานบริการให้คำปรึกษา

2.2 งานบริการให้ความเชื่อมั่น (assurance services) จากการตรวจสอบหลักฐานอย่างเที่ยงธรรมเพื่อประเมินผลอย่างเป็นอิสระ เกี่ยวกับกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงขององค์กร งานบริการให้ความเชื่อมั่นอาจรวมถึง การตรวจสอบทางการเงินการบัญชี การตรวจสอบการปฏิบัติการ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ การตรวจสอบระบบความปลอดภัย และการตรวจสอบ Due Diligence เป็นต้น

2.3 งานบริการให้คำปรึกษา (consulting services) กิจกรรมการให้คำปรึกษาคำแนะนำ และการให้บริการที่เกี่ยวข้องแก่ผู้รับบริการ โดยลักษณะและขอบเขตของงานจะเป็นไปตามข้อตกลงที่ทำขึ้นร่วมกันกับผู้รับบริการ และมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่า และปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงขององค์กร โดยไม่ได้เข้าไปร่วมรับผิดชอบในฐานะผู้บริหาร

2.4 กิจกรรมงานตรวจสอบภายใน (internal audit activity) หน่วยงาน ฝ่ายแผนก หรือคณะทำงานที่ปรึกษา หรือผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการความเชื่อมั่นและคำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มหรือการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร กิจกรรมงานตรวจสอบภายในจะช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ ด้วยการประเมินเพื่อให้องค์กรได้ปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี ระบบการควบคุมภายใน การบริหารจัดการกับความเสี่ยง อย่างเป็นระบบและมีระเบียบวิธีเป็นที่ยอมรับ

2.5 กฎบัตร (charter) กฎบัตรของการตรวจสอบภายในเป็นเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการ ซึ่งประกอบด้วยวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของกิจกรรมงานตรวจสอบภายใน กฎบัตรของการตรวจสอบภายในจะมีข้อกำหนดสถานะของกิจกรรมงานตรวจสอบภายในขององค์กร กำหนดสิทธิและอำนาจในการเข้าถึงสารสนเทศขององค์กร บุคลากร และทรัพย์สินต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติการกิจการงานตรวจสอบภายใน และกำหนดขอบเขตของกิจกรรมงานตรวจสอบภายใน

2.6 คณะกรรมการบริหารองค์กร (board of directors) หมายถึง คณะกรรมการที่มีหน้าที่กำกับดูแลและปกครององค์กร เช่น คณะกรรมการบริษัท หรือคณะกรรมการใด ๆ ที่ได้รับการแต่งตั้งเพื่อทำหน้าที่ดังกล่าว รวมถึงคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ

คณะกรรมการบริหารองค์กร ซึ่งหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานผลการปฏิบัติงานโดยตรง

2.7 กระบวนการควบคุม (control process) นโยบาย ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และกิจกรรมดำเนินงานขององค์กร เป็นส่วนหนึ่งของกรอบการควบคุมที่ได้วางระบบไว้ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่าความเสี่ยงขององค์กรถูกจำกัดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ภายใต้กระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กรอย่างเป็นระบบ

2.8 ภารกิจ (engagement) คือ งานที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติโดยเฉพาะ เช่น งานตรวจสอบภายใน งานสอบทานการควบคุมด้วยตนเอง (control self-assessment หรือ CSA) งานสอบสวนการทุจริต หรืองานบริการให้คำปรึกษา ภารกิจ อาจประกอบด้วยหลายงาน หรือหลายกิจกรรมที่ทำควบคู่กันไปเพื่อบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนด

2.9 วัตถุประสงค์ของภารกิจ (engagement objectives) คำชี้แจงอย่างกว้าง ๆ ในการกำหนดเป้าหมายที่คาดหวังว่าภารกิจจะสัมฤทธิ์ผล

2.10 แผนภารกิจ โปรแกรมการปฏิบัติภารกิจ (engagement work program) เอกสารแสดงรายละเอียด ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางให้ภารกิจเป็นไปตามแผนที่วางไว้

2.11 ผู้ให้บริการจากภายนอก (external service provider) บุคคลหรือนิติบุคคลภายนอกองค์กรที่มีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์เฉพาะด้าน

2.12 การทุจริต (fraud) คือ การกระทำผิดกฎหมาย ในลักษณะของการฉ้อฉล หลอกลวง ปกปิด หรือใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ และเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นโดยปราศจากการข่มขู่บังคับจากผู้อื่น ของบุคคลหรือองค์กร เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินเงินทองหรือบริการ เพื่อเลี่ยงการจ่ายเงินหรือให้บริการ หรือเพื่อรักษาความได้เปรียบส่วนตนหรือความได้เปรียบทางองค์กร

2.13 การกำกับดูแล (governance) ประกอบด้วยกระบวนการและโครงสร้างต่าง ๆ ที่คณะกรรมการบริหารขององค์กรนำมาใช้เพื่อบอกกล่าว สั่งการ บริหาร และติดตามกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

2.14 ความเสื่อมเสีย (impairments) เหตุการณ์หรือการกระทำที่ส่งผลให้การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานตรวจสอบภายใน ขาดความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม รวมถึงการกระทำที่ขัดแย้งกับผลประโยชน์ส่วนบุคคล การถูกจำกัดขอบเขต การถูกกีด

กั้นการเข้าถึงสารสนเทศ บุคลากร และทรัพย์สิน ตลอดจนการถูกจำกัดทรัพยากรที่สนับสนุนงานตรวจสอบภายใน

2.15 ความเสี่ยงคงเหลือ (residual risk) ความเสี่ยงที่คงเหลืออยู่หลังจากผู้บริหารได้ดำเนินการลดผลกระทบและโอกาสที่เกิดเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ รวมถึงความเสี่ยงที่ยังหลงเหลืออยู่หลังจากที่ได้มีกิจกรรมการควบคุมแล้ว

2.16 ความเสี่ยง (risk) ความเป็นไปได้ที่จะเกิดเหตุการณ์ที่เป็นอุปสรรคต่อการบรรลุเป้าหมายขององค์กร ความเสี่ยงวัดได้จากผลกระทบที่ได้รับจากเหตุการณ์ และโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์นั้น

2.17 ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (risk appetite) ระดับความเสี่ยงในองค์กรที่จะสามารถยอมรับได้

2.18 กระบวนการบริหารความเสี่ยง (risk management process) กระบวนการในการระบุ ประเมินจัดการ และควบคุม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ไม่พึงประสงค์ที่อาจเกิดขึ้น เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายได้

2.19 นัยสำคัญ (significance) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับความสำคัญที่ต้องใช้พิจารณา รวมทั้งปัจจัย ที่เกี่ยวข้องกับเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ เช่น ขนาด ลักษณะ ผลที่เกิดขึ้น ความเกี่ยวข้องกัน และผลกระทบ ดุลยพินิจของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบภายใน ในการประเมินเรื่องที่มีสาระสำคัญภายในวัตถุประสงค์เกี่ยวข้องกัน

2.20 มาตรฐานต่าง ๆ (standards) มาตรฐานสากลของการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ที่ IIA ประกาศใช้เป็นบรรทัดฐานการปฏิบัติงาน และการประเมินผลงานของการตรวจสอบภายในโดยทั่วไป

2.21 เทคนิคการตรวจสอบด้วยเทคโนโลยี (technology-based audit techniques) เครื่องมือตรวจสอบอัตโนมัติไม่ว่าชนิดใด เช่น โปรแกรมตรวจสอบสำเร็จรูป การทำข้อมูลทดสอบ โปรแกรมการตรวจสอบด้วยคอมพิวเตอร์ โปรแกรมรรถประโยชน์พิเศษด้านการตรวจสอบ และเทคนิคงานตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs)

กรณีมีสถานการณ์อันอาจก่อให้เกิดความขัดแย้ง ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบทันที และหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรหาทางแก้ไขหรือป้องกัน หรือโยกย้ายสับเปลี่ยนหน้าที่ นอกจากนี้ ควรหมุนเวียนผู้ร่วมปฏิบัติงานของทีมตรวจสอบอยู่เสมอ และเพื่อให้เกิดความเป็นอิสระ ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรมีตำแหน่งหน้าที่ด้านบริหาร เพราะอาจมีผลต่อการพิจารณาตัดสินใจ ส่วนบุคลากรใหม่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่

เพิ่งย้ายมาจากหน่วยงานอื่น ไม่ควรได้รับหน้าที่ตรวจสอบภายในของหน่วยงานเดิมที่เพิ่งย้ายมา จนกว่าเวลาจะผ่านไประยะหนึ่ง รายงานผลการตรวจสอบภายในควรมีการสอบทานก่อนนำเสนอ เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติอย่างถูกต้องและเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายใน ไม่ควรมีส่วนร่วมในการวางระบบการควบคุมภายใน และการวางแผนหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานขององค์กร

การรายงานผลการตรวจสอบ เป็นการสื่อสารเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบภายในได้กระทำการตรวจสอบ วิเคราะห์ และประเมินผลให้ฝ่ายจัดการที่รับผิดชอบ รับทราบ เพื่อนำไปวางแผนมาตรการปรับปรุงแก้ไข พัฒนา หรือใช้ประกอบการตัดสินใจของฝ่ายจัดการต่อไป การตรวจสอบภายในทุกกรณี เมื่อปฏิบัติงานเสร็จสิ้นแล้ว ผู้ตรวจสอบภายใน จะต้องมีการรายงานผลการตรวจสอบ โดยมีมาตรฐานการรายงานดังนี้ มาตรฐานการออกรายงาน การปรึกษาหารือความเห็นการตรวจสอบ รูปแบบการจัดทำรายงาน และการเขียนรายงาน

มาตรฐานการรายงาน มีรายละเอียดจะกล่าวถึงในบทที่ 13

บทสรุป

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกาได้กำหนดแม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งเป็น 4 ส่วน คือ จริยธรรมหรือประมวลจรรยาบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน คำแนะนำในการปฏิบัติงาน และการพัฒนาและความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายในมีโครงสร้างแบ่งได้เป็น 3 ส่วน คือ ข้อคิดเบื้องต้น หลักการพื้นฐาน และข้อกำหนด

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติ เป็นรหัสชุดที่ 1000 มาตรฐานการปฏิบัติงาน เป็นรหัสชุดที่ 2000 และมีมาตรฐานการนำไปปฏิบัติ เป็นรหัสชุดที่ nnnn.xx

คำแนะนำในการปฏิบัติงาน เป็นแนวทางอย่างไม่เป็นทางการและเป็นส่วนขยายความของมาตรฐานการปฏิบัติงาน คำแนะนำในการปฏิบัติงานเหมาะสำหรับธุรกิจทั่วไป และในบางกรณีเหมาะสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมบางประเภทด้วย

การพัฒนาและความช่วยเหลือในการปฏิบัติงานจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับทราบความคิดเห็นและทักษะของผู้เชี่ยวชาญต่าง ๆ เพื่อเสริมสร้างประสบการณ์และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

