



# แม่บทการปฏิบัติงานของ วิชาชีพตรวจสอบภายใน

เป็นที่ยอมรับกันว่า การตรวจสอบภายในเป็นกลไกที่จำเป็นและสำคัญอย่างหนึ่งที่จะทำให้องค์กรดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับการยอมรับจากสังคม ต่อเมื่อผู้ตรวจสอบภายในแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของตนมีหลักเกณฑ์ที่เชื่อถือได้ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (หรือไอไอเอ) จึงได้กำหนดแม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Professional Practices of Internal Audit Framework) ขึ้นเพื่อใช้เป็นกรอบ หรือกติกาสากลที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในได้นำไปใช้และปฏิบัติตาม

ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในจะมีจรรยาบรรณ จริยธรรมแห่งวิชาชีพ (Code of Ethics) และมาตรฐานวิชาชีพยึดถือไว้เป็นแนวปฏิบัติ เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพตรวจสอบภายใน และเพื่อให้เป็นที่ยกย่องและยอมรับนับถือของบุคคลโดยทั่วไป รวมทั้งการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ

ที่ตีพิมพ์ประจำของมูมตรวจสอบฉบับนี้จะมาเล่าให้ท่านผู้อ่านได้รู้เกี่ยวกับพัฒนาการของแม่บทของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตั้งแต่เริ่มแรกจนถึงปัจจุบัน

\* อาจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
อนุกรรมการสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และติดตามความก้าวหน้าของมาตรฐานวิชาชีพ  
สากล สภาวิชาชีพบัญชี

## กำเนิดของมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

เด็มไอไอเอ ได้กำหนดแม่บทสำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Framework for the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) โดยแบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

(1) แถลงการณ์ความรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน (Statement of Responsibilities of Internal Auditing) เป็นการสรุปความเข้าใจทั่วไปของความรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน

(2) ประมวลจริยบรรณ (Code of Ethics) เป็นการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงานของสมาชิก ไอไอเอ และผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (ซีไอเอ)

(3) มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เป็นการอธิบายหลักเกณฑ์ในการประเมินและการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ

(3.1) มาตรฐานทั่วไป (General Standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานทั่วไป

(3.2) มาตรฐานเฉพาะ (Specific Standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานเฉพาะ ซึ่งควรปฏิบัติตามเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานทั่วไป

(3.3) แนวทางปฏิบัติงาน (Guidelines) เป็นการอธิบายวิธีการอย่างเหมาะสม เพื่อให้บรรลุมาตรฐานทั่วไปและมาตรฐานเฉพาะ

(4) แถลงการณ์มาตรฐานการตรวจสอบภายใน (Statements on Internal Auditing Standards: SIASs) เป็นการให้การตีความอย่างเป็นทางการของมาตรฐานตามข้อ (3) ข้างต้น เพื่อเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงมาตรฐานทั่วไป มาตรฐานเฉพาะ และแนวทางปฏิบัติงาน

ไอไอเอได้รวบรวม (1) แถลงการณ์ความรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน (2) ประมวลจริยบรรณ (3) มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน และ (4) แถลงการณ์มาตรฐานการตรวจสอบภายในไว้ในหนังสือเล่มสีแดง (The Red Book)

(5) เอกสารเผยแพร่การปฏิบัติมาตรฐานวิชาชีพ (Professional Standards Practice Release: PSFR) เป็นการระบุคำถามที่เป็นผลจากการปฏิบัติตามมาตรฐานของไอไอเอที่ประกาศออกไป ดังนั้น PSFR จึงไม่ใช่เอกสารอย่างเป็นทางการของไอไอเอ

## การเปลี่ยนแปลงในแวดวง

เมื่อปี ค.ศ. 1999 ไอไอเอได้ปรับเปลี่ยนแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับคำนิยามใหม่ของตรวจสอบภายใน และสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะบริการของงานตรวจสอบภายในที่ขยายกว้างขึ้น รวมทั้งการนำรูปแบบการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และธรรมาภิบาลเข้ามารวมไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในใหม่ด้วยตามแนวคิดของโคโซ (COSO) โคโค (CICCO) และแคดเบอร์รี่ (Cadbury) แม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งออกเป็น 4 ส่วน คือ

(1) จริยธรรมหรือประมวลจริยบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Code of Ethics)

(2) มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)

(3) คำแนะนำในการปฏิบัติงาน (Practice Advisories)

(4) การพัฒนาและความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน (Development and Practice Aids)

มาตรฐานทั่วไปของวิชาชีพตรวจสอบภายในที่ใช้ปฏิบัติในช่วงนี้เป็นเลขรหัส 3 หลักซึ่งประกอบด้วย 5 ส่วนคือ

รหัส 100 ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Independence)

รหัส 200 ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพตรวจสอบ (Professional Proficiency)

รหัส 300 ขอบเขตของงานตรวจสอบ (Scope of Work)

รหัส 400 การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performance of Audit Work)

รหัส 500 การบริหารงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน (Management of the Internal Auditing Department)

**มาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายในปัจจุบัน**

เมื่อเดือนมกราคม ค.ศ. 2002 ไอไอเอได้ปรับปรุงมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

(1) มาตรฐานทางด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) อยู่ในรหัสชุดที่ 1000 เกี่ยวกับลักษณะขององค์กร และบุคลากรที่ทำหน้าที่การตรวจสอบภายใน

- 1000 วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และภาระหน้าที่
- 1100 ความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรม
  - 1110 ความเป็นอิสระภายในองค์กร
  - 1120 ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบ
  - 1130 จุดบกพร่องของความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม
- 1200 ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพ
  - 1210 ความเชี่ยวชาญ
  - 1220 ความระมัดระวังในการปฏิบัติงาน
  - 1230 การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
- 1300 การประกันคุณภาพและโปรแกรมการปรับปรุง
  - 1310 การประเมินโปรแกรมคุณภาพ
  - 1311 การประเมินจากภายในองค์กร
  - 1312 การประเมินจากภายนอกองค์กร
  - 1320 การรายงานผลโปรแกรมคุณภาพ
  - 1330 การรายงานการตรวจสอบตามมาตรฐาน
  - 1340 การเปิดเผยการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐาน

(2) มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) อยู่ในรหัสชุดที่ 2000 เกี่ยวกับลักษณะของงานตรวจสอบภายใน และหลักเกณฑ์ทางคุณภาพ

- 2000 การจัดการงานตรวจสอบภายใน
  - 2010 การวางแผน
  - 2020 การรายงานและการอนุมัติ
  - 2030 การจัดการทรัพยากร
  - 2040 นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน
  - 2050 การร่วมมือประสานงาน
  - 2060 การรายงานข้อบกพร่องการและฝ่ายจัดการ
- 2100 ลักษณะของงาน
  - 2110 การจัดการความเสี่ยง
  - 2120 การควบคุม
  - 2130 ธุรกรรมมูลค่า
- 2200 การวางแผนภารกิจ
  - 2201 การพิจารณาการวางแผน
  - 2210 วัตถุประสงค์ของภารกิจ
  - 2220 ขอบเขตภารกิจ
  - 2230 การจัดสรรทรัพยากรสำหรับภารกิจ
  - 2240 โปรแกรมการปฏิบัติภารกิจ
- 2300 การปฏิบัติภารกิจที่ได้รับมอบหมาย
  - 2310 การบ่งชี้ข้อมูล
  - 2320 การวิเคราะห์และประเมิน
  - 2330 การจดบันทึกข้อมูล
  - 2340 การกำกับดูแลภารกิจ
- 2400 การสื่อสารผลลัพธ์
  - 2410 หลักเกณฑ์ของการรายงานผลงาน
  - 2420 คุณภาพของการรายงานผล
    - 2421 ความผิดพลาดและการละเลยที่จะกล่าวถึงในการรายงานผล
  - 2430 รายงานที่แจ้งถึงความไม่ถูกต้องตามมาตรฐาน
  - 2440 การเผยแพร่ผลจากการตรวจสอบ
- 2500 ความคืบหน้าในการติดตาม
- 2600 การยอมรับสภาพความเสี่ยงของฝ่ายจัดการ

(3) มาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (Implementation Standards) อยู่ในรหัสชุดที่ nnnn.xn สำหรับกิจกรรมให้หลักประกัน (A) และกิจกรรมให้คำปรึกษา (C)

### คำแนะนำในการปฏิบัติงาน

คำแนะนำในการปฏิบัติงาน (Practice Advisories : PA) เป็นแนวทางอย่างไม่เป็นทางการ ถึงแม้ว่าคำแนะนำในการปฏิบัติงานนี้มิได้เป็นการบังคับใช้กับผู้ตรวจสอบภายใน แต่ถือเป็นการปฏิบัติงานที่เป็นเลิศ และสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน นำมาใช้เป็นแนวทางในการสร้างมาตรฐานขึ้นมา หรืออีกนัยหนึ่งก็อาจกล่าวได้ว่า คำแนะนำในการปฏิบัติงานช่วยขยายความมาตรฐานให้เป็นที่เข้าใจมากขึ้นและสามารถนำไปใช้ในกรณีพิเศษของการตรวจสอบภายใน คำแนะนำในการปฏิบัติงานบางประการอาจจะใช้ได้ดีกับงานตรวจสอบภายในทั่วไป แต่มีบางกรณีเหมาะสำหรับนำมาประยุกต์กับธุรกิจอุตสาหกรรมเฉพาะทาง การตรวจสอบภายในที่มีลักษณะแตกต่างกันออกไป หรือในสภาพภูมิศาสตร์บางพื้นที่

### การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน (Development & Practice Aid) รวมถึงสิ่งในการให้ความรู้ การศึกษาวิจัย การจัดประชุมสัมมนาและความช่วยเหลืออื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ถึงแม้ว่าสถาบันฯ เป็นผู้จัดทำและยอมรับการพัฒนาและการให้ความช่วยเหลือการปฏิบัติงาน แต่ไม่บรรลุนิติภาวะที่จะนำมารวมไว้ในมาตรฐาน หรือคำแนะนำการปฏิบัติงาน การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือการปฏิบัติงานนี้จะทำให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มีโอกาสได้รับทราบความคิดเห็นและทัศนะของผู้เชี่ยวชาญต่างๆ มากมาย ตลอดจนแหล่งข้อมูลอื่นๆ ของสถาบันฯ ซึ่งเสนอเทคนิคและขั้นตอนต่างๆ ที่ส่งเสริมสร้างประสบการณ์และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งกระบวนการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

### จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 3 ส่วน คือ

(1) **ข้อคิดเบื้องต้น (Introductory Comments)** กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของจริยธรรม วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน องค์ประกอบของจริยธรรม การถือปฏิบัติและการบังคับใช้ (Application and Enforcement)

(2) **หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles)** ที่เกี่ยวกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตามและดำรงไว้ซึ่งหลักการพื้นฐานดังต่อไปนี้

(2.1) **ความซื่อสัตย์สุจริต หรือการมีจุดยืนที่มั่นคง หรือความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)**

ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้ตรวจสอบภายใน ก่อให้เกิดความไว้วางใจ และเป็นรากฐานแห่งการตัดสินใจที่ถูกต้องและยอมรับจากบุคคลทั่วไป

(2.2) **ความเที่ยงธรรม (Objectivity)**

ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นมืออาชีพจึงต้องมีความเที่ยงธรรมในการรวบรวมข้อมูล ประเมินผล และสื่อสารข้อมูลในกิจกรรม หรือกระบวนการที่เข้าไปตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเชื่ออย่างสุจริตในผลงานของตน และจะต้องไม่ปล่อยให้ผลประโยชน์ส่วนตัวหรือความรู้สึกนึกคิดของบุคคลอื่นเข้ามา มีอิทธิพลเหนือการประเมินของตน ผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

(2.3) **การรักษาความลับ (Confidentiality)**

ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่เคารพต่อคุณค่า และสิทธิแห่งข้อมูลที่ตนได้รับทราบและจะต้องไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่ โดยตรงเสียก่อน ยกเว้นในกรณีที่มีพันธะในแง่ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย และงานอาชีพเท่านั้น

**(2.4) ความสามารถในหน้าที่หรือความชำนาญงาน (Competency)**

ผู้ตรวจสอบภายในต้องนำความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ไปใช้ปฏิบัติหน้าที่ให้บริการตรวจสอบภายในอย่างเต็มที่

**(3) กฎของการถือปฏิบัติหรือข้อกำหนด (Code of Conduct หรือ Rules of Conduct)** กล่าวถึงบรรทัดฐานของพฤติกรรม ซึ่งคาดว่าผู้ตรวจสอบภายในควรจะเป็น กฎเกณฑ์เหล่านี้จะช่วยในการตีความหลักการเพื่อนำไปสู่การปฏิบัติ และมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวทางให้ผู้ตรวจสอบภายในประพฤติตนอย่างมีจรรยาบรรณ

ผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติปฏิบัติตนอย่างมีจรรยาบรรณดังต่อไปนี้

**(3.1) ความบริสุทธิ์ยุติธรรมหรือการมีจุดยืนที่มั่นคงหรือความซื่อสัตย์สุจริต** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

(3.1.1) ปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ซื่อตรง ซื่อสัตย์ซื่อสัตย์ และมีความรับผิดชอบ

(3.1.2) ปฏิบัติตามกฎหมายและเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในกฎหมายและวิชาชีพ

(3.1.3) ไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับพัطنการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมายโดยรู้ๆ อยู่แก่ใจ หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสียหายมาสู่วิชาชีพการตรวจสอบภายใน หรือสร้างความเสียหายต่อองค์กร

(3.1.4) ให้ความเคารพ และส่งเสริมวัตถุประสงค์ในการทำตามกฎหมายและจรรยาบรรณขององค์กร

**(3.2) ความเที่ยงธรรม** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

(3.2.1) ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับหรือมีความสัมพันธ์ใดๆ ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงหรือถูกเข้าใจว่าเสี่ยง

ความเที่ยงธรรมในการประเมิน รวมไปถึงการกระทำใดๆ หรือความสัมพันธ์ต่างๆ ที่ขัดต่อผลประโยชน์ขององค์กร

(3.2.2) ไม่ยอมรับสิ่งใดๆ ที่อาจทำให้เสี่ยงหรือถูกเข้าใจว่าเสี่ยงการตัดสินใจเชิงวิชาชีพ

(3.2.3) แสดงหลักฐานความเป็นจริงที่รับทราบ โดยหากไม่เปิดเผยแล้วอาจเป็นส่วนที่ให้การรายงาน ผลการตรวจสอบของตัวต่อผู้จ้างไป

**(3.3) การรักษาความลับ** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

(3.3.1) มีความรอบคอบในการใช้และปกป้องข้อมูลที่ได้มาจากระบบปฏิบัติหน้าที่

(3.3.2) ไม่เปิดเผยข้อมูลที่ได้มาเพื่อเป็นเครื่องมือในการแสวงหาผลประโยชน์เพื่อตนเองและการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมายหรือบ่อนทำลายวัตถุประสงค์ในการทำตามกฎหมายและจรรยาบรรณขององค์กร

**(3.4) ความสามารถในหน้าที่หรือความชำนาญงาน** ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

(3.4.1) ทำหน้าที่เฉพาะในส่วนที่ตนมีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์เท่านั้น

(3.4.2) ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในโดยยึดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

(3.4.3) พัฒนาความเชี่ยวชาญ ประสิทธิภาพ และคุณภาพการให้บริการอย่างต่อเนื่อง

จากจริยธรรมหรือจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่นั้นมิใช่เพียงแต่มีความรู้ ความสามารถในด้านการตรวจสอบเพียงอย่างเดียว แต่จะต้องเป็นผู้ที่ประพฤติปฏิบัติตามธรรมด้วย เพื่อนำมาซึ่งหลักประกันความเชื่อมั่นที่เที่ยงธรรมและการเป็นที่ปรึกษาที่เปี่ยมด้วยคุณภาพ