



# แม่บทการปฏิบัติงาน ของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

เมื่อก้าวถึงมาตรฐานวิชาชีพ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมักคุ้นเคยกับมาตรฐานการบัญชี และผู้สอบบัญชีก็มักคุ้นเคยกับมาตรฐานการสอบบัญชี คอลัมน์ประจำครั้งนี้จึงแนะนำให้ท่านผู้อ่านรู้จักกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในซึ่งในมิติของพัฒนาการของแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับการยอมรับจากสังคม ก็ต่อเมื่อผู้ตรวจสอบภายในแสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติงานของตนเป็นลักษณะที่เชื่อถือได้ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (หรือไอไอเอ) จึงได้กำหนด แม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Professional Practices of Internal Audit Framework) ขึ้นเพื่อใช้เป็นกรอบ หรือกติกาสากลที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในได้นำไปใช้และถือปฏิบัติต่อไป

\* Ph.D. (Accounting) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี  
ประธานคณะทำงานสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี คณะทำงานติดตามมาตรฐานวิชาชีพสากล  
และคณะทำงานจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ SMEs สภาวิชาชีพบัญชีฯ

## แม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในฉบับเดิม

เดิมไอไอเอ 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) เป็นการกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงานของสมาชิกไอไอเอ และผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (ซีไอเอ)

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

(3.1) มาตรฐานทั่วไป (General Standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานทั่วไป 5 อย่าง ซึ่งควรปฏิบัติตามมาตรฐาน

(3.2) มาตรฐานเฉพาะ (Specific Standards) เป็นการกำหนดมาตรฐานเฉพาะอย่าง ซึ่งควรปฏิบัติตาม เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานทั่วไป

(3.3) แนวทางปฏิบัติงาน (Guidelines) เป็นการอธิบายวิธีการอย่างเหมาะสม เพื่อให้บรรลุมาตรฐานทั่วไป และมาตรฐานเฉพาะ

(4) แถลงการณ์มาตรฐานการตรวจสอบภายใน (Statements on Internal Auditing Standards: SIAS) เป็นการให้การตีความอย่างสันทางการของมาตรฐานตาม (3) SIASs ใช้เพื่อแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงมาตรฐานทั่วไป มาตรฐานเฉพาะ และแนวทางปฏิบัติงาน

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

(5) เอกสารเผยแพร่การปฏิบัติมาตรฐานวิชาชีพ (Professional Standards Practice Release: PSPR) เป็นการระบุดำเนินการที่เป็นผลจากการปฏิบัติตามมาตรฐานของไอไอเอที่ประกาศออกไป ทั้งนี้ PSPR จึงไม่ใช่เอกสารอย่างเป็นทางการของไอไอเอ

## แม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในฉบับใหม่

เมื่อปี ค.ศ. 1999 ไอไอเอได้ปรับเปลี่ยนแม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับกิจกรรมใหม่ของการตรวจสอบภายใน และสะท้อนให้เห็นถึงลักษณะบริการของงานตรวจสอบภายในที่ซับซ้อนกว้างขึ้น รวมทั้งการนำรูปแบบการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และธรรมาภิบาลเข้ามารวมไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในใหม่ด้วยตามแนวคิดของโคโซ (COSO) โคโค (COCO) และแคดเบอร์รี่ (Cadbury) แม่บทการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ แบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ

(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)

เมื่อปี ค.ศ. 1999 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ปรับเปลี่ยนแม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในใหม่ โดยแบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ (1) จริยธรรม หรือประมวลจรรยาบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (2) มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (3) คำแนะนำในการปฏิบัติงาน และ (4) การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

### จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน

จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งเป็น 3 ส่วน คือ

(1) ข้อคิดเบื้องต้น (Introductory Comments) กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของจริยธรรม คำนิยามใหม่ของการตรวจสอบภายใน องค์ประกอบของจริยธรรม การถือปฏิบัติ และการบังคับใช้ (Applicability and Enforcement)

(2) หลักการพื้นฐาน (Fundamental Principles) ที่เกี่ยวกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

(3) กฎของการถือปฏิบัติหรือข้อกำหนด (Code of Conduct หรือ Rules of Conduct) กล่าวถึง บรรทัดฐานของพฤติกรรม ซึ่งคาดว่าผู้ตรวจสอบภายในควรจะเป็น กฎเกณฑ์เหล่านี้คือเครื่องช่วยในการตีความหลักการ เพื่อนำไปสู่การปฏิบัติ และมีวัตถุประสงค์เพื่อชี้แจงแนวทางให้ผู้ตรวจสอบภายในประพฤติตนอย่างมีจรรยาบรรณ

### มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ได้กำหนดขึ้นมาโดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

(1) เพื่อให้ผู้บริหารระดับ คณะกรรมการ ผู้สอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องในองค์กรทราบถึงบทบาท ความรับผิดชอบ และข้อปฏิบัติหลักของการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในอย่างที่จะควรจะเป็น

(2) เพื่อกำหนดขอบเขตหรือกรอบในการทำงานและ กำหนดคุณลักษณะงานตรวจสอบภายในในวงกว้าง

(3) เพื่อกำหนดมาตรฐานในการวัดผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบ

(4) เพื่อสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงกระบวนการและการปฏิบัติงานที่ดีขึ้นในองค์กร

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย หรือ ไอไอเอ ได้ประกาศใช้มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการ เมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ. 2521 (ค.ศ. 1978) กรอบของมาตรฐานทั่วไปดังกล่าว ประกอบด้วย 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)

ต่อมาเดือนมกราคม ค.ศ. 2002 ไอไอเอได้ปรับปรุงมาตรฐานใหม่ เนื่องจากงานตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกันไปตามสภาพแวดล้อมทางกฎหมายและวัฒนธรรมภายในองค์กรซึ่งมีความแตกต่างกันในเรื่องวัตถุประสงค์ ขนาด และโครงสร้าง และโดยบุคคลภายในหรือภายนอกองค์กร เมื่อความแตกต่างเกิดขึ้น ย่อมมี

ผลกระทบต่อมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

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

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

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

มาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐของกระทรวงการคลังที่เริ่มใช้ตั้งแต่เดือน มีนาคม 2545 แบ่งออกเป็น

(1) มาตรฐานด้านคุณสมบัติ รหัสชุด 1000 ประกอบด้วย

- 1000 วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ
- 1100 ความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรม
- 1200 ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวัง รอบคอบ
- 1300 การประกันคุณภาพ และการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

(2) มาตรฐานการปฏิบัติงาน รหัสชุด 2000 ประกอบด้วย

- 2000 การบริหารงานตรวจสอบภายใน
- 2100 ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน
- 2200 การวางแผนการปฏิบัติงาน
- 2300 การปฏิบัติงาน
- 2400 การรายงานผลการปฏิบัติงาน
- 2500 การติดตามผล
- 2600 การยอมรับสภาพความเสี่ยงของฝ่ายบริหาร

## คำแนะนำในการปฏิบัติงาน

คำแนะนำในการปฏิบัติงาน (Practice Advisor หรือ PA) นี้ถือเป็นแนวทางอย่างไม่เป็นทางการ และเป็นเพียงส่วนใหญ่ที่อยู่ใน The Red Book คณะกรรมการวิชาชีพ (Professional Issues Committee) กำลังดำเนินการนำเนื้อหาเหล่านี้ให้เป็นคำแนะนำในการปฏิบัติงานพร้อมกับเสริมสร้างข้อปฏิบัติใหม่ เพื่อครอบคลุมถึงภาระที่ไม่เคยมีมาก่อนหน้านี้ ถึงแม้ว่าทางคณะกรรมการปฏิบัติงานนี้มิได้เป็นการบังคับใช้กับผู้ตรวจสอบภายใน แต่ถือเป็นการปฏิบัติงานที่เป็นเลิศ และสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน นำมาใช้เป็นแนวทางในการสร้างมาตรฐานขึ้นมา หรืออีกนัยหนึ่งก็อาจกล่าวได้ว่า คำแนะนำในการปฏิบัติงานช่วยขยายความมาตรฐานให้เป็นที่ยอมรับมากขึ้นและสามารถนำไปใช้ในกรณีพิเศษของการตรวจสอบภายใน

คำแนะนำในการปฏิบัติงานบางประการอาจจะใช้ได้ดีกับงานตรวจสอบภายในทุกๆ ไป แต่มีบางกรณีเหมาะสมสำหรับนำมาประยุกต์กับธุรกิจอุตสาหกรรมเฉพาะทาง การตรวจสอบภายในที่มีลักษณะแตกต่างกันออกไป หรือในสาขาภูมิศาสตร์บางพื้นที่ คณะกรรมการประเด็นวิชาชีพ (Professional Issues Committee) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน เป็นผู้ศึกษาทบทวนและประกาศใช้คำแนะนำในการปฏิบัติงานทั้งหมด หัวใจสำคัญของแนวทางปฏิบัติที่เคยกำหนดอยู่ใน the Red Book และ PSPR (Professional Standards Practice Releases) จะถูกปรับเปลี่ยนให้เป็นคำแนะนำในการปฏิบัติงานแทน และคำแนะนำในการปฏิบัติงานนี้จะเผยแพร่ในเว็บไซต์ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน โดยเริ่มตั้งแต่วันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2544

## การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

การพัฒนาและการให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน (Development & Practice Aid) รวมไปถึงสื่อในการให้ความรู้ การศึกษาวิจัย การจัดประชุมสัมมนาและความช่วยเหลืออื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานวิชาชีพ

การตรวจสอบภายใน ถึงแม้ว่าสถาบันฯ เป็นผู้จัดทำ และยอมรับการพัฒนาและการให้ความช่วยเหลือ การปฏิบัติงาน แต่ไม่บรรลุเกณฑ์ที่จะนำมารวมไว้ในมาตรฐาน หรือ คำแนะนำการปฏิบัติงาน การพัฒนาและการให้ความช่วยเหลือการปฏิบัติงานนี้จะทำให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมีโอกาสได้รับทราบความคิดเห็นและทัศนะของผู้เชี่ยวชาญต่างๆ มากมาย ตลอดทั้งแหล่งข้อมูลอื่นๆ ของสถาบันฯ ซึ่งเสนอเทคนิคและขั้นตอนต่างๆ เพื่อเสริมสร้างประสบการณ์และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งกระบวนการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

## สรุป

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้กำหนดแม่บทการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน แบ่งออกเป็น 4 ส่วนคือ (1) จริยธรรม หรือประมวลจรรยาบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (2) มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (3) คำแนะนำในการปฏิบัติงาน และ(4)การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน

จริยธรรมของวิชาชีพตรวจสอบภายในมีโครงสร้างแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ (1) ข้อคิดเบื้องต้น (2) หน้าที่การพื้นฐาน และ(3) กฎของการถือปฏิบัติหรือข้อกําหนด โดยหลักการพื้นฐานแบ่งเป็น 4 เรื่อง และเนื้อหาของบรรทัดปฏิบัติมี 12 ข้อ

มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพ ตรวจสอบภายใน แบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ (1) มาตรฐานทางด้านคุณสมบัติ อยู่ในรหัสชุดที่ 1000 (2) มาตรฐานการปฏิบัติงาน อยู่ในรหัสชุดที่ 2000 และ (3) มาตรฐานการนำไปปฏิบัติอยู่ในรหัสชุดที่ nnnn.xn

คำแนะนำในการปฏิบัติงาน เป็นแนวทางอย่างไม่เป็นทางการและเป็นส่วนช่วยความมาตรฐาน การปฏิบัติงาน คำแนะนำในการปฏิบัติงานเหมาะสมสำหรับธุรกิจทั่วไป และในบางกรณีเหมาะสมสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมเฉพาะทาง

การพัฒนาและให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับทราบความคิดเห็นและทัศนะของผู้เชี่ยวชาญต่างๆ เพื่อเสริมสร้างประสบการณ์และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน