

แนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน
ของราชองครักษ์

โดย

พลโท พรชัย ขาวสบาย
ผู้ทรงคุณวุฒิพิเศษกองทัพบก
กองทัพบก

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
หลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ ๕๙
ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช ๒๕๕๙ - ๒๕๖๐

บทคัดย่อ

เรื่อง : แนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์
ลักษณะวิชา : การทหาร
ผู้วิจัย : พลโท พรชัย ขาวสบาย **หลักสูตร** วปอ. **รุ่นที่** ๕๙

การตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือสำคัญของฝ่ายบริหารในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานและระบบควบคุมภายในองค์กร เพื่อให้มีการบริหารจัดการที่ดี โดยศึกษาแนวทางการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ มุ่งเน้นความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ มีการกำกับดูแลที่ดี เพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับส่วนราชการ สร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กร การมีแนวทางการปฏิบัติงานที่ชัดเจน ช่วยในการกำกับ ดูแล ติดตาม สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นมาตรฐานสากล บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในเปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานค้นหาข้อผิดพลาดมาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จเพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร พัฒนาให้ทันสมัยตรงกับความต้องการ และวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร เรียกว่าการตรวจสอบเพื่อการบริหาร โดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และเทคโนโลยีสมัยใหม่ เข้ามาช่วยพัฒนาศักยภาพการบริหารลดความเสี่ยง การควบคุม และมีการกำกับที่ดี เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงวิธีการปฏิบัติต่างๆให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

กรมราชองครักษ์เป็นหน่วยงานปฏิบัติรองรับระบบปฏิบัติงานด้วยเทคโนโลยี (GFMIS) ฝ่ายตรวจสอบภายในยังพบปัญหาและปัจจัยในหลายด้าน จำเป็นต้องดำเนินการปรับโครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายใน ขยายขอบเขตการตรวจสอบด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศ และการพัฒนาศักยภาพของนายทหารตรวจสอบภายในด้านองค์ความรู้ และองค์บุคคลตลอดจนการแก้ไขระเบียบกระทรวงกลาโหม เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างถูกต้องตามระเบียบ

การพัฒนาการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงสถานภาพการบริหารกำลังพลสำหรับหน่วยตรวจสอบภายในให้มีความเป็นอิสระ มีความเป็นวิชาชีพ มีความรู้ความเข้าใจในกฎระเบียบและวิธีการปฏิบัติงานตามระเบียบอย่างรัดกุม เพื่อลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน มีแนวทางการปฏิบัติงานที่ชัดเจนในการควบคุมให้แก่ผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหาร เพื่อสร้างความตระหนักและความเข้าใจกระบวนการควบคุมให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล รวมถึงการสร้างเชื่อมั่นและมีจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในให้เชื่อถือได้ สามารถนำผลการตรวจสอบภายในไปใช้ประโยชน์แก่ผู้บริหาร เพื่อพัฒนาปรับปรุงหน่วยงาน เพิ่มประสิทธิภาพของกรมราชองครักษ์ต่อไป

คำนำ

จากการปฏิรูประบบราชการภาครัฐ เพื่อให้มีการบริหารราชการที่ดีเป็นไปตามหลัก
ธรรมาภิบาล โดยมีความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ทำให้รัฐบาลมีนโยบายปฏิรูประบบราชการ
ปรับเปลี่ยนระบบบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารภาครัฐแนวใหม่ ซึ่งมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงาน โดยให้
ความสำคัญกับควมมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ

ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาเรื่อง แนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของ
กรมราชองครักษ์ เพื่อศึกษาแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการ
ตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือสำคัญของผู้บริหารในการติดตามประเมินผลปฏิบัติงานภายในกรมราช
องครักษ์ การศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน เพื่อการปฏิบัติให้ถูกต้องตาม
ระเบียบของทางราชการ และมีประสิทธิภาพที่ดียิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ต่อกรมราชองครักษ์

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ขอขอบพระคุณ อาจารย์ที่ปรึกษา ตลอดจนคณาจารย์และ
เจ้าหน้าที่ทุกท่านของวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร ที่ได้ให้คำปรึกษา แนะนำ และแก้ไขข้อบกพร่อง
ทำให้การวิจัยครั้งนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

พลโท

(พรชัย ขาวสบาย)

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ ๕๘

ผู้วิจัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
คำนำ	ข
สารบัญ	ค
สารบัญแผนภาพ	ง
บทที่ ๑ บทนำ	
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	๑
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	๓
ขอบเขตของการวิจัย	๔
วิธีดำเนินการวิจัย	๔
ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย	๔
บทที่ ๒ การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	๕
ทฤษฎีและแนวความคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน	๕
ข้อจำกัดของการควบคุม	๑๗
บทบาทและความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายใน	๑๘
หลักการ และแนวความคิดในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์	๓๑
สรุป	๓๗
บทที่ ๓ การตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน	๓๘
ภารกิจและหน้าที่ของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์	๓๘
หลักการและแนวคิดในการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์	๔๐
ปัญหาขัดข้องในการปฏิบัติในการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์	๔๒
สรุป	๔๕
บทที่ ๔ แนวทางในการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์	๔๖
สรุป	๕๔
บทที่ ๕ สรุปและข้อเสนอแนะ	๕๕
สรุป	๕๕
ข้อเสนอแนะ	๕๖
บรรณานุกรม	๕๗
ประวัติย่อผู้วิจัย	๕๘

สารบัญแผนภาพ

แผนภาพที่	หน้า
๓ - ๑ การแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์	๓๙

บทที่ ๑

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากการที่รัฐบาลได้มีการปฏิรูประบบราชการ เพื่อให้มีการบริหารจัดการที่ดี (Good Governance) โดยศึกษาแนวทางการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์เน้นถึงความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ในทุกๆ ด้าน และยังสามารถกำหนดให้ส่วนราชการต่างๆ จัดทำระบบบริหารงานการเงิน การคลัง ภาครัฐด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Government Fiscal Management Information System : GFMS) โดยเป็นการนำเอาระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบริหารจัดการด้านการเงิน การคลัง การบัญชี และการพัสดุของหน่วยงานต่างๆ โดยมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานซึ่งจะให้ความสำคัญกับความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดในการดำเนินงานเป็นสำคัญ ซึ่งการตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จคือผู้บริหารสามารถนำผลผลิตของงานตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จแก่องค์กร ฉะนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดดังกล่าว ผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอันได้แก่ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน จึงควรมีความเข้าใจถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการ และวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งต้องปฏิบัติตามให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป ทั้งจากหลักการสากลและตามที่กำหนดโดยหน่วยงานกลางที่เกี่ยวข้องของทางราชการ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวสามารถเลือกใช้เทคนิคแนวทางการตรวจสอบที่เหมาะสมกับภารกิจและสภาพแวดล้อมขององค์กร

การตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในและเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจต้องมีการติดต่อประสานงานกันอย่างใกล้ชิด โดยผู้รับตรวจมีการขอคำแนะนำ ปรีกษาหารือเกี่ยวกับกฎหมายระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน และจากภาระหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติตามด้านการตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจต่างๆ ที่กำหนดไว้ตามแผนการปฏิบัติงาน เน้นการตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี และการบริหารพัสดุ ซึ่งจะต้องเกี่ยวข้องประสานงานกับผู้รับตรวจ โดยผู้รับตรวจมีหน้าที่อำนวยความสะดวกในการเตรียมเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ตอบคำถามชี้แจงในประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องการจะทราบ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ดำเนินการตรวจสอบภายในแล้วมีข้อบกพร่องเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจะให้คำแนะนำ หรือข้อเสนอแนะให้ผู้รับตรวจปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบของทางราชการ หรือในกรณีเกิดการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบทันที เนื่องจากทำให้เกิดความเสียหายให้กับทางราชการ บางครั้งการให้คำแนะนำด้วยวาจา ผู้รับตรวจไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำ สาเหตุจากผู้รับตรวจมีความคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในจ้องจับผิดการปฏิบัติงานของผู้รับตรวจ ซึ่งอาจทำให้ผู้รับตรวจไม่พึงพอใจต่อการ

ปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และหากมีการตรวจสอบครั้งต่อไปอาจจะไม่ให้ความร่วมมือ หรือไม่อำนวยความสะดวกให้กับผู้ตรวจสอบภายใน และไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ เนื่องจากผู้รับตรวจมีความคิดเห็นที่ไม่ดีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน และไม่เห็นความสำคัญของการตรวจสอบภายในมีผลก่อให้เกิดความเสียหายต่อหน่วยงาน

ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในนั้น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์สูง เป็นงานที่ต้องอาศัยความร่วมมือ และได้รับการยอมรับจากบุคลากรของส่วนราชการทุกระดับ รวมทั้งเป็นงานที่ต้องมีผลงานที่จะเสนอให้หัวหน้าส่วนราชการใช้ เครื่องมือหรือข้อมูล เพื่อการกำหนดแนวทางปรับปรุงระบบงาน ตลอดจนแก้ไขปัญหา และอุปสรรค ต่างๆ เพื่อไม่ให้เกิดผลเสียหายกับทางราชการ และมีการใช้จ่ายงบประมาณอย่างประหยัดคุ้มค่าเกิด ประสิทธิภาพในการบริหารมุ่งเน้นสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ การตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมี บุคลากรที่ดีมีมาตรฐาน ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เที่ยงธรรม มีมนุษยสัมพันธ์อันดี มีความ ขยันหมั่นเพียร ปฏิบัติงานเต็มความสามารถ และเป็นผู้ให้คำปรึกษา และความเชื่อมั่นกับหน่วยงาน เพื่อให้งานบรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานในปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานการรายงาน มาตรฐานการตรวจสอบติดตามและประเมินผลการดำเนินงาน เป็นผู้ที่ดีตัดสินใจอย่างมีเหตุมีผล ปฏิบัติ หน้าที่อย่างเที่ยงตรงปราศจากอคติส่วนตน ตลอดจนเป็นผู้ที่ใฝ่หาความรู้ในวิทยาการสมัยใหม่ อยู่ตลอดเวลา

ดังนั้น ผู้วิจัยในฐานะผู้ที่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในมาถึงความสนใจที่จะ ศึกษาวิจัยการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ และเพื่อให้สอดคล้องกับส่วนราชการ และการกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกรมราชองครักษ์ อัตรา เฉพาะกิจตามคำสั่งกรมราชองครักษ์ ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์มีหน้าที่ดำเนินการ เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในโดยอิสระ เพื่อประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุมและบริหาร ทรัพยากรตามความมุ่งหมายของกรมราชองครักษ์มีหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์เป็น ผู้บังคับบัญชารับผิดชอบส่วนราชการ ให้ความสำคัญกับการวัดและประเมินผลงาน เพื่อให้เกิดการ พัฒนางานในความรับผิดชอบมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้นและเป็นที่ยอมรับกันดีว่า การตรวจสอบ ภายในถือเป็นเรื่องมือ หรือกลไกหนึ่งที่สำคัญของฝ่ายบริหาร เพื่อช่วยในการกำกับดูแล ติดตาม ประเมินผล การปฏิบัติงาน ประเมินประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน เกี่ยวกับการดำเนินการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และใช้กันโดยทั่วไป คือ การตรวจสอบทาง การเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตาม ข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษ

จากลักษณะการปฏิบัติงานในอดีตที่เน้นการตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี และการบริหารพัสดุ ปัจจุบันสำนักงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน เพื่อประเมินค่าให้เกิดการพัฒนาในความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ เกิดประสิทธิผล เกิดการ บริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และ ใช้กันโดยทั่วไป คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการ บริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการ ตรวจสอบพิเศษ ส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องปรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยขยายขอบเขตจาก

การตรวจสอบความถูกต้องทางด้านบัญชี และการใช้จ่ายเงินไปสู่การตรวจสอบที่เน้นประสิทธิภาพ และผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นสำคัญ ทำให้บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในเปลี่ยนแปลงไปจากการทำงาน ค้นหาข้อผิดพลาดมาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จ หรือเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร พัฒนาให้ทันสมัยตรงกับความต้องการ และวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร เรียกว่า การตรวจสอบเพื่อการบริหาร (Management – Oriented Audit) การตรวจสอบโดยใช้แนวความเสี่ยง (Risk Base Approach) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) การติดตามแนวความคิดทางการบริหารใหม่ และการใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์และไอทีสมัยใหม่ โดยมีลักษณะการบริหาร คือ บริการให้ความเชื่อมั่น และบริการใช้คำปรึกษา ซึ่งจะให้ประโยชน์โดยตรงต่อฝ่ายบริหารได้มากกว่าด้วยเหตุผลนี้ส่งผลให้หน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรส่งเสริมและพัฒนาให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความเข้าใจ และมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบภายในมากขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ในฐานะที่ผู้ศึกษาปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน มีความสนใจที่จะศึกษาความคิดเห็นของผู้รับตรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ และศึกษาปัญหา อุปสรรค และข้อบกพร่อง ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไขข้อบกพร่อง ในการทำงาน และแก้ไขปัญหาคความไม่เข้าใจกันระหว่างผู้รับตรวจกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาการตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ซึ่งจะทำให้เกิด ประโยชน์ในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ ต่อกรมราชองครักษ์

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

๑. เพื่อตรวจสอบ ปัญหา อุปสรรค ข้อจำกัด จุดอ่อน จุดแข็งในการตรวจสอบภายในของ กรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน
๒. เพื่อวิเคราะห์ เปรียบเทียบแนวคิด หลักการ และวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบภายใน กรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน กับหลักการและมาตรฐานของงานด้านการตรวจสอบภายในที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป
๓. เพื่อเสนอแนวทางในการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ให้ สามารถตอบสนองการปรับเปลี่ยนระบบบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ซึ่ง มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงาน

ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้วิจัยเฉพาะวิธีการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในปัจจุบันเท่านั้น

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ตามกระบวนการศึกษา และวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากเอกสารทางราชการ นโยบายของรัฐบาล กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับต่างๆ ของทางราชการ และเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานจริง โดยนำมาเปรียบเทียบกับหลักการ และมาตรฐานของงานตรวจสอบภายในที่เป็นยอมรับโดยทั่วไป เพื่อนำไปสู่การกำหนดแนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน และวางแผนการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

๑. ได้ทราบปัญหาการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ โดยมีแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม มีผลการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ และเป็นที่ยอมรับและเชื่อถือจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง
๒. ผลการวิจัยที่ได้สามารถนำไปปรับปรุงระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ และหน่วยงานอื่นๆ
๓. ได้แนวทางการดำเนินงานของกรมราชองครักษ์ที่มีประสิทธิภาพและบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนด

บทที่ ๒

การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีและแนวความคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการ ซึ่งได้รับการออกแบบไว้โดยคณะกรรมการ บริษัท ผู้บริการองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังต่อไปนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, ๒๕๔๑ : ๑๘)

ด้านการดำเนินงาน (Operations)

มุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัดได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร หรือสำหรับองค์กรที่มีได้กำไรก็ให้มีรายรับเพียงพอกับรายจ่าย ที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับผลประโยชน์ร่วมกันและการดูแลป้องกัน ระวังรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลอดภัยจากรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริตของพนักงาน หรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใด หรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้เร็วที่สุด

ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

รายงาน หรืองบการเงิน ไม่ว่าจะป็นรายงานที่ใช้ภายใน หรือภายนอกองค์กรต้องมีความเชื่อถือได้และทันเวลาเพื่อให้เป็นรายงานที่น่าเสนอข้อสนเทศที่มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางธุรกิจของ นักบริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนโดยทั่วไป

ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations)

การปฏิบัติงาน หรือการดำเนินธุรกิจสอดคล้อง หรือเป็นไปตามบทบัญญัติ หรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน มติคณะกรรมการ บริษัท ผู้บริหารหรือ องค์กรผู้บริหารอื่น ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน หรือ เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบเหล่านั้น

มีข้อสังเกตว่าวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง ๓ ด้านข้างต้น บางครั้งในการจัดการควบคุมภายในก็สามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจน แต่บางกรณีมาตรการต่างๆ ก็มีวัตถุประสงค์เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่าตนจัดมาตรการควบคุมภายใน เพื่อวัตถุประสงค์อะไร ต้องการให้เน้นชัดเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเพียงอย่างเดียว หรือต้องการจัดเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน การออกแบบมาตรการควบคุมภายในก็

จะต้องเป็นไปตามนั้น แต่จากประสบการณ์ทางการบริหารมักพบว่า ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดมาตรการควบคุมภายในนั้นจะพบได้เสมอที่วัตถุประสงค์ซึ่งผู้บริหารกำหนดมีความคาบเกี่ยวกันมากกว่าหนึ่งด้าน หรืออีกนัยหนึ่งวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างหนึ่งอาจเกี่ยวเนื่องกับวัตถุประสงค์อื่นพร้อมกันได้ด้วย เช่น ผู้บริหารอาจกำหนดให้จัดทำรายงานฐานะการเงินและผลการดำเนินงานเป็นรายเดือนโดยต้องจัดทำให้เสร็จภายในวันที่ ๕ ของเดือนถัดไป วัตถุประสงค์หลักอาจเพื่อให้มีข้อมูลสำหรับการบริหารงาน แต่ผลพลอยได้สำคัญ ๆ มีอีกหลายประการ เช่น ทำให้สามารถยื่นรายงานการเงินใดๆ ที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนดให้จัดส่ง และช่วยให้สามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแก่ทางราชการสรรพากรได้ทันกำหนด ทำให้ไม่ต้องเสี่ยงกับการถูกเตือนปรับ หรือการจ่ายเงินเพิ่มอื่นใดอีกโดยไม่จำเป็น

นอกจากนี้ความหมายดังกล่าวยังสะท้อนให้เห็นถึง ข้อสังเกตขั้นพื้นฐานดังนี้ คือ

๑. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิถีดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่ม (Build on) จากการดำเนินงานตามปกติ แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้างให้มีขึ้น (Build on) ในองค์กร

๒. การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่มิขึ้นได้โดยคนในองค์กร ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนอย่างมากในการกำหนดทิศทาง และอนุมัตินโยบายหรือรายการสำคัญ ดังนั้นคณะกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารระดับสูงจึงเป็นส่วนสำคัญในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน

๓. การควบคุมภายใน ไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น แต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด และข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดก็คือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายในได้

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน จำแนกออกเป็น ๕ องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน องค์ประกอบทั้ง ๕ นี้มาจากวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้นหรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ขึ้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ดีขึ้น หรือในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติและการระลึกถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคคลากรระดับต่างๆ ในองค์กร นับตั้งแต่คณะกรรมการบริษัท ฝ่ายบริหาร เจ้าของ และพนักงานโดยทั่วไป

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ดังต่อไปนี้

๑. ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร
๒. ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ
๓. โครงสร้างการจัดองค์กร
๔. ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของบุคลากร
๕. นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร
๖. การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ
๗. คณะกรรมการบริษัท และคณะบริหารตรวจสอบ (Audit Committee)
๘. การตรวจสอบภายใน
๙. การประเมินความเสี่ยง

๑๐. กิจกรรมการควบคุม

๑๑. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารภายในองค์กร

๑๒. การติดตามประเมินผล

๑๓. ประโยชน์ที่มุ่งหวังได้จากการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร จะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กร เป็น “ฐานราก” ที่สำคัญของการควบคุมภายในซึ่งทำให้องค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมอื่นๆ ของการควบคุมภายในดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ทำให้เกิดทั้งโครงสร้างที่ดีของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในซึ่งผู้บริหารจัดขึ้นภายในองค์กรนั้น

ต่อไปนี้จะอธิบายถึงปัจจัยแต่ละอย่างของสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในไว้โดยสรุปดังนี้

๑. ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร

ทัศนคติและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารแต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน บางคนกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง บางคนค่อนข้างระมัดระวังแนวอนุรักษนิยม ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจในทางธุรกิจ หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาด้านการเงินการบัญชี และการรายงานทางการเงิน ความแตกต่างในแนวความคิดและวิธีทำงานของนักบริหารย่อมมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน

๒. ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ

ผู้บริหารจะต้องใช้การประชาสัมพันธ์ภายในองค์กรทุกรูปแบบ เพื่อให้พนักงานได้รับทราบ ว่า ผู้บริหารถือว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณมีความสำคัญอย่างยิ่งยวดและไม่มีการให้มีการต่อรอง หรือผ่อนปรนในเรื่องนี้เป็นอันขาด ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำให้เป็นที่ยอมรับว่าต้องการให้องค์การยึดในมาตรฐานทางจรรยาบรรณขั้นสูง ทั้งจะต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานทุกคนได้รับทราบและเข้าใจดีในหลักการเช่นนั้น และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณไว้ให้ชัดเจน รวมถึงข้อกำหนดห้ามพนักงานปฏิบัติตนในลักษณะที่มีความขัดแย้งด้านผลประโยชน์กับกิจการผู้เป็นนายจ้าง ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในไม่สามารถจะทำให้เกิดขึ้นได้หากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหารไม่จำเป็นไปในแนวเดียวกัน

๓. โครงสร้างการจัดองค์กร

โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงานสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กรรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่างๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคลากรเหล่านั้นด้วย การรวมศูนย์อำนาจหรือกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจในระดับต่างๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญ ในขณะที่หากเลือกวิธีการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่าปัจจัยด้านคุณสมบัติของ

ตัวบุคคล การจัดโครงสร้าง โดยหลักการโครงสร้างขององค์กรที่ดีควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบในงาน ๓ ด้านออกจากกัน คือ

๓.๑ การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ

๓.๒ การจัดบันทึกข้อมูล

๓.๓ การดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร

โดยจะต้องไม่ให้หน่วยงานเดียวหรือคนเดียวทำหลายหน้าที่ เพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน

ตัวอย่างของการจัดโครงสร้างองค์กรตามหลักข้างต้น ได้แก่ การจัดโครงสร้างองค์กร ให้ผู้บริหารในระดับสูงกว่าหน่วยปฏิบัติเป็นผู้มีอำนาจตัดสินใจจัดซื้อหรืออนุมัติการจ่ายเงิน แล้วจัดให้ฝ่ายบัญชีรับผิดชอบในส่วนที่เป็นงานจัดบันทึกรายการทางบัญชีทั้งหมด ซึ่งรวมถึงการรวบรวมตัวเลข สถิติต่างๆ และการคิดคำนวณราคาต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการ ส่วนฝ่ายการเงินจะถูกจัดให้ รับผิดชอบในการติดต่อธนาคาร ดูแลรักษาบัญชีเงินฝากประเภทต่างๆ ที่ฝากไว้กับธนาคาร ดูแล รักษาทรัพย์สินสภาพคล่องอื่นๆ รวมไปถึงรับผิดชอบในการรับและจ่ายทั้งเงินสดและเงินฝากธนาคาร การนำเงินส่วนที่เหลือเก็บไปลงทุนให้เกิดผลประโยชน์นอกวง หรืออีกนัยหนึ่งฝ่ายการเงินจะถูกจัดให้ มีความรับผิดชอบการจัดการทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการเงิน

๔. ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของบุคลากร

ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดระดับของความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการ ปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ระดับความรู้ความสามารถที่กำหนดขึ้นนั้น จะต้องถูกแบ่งออกมาเป็น ข้อกำหนดด้านพื่นความรู้ทางการศึกษาและหรือประสบการณ์ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้ เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือ สำคัญในการนี้อย่างหนึ่งคือการจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน หรือ Job Description

๕. นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร

คนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่จะทำให้การปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่ง มีประสิทธิผล หรือไม่เพียงใด ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในก็เช่นเดียวกัน จะถูกกระทบอย่างมากด้วย พฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร ดังนั้น นโยบายและวิธีปฏิบัติของฝ่ายบริหารในส่วน ที่เกี่ยวกับการว่าจ้างการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้น เลื่อน ตำแหน่งและการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น ล้วนมีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมของ การควบคุมภายในองค์กร สิ่งที่ผู้บริหารพึงระลึกเสมอคือ นโยบาย และวิธีบริหารงานด้านบุคลากรที่ดี สามารถบรรเทาข้อบกพร่องที่มีในสิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

๖. การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ

มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่บุคลากรทุกคนผู้ปฏิบัติหน้าที่ด้านต่างๆ อยู่ในองค์กรจะต้อง มีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ทั้งยังควรทราบโดย แจ่มชัดด้วยว่างานของตนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายใน จะดีขึ้น หากผู้บริหารจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะงาน หรือ Job description ของพนักงานทุกระดับ ไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน หรือ

การละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง นอกจากการทำคำพรรณนาลักษณะงานสำหรับพนักงานแล้ว องค์กรยังควรจัดทำเอกสารคู่มือระบบงาน หรือ System Documentation สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เช่นระบบงานคอมพิวเตอร์ เพราะหากไม่มีเอกสารคู่มือระบบงานแล้วจะทำให้องค์กรมีความเสี่ยงสูง หากมีผู้ลาออก หรือถูกประมุขซื้อตัวไปทำงานที่อื่น พนักงานที่เหลืออยู่อาจไม่สามารถทำงานได้หรือทำได้แต่ไม่ดีหากปราศจากเอกสารคู่มือระบบงาน นอกจากนี้เรื่องข้างต้นองค์กรยังควรกำหนดแนวนโยบายการปฏิบัติงานได้ด้วย

๗. คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบ

ปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมก็คือคณะกรรมการบริษัท (Board of Directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร (Tone at Top) สิ่งสำคัญที่สุดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบก็คือ ความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสบการณ์ คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคล ขอบเขตของการเข้าไปเกี่ยวข้องและการพิจารณาพิจารณากิจกรรมต่างๆ และเหมาะสมในการดำเนินการ ปัจจัยสำคัญอีกข้างหนึ่งก็คือ ความถี่ในการสอบทาน หรือการหยิบยกปัญหาสำคัญๆ ขึ้นมาเพื่อพิจารณาและติดตามกับฝ่ายจัดการเกี่ยวกับแผนงาน หรือผลการดำเนินงาน

๘. การตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญที่มีความเป็นอิสระในการติดตาม และประเมินผลการควบคุมภายใน และเป็นเครื่องมือของการบริหารเพื่อให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ทั้งด้านการเงิน การบัญชี และด้านการปฏิบัติงานขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะรายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลให้แก่ผู้บริหารขององค์กรรวมถึงผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ได้รับการตรวจสอบและประเมินผลด้วย การตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในดี จะต้องเป็นการตรวจสอบภายในที่กระทำอย่างถูกต้องตามหลักการทางวิชาชีพตรวจสอบภายใน นั่นคือ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบ และแสดงความเห็นอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการแห่งวิชาชีพ ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลแห่งความคิดเห็นส่วนตัว ซึ่งจะเกิดขึ้นได้โดยการจัดองค์กรให้ผู้ตรวจสอบภายในขึ้นกับผู้บริหารระดับสูง และมีสถานะของตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรที่เอื้อให้เกิดความเป็นอิสระ นอกจากนั้นจะต้องให้จัดการตรวจสอบภายในเป็นแรงสร้างสรรค์ในทางบวกเพื่อการพัฒนา เป็นบริการที่แพร่กระจายทั่วถึงสำหรับการปฏิบัติงานทุกด้าน และให้การตรวจสอบภายในมีลักษณะงานที่ทำการประจำ และเป็นส่วนหนึ่งของงานปกติมิใช่ตรวจสอบเมื่อมีเรื่องผิดปกติอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น

องค์กรจะต้องแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในทุกระดับตำแหน่งอย่างเหมาะสม โดยต้องเป็นผู้มีความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์ และมนุษยสัมพันธ์ดี เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลความถูกต้องเหมาะสมของมาตรการควบคุมภายในต่างๆ ในองค์กรเพื่อแสดงความคิดเห็น และในหลายกรณีจะต้องชี้แนะทางเลือกต่างๆ แก่ผู้บริหารในกรณีที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงมาตรการหรือวิธีการทำงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงควรได้รับการเลือกสรร และแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถสูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ย และควรเป็นผู้ที่มีความคิดริเริ่มดี มิฉะนั้น

ข้อเสนอและจะไม่มีคุณภาพมากนัก สิ่งสำคัญมากที่ผู้บริหารทุกคนต้องรับทราบก็คือผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากผู้บริหาร เพราะหากขาดการสนับสนุนที่เพียงพอแล้ว มักทำให้ข้อเสนอแนะต่างๆ ไม่ได้รับการนำไปปฏิบัติเท่าที่ควร การสนับสนุนในที่นี้ไม่ได้หมายความว่าเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีความเห็นหรือข้อเสนอแนะอย่างใดแล้วผู้บริหารจะต้องเห็นด้วยและสนับสนุนให้ดำเนินการได้เสมอไปเป็นแต่เพียงผู้บริหารควรพิจารณาข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในโดยเร็ว หากไม่เห็นด้วยกับข้อสรุป หรือข้อเสนอแนะใดผู้บริหารควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบพร้อมเหตุผลของการไม่เห็นด้วยนั้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำข้อคิดเห็นของผู้บริหารไปหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะใหม่ที่ดีและเหมาะสมยิ่งขึ้น

๙. การประเมินความเสี่ยง

ทุกองค์กร ไม่ว่าจะขนาดเล็ก ขนาดใหญ่ และไม่ว่าอยู่ในธุรกิจประเภทใด ย่อมดำเนินการอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจรูปแบบต่างๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมิน เพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไรและในเรื่อง หรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตราการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล โดยระแวงระวังตรงเรื่องหรือขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ให้อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ไม่ถึงกับทำให้รายงานการเงินการบัญชี หรือข้อมูลต่างๆ เชื่อมโยงไม่ได้ ไม่ถึงกับทำให้ทรัพย์สินขององค์กรไม่ได้รับการดูแลรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมกับการใช้งาน และไม่ถึงกับทำให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ นโยบาย หรือข้อกำหนดใดที่องค์กรต้องปฏิบัติตาม

โดยธรรมชาติทุกองค์กรย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลง ต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงอาจเกิดจากนโยบายของผู้บริหารองค์กรนั่นเองหรือสภาพการแข่งขันทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องกัน นอกจากนี้ยังมีปัจจัยที่มาจากสิ่งแวดล้อมภายนอก เช่น คำสั่งขององค์กรการควบคุมทางราชการ เป็นต้น ในกระแสความเปลี่ยนแปลงซึ่งเกิดขึ้นได้เสมอเช่นนี้ทำให้ความเสี่ยง หรือจุดเสี่ยงเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย จึงทำให้มีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ (Ongoing) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้อง ตรงสภาพที่เป็นอยู่จริงในแต่ละขณะ อันจะทำให้สามารถใช้ข้อมูลเหล่านั้นสร้างเสริมมาตรการและระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์รับกันได้อย่างเหมาะสมกับความเสี่ยงที่มีอยู่

๑๐. กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการตอบสนองและการปฏิบัติตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหมายถึงความสำเร็จทางธุรกิจความถูกต้องเรียบร้อยสมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน การระแวงระวังดูแลทรัพย์สินขององค์กรเป็นอย่างดี และไม่มีมีการปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ หรือ คำสั่งในสาระสำคัญ

สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุมคือ การกำหนดนโยบายและมาตรการหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบาย ซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากในเรื่องนี้ โดยเฉพาะผู้บริหารสูงสุดจำเป็นต้องแสดงบทบาทของผู้นำในการจัดทำนโยบาย แผนงาน รวมถึงตลอดถึงงบประมาณ

และประมาณการผลการดำเนินงานด้านต่างๆ และขั้นตอนการปฏิบัติตามนโยบายและแผนงาน ซึ่งล้วนต้องใช้เป็นเครื่องมือในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในต่อไป นโยบาย แผนงาน งบประมาณ ประมาณการต่างๆ จึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนด้วย เพื่อให้การติดตาม และประเมินผลในขั้นตอนต่อไปทำได้โดยชัดเจนไม่คลุมเครือ

กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานใน องค์การการดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลสำเร็จขององค์กรทั้งสิ้น เปรียบเสมือน เพ็ญจักษุนาฬิกา ซึ่งทุกเฟืองต้องทำหน้าที่อย่างสมบูรณ์ เฟืองใดเฟืองหนึ่งขัดข้องก็ส่งผลให้นาฬิกา เรือนนั้น ไม่อาจแสดงเวลาที่ถูกต้องแม่นยำได้ ดังนั้น ในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรม การควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหายจะขาด กิจกรรมการควบคุมไม่ได้เป็นอันขาด

กิจกรรมควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ดังต่อไปนี้คือ การอนุมัติ การมอบ อำนาจ การตรวจสอบ การกระหายอด การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกันดูแลทรัพย์สินและ การแบ่งแยกหน้าที่ และรวมถึงกิจกรรมควบคุมเพื่อการบริหาร การควบคุมเพื่อป้องกัน การควบคุม ในระบบที่ไม่ใช้คอมพิวเตอร์และการควบคุมในระบบคอมพิวเตอร์เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมควบคุมต่างๆ เหล่านี้สามารถแบ่งได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ต่อไปนี้จะกล่าวถึงกิจกรรมการควบคุมทั่วไป ที่สามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่างๆ ขององค์กร

๑๐.๑ การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ การสอบทานในที่นี้ หมายถึงการใช้วิธีวิเคราะห์ เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริง กับ แผนงาน งบประมาณ หรือ ประมาณการ ซึ่งได้จัดทำ หรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า ผลการสอบทานจะทำให้ผู้บริหารสูงสุดเห็นภาพรวมว่า การดำเนินงานมีปัญหาใหญ่ ๆ ด้านไหนบ้าง ช่วยให้สามารถวิเคราะห์หาสาเหตุซึ่งนำไปสู่การพิจารณา แนวทางแก้ไขปัญหาที่จำเป็น และหากขยายการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้คลุมถึงข้อมูลของคู่แข่งชั้น ได้ ผลการสอบทานในลักษณะนี้ยังส่งผลช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดได้ทราบระดับ และทิศทางของการแข่งขัน ได้เป็นอย่างดี และทำให้เตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

๑๐.๒ การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional Management Review) ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้ หมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายใน องค์กร เช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ผู้บริหารระดับกลาง ควรสอบทาน รายงานผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ การสอบทานอาจกระทำกับข้อมูล เป้าหมายที่จัดทำขึ้นตามแผนงาน หรือนโยบายองค์กร นอกจากนั้น ผู้บริหารระดับกลางยังจำเป็นต้อง สอบทานวิธีการปฏิบัติจริงกับระเบียบปฏิบัติ ตัวเลขสถิติผลการปฏิบัติงานในอดีตและเป้าหมายของ หน่วยงานอีกด้วย ระดับการสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรเข้มงวด หรือกระทำบ่อยครั้งมากน้อย เพียงโดยอ้อมขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ หรือความเสี่ยงจากลักษณะงานนั่นเอง เช่น กรณีของธนาคาร หรือสถาบันการเงิน ซึ่งระดับความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการ สอบทานเป็นประจำทุกวัน หรือทุกสัปดาห์

๑๐.๓ การประมวลข้อมูล (Information Processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึง ทั้งข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลอื่นซึ่งล้วนมีความจำเป็น สำหรับการบริหารทั้งสิ้น ข้อมูลทั้งหลายจะถูกประมวลเป็นข้อสนเทศหรือรายงานต่างๆ ที่ต้องนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจในทางการบริหาร จึงมีความจำเป็นมากที่ต้องมีกิจกรรมควบคุมที่ดีในกระบวนการประมวลข้อมูล เพื่อให้ข้อสนเทศสำหรับการบริหาร มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ ได้แก่ การอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึก รายการนั้นลงในบัญชี ทะเบียน หรือแฟ้มหลักฐานอื่นขององค์กร การสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูล ก่อนการบันทึก การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลข้อมูล รวมถึงการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลข้อมูล

๑๐.๔ การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) หมายถึง การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์ และเอกสารสำคัญอื่น กิจกรรมการควบคุมที่ควรพิจารณานำมาใช้ รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี

๑๐.๕ การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) โดยหลักการคือจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบยืนยันความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน ควรใช้ ในกรณีทำงานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย เนื่องจากการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือไม่สุจริตได้โดยง่าย หากจัดให้บุคคลเดียว หรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำพัง ตั้งแต่ ต้นจนสิ้นสุด ลักษณะงานที่จำเป็นต้องจัดแบ่งแยกกันทำ ได้แก่ การอนุมัติรายการ การจดบันทึก รายการ และการรับ-จ่าย การติดต่อธนาคาร ก็มีความจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาจัดแบ่งหน้าที่กัน มิให้บุคลากรคนเดียวกันเป็นผู้ปฏิบัติ พนักงานขายต้องไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการคำนวณ ค่านายหน้าจากการขาย และควรหลีกเลี่ยงมิให้พนักงานขายทำหน้าที่เกี่ยวกับการเก็บเงินจากลูกค้าด้วย

๑๐.๖ ดัชนีผลการดำเนินงาน (Performance Indicators) ดัชนีนิยมใช้เป็น เครื่องมือวัดผลการดำเนินงานมักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินหรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง การติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของ อัตราส่วนหรือแนวโน้มของความเปลี่ยนแปลงในค่าของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้น จะช่วยบอกให้นักวิเคราะห์ทราบ “อาการ” บางอย่างของธุรกิจว่าอยู่ในสภาวะอย่างไร น่าพึงพอใจหรือไม่ นักบริหารสามารถใช้อัตราส่วนที่ผิดปกติ หรือแนวโน้มที่น่าสังเกตเป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตาม หรือให้ความสนใจ ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นพิเศษ เพื่อตัดสินใจสั่งการแก้ไขปัญหาทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน

นอกจากกิจกรรมการควบคุมดังกล่าวแล้ว องค์กรควรให้ความสนใจในการจัดทำ หลักฐานเอกสาร (Documentation) สำหรับการดำเนินงานหรือระบบงานที่มีความสำคัญด้วย คือ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือหนังสือไว้ เช่น การจัดหาทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงก็ควรทำ สัญญากับผู้ขาย ระบบงานคอมพิวเตอร์ก็ควรจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอ การละเลยไม่ทำสัญญาอาจทำให้เกิดความเสียหายกรณีที่ผู้ขายผิดข้อตกลงในสาระสำคัญ เพราะย่อมไม่อาจบังคับให้เป็นไปตามข้อตกลงได้ ระบบงานสำคัญที่ไม่มีการจัดทำเอกสารระบบงานไว้ ก็ทำให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติงานนั้นได้โดยง่าย ศูนย์คอมพิวเตอร์ควรจัดให้มี Flowchart สำหรับ

ระบบงาน และสำหรับโปรแกรมสั่งงานที่สำคัญ เพื่อให้ทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องได้ทราบและสามารถค้นคว้า หรืออ้างอิงได้เมื่อมีความจำเป็น จะเป็นผลเสียหายต่อส่วนรวมไม่น้อยหากระบบงานคอมพิวเตอร์ ซึ่งองค์กรต้องลงทุนไปเป็นจำนวนเงินมหาศาล แต่ผู้รู้ระบบการใช้งานเพียงหนึ่งหรือสองคน เพราะหากเกิดการเปลี่ยนแปลงตัวบุคคล ก็ทำให้มีความเสี่ยงที่เงินลงทุนจำนวนมหาศาลนั้น จะกลายเป็นความสูญเปล่า เนื่องจากประมวลข้อมูลทั้งระบบอาจสะดุดลงเพียงด้วยเหตุที่ไม่มีผู้ใดอื่น ทราบว่าระบบงานกำหนดอะไรไว้อย่างไร ทางที่ดีคือต้องมีคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอ และต้องจัดระบบการดูแลให้คู่มือนั้นให้เป็นปัจจุบันเสมอ ไม่เพียงระบบคอมพิวเตอร์เท่านั้นที่ต้องมีคู่มือ แต่การปฏิบัติงานหลักๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน เช่น ด้านการผลิต การให้สินเชื่อ การขาย การบัญชี การเงิน การพัสดุ ก็เป็นตัวอย่างของระบบงานที่มีความจำเป็นต้องมีเอกสารหลักคู่มือ ประกอบให้เพียงพอสำหรับให้สามารถใช้สอบถามความถูกต้อง ให้มีการพิจารณาอนุมัติรายการ อย่างรัดกุม และควบคุมมิให้เกิดความเสียหายได้ขึ้นได้

กิจกรรมการควบคุมที่ใช้ในแต่ละองค์กร ประกอบด้วยกิจกรรมการควบคุมหลาย ๆ ประเภทตามที่เสนอไว้ข้างต้น บางองค์กรอาจให้ความสำคัญกับกิจกรรมการควบคุมประเภทหนึ่ง มากกว่าอีกประเภทหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือจากลักษณะของงานที่ทำ

๑๑. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารภายในองค์กร

ข้อมูลสารสนเทศมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติทุกระดับ ข้อมูลสารสนเทศหมายถึง ทั้งส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่น ๆ ทั้งส่วนที่เป็นข้อมูลสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศโดยเฉพาะข้อมูลสารสนเทศที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning signals) ประกอบการพิจารณาสั่งการ ส่วนปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

๑๑.๑ รายงานยอดซื้อ ยอดขาย

๑๑.๒ รายงานฐานะเงินสด เงินฝากธนาคาร

๑๑.๓ รายงานความเคลื่อนไหวของบัญชีลูกหนี้

๑๑.๔ รายงานกระแสเงินสด

๑๑.๕ งบกำไรขาดทุน และงบดุล

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่ไม่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

๑๑.๖ นโยบายขององค์กร

๑๑.๗ แผนการขยายกิจการ

๑๑.๘ ข้อมูลประวัติพนักงาน

๑๑.๙ สารสนเทศเกี่ยวกับคู่แข่งชั้นทางธุรกิจ

๑๑.๑๐ ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนแบ่งตลาด

๑๑.๑๑ สถิติการร้องเรียนของลูกค้า

ลักษณะข้อมูลสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจ เป็นดังนี้ (เพชรี ชุมทรัพย์, ๒๕๓๕ : ๒๒)

๑. ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ

๒. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

๓. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด

๔. ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันวัน เวลาที่ต้องการใช้ข้อมูลข่าวสารนั้น

๕. ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความอยากง่ายในการแจ้งเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้เทคโนโลยีและระบบงานที่ดีซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่น ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการประมวลข้อมูลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอและเคร่งครัด

กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดีย่อมขาดประโยชน์หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้ดีแล้วส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ณ ฐานข้อมูลขององค์กร ซึ่งผู้มีหน้าที่เข้าถึงได้ และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึง การที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศ ได้ใช้ข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ ระบบการสื่อสารที่ดีต้องประกอบด้วยระบบการสื่อสารภายในองค์กร และระบบการสื่อสารภายนอก สำหรับการสื่อสารภายในนั้น นอกจากบุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่างๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้สำหรับการบริหาร หรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการสื่อความที่ชัดเจนจากผู้บริหารสูงสุดว่า บุคลากรทุกคนจะต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้น การละเมิดมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้นการละเมิดการควบคุมภายในถือเป็นความบกพร่อง หรือความผิดที่ผู้บริหารจะเอาจริงกับการกระทำที่ขาดตกบกพร่องนั้น ต่อไปนี้คือข้อมูลสารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบทั่วกัน

๑. มาตรการควบคุมภายในต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ กฎ ระเบียบต่างๆ

๒. บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่งหน้าที่ มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติ

๓. รายงานผลการดำเนินงานตาม นโยบาย แผนงาน และโครงการที่กำหนดขึ้น

๔. ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่ของบุคคล หรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคล หรือหน่วยงานอื่น

๕. ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นสัญญาณอันตราย หรือสัญญาณเตือนภัยถึงสิ่งขาดตกบกพร่องจากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้

๖. สิทธิประโยชน์ด้านต่างๆ ที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

การสื่อสารภายในต้องจัดให้เป็นการสื่อสารสองทาง มิใช่สื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงมายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถสื่อสารข้อมูลสารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงทราบได้ด้วย ทั้งนี้เพราะมีหลายกรณีที่ผู้ปฏิบัติเห็นปัญหาและอุปสรรค ในรายละเอียดหรือต้องการให้ผู้บริหารสนับสนุนการปฏิบัติงานบางอย่างโดยหนึ่ง หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดีๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย สื่อที่ใช้ในการสื่อสารภายใน มีหลายอย่างเช่น การประชุม เอกสาร นโยบาย ประกาศ คู่มือการปฏิบัติงาน บันทึกข้อความ บอร์ดประกาศ วารสาร หนังสือเวียน จดหมายข่าว เสียงตามสาย อีเล็กทรอนิกส์เมลล์ วีดีโอเทป ฯลฯ

ส่วนการสื่อสารภายนอก ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขาย สินค้าเจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อองค์กร การได้ข้อมูลย่อมเป็นโอกาสให้แก้ไขปัญหา และรับทราบความประพฤติของพนักงาน ซึ่งมีประโยชน์ในการปกครองของบังคับบัญชา หรือการให้ความดีความชอบ การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอกอาจทำอย่างเป็นทางการ เป็นระยะ ๆ โดยสม่ำเสมอ หรืออาจทำเมื่อมีเหตุจำเป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอกอาจอยู่ในรูปการติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะ สัมภาษณ์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

ข้อแนะนำประการหนึ่งคือ ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมิน เพื่อทราบประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบสื่อสารขององค์กรเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุด

๑๒. การติดตามประเมินผล

การควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้ หากขาดการติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) ทั้งนี้เนื่องจาก ความมีประสิทธิภาพของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอ ๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผล เพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลา ว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิภาพ

การติดตามผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการนำออกสู่การปฏิบัติ

การประเมินผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ได้ใช้ไปแล้ว เป็นระยะเวลาพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปอีกหรือไม่

การติดตามประเมินผล ควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบ มาตรการ หรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ชัดเจน หรือมีความหมายเหมาะสม ซึ่งทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลนั้น เป็นข้อมูล ที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจคงไว้ หรือตัดทอน หรือเพิ่มเติมมาตรการ หรือระบบ การควบคุมในที่กำลังนำไปใช้ หรือใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและ การตรวจสอบภายใน เพื่อการดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักฐานของวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ใน สถานะเหมาะที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไป มีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีผู้ตรวจสอบภายนอกหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในสถานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตาม หรือประเมินผล ซึ่งย่อมเกิดค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมขึ้นจำนวนหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะความ พร้อมทางการเงินขององค์กรด้วยที่จะตัดสินใจให้ผู้ใดประเมิน

การติดตามและประเมินผล ไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุม ภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้มีการติดตาม และประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร และ การปฏิบัติงานด้านอื่นๆ ทุกด้านด้วย

๑๓. ประโยชน์ที่มุ่งหวังได้จากการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพึงคาดหวังได้มีดังต่อไปนี้

๑๓.๑ การควบคุมภายในที่ดีซึ่งได้รับการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพจะมี ส่วนช่วยอย่างสำคัญให้การดำเนินงานขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ซึ่งหมายถึงการทำกำไรได้ตามเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนดไว้ด้วย

๑๓.๒ การควบคุมภายในช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างสิ้นเปลือง หรือป้องกันความสูญเสีย สูญเปล่าของทรัพยากรที่นำไปใช้ในการดำเนินงานด้านต่าง ๆ

๑๓.๓ การควบคุมภายในช่วยทำให้เกิดความมั่นใจตามที่ควรว่ารายงานทางการเงิน ทั้งรายงานที่ใช้เพื่อการภายใน และรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก มีความถูกต้องสมบูรณ์และ เชื่อถือได้

๑๓.๔ การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบไว้ดี จะช่วยกำกับให้มีการปฏิบัติการ ด้านต่างๆ สอดคล้องกับกฎหมาย และระเบียบที่ใช้บังคับองค์กร ซึ่งเป็นการป้องกันมิให้องค์กรเสีย ชื่อเสียงหรือเกิดความเสียหายด้านการเงินหรือด้านอื่นๆ ที่อาจเกิดขึ้นหากมีการกระทำที่ผิดกฎหมาย หรือผิดกฎระเบียบ

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่จะเกิดขึ้นกับแต่ละองค์กรแม้ว่าจะอยู่ในกรอบ ๔ ประการข้างต้น แต่ก็แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับผู้บริหารว่าให้ความสำคัญกับวัตถุประสงค์ใด มากกว่ากัน กล่าวคือ บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการระวังป้องกันการทุจริต รั่วไหล บางองค์กรเน้นการ บรรลุวัตถุประสงค์ทางการบริหาร บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการใช้ประโยชน์สูงสุดจากทรัพยากร บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการรายงานที่ถูกต้องซึ่งเป็นเรื่องของนโยบาย ทัศนคติ ลักษณะธุรกิจ หรือ ทุกเรื่องผสมผสานกัน จึงต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป (นิติ จิระสันติการ, ๒๕๓๗ : ๘-๙)

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้นนั้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมีการประเมินความเสี่ยง ออกแบบ ตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวังเพียงใดก็ตาม การควบคุมภายในก็จะได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล เท่านั้นว่าจะช่วยปกป้องให้เกิดความสูญเสียชีวิต หรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ และมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกันและไม่สามารถให้ความมั่นใจสมบูรณ์ร้อยละ ๑๐๐ ได้ว่ากิจการจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ ที่เป็นเช่นนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ และการที่ระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิผล ต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นๆ อีกหลายปัจจัย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับพฤติกรรมของคน (ธนาคารแห่งประเทศไทย, ๒๕๔๒ : ๔๑)

เหตุที่อาจทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลว

๑. การใช้วิจารณ์ญาณ หรือดุลพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจมักส่งผลให้เกิดข้อจำกัดต่อประสิทธิผลของระบบหรือมาตรการควบคุมภายใน โดยเฉพาะเมื่อต้องตัดสินใจบ่อย ๆ ภายใต้ความกดดันบางประการทางธุรกิจ

๒. ผู้บริหารเป็นเหตุแห่งความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในเสียเองโดยใช้อำนาจหรืออิทธิทธิสั่งการเป็นอย่างอื่น หรือให้ยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ เช่น ผู้บริหารอาจสั่งการให้จัดทำรายงานแสดงผลการดำเนินงาน หรือฐานะการเงิน ให้ผิดไปจากหลักการบัญชี และการรายงานที่ถูกต้อง เพื่อปกปิดความผิดพลาดในการบริหาร หรือเพื่อทำให้ผู้อื่นเห็นว่าการดำเนินงานมีกำไรดีเพื่อช่วยให้ขายหุ้นที่นำออกจำหน่ายใหม่ได้ง่าย เป็นต้น กรณีข้างต้นผู้บริหารอาจมีเจตนาดีต่อองค์กร แต่บางครั้งก็อาจพบว่าผู้บริหารไม่ทำตามระบบการควบคุมภายในด้วยเหตุที่ผู้บริหารต้องการประโยชน์ส่วนตัวในทางไม่สุจริต

๓. ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคนซึ่งอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมไม่ปฏิบัติตามมาตรการ หรือระบบการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ ทำให้การควบคุมซึ่งแม้จะได้รับการวางระบบหรือกำหนดวิธีการไว้ดีเลิศเพียงใดก็ไม่อาจเกิดประสิทธิผลได้ การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ย่อมไร้ผลโดยสิ้นเชิง

๔. พนักงานมากกว่าหนึ่งคนร่วมมือ หรือสมคบกันลับ ๆ และโดยทุจริตการกระทำการฉ้อโกงโดยไม่ปฏิบัติตามระบบงาน หรือมาตรการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ แล้วหาประโยชน์ร่วมกัน การร่วมมือกันเช่นนี้นอกจากเป็นเหตุให้การควบคุมภายในไม่บรรลุผลตามวัตถุประสงค์แล้วยังทำให้ยากต่อการค้นพบการกระทำที่มีขบนั้นอีกด้วย เช่น พนักงานฝ่ายขายทำรายงานการขายให้สูงกว่าที่ขายได้จริง แล้วสมคบกับพนักงานบัญชีผู้มีหน้าที่สอบทานรายงานการขาย โดยพนักงานบัญชีจงใจไม่สอบทานรายงานการขายของพนักงานขายผู้นี้ และส่งรายงานเท็จนั้น ให้ผู้มีหน้าที่คิดเงินค่านายหน้าจากการขาย ซึ่งทำให้ค่านายหน้าที่คิดให้สูงกว่าที่ควรได้รับแล้วแบ่งปันผลประโยชน์ส่วนเกินระหว่างสองคนนั้น

๕. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบดีที่สุด บางครั้งก็อาจไม่สามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาทางการบริหาร เนื่องจากผู้ปฏิบัติขาดความเข้าใจกลไกของการควบคุมที่จัดขึ้นนั้น ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีคู่มือการปฏิบัติ หรือมีแต่เขียนไว้ไม่ชัดเจน หรือผู้ปฏิบัติอาจปฏิบัติ

ผิดพลาดเพราะความสะเพร่า หรือไม่ระมัดระวังเพียงพอ เช่น องค์กรสั่งการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการอย่างกะทันหันจนผู้ปฏิบัติทำไม่ถูก เพราะยังไม่ได้รับการอธิบายหรือการอบรมให้เข้าใจวิธีการใหม่ดีพอ ในกรณีผู้มีส่วนหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงาน ที่ผิดปกติยุติการตรวจสอบเร็วเกินไปแทนที่จะสอบหาข้อเท็จจริงบางอย่างในแนวลึกยิ่งขึ้น ทำให้ไม่พบสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้น

๖. บางครั้งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นทำให้เกิดต้นทุนที่สูง และอาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

บทบาทและความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายใน

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานและดำรงตำแหน่งแตกต่างกันไปในองค์กรหนึ่ง ๆ ล้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น เพียงแต่หน้าที่ความรับผิดชอบนั้นจะเป็นอย่างไรย่อมขึ้นอยู่กับฐานะตำแหน่ง และหน้าที่การงานซึ่งแต่ละคนดำรงอยู่

ผู้บริหารระดับสูง

การจัดให้มีการควบคุมภายในขึ้นในองค์กรเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงของผู้บริหารโดยผู้บริหารต้องกำหนดบทบาทในการปฏิบัติให้เป็นตัวอย่างที่ดี เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหารมากกว่าใครๆ ในองค์กร และต้องสร้างองค์ประกอบอื่น ๆ ที่ทำให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีขึ้น การจัดให้มีการควบคุมภายในนี้ครอบคลุมทุกองค์ประกอบ ตั้งแต่การสร้างสภาพแวดล้อมการควบคุม การจัดให้มีการประเมินความเสี่ยง การจัดให้มีระบบและมาตรการควบคุมภายใน ตลอดจนการสื่อสารข้อมูลข่าวสารระหว่างกันทั้งภายในและภายนอกแล้ว ยังรวมถึงการติดตามและประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอีกด้วย

ผู้บริหารระดับกลาง

ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้หมายถึงหัวหน้าหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร ผู้จัดการฝ่าย ผู้จัดการโรงงาน หัวหน้าสำนัก และผู้ที่ทำหน้าที่ในระดับเดียวกัน ซึ่งอาจเรียกชื่อเป็นอย่างอื่น ผู้บริหารระดับกลางก็มีหน้าที่และความรับผิดชอบด้านต่าง ๆ เช่นเดียวกับผู้บริหารระดับสูง

มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

เนื่องด้วยในปัจจุบันงานด้านการตรวจสอบภายในต้องมีการพัฒนาและเพิ่มประสิทธิภาพให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และแนวทางการปฏิบัติตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการตรวจสอบและประเมินผลภาคราชการ พ.ศ.๒๕๔๘ ตลอดจนระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ และระเบียบว่าด้วยมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ ที่เน้นการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพประสิทธิผล การปฏิบัติงานต้องยึดถือระเบียบแบบแผนของทางราชการ รวมทั้งข้อมูลและรายงานต่าง ๆ ของหน่วยต้องมีความถูกต้องเชื่อถือได้ มาตรฐานการตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ประกอบด้วยข้อปฏิบัติหลัก ๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยแยกเป็น ๒ ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติ เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของหน่วยงานและบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน และมาตรฐานการปฏิบัติงาน เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในและบรรทัดฐานที่สามารถใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งในการวิจัยนี้จะไม่กล่าวถึงมาตรฐานด้านคุณสมบัติ จะกล่าวเฉพาะมาตรฐานการปฏิบัติงานเนื่องจากมาตรฐานด้าน

คุณสมบัติจะมีกฎหมายเข้ามาเกี่ยวข้อง มีเรื่องที่จะต้องพิจารณามากและใช้เวลามากในการปรับปรุง สำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงานนั้นสามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้ทันที

มาตรฐานการตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (เฉพาะ มาตรฐานการปฏิบัติงาน)

๑. การบริหารงานตรวจสอบภายใน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรบริหารงานตรวจสอบภายในให้สัมฤทธิ์ผล มีประสิทธิภาพเพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับส่วนราชการ

๑.๑ การวางแผนการตรวจสอบ

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรจัดทำแผนการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยงจัดลำดับความสำคัญก่อนหลังของกิจกรรมที่จะทำการตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับเป้าหมายของส่วนราชการ

๑.๑.๑ การวางแผนการตรวจสอบภายในควรเริ่มจากการประเมินความเสี่ยง และควรกระทำอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ทั้งนี้ควรนำข้อมูลของฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการมาพิจารณาในขั้นตอนวางแผนด้วย

๑.๑.๒ ในการบริหารให้คำปรึกษา หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรบริการให้คำปรึกษางานที่จะช่วยสร้างมูลค่าเพิ่ม ลดความเสี่ยงและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการ และควรกำหนดงานให้คำปรึกษาดังกล่าวไว้ในแผนการตรวจสอบภายในด้วย

๑.๒ การเสนอและอนุมัติแผนการตรวจสอบ

ในการเสนอการตรวจสอบให้คณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นก่อนที่จะนำเสนอหัวหน้าส่วนราชการพิจารณาอนุมัตินั้น ควรนำเสนอเรื่องทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดของทรัพยากรที่มีอยู่ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสำคัญ ๆ ที่เกิดขึ้นในรอบปีด้วย

๑.๓ การบริหารทรัพยากร

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรดูแลให้มีทรัพยากรที่เหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุตามแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติ

๑.๔ นโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรกำหนดนโยบายและขั้นตอนในการปฏิบัติตรวจสอบภายในเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

๑.๕ การประสานงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรประสานงานและให้ความร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการอื่นและผู้ตรวจสอบภายนอก รวมทั้งบุคคลหรือหน่วยงานอื่นที่ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ เพื่อให้ขอบเขตของงานตรวจสอบครอบคลุมทุกเรื่องอย่างเหมาะสมและหลีกเลี่ยงการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกัน

๑.๖ การรายงานผลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรรายงานผลการปฏิบัติงานให้หัวหน้าส่วนราชการทราบถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขต วิธีปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบ รวมทั้งประเด็นความ

เสี่ยงที่สำคัญและการควบคุมรวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้บริหารควรทราบ และรายงานสรุปผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ ๔ เดือนครั้ง เพื่อให้หัวหน้าส่วนงานราชการทราบถึงผลการดำเนินงานว่าเป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่ได้รับอนุมัติหรือไม่ รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้ปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามแผนการตรวจสอบ

๒. ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้ดีขึ้นช่วยให้ส่วนราชการบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลของส่วนราชการ เพื่อสนับสนุนและส่งเสริมให้การดำเนินงานของส่วนราชการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพยิ่งขึ้นในอันที่จะช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับส่วนราชการ

๒.๑ การบริหารความเสี่ยง

งานตรวจสอบภายในควรช่วยให้ส่วนราชการสามารถบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการปฏิบัติงาน รวมทั้งช่วยให้เกิดการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมให้มีประสิทธิภาพ

๒.๑.๑ การตรวจสอบภายในเป็นการติดตามและประเมินประสิทธิภาพการบริหารความเสี่ยงของส่วนราชการ

๒.๑.๒ การตรวจสอบภายในเป็นการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล การปฏิบัติการและระบบสารสนเทศของส่วนราชการที่มีผลกระทบในด้านต่างๆ ดังนี้

๒.๑.๒.๑ ความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลด้านการเงินและการดำเนินงาน

๒.๑.๒.๒ ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

๒.๑.๒.๓ การป้องกันทรัพย์สิน

๒.๑.๒.๔ การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และสัญญาต่าง ๆ

๒.๑.๓ ในการบริหารให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุถึงความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของงาน ให้คำปรึกษา และควรระมัดระวังความเสี่ยงสำคัญที่อาจเกิดขึ้น

๒.๑.๔ ในการบริหารให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรนำความรู้ทางด้านความเสี่ยงที่ได้รับจากงาน ให้คำปรึกษามาใช้ในกระบวนการบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อหน่วยงาน

๒.๒ การควบคุม

งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนและส่งเสริมให้ส่วนราชการมีการควบคุมในเรื่องต่างๆ ที่เหมาะสมเพียงพอ โดยการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการควบคุม รวมทั้งสนับสนุนให้มีการควบคุมอย่างต่อเนื่อง

๒.๒.๑ หลังจากที่ได้มีการประเมินความเสี่ยงแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรประเมินถึงความเพียงพอและประสิทธิภาพของการควบคุม เพื่อให้การควบคุมที่มีอยู่ครอบคลุมถึงการ

กำกับดูแลของส่วนราชการ ระบบการปฏิบัติการ และระบบสารสนเทศของส่วนราชการในด้านต่างๆ ดังนี้

๒.๒.๑.๑ ความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลด้านการเงินและการดำเนินงาน

๒.๒.๑.๒ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน

๒.๒.๑.๓ การป้องกันทรัพย์สิน

๒.๒.๑.๔ การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และสัญญาต่าง ๆ

๒.๒.๒ ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานให้แน่ใจว่ามีการกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจหรือไม่ และสอดคล้องกับนโยบาย เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของส่วนราชการหรือไม่ เพียงใด

๒.๒.๓ ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานแผนงานและการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้แน่ใจว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผน และสามารถบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ เพียงใด

๒.๒.๔ ฝ่ายบริหารของแต่ละส่วนกลางควรกำหนดเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานสำหรับใช้ในการประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานของตน และผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานเกณฑ์ดังกล่าวว่ามีความเหมาะสมต่อการประเมินความสำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ เพื่อจะ得以ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผล ในกรณีที่เห็นว่าจะยังไม่เหมาะสม ผู้ตรวจสอบภายในควรหารือกับฝ่ายบริหารเพื่อร่วมกันพิจารณาเกณฑ์ที่เหมาะสมต่อไป

๒.๒.๕ ในระหว่างการปฏิบัติงานให้คำปรึกษา ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสนใจกับการควบคุมที่สัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ของงานที่จะให้คำปรึกษาและความระมัดระวังถึงจุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมด้วย

๒.๒.๖ ผู้ตรวจสอบภายในควรนำความรู้และประสบการณ์ที่ได้จากงานให้คำปรึกษามาใช้ประโยชน์ในการประเมินความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

๒.๓ การกำกับดูแล

งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดีในส่วนราชการโดยการประเมินและปรับปรุงงานให้ดีขึ้นในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

๒.๓.๑ การกำหนดและเผยแพร่ภารกิจและเป้าหมายของส่วนราชการ

๒.๓.๒ การติดตามผลของความสำเร็จตามเป้าหมาย

๒.๓.๓ ความมั่นใจต่อความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ของส่วนราชการ

๒.๓.๔ การเก็บรักษาไว้ซึ่งคุณค่าของส่วนราชการอย่างสม่ำเสมอ

๒.๔ ผู้ตรวจสอบภายในควรสอบทานแผนการปฏิบัติงานและการดำเนินงานต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปในทิศทางที่ส่งเสริมภารกิจหลักของส่วนราชการ

๒.๕ การรับงานให้คำปรึกษาควรรับเฉพาะงานที่มีวัตถุประสงค์สอดคล้องกับภารกิจหลักและเป้าหมายของส่วนราชการ

๓. การวางแผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายทั้งในด้านการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษา โดยคำนึงถึง

๓.๑ วัตถุประสงค์ของงานและวิธีการดำเนินงานในอันที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์

๓.๒ ความเสี่ยงที่สำคัญ ๆ ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ เช่น ความเสี่ยงทางด้านทรัพยากร การปฏิบัติงาน เป็นต้น

๓.๓ ความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมเมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน หรือกฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การกำหนดวัตถุประสงค์

ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงาน ควรเน้นเรื่องความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับงานที่จะทำ

๑. ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุ และประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่จะสอบทาน เพื่อให้การกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานสะท้อนให้เห็นถึงผลของการประเมินความเสี่ยง

๒. ผู้ตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงข้อผิดพลาด ข้อบกพร่อง และการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับและอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น เพื่อให้การกำหนดวัตถุประสงค์ครอบคลุมในประเด็นที่สำคัญ ๆ

๓. ผู้ตรวจสอบภายในควรคำนึงถึงความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลตามขอบเขตที่ได้มีการตกลงร่วมกับผู้บริหารองค์กรให้คำปรึกษา

กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานให้เพียงพอในอันที่จะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายบรรลุตามวัตถุประสงค์

๑. ขอบเขตการปฏิบัติงาน ควรกำหนดให้ครอบคลุมถึงระบบการทำงานต่าง ๆ เอกสารหลักฐาน รายงาน บุคลากร และทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง

๒. ขอบเขตการให้คำปรึกษา ควรกำหนดให้เพียงพอที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ได้เห็นชอบร่วมกันกับผู้รับบริการ ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในถูกจำกัดขอบเขตการให้คำปรึกษา ควรได้มีการพิจารณาว่าสมควรจะปฏิบัติงานต่อหรือไม่ หากต้องปฏิบัติควรเปิดเผยข้อจำกัดดังกล่าวให้บุคคลที่เกี่ยวข้องทราบ

๓. การจัดสรรทรัพยากร

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสมและเพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ จำนวนเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานควรจัดให้เหมาะสมและสอดคล้องกับลักษณะและความซับซ้อนของงานตลอดจนข้อจำกัดของเวลาและงบประมาณที่มีอยู่

๔. แนวทางการปฏิบัติงาน

เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำรายละเอียดของการปฏิบัติงานในขั้นตอนต่าง ๆ เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ทีมงานใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน โดยกำหนดแนวทางปฏิบัติงาน ระเบียบวิธีการ

ในการคัดเลือกข้อมูล วิเคราะห์ประเมินผล และบันทึกข้อมูลที่ได้รับในระหว่างการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ แนวทางการปฏิบัติงานดังกล่าวควรได้รับความเห็นชอบจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายก่อนที่จะเริ่มปฏิบัติงาน และทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลง

๕. การปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวม วิเคราะห์ ประเมิน และบันทึกข้อมูลให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์

๕.๑ การรวบรวมข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายใน ควรรวบรวมข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ (Reliable) มีความเพียงพอ (Sufficient) มีความเกี่ยวข้อง (Relevant) และที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุวัตถุประสงค์

๕.๒ การวิเคราะห์และประเมิน

ผู้ตรวจสอบภายในควรใช้วิธีการวิเคราะห์และประเมินที่เหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อสรุปและผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ

๕.๓ การบันทึกข้อมูล

ผู้ตรวจสอบภายในควรบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องให้เพียงพอต่อการสนับสนุนข้อสรุปและการรายงานผล

๕.๓.๑ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรควบคุมการเข้าถึงข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้บุคคลภายนอกทราบ ควรได้รับอนุญาตจากหัวหน้าส่วนราชการ หรือหลังจากได้มีการปรึกษาฝ่ายกฎหมายแล้ว

๕.๓.๒ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ระยะเวลาในการเก็บรักษาควรเป็นไปตามระเบียบที่เกี่ยวข้องของทางราชการ

๕.๓.๓ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรควบคุมการเข้าถึงข้อมูลและกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานให้ค่าปรึกษา ทั้งนี้ควรกำหนดให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติและระเบียบที่เกี่ยวข้องของทางราชการ

๕.๔ การควบคุมการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรควบคุมการปฏิบัติงานที่ได้มอบหมายอย่างใกล้ชิดเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะเป็นการช่วยพัฒนาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในด้วย

๖. การรายงานผลการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานผลการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างทันท่วงที

๖.๑ หลักเกณฑ์ในการรายงานผลการปฏิบัติงาน

รายงานผลการปฏิบัติงาน ควรประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต สรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่สามารถนำไปปฏิบัติได้

๖.๑.๑ ในรายงานผลควรมีความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน

๖.๑.๒ ในรายงานผลงานควรกล่าวถึงข้อตรวจพบที่ดีในการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจด้วย

๖.๑.๓ รูปแบบและเนื้อหาของกรรายงานผลของงานการให้คำปรึกษาจะแตกต่างกันไปตามลักษณะของงานและความต้องการของผู้รับบริการ

๖.๒ คุณภาพของรายงานผลการปฏิบัติงาน

การรายงานผลการปฏิบัติงาน ควรรายงานด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว ในกรณีที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในพบว่ารายงานที่เสนอเกิดความผิดพลาดหรือละเอียดในการกล่าวถึงประเด็นหลัก ควรส่งรายงานแก้ไขความผิดพลาดดังกล่าวไปยังบุคคลที่เกี่ยวข้องทันที

๖.๓ การรายงานการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐาน

ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานซึ่งมีผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานควรเปิดเผยในรายงานด้วยตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

๖.๓.๑ มาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติตามได้

๖.๓.๒ เหตุที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานนั้นได้

๖.๓.๓ ผลกระทบที่เกิดขึ้นเมื่อไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐาน

๖.๔ การเผยแพร่ผลการปฏิบัติงาน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมทราบ

๖.๔.๑ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน มีหน้าที่รับผิดชอบในการส่ง รายงานผลการตรวจสอบให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้อง

๖.๔.๒ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน มีหน้าที่รับผิดชอบในการส่งผลการปฏิบัติงานให้คำปรึกษาแก่ผู้บริหาร

๖.๔.๓ ในระหว่างการปฏิบัติงานให้คำปรึกษา อาจจะมีการบ่งชี้ประเด็นการบริหาร ความเสี่ยงการควบคุม และกำกับดูแล หากเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อส่วนราชการในภาพรวม ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานให้กับหัวหน้าส่วนราชการและคณะกรรมการตรวจสอบทราบ

๗. การติดตามผล

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดระบบการติดตามผลการนำ ข้อเสนอแนะในรายงานไปปฏิบัติ

๗.๑ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรติดตามว่าหัวหน้าส่วนราชการได้มีการสั่งการให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ได้นำเสนอในรายงานผลการตรวจสอบหรือไม่ ผลการปฏิบัติเป็นอย่างไร

๗.๒ ควรมีการติดตามผลงานให้คำปรึกษาว่า ได้มีการนำไปปฏิบัติตามขอบเขตที่ ผู้รับบริการให้มีความเห็นชอบหรือไม่

การยอมรับสภาพความเสียหายของฝ่ายบริหาร

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรรำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ส่วนราชการแต่ยังไม่ได้รับการแก้ไขหรือกับหัวหน้าส่วนราชการ หากยังไม่สามารถดำเนินการแก้ไขได้ หัวหน้าส่วนราชการและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรรายงานให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบเพื่อหาข้อยุติต่อไป

หลักการระบบบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่

ปัจจุบันเป็นที่ทราบกันดีว่า การตรวจสอบ การติดตาม และการประเมินผลการดำเนินงานด้านต่างๆ ขององค์กร ถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่สำคัญที่ส่วนราชการต้องจัดให้มีขึ้นเพื่อควบคุมการดำเนินงานให้ประสงผลสำเร็จตามจุดมุ่งหมายที่กำหนดไว้ โดยที่ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ.๒๕๔๒ กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้ครอบคลุมด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ รวมทั้งการตรวจสอบการบริหารงานด้านต่าง ๆ เช่น การบริหารงบประมาณ การบริหารการเงิน การบริหารพัสดุ เป็นต้น ซึ่งหมายถึงการตรวจสอบการดำเนินงานนั่นเอง การตรวจสอบการดำเนินงาน จึงเป็นเรื่องที่ส่วนราชการต้องให้ความสำคัญโดยกำชับให้ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการนั้น ๆ จะต้องตรวจสอบการดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กร และรายงานผลการตรวจสอบหรือข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในไปพัฒนาปรับปรุงการปฏิบัติงานและการบริหารงานของส่วนราชการให้เกิดประโยชน์สูงสุด เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการทั้งหมด สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรทราบถึงสาระสำคัญต่าง ๆ โดยทั่วไปเกี่ยวกับความหมาย วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน

ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน

การตรวจสอบการดำเนินงาน หมายถึง การตรวจสอบเกี่ยวกับการดำเนินงานตามแผนงาน งาน และโครงการและ/หรือแผนกลยุทธ์ รวมทั้งตรวจสอบเกี่ยวกับกระบวนการปฏิบัติงาน เพื่อให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานของส่วนราชการได้ทราบว่าผลการดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นผลผลิต ผลลัพธ์ และ/หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน รวมถึงกระบวนการปฏิบัติงานของส่วนราชการได้รับผลสำเร็จตามที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด รวมทั้งถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ อย่างไร ตลอดจนให้ข้อเสนอแนะวิธีการหรือแนวทางเพื่อพัฒนาปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่อง ความผิดพลาด และ/หรือความเสียหายที่เกิดขึ้นในระบบการดำเนินงานและผลการดำเนินงาน วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการดำเนินงาน มีวัตถุประสงค์ดังนี้

๑. เพื่อให้ทราบว่าผลการดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ส่วนราชการกำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัดและปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ระบบวิธีการและ/หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้หรือไม่ อย่างไร

๒. เพื่อให้ทราบว่าผลลัพธ์หรือผลกระทบที่เกิด เป็นผลสำเร็จจากการดำเนินงานของส่วนราชการอย่างแท้จริงทั้งหมดหรือไม่

๓. เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินงานของส่วนราชการได้ทำให้เกิดผลกระทบใด ทั้งในเชิงบวก และเชิงลบตามมาหรือไม่ อย่างไร

๔. เพื่อติดตามและ/หรือเร่งรัดการดำเนินงานของส่วนราชการ ให้บรรลุผลสำเร็จและ เป็นไปตามแผนการที่กำหนดไว้

๕. เพื่อให้ข้อสังเกต ข้อคิดเห็น และ/หรือข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน การปฏิบัติงาน และการปรับปรุงแก้ไขเกี่ยวกับการดำเนินงานสำหรับแผนที่ส่วนราชการได้ดำเนินการ เสร็จสิ้นไปแล้ว หรือสำหรับแผนที่กำลังดำเนินงานอยู่ในปัจจุบัน รวมทั้งแผนการที่จะทำหรือเริ่ม ดำเนินการในอนาคต

ประโยชน์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน

การตรวจสอบการดำเนินงานจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทางราชการดังนี้

๑. ช่วยให้การดำเนินงานของส่วนราชการบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และ/ หรือตามแผนการดำเนินงานของส่วนราชการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น

๒. ช่วยพัฒนาการดำเนินงานของส่วนราชการให้เป็นระบบมากยิ่งขึ้น

๓. ช่วยเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในของส่วนราชการให้มีความเข้มแข็งและรัดกุม ยิ่งขึ้น

๔. ช่วยสนับสนุนให้การบริหารแผนงาน งาน และโครงการเป็นไปในลักษณะมุ่งเน้น ผลสำเร็จในภาพรวมขององค์กรมากยิ่งขึ้น

แนวปฏิบัติการตรวจสอบการดำเนินงาน

การตรวจสอบการดำเนินงานถือเป็นรูปแบบหนึ่งของงานตรวจสอบภายในปัจจุบันที่ ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการ นอกเหนือจากการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีที่ปฏิบัติ มาโดยตลอด โดยการตรวจสอบการดำเนินงานจะมุ่งเน้นตรวจสอบประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และ ความคุ้มค่าในการดำเนินงาน ซึ่งอาจถือว่ามิมีวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขอบเขตในการตรวจสอบ ที่แตกต่างและกว้างกว่าการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีที่จะมุ่งเน้นตรวจสอบความถูกต้อง ของข้อมูลการเงินการบัญชี และความถูกต้องในการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับขององค์กร โดยมี แนวปฏิบัติการตรวจสอบการดำเนินงานดังต่อไปนี้

๑. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น อาจสามารถดำเนินการในช่วงระยะเวลาต่าง ๆ ของการ ตรวจสอบการดำเนินงาน โดยอาจดำเนินการก่อนการกำหนดแผนการตรวจสอบ หรือในขณะที่ กำลังวางแผน และแผนงานตรวจสอบ หรือเมื่อตรวจสอบการดำเนินงานนั้นเป็นครั้งแรก หรือ ตรวจสอบการดำเนินงานในปีแรกของแผนการดำเนินงานของส่วนราชการนั้น แต่ทั้งนี้ยังสามารถ จำแนกรอบหรือขอบเขตของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นได้ ๒ ระดับ คือ การสำรวจข้อมูลเชิงกลยุทธ์ และการสำรวจข้อมูลเชิงประเด็น

๑.๑ การสำรวจข้อมูลเชิงกลยุทธ์ เป็นการศึกษารวบรวม และสรุปข้อมูลเกี่ยวกับ ทิศทางการดำเนินงานรวมทั้งการจัดสรร และการใช้ทรัพยากรในการดำเนินงานในภาพรวมของ ส่วนราชการทั้งในปัจจุบันและอนาคต ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในเกิดความเข้าใจในแนวทางการ บริหารงาน และการดำเนินงานของส่วนราชการ และอาจใช้เป็นเกณฑ์หรือเป็นข้อมูลประกอบการ

พิจารณากำหนดแผนการตรวจสอบหรือหลักเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงานของส่วนราชการ ได้การสำรวจข้อมูลในลักษณะนี้ควรดำเนินการเมื่อผู้ตรวจสอบภายในเข้าตรวจสอบการดำเนินงาน ขององค์กรนั้นเป็นครั้งแรก หรือเมื่อจะวางแผนการตรวจสอบระยะยาว รวมทั้งเมื่อส่วนราชการ มีการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ในการดำเนินงาน

วัตถุประสงค์ของการสำรวจข้อมูลเชิงกลยุทธ์คือ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะให้ใช้ในการพิจารณากำหนดทิศทางของงานตรวจสอบในภาพรวม โดยสอดคล้องกับนโยบาย แผนกลยุทธ์ และแผนการดำเนินงานที่สำคัญของส่วนราชการได้อย่างครบถ้วน

๑.๒ การสำรวจข้อมูลเชิงประเด็น เป็นการสำรวจข้อมูลอย่างละเอียดในแผนงาน งาน และโครงการของส่วนราชการ เพื่อสนับสนุนแนวคิดที่ได้จากการสำรวจข้อมูลเชิงกลยุทธ์ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถวิเคราะห์คาดการณ์ถึงจุดสำคัญหรือจุดที่น่าสนใจ ที่ควรนำมา กำหนดแผนการตรวจสอบประจำปีและประเด็นการตรวจสอบ

วัตถุประสงค์ของการสำรวจข้อมูลเชิงประเด็นคือ เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่จะใช้ในการพิจารณากำหนดแผนการตรวจสอบประจำปี โดยให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของแผนงาน งาน และโครงการ รวมทั้งสนับสนุนให้แผนการตรวจสอบระยะยาวบรรลุผลสำเร็จได้ดียิ่งขึ้น

ข้อพิจารณาที่ควรนำมากำหนดประเด็นการตรวจสอบ คือการหาข้อผิดพลาด จากการปฏิบัติงานที่ไม่ถูกต้องที่เกิดขึ้นบ่อยครั้ง และเรื่องหรือเหตุการณ์ที่อยู่ในความสนใจของรัฐบาล สื่อมวลชนสาธารณชนหรือผู้บริหารของส่วนราชการ อีกทั้งความเสี่ยงหรือโอกาสที่แผนงาน งาน และโครงการจะไม่บรรลุผลสำเร็จ ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในสำรวจข้อมูลเชิงกลยุทธ์จนสามารถกำหนด กลยุทธ์การตรวจสอบ และสามารถเลือกแผนงาน งาน และโครงการที่จะตรวจสอบได้อย่างมั่นใจ การสำรวจข้อมูลเชิงประเด็นอาจดำเนินการเฉพาะที่เกี่ยวกับแผนงานฯ ที่ได้เลือกแล้วนั้น

๒. การกำหนดแผนการตรวจสอบ

๒.๑ แผนการตรวจสอบระยะยาว

การกำหนดแผนการตรวจสอบระยะยาวคือ การกำหนดให้ทราบว่าจะงาน ตรวจสอบภายในโดยรวม มีวัตถุประสงค์ ขอบเขต และผลลัพธ์ของการตรวจสอบเกี่ยวกับแผนการ ดำเนินงาน แผนกลยุทธ์ และ/หรือเกี่ยวกับนโยบายของส่วนราชการอย่างไร ผู้ตรวจสอบภายในควร วางแผนการตรวจสอบให้ครอบคลุมทั้งด้านการเงิน บัญชี และการดำเนินงานตามแผนดำเนินงานต่าง ๆ ตามขั้นตอนต่าง ๆ ดังนี้

๒.๑.๑ กำหนดเป้าหมายการตรวจสอบจะเป็นการระบุถึงวัตถุประสงค์และ ขอบเขตการตรวจสอบให้ทราบถึงหน่วยรับตรวจและเรื่องที่จะตรวจสอบ

๒.๑.๒ จัดลำดับความสำคัญของเป้าหมายการตรวจสอบ ควรพิจารณาจำแนก ความสำคัญของเป้าหมายการตรวจสอบออกเป็นอย่างน้อย ๒ ระดับ คือ

๒.๑.๒.๑ ระดับเป้าหมายหลัก

๒.๑.๒.๒ ระดับเป้าหมายรอง

๒.๑.๓ กำหนดระยะเวลาสำหรับแผนการตรวจสอบระยะยาว ระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถตรวจสอบการดำเนินงานของส่วนราชการได้ตามเป้าหมายการตรวจสอบอย่างครบถ้วน เพื่อให้ได้ผลสรุปเกี่ยวกับการดำเนินงานตามแผนงาน งาน และโครงการ และ/หรือ ในระดับแผนกลยุทธ์ของส่วนราชการ

๒.๑.๔ การปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบระยะยาว ควรพิจารณาปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบระยะยาว เพื่อให้แผนการตรวจสอบสอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง

๒.๒ แผนการตรวจสอบประจำปี

เพื่อให้แผนการตรวจสอบประจำปีครอบคลุมการดำเนินงานด้านต่าง ๆ เช่นเดียวกับการวางแผน การตรวจสอบระยะยาว จึงมีข้อพิจารณาเพิ่มเติมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบ สำหรับแผนงาน งาน และโครงการที่จะถูกตรวจสอบ ดังนี้

๒.๒.๑ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

๒.๒.๑.๑ กำหนดให้สัมพันธ์กับวัตถุประสงค์การตรวจสอบของแผนการตรวจสอบระยะยาว

๒.๒.๑.๒ กำหนดให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของแผนงาน งาน และโครงการที่ถูกตรวจสอบ เพื่อให้ผลการตรวจสอบสามารถประเมินผลในรูปแผนงาน ๆ ได้

๒.๒.๑.๓ กำหนดให้สนองต่อความต้องการหรือสนใจของส่วนราชการ

๒.๒.๑.๔ กำหนดให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการประเมินผลการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างสะดวก และชัดเจนยิ่งขึ้น

๒.๒.๒ ขอบเขตในการตรวจสอบ และเรื่องที่จะทำการตรวจสอบ

๒.๒.๒.๑ กำหนดเป็นรายการกิจกรรมหรือประเด็นหรือเรื่องใดในแผนงาน งาน และโครงการ เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดแผนงานตรวจสอบ

๒.๒.๒.๒ กำหนดตัวชี้วัดผลการตรวจสอบ โดยอาจใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่หน่วยรับตรวจกำหนดขึ้น หรือตัวชี้วัดที่ผู้ตรวจสอบภายในกำหนดขึ้นเอง

๒.๒.๒.๓ กำหนดโดยคำนึงถึงความเป็นไปได้ และความคุ้มค่าในการตรวจสอบ

๓. การกำหนดแผนงานตรวจสอบ

หลังจากการวางแผนการตรวจสอบ โดยกำหนดว่าจะตรวจสอบแผนงาน งาน และโครงการใดของส่วนราชการแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินการตรวจสอบแต่ละแผนงาน ๆ เหล่านั้น ซึ่งนอกจากจะกำหนดแผนการตรวจสอบโดยมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของแผนงาน งาน และโครงการแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในยังควรตรวจสอบว่า แผนงาน ๆ เหล่านั้น มีกิจกรรมหรือกระบวนการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของในแผนงาน ๆ เหล่านั้นด้วย

วิธีการตรวจสอบ

๓.๑ ตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับผลที่ควรเกิดขึ้น หรือสิ่งที่ควรจะเป็นตามแผนการดำเนินงานกระบวนการปฏิบัติงาน และ/หรือเกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจสอบ

ในการวิเคราะห์ และประเมินผลการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบให้ทราบถึงข้อเท็จจริงที่ควรเกิดขึ้นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการ และ/หรือแผนกลยุทธ์ กระบวนการปฏิบัติงานตามที่ส่วนราชการกำหนดไว้ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะถูกนำมาพิจารณา กำหนดตัวชี้วัด และเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงานต่อไป เพื่อใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือวัดผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริง

๓.๒ ตรวจสอบข้อมูล หลักฐาน และข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ซึ่งเกี่ยวข้องข้องกับการดำเนินงานตามแผนการดำเนินงาน กระบวนการปฏิบัติงาน และ/หรือเกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจสอบ

ข้อมูลหลักฐาน และข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งเกี่ยวข้องข้องกับดำเนินงานขององค์กรที่ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบ คือ

๓.๒.๑ ผลผลิต ผลลัพธ์ และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากแผนงาน งานโครงการ และ/หรือแผนกลยุทธ์ว่าเป็นอย่างไร

๓.๒.๒ กระบวนการ ขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานของแผนงาน งานโครงการ และ/หรือกลยุทธ์ว่าเป็นอย่างไร

๓.๒.๒ กระบวนการ ขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติงานของกิจกรรมในแผนงาน หรือระบบการดำเนินงานว่าเป็นอย่างไร

๓.๒.๒.๑ การที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถตรวจสอบข้อมูลหลักฐาน หรือข้อเท็จจริงต่าง ๆ ดังกล่าว ข้างต้นได้นั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบได้จากแผนงาน งาน และโครงการในขั้นตอนต่าง ๆ โดยมีเหตุผลหรือความเป็นมาของแผนงาน วิเคราะห์และประเมินผล ความคุ้มค่าของแผน กำหนดหรือจัดลำดับความสำคัญของแผน กำหนดรายละเอียดของแผน การใช้ทรัพยากรในการกำหนดแผน กำหนดระบบบริหารแผนหรือบริหารงาน กำหนดระบบ มาตรการ และ/หรือวิธีการในการป้องกันปัญหาหรือแก้ไขปัญหที่อาจเกิดขึ้นภายหลังแผนงาน ฯ เสริมสัน กำหนดเครื่องชี้วัดหรือตัวชี้วัดและหลักเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงาน

๓.๒.๒.๒ การตรวจสอบการปฏิบัติงานตามแผนการดำเนินงานผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบการปฏิบัติงานตามแผนการดำเนินงานในระดับขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการดำเนินกิจกรรมของแผน โดยตรวจสอบในประเด็นสำคัญ เช่น ปริมาณ และ/หรือคุณภาพของผลผลิตในแต่ละกิจกรรม รายการ ปริมาณของทรัพยากรที่ใช้ไปจริงว่าเป็นอย่างไร ลำดับขั้นตอนและวิธีการของปฏิบัติงาน ข้อผิดพลาด ข้อบกพร่องในการปฏิบัติงาน การควบคุม การตรวจสอบ วัดคุณภาพกระบวนการผลิต ขั้นตอนการปฏิบัติงาน ผลผลิต ตลอดจนการวิเคราะห์ สอบสวน ข้อผิดพลาด ข้อบกพร่อง หรือข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นในระหว่างการปฏิบัติงาน ดำเนินการแก้ไขปรับปรุง กระบวนการปฏิบัติงาน เมื่อพบข้อผิดพลาดและข้อแตกต่างระหว่างผลผลิต การปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงกับเป้าหมายหรือระบบที่วางไว้ มีการติดตาม ประเมินผลระหว่างดำเนินงาน เป็นต้น

๓.๒.๑.๓ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ของแผนการดำเนินงาน เมื่อส่วนราชการ ปฏิบัติงานตามแผนงาน งาน และโครงการจนแล้วเสร็จ ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบให้ทราบว่า ผลสำเร็จของแผนการดำเนินงานดังกล่าวมีข้อเท็จจริงเป็นอย่างไร โดยอาจตรวจสอบในประเด็นสำคัญ ต่าง ๆ เช่น ผลผลิตและผลลัพธ์หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นจริง ปัจจัยการผลิตหรือทรัพยากรที่ใช้ไป ทั้งหมด การติดตามและประเมินผลหลังเสร็จสิ้นการดำเนินงาน มาตรการเกี่ยวกับการนำข้อดีและ ข้อเสียที่พบจากการดำเนินงานในอดีตไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในอนาคต เป็นต้น

๓.๓ วิเคราะห์ เปรียบเทียบ และ/หรือประเมินผลระหว่าง ๓.๑ และ ๓.๒

ผู้ตรวจสอบภายในควรวิเคราะห์ เปรียบเทียบ หรือประเมินผลระหว่างผลของ การดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับสิ่งที่ควรเกิดขึ้นหรือควรจะเป็นสำหรับการดำเนินงานนั้น โดยการแปล ความหมายจากตัวชี้วัด และเกณฑ์การประเมินที่กำหนดขึ้น เพื่อให้ทราบระดับการบรรลุผลสัมฤทธิ์ และควมมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

๔. การรายงานผลการตรวจสอบ

การจัดทำรายงาน และเสนอรายงานเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบ ภายในควรจัดทำและเสนอรายงาน ๒ ชนิด คือ

๔.๑ รายงานผลการตรวจสอบเป็นการรายงานผลการตรวจสอบเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี และการดำเนินงาน ประกอบด้วย รายงานผลการตรวจสอบตามปกติ และรายงานสรุปผล การตรวจสอบโครงการทั้งโครงการ ซึ่งเป็นการรายงานเมื่อตรวจสอบแผนงาน งาน และโครงการหนึ่ง ๆ เสร็จสิ้นแล้ว

๔.๒ รายงานสรุปผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นการรายงานเกี่ยวกับ ผลสำเร็จ ปัญหา และอุปสรรคที่เกิดขึ้นที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในเมื่อเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตาม แผนการตรวจสอบ

การตรวจสอบการดำเนินงานเป็นมาตรการหนึ่ง ซึ่งมีวิธีการปฏิบัติที่ถือว่ามี ประสิทธิภาพมากของระบบการควบคุมภายในขององค์กรในการที่จะช่วยให้ผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงาน สามารถประเมินผลความสำเร็จขององค์กรได้อย่างถูกต้อง รวมทั้งพัฒนา ปรับปรุง และแก้ไขการ ดำเนินงานของส่วนราชการให้ดีขึ้น โดยมีกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่รัดกุม และเป็นที่ยอมรับ ทั่วไป อันประกอบด้วย ขั้นตอนสำคัญของการสำรวจข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของส่วนราชการ ทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้ได้ข้อมูลอย่างครบถ้วน เชื่อถือได้ และทันเหตุการณ์ การวางแผน การตรวจสอบระยะยาว และแผนการตรวจสอบประจำปี โดยให้สอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ และ แผนการดำเนินงานของส่วนราชการ การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้เทคนิควิธีการตรวจสอบที่ทำให้ ทราบถึงสภาพหรือผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริง รวมถึงการวิเคราะห์ เปรียบเทียบ หรือประเมินผล ระหว่างสิ่งที่เกิดขึ้นจริงกับสิ่งที่ควรจะเป็น เพื่อให้ทราบถึงระดับหรือคุณภาพของผลสำเร็จ และการ รายงานที่ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์กรอย่างสร้างสรรค์ เพื่อให้มีการพัฒนา องค์กรอย่างต่อเนื่องในระยะยาวต่อไป

หลักการ และแนวคิดในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

กรมราชองครักษ์มีการกำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบ และมาตรการการปฏิบัติงาน ด้านการตรวจสอบภายในไว้ในเอกสารที่ชัดเจน ตามแนวทางของกลุ่มงานมาตรฐานการตรวจสอบภายในของกรมบัญชีกลางจะเป็นกรอบแนวทางการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับการพัฒนาระบบงาน และบุคลากรสายงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งเป็นหลักประกันความสำเร็จในการทำงานที่เน้นการสร้างคุณค่าเพิ่มของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ และหน่วยที่เกี่ยวข้อง โดยมีหลักการและมาตรฐานการตรวจสอบภายในดังนี้

๑. กรมบัญชีกลางและกลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน ได้ออกแนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในของภาคราชการ และผู้ที่เกี่ยวข้องมีความเข้าใจ ที่ถูกต้อง และสามารถนำหลักการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในไปประยุกต์ใช้กับการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และเกิดความคุ้มค่าในเรื่องของหลักการตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ประเภทของการตรวจสอบภายใน รวมถึงความรับผิดชอบ อำนาจหน้าที่ และคุณสมบัติของผู้ที่ทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบภายใน กรอบการปฏิบัติ มาตรฐานการปฏิบัติงาน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นคัมภีร์สำคัญในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังให้ทราบถึงโครงสร้างองค์กรของงานตรวจสอบภายในภาคราชการ กระบวนการ และขั้นตอนในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน รวมถึงเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ ดังนั้นจึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการทั่วไปของการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงาน

๒. ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมการให้หลักประกันอย่างเที่ยงธรรม และการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่า และปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการประเมิน และปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม แลการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ และเป็นระเบียบ (The Institute of Internal Auditions : IIA)

๓. ความสำคัญ และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นการให้บริการข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผล และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงิน และการบริหารงาน เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งเป็นผู้ให้คำปรึกษากับฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผล และดูแลให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด และคุ้มค่า ซึ่งการตรวจสอบภายใน มีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว

๔. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์

๕. ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชี และรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูล หรือรายงานตามหน้าที่รับผิดชอบ และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Audibility)

๖. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) ขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการประเมิน วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงาน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงาน ให้สะดวก รัดกุมลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อน และให้เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา ช่วยลดเวลาและ ค่าใช้จ่าย เป็นสื่อกลางระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในการประสาน และลดปัญหาความไม่เข้าใจ ในนโยบาย

๗. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรร การใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็น ประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

๘. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signal's) ของการประทุมิชอบหรือ การทุจริตในองค์กร ลดโอกาสความร้ายแรง และความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพื่อเพิ่มโอกาสของ ความสำเร็จของงาน

๙. วัตถุประสงค์ และขอบเขตของการตรวจสอบภายใน

๙.๑ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจาก การแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร ด้วยการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูล และข้อเสนอแนะ เพื่อ สนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่ และดำเนินงานเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการดำเนินงานตรวจสอบภายในจะอยู่ใน รูปของรายงานที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายใน ที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม

๙.๒ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในประกอบด้วย

๙.๒.๑ การสอบทานความเชื่อถือได้ และความสมบูรณ์ของสารสนเทศ ด้าน การบัญชี การเงิน และการดำเนินงาน

๙.๒.๒ การสอบทานให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย แผน และวิธีปฏิบัติงานที่องค์กรกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้น

๙.๒.๓ การสอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินว่าเหมาะสม และสามารถ พิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้

๙.๒.๔ การประเมินการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปโดยความประหยัด และมี ประสิทธิภาพ

๙.๒.๕ การสอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบเจ้าหน้าที่ระดับต่าง ๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย รวมถึงความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้

๙.๒.๖ การสอบทาน และประเมินผลความเหมาะสม และความเพียงพอของ ระบบการควบคุมภายในขององค์กร

๑๐. ประเภทของการตรวจสอบภายใน

๑๐.๑ ลักษณะการดำเนินงานของแต่ละองค์กรที่มีความหลากหลายแตกต่างกัน ทำให้จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติการตรวจสอบให้เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อน จุดแข็งของการบริหารงาน ระบบการควบคุมภายในความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน การควบคุมดูแล และการใช้ทรัพยากร การปฏิบัติตามระเบียบ คำสั่ง การประเมิน ประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดในการจัดการ และการบริหารงานของผู้บริหารในองค์กร จากนั้นจึงรวบรวมข้อบกพร่องต่าง ๆ ทำรายงานเสนอแนะฝ่ายบริหาร เพื่อพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุงต่อไป

๑๐.๒ วัตถุประสงค์ และเป้าหมายของการตรวจสอบแต่ละระบบงาน หรือแต่ละกิจกรรมจะมีส่วนสำคัญในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ และสามารถแยกประเภทของการตรวจสอบภายในที่ใช้กันโดยทั่วไปเป็น ๖ ประเภท ดังนี้

๑๐.๒.๑ การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

๑๐.๒.๒ การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing)

๑๐.๒.๓ การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing)

๑๐.๒.๔ การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing)

๑๐.๒.๕ การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing)

๑๐.๒.๖ การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing)

๑๐.๓ การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้อง และเชื่อถือได้ของระบบงาน และข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ รวมทั้งระบบการเข้าถึงข้อมูลในการปรับปรุงแก้ไข และการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทุกงานที่นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงาน ไม่ว่าเป็นการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ การตรวจประเภทนี้อาจจ้างผู้มาตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางคอมพิวเตอร์โดยตรงมาดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ผู้ตรวจสอบภายในอาจมีความรู้ ความชำนาญไม่เพียงพอ และต้องใช้เวลาานพอสมควรที่จะเรียนรู้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่งานขององค์กรได้ วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ ก็เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูล และความปลอดภัยของระบบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

๑๑. ความรับผิดชอบ และอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

๑๑.๑ งานตรวจสอบภายในเป็นลักษณะงานสนับสนุน ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่งานตรวจสอบจึงไม่ควรมียอำนาจสั่งการ หรือมีอำนาจบริหารงานในสายที่งานที่ตรวจสอบ และต้องมีความเป็นอิสระในกิจกรรมที่ตนตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างอิสระ ทั้งในการปฏิบัติงาน และทัศนคติของผู้ตรวจสอบ ความเป็นอิสระมีองค์ประกอบที่สำคัญ ๒ ส่วน ได้แก่

๑๑.๑.๑ สถานภาพในองค์กรของผู้ตรวจสอบภายใน และความสนับสนุนที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับจากฝ่ายบริหาร นับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่งที่ส่งผลกระทบต่อระดับคุณภาพและคุณค่าของบริการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะให้แก่ผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบภายในควรขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด เพื่อที่จะสามารถปฏิบัติงานได้ในขอบเขตที่กว้าง และเพื่อให้ข้อตรวจพบข้อเสนอแนะต่าง ๆ จะได้รับการพิจารณาสั่งการให้บังเกิดผลได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ

๑๑.๑.๒ การกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีอิสระในการตรวจสอบ และทำให้สามารถเข้าถึงเอกสาร หลักฐาน และทรัพยากรต่าง ๆ รวมทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ต้องได้รับการตรวจสอบ

๑๑.๒ ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรเข้าไปมีส่วนได้เสีย หรือมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานขององค์กรในกิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องตรวจสอบหรือประเมินผล ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระทั้งในการปฏิบัติงาน และการเสนอความเห็นในการตรวจสอบ ดังนั้นจึงสมควรเป็นกรรมการในคณะกรรมการใด ๆ ขององค์กร หรือหน่วยงานในสังกัดอันมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และการเสนอความคิดเห็น

๑๒. มาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

๑๒.๑ การตรวจสอบภายในนับเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่งที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยมีมาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพ เรียกว่า สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors : IIA) ทำหน้าที่กำกับดูแลการตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ สำนักงานใหญ่ตั้งที่รัฐฟลอริดา ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสมาชิกรวมจากประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทย ทั้งนี้ ในภาคราชอาณาจักรไทยกระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานด้านการตรวจสอบภายในได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรม เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในภาคการถือปฏิบัติ

๑๒.๒ มาตรฐานการตรวจสอบภายใน เป็นการกำหนดข้อปฏิบัติหลัก ๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย มาตรฐานด้านคุณสมบัติ และมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน ซึ่งมีเนื้อหาโดยสรุปดังนี้

๑๒.๒.๑ มาตรฐานด้านคุณสมบัติ ประกอบด้วย

๑๒.๒.๑.๑ การกำหนดถึงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ หน่วยตรวจสอบภายในควรกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นกรอบอ้างอิง และเป็นแนวทางปฏิบัติงานที่สำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

๑๒.๒.๑.๒ การกำหนดถึงความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรม การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระ และผู้ตรวจสอบภายในควรมีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริต และมีจริยธรรม

๑๒.๒.๑.๓ การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้วยความเชี่ยวชาญ และความระมัดระวัง รอบคอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเชี่ยวชาญ และความระมัดระวัง รอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๑๒.๒.๑.๔ การสร้างหลักประกันคุณภาพ และการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน ควรปรับปรุงและรักษาระดับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยมีการปรับปรุงงานตรวจสอบภายในให้ครอบคลุมทุก ๆ ด้าน และติดตามดูแลประสิทธิภาพของงานอย่างต่อเนื่อง

๑๒.๒.๒ มาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยกล่าวถึงประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

๑๒.๒.๒.๑ การบริหารงานตรวจสอบภายใน หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรบริหารงานตรวจสอบภายในให้เกิดสัมฤทธิ์ผล มีประสิทธิภาพ เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กร

๑๒.๒.๒.๒ ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน งานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่า และปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ถึงเป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงโดยการควบคุม และการกำกับดูแล

๑๒.๒.๒.๓ การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายใน ควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย ทั้งในด้านการให้หลักประกัน และการให้คำปรึกษา โดยควรคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของงาน และวิธีการดำเนินงานตรวจสอบภายใน อันจะทำให้การปฏิบัติงานบรรลุผล ความเสี่ยงที่สำคัญ ๆ ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จ และความเสี่ยงที่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ความเพียงพอ และความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุม เมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน กฎระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนโอกาสในการปรับปรุงกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้น

๑๒.๒.๓ การปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวม วิเคราะห์ ประเมินผล และบันทึกข้อมูลให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ โดยมีหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในดำเนินการควบคุมการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างใกล้ชิด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า การปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งจะเป็นการช่วยพัฒนาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในด้วย

๑๒.๒.๔ การรายงานผลการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างทันกาล โดยรายงานดังกล่าว ประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต สรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว รวมทั้งควรเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้อง และเหมาะสมได้รับทราบ

๑๒.๒.๕ การติดตามผล หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรกำหนดระบบการติดตามผลว่าได้มีการนำข้อเสนอแนะในรายงานผลการปฏิบัติงานไปสู่การปฏิบัติ

๑๒.๒.๖ การยอมรับสภาพความเสี่ยง หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรนำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่องค์กร ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขหรือกับผู้บริหาร

๑๓. จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

เพื่อเป็นการยกฐานะ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายในให้ได้รับการยกย่อง และยอมรับจากบุคคลทั่วไป รวมทั้งให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควรยึดถือ และดำรงไว้ซึ่งหลักปฏิบัติดังต่อไปนี้

๑๓.๑ ความมีจุดยืนที่มั่นคงในเรื่องความซื่อสัตย์ ความขยันหมั่นเพียร และความรับผิดชอบ

๑๓.๒ การรักษาความลับในเรื่องของการเคารพต่อสิทธิแห่งข้อมูลที่ได้รับทราบ

๑๓.๓ ความเที่ยงธรรมในเรื่องของการไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือสร้างความสัมพันธ์ใดๆ ในอันที่จะทำให้มีผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน

๑๓.๔ ความสามารถในหน้าที่ในเรื่องของความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ในงาน ที่ทำ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง

๑๔. คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

นอกเหนือจากคุณสมบัติตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งของสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (สำนักงาน ก.พ.) ผู้ตรวจสอบภายในที่ดีจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ในวิชาชีพ และความรู้ในสาขาวิชาอื่น ซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และต้องมีคุณสมบัติส่วนตัวที่จำเป็น และเหมาะสมดังนี้

๑๔.๑ มีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานขององค์กรทั้งจากภายใน ภายนอกองค์กร และเทคโนโลยีสารสนเทศ

๑๔.๒ มีความรู้ ความชำนาญ ในการปรับใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และเทคนิคการตรวจสอบต่าง ๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบภายใน

๑๔.๓ มีความรู้เข้าใจในหลักการบริหาร เทคนิคการบริหารงานสมัยใหม่ การวางแผน การจัดทำ และการบริหารงานงบประมาณ

๑๔.๔ มีความสามารถในการสื่อสาร การทำความเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ การวิเคราะห์ การประเมินผล การเขียนรายงาน

๑๔.๕ มีความเชื่อมั่นในตนเอง มีความซื่อสัตย์สุจริตต่อองค์กรและเพื่อนร่วมงาน

๑๔.๖ มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ ยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ถูกต้อง กล้าแสดงความเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์ และประเมินผลจากการตรวจสอบ

๑๔.๗ มีความอดทน หนักแน่น รับฟังความคิดเห็นผู้อื่น

๑๔.๘ มีปฏิภาณไหวพริบ มีความสามารถที่จะวินิจฉัย และตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องเที่ยงธรรม

๑๔.๙ เป็นผู้มีความวิสัยทัศน์ มองการณ์ไกล ติดตามวิวัฒนาการที่ทันสมัย มีความคิดริเริ่ม สร้างสรรค์ และมองปัญหาด้วยสายตาเยี่ยงผู้บริหาร

สรุป

ตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่กรมบัญชีกลางได้จัดทำ เพื่อให้เหมาะสม สอดคล้อง และสามารถตอบสนองการบริหารงานภาครัฐที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงาน ได้กล่าวว่า หัวหน้างานตรวจสอบภายในควรบริหารงานตรวจสอบภายในให้สัมฤทธิ์ผล มีประสิทธิภาพ เพื่อให้ งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับส่วนราชการ โดยมีสาระสำคัญดังนี้

๑. ให้จัดทำแผนการตรวจสอบภายในตามผลการประเมินผลความเสี่ยง เพื่อลดความเสี่ยง และปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการ

๒. งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุน และส่งเสริมให้ส่วนราชการมีการควบคุม ในเรื่องต่าง ๆ ที่เหมาะสม และเพียงพอ โดยมีการประเมินประสิทธิผล และประสิทธิภาพของการ ควบคุม รวมทั้งให้มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

๓. งานตรวจสอบภายในควรมีส่วนสนับสนุนให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดีในส่วน ราชการ

๔. งานตรวจสอบภายในควรบอกให้ทราบได้ว่า ส่วนราชการนั้น ๆ มีการดำเนินงาน ตามแผนงาน งาน และโครงการ หรือแผนกลยุทธ์ รวมทั้งกระบวนการปฏิบัติงานมีผลสำเร็จตามที่ กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ อย่างไร ตลอดจนเสนอแนะวิธีการ หรือแนวทางเพื่อพัฒนาปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น

บทที่ ๓

การตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน

เพื่อให้ทราบว่าการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันสามารถตอบสนองนโยบายปฏิรูประบบราชการของรัฐบาลที่ปรับเปลี่ยนระบบบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ซึ่งมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานโดยให้ความสำคัญกับประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดของการดำเนินงานได้มากน้อยเพียงใด ในบทนี้จะได้กล่าวถึงหลักการ และแนวคิดในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ และวิธีการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน ซึ่งการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ประกอบด้วย การตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ มีฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ (ฝตส.ร.) เป็นหน่วยตรวจสอบภายใน โดยจะพิจารณาถึงภารกิจ การจัดหน่วย แนวคิดและวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบภายในที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน

ภารกิจและหน้าที่ของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

๑. ภารกิจ มีหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบภายในโดยอิสระเพื่อประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุมและบริหารทรัพยากรตามความมุ่งหมายของกรมราชองครักษ์ มีหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบ

๒. ขอบเขตความรับผิดชอบและหน้าที่สำคัญ

๒.๑ มีหน้าที่วางแผน ตรวจสอบ วิเคราะห์ ประเมินค่าการดำเนินการทางด้านการเงิน การบัญชี การงบประมาณ พัสดุ ครุภัณฑ์ และทรัพย์สินของกรมราชองครักษ์ให้เป็นไปตามระเบียบของทางราชการ

๒.๒ ตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี ได้แก่ การเบิก การเก็บรักษา การรับจ่าย การนำส่ง การคำนวณภาษี การยืมและการใช้หนี้เงินยืม วิเคราะห์ และเสนอแนะวิธีป้องกันการรั่วไหลหรือการทุจริตเงินราชการ

๒.๓ ตรวจสอบด้านพัสดุและทรัพย์สิน ได้แก่ การจัดซื้อ การจ้าง การยืม การควบคุม การเก็บรักษา การซ่อมบำรุง การแจกจ่าย การจำหน่าย เสนอแนะวิธีป้องกันเกี่ยวกับการชำรุด สูญหาย หรือการทุจริต และตรวจสอบอื่นๆ ตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

๒.๔ หน้าที่ทางด้านวิชาการและรายงาน มีหน้าที่ศึกษาและรวบรวมกฎหมาย ระเบียบ และคำสั่งที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การตรวจสอบ วางแผน ประสานงาน วิเคราะห์ ประเมินค่าและรายงานผลการตรวจสอบปฏิบัติงานอื่นตามผู้บังคับบัญชามอบหมาย

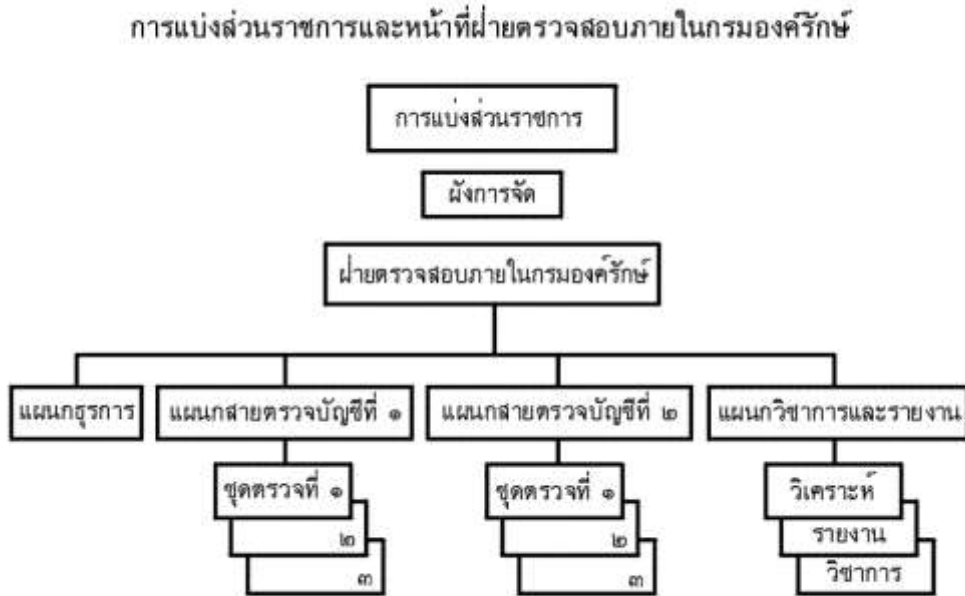
๒.๕ ให้คำแนะนำและตรวจสอบการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล พร้อมทั้งป้องปรามการกระทำการทุจริต โดยยึดระเบียบและแบบแผนของทางราชการเป็นหลัก

๒.๖ ตรวจสอบและกลั่นกรองงาน ซึ่งอาจจะมีผลกระทบต่อผู้บังคับบัญชาและเกิดความเสียหายต่อกรมราชองครักษ์ได้

๓. การแบ่งส่วนราชการและหน้าที่

ฝ่ายตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันมีการแบ่งส่วนราชการ ตามแผนภาพที่ ๓ - ๑ ดังนี้

แผนภาพที่ ๓-๑ การแบ่งส่วนราชการและหน้าที่ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์



ที่มา : สำนักงานฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์, ๒๕๕๙.

๓.๑ แผนกธุรการ มีหน้าที่

๓.๑.๑ ดำเนินการเกี่ยวกับการสารบรรณและธุรการ การกำลังพล และการส่งกำลังบำรุง และการงบประมาณ

๓.๑.๒ ดำเนินการเกี่ยวกับการรับ - ส่ง แยก ควบคุม เก็บรักษา และการทำลายหนังสือราชการ การพิมพ์ การโต้ตอบ การประชาสัมพันธ์ การลาและงานธุรการทั่วไปที่ได้รับมอบหมายจากหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายใน

๓.๑.๓ พัฒนางานทางด้านธุรการให้มีความก้าวหน้าและทันต่อระบบที่เกี่ยวข้อง

๓.๑.๔ ปฏิบัติราชการอื่นๆ ตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

๓.๒ แผนกสายตรวจบัญชีที่ ๑ มีหน้าที่

๓.๒.๑ บังคับบัญชากำลังพลในสายตรวจบัญชีที่ ๑

๓.๒.๒ ตรวจสอบด้านการงบประมาณ การเงินและการบัญชี การเบิกเงินราชการ และการเก็บรักษาเงินราชการ

๓.๒.๓ ตรวจสอบการจ่ายเงิน การนำส่งเงิน การคำนวณภาษี การยืมและการใช้หนี้เงินยืมวิเคราะห์ และเสนอแนะวิธีป้องกันการรั่วไหล หรือทุจริตเงินราชการ

- ๓.๒.๔ ตรวจสอบการเก็บรักษาเงินราชการ ตรวจสอบรายการรับจ่ายเงินประจำวัน
ที่บันทึกในสมุดเงินสด สมุดเงินฝากธนาคาร สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย
- ๓.๒.๕ ตรวจสอบการปฏิบัติงานตามแผนงานในส่วนที่เกี่ยวกับด้านการงบประมาณ
- ๓.๒.๖ ตรวจสอบยอดเงินคงเหลือประจำวันตามสมุดเงินสดหรือบัญชีเงินสด
ตรวจสอบและกระทบยอดเงินฝากธนาคารกับยอดเงินคงเหลือที่ธนาคาร
- ๓.๒.๗ ตรวจสอบการรับ และนำส่งเงินรายรับ ตรวจสอบการคำนวณ และการ
นำส่งเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย
- ๓.๒.๘ จัดทำและรายงานผลการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ประจำเดือน
- ๓.๒.๙ จัดทำและส่งสำเนารายงานการเงิน
- ๓.๒.๑๐ จัดทำ และส่งสำเนาแผน และผลการตรวจสอบประจำปีงบประมาณ
ของกรมราชองครักษ์
- ๓.๓ แผนกสายตรวจบัญชีที่ ๒ มีหน้าที่
- ๓.๓.๑ บังคับบัญชากำลังพลสายตรวจบัญชีที่ ๒
- ๓.๓.๒ ตรวจสอบด้านพัสดุและทรัพย์สิน ตรวจสอบการดำเนินการวิธีจัดซื้อ การยืม
การควบคุม การเก็บรักษา การซ่อมบำรุง
- ๓.๓.๓ ตรวจสอบหลักฐานเกี่ยวกับการพัสดุและทรัพย์สินที่ลงทะเบียนหรือ
บัญชีคุม
- ๓.๓.๔ ตรวจสอบการแจกจ่าย จำหน่ายพัสดุ และทรัพย์สินอื่นใดของทางราชการ
รวมทั้งเสนอแนะวิธีป้องกันเกี่ยวกับการชำรุด สูญหายหรือการทุจริตทรัพย์สินของทางราชการ
- ๓.๓.๕ จัดทำและรายงานผลการตรวจสอบใบขออนุญาตใช้รถและการจ่าย
น้ำมันเชื้อเพลิง
- ๓.๓.๖ การส่งสำเนาสัญญาซื้อขายให้กับกรมสรรพากรและสำนักงานกรม
ตรวจเงินแผ่นดิน
- ๓.๓.๗ จัดทำและรายงานสถานภาพอัตราสิ่งอุปกรณ์ถาวรรอบ ๓ เดือน
- ๓.๓.๘ ปฏิบัติงานตรวจสอบอื่นๆ ตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

หลักการและแนวคิดในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

การตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์เป็นเครื่องมือหรือกลไก
ที่สำคัญของกรมราชองครักษ์ ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานและระบบการควบคุม
ภายในของหน่วยรับตรวจทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบ
ความสำเร็จคือผู้บริหาร (ของหน่วยรับตรวจ) สามารถนำรายงานผลการตรวจสอบของนายทหาร
ตรวจสอบภายในไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และยังช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จกับ
หน่วยรับตรวจหรือผู้บังคับบัญชาาระดับสูงใช้ในการตัดสินใจในการบริหารงานได้อีกระดับหนึ่ง ดังนั้น
นายทหารตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ จึงควรมีความเข้าใจถึง
ภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการ และวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งต้อง
ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

เนื่องจากกระทรวงกลาโหม (โดยสำนักงานตรวจสอบบัญชีกลาโหม) ยังมิได้ออกมาตรฐานการตรวจสอบภายในของกระทรวงกลาโหมมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติให้กับเหล่าทัพ คงใช้ระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ เป็นแนวทางปฏิบัติเท่านั้น

มาตรฐานการตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

การตรวจสอบภายในนับเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่งที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยมีมาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพ เรียกว่า สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors : IIA) ทำหน้าที่กำกับดูแลและตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่รัฐฟลอริดา ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสมาชิกรวมทั้งประเทศไทย ทั้งนี้สำหรับภาคราชการไทย กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลาง ซึ่งเป็นหน่วยงานกลางการตรวจสอบภายใน ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในภาคราชการถือปฏิบัติ ดังนั้น ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์จึงได้นำมาตรฐานต่างๆ ของกรมบัญชีกลางเพื่อนำมาถือปฏิบัติ และใช้เป็นแนวทางพัฒนายุทธศาสตร์ตรวจสอบภายในประกอบด้วย มาตรฐานด้านคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยมีการส่งไปฝึกและอบรมที่กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลังเป็นประจำทุกปีอย่างต่อเนื่อง จึงเป็นปัญหาในด้านศักยภาพและความเป็นอิสระของการตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

วิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

๑. ผู้ตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ เรียกว่านายทหารตรวจสอบภายในจะได้รับการแต่งตั้งจากกรมราชองครักษ์ให้เป็นกรมตรวจสอบภายใน มีหน้าที่ในการตรวจสอบภายในตามแผนการตรวจสอบประจำปีของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ที่ได้รับอนุมัติจากกรมราชองครักษ์ เพื่อให้ทราบว่าได้ปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนของทางราชการหรือไม่ รวมทั้งการวิเคราะห์และประเมินผลในการปฏิบัติงานเนื่องจากกรมราชองครักษ์ได้แยกหน่วยงานออกจากสำนักงานปลัดกระทรวงกลาโหม และขึ้นตรงต่อกระทรวงกลาโหมโดยตรง มีผลทำให้การตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ต้องเป็นอิสระ และดำเนินการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์เอง โดยมีฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์เป็นหน่วยรับผิดชอบ ซึ่งยังขาดความรู้เรื่องการตรวจสอบจึงใช้พื้นฐานเดิมมาทำการตรวจสอบ คือจะเน้นเฉพาะด้านการเงินและการบัญชีเท่านั้น ทั้งนี้ตั้งแต่ระดับผู้บริหารของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์จนถึงผู้ตรวจสอบถึงแม้ว่าผู้บริหารบางรายจะพยายามพัฒนาการตรวจสอบตามแนวทางใหม่ก็ยังคงมีข้อจำกัดด้านการหมุนเวียนกำลังพล การขาดความต่อเนื่อง การขาดองค์ความรู้ด้านการตรวจสอบภายใน รวมทั้งวิสัยทัศน์ของผู้บริหารบางรายที่ยังคงยึดติดอยู่กับพื้นฐานเดิม

๒. ปัจจุบันการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ได้กำหนดประเภทการปฏิบัติงานที่จะตรวจสอบภายในแต่ละหน่วยรับตรวจตามประเภทการตรวจสอบภายใน โดยสรุปได้ดังนี้

๒.๑ การตรวจสอบเงินราชการ

๒.๑.๑ เงินในงบประมาณด้านการควบคุมภายใน การเงิน การบัญชี และการงบประมาณ ตลอดจนเอกสารอื่นใด รวมถึงขั้นตอนวิธีการดำเนินงานในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนของทางราชการมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

๒.๑.๒ เงินนอกงบประมาณด้านการควบคุมภายใน การเงิน การบัญชี การงบประมาณการพัสดุและทรัพย์สิน ตลอดจนเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนของทางราชการมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

๒.๒ การตรวจสอบพัสดุและทรัพย์สินด้านการควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชีพัสดุและทรัพย์สิน หลักฐานเกี่ยวกับการรับ การส่ง การจ่าย การจำหน่ายพัสดุ การเก็บรักษา การบำรุงรักษา การซ่อมแซม สถิติการเบิกและการใช้พัสดุ รวมทั้งขั้นตอนและวิธีการดำเนินงานเกี่ยวกับการซื้อ การจ้าง ให้เป็นไปตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ตลอดจนระเบียบแบบแผนของทางราชการที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

๒.๓ การตรวจสอบใดของส่วนราชการ และ/หรือตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย ด้านการควบคุมภายในระเบียบแบบแผนของส่วนราชการ การเงิน การบัญชี การงบประมาณ การพัสดุ และทรัพย์สิน ตลอดจนเอกสารอื่นใดและขั้นตอนของการดำเนินงานในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนของส่วนราชการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ปัญหาขัดข้องในการปฏิบัติในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

งานตรวจสอบภายในเป็นงานวิชาการที่ผู้ปฏิบัติต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์เฉพาะตัวเป็นงานที่ต้องอาศัยความร่วมมือ และการยอมรับจากบุคคลากรของส่วนราชการทุกระดับ รวมทั้งเป็นงานที่ต้องมีผลงานที่ดีที่จะเสนอให้ผู้บริหารใช้เป็นเครื่องมือ หรือข้อมูลในการบริหารงาน ซึ่งปัจจุบันฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์มีความจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ เพื่อให้สอดคล้องกับภารกิจและการบังคับบัญชา ตลอดจนต้องขยายขอบเขตการพัฒนางานตรวจสอบภายใน เพื่อรองรับนโยบายปฏิรูประบบราชการของภาครัฐและให้สอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ตลอดจนระเบียบของส่วนราชการต่างๆ ที่ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยจะต้องพัฒนาประเภทและเทคนิคการตรวจสอบภายใน ตลอดจนการพัฒนาศักยภาพและมาตรฐานของนายทหารตรวจสอบภายใน ซึ่งปัจจุบันยังมีปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลกระทบที่ไม่สามารถทำให้การพัฒนางานตรวจสอบภายในที่ผ่านมาประสบความสำเร็จ โดยมีสาเหตุมาจากปัญหาต่าง ๆ ดังนี้

๑. ปัญหาโครงสร้างและขอบเขตการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

ตามที่มีผู้วิจัยได้กล่าวไว้ข้างแล้วในหัวข้อที่กล่าวทั่วไปเกี่ยวกับนโยบายปฏิรูประบบราชการ โดยคณะรัฐมนตรีได้อนุมัติแผนปฏิรูประบบบริหารงานภาครัฐ เพื่อปรับไปสู่ระบบบริหารงานภาครัฐแนวใหม่ที่เน้นการทำงานโดยยึดผลผลิตและผลลัพธ์เป็นหลัก มีการวัดผลลัพธ์และค่าใช้จ่ายอย่างเป็นรูปธรรม และกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงานมีอิสระและคล่องตัวมากขึ้น กระทรวงการคลังได้มอบหมายให้กรมบัญชีกลางจัดทำโครงการระบบประมวลผลสารสนเทศการคลัง (GFMS) ให้สอดคล้องกับทิศทางการปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ ตลอดจนโครงการปฏิรูประบบการรับจ่ายเงินและการบริหารเงินสดภาครัฐ (e - Payment) โดยมีวัตถุประสงค์ที่สร้างและดำเนินการจัดทำ ระบบหลัก ด้านการเงินภาครัฐ (Core Function) ที่รองรับการบริหารงบประมาณที่ครอบคลุมการเงินคลัง เป็นระบบเดียว การปรับเปลี่ยนหลักการดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยงานรัฐได้ดำเนินการจัดทำระบบดังกล่าวให้เป็นระบบเดียวกัน ขณะที่กองการเงิน

กรมราชองครักษ์ ได้ดำเนินการพัฒนาโปรแกรมประยุกต์และระบบฐานข้อมูลสำหรับระบบงานการเงินเพื่อให้หน่วยงานที่เบิกจ่ายมีระบบการปฏิบัติงานด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ที่เป็นมาตรฐานสอดคล้องกับแนวทางการปฏิรูประบบราชการบริหารงานจัดการภาครัฐแนวใหม่ สามารถนำเสนอสารสนเทศทางการเงิน และการบัญชีของกรมราชองครักษ์ได้อย่างถูกต้องรวดเร็ว โดยเฉพาะหน่วยงานต่างๆ ของกรมราชองครักษ์ ปัจจุบันได้รับการติดตั้งเครื่อง Terminal สำหรับใช้งานในระบบ (GFMS) เพื่อการเบิกจ่ายเงิน และปฏิบัติงานเรียบร้อยแล้ว แต่ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ยังมีได้กำหนดการปรับเปลี่ยนโครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายในและขยายขอบเขตประเภทของการตรวจสอบระบบสารสนเทศ (Information System Auditing) ไว้ในแผนการตรวจสอบประจำปีเพื่อรองรับนโยบายปฏิรูประบบราชการดังกล่าว

๒. ปัญหาการพัฒนาศักยภาพของนายทหารตรวจสอบภายใน

ปัจจุบันฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์มุ่งเน้นในการตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับในด้านการเงินและการบัญชีเป็นส่วนใหญ่ จึงทำให้นายทหารตรวจสอบภายในขาดประสบการณ์ในการตรวจสอบภายในประเภทอื่น ๆ และขาดความรู้เรื่องเทคนิคในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งพิจารณาแล้วแบ่งปัญหาออกเป็น ๒ ด้าน ดังนี้

๒.๑ ด้านองค์ความรู้รูปแบบการตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ส่วนใหญ่มุ่งเน้นด้านการตรวจสอบความถูกต้องด้านการเงิน การบัญชี ด้านพัสดุและทรัพย์สิน แม้จะมีการพัฒนาความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing) บ้าง เนื่องจากฝ่ายตรวจสอบก็ยังไม่พัฒนาเท่าที่ควร เนื่องจากคุณวุฒิและคุณสมบัติตลอดจนกำเนิดของนายทหารตรวจสอบภายในแตกต่างกัน

๒.๒ ด้านองค์บุคคล จากปัญหาการย้ายหมุนเวียนของกำลังพลมาทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในทำให้มีข้อจำกัดในการพัฒนางานตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ในกรณีที่ส่งข้าราชการไปอบรมยังหน่วยงานอื่น เมื่อกลับมายังไม่ทันได้ถ่ายทอดหรือทดลองปฏิบัติ ปรากฏว่าต้องโยกย้ายหมุนเวียนออกนอกหน่วย รวมทั้งผู้ที่ย้ายมาก็ยังไม่มีความรู้ด้านการตรวจสอบภายในดีพอจะยึดติดแต่การตรวจสอบบัญชีเป็นส่วนใหญ่ การพัฒนาเพื่อการตรวจสอบภายในประเภทอื่น ๆ จึงกระทำได้อย่างไม่เกิดประโยชน์ต่อหน่วยและกรมราชองครักษ์มากนัก

๓. ปัญหาของระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ ยังมิได้รับการแก้ไข

๓.๑ กระทรวงกลาโหม เป็นส่วนราชการเช่นเดียวกับกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ โดยมีกองบัญชาการทหารสูงสุด กองทัพบก กองทัพเรือ กองทัพอากาศ และกรมราชองครักษ์ เป็นหน่วยขึ้นตรงกระทรวงกลาโหม ซึ่งกระทรวงกลาโหมแต่ละเหล่าทัพจะมีหน่วยตรวจสอบภายใน โดยมีชื่อหน่วยงานนำหน้าเช่นเดียวกันคือ สำนักงานตรวจสอบบัญชีกลาโหม สำนักงานตรวจบัญชีทหารอากาศ และฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

๓.๒ การปฏิบัติงานของสำนักงานตรวจบัญชีของหน่วยทหารจะร่วมกันร่างระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน โดยมีสำนักงานตรวจบัญชีกลาโหมเป็นแกนนำ

๓.๓ ระเบียบที่เป็นหลักและนำมาตรวจสอบภายในคือระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๓๖ และได้ปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมในปี พ.ศ.๒๕๔๔ (รตส.๔๔) ซึ่งนำมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของหน่วยตรวจสอบภายในของทหารอยู่จนถึงปัจจุบันนี้ สาเหตุที่มีการปรับปรุงแก้ไขในตอนนั้น เนื่องจากกระทรวงการคลังได้มีการปรับปรุงแก้ไขระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการขึ้นใหม่ สาระที่มีการเปลี่ยนแปลงจะเกี่ยวข้องกับ “ความหมายของการตรวจสอบภายใน” ให้สอดคล้องกับกระทรวงการคลัง และหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในให้มีการวิเคราะห์ ประเมินความเพียงพอ และประเมินผลของระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ นอกเหนือจากการพัฒนาแนวทางการตรวจสอบให้เป็นมาตรฐานสากลแล้ว ปัจจัยที่เป็นประเด็นสำคัญที่ควรนำมาปรับปรุงแก้ไขระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ คือโครงการปฏิรูประบบตรวจสอบภายในภาครัฐ และการออกระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ ซึ่งหน่วยรับตรวจนำแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในทำระเบียบนี้ไปใช้เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับการปฏิรูประบบราชการที่ทุกส่วนราชการจะต้องปฏิบัติ จึงมีความจำเป็นจะต้องแก้ไขระเบียบดังกล่าว

๓.๔ ปัจจุบันมาตรการตรวจสอบภายในของกระทรวงกลาโหมยังไม่ได้จัดทำให้เหล่าทัพปฏิบัติงานปัจจุบันกรมราชองครักษ์ใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายในของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลังเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและใช้ในการอ้างอิง ส่วนระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ ยังมิได้รับการแก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ และยังไม่อาจทราบได้ว่าจะได้รับการแก้ไขเมื่อใด ทั้งนี้การแก้ไขจะต้องร่วมดำเนินการทั้งกรมราชองครักษ์ กองทัพบก กองทัพเรือ กองทัพอากาศ โดยมีสำนักงานตรวจบัญชีกลาโหมเป็นแกนนำ หรือเป็นฝ่ายเลขานุการ ดังนี้เพื่อมิให้การตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์มีปัญหาในการปฏิบัติงานและการอ้างอิงระเบียบที่ใช้ปฏิบัติฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ควรเสนอกรมราชองครักษ์ เพื่อขอแก้ไขระเบียบดังกล่าวหรือขออนุมัติใช้ระเบียบการตรวจสอบภายในของกระทรวงการคลัง โดยเสนอผ่านสำนักงานตรวจบัญชีกลาโหม เพื่อดำเนินการต่อไป

สรุป

กรมราชองครักษ์ถือเป็นหน่วยงานหนึ่งที่จะต้องมีส่วนในการตอบสนองนโยบายภาครัฐบาลในการปฏิรูประบบราชการ และเตรียมการรองรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จะเห็นได้ว่าโครงการจัดทำระบบประมวลผลสารสนเทศ การเงิน การคลัง (GFMS) ของโครงการปฏิรูประบบการบริหารเงินสดภาครัฐ (e - Payment) และโครงการปฏิรูประบบตรวจสอบภายในภาครัฐเป็นโครงการที่สอดคล้องกัน กรมราชองครักษ์โดยฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์จะต้องเตรียมความพร้อมรองรับเพื่อเข้าสู่การปฏิรูปดังกล่าว แต่ยังคงขาดความพร้อมที่จะตอบสนองนโยบายรัฐบาลในขณะนี้ เนื่องจากมีปัจจัยบางอย่างที่เป็นปัญหาซึ่งจะต้องปรับปรุง เช่น โครงสร้างและการขยายขอบเขตการตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ เทคนิค และมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ตลอดจนการแก้ไขปรับปรุงระเบียบปฏิบัติที่ใช้ในการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับโครงการปฏิรูประบบ

ตรวจสอบภายในภาครัฐ และระเบียบ ฯ ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนมาตรฐานของกรมบัญชีกลาง

อย่างไรก็ดี การตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน หากได้รับการปรับปรุงและแก้ไขปัญหาต่างๆ ให้เป็นไปตามระเบียบมาตรฐานของการตรวจสอบภายในแล้วก็สามารถพัฒนาแนวทางการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ตามเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปให้เข้าสู่ระบบการปฏิรูประบบราชการภาครัฐแนวใหม่ได้เป็นอย่างดี

บทที่ ๔

แนวทางในการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน ของกรมราชองครักษ์

จากที่ได้กล่าวมาในบทก่อนทำงานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์จะเป็น การตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของตัวเลขทางบัญชี และตรวจสอบการปฏิบัติถูกต้องตาม ระเบียบแบบแผนของทางราชการเป็นสำคัญ ไม่ได้เป็นการตรวจสอบที่เน้นประสิทธิภาพและ ผลสัมฤทธิ์ของงาน จึงไม่สามารถตอบรับการเปลี่ยนแปลงที่จะเป็นเครื่องมือหรือผู้ช่วยของผู้บริหาร ในการติดตามและประเมินการปฏิบัติงานของส่วนต่างๆ ในหน่วยงานรวมทั้งเสนอแนะแนวทางหรือ มาตรการที่จะทำให้ผลการดำเนินงานมีประสิทธิภาพและบรรลุผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ที่กำหนด ดังนั้น เพื่อให้งานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์สามารถรองรับนโยบายปฏิรูป ระบบราชการภาครัฐ และให้สอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ตลอดจน ระเบียบของส่วนราชการต่างๆ ที่ได้เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงโครงสร้างโดยขยาย ขอบเขตและพัฒนาประเภทและเทคนิคการตรวจสอบภายใน รวมถึงพัฒนาศักยภาพและมาตรฐาน ของนายทหารตรวจสอบภายในให้มีมาตรฐานที่เป็นสากลอย่างมืออาชีพตามโครงการปฏิรูประบบ ตรวจสอบภายในภาครัฐที่กรมบัญชีกลางกำหนด แต่ยังมีปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งผลกระทบที่ไม่สามารถทำให้ การพัฒนางานตรวจสอบภายในที่ผ่านมาประสบความสำเร็จ ดังนั้นฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ จะต้องวางแนวทางในการปรับปรุงโครงสร้างและขยายขอบเขต ตลอดจนพัฒนางานตรวจสอบภายใน เสียใหม่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลภายใต้กฎระเบียบข้อบังคับ นโยบายที่เป็นอยู่และ ที่เปลี่ยนแปลงใหม่ให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิรูประบบราชการภาครัฐแนวใหม่ โดยผู้วิจัยได้วิเคราะห์ ปัจจัยต่างๆ ซึ่งเป็นปัญหาและวางแนวทางการแก้ปัญหา ดังนี้

วิเคราะห์ปัญหามาตรฐานการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

จากการปฏิรูประบบราชการให้เป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล โปร่งใส และตรวจสอบได้นั้น รัฐบาลได้สร้างมาตรการทางการเงิน ๗ ประการ ซึ่งประการสุดท้ายเป็นมาตรการที่ใช้ในการตรวจสอบ ภายใน การปฏิบัติในการตรวจสอบที่ผ่านมายังมุ่งเน้นเฉพาะด้านการเงินและการบัญชี ตลอดจนการ ตรวจสอบการปฏิบัติของหน่วยงานให้เป็นไปตามระเบียบ แม้ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ ภายในก็ตาม ก็ยังไม่สามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์สอดคล้องกับมาตรการ ๗ คือ การตรวจสอบ ภายในตามที่รัฐบาลกำหนด หรือโครงการปฏิรูปการตรวจสอบภายในภาครัฐ ดังนั้น รูปแบบและ แนวทางที่ควรปรับปรุงแก้ไขควรมาจากระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติ หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ ตามแนวทางปฏิบัติที่ ๓ และแนวทางปฏิบัติการตรวจสอบ ภายในในกลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลางที่ได้กล่าวไว้แล้วมติคณะรัฐมนตรี และแนวทางปฏิบัติของกรมบัญชีกลางเกี่ยวกับบทบาทในเรื่องการตรวจสอบภายในสามารถกำหนด เป็นรูปแบบที่สำคัญ ๆ และแนวทางการแก้ไขดังนี้

๑. โครงสร้างและหน่วยการตรวจสอบภายใน

หน่วยตรวจสอบภายในควรอยู่ในโครงสร้างการแบ่งส่วนงานของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ และมีสถานภาพสูงพอที่จะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่ โดยให้ขึ้นตรงต่อผู้รับตรวจ มีสายการบังคับบัญชา ตามที่กระทรวงการคลังหรือผู้มีอำนาจตามที่กฎหมายกำหนด และผู้รับตรวจจะมอบหมายให้ผู้อื่นควบคุมดูแลและปกครองบังคับบัญชาแทนไม่ได้ และจะแต่งตั้งให้หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในไปรักษาการณ์ในตำแหน่งอื่น หรือแต่งตั้งผู้อื่นมารักษาการณ์ในตำแหน่งหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในในขณะเดียวกันไม่ได้ และหน่วยรับตรวจควรจัดสรรบุคลากร และทรัพยากรที่เพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมกับปริมาณงาน และความซับซ้อนของกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยรับตรวจ โดยผู้ปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานเต็มเวลา และไม่ควรถูกไปช่วยปฏิบัติงานอื่นใดที่ไม่ใช่งานเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน

๒. ขอบเขตการตรวจสอบภายในเพื่อรองรับระบบการปฏิรูปราชการภาครัฐแนวใหม่

กองการเงินกรมราชองครักษ์ เป็นหน่วยขึ้นตรงกรมราชองครักษ์ มีภารกิจหน้าที่ในการเบิกจ่ายเงินให้กับกรมราชองครักษ์ และเป็นหน่วยงานหลักในการบริหารจัดการเทคโนโลยีสารสนเทศการเงินของกรมราชองครักษ์ได้จัดทำโครงการพัฒนาระบบสารสนเทศการเงิน ด้วยการจัดทำยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารของประเทศที่โครงการนี้สอดคล้อง คือ ยุทธศาสตร์ที่ ๗ การนำ ICT มาใช้ประโยชน์ในการบริหาร และให้การบริการของภาครัฐ และนำเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารมาใช้ประโยชน์ในการจัดการภายในกรมราชองครักษ์ และสุดท้ายเตรียมความพร้อมรองรับระบบสารสนเทศการคลังโดยเฉพาะกองการเงินกรมราชองครักษ์ ซึ่งในปัจจุบันได้พัฒนาขีดความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก็เนื่องจากความคิดริเริ่มที่ทันสมัยและก้าวหน้าของบุคลากรผู้ปฏิบัติ และผู้บริหารของกองการเงินกรมราชองครักษ์ที่ร่วมมือกันปฏิบัติงานจนพัฒนางานได้ก้าวหน้า และอีกทั้งเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงและการปฏิรูประบบราชการในเรื่องของการจัดทำระบบบริหารงานการเงิน การคลังภาครัฐที่ได้นำระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศหรือระบบอิเล็กทรอนิกส์ (GFMS) มาช่วยในการปฏิบัติ ในขณะที่ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ยังมุ่งเน้นการตรวจสอบภายในในเรื่องการเงิน การบัญชี และทรัพย์สินเพื่อประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุม และใช้ทรัพยากรให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนของทางราชการเท่านั้น ยังมีได้มีนโยบายในการทำเทคนิคหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบภายในโดยนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาบรรจุไว้ในแผนการตรวจสอบประจำปี เพื่อรองรับนโยบายปฏิรูประบบราชการภาครัฐแนวใหม่ในเรื่องของการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศโดยการใช้คอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการตรวจสอบ (Computer – Assisted Internal Auditing) เนื่องจากภาครัฐได้ให้ส่วนราชการต่างๆ ปฏิบัติงานในระบบงาน (GFMS) รวมถึงกองการเงินกรมราชองครักษ์ได้เริ่มดำเนินการตามนโยบายดังกล่าวแล้ว ดังนั้น ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์จำเป็นต้องให้ความสำคัญในเรื่องการตรวจสอบงานสมัยใหม่ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อการวัดและประเมินผลงานของหน่วยปฏิบัติ พร้อมทั้งให้คำแนะนำที่มีคุณภาพให้กับหน่วยรับตรวจหรือหน่วยขึ้นตรงกรมราชองครักษ์ได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น การขยายขอบเขตการตรวจสอบภายใน เพื่อรองรับนโยบายการปฏิรูประบบราชการภาครัฐแนวใหม่ ด้วยการพัฒนาขีดความสามารถในการตรวจสอบ

เทคโนโลยีสารสนเทศ จึงเป็นเรื่องเร่งด่วนที่จะต้องดำเนินการปฏิบัติในโอกาสแรก ซึ่งนอกจากเป็น
การพัฒนาหน่วยงานแล้วยังเป็นการพัฒนาคุณภาพของนายทหารตรวจสอบภายในอีกด้วย

๓. ปัญหาการพัฒนาศักยภาพของนายทหารตรวจสอบภายใน

๓.๑ ด้านองค์ความรู้

๓.๑.๑ บทบาทของนายทหารตรวจสอบภายในมีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจาก
เป็นตำแหน่งที่ต้องมีความรู้ในเรื่องการตรวจสอบภายในซึ่งจะต้องใช้ปฏิบัติงานตรวจสอบทุกขั้นตอน
ตั้งแต่การวางแผนการปฏิบัติงาน การปฏิบัติ การรายงาน และการติดตามผล นายทหารตรวจสอบ
ภายในจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้พื้นฐานหลาย ๆ ด้าน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย ระเบียบ
ข้อบังคับที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานขององค์กรและเทคโนโลยีสารสนเทศ มีความรู้ ความชำนาญ
ในการปรับใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายใน มีความรอบรู้เข้าใจในหลักการบริหาร การวางแผน
การจัดทำและการบริหารงบประมาณฯลฯ ซึ่งจะต้องมีคุณสมบัติตามที่คณะรัฐมนตรีหรือกระทรวงการคลัง
กำหนดตามระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ (รตส. ๔๔) ข้อ ๘
และข้อ ๙ ในหัวข้อหลักการและมาตรฐานการตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง ซึ่งคุณสมบัติเหล่านี้
เป็นสิ่งหน่วยตรวจสอบภายในที่จะต้องขยายขอบเขตและมาตรฐานการตรวจสอบภายใน เหล่านี้มา
พัฒนางานตรวจสอบภายในที่จะต้องขยายขอบเขตและมาตรฐานการตรวจสอบภายใน เพื่อเตรียม
ขยายผลการตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อรองรับการการปฏิรูประบบราชการ โดยใช้
เครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ใน
กรมราชองครักษ์ ซึ่งสาเหตุที่ต้องการนายทหารตรวจสอบภายในที่มีความรู้ ความสามารถในสาขา
ต่าง ๆ ก็เพื่อที่จะต้องมาช่วยวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยขึ้นตรงกรมราชองครักษ์
แล้วจะต้องรวมถึงการวิเคราะห์หน่วยตรวจสอบภายในด้วย เนื่องจากปัจจุบันหน่วยงานต่างๆ ทั้ง
ภาครัฐและเอกชนมีการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ซึ่งงานประกันคุณภาพการตรวจสอบ
ภายในนี้เป็นงานหนึ่งในโครงการปฏิรูประบบการตรวจสอบภายในภาครัฐ โดยกรมบัญชีกลางกำหนด
กลยุทธ์และแผนการดำเนินงานเพื่อรองรับการปฏิรูปตั้งแต่ปี พ.ศ.๒๕๔๕ และได้มีการปฏิบัติงานตาม
แผนงานดังกล่าวแล้วอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันประกอบด้วย ๑๐ โครงการสำคัญ ๆ ซึ่งได้กล่าว
ไว้แล้วเกี่ยวกับเรื่องระบบประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในเป็นเป้าหมายการดำเนินงาน โดยมี
แนวทางในการดำเนินงานคือพัฒนาและยกระดับให้หน่วยงานภาครัฐมีระบบการตรวจสอบภายในที่ดี
ยิ่งขึ้น พัฒนาศักยภาพผู้ตรวจสอบภายในให้บริการทางวิชาการ วิจัย และพัฒนาระบบตรวจสอบ
ภายในให้เป็นมาตรฐาน จะเห็นได้ว่าจะต้องการผู้ที่มีความรู้ ความสามารถหลากหลาย ดังนั้นเมื่อ
พิจารณาจากคุณสมบัติและงานต่าง ๆ ที่นายทหารตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรู้ความสามารถ
มาปฏิบัติแล้วหน่วยตรวจสอบภายในจะต้องเป็นผู้กลั่นกรองผู้ปฏิบัติให้ได้มาตรฐานและมีคุณภาพ
ให้เหมาะสมกับการเป็นนายทหารตรวจสอบภายในของหน่วยตรวจสอบภายใน ซึ่งฝ่ายตรวจสอบ
ภายในกรมราชองครักษ์ถือเป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของราชองครักษ์ในการประเมินผลสัมฤทธิ์
ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ปัจจัยสำคัญประการหนึ่ง
ที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จคือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจสามารถนำรายงาน
ผลตรวจสอบของนายทหารตรวจสอบภายในไปใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพและยังช่วยให้เกิด
มูลค่าเพิ่มและความสำเร็จกับหน่วยรับตรวจหรือผู้บังคับบัญชาระดับสูงใช้ในการตัดสินใจในการ

บริหารงานได้อีกระดับหนึ่ง แต่เมื่อพิจารณานายทหารตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์แล้วจะเห็นได้ว่ามีปัญหาในการพัฒนาเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เนื่องจากนายทหารตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์มีการอบรมนายทหารตรวจสอบภายในทุกปี โดยเชิญผู้ทรงคุณวุฒิมาอบรม แต่พื้นฐานของผู้ปฏิบัติงานคือนายทหารตรวจสอบภายในไม่เหมือนกัน ในการรับรู้ข่าวสารทางวิชาการที่มีการอบรมก็ย่อมจะต้องแตกต่างกัน จึงไม่บรรลุวัตถุประสงค์ เนื่องจากที่มาของนายทหารตรวจสอบภายในมาจากผู้สำเร็จปริญญาตรีตามสาขาวิชาต่าง ๆ ตามมติคณะรัฐมนตรี และกระทรวงการคลังกำหนด (ตาม รตส.๔๔ ข้อ ๘) และผู้ที่กำหนดมาจากนายทหารประทวนเข้าเงื่อนไขตามที่ (รตส. ๔๔ กำหนดในข้อ ๙) และที่สำคัญคือการโยกย้ายที่ไม่เหมาะสม จึงทำให้เกิดปัญหาในเรื่องการพัฒนาความรู้ความสามารถของนายทหารตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

๓.๒ ด้านองค์บุคคล

ตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของสถาบันตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors (IIA) ได้กำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับการบริหารงานหน่วยงานตรวจสอบภายในในเรื่องการบริหารและพัฒนาบุคลากร โดยผู้บริหารหน่วยงานตรวจสอบภายในควรกำหนดแผนในการคัดเลือกและพัฒนาบุคลากรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ไม่สามารถกำหนดแผนในการคัดเลือกและพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในได้ การคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายในต้องคัดเลือกจากการรับสมัครเข้ารับราชการ และพัฒนาบุคลากรให้เริ่มจากฝึกอบรมงานตรวจสอบภายในเบื้องต้นออกปฏิบัติงานจริง อบรมตรวจสอบภายในจากหน่วยงานภายนอกนำมาถ่ายทอดทั้งทฤษฎีและภาคปฏิบัติ ซึ่งมีความจำเป็นต้องใช้เวลาและความต่อเนื่องการจัดส่งบุคลากรหรือกำลังพลไปอบรมยังหน่วยนอกที่ผ่านมาได้รับการสนับสนุนน้อยมาก จะเห็นได้ว่าสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้จดทะเบียนก่อตั้งสมาคมเมื่อ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๓๒ และเป็นตัวแทนของ The Institute of Internal Auditors (IIA) เพื่อเผยแพร่มาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในในประเทศไทย ซึ่งปรากฏว่ากำลังพลหรือผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ส่วนใหญ่ไม่รู้จักสมาคมนี้ ดังนั้น งานที่สมาคมได้จัดเผยแพร่จึงไม่ได้รับการถ่ายทอดมายังหน่วยตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์จนกระทั่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้จัดส่งบุคลากรเข้าอบรมที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย และนำมาตราฐานและรูปแบบการปฏิบัติที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายในมาออกกฎหมาย โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๕ และมาตรา ๑๕ (๓) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.๒๕๔๒ ออกระเบียบให้ส่วนราชการปฏิบัติ ได้แก่ ระเบียบกรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยระบบการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ และระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ จึงมีกำลังพลที่สนใจและนำแนวทางมาทดลองปฏิบัติ แต่ยังไม่ได้รับการผลักดันเท่าที่ควร

๔. ปัญหาขาดความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์

ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ ๒ เกี่ยวกับความไม่เป็นอิสระในส่วนของการบริหารกำลังพลของหน่วยตรวจสอบภายในแล้ว ยังมีผลกระทบกับหน่วยรับตรวจด้วย เนื่องจากนายทหารตรวจสอบภายในมีความรู้ ความสามารถ หรือเรียกรวมๆ ว่าศักยภาพการตรวจสอบภายในไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากกำเนิดของนายทหารตรวจสอบภายในในเรื่ององค์ความรู้และองค์บุคคล ดังนั้นจึงเป็นปัญหาต่อเนื่องเกี่ยวกับความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในกล่าวคือหากหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในทางบริหารงานด้านกำลังพลแล้ว จะทำให้สามารถคัดเลือกนายทหารตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถในด้านการตรวจสอบภายใน ซึ่งเพียบพร้อมด้านจริยธรรม และคุณธรรม สามารถให้คำแนะนำหน่วยรับตรวจได้อย่างเหมาะสม และมีประสิทธิภาพอย่างเพียงพอ ปัจจุบันงานตรวจสอบภายในได้มีพัฒนาการกว้างขวางมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะการทำความเข้าใจในเรื่องระบบการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งต้องใช้เวลาศึกษาพัฒนาและปฏิบัติ รวมถึงการนำมาถ่ายทอดซึ่งเป็นประโยชน์ต่อหน่วยตรวจสอบภายในเป็นอย่างยิ่ง

๕. ปัญหาของระเบียบกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ยังมีได้รับการแก้ไข

ผู้วิจัยได้กล่าวถึงปัญหาของระเบียบกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ยังมีได้รับการแก้ไข ซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ ๒ และสมควรแก้ไขให้เป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๖ ซึ่งให้หน่วยรับตรวจนำแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไปใช้เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การใช้ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายใน เนื่องจากกระทรวงการคลังได้รับมอบหมายให้เป็นหน่วยพัฒนางานตรวจสอบภายในภาคราชการ และได้ออกระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในและแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภายในให้กระทรวง ทบวง กรม ต่าง ๆ ถือปฏิบัติ สำหรับกระทรวงกลาโหมที่เคยปฏิบัติมา มีการออกระเบียบการตรวจสอบภายในต่าง ๆ โดยขอตกลงกับกระทรวงการคลัง ในครั้งนี้กระทรวงกลาโหมก็มีความจำเป็นต้องร่างระเบียบนี้ขึ้นมาใหม่ และต้องขอตกลงกับกระทรวงการคลังเช่นเดิม เหตุผลที่สนับสนุนให้กระทรวงกลาโหมใช้ระเบียบการตรวจสอบภายในของกระทรวงการคลัง คือ

๕.๑ กระทรวง ทบวง กรม ใช้ระเบียบของกระทรวงการคลังเป็นส่วนใหญ่

๕.๒ กระทรวงการคลังมีหน่วยพัฒนางานตรวจสอบภายใน จัดทำคู่มือให้ทันสมัย และเป็นสากลอยู่เสมอ โดยมีสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยให้การสนับสนุนด้านวิชาชีพและมาตรฐาน

๕.๓ การจัดส่วนราชการของกระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยราชการต่าง ๆ ถึงแม้จะมีความสลับซับซ้อนก็สามารถใช้ระเบียบเดียวกันได้

๕.๔ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้ปรับองค์กรเป็นหน่วยอิสระและเห็นความสำคัญของการตรวจสอบภายในได้อาศัยกฎหมายออกระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในให้หน่วยต่าง ๆ ปฏิบัติ ซึ่งกระทรวงการคลังก็ได้ปรับปรุงระเบียบตามและสอดคล้องกัน

๕.๕ ปัจจุบันหน่วยราชการต่าง ๆ และกระทรวงกลาโหมก็นำระเบียบกระทรวง การคลัง มาปฏิบัติโดยตรงเป็นส่วนใหญ่เช่นระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง ระเบียบเบิกเงินต่าง ๆ ฯลฯ การปฏิบัติ ตามระเบียบกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในก็ควรกระทำได้เช่นกันไม่เกิดช่องว่างใน การปฏิบัติงาน ในขณะที่กระทรวงการคลังออกระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภายในฉบับใหม่ไปแล้ว กระทรวงกลาโหมยังไม่ได้ปรับปรุงแก้ไขเลยทำให้หน่วยตรวจสอบภายในเหล่าทัพต่าง ๆ เกิดข้อจำกัด ในการปฏิบัติงาน ไม่พัฒนางานให้เป็นมาตรฐานสากล ไม่สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลในการปฏิรูประบบราชการ

๕.๖ คำจำกัดความ แนวปฏิบัติต่าง ๆ ของกระทรวงการคลัง หรือของสำนักงาน ตรวจสอบเงินแผ่นดินในเรื่องหน่วยงาน ผู้ตรวจสอบภายใน ความหมาย และวิธีปฏิบัติกำหนดไว้เป็นสากล หน่วยตรวจสอบภายในต่าง ๆ ของกระทรวงกลาโหมไม่เป็นข้อจำกัดในการปฏิบัติงานสามารถยอมรับได้

ทางเลือกที่เหมาะสมในการใช้ระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน เนื่องจากระเบียบ ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบภายในเป็นมาตรฐานเบื้องต้นในการกำหนดคำจำกัดความ หน้าที่ ภารกิจ ของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน อาทิเช่น ผู้บริหารระดับสูง ผู้รับตรวจ ผู้ตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ และหน่วยเกี่ยวข้องกับการบริหารขององค์กร เช่นกระทรวงกลาโหม กรมการตรวจสอบภาค ราชการ ฯลฯ พิจารณาความเหมาะสมแล้วการใช้ระเบียบของกระทรวงการคลัง หรือระเบียบ กระทรวงกลาโหมที่ขอแก้ไข สามารถบรรลุวัตถุประสงค์เช่นเดียวกัน เนื่องมาจากมาตรฐานเดียวกัน คือมาตรฐานสากลตามที่สำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดินกำหนดไว้ พิจารณาความสามารถกระทำได้ของ กระทรวงการคลังได้รับมอบหมายจากรัฐบาลให้ตั้งกลุ่มพัฒนาระบบงานตรวจสอบภายใน ภาคราชการ เพื่อพัฒนางานด้านนี้โดยตรง สำหรับกระทรวงกลาโหมต้องระดมความคิดเห็นจากเหล่าทัพต่าง ๆ ซึ่ง จะเกิดความล่าช้า เกิดความสับสนในการนำมาใช้ปฏิบัติ ทำให้สะดวกในการใช้ พิจารณาการยอมรับ การปฏิบัติได้ การนำระเบียบกระทรวงการคลังมาใช้สามารถนำไปปฏิบัติได้ทันที หากมีการแก้ไข ก็เป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลัง หน่วยตรวจสอบภายในต่างๆ ของกระทรวง กลาโหมสามารถนำมา เป็นหลักปฏิบัติได้ ไม่เกิดช่องว่างในการรอคอยการปรับปรุงแก้ไขของกลาโหม เป็นการสนองตอบ ปฏิรูประบบราชการของรัฐบาลทันเวลา ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบราชการและตรวจสอบ ภายใน ดังนั้น การเลือกปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในที่มีการ ปรับปรุงแก้ไขควรเป็นทางเลือกที่ดีที่สุด

แนวทางในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

เพื่อให้งานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ สามารถบรรลุแนวทางตามที่ได้กล่าว สรุปลงไว้ท้ายบทที่ ๓ เห็นควรพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ให้มีประสิทธิภาพ ทันสมัย และก้าวทันวิทยาการที่เปลี่ยนแปลงไปได้โดยพิจารณาดำเนินการต่อไปนี้

๑. ปรับเปลี่ยนวัตถุประสงค์การตรวจสอบภายในให้มุ่งเน้นในด้านการป้องกัน โดยควร เสนอแนะวิธีการควบคุมภายในที่เหมาะสมให้ผู้บริหารหน่วยรับตรวจทราบละนำไปปฏิบัติ เพื่อให้ เกิดความมั่นใจได้ว่าจะไม่เกิดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จตามภารกิจของ หน่วยงานนั้น ๆ

๒. ปรับปรุงงานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในด้านต่าง ๆ ดังนี้

๒.๑ ด้านบุคลากร ควรต้องดำเนินการพัฒนานายทหารตรวจสอบภายในให้มีความรู้ความสามารถในด้านงานตรวจสอบภายในเป็นอย่างดี มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี และมีจริยธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องจัดให้มีการอบรมอย่างเป็นระบบและโดยต่อเนื่อง เพื่อเสริมสร้างความรู้ความสามารถ ปรับเปลี่ยนพฤติกรรม และให้เป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์และมีจริยธรรมที่ดี

๒.๒ ด้านงานตรวจสอบภายใน ควรต้องปรับปรุงงานตรวจสอบภายในเป็นมาตรฐาน ดังนี้

๒.๒.๑ ปรับปรุงคู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ เป็นแนวทางตรวจสอบภายในต้องใช้เป็นแนวทางการตรวจสอบภายใน ให้ตรวจสอบตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในที่กำหนดไว้และทันวิทยาการที่ปรับเปลี่ยนไป

๒.๒.๒ ปรับปรุงกระดาษทำการที่ใช้ในการจดบันทึกการทำงานของ ผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อที่จะสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเรื่องใด อย่างไร เพื่อที่จะสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้ตรวจสอบในเรื่อนั้น ๆ เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อไป

๒.๒.๓ ปรับปรุงรูปแบบและวิธีการเขียนรายงานผลการตรวจสอบภายในให้มีความถูกต้องชัดเจน และเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารมากที่สุด

๓. การปรับปรุงงานตรวจสอบภายใน ควรพิจารณาให้มีความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในผู้บริหารของหน่วยรับตรวจกำหนดให้มีขึ้น (ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.๒๕๔๔) โดยรายงานการควบคุมภายใน มี ๒ ลักษณะ ดังนี้

๓.๑ ระบบการควบคุมภายใน โดยต้องพิจารณาความเหมาะสมว่าระบบควบคุมภายในดังกล่าวมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด กล่าวคือดูว่าระบบการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้นนั้นสามารถป้องกันไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดขึ้น ที่จะส่งผลกระทบต่อความสำเร็จภารกิจที่ได้รับมอบหมายได้มากน้อยเพียงใด หรือถ้าเกิดข้อผิดพลาดขึ้น ระบบดังกล่าวสามารถช่วยให้ตรวจสอบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นได้รวดเร็วเพียงใด โดยต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในดังกล่าวด้วย

๓.๒ การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน โดยต้องพิจารณาว่ามีการปฏิบัติตามระเบียบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นหรือไม่ กล่าวคือถ้าระบบการควบคุมภายใน (ตามข้อ ๓.๑) ดี มีประสิทธิภาพแล้ว ได้มีการนำไปใช้หรือไม่ การนำไปใช้ได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนหรือไม่ ในการรายงานระบบการควบคุมภายในข้างต้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในนำมาใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาความถูกต้อง เชื่อถือได้เกี่ยวกับผลงานข้อมูลต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจว่าสามารถเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด เพื่อให้สามารถใช้เวลาในการตรวจสอบภายในให้เกิดประโยชน์สูงสุด (ตรวจเรื่องที่มีโอกาสจะเกิดข้อผิดพลาดได้มากที่สุด) สำหรับการควบคุมภายในตามแนวความคิดของ COSO (The Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission) หมายถึง กระบวนการซึ่งได้รับการออกแบบไว้โดยคณะกรรมการบริษัทผู้บริหารองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังกล่าวต่อไปนี้

๓.๒.๑ ด้านการดำเนินงาน

๓.๒.๒ ด้านการรายงานด้านการเงิน

๓.๒.๓ ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบและนโยบาย

๔. ควรกำหนดขอบเขตโดยการเพิ่มการตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศในแผนการตรวจสอบภายในประจำปีของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชอัยการ ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ และแนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ตลอดจนโครงการปฏิรูปการตรวจสอบภายในภาครัฐ ซึ่งเป็นโครงการสำคัญของนโยบายปฏิรูประบบราชการภาครัฐแนวใหม่ต่อไป

๕. ให้พิจารณาวางแผนการตรวจสอบ โดยใช้หลักการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) เป็นแนวทางในการพิจารณา ดังนี้

๕.๑ จัดลำดับความสำคัญของหน่วยรับตรวจที่จะเข้าทำการตรวจสอบ กล่าวคือพิจารณาเลือกหน่วยรับตรวจที่มีความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้มากมาทำการตรวจสอบ (ก่อน) โดยพิจารณาจากหัวข้อต่างๆ ดังนี้

๕.๑.๑ ลักษณะการดำเนินงานของหน่วย เช่น หน่วยที่มีหน้าที่จัดซื้อจัดจ้าง หรือมีการรับจ่ายเงินเป็นจำนวนมาก

๕.๑.๒ หน่วยที่มีปริมาณงานจำนวนมาก อาจพิจารณาได้จากจำนวนงบประมาณที่ได้รับจัดสรรจำนวนบุคลากรในหน่วย หรือจำนวนหน่วยรองมาก เป็นต้น

๕.๑.๓ ประวัติความเป็นมาของหน่วยเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต

๕.๒ เลือกเนื้องานที่จะตรวจสอบในหน่วยรับตรวจนั้น ได้แก่

๕.๒.๑ งานที่อาจเกิดขึ้นผิดพลาดได้ง่าย

๕.๒.๒ งานที่มีการใช้จ่ายที่มีจำนวนเงินสูง

๕.๒.๓ งานที่มีระบบการควบคุมภายในที่อ่อนแอ

๕.๒.๔ ประวัติเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในอดีต เป็นต้น

๖. ควรนำการตรวจสอบการดำเนินงานมาใช้ในการตรวจสอบ เพื่อวัดประสิทธิผล ประมวลผลภาพ และความคุ้มค่า เพื่อตอบสนองการบริหารจัดการที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานตามลำดับ ดังนี้

๖.๑ ในระยะแรก เห็นควรพิจารณำการตรวจสอบการดำเนินงานไปใช้ในการตรวจสอบงานโครงการต่าง ๆ ก่อน ทั้งนี้เนื่องจากงานโครงการมีความชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตของงาน ระยะเวลา งบประมาณ และตัวชี้วัดจึงเป็นจุดเริ่มต้นในการใช้การตรวจสอบการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี ประกอบกับจะเป็นการฝึกฝนบุคลากรให้เกิดความรู้ความเข้าใจ และความชำนาญ ในการตรวจสอบภายในลักษณะดังกล่าว

๖.๒ เมื่อการจัดสรรงบประมาณจัดสรรตามกิจกรรมของแต่ละงาน มีการกำหนดการวัดผลการดำเนินงานที่เป็นรูปธรรมขึ้น ได้แก่ มีการกำหนดกิจกรรมและตัวชี้วัดที่ชัดเจนก็สามารถนำเอาการตรวจสอบการดำเนินงานไปใช้ในการตรวจสอบหน่วยงานต่างๆ เหล่านั้น ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่ง ได้ผลการตรวจสอบที่ชัดเจนและจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นอย่างมาก

แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบภายในด้านการเงิน การบัญชี การตรวจสอบการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ และการตรวจสอบในลักษณะอื่นๆ ก็ยังมีความสำคัญอยู่มาก ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นสำคัญ

สรุป

จากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เป็นปัญหาในการพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ ในบทที่ ๓ เช่น การปรับโครงสร้างและการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายใน การพัฒนาศักยภาพของนายทหารตรวจสอบภายในในเรื่ององค์ความรู้และองค์บุคคล การสนับสนุนให้หน่วยตรวจสอบภายใน และฝ่ายตรวจสอบภายในในกรมราชองครักษ์เป็นหน่วยงานอิสระ ตลอดจนการแก้ไขระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนางานตรวจสอบภายในซึ่งผู้วิจัยได้นำปัญหาเหล่านั้นมาวิเคราะห์และแยกแยะโดยใช้แนวทางปฏิบัติจากนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ และหลักการต่าง ๆ ในบทที่ ๒ เป็นแนวทางในการอ้างอิงเพื่อลดปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหา และได้กล่าวถึงองค์กรต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและเอกชน ที่สามารถนำกฎระเบียบและหลักการที่ได้อ้างอิงไว้ในบทที่ ๒ ไปปรับแต่งและพัฒนางานตรวจสอบภายในขององค์กรนั้น ๆ จนเป็นผลในทางปฏิบัติ ทำให้เกิดการพัฒนาและได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติในทุกระดับจนทำให้การพัฒนางานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จในองค์กรเหล่านั้นในส่วนของกรมราชองครักษ์ เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบจากปัญหาในบทที่ ๓ โดยใช้ระเบียบและหลักการต่าง ๆ ในบทที่ ๒ เป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขปัญหานั้นได้แนวทางในการแก้ปัญหาแล้วนั้น เมื่อได้นำไปปฏิบัติจะทำให้งานตรวจสอบภายในสามารถพัฒนาไปสู่การตรวจสอบ เพื่อมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงาน ขยายขอบเขตของการตรวจสอบที่เน้นประสิทธิภาพผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นสำคัญ สามารถเป็นเครื่องมือหรือผู้ช่วยของผู้บริหารในการติดตามและประเมินการปฏิบัติงานของส่วนงานต่าง ๆ ในหน่วยงาน ตลอดจนสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่กรมบัญชีกลางได้จัดทำขึ้น

บทที่ ๕

สรุปและข้อเสนอแนะ

สรุป

จากการปฏิรูประบบราชการภาครัฐ เพื่อให้มีการบริหารราชการที่ดีเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล (Good Government) โดยมีความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ทำให้รัฐบาลมีนโยบายปฏิรูประบบราชการ มีการปรับเปลี่ยนระบบบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ซึ่งมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานโดยให้ความสำคัญกับความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประทับใจในการดำเนินงาน โดยกรมบัญชีกลางได้กำหนดกลยุทธ์และแผนการดำเนินการเพื่อรองรับการปฏิรูปดังกล่าว โดยโครงการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในมี ๒ โครงการคือ โครงการจัดทำระบบประมวลผลสารสนเทศการคลัง หรือโครงการเปลี่ยนระบบการบริหารงานการเงิน การคลัง ภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Government Fiscal Management Information System : GFMS) และโครงการปฏิรูประบบการตรวจสอบภายในภาครัฐ ซึ่งกรมราชองครักษ์โดยกองการเงิน กรมราชองครักษ์ได้มีการปรับปรุงระบบการจัดการให้มีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพ และนำเอาเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความทันสมัยมาประยุกต์ใช้ โดยการพัฒนาโปรแกรมประยุกต์และระบบฐานข้อมูลสำหรับระบบงานการเงินกรมบัญชีและพัสดุ เพื่อให้หน่วยที่เบิกจ่ายเงินมีระบบการปฏิบัติงานด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นมาตรฐานสอดคล้องกับแนวทางปฏิรูประบบการบริหารจัดการด้านการเงินและงบประมาณของกรมราชองครักษ์ได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว รวมทั้งสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลกับหน่วยงานอื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากการที่ภาครัฐมีการพัฒนาและเร่งรัดการปฏิบัติงานโดยกรมราชองครักษ์ ซึ่งเป็นหน่วยปฏิบัติได้ดำเนินการรองรับการปฏิบัติงานด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (GFMS) แล้วนั้น ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ยังไม่สามารถดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้ เนื่องจากมีปัจจัยที่เป็นปัญหาในหลาย ๆ ด้าน ซึ่งเป็นปัจจัยที่เป็นปัญหาต่าง ๆ มีผลกระทบต่อการพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ จึงต้องดำเนินการวิเคราะห์โครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายใน การขยายขอบเขตการตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ และการพัฒนาศักยภาพนายทหารตรวจสอบภายในด้านองค์ความรู้และองค์บุคคล ตลอดจนความไม่เป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์และการแก้ไขปรับปรุงระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ เพื่อพัฒนางานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน โดยนำหลักการกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน และนโยบายปฏิรูประบบราชการมาวิเคราะห์ ส่วนการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายในควรขยายขอบเขตในเรื่องของงานตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบเพื่อรองรับนโยบายปฏิรูประบบราชการภาครัฐ และการพัฒนาศักยภาพนายทหารตรวจสอบภายในเกี่ยวกับองค์ความรู้และองค์บุคคล ตลอดจนการส่งเสริมและสนับสนุนให้หน่วยงานตรวจสอบภายในและฝ่ายตรวจสอบ

ภายในกรมราชองครักษ์มีความเป็นอิสระในการบริหารงานด้านกำลังพล เพื่อเสริมสร้างขีดความสามารถอย่างเพียงพอที่จะคัดเลือกนายทหารตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ และมีประสิทธิภาพที่จะพัฒนาตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม ตลอดจนแก้ไขระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ เพื่อให้สอดคล้องกับระเบียบคณะกรรมการการตรวจสอบเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ ซึ่งให้หน่วยรับตรวจนำแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไปใช้หรือใช้ระเบียบตรวจสอบภายในของกระทรวงการคลัง เนื่องจากเป็นระเบียบที่มีเนื้อหาครบถ้วน เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ข้อเสนอแนะ

การพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ จะสำเร็จตามความมุ่งหมายหรือมีประสิทธิภาพได้นั้นกรมราชองครักษ์จะต้องเปลี่ยนแปลงสภาพ การบริหารกำลังพล สำหรับหน่วยตรวจสอบภายในให้มีความเป็นอิสระเช่นเดียวกับเหล่าทัพอื่น ๆ ก่อน โดยมีเหตุผลรองรับอย่างเพียงพอตามปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้ว และมติคณะรัฐมนตรีที่กล่าวถึงในเรื่องของหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีความอิสระ มีความเป็นวิชาชีพมีการบริหารกำลังพลที่ยั่งยืนหรือเทียบกับการบริหารกำลังพลโดยอิสระของหน่วยตรวจสอบภายในของเหล่าทัพต่าง ๆ ภายใต้กระทรวงกลาโหมเดียวกัน แล้วจึงขยายผลนำไปสู่การพัฒนาทางด้านองค์ความรู้ องค์กรบุคคล และด้านอื่น ๆ ต่อไป

บรรณานุกรม

- การตรวจเงินแผ่นดิน, สำนักงาน. “ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๖”. ๒๕๔๖.
- กลาโหม,กระทรวง. “ระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๓๖”. ๒๕๓๖.
- กลาโหม, กระทรวง. “ระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔”. ๒๕๔๔.
- บัญชีกลาง, กรม. “มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในส่วนราชการ”. มกราคม ๒๕๔๕.
- บัญชีกลาง, กรม. “แนวปฏิบัติการตรวจสอบการดำเนินงานของส่วนราชการ”. ๒๕๔๕.
- บัญชีกลาง, กรม. “๑๒๐ ปี กรมบัญชีกลางกับหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายของแผ่นดิน”. วารสารกรมบัญชีกลาง. ปีที่ ๔๒ เล่มที่ ๔ กรกฎาคม ๒๕๔๔.

ประวัติย่อผู้วิจัย

- ชื่อ พลโท พรชัย ขาวสบาย
- วัน เดือน ปี เกิด ๒๖ ตุลาคม ๒๕๐๕
- การศึกษา
- มัธยมศึกษาตอนปลาย โรงเรียนหอวัง
 - บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
 - บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต (การบัญชี) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
 - ชั้นนายร้อย เหล่าการเงิน รร.ก.ง.ท.บ
 - ชั้นนายพัน เหล่าการเงิน รร.ก.ง.ท.บ
 - หลักสูตรฝ่ายอำนวยการ รุ่นที่ ๔ (กองทัพอากาศ)
 - หลักสูตรวิทยาลัยการทัพอากาศ รุ่นที่ ๔๑
- ประวัติการทำงานโดยย่อ
- นายทหารควบคุมการเบิกจ่าย รพ.อปร.
 - ครู รร.ก.ง.ท.บ
 - อาจารย์ รร.ก.ง.ท.บ
 - ผช.นายทหารการเงิน กรมการทหารสื่อสาร
 - ทน. สายตรวจบัญชีที่ ๑ ฝตส.รอ.
 - ผช.ผอ.กทบ.สยบ.รอ.
 - รอง ผอ.กทบ.สยบ.รอ.
 - ผอ.กทบ.สยบ.รอ.
 - ผช.สยบ.รอ.
 - รอง สยบ.รอ.
 - ผู้ทรงคุณวุฒิ (พิเศษ) สำนักงานปลัดกระทรวงกลาโหม
- หน้าที่พิเศษ
- ตุลาการศาลทหาร กรุงเทพฯ (ประจำปี ๒๕๕๘)
- ตำแหน่งปัจจุบัน
- ผู้ทรงคุณวุฒิพิเศษกองทัพบก

สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การทหาร

เรื่อง แนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์
ผู้วิจัย พลโท พรชัย ชาวสบาย หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 59
ตำแหน่ง ผู้ทรงคุณวุฒิพิเศษกองทัพบก

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากการที่รัฐบาลได้มีการปฏิรูประบบราชการ เพื่อให้มีการบริหารจัดการที่ดี (Good Governance) โดยศึกษาแนวทางการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์เน้นถึงความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ในทุกๆด้าน และยังได้กำหนดให้ส่วนราชการต่างๆ จัดทำระบบบริหารงานการเงิน การคลัง ภาครัฐด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Government Fiscal Management Information System : GFMISS) โดยเป็นการนำเอาระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการบริหารจัดการด้านการเงิน การคลัง การบัญชี และการพัสดุของหน่วยงานต่างๆ โดยมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานซึ่งจะให้ความสำคัญกับความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดในการดำเนินงานเป็นสำคัญ ซึ่งการตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จคือผู้บริหารสามารถนำผลผลิตของงานตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จแก่องค์กร ฉะนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดดังกล่าว ผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอันได้แก่ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน จึงควรมีความเข้าใจถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการ และวิธีการตรวจสอบ รวมทั้งต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป ทั้งจากหลักการสากลและตามที่กำหนดโดยหน่วยงานกลางที่เกี่ยวข้องของทางราชการ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวสามารถเลือกใช้เทคนิคแนวทางการตรวจสอบที่เหมาะสมกับภารกิจและสภาพแวดล้อมขององค์กร

การตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในและเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจต้องมีการติดต่อประสานงานกันอย่างใกล้ชิด โดยผู้รับตรวจมีการขอคำแนะนำ ปรีกษาหารือเกี่ยวกับกฎหมายระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน และจากภาระหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจต่างๆ ที่กำหนดไว้ตามแผนการปฏิบัติงาน เน้นการตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี และการบริหารพัสดุ ซึ่งจะต้องเกี่ยวข้องประสานงานกับผู้รับตรวจ โดยผู้รับตรวจมีหน้าที่อำนวยความสะดวกในการเตรียมเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ตอบคำถามชี้แจงในประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องการจะทราบ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ดำเนินการตรวจสอบภายในแล้วมีข้อบกพร่องเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจะให้คำแนะนำ หรือข้อเสนอแนะให้ผู้รับตรวจปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบของทางราชการ หรือในกรณีเกิดการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบทันที เนื่องจากทำให้เกิดความเสียหายให้กับทางราชการ บางครั้งการ

ให้คำแนะนำด้วยวาจา ผู้รับตรวจไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำ สาเหตุจากผู้รับตรวจมีความคิดว่า ผู้ตรวจสอบภายในจ้องจับผิดการปฏิบัติงานของผู้รับตรวจ ซึ่งอาจทำให้ผู้รับตรวจไม่พึงพอใจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และหากมีการตรวจสอบครั้งต่อไปอาจจะไม่ให้ความร่วมมือ หรือไม่อำนวยความสะดวกให้กับผู้ตรวจสอบภายใน และไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ เนื่องจากผู้รับตรวจมีความคิดเห็นที่ไม่ดีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน และไม่เห็นความสำคัญของการตรวจสอบภายในมีผลก่อให้เกิดความเสียหายต่อหน่วยงาน

ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในนั้น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในต้องใช้ความรู้ความสามารถ และประสบการณ์สูง เป็นงานที่ต้องอาศัยความร่วมมือ และได้รับการยอมรับจากบุคลากรของส่วนราชการทุกระดับ รวมทั้งเป็นงานที่ต้องมีผลงานที่จะเสนอให้หัวหน้าส่วนราชการใช้เครื่องมือหรือข้อมูล เพื่อกำหนดแนวทางปรับปรุงระบบงาน ตลอดจนแก้ไขปัญหา และอุปสรรคต่างๆ เพื่อไม่ให้เกิดผลเสียหายกับทางราชการ และมีการใช้จ่ายงบประมาณอย่างประหยัดคุ้มค่า เกิดประสิทธิภาพในการบริหารมุ่งเน้นสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ การตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมีบุคลากรที่ดีมีมาตรฐาน ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต เที่ยงธรรม มีมนุษยสัมพันธ์อันดี มีความขยันหมั่นเพียร ปฏิบัติงานเต็มความสามารถ และเป็นผู้ให้คำปรึกษา และความเชื่อมั่นกับหน่วยงาน เพื่อให้งานบรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานในปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานการรายงานมาตรฐานการตรวจสอบติดตามและประเมินผลการดำเนินงาน เป็นผู้ที่ดีตัดสินใจอย่างมีเหตุผล ปฏิบัติหน้าที่อย่างเที่ยงตรงปราศจากอคติส่วนตน ตลอดจนเป็นผู้ที่เฝ้าหาความรู้ในวิทยาการสมัยใหม่อยู่ตลอดเวลา

ดังนั้น ผู้วิจัยในฐานะผู้ที่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในมาถึงความสนใจที่จะศึกษาวิจัยการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อกำหนดมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ และเพื่อให้สอดคล้องกับส่วนราชการ และการกำหนดหน้าที่ของส่วนราชการกรมราชองครักษ์ อัตราเฉพาะกิจตามคำสั่งกรมราชองครักษ์ ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในโดยอิสระ เพื่อประเมินค่าประสิทธิผลในการควบคุมและบริหารทรัพยากรตามความมุ่งหมายของกรมราชองครักษ์มีหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์เป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบส่วนราชการ ให้มีความสำคัญกับการวัดและประเมินผลงาน เพื่อให้เกิดการพัฒนางานในความรับผิดชอบมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น และเป็นที่ทราบกันดีว่าการตรวจสอบภายในถือเป็นเครื่องมือ หรือกลไกหนึ่งที่สำคัญของฝ่ายบริหาร เพื่อช่วยในการกำกัควบคุม ติดตาม ประเมินผล การปฏิบัติงาน ประเมินประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการดำเนินการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และใช้กันโดยทั่วไป คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษ

จากลักษณะการปฏิบัติงานในอดีตที่เน้นการตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี และการบริหารพัสดุ ปัจจุบันสำนักงานตรวจสอบภายในมีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน เพื่อประเมินค่าให้เกิดการพัฒนางานในความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพประสิทธิผลเกิดการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานสากล และใช้กันโดยทั่วไป คือ การตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการบริหาร การ

ตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ และการตรวจสอบพิเศษ ส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องปรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยขยายขอบเขตจากการตรวจสอบความถูกต้องทางด้านบัญชี และการใช้จ่ายเงินไปสู่การตรวจสอบที่เน้นประสิทธิภาพและผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นสำคัญ ทำให้บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในเปลี่ยนแปลงไปจากการทำงานค้นหาข้อผิดพลาดมาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จ หรือเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร พัฒนาให้ทันสมัยตรงกับความต้องการ และวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร เรียกว่า การตรวจสอบเพื่อการบริหาร (Management – Oriented Audit) การตรวจสอบโดยใช้แนวความเสี่ยง (Risk Base Approach) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) การติดตามแนวความคิดทางการบริหารใหม่ และการใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์และไอทีสมัยใหม่ โดยมีลักษณะการบริหาร คือ บริการให้ความเชื่อมั่น และบริการใช้คำปรึกษา ซึ่งจะให้ประโยชน์โดยตรงต่อฝ่ายบริหารได้มากกว่าด้วยเหตุผลนี้ส่งผลให้หน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรส่งเสริมและพัฒนาให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความเข้าใจ และมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบภายในมากขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ในฐานะที่ผู้ศึกษาปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในมีความสนใจที่จะศึกษาความคิดเห็นของผู้รับตรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกรมราชองครักษ์ และศึกษาปัญหา อุปสรรค และข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไขข้อบกพร่องในการทำงาน และแก้ไขปัญหาความไม่เข้าใจกันระหว่างผู้รับตรวจกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อปรับปรุงแก้ไขและพัฒนาการตรวจสอบภายในของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ต่อกรมราชองครักษ์

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

๑. เพื่อตรวจสอบ ปัญหา อุปสรรค ข้อจำกัด จุดอ่อน จุดแข็งในการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน

๒. เพื่อวิเคราะห์ เปรียบเทียบแนวคิด หลักการ และวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ในปัจจุบัน กับหลักการและมาตรฐานของงานด้านการตรวจสอบภายในที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป

๓. เพื่อเสนอแนวทางในการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ให้สามารถตอบสนองการปรับเปลี่ยนระบบบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ซึ่งมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงาน

ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้วิจัยเฉพาะวิธีการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ในปัจจุบันเท่านั้น

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ตามกระบวนการศึกษา และวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากเอกสารทางราชการ นโยบายของรัฐบาล กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับต่างๆ ของทางราชการ และเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลที่ได้รับจากการปฏิบัติงานจริง โดยนำมาเปรียบเทียบกับหลักการ และมาตรฐานของงานตรวจสอบภายในที่เป็นยอมรับโดยทั่วไป เพื่อนำไปสู่การกำหนดแนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน และวางแผนการตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์

ผลการวิจัย

กรมบัญชีกลางได้กำหนดกลยุทธ์และแผนการดำเนินการ โดยโครงการที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในมี ๒ โครงการคือ โครงการจัดทำระบบประมวลผลสารสนเทศการคลัง หรือโครงการเปลี่ยนระบบการบริหารงานการเงิน การคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Government Fiscal Management Information System : GFMS) และโครงการปฏิรูประบบการตรวจสอบภายในภาครัฐ ซึ่งกรมราชองครักษ์โดยกองการเงินกรมราชองครักษ์ได้มีการปรับปรุงระบบการจัดการให้มีความทันสมัยและมีประสิทธิภาพ และนำเอาเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีความทันสมัยมาประยุกต์ใช้ โดยการพัฒนาโปรแกรมประยุกต์และระบบฐานข้อมูลสำหรับระบบงานการเงินกรมบัญชีและพัสดุ เพื่อให้หน่วยที่เบิกจ่ายเงินมีระบบการปฏิบัติงานด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นมาตรฐานสอดคล้องกับแนวทางปฏิรูประบบการบริหารจัดการด้านการเงินและงบประมาณของกรมราชองครักษ์ได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว รวมทั้งสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลกับหน่วยงานอื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพ

กรมราชองครักษ์ ซึ่งเป็นหน่วยปฏิบัติได้ดำเนินการรองรับการปฏิบัติงานด้วยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (GFMS) แล้วนั้น ฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์ยังไม่สามารถดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้ เนื่องจากมีปัจจัยที่เป็นปัญหาในหลาย ๆ ด้าน ซึ่งเป็นปัจจัยที่เป็นปัญหาต่าง ๆ มีผลกระทบต่อพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ จึงต้องดำเนินการวิเคราะห์โครงสร้างหน่วยตรวจสอบภายใน การขยายขอบเขตการตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ และการพัฒนาศักยภาพนายทหารตรวจสอบภายในด้านองค์ความรู้และองค์บุคคล ตลอดจนความไม่เป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์และการแก้ไขปรับปรุงระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ เพื่อพัฒนางานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ส่วนการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายในควรขยายขอบเขตในเรื่องของงานตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบ เพื่อรองรับนโยบายปฏิรูประบบราชการภาครัฐ และการพัฒนาศักยภาพนายทหารตรวจสอบภายในเกี่ยวกับองค์ความรู้และองค์บุคคล ตลอดจนการส่งเสริมและสนับสนุนให้หน่วยงานตรวจสอบภายในและฝ่ายตรวจสอบภายในกรมราชองครักษ์มีความเป็นอิสระในการบริหารงานด้านกำลังพล เพื่อเสริมสร้างขีดความสามารถอย่างเพียงพอที่จะคัดเลือกนายทหารตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ และมีประสิทธิภาพที่จะพัฒนาตรวจสอบภายในได้อย่างเหมาะสม ตลอดจน

แก้ไขระเบียบกระทรวงกลาโหมว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๔ เพื่อให้สอดคล้องกับระเบียบคณะกรรมการการตรวจสอบเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ.๒๕๔๖ ซึ่งให้หน่วยรับตรวจนำแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไปใช้หรือใช้ระเบียบตรวจสอบภายในของกระทรวงการคลัง เนื่องจากเป็นระเบียบที่มีเนื้อหาครบถ้วน เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ข้อเสนอแนะ

การพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมราชองครักษ์ จะสำเร็จตามความมุ่งหมาย หรือมีประสิทธิภาพได้นั้นกรมราชองครักษ์จะต้องเปลี่ยนแปลงสภาพ การบริหารกำลังพล สำหรับหน่วยตรวจสอบภายในให้มีความเป็นอิสระเช่นเดียวกับเหล่าทัพอื่น ๆ ก่อน โดยมีเหตุผลรองรับอย่างเพียงพอตามปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาที่ได้กล่าวมาแล้ว และมติคณะรัฐมนตรีที่กล่าวถึงในเรื่องของหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีความอิสระ มีความเป็นวิชาชีพมีการบริหารกำลังพลที่ยั่งยืนหรือเทียบกับการบริหารกำลังพลโดยอิสระของหน่วยตรวจสอบภายในของเหล่าทัพต่าง ๆ ภายใต้กระทรวงกลาโหมเดียวกัน แล้วจึงขยายผลนำไปสู่การพัฒนาทางด้านองค์ความรู้ องค์กรบุคคล และด้านอื่น ๆ ต่อไป