



บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

โดย

นางสาวนาถรพี นาวัลย์

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายมหาชน

คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

โดย

นางสาวนาถรพี นาวัลย์



สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายมหาชน

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



ROLES AND RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITOR  
OF THE PUBLIC ORGANIZATIONS

BY

MISS NARTRAPEE NAWAN



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULLFILLMENT OF THE  
REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ARTS PROGRAM IN

PUBLIC LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
คณะนิติศาสตร์

สารนิพนธ์

ของ

นางสาวนาถรพี นาวัลย์


เรื่อง

บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน


ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร  
ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายมหาชน

เมื่อ วันที่ 11 กรกฎาคม พ.ศ. 2559

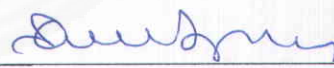
กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(ศาสตราจารย์ ดร. สุรพล นิติไกรพจน์)

กรรมการสอบสารนิพนธ์

  
\_\_\_\_\_  
(ดร. เจตน์ สถาวรศิลป์)

คณบดี

  
\_\_\_\_\_  
(ศาสตราจารย์ ดร. อดัม รั้วมฤต)

หัวข้อสารนิพนธ์	บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของ องค์การมหาชน
ชื่อผู้เขียน	นางสาวนาถรพี นาวัลย์
ชื่อปริญญา	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	กฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์	ศาสตราจารย์ ดร. สุรพล นิติไกรพจน์
ปีการศึกษา	2558

### บทคัดย่อ

สารนิพนธ์เล่มนี้มุ่งหมายศึกษาเกี่ยวกับบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติงานในองค์การมหาชน ภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายขององค์การมหาชน อันได้แก่ พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 และกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในที่มีผลบังคับใช้กับองค์การมหาชน เพื่อทำการพิจารณาข้อกำหนดและบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับบทบาทและอำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในด้านการกำหนดโครงสร้างสายการบังคับบัญชาและอำนาจการบังคับบัญชาของผู้บริหารระดับสูงที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายใน การกำหนดขอบเขตและภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานในด้านการตรวจสอบภายใน ที่เป็นปัจจัยส่งผลต่อการปฏิบัติหน้าที่ในด้านการตรวจสอบ โดยเปรียบเทียบกับมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่เป็นกติกาสากลที่ผู้ตรวจสอบภายในของทุกองค์กรควรจะต้องดำเนินการปฏิบัติ และนำมาสู่การพิจารณาบทบาทด้านการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่ควรต้องดำเนินการภายใต้ทักษะ ความรู้และความเชี่ยวชาญในด้านการตรวจสอบ เพื่อที่จะให้การตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมและสนับสนุนในการบริหารงานองค์การมหาชน เพื่อให้ผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องสามารถดำเนินการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการขององค์การมหาชนให้มีประสิทธิภาพ ในฐานะที่เป็นองค์กรของรัฐรูปแบบใหม่ ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า

1) โครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ที่ทำหน้าที่ปฏิบัติงานเป็นผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีหน้าที่รับผิดชอบการรายงานการตรวจสอบและรับมอบคำสั่งจากคณะกรรมการตรวจสอบหรือคณะกรรมการขององค์การมหาชนในฐานะที่เป็นผู้บังคับบัญชาภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายที่

กำหนด ในขณะเดียวกัน บทบัญญัติที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ได้บังคับบัญชาของผู้อำนวยการขององค์การมหาชน ภายใต้เงื่อนไขที่ทำให้ผู้อำนวยการสามารถใช้อำนาจการบังคับบัญชาเฉพาะแต่ในด้านการบริหารงานทั่วไป พบความไม่ชัดเจนในทางปฏิบัติในการพิจารณาการใช้อำนาจบังคับบัญชาที่เป็นการทำไปของผู้บริหารที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในว่าสามารถกระทำได้ในเรื่องใดและขอบเขตใดบ้าง ซึ่งอำนาจการบังคับบัญชาที่จะไปกระทบต่อหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน จะส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่ไม่บรรลุเป้าหมายตามที่กำหนด จึงควรจะต้องมีหลักเกณฑ์ในด้านการใช้อำนาจบังคับบัญชาของผู้อำนวยการที่จะไม่ไปกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นรูปธรรมและนำไปปฏิบัติได้

2) ขอบเขตและภาระหน้าที่ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบที่กำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการตรวจสอบหรือคณะกรรมการขององค์การมหาชน ที่ถือว่าเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการใช้ดุลยพินิจกำหนดขอบเขตและอำนาจหน้าที่ในการสั่งการให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงาน พบว่าการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบภายในที่ไม่ครบถ้วน สามารถส่งผลกระทบต่อคุณภาพด้านการตรวจสอบภายในที่ไม่ครอบคลุมเพียงพอต่อการบริหารและการกำกับดูแลกิจการในด้านต่างๆ การกำหนดขอบเขตและภารกิจการตรวจสอบภายในที่มีความหลากหลายในแต่ละองค์การมหาชน ทำให้ขาดการแก้ไขปัญหาที่เป็นผลมาจากการขาดการตรวจสอบ ทำให้บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอต่อการให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารและคณะกรรมการว่าองค์กรจะสามารถบรรลุเป้าหมายในระดับที่เหมาะสม จึงควรให้มีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานในด้านขอบเขตการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่ควรต้องปฏิบัติ

3) บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่จะสามารถช่วยสนับสนุนการบริหารงานภายในขององค์การมหาชน ภายใต้ระบบการตรวจสอบในด้านต่างๆ ได้แก่ การตรวจสอบระบบการงบประมาณ การตรวจสอบระบบการบัญชี และการตรวจสอบระบบการจัดซื้อจัดจ้างและการพัสดุ หากผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนไม่ได้มีความรู้และความเชี่ยวชาญที่เพียงพอ รวมถึงทักษะจำเป็นที่เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบ จะส่งผลให้การตรวจสอบภายในไม่สามารถที่จะวิเคราะห์ถึงปัญหาหรือจุดบกพร่องที่องค์การมหาชนควรจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ การตรวจสอบการบริหารและการกำกับดูแลกิจการในด้านการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชน ที่จะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารและดำเนินกิจการขององค์การมหาชนในมุมมองการประเมินผลและตรวจสอบโดยรัฐในแง่ของความคุ้มค่าในการดำเนินกิจการ ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนควรจะต้องได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนให้มีคุณสมบัติที่เหมาะสม มีความรู้และความสามารถ เพื่อช่วยให้การบริหารงานขององค์การมหาชนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

**คำสำคัญ:** การตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

Independent Study Title	ROLES AND RESPONSIBILITES OF INTERNAL AUDITOR OF THE PUBLIC ORGANIZATIONS
Author	Miss Nartrapee Nawan
Degree	Master of Arts
Department/Faculty/University	Public Law Law Thammasat University
Independent Study Advisor	Professor Surapon Nitikraipot, Ph.D.
Academic Year	2015

### ABSTRACT

This independent study aims to study the roles and responsibilities of the internal auditors working in the public organizations under the provisions of the public law, The Public Organization Act of 1999, and the law on internal audit that apply to public organizations. The study is to consider the terms and provisions related to internal auditor's roles and responsibilities in the area of the structured chain of command, the command of the senior management to the internal auditor and the scope of audit responsibility that affecting the performance of the internal audit. By comparison with international standards for the Professional Practice of Internal Auditing that has become international condition for internal auditors of all organizations should continue to be observed. This brings about to monitor on the capabilities of internal auditors working in public organizations, which should be conducted under skills, knowledge, and expertise in the field of inspection. With the aim to encourage internal audit to be an important part in supporting to management levels, senior executives and the board of directors are able to manage risk management, control, and corporate governance to be effective as a new form of state agency. The studying founds as followed;

1) As studying on the chain of command of the internal audit department and the internal auditor of the public organizations, the internal auditor will be responsible for the audit report and received the commands from the audit

committee or the board of directors of the public organizations, as defined under the legal provision. Meanwhile, the provision requiring the internal auditor is subordinate to the CEO of public organizations under the condition that the CEO can use the power of command only in the areas of general administration. However, there is no obvious practical use in determining the area and scope that the CEO can use the power of command of general administration to internal audit practically without going effect on the independence and objectivity of internal auditors. The impractical of power of command using by The CEO will cause the performance audits meet the low quality affecting audit goals. Therefore, there should be the rules of the concrete action indicating how to use power of command that not affecting to the independence of operation of the internal auditors.

2) The audit's duties and obligation assigned by the audit committee or the board of directors of the public organizations, as defined under the legal provision which is authorized to use discretion and authority to determine the scope of the audit work. Finding the use of discretion in determining the scope of internal audit that is not appropriate can affect the sufficient quality of the internal audit, not cover enough on the administrative and governance issues of scoping mission and audit in a range of public organizations. So that, the lack of a solution which is the result by lacking of monitoring is occurred, and the role of internal auditors are not efficient enough to provide assurance to management level and the board in be able to achieve ultimate goals. Therefore, there should provide guidelines or standards of the audit work in the appropriate areas in which the audit committee can scope duties and obligation to internal audit should be performed.

3) The roles and responsibilities of internal auditors can help to support corporate administration by the monitoring system in areas including system monitoring the budget, monitoring accounting system and monitoring system for procurement and supply management. If the internal auditors of the public did not have sufficient knowledge and expertise and the skills required to be a tool to check, the internal audit works will not be able to analyze any problem or any bug that public organizations should be improved truly. Moreover, monitoring on management and governance of public services as the purpose of establishing public



organization unit is useful for management levels in view of the assessment including monitoring by the state in terms of cost of operation. Therefore, the internal auditors of public organizations should be encouraged and supported to qualify in knowledge and abilities to help the management in the most efficient ways.

**Keyword:** internal audit of the public organizations



## กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี เนื่องจากได้รับความกรุณาจากกรรมการสอบสารนิพนธ์ทุกท่านในการพิจารณาให้ข้อเสนอแนะ ขอขอบพระคุณ อาจารย์ ดร. เจตน์ สถาวรศิลป์ กรรมการสอบสารนิพนธ์ ที่ท่านช่วยกรุณาให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงเนื้อหาและรายละเอียดให้มีความถูกต้องและชัดเจนมากยิ่งขึ้น และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ศาตราจารย์ ดร. สุรพล นิติไกรพจน์ กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ที่ท่านได้กรุณาเสียสละเวลามาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาในการจัดทำสารนิพนธ์ฉบับนี้ ได้ให้ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงข้อบกพร่อง และแก้ไขเนื้อหาให้มีความเหมาะสม ถูกต้องและครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ให้ความรู้และให้คำปรึกษา ตลอดจนข้อเสนอแนะในการเรียนโครงการหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายมหาชน ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้เขียนที่ไม่ได้เป็นผู้ที่จบสาขาวิชากฎหมายโดยตรงได้เข้าใจเนื้อหาของหลักการของกฎหมายมหาชน เพื่อนำไปประยุกต์ใช้กับหน้าที่ความรับผิดชอบในการทำงานที่เกี่ยวข้องได้นอกจากนี้ ขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่โครงการในหลักสูตรที่คอยช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกต่างๆ ตลอดจนให้ข้อเสนอแนะและวิธีการปฏิบัติที่ถูกต้องในการเรียนตลอดระยะเวลาที่เข้าทำการศึกษาในหลักสูตรนี้ และท้ายที่สุด ขอขอบพระคุณครอบครัว เพื่อนๆ พี่ๆ ในโครงการ และเพื่อนร่วมงานทุกท่านที่ได้ให้ข้อเสนอแนะและเป็นกำลังใจสำคัญที่ทำให้สามารถบรรลุเป้าหมายในการจัดทำสารนิพนธ์ฉบับนี้ได้

หากผลการศึกษานี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้เพื่อการปรับปรุงและแก้ไขในการศึกษาครั้งต่อไป

นางสาวนาถรพี นาวัลย์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(6)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์และขอบเขตในการศึกษา	2
บทที่ 2 หลักการและข้อความคิดทั่วไปของการตรวจสอบภายใน	3
2.1 นิยามและความหมายของการตรวจสอบภายใน	3
2.2 วิวัฒนาการและแนวคิดการตรวจสอบภายใน	5
2.2.1 การตรวจสอบภายในในต่างประเทศ	6
2.2.2 การตรวจสอบภายในในประเทศไทย	9
2.3 ข้อความคิดหลักการบริหารงานตรวจสอบภายใน	13
2.3.1 โครงสร้างสายการบังคับบัญชา สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และความสัมพันธ์ที่มีต่อคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการ ตรวจสอบ	13
2.3.2 ภารกิจและความรับผิดชอบการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	20
2.3.3 กรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล	30
2.3.4 หลักการว่าด้วยความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม	36
2.4 ข้อความคิดการตรวจสอบภายในต่อการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดี	40
2.4.1 หลักการและความสำคัญของการกำกับดูแลกิจการที่ดี	40
2.4.2 ความสัมพันธ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและการกำกับ ดูแลกิจการที่ดี	43

บทที่ 3 หลักเกณฑ์และบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน	46
3.1 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในต่างประเทศ	46
3.2 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศไทย	47
3.3 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน	57
บทที่ 4 การตรวจสอบภายในกับการบริหารองค์การมหาชนในแนวองค์การของรัฐรูปแบบใหม่	63
4.1 หลักการบริหารทั่วไปและการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542	64
4.2 หลักการปรับปรุงการบริหารและการตรวจสอบการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559	69
4.3 บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน	71
4.4 ปัจจัยส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน	79
4.4.1 อำนาจบังคับบัญชาโดยผู้บริหารต่อผู้ตรวจสอบภายในตามกฎหมาย	79
4.4.2 ขอบเขตและอำนาจการตรวจสอบภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการ	83
4.4.3 ความรู้และความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐาน	85
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	88
5.1 บทสรุปบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน	88
5.2 ข้อเสนอแนะต่อบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน	91
บรรณานุกรม	97
ภาคผนวก	101
ประวัติผู้เขียน	123

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

“องค์การมหาชน” จัดตั้งขึ้นในรูปแบบขององค์การภาครัฐที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อรองรับภารกิจด้านอื่นๆของรัฐตามแนวคิดการจัดการภาครัฐแนวใหม่ โดยการจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management – NPM) นั้น เป็นแนวคิดการจัดการภาครัฐที่มุ่งเน้นลูกค้าและผลลัพธ์เป็นหลัก โดยมีโครงสร้างองค์กรและกลไกในการให้บริการที่หลากหลาย เป็นการนำแนวคิดการบริหารจัดการของภาคเอกชนมาปรับใช้เพื่อให้องค์กรมีความเป็นอิสระ ในปัจจุบันมีองค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นหลายแห่งด้วยรูปแบบที่เป็นองค์การภาครัฐสมัยใหม่ที่ซึ่งมีความเป็นอิสระและคล่องตัวมากกว่าส่วนราชการทั่วไปในการบริหารจัดการจัดบริการสาธารณะเฉพาะด้านให้แก่ประชาชน อย่างไรก็ตาม แม้ว่าองค์การมหาชนจัดตั้งขึ้นด้วยวัตถุประสงค์ในการดำเนินภารกิจที่เป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐก็ตาม แต่กิจกรรมการขับเคลื่อนภารกิจต่อประชาชนได้อย่างเหมาะสมและมีความสัมพันธ์สอดคล้องกับภาวะสังคมและเศรษฐกิจของประเทศนั้นเป็นประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาถึงความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการมีอยู่ขององค์การมหาชนนั้นๆได้เป็นองค์กรที่ช่วยผลักดันการพัฒนาประเทศได้อย่างแท้จริงหรือไม่ รวมไปถึงการบริหารจัดการทั้งในเรื่องงบประมาณและการบริหารองค์กรที่มีความเป็นอิสระและคล่องตัวนั้นได้มีความคุ้มค่าเหมาะสมแก่การจัดตั้งและได้เกิดประโยชน์ต่อประเทศชาติหรือไม่

ทั้งนี้ องค์การมหาชนมีภารกิจในการที่ต้องจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้านตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนที่กำหนด ตลอดจนต้องมีการบริหารกิจการภายในที่เป็นไปอย่างถูกต้องตามหลักจริยธรรม มีความโปร่งใสในการดำเนินงาน ตลอดจนมีการใช้งบประมาณของประเทศอย่างคุ้มค่าเหมาะสมที่ยังประโยชน์ให้แก่ภาคประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินกิจการขององค์การมหาชนมีประสิทธิภาพตามหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance) การตรวจสอบภายในจะเป็นกลไกสำคัญในการที่จะช่วยสนับสนุนและเสริมสร้างมูลค่าให้กับองค์การมหาชน ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการประเมินผลและสอบทานเพื่อให้ได้ทราบถึงข้อบกพร่องภายในที่เกิดขึ้น เพื่อให้มีการดำเนินการแก้ไขได้อย่างทันท่วงที

อย่างไรก็ตาม ได้มีปัจจัยและประเด็นปัญหาหลายด้านที่เป็นอุปสรรคสำคัญที่จะทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไม่มีประสิทธิผลตามแผนงานที่วางไว้ ตลอดจนข้ออุปสรรคจากความไม่ชัดเจนของข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ที่ส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบภายในที่มีต่อองค์กร

มหาชนไม่เป็นไปตามที่คาดหวัง และส่งผลกระทบต่อ การดำเนินกิจการขององค์การมหาชนได้ ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นสมควรศึกษาหลักการเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในที่เป็นมาตรฐาน ประสิทธิภาพของการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายในด้านการตรวจสอบเพียงพอหรือไม่ ตลอดจนประเด็นปัญหาและปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นอย่างไร เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติในการปรับปรุงแก้ไขและช่วยส่งเสริมให้เกิดการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในที่ดีขององค์การมหาชนต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์และขอบเขตในการศึกษา

สารนิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นการศึกษารอบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติหน้าที่ในองค์การมหาชน ภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายขององค์การมหาชน คือ พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 หรือที่เกี่ยวข้อง ศึกษาการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเปรียบเทียบกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในในระดับสากล โดยได้ทำการศึกษาในประเด็นต่างๆ ดังนี้

- ศึกษาหลักการและข้อความคิดทั่วไปของการตรวจสอบภายใน ที่ศึกษาถึงแนวคิดและวิวัฒนาการการตรวจสอบภายใน ภาระหน้าที่ความรับผิดชอบ มาตรฐานสากลที่เป็นมาตรฐานวิชาชีพด้านการตรวจสอบภายใน ตลอดจนหลักการการบริหารงานองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน
- ศึกษาหลักเกณฑ์และบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในที่มีในต่างประเทศและในประเทศไทย โดยมุ่งเน้นไปที่บทบัญญัติทางกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับองค์การมหาชน
- ศึกษาและนำเสนอบทบาทการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน เพื่อให้เป็นไปตามหลักการบริหารที่ดี และนำเสนอประเด็นและปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
- นำเสนอบทสรุปและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

## บทที่ 2

### หลักการและข้อความคิดทั่วไปของการตรวจสอบภายใน

#### 2.1 นิยามและความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) ถือว่าเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการกำกับดูแลกิจการขององค์กร โดยเป็นการช่วยให้องค์กรมีการดำเนินกิจกรรมการบริหารที่บรรลุเป้าหมายตามภารกิจหรือเป้าหมายสูงสุด ทั้งนี้ การตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพที่มีการปฏิบัติงานที่แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร เนื่องจากการบริหารงานและกิจการขององค์กรในแต่ละแห่งล้วนแล้วมีความแตกต่างกันไปในเชิงโครงสร้าง วัฒนธรรม ขนาดของกิจการ ระบบการบริหารงานต่างๆ ระเบียบและกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมกิจการ<sup>1</sup> ดังนั้น การที่มีกิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมสอดคล้อง จะช่วยในการส่งเสริมให้การบริหารกิจการไปสู่จุดมุ่งหมายที่ตั้งไว้ องค์กรใดก็ตามที่มีบทบาทของการตรวจสอบภายในภายในองค์กรย่อมแสดงให้เห็นว่ากิจการขององค์กรจะสามารถบรรลุผลตามเป้าหมายในระดับที่มีประสิทธิภาพ

เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมการปฏิบัติที่ส่งเสริมให้เกิดการบริหารงานที่บรรลุเป้าหมายสูงสุดขององค์กร จึงได้มีการกำหนดค่านิยามความหมายของการตรวจสอบภายในในบริบทต่างๆ ดังนี้

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors : IIA)<sup>2</sup> เป็นสถาบันหลักสำคัญที่ทำหน้าที่กำกับดูแลด้านวิชาชีพการตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ โดย IIA เป็นสมาคมผู้ตรวจภายในสากลที่มีสำนักงานใหญ่ที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ในเอกสารเกี่ยวกับมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่เรียกว่า “International Standards for Professional Practice of Internal Auditing”<sup>3</sup> ไว้ว่า

“Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve and organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach

---

<sup>1</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, แนวทางการตรวจสอบภายใน, (ปทุมธานี : คู่มือเบส, 2548), น. 4.

<sup>2</sup> ซึ่งต่อไปในสารนิพนธ์ฉบับนี้จะเรียกว่า IIA

<sup>3</sup> The Institute of Internal Auditors, “Definition of Internal Auditing,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <https://na.theiia.org>

to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes”

ทั้งนี้ ต่อมาทางสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย<sup>4</sup> ได้ดำเนินการแปลความหมายจากต้นฉบับของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากลไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ทำหน้าที่วิเคราะห์ เสนอแนะ และให้คำปรึกษา

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นคณะบุคคลตามกฎหมายที่ทำหน้าที่วินิจฉัยด้านการตรวจสอบการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐของประเทศไทย ได้วางหลักเกณฑ์และข้อบังคับเพื่อให้หน่วยงานภาครัฐต่างๆ ดำเนินการปฏิบัติด้านการตรวจสอบภายในตามที่กำหนด<sup>5</sup> โดยให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน หมายความว่า กิจกรรมที่ดำเนินการอย่างเป็นอิสระและเป็นกลางที่หน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจและให้คำแนะนำปรึกษาเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงาน การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและมีระเบียบแบบแผนที่ดี”

อุษณา ภัทรมนตรี<sup>6</sup> ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมเกี่ยวกับการแสดงความเห็นเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม และกิจกรรมให้คำปรึกษา เพื่อเพิ่มมูลค่าองค์กร และการปรับปรุงการดำเนินการขององค์กร การตรวจสอบภายในจะช่วยให้องค์กรบรรลุตามวัตถุประสงค์ต่างๆที่กำหนดโดยใช้การประเมินและการปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและมีระเบียบแบบแผนที่ดี”

---

<sup>4</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, “มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2554,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www.theiiat.or.th>.

<sup>5</sup> สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, แนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน, (กรุงเทพมหานคร : ซีเอสเอ็ม โฟร์ กราฟฟิกส์), น. 1-4.

<sup>6</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบภายในสมัยใหม่, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2550), น. 1-4.



พันธ์พงศ์ เกียรติคุณ<sup>7</sup> ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน หมายถึงกิจกรรมที่ประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆในองค์กร ทั้งในเรื่องการบัญชี การเงิน และการปฏิบัติงานทั้งหมด ครอบคลุมทั่วทั้งองค์กร หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระจากการแทรกแซง”

จากคำนิยามและความหมายของการตรวจสอบภายในดังกล่าวข้างต้น จะพิจารณาเห็นได้ว่าบริบทสำคัญของการตรวจสอบภายในเน้นย้ำเรื่องของ การดำเนินงานการตรวจสอบและการประเมินผลที่เป็นไปด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมด้วยวิธีการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษา ซึ่งการตรวจสอบและประเมินจะต้องเป็นไปอย่างเป็นระบบและระเบียบวิธีที่จะทำให้กระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการขององค์กรได้รับการปรับปรุงให้เกิดประสิทธิผล โดยมีจุดมุ่งหมายสำคัญคือ เพื่อเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรและนำไปสู่การบรรลุเป้าหมายขององค์กรตามที่กำหนด จึงอาจกล่าวได้ว่า การตรวจสอบภายในจึงเป็นกิจกรรมที่มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการดำเนินกิจการของทุกๆองค์กร เพราะจะเป็นการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ากระบวนการดำเนินงานต่างๆภายในองค์กรจะตอบสนองต่อการบรรลุเป้าประสงค์ที่กำหนด

## 2.2 วิวัฒนาการและแนวคิดการตรวจสอบภายใน

แนวคิดการตรวจสอบภายในนั้นมีที่มาจากการที่ผู้บริหารของหน่วยงานและองค์กรต่างๆในต่างประเทศได้เน้นให้มีการตรวจสอบด้านการบัญชีและการเงิน ประเภทบันทึกรายรับ-รายจ่ายทางบัญชี ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ถือว่าเป็นผู้ริเริ่มให้มีการตรวจสอบทางการบัญชีตั้งแต่ปี ค.ศ. 1775 (พ.ศ. 2318) โดยได้มีการจัดตั้งสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) ที่ทำหน้าที่ในการวางหลักการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีที่เป็นสากล โดยบริษัทเอกชน หน่วยงานและองค์กรต่างๆนำไปใช้ในการดำเนินงานด้านสอบบัญชีได้อย่างเป็นมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม ในช่วงปี ค.ศ. 1941 (พ.ศ. 2484) เป็นช่วงภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำอันเนื่องมาจากผลกระทบเหตุการณ์สงครามโลก สหรัฐอเมริกาจึงต้องมีการระดมเงินทุนในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจ จนทำให้บริษัทเอกชนต่างๆต้องมีการแสดงงบการเงินต่อผู้ถือหุ้นเพื่อรับรองงบทางการเงิน โดยเน้นการตรวจสอบขยายไปที่การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับต่างๆที่มีการบริหารงานที่เป็นไป

---

<sup>7</sup> พันธ์พงศ์ เกียรติคุณ, ปัจจัยแห่งความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน, (กรุงเทพมหานคร : เอ็กสเปอร์เน็ท, 2543), น. 11.

ตามที่กำหนดหรือไม่ รวมทั้งการตรวจสอบกรณีทุจริต<sup>8</sup> ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าการตรวจสอบบัญชีในยุคสมัยแรกเป็นการดำเนินงานที่มีจุดประสงค์ของการแสดงให้เห็นถึงงบการเงินที่แสดงถึงความน่าเชื่อถือทางการเงินต่อผู้ถือหุ้นที่นำไปสู่การอยู่รอดของบริษัทและองค์กรเอกชนในจากผลกระทบภาวะสงคราม ซึ่งเมื่อได้ทำการตรวจสอบบัญชีแล้วอาจพบได้ว่ามีปัจจัยการดำเนินงานขององค์กรหลายด้านที่ไม่ใช่เพียงแต่ด้านบัญชีเท่านั้นที่จะส่งผลกระทบต่อความอยู่รอด การดำเนินงานต่างๆ ภายในองค์กรที่ไม่เป็นไปตามจุดประสงค์การบริหารงาน และการกระทำในลักษณะทุจริต จึงนำไปสู่การขยายขอบเขตการตรวจสอบแต่ดั้งเดิมเป็นการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ การดำเนินการด้านตรวจสอบภายในทั้งในต่างประเทศและประเทศไทยมีวิวัฒนาการของการพัฒนางานตรวจสอบภายใน ดังนี้

### 2.2.1 การตรวจสอบภายในในต่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้ริเริ่มการพัฒนางานตรวจสอบภายใน คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ริเริ่มการพัฒนาโดยการนำกิจกรรมด้านการตรวจสอบบัญชีที่บริษัทภาคเอกชนใช้ในการสร้างความเชื่อมั่นของกิจการ และนำมาสู่การตรวจสอบด้านการดำเนินงานในด้านต่างๆ โดยเป็นการตรวจสอบที่เรียกว่า การตรวจสอบแบบสมบูรณ์ (Comprehensive Audit)<sup>9</sup> โดยเพิ่มการตรวจสอบระดับปฏิบัติการ การตรวจสอบระบบ การตรวจสอบการดำเนินงานในด้านความประหยัด ประสิทธิภาพและประสิทธิผล หรือที่เรียกว่า 3E's Audits (Economy, Efficiency, Effectiveness Audits) และได้กำหนดเป็นมาตรฐานในปี ค.ศ. 1972 (พ.ศ. 2515) โดยผู้กำหนดมาตรฐานดังกล่าวคือ สำนักงานตรวจสอบภาครัฐของสหรัฐอเมริกา (General Accounting Officer : GAO) ที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐ ทั้งนี้ มาตรฐานการตรวจสอบดังกล่าว GAO ได้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขอยู่หลายครั้งเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติได้ตามจริง จึงเรียกมาตรฐานนี้ว่า "The Yellow Book" ซึ่งเป็นการเรียกตามสีหน้าปกของมาตรฐาน<sup>10</sup>

อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการตรวจสอบที่ GAO ได้จัดทำขึ้นได้ขยายผลไปสู่การกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในของภาคเอกชน โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในที่กำกับดูแลด้านวิชาชีพการตรวจสอบภายใน คือ สมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล หรือ IIA ดังที่ได้กล่าวไปในส่วนของคำนิยามและความหมายของการตรวจสอบภายในข้างต้น ทั้งนี้ ในส่วนของความเป็นมาของ IIA นั้น IIA ได้ก่อตั้งมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1941 (พ.ศ. 2484) โดย Victor Z. Brink ผู้เขียนตำราว่าด้วยการ

<sup>8</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 6*, น. 1-7.

<sup>9</sup> *เพ็งอ้าว*, น. 6.

<sup>10</sup> *เพ็งอ้าว*, น. 7.

ตรวจสอบภายในฉบับแรก และทำให้ John B. Thurston และ Robert B. Milne ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทเอกชนในกรุงนิวยอร์ก สหรัฐอเมริกา ริเริ่มการจัดตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่อย่างเป็นทางการในการบริหารการตรวจสอบภายใน และนำมาซึ่งการยกระดับการตรวจสอบภายในให้เป็นกระบวนการที่สำคัญในการตรวจสอบการบริหารกิจการขององค์กรเอกชนต่างๆ ในยุคที่มีการขยายตัวทางธุรกิจเป็นอย่างมากในช่วงศตวรรษที่ 19 – 20<sup>11</sup> เมื่อ IIA ก่อตั้งขึ้นก็ได้มีสมาชิกองค์กรเอกชนต่างๆ เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วตามลำดับหลังจากที่ได้มีการจัดประชุมเป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1941 (พ.ศ. 2484) และมีการดำเนินการเรื่อยมา ซึ่งหลังจากที่ GAO ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐใน The Yellow Book แล้ว IIA ได้ก็ได้มีการประกาศมาตรฐานการตรวจสอบภายในเป็นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1975 (พ.ศ. 2518) โดย IIA ได้กลายเป็นองค์กรหลักในด้านการวางมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ตลอดจนวางนโยบาย จรรยาบรรณและข้อควรปฏิบัติต่างๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงมีในการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบและถูกนำไปใช้อ้างอิงในหน่วยงานและองค์กรของประเทศต่างๆ ทั่วโลก

แม้ว่าจะมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการวางมาตรฐานการตรวจสอบภายในในระดับสากลเพื่อผลักดันในหน่วยงานและองค์กรต่างๆ สามารถตรวจสอบการบริหารกิจการในด้านต่างๆ แล้ว การตรวจสอบการดำเนินกิจการของธุรกิจต่างๆ พบว่ามีการกระทำที่มีลักษณะไม่สุจริตเกิดขึ้นโดยตัวองค์กรธุรกิจเอง ทั้งนี้ การดำเนินธุรกิจขององค์กรต่างๆ ในสหรัฐอเมริกาได้ถูกตรวจสอบพบว่ามีองค์กรธุรกิจหลายแห่งมีการจ่ายเงินสินบนให้แก่เจ้าหน้าที่รัฐในประเทศอื่นเพื่อสิทธิพิเศษในการประกอบธุรกิจในประเทศนั้นๆ ซึ่งการกระทำดังกล่าวรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาเห็นว่าเป็นการกระทำที่ไม่สุจริต จึงเป็นผลให้ในปี ค.ศ. 1977 (พ.ศ. 2520) สหรัฐอเมริกามีการประกาศใช้กฎหมายป้องกันการติดสินบนที่เรียกว่า Foreign Corrupt Practices Act : FCPA โดยเป็นการกำหนดให้การจ่ายเงินสินบนหรือเงินใดๆ ให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศอื่นหรือการจ่ายให้ผู้รับที่ไม่อาจจะระบุตัวผู้รับได้ เป็นความผิด โดยผู้บริหารองค์กรจะต้องจัดให้มีระบบบัญชีและการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อป้องกันไม่ให้มีการติดสินบนหรือการจ่ายเงินที่ไม่สุจริต และจะต้องรายงานการควบคุมภายในด้านการเงินต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (The Securities and Exchange Commission : SEC (US))<sup>12</sup> ต่อมาในปี ค.ศ. 1985 (พ.ศ. 2528) ได้มีการก่อตั้ง Treadway Commission ขึ้นอันเนื่องมาจากได้มีเหตุการณ์การล้มเหลวทางธุรกิจเกิดขึ้นหลายแห่ง โดยเป็นการรวมกลุ่มของสถาบันวิชาชีพ 5 แห่ง ได้มีการจัดทำรายงานเพื่อเน้นย้ำถึงความสำคัญของการควบคุม

<sup>11</sup> The Institute of Internal Auditors, “About The IIA,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <https://global.theiia.org>.

<sup>12</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 7.

ภายใน และการตรวจสอบภายในซึ่งประกอบไปด้วยคณะกรรมการตรวจสอบภายในและหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กร โดยต่อมาในปี ค.ศ. 1990 – 1992 (พ.ศ. 2533 - 2535) ได้มีการจัดตั้งคณะทำงาน The Committee Organization of the Treadway Commission หรือ COSO และได้มีการเสนอรายงานกรอบการควบคุมภายในเชิงสัมพันธ์ (Internal Control – Integrated Framework)<sup>13</sup> โดยในรายงานได้นำเสนอองค์ประกอบการควบคุมภายใน 5 ด้านที่องค์กรต่างๆ สามารถนำไปใช้ในการบริหารและจัดวางระบบควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงมีการนำไปใช้อ้างอิงอย่างแพร่หลาย

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นจะพิจารณาเห็นได้ว่า สหรัฐอเมริกาได้ให้ความสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมและตรวจสอบการบริหารดำเนินกิจการขององค์กรภาคธุรกิจต่างๆ ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการตรวจสอบบัญชี การควบคุมและการตรวจสอบภายในเป็นอย่างมาก อย่างไรก็ตาม ในช่วงปี ค.ศ. 2001 (พ.ศ. 2544) ได้เกิดเหตุการณ์การล้มละลายขององค์กรธุรกิจขนาดใหญ่ในสหรัฐอเมริกา ที่เป็นกรณีตัวอย่างได้แก่ บริษัทเอนรอน (Enron Corporation) ซึ่งเป็นภาคธุรกิจด้านพลังงานขนาดใหญ่ และได้ล้มละลายเนื่องจากการจัดทำรายงานงบทางการเงิน โดยปกปิดหนี้สินและตกแต่งรายได้เกินจริงปีละมากกว่าร้อยล้านดอลลาร์ (US Dollar) มาเป็นเวลาถึง 5 ปีก่อนที่จะล้มละลาย โดยผลจากการล้มละลายของเอนรอนส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นในการสูญเสียมูลค่าหุ้นไปราว 50,000 ล้านดอลลาร์ รวมทั้งพนักงานของเอนรอนในสหรัฐอเมริกาต้องตกงานถึง 27,000 คน<sup>14</sup> ส่งผลกระทบต่อตลาดทุนและเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก ซึ่งผลจากกรณีนี้เป็นผลให้สหรัฐอเมริกาต้องเพิ่มมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันและกำหนดบทลงโทษแก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยให้การประกาศใช้กฎหมาย Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและการปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุน<sup>15</sup> จึงนับได้ว่าเป็นกฎหมายที่สร้างความตื่นตัวในเรื่องการกำกับดูแลกิจการขององค์กรธุรกิจเป็นอย่างมาก โดยกำหนดมาตรการในด้านของการปรับปรุงคุณภาพทางความแม่นยำด้านบัญชีและความน่าเชื่อถือของข้อมูล รวมทั้งเพิ่มพูนความสำคัญของการควบคุมภายในให้มากขึ้น การตรวจสอบภายใน และการกำกับดูแลกิจการ ที่ผู้บริหารระดับสูงจะต้องดำเนินการตามอย่างเคร่งครัด

<sup>13</sup> เฟ็งอ้าง, น. 8.

<sup>14</sup> กิตติศักดิ์ ปรกติ, “การทุจริตคอร์รัปชันของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” ในการสอนวิชากฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555, น.3.

<sup>15</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, “แนวปฏิบัติที่เป็นเลิศของธรรมาภิบาล 10 ปี ภายหลังจากใช้ Sarbanse-Oxley Act,” เล่มที่ 24 DBD Accounting, น. 8.

อาจสรุปได้ว่าการตรวจสอบภายในในต่างประเทศที่มีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นผู้นำในด้านการจัดวางระบบการควบคุมและการตรวจสอบ นำมาซึ่งการตระหนักถึงความสำคัญของการบริหารกิจการโดยใช้เครื่องมือการตรวจสอบในด้านต่างๆอย่างแพร่หลาย แนวคิดและวิธีการตรวจสอบที่มีจุดเริ่มต้นในด้านการตรวจสอบทางบัญชี การควบคุมภายในในด้านบัญชี ได้พัฒนาต่อเนื่องมาถึงการควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการ โดยใช้วิธีการตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือสำคัญในการดำเนินงาน สร้างกรอบแนวทางและมาตรฐานการตรวจสอบเพื่อนำไปปฏิบัติที่แพร่หลายไปยังประเทศต่างๆทั่วโลก โดยประเทศไทยได้มีการรับเอาแนวทางและกรอบความคิดทางการตรวจสอบมาประยุกต์ใช้เช่นกัน

### 2.2.2 การตรวจสอบภายในในประเทศไทย

จากการศึกษาพัฒนาการการตรวจสอบภายในในต่างประเทศ พิจารณาเห็นได้ว่าการพัฒนาแนวปฏิบัติ หลักการ และกรอบมาตรฐานมาจากคณะกรรมการที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) และ The Committee Organization of the Treadway Commission (COSO) แต่การดำเนินงานด้านการตรวจสอบภายในได้เข้ามามีบทบาทต่อการบริหารกิจการต่างๆของหน่วยงานและองค์กรของประเทศไทย รวมทั้งบริษัทจดทะเบียนของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2535 ดังนั้น การตรวจสอบภายในจึงได้มีการอ้างอิงแนวทางการปฏิบัติ ซึ่งเป็นดำเนินการตามหลักการมาตรฐานสากลที่มีอยู่ และเมื่อได้ทำการศึกษาพัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทยแล้วจะพบว่ามัลักษณะที่คล้ายคลึงกับพัฒนาการของการตรวจสอบภายในในของสหรัฐอเมริกา โดยเริ่มต้นจากการให้มีการสอบบัญชีตามบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 เอกเทศสัญญา ในปี พ.ศ. 2472 และการจัดตั้งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2491<sup>16</sup> โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้แนวการปฏิบัติด้านการบัญชีและการตรวจสอบทางบัญชีของไทยสอดคล้องกับหลักการสากล และได้มีการจัดทำวารสารนักบัญชี และแต่งตั้งคณะอนุกรรมการภายใต้สมาคมเพื่อทำหน้าที่ด้านต่างๆ รวมถึงการบัญญัติศัพท์ทางบัญชีและนำไปสู่การตรากฎหมายด้านการบัญชีขึ้นในปี พ.ศ. 2505 ได้แก่ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2505 และในเวลาเดียวกัน ส่วนราชการของไทยได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในในหน่วยงานราชการต่างๆ จึงได้มีการประกาศจากกระทรวงการคลัง ได้แก่ ระเบียบการจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ. 2505 ซึ่งมีสาระสำคัญในการกำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการและผู้ว่าราชการจังหวัด มีการแต่งตั้งข้าราชการเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 1 คนหรือหลายคน มีหน้าที่ในการตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินงบประมาณ

<sup>16</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, *อ้างแล้ว เชียงธรรมที่ 6*, น. 1-9.

ของโครงการต่างๆ การก่อกำหนดผู้กักพันธบัตรประมาณรายจ่าย ตลอดจนดำเนินการตรวจสอบภายในตามที่หัวหน้าส่วนราชการมอบหมายและรายงานโดยตรงอย่างน้อยเดือนละครั้ง<sup>17</sup> ซึ่งภายหลังจากที่ได้มีประกาศฉบับนี้ขึ้นอาจถือได้ว่าประเทศไทยได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายในที่นอกเหนือไปจากการตรวจสอบทางบัญชีที่มุ่งเน้นไปในด้านการตรวจสอบการเงินเพียงอย่างเดียว และเป็นผลให้การตรวจสอบภายในของประเทศไทยจึงได้มีการพัฒนาขึ้นตามลำดับ ดังนี้

ในช่วงปี พ.ศ. 2516 – 2521 หลังจากที่ได้มีการกำหนดส่วนราชการมีการแต่งตั้งให้มีผู้ทำหน้าที่การตรวจสอบภายในของหน่วยงานแล้ว วิธีการปฏิบัติและข้อกำหนดด้านการตรวจสอบภายในได้มีการถูกกำหนดไว้ในระเบียบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการนำส่งเงินของส่วนราชการ พ.ศ. 2516 ซึ่งมีการกำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการและผู้ว่าราชการจังหวัดมีการแต่งตั้งข้าราชการในระดับไม่ต่ำกว่าชั้นตรีอย่างน้อย 2 คน ทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบการเงินประจำเดือน และระเบียบดังกล่าวได้มีการปรับปรุงในปี พ.ศ. 2520 ที่เปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในจากเดิมทำงานเป็นรูปแบบคณะกรรมการเป็นการแต่งตั้งข้าราชการอย่างน้อย 1 คน ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในของส่วนราชการนั้นๆ หรือของส่วนราชการในส่วนภูมิภาคหรือจังหวัดแล้วแต่กรณี<sup>18</sup> ซึ่งสอดคล้องตามมติคณะรัฐมนตรีในเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2519 ที่มีมติเห็นชอบกำหนดให้ส่วนราชการที่เป็นกระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เทียบเท่า และจังหวัดมีอัตรากำลังเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ หรือของจังหวัดโดยเฉพาะ โดยให้มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้ว่าราชการจังหวัด รวมทั้งมอบหมายให้กระทรวงการคลังทำหน้าที่ในการสนับสนุนด้านวิชาการและการฝึกอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน<sup>19</sup> โดยกระทรวงการคลังได้จัดทำคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในปี พ.ศ. 2521 เพื่อให้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการขึ้นเป็นครั้งแรก

ในปีช่วงปี พ.ศ. 2531 – 2539 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ซึ่งเป็นองค์กรภาครัฐที่มีบทบาทสำคัญในด้านการตรวจสอบภายในของส่วนราชการได้มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายในแต่เดิมที่เป็นการตรวจสอบทางบัญชีไปสู่การตรวจสอบในด้านความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการใช้จ่ายงบประมาณ หรือที่เรียกว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit)<sup>20</sup> ซึ่งถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการขยายขอบเขตหน้าที่การ

<sup>17</sup> กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, “ความเป็นมาของการตรวจสอบภายในภาคราชการ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2559, จาก <http://www2.cgd.go.th>.

<sup>18</sup> เฟิงอ้าง.

<sup>19</sup> เฟิงอ้าง.

<sup>20</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 6, น. 1-10.

ตรวจสอบภายในที่ครอบคลุมกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานภาครัฐที่มีความชัดเจนในภาคการตรวจสอบและประเมินผลมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ในส่วนของการตรวจสอบภายในสำหรับภาคเอกชนต่างๆ ก็ได้มีการรวมตัวกันของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน โดยการจัดตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2532<sup>21</sup> และเป็นองค์กรในรูปแบบสมาคมที่มีบทบาทสำคัญเป็นอย่างมากในการนำเอาหลักการตรวจสอบภายในสากลมาเผยแพร่ให้แก่กลุ่มสมาชิก โดยทางสมาคมได้ดำเนินการทำสัญญาการเข้าร่วมเป็นสมาชิกสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน IIA ในต่างประเทศ ทั้งนี้ จึงนับได้ว่าประเทศไทยได้ยอมรับถึงความสำคัญของหลักการ แนวคิดและความจำเป็นของการให้มีกระบวนการตรวจสอบภายในสำหรับองค์กรทั้งภาครัฐและเอกชน อย่างไรก็ตาม นอกเหนือไปจากองค์กรหน่วยงานภาครัฐเช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ สตง. ที่มีหน้าที่ในด้านการกำกับให้มีการตรวจสอบภายในของส่วนราชการต่างๆ แล้ว ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ดำเนินการออกประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2535 ซึ่งมีสาระสำคัญในการกำหนดเงื่อนไขและคุณสมบัติของบริษัทที่ต้องการยื่นคำขอจดทะเบียนจะต้องดำเนินการจัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีมาตรฐาน โดยที่มีการเน้นย้ำถึงระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพก็เพื่อก่อให้เกิดการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานภายในองค์กรให้เป็นไปตามมาตรฐานและนำมาซึ่งการประเมินสอบทานผลโดยกระบวนการตรวจสอบภายในว่าการควบคุมเป็นไปตามที่กำหนดหรือไม่ โดยในปี พ.ศ. 2539 คณะกรรมการได้มีการจัดทำคู่มือสำหรับการควบคุมภายในที่มีเนื้อหาเป็นไปตามมาตรฐานสากลเป็นครั้งแรก เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนมีการนำไปใช้อ้างอิง จัดทำเป็นเกณฑ์มาตรฐานในการจัดวางระบบควบคุมภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

ในช่วงปี พ.ศ. 2540 – 2545 ถือได้ว่าเป็นช่วงเวลาที่มีการตระหนักถึงความสำคัญของการนำเอาระบบตรวจสอบภายในให้เข้ามามีบทบาทหลักทั้งองค์กรภาครัฐและภาคธุรกิจเอกชนเนื่องจากมีเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจครั้งใหญ่ในประเทศไทย โดยในปี พ.ศ. 2540 ได้เกิดวิกฤตเศรษฐกิจครั้งรุนแรงที่มีผลกระทบต่อประเทศไทยเป็นอย่างมาก และส่งผลกระทบต่อประเทศคู่ค้าต่างๆ ซึ่งเป็นที่รู้จักกันดีในนามว่า “วิกฤตต้มยำกุ้ง” ภาคธุรกิจสินค้าและบริการ การนำเข้าและส่งออกสินค้า ตลอดจนธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ต่างๆ ของประเทศไทยได้รับผลกระทบอย่างรุนแรงกิจการบริษัทเอกชนหลายแห่งเกิดความล้มเหลวเป็นจำนวนมาก ทำให้ภาคธุรกิจจำเป็นต้องดำเนินการประคับประคองกิจการของตนให้อยู่รอดในภาวะเศรษฐกิจที่ตกต่ำครั้งรุนแรงที่สุด

---

<sup>21</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 9.

ดังนั้น ผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ จึงมีความต้องการที่จะต้องจัดการบริหารองค์กรให้อยู่รอดโดยการบริหารจัดการองค์กรที่ดี ซึ่งเครื่องมือที่สำคัญที่สุดก็คือระบบการตรวจสอบภายในของกิจการ เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นต่อการค้าและการลงทุนของผู้ถือหุ้นว่าธุรกิจจะสามารถดำเนินอยู่ได้ด้วยการมีระบบการบริหารจัดการที่ดีที่ได้รับการประเมินผลอย่างมีประสิทธิภาพโดยกระบวนการตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม ไม่เพียงแต่ภาคธุรกิจเอกชนเท่านั้นที่ได้นำเอากระบวนการตรวจสอบภายในเข้ามามีบทบาทสำคัญ ผลกระทบภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทำให้หน่วยงานภาครัฐต้องควบคุมและลดภาระค่าใช้จ่ายลง การดำเนินงานขององค์กรหน่วยงานภาครัฐใดที่มีความสิ้นเปลืองและหมดความจำเป็นจะต้องพิจารณาขุบเลิกไป ในปี พ.ศ. 2542 จึงได้มีการออกระเบียบที่มีจุดประสงค์เพื่อให้หน่วยงานของรัฐมีการบริหารจัดการกิจการที่ดีที่เป็นการส่งเสริมให้มีการบริหารบ้านเมืองอย่างเป็นระบบ ได้แก่ ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี รวมทั้งได้กำหนดให้มีการประกาศใช้ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2542 และในขณะเดียวกันตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยก็ได้มีการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนจะต้องแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นกรรมการที่เป็นอิสระ<sup>22</sup> เพื่อทำหน้าที่ในการกำกับดูแลระบบการตรวจสอบภายใน

และเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงระบบการค้าของประเทศต่างๆ ทั่วโลกไปสู่ระบบการค้าแบบเสรีในตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543 ประเทศไทยจึงได้ให้ความสำคัญของระบบการตรวจสอบภายในที่ขยายไปสู่การบริหารการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อให้การดำเนินงานในด้านต่างๆเกิดความโปร่งใสสามารถตรวจสอบและเชื่อถือได้ ที่จะเป็นการดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติให้เข้ามายังประเทศไทยมากขึ้น ซึ่งในปี พ.ศ. 2545 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการรณรงค์ให้บริษัทจดทะเบียนมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งแม้แต่ธนาคารแห่งประเทศไทยก็ได้มีการปรับปรุงและเผยแพร่แนวทางการปฏิบัติโครงสร้างคณะกรรมการของธนาคารพาณิชย์<sup>23</sup> และยังเป็นช่วงเวลาเดียวกันกับที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้มีการประกาศใช้มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพ เพื่อปรับปรุงให้การตรวจสอบภายในของประเทศไทยสอดคล้องกับมาตรฐานสากลที่กำหนดโดย IIA ซึ่งได้กลายเป็นมาตรฐานข้อกำหนดที่มีการปฏิบัติเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

จากพัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทย สามารถพิจารณาสรุปได้ว่าการตรวจสอบภายในเป็นกระบวนการในด้านการบริหารและกำกับกิจการ โดยได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับทุกขั้นตอนและกระบวนการบริหารงานของทุกองค์กรทั้งภาครัฐและเอกชน การขยายขอบเขตการตรวจสอบได้นำไปสู่การตรวจสอบภายในในทุกๆด้านที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลว่าการบริหารงาน

<sup>22</sup> เฟิงอ้าง.

<sup>23</sup> เฟิงอ้าง.



ภายในองค์กรได้เป็นไปตามข้อกำหนดที่เป็นการส่งเสริมให้องค์กรนั้นๆบรรลุเป้าหมาย หรือสามารถดำเนินกิจการได้อย่างราบรื่นหรือไม่ ดังนั้น ความสำคัญของการตรวจสอบภายในจึงนำมาซึ่งการกำหนดระเบียบ กฎเกณฑ์ และวิธีปฏิบัติต่างๆ ที่เป็นการกำกับให้ทุกๆหน่วยงานต้องมีการตรวจสอบภายในที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าการบริหารกิจการเป็นไปอย่างเรียบร้อยและมีการบริหารกำกับกิจการที่ดีเพียงพอที่จะสามารถส่งผลให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมายระดับองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

## 2.3 ข้อความคิดหลักการบริหารงานตรวจสอบภายใน

### 2.3.1 โครงสร้างสายการบังคับบัญชา สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และความสัมพันธ์ที่มีต่อคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ

ด้วยงานตรวจสอบภายในเป็นการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงาน ขั้นตอนหรือกระบวนการต่างๆ ที่มีการดำเนินอยู่ภายในองค์กร เพื่อให้ทราบถึงความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน กระบวนการต่างๆภายในองค์กรที่มีอยู่นั้นมีความสมบูรณ์ครบถ้วนในระดับที่เพียงพอหรือไม่ ซึ่งการตรวจสอบภายในจึงเป็นการปฏิบัติงานที่ต้องเข้าถึงแหล่งของข้อมูลและกระบวนการปฏิบัติงานต่างๆที่ต้องการตรวจสอบได้ตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งกระบวนการเสร็จสิ้นและนำผลการตรวจสอบที่ได้มาจัดทำเป็นรายงานผลเพื่อเสนอต่อผู้บริหารที่เกี่ยวข้อง ในหลายๆองค์กรทั้งภาครัฐกิจเอกชนและภาครัฐ รวมทั้งองค์การมหาชนเองก็ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นเพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงานภายใน และให้มีบุคลากรผู้ปฏิบัติงานภายในสังกัดหน่วยงานตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Auditor) ตามแผนงานการตรวจสอบที่กำหนดขึ้น ดังนั้น การจัดโครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายในจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญและจำเป็นอย่างมากที่จะส่งผลให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในบรรลุเป้าหมายตามแผนงานตรวจสอบ เหตุผลอันเนื่องมาจากลักษณะการปฏิบัติงานที่ต้องเข้าทำการตรวจสอบการดำเนินกิจกรรมต่างๆที่มีผู้ปฏิบัติงานต่างๆภายในองค์กรเป็นผู้รับผิดชอบ การที่จะสามารถเข้าถึงข้อมูลทุกขั้นตอนที่ต้องการตรวจสอบจึงต้องเป็นที่ยอมรับของผู้ปฏิบัติงานอื่นๆ โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องมีอำนาจและสถานภาพในองค์กรในระดับที่สูงพอที่จะทำให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นอิสระ เป็นที่ยอมรับและไม่ถูกกีดกันจากผู้บริหารตลอดจนผู้ปฏิบัติงานอื่นๆในการเข้าตรวจสอบในทุกๆรายละเอียด ดังนั้น โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงโดยตรงจะช่วยส่งเสริมให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ และเอื้อต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน (Chief Audit Executive : CAE) ที่มีอำนาจเพียงพอในการ

รายงานผลการตรวจสอบได้โดยตรงต่อผู้บริหารระดับสูงได้อย่างอิสระ สามารถรายงานข้อบกพร่องและความเสี่ยงที่พบจากการตรวจสอบเพื่อให้ผู้บริหารสามารถสั่งดำเนินการแก้ไขและปรับปรุงได้อย่างทันท่วงที รูปแบบการจัดโครงสร้างและสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีอยู่ทั้งในต่างประเทศและประเทศไทย สามารถแบ่งได้ 3 รูปแบบ<sup>24</sup> ดังนี้

(1) หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชารายงานตรงต่อคณะกรรมการบริษัท (Board of Directors) หรือในทางโครงสร้างการบริหารอาจเรียกว่าเป็นคณะกรรมการระดับเดียว (Unitary Board)<sup>25</sup> เนื่องจากคณะกรรมการชุดนี้มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมกำกับนโยบายและกำหนดเป้าหมายหลักในระดับองค์กร และรับผิดชอบการอนุมัติพิจารณางบการเงินและธุรกรรมขององค์กรทั้งหมด โดยในธุรกิจภาคเอกชนแล้วคณะกรรมการจะได้รับการแต่งตั้งจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (Shareholders meeting) และสำหรับในหน่วยงานภาครัฐของไทย องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานอีกรูปแบบหนึ่งจะมีการแต่งตั้งคณะกรรมการลักษณะนี้ตามกฎหมายที่กำหนด โดยเรียกว่าเป็นคณะกรรมการบริหาร รวมถึงองค์กรกระจายอำนาจที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลจากรัฐอื่นๆ รัฐวิสาหกิจ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็เช่นกัน

(2) หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชารายงานตรงต่อกรรมการผู้จัดการ (Managing Director) หรือประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดการ (Chief Executive officer : CEO) โดยกรรมการผู้จัดการจะเป็นกรรมการคนใดคนหนึ่งในคณะกรรมการบริษัท ที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ในการรับมอบนโยบายของคณะกรรมการกำกับดูแลไปบริหารและสั่งการต่อไปยังผู้บริหารในสายงานต่างๆตามลำดับชั้นลงไปในองค์กร ตลอดจนมีหน้าที่ติดตามและดูแลผลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบายที่กำหนด<sup>26</sup>

(3) หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายบังคับบัญชารายงานตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) โดยคณะกรรมการตรวจสอบอาจได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการบริษัท โดยกรรมการคนใดคนหนึ่งได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่เป็นกรรมการตรวจสอบหรือกรรมการตรวจสอบจะต้องแต่งตั้งจากกรรมการบริษัทเท่านั้น หรืออาจเป็นการแต่งตั้งจาก

---

<sup>24</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 20.

<sup>25</sup> ยูพาพร จันท์แจ่มช้อย, “การกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน : ศึกษาหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น. 13.

<sup>26</sup> เจริญ เกษฎาวัลย์, *กระบวนการกำกับกิจการที่ดีเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ*, (กรุงเทพมหานคร : พอติ), น. 50-51.

บุคคลภายนอกที่มีความรู้ความสามารถในด้านการตรวจสอบ โดยองค์ประกอบคณะกรรมการตรวจสอบนั้นขึ้นอยู่กับรูปแบบโครงสร้างการบริหาร ประเภทองค์กรและธุรกิจ ตลอดจนกฎหมายและข้อบังคับที่กำหนดที่แตกต่างกัน

จากรูปแบบโครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถพิจารณาเห็นว่าผู้บริหารที่หน่วยงานตรวจสอบควรมีสายงานที่ขึ้นตรงนั้นเป็นทั้งรูปแบบองค์กรและบุคคล ซึ่งล้วนแล้วอยู่ในระดับการบริหารงานระดับสูง (Top Management) ทั้งสิ้น โดยการจัดโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในของแต่ละองค์กรมีความแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการ ประเภทการดำเนินธุรกิจ โครงสร้างส่วนงานภายในที่มีอยู่ ตลอดจนการบริหารงานที่มีองค์กรหรือหน่วยงานอื่นเป็นผู้มีอำนาจทางกฎหมาย หรือเป็นผู้ควบคุมบังคับบัญชาหรือกำกับดูแลอีกทีหนึ่ง ทั้งนี้ การจัดโครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจจึงต้องพิจารณาบริบทที่เกี่ยวข้องด้วยเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับองค์กร ในประเทศต่างๆ ได้จัดให้มีรูปแบบของสายบังคับหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการบริษัท หรือขึ้นตรงต่อกรรมการผู้จัดการ หรือขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

อย่างไรก็ดี สำหรับประเทศไทย รูปแบบหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีสายบังคับบัญชารายงานตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เป็นที่นิยมมากขึ้นทั้งในองค์กรภาคเอกชนและภาครัฐ สำหรับจุดเริ่มต้นการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบนั้นได้มีการนำปาดำเนินการตามแต่ละประเภทองค์กรต่างๆ ได้แก่ ในส่วนของตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้มีการออกประกาศลงวันที่ 19 มกราคม 2541 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการตรวจสอบภายในของบริษัทให้เป็นไปตามมาตรฐาน และกรรมการตรวจสอบจะต้องแต่งตั้งมาจากกรรมการบริษัทเท่านั้น<sup>27</sup> ในส่วนของรัฐวิสาหกิจที่เป็นหน่วยงานของรัฐ คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบในรัฐวิสาหกิจ<sup>28</sup> และเห็นชอบหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบในรัฐวิสาหกิจ<sup>29</sup> และนำมาซึ่งการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบในระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ นอกจากนี้ ในส่วนของพระราชกฤษฎีกาตามที่กระทรวงการคลังเสนอ กำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นคณะบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งจากคณะรัฐมนตรีให้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในระดับกระทรวงและระดับกรม ตามที่บัญญัติไว้ในระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบ

<sup>27</sup> ยุพาพร จันทร์แช่มช้อย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 23*, น. 23 – 24.

<sup>28</sup> มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 21 เมษายน 2541

<sup>29</sup> มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 25 เมษายน 2543

ภายในของส่วนราชการ<sup>30</sup> ซึ่งเมื่อได้พิจารณาถึงการกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการแต่งตั้งให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลงานด้านการตรวจสอบภายในขององค์กรประเภทต่างๆแล้ว แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการกำกับและควบคุมงานด้านการตรวจสอบภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยให้มีการรายงานผลการตรวจสอบตามที่คณะกรรมการบริหารระดับสูง หรือ Board of Directors มีนโยบายและข้อสั่งการ ตลอดจนส่งเสริมบทบาทของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในให้สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามเป้าหมายแผนการตรวจสอบที่กำหนด ดังนั้น การที่หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบจึงเป็นรูปแบบโครงสร้างที่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงการมีคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายและแนวทางการปฏิบัติทางการตรวจสอบที่เหมาะสม โดยที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะเป็นเครื่องมือสำคัญในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบตามแผนงานที่วางไว้ อย่างไรก็ตาม ดังที่ได้กล่าวไปในข้างต้นเกี่ยวกับการแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบที่แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรทั้งภาคเอกชนและภาครัฐ การศึกษาที่มาของการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่กำกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในจะทำให้เข้าใจรูปแบบโครงสร้างสายบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

ที่มาของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) มีจุดเริ่มต้นจากแนวความคิดขององค์กรสถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบต่างๆดังที่ได้กล่าวไปแล้วในส่วนของวิวัฒนาการการตรวจสอบภายใน เช่น ตลาดหลักทรัพย์ (SEC) สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (AICPA) สมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) และ The Committee Organization of the Treadway Commission (COSO) ที่สนับสนุนให้คณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการบริหารมีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะสามารถแบ่งเบาภาระของคณะกรรมการบริหารในด้านการตรวจสอบด้านต่างๆ เนื่องจากแท้จริงแล้วคณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการบริหารจะต้องเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการให้เป็นไปในทิศทางที่เหมาะสม โดยมีพันธกรณีสำคัญที่จะต้องควบคุมดูแลตรวจสอบการปฏิบัติงานภายในองค์กรให้มีความถูกต้องครบถ้วนตามบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกรรมการไม่อาจปฏิเสธความรับผิดชอบต่อผลของการบริหารงานรวมทั้งความ

---

<sup>30</sup> กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการ, (กันยายน 2544), น. 5-7.

เสียหายที่เกิดขึ้นต่อองค์กรได้เลย<sup>31</sup> นอกจากนี้ จากกรณีศึกษาการล่มสลายของ Enron Corporation ที่เกิดจากการทุจริตตบแต่งบัญชีที่เป็นเท็จ เป็นผลให้กฎหมาย Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) มาตรา 301 กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (NYSE) จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอำนาจบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบต่อองค์กร<sup>32</sup> โดยหลักการแล้ว จุดมุ่งหมายสำคัญของการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบคือ การจัดให้มีการบริหารตรวจสอบภายในขององค์กรหรือธุรกิจที่คณะกรรมการบริหารจะต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการบริหารเรื่องนั้นๆ ให้เป็นไปอย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์และข้อบังคับ โดยมักเป็นเรื่องสำคัญขององค์กร ได้แก่ นโยบายการบัญชี การรายงานทางการเงิน และการควบคุมภายใน รวมไปถึงการตรวจสอบการทุจริต เพื่อให้เกิดกระบวนการบริหารกิจการที่มีความคุ้มค่าเหมาะสมภายใต้แนวความคิดของการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance : CG) ดังนั้น เมื่อพิจารณาที่มาของคณะกรรมการตรวจสอบของแต่ละประเภทองค์กรและหน่วยงานในประเทศไทยแล้ว สามารถจำแนกออกเป็น 4 กลุ่ม ดังนี้<sup>33</sup>

(1) คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่กำหนดให้มีตามประกาศข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์

(2) คณะกรรมการตรวจสอบของส่วนราชการ เช่น กระทรวง ทบวง กรม และหน่วยงานเทียบเท่ากรม ที่กำหนดให้มีตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับของส่วนราชการที่กำหนดโดยกระทรวงการคลัง

(3) คณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยงานของรัฐประเภทองค์กรกระจายอำนาจ ได้แก่ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชน ที่กำหนดให้มีตามกฎหมายทั้งรูปแบบกฎหมายที่บังคับใช้ทั่วไปกับทุกหน่วยงาน และกฎหมายบังคับใช้เฉพาะประเภทหน่วยงาน รวมไปถึงมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง

(4) คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท องค์กรธุรกิจภาคเอกชนทั่วไปที่มีความต้องการในการกำหนดให้มีคณะกรรมการทำหน้าที่ตรวจสอบขึ้น รวมทั้งมีความสนใจในการจัดให้มีเพื่อเตรียมการเข้าสู่ระบบการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของบริษัทมหาชน

จะเห็นได้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบนั้นมีที่มาจากข้อบังคับทางกฎหมาย ให้มีอำนาจหน้าที่ในงานด้านการตรวจสอบตลอดจนความรับผิดชอบที่มีต่อคณะกรรมการบริหารและหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยมีระบุไว้ในกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee

<sup>31</sup> เจริญ เจษฎาวุธ, การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : พอติ, 2542 ), น. 55 – 57.

<sup>32</sup> Sarbanse-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204-July 30, 2002

<sup>33</sup> เจริญ เจษฎาวุธ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 26, น. 54.

Charter) และอีกด้านหนึ่งคือการให้มีคณะกรรมการทำหน้าที่ในการตรวจสอบแม้ไม่มีข้อบังคับ ด้วยเหตุผลสำคัญคือเพื่อให้คณะกรรมการบริหารสามารถกำกับดูแลกิจการที่จะนำพองค์กรไปสู่เป้าหมายตามที่กำหนด อีกนัยหนึ่งพบว่า เหตุผลที่ทำให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นมา แม้ว่าจะมีหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นผู้ทำหน้าที่ในด้านการตรวจสอบตามนโยบายของคณะกรรมการบริหารแล้วก็ตามคือ ระดับความเหมาะสมของความเป็นอิสระและการมอบอำนาจการตรวจสอบของคณะกรรมการบริหาร (Board of Directors) ที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเกิดจากการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง โดยคณะกรรมการบริหารจะต้องกำหนดนโยบายให้มีการตรวจสอบพร้อมกับต้องมอบอำนาจให้แก่หน่วยงานตรวจสอบภายในให้สามารถเข้าถึงรายงาน เอกสารและข้อมูลสำคัญ ทรัพย์สิน รวมถึงสามารถร้องขอให้บุคคลมาให้ข้อมูลจำเป็น อย่างไรก็ตาม บุคลากรผู้ทำหน้าที่เป็นหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในเป็นสิ่งที่คณะกรรมการบริหารจะต้องคำนึงถึงในการมอบอำนาจในระดับที่สูงพอที่จะสามารถทำให้ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในขณะเดียวกันระดับอำนาจที่มอบให้ก็ต้องเหมาะสมตามระดับตำแหน่ง คุณสมบัติ วิทยุฒิและคุณวุฒิ ตลอดจนระดับความไว้วางใจในตัวบุคคลที่จะมอบอำนาจให้ด้วย ซึ่งระดับความเป็นผู้อาวุโสของผู้ตรวจสอบภายในในการเข้ารายงานต่อคณะกรรมการก็เป็นปัจจัยที่ในด้านความน่าเชื่อถือด้วยเช่นกัน<sup>34</sup>

ดังนั้น เมื่อพิจารณาความมีอยู่ของคณะกรรมการตรวจสอบแล้วจะพบว่าเป็นจุดเชื่อมระหว่างคณะกรรมการบริหารและหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการมอบอำนาจในระดับที่เหมาะสมแก่ผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติงานโดยให้มีการบังคับบัญชาโดยตรงจากคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงตอบโต้ภัยในด้านความเหมาะสมของการมีคณะกรรมการตรวจสอบที่ทำหน้าที่การรายงานการตรวจสอบและชี้แจงต่อคณะกรรมการบริหาร เพื่อให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขและกำหนดนโยบายหรือข้อสั่งการแก่ฝ่ายปฏิบัติการที่เกี่ยวข้องต่อไปได้โดยเร็ว นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในยังเป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่งที่จะส่งเสริมให้งานด้านตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ โดยควรจะต้องมีการดำเนินการเพื่อสนับสนุนกิจกรรมการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งในองค์กรภาคเอกชนและส่วนราชการ ตลอดจนหน่วยงานของรัฐ มีดังนี้

(1) การกำหนดบทบาทและวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้ครอบคลุมงานลักษณะงานตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนด รวมทั้งกำหนดโครงสร้างสายบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้มีความเป็นอิสระใน

<sup>34</sup> เจริญ เกษฎาวัลย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 96.

ระดับที่สูงพอที่จะปฏิบัติงานให้สัมฤทธิ์ผล และการรายงานผลการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและสร้างความน่าเชื่อถือ<sup>35</sup> โดยให้มีการบัญญัติอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรลงในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter)

(2) การมอบอำนาจการตรวจสอบในระดับที่เหมาะสมให้แก่ผู้บริหารหรือหัวหน้างานด้านตรวจสอบภายใน (CAE) และผู้ตรวจสอบภายในตามระดับตำแหน่งและหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อให้สามารถเข้าถึงเอกสารและข้อมูลทุกประเภทสำหรับการปฏิบัติงาน

(3) คณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบอาจมีการจัดสายบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในแบ่งตามลักษณะการบริหาร โดยหากเป็นเรื่องการบริหารทั่วไปให้ขึ้นตรงกับกรรมการผู้จัดการ

(4) คณะกรรมการตรวจสอบภายในควรมีการปรึกษาหารือกับผู้บริหารหรือหัวหน้างานด้านตรวจสอบภายในกันในประเด็นของแผนงานตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ ไม่เพียงแต่ในด้านการทำหน้าที่ตามแผนการตรวจสอบ ควรหารือประเด็นการบริหารงานภายในหน่วยงานต่างๆ งบประมาณต่างๆ ที่ต้องมีการใช้จ่ายเพื่อการปฏิบัติหน้าที่ รวมถึงทบทวนความต้องการบุคลากรผู้ตรวจสอบภายในเป็นระยะๆ เพื่อให้ทราบถึงความต้องการผู้ตรวจสอบภายในที่ทำหน้าที่ในด้านต่างๆ และที่มีความสามารถเฉพาะในเนื้องานตรวจสอบที่มีความซับซ้อน เช่น การตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ<sup>36</sup> เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบให้การสนับสนุนและผลักดันในการสรรหาผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีการพัฒนาทักษะงานด้านตรวจสอบให้สูงขึ้น

(5) คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องสร้างความมั่นใจให้แก่คณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูงที่เกี่ยวข้อง ในประเด็นด้านกฎบัตรการตรวจสอบภายใน แผนงานการตรวจสอบ และกระบวนการที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบนั้นมีความเหมาะสม มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะส่งผลให้ได้รายงานการตรวจสอบมีคุณภาพ โดยมีความเป็นกลางในการนำเสนอข้อเท็จจริงและการวิเคราะห์ที่สมเหตุสมผล และมีการติดต่อสื่อสารอย่างเปิดเผย<sup>37</sup>

กล่าวโดยสรุปแล้ว ในการศึกษารูปแบบความเหมาะสมของโครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ถึงแม้ว่าสายบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ขึ้น

<sup>35</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 21.

<sup>36</sup> ธยานิน เกิดผลงาม, “ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและทีมงานตรวจสอบภายใน,” เล่มที่ 51 *จุลสาร สตท.* น. 1-5 (2552).

<sup>37</sup> *เพ็ญอ้างอิง.*

ตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นรูปแบบหนึ่งที่หลายองค์กรในหลายๆประเทศ รวมทั้งประเทศไทยได้มีการนำไปจัดโครงสร้างให้แก่หน่วยงานตรวจสอบภายในโดยให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่กำหนดก็ตาม แต่การบังคับบัญชาโดยคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อหัวหน้าหรือผู้ตรวจสอบภายในยังมีปัจจัยด้านอื่นๆที่อาจส่งผลกระทบให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่เป็นที่น่าพอใจตามที่กำหนด ซึ่งจะได้ทำการศึกษาต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม รูปแบบโครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบจะนำมาซึ่งประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในได้อย่างเพียงพอ และการรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการบริหารที่ก่อให้เกิดการตระหนักรู้ของคณะกรรมการบริหารที่ได้ทราบถึงจุดบกพร่องที่ต้องมีการแก้ไข รวมทั้งแสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบที่มีต่อองค์กรของคณะกรรมการบริหารผ่านการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อการบรรลุเป้าหมายของการบริหารกิจการในระดับที่มีประสิทธิภาพ

### 2.3.2 การกิจและความรับผิดชอบการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย<sup>38</sup> ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพภายในได้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม โดยความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆภายในองค์กรจะเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดทิศทางการทำงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบภายใน ซึ่งหมายถึงการจัดแผนงานตรวจสอบภายในจากข้อมูลของการวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร” หากพิจารณาวัตถุประสงค์ดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่าการตรวจสอบภายในคือการทำการประเมินระบบการควบคุมที่มีอยู่ขององค์กรว่ามีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมายหรือไม่ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการเข้าดำเนินการตรวจสอบเพื่อประเมินผลระบบควบคุมนั้นๆตามหลักการวิเคราะห์ความเสี่ยง เพื่อให้ความมั่นใจแก่คณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูงว่าองค์กรได้มีการใช้ระบบการควบคุมภายในต่อกิจกรรมต่างๆที่เหมาะสมและมีความคุ้มค่า รวมถึงการมีการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสมที่จะช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายตามแผนที่วางไว้

---

<sup>38</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น. 14.



ดังนั้น การกำหนดภารกิจ บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติหน้าที่จึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยให้คณะกรรมการบริหารทราบว่ามีจุดบกพร่องใดบ้างที่เป็นอุปสรรคสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งหลังจากที่ได้มีการจัดโครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงในรูปแบบต่างๆตามความเหมาะสมของกิจการแล้ว โครงสร้างภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในย่อมต้องประกอบไปด้วยผู้บริหารหรือหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีการบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในในระดับตำแหน่งต่างๆลดหลั่นกันลงมา และมีบทบาทหน้าที่ในการปฏิบัติตามแผนงานตรวจสอบภายในที่ผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบกำหนด อย่างไรก็ตาม ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงภารกิจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในภายใต้การบังคับบัญชางานด้านการตรวจสอบโดยคณะกรรมการตรวจสอบ การพิจารณาความสำคัญของกฎบัตรการตรวจสอบภายใน ที่มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน การกำหนดอำนาจหน้าที่ ภารกิจ และบทบาทของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งศึกษาขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน ลักษณะของงานด้านการตรวจสอบ และการบริการงานด้านตรวจสอบภายในที่เป็นไปตามมาตรฐานสากลที่กำหนด

#### กฎบัตรการตรวจสอบภายใน

กฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) คือ เอกสารสำคัญที่จัดทำขึ้นเพื่อกำหนดให้ทราบว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีบทบาทอย่างไรภายในองค์กร โดยมีผู้ให้ความหมายและคำจำกัดความของกฎบัตรการตรวจสอบภายในไว้ดังนี้

อุษณา ภัทรมนตรี<sup>39</sup> ได้ให้ความหมายไว้ว่า “กฎบัตรการตรวจสอบภายใน หมายถึง เอกสารที่จัดทำอย่างเป็นทางการและใช้เป็นกรอบอ้างอิง (Term of Reference : TOR) ในการปฏิบัติงานที่สำคัญของกิจกรรมหรือหน่วยงานตรวจสอบภายใน”

เจริญ เจษภูววัลย์<sup>40</sup> ได้กล่าวถึงคำจำกัดความของกฎบัตรการตรวจสอบภายในว่าเป็น “เอกสารที่เป็นทางการที่อธิบายให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ (Objective) และความรับผิดชอบ (Responsibilities) ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นที่มาของการมีอำนาจหน้าที่ (Authority) ในการปฏิบัติงาน”

ทั้งนี้ กฎบัตรการตรวจสอบภายในจึงถือได้ว่าเป็นเอกสารที่แสดงถึงบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ มีอำนาจในการสอบทานทุกกิจกรรมภายในองค์กรตามที่กฎบัตรกำหนด เนื่องจากกฎบัตรการตรวจสอบภายในเป็นเอกสารที่แสดงถึงอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับมอบอำนาจมาจากผู้บริหารระดับสูง ดังนั้น

<sup>39</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 6*, น. 3-2.

<sup>40</sup> เจริญ เจษภูววัลย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 81.

เอกสารกฎบัตรการตรวจสอบภายในจึงต้องผ่านความเห็นชอบของคณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการบริหาร ร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบภายใน ตลอดจนผู้บริหารระดับสูงที่เกี่ยวข้อง และต้องมีการเผยแพร่กฎบัตรการตรวจสอบภายในให้เป็นที่รับทราบภายในองค์กร เพื่อให้ทุกหน่วยงานภายในรับทราบถึงการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเอกสารควรจะต้องได้รับการอนุมัติอย่างน้อยทุกๆ 1 ปี หรือให้มีการทบทวนทุก 1-3 ปี<sup>41</sup> เพื่อให้มีการปรับปรุงรายละเอียดในกฎบัตรให้สอดคล้องกับสถานการณ์และแผนกลยุทธ์การดำเนินงานกิจการขององค์กร ซึ่งแผนการตรวจสอบภายในมีความจำเป็นที่จะต้องมีการดำเนินงานที่สอดคล้องกับแผนการดำเนินงานกิจการขององค์กรและส่งเสริมให้เกิดการบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนด ทั้งนี้ รายละเอียดที่เป็นองค์ประกอบของกฎบัตรการตรวจสอบภายในมักจะระบุหัวข้อหลัก เช่น วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน สายการบังคับบัญชา อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ การวางแผนงาน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดความชัดเจนของการให้การตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการช่วยให้การบริหารกิจการประสบความสำเร็จลุล่วงตามเจตนารมณ์ของคณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูง กฎบัตรการตรวจสอบภายในอาจจะกำหนดหัวข้อรายละเอียดเพื่อให้เกิดความชัดเจนได้ดังนี้<sup>42</sup>

(1) นโยบายขององค์กรเกี่ยวกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์และความมุ่งหมาย หรือวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน

(2) อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่มีผลกระทบต่อฝ่ายจัดการต่างๆภายในองค์กร เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมถึงผู้บริหารหรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน (CAE) สายบังคับบัญชาที่แสดงถึงบุคคลหรือองค์คณะที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำการในรายงานผล และฝ่ายจัดการหรือหน่วยงานบริหารอื่นๆภายในองค์กร

(3) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับการรายงานผลองค์กร การรายงานผลต่อคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการบริหาร หรือผู้บริหารระดับสูง

(4) ข้อจำกัดที่ใช้บังคับกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือผู้ตรวจสอบภายใน

(5) การกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติหน้าที่

ทั้งนี้ วิธีการจัดทำกฎบัตรการตรวจสอบภายในของแต่ละองค์กรอาจมีความแตกต่างกันไปตามแต่ลักษณะของกิจการ ขนาดขององค์กร ซึ่งองค์กรขนาดเล็กอาจจัดทำเป็นเอกสารลายลักษณ์อักษรสั้นๆที่มีลักษณะเหมือนบันทึก โดยที่องค์กรขนาดใหญ่ที่ต้องมีผู้ตรวจสอบภายในจำนวนมากจะจัดทำเป็นเอกสารลายลักษณ์อักษรที่ประกาศอย่างเป็นทางการ ออกเป็นในรูปแบบคำสั่งระเบียบงาน

<sup>41</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 6*, น. 3-2.

<sup>42</sup> เจริญ เจษฎาวัลย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 82.

ที่ลงนามโดยประธานคณะกรรมการบริหาร (Chairman) หรือผู้บริหารระดับสูง เช่น กรรมการผู้จัดการใหญ่ (Managing Director) หรือในบางแห่งอาจจัดทำเป็นคู่มือการปฏิบัติงานการตรวจสอบ (Audit Manual)<sup>43</sup> ในขณะที่การกำหนดให้มีกฎบัตรการตรวจสอบภายในโดยคำสั่งของคณะกรรมการบริหารแล้ว ในสายการบังคับบัญชาคณะกรรมการตรวจสอบมีส่วนสำคัญเป็นอย่างมากในการที่จะกำหนดบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในตามแผนการตรวจสอบภายใน ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่ากฎบัตรการตรวจสอบภายในเป็นเอกสารสำคัญในการแสดงถึงอำนาจหน้าที่และบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบตามที่คณะกรรมการตรวจสอบกำหนด โดยที่คณะกรรมการตรวจสอบมีความรับผิดชอบต่อคณะกรรมการบริหารโดยการรายงานผลการสอบทานของผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงการกำกับการทำงานที่ปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่กำหนด

จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น สามารถพิจารณาได้ว่าหัวข้อรายละเอียดและวิธีการจัดทำกฎบัตรการตรวจสอบภายในโดยส่วนใหญ่แล้วมักจะมีการกำหนดในลักษณะที่คล้ายคลึงกันในทุกๆ องค์การในด้านการกล่าวถึงวัตถุประสงค์ บทบาทและหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งการกำหนดให้มีกฎบัตรการตรวจสอบภายในจะทำให้เกิดความชัดเจนในการกำหนดให้มีกิจกรรมการตรวจสอบภายในภายในองค์กร อย่างไรก็ตาม ความสำคัญของการมีกฎบัตรการตรวจสอบภายในนั้นไม่เพียงแต่การบอกกล่าวให้ทราบถึงการมีอยู่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรเท่านั้น แต่ยังเป็นเอกสารที่แสดงให้เห็นถึงบทบาทและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในในการดำเนินการด้านการตรวจสอบที่ต้องเป็นไปตามหลักการของการตรวจสอบที่เป็นไปอย่างอิสระและเป็นไปตามมาตรฐานสากลที่กำหนด ซึ่งเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะส่งผลให้การทำงานที่ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กฎบัตรการตรวจสอบภายในจึงควรต้องสะท้อนให้เห็นถึงบทบาทที่ชัดเจนของผู้ตรวจสอบภายในที่ทำหน้าที่ได้อย่างเป็นอิสระเพื่อให้เกิดการสอบทานประเมินผลได้อย่างเที่ยงธรรม

#### โครงสร้างบุคลากร ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

โครงสร้างภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญที่จะสะท้อนให้เห็นถึงขอบเขตและภาระหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในในระดับตำแหน่งต่างๆจะมีหน้าที่ความรับผิดชอบตามอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการตรวจสอบ โครงสร้างภายในหน่วยงานตรวจสอบภายในจึงเป็นการกำหนดภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในระดับบุคลากร ซึ่งผู้บริหารหรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน (CAE) จะเป็นผู้บริหารสูงสุด และประกอบไปด้วยผู้บริหารระดับรองและเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในในระดับตำแหน่งต่างๆ ทั้งนี้ ได้มีการ

<sup>43</sup> เพิ่งอ้าง.

พิจารณาความเหมาะสมในการจัดโครงสร้างภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน แต่องค์กรมักจะจัดโครงสร้างบุคลากรของหน่วยงานตรวจสอบภายในในรูปแบบการรวมศูนย์ (Centralized) เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทุกระดับตำแหน่งมีการรายงานตรงต่อหัวหน้าหรือผู้บังคับบัญชาที่สูงขึ้นไปตามลำดับ<sup>44</sup> ทั้งนี้ ขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องแสดงให้เห็นว่าเป็นการดำเนินงานที่ส่งเสริมให้เกิดคุณค่าและการบริหารงานที่เหมาะสม IIA จึงได้มีแถลงการณ์ในเอกสาร Statement of Responsibilities of Internal Auditor ที่ระบุขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในที่ต้องมี<sup>45</sup>อย่างไรก็ตาม โครงสร้างบุคลากรผู้ตรวจสอบภายในอาจจัดแบ่งให้มีหน้าที่ตามประเภทการตรวจสอบ กิจกรรมที่ตรวจสอบ ขอบเขตและพื้นที่ในการตรวจสอบ รวมทั้งการจัดแบ่งตามงานตรวจสอบทางเทคนิคเฉพาะที่แยกออกเป็นหน่วยงานต่างหากในรูปแบบ Technical Audit Units<sup>46</sup> ทั้งนี้ ไม่ว่าจะจัดโครงสร้างบุคลากรผู้ตรวจสอบในตามรูปแบบวิธีการจัดแบ่งใดก็ตาม โดยหลักแล้วหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในในทุกระดับตำแหน่งสามารถระบุได้ดังนี้<sup>47</sup>

(1) สอบทานและรายงานความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงาน ตลอดจนวิธีการที่ใช้ในการวินิจฉัยและวัดผลการดำเนินงาน

(2) สอบทานการดำเนินงาน หรือแผนงาน เพื่อให้แน่ใจว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ และมีการปฏิบัติตามแผนที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด มีกระบวนการกำกับดูแลที่ดีและเหมาะสม

(3) สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบต่อการทำงานและการรายงานว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติที่กำหนดไว้ รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

(4) สอบทานความเหมาะสมของการเก็บรักษาทรัพย์สิน และทดสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง

(5) ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า

<sup>44</sup> เฟิงอ้วง, น. 50.

<sup>45</sup> The IIA Research Foundation, “Implementing the International Professional Practices Framework”, 3<sup>rd</sup> edition, สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2559, จาก [https:// www.theiia.org](https://www.theiia.org).

<sup>46</sup> เจริญ เจริญวาลัย, อ้วงแล้ว เชียงธรรมที่ 31, น. 50.

<sup>47</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, อ้วงแล้ว เชียงธรรมที่ 1, น. 14.

จากหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวข้างต้น จะพิจารณาได้ว่าหน้าที่หลักของผู้ตรวจสอบภายในคือการสอบทานการกิจกรรมการควบคุมในด้านต่างๆที่มีการดำเนินภายในองค์กร เพื่อพิจารณาถึงความพอเพียงของการควบคุมที่มีอยู่ ในแง่ของประสิทธิภาพของการควบคุมที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงาน ในแง่ของประสิทธิภาพและความคุ้มค่าของการใช้ทรัพย์สิน รวมถึงการรักษาทรัพย์สินที่เป็นผลที่ได้จากการควบคุม ตลอดจนในแง่ของความถูกต้องสอดคล้องตามกฎหมายเกณฑ์และระเบียบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ในการตรวจสอบความพอเพียงของระบบควบคุมภายในที่อยู่ขององค์กรโดยการใช้เทคนิควิธีต่างๆ

ในด้านขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในนั้นเป็นสิ่งที่ต้องมีการพิจารณาจัดให้อยู่ในรูปแบบที่เหมาะสม เนื่องจากขอบเขตของงานด้านการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเป็นตัวบ่งชี้ถึงระดับการได้การยอมรับต่อการปฏิบัติงานจากหน่วยงานต่างๆภายในองค์กร ระดับความชำนาญในด้านการตรวจสอบทางการเงิน การบัญชี และการปฏิบัติการ ที่ผู้ตรวจสอบภายในทุกระดับตำแหน่งจะต้องมี รวมถึงระดับความชำนาญการพิเศษที่ผู้ตรวจสอบภายในมีเทคนิคและความรู้เฉพาะด้านที่ใช้ในการตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ต้องมีทักษะการใช้เทคนิคตรวจสอบด้วยคอมพิวเตอร์ การตรวจสอบสืบสวนที่ต้องมีความรู้ชำนาญการในด้านกฎหมายโดยตรง ซึ่งการจัดแบ่งขอบเขตหน้าที่ที่จะต้องไม่สร้างความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกันเอง ในด้านการกำหนดขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในในแต่ละตำแหน่งให้เหมาะสม โดยแบ่งระดับตำแหน่งตามโครงสร้างบุคลากรอาจสามารถกำหนดได้ดังนี้<sup>48</sup>

(1) ผู้บริหารหรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน (Chief Audit Executive) หรือที่เรียกว่า CAE ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือบางแห่งอาจเรียกว่าเป็นผู้อำนวยการสำนักงานตรวจสอบภายใน มีหน้าที่ ได้แก่

- ปฏิบัติงานและควบคุมงานตรวจสอบภายในหน่วยงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐาน
- เป็นผู้ประสานงานระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารระดับสูง จนถึงระดับคณะกรรมการบริหาร
- รับผิดชอบในการวางแผนการบริหารงานตรวจสอบและบุคลากรทั้งหมดภายในหน่วยงานตรวจสอบ ตลอดจนวางแผนการปรับปรุงและพัฒนางานด้านตรวจสอบทั้งในระยะสั้นและระยะยาว และแผนงานการฝึกอบรมให้กับบุคลากร

<sup>48</sup> อุษณา ภัทรมนตรี, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 6*, น. 3-8 – 3-9.

- รับผิดชอบอนุมัติแนวทางการตรวจสอบที่ผู้จัดการหน่วยงานตรวจสอบภายในในแต่ละด้านการตรวจสอบนำเสนอ
- พิจารณานโยบายและสอบทานการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี (Audit Plan) ตลอดจนแผนงบประมาณสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ ก่อนนำเสนอ คณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาเห็นชอบ หรือนำเสนอต่อคณะกรรมการบริหาร
- สอบทานการรายงานผลการตรวจสอบก่อนนำเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ และคณะกรรมการบริหาร

(2) ผู้จัดการหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Manager) มีหน้าที่ คือ

- ปฏิบัติงานการตรวจสอบในด้านการเงิน (Financial Audit) การบัญชี (Account Audit) การปฏิบัติงาน (Operational Audit) การดำเนินงาน (Management Audit) การสืบสวน (Investigation Audit) ให้เป็นไปตามมาตรฐาน
- จัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี (Audit Plan) ของสายงานหรือขอบเขตที่รับผิดชอบ เสนอต่อผู้บริหารหรือหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน
- จัดทำแนวทางการสำรวจข้อมูล และแนวการตรวจให้เป็นไปตามมาตรฐาน
- จัดทำรายงานและควบคุมความคืบหน้าของการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนด ตลอดจนสอบทานร่างรายงานผลการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐาน โดยให้มีความพอเพียง มีความครบถ้วนของข้อมูล และความสมบูรณ์ของหลักฐานที่ใช้ในการอ้างอิงในรายงานผล
- สอบทานคุณภาพของงานการตรวจสอบในสายงานอื่น (Peer Review)

(3) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในอาวุโส (Senior Internal Audit)

- ปฏิบัติงานตรวจสอบบางส่วนได้โดยไม่ต้องมีการกำกับดูแล สามารถพิจารณาควบคุมงานตรวจสอบบางส่วนได้ จัดทำโปรแกรมการตรวจสอบ (Audit Program) ในส่วนที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
- สรุประเด็นข้อตรวจพบ (Auditing Findings) และค้นคว้าวิธีแก้ไข รวมทั้งวิเคราะห์ข้อมูล ประเมินผลความพอเพียงและพิจารณาความเหมาะสมของหลักฐานที่ได้มาจากการตรวจสอบ โดยสรุปลงในกระดาษทำการ
- สอบทานกระดาษทำการที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้จัดทำขึ้น และร่วมกันเก็บข้อมูลที่มาจากหลักฐานกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เพื่อร่างรายงานผลการตรวจสอบเสนอต่อผู้จัดการหรือผู้บริหารระดับสูงขึ้นไป

(4) เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน (Internal Audit) มีหน้าที่ คือ

- ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบตามที่ได้รับมอบหมาย โดยใช้เทคนิควิธีการตรวจสอบต่างๆ ได้แก่ การสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ การตรวจนับ การตรวจสอบหลักฐาน เป็นต้น และการปฏิบัติงานต้องเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ตลอดจนคำสั่งที่มอบหมายให้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ
- จัดทำกระดาษทำการเพื่อเก็บข้อมูลที่ได้ และเสนอวิธีแก้ไขในสิ่งที่ตรวจพบ
- ช่วยหรือจัดทำแนวทางการตรวจสอบในส่วนที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบ
- ช่วยหรือสอบทานงานการตรวจสอบที่ปฏิบัติโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบอื่น

ดังที่ได้พิจารณาหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคลากรภายในโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายใน จะพิจารณาได้ว่าบุคลากรในระดับตำแหน่งต่างๆมีขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบในระดับที่แตกต่างกัน ทั้งส่วนความรับผิดชอบในระดับบริหาร (Managerial Function) และระดับปฏิบัติการ (Operational Function) เช่นเดียวกับโครงสร้างบุคลากรของหน่วยงานประเภทอื่นๆ หากพิจารณาในส่วนของการปฏิบัติการ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่เป็นระดับตำแหน่งล่างสุดของโครงสร้างจะเป็นผู้ทำหน้าที่ปฏิบัติงานการตรวจสอบในส่วนของการปฏิบัติการเข้าตรวจสอบกิจกรรมโดยตรง เพื่อนำผลการตรวจสอบที่ได้เสนอต่อผู้ปฏิบัติงานในระดับตำแหน่งที่สูงกว่าหรือมีระดับอาวุโสสูงขึ้นไปตามลำดับ จนกระทั่งการนำรายงานผลการตรวจสอบขึ้นสู่ระดับผู้บริหารขององค์กร

#### ลักษณะและประเภทของงานตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นงานที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับการบริหารงานในระดับภาพรวมขององค์กรที่คณะกรรมการบริหารเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการบริหารจัดการให้ปฏิบัติตามเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ ลักษณะของงานตรวจสอบภายในจึงเป็นการประเมินเกี่ยวกับระบบการบริหารงานขององค์กร หากพิจารณาในนิยามความหมายของการตรวจสอบภายในดังที่ได้ศึกษาในตอนต้นจะพิจารณาเห็นได้ว่า การตรวจสอบภายในคือ “การทำการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและมีระเบียบแบบแผนที่ดี” ดังนั้น ลักษณะของงานตรวจสอบภายในจึงเกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การบริหารความเสี่ยง เป็นแนวคิดทางการบริหารงานในระดับองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และพิจารณาถึงเหตุการณ์และโอกาสของความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรที่มาจากปัจจัยความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นได้ทุกขณะ ความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเรียกว่าเป็นความเสี่ยง (Risk) โดยความเสี่ยงเป็นสิ่งที่ทำลายการบริหารงานที่คณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูงไม่อาจ

หลีกเลี่ยงได้ ความเสี่ยงมีศักยภาพที่จะเป็นการเพิ่มมูลค่าหรือลดทอนมูลค่าขององค์กรได้<sup>49</sup> รวมทั้งอาจเป็นอุปสรรคสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการไม่บรรลุเป้าหมายขององค์กรตามที่กำหนด การบริหารความเสี่ยงจึงเป็นกระบวนการบริหารงานเพื่อป้องกันการเกิดความเสี่ยงหรือลดความเสี่ยงลง โดยใช้เทคนิคการควบคุมโอกาสเกิดความเสี่ยงและลดผลกระทบความเสี่ยงเพื่อไม่ให้นำไปสู่ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นกับองค์กร ทั้งนี้ The Committee Organization of the Treadway Commission (COSO) เป็นองค์กรหลักที่ผลักดันให้การบริหารความเสี่ยงเป็นเรื่องที่องค์กรธุรกิจต่างๆควรให้ความสำคัญและมีการนำไปปฏิบัติ โดยได้จัดทำและเผยแพร่กรอบการบริหารความเสี่ยงขององค์กรเชิงบูรณาการ (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)<sup>50</sup> ทั้งนี้ ในส่วนของบทบาทงานตรวจสอบภายใน IIA ได้กำหนดให้การประเมินและการให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงเป็นหนึ่งในลักษณะงานการตรวจสอบภายในที่กำหนดไว้ในมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยสนับสนุนการบริหารงานของผู้บริหารโดยการเสนอแนะข้อควรปรับปรุงต่อกระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กรให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

(2) การควบคุม เป็นการกระทำหรือกระบวนการใดๆที่กำหนดขึ้นเพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ซึ่งการควบคุมสามารถทำได้ทั้งในรูปแบบกระบวนการ กิจกรรม นโยบาย คู่มือการปฏิบัติ แบบฟอร์มต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมในด้านนั้นๆ หรือในหลายๆด้านที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation) ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Financial) และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance)<sup>51</sup> การควบคุมจึงเป็นการดำเนินการเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะสามารถบรรลุเป้าหมาย ในองค์กรธุรกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีเงื่อนไขสำคัญที่ต้องจะจัดให้มีการควบคุมภายในที่เหมาะสมและเป็นไปตามมาตรฐาน ในขณะที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดให้หน่วยงานภาครัฐทั้งส่วนราชการและหน่วยงานของรัฐที่รวมถึงรัฐวิสาหกิจ และองค์การมหาชนให้มีการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมตามมาตรฐานการควบคุมที่คณะกรรมการตรวจเงิน

<sup>49</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, กรอบโครงสร้างการบริหารความเสี่ยงขององค์กรเชิงบูรณาการ : บทสรุปสำหรับผู้บริหารและกรอบโครงสร้าง, (กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2551), น. 3.

<sup>50</sup> เฟิงอ้าง.

<sup>51</sup> สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 5, น. 1.



แผ่นดินได้กำหนดไว้ 5 องค์ประกอบ<sup>52</sup> โดยได้มีการตราระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 เพื่อให้มีผลบังคับใช้กับหน่วยงานภาครัฐในสถานะที่เป็นหน่วยรับตรวจตามระเบียบฯจะต้องดำเนินการ ดังนั้น ลักษณะงานด้านตรวจสอบภายในจึงเป็นการดำเนินงานเพื่อสอบทานและประเมินผลความพอเพียงของการควบคุมที่มีอยู่ขององค์กรว่ามีความถูกต้อง ครบถ้วน และมีประสิทธิผลประสิทธิภาพที่เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดหรือไม่ ตลอดจนมีการดูแลรักษาทรัพย์สิน และการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์ค้นหาจุดอ่อนหรือจุดบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุม เพื่อนำเสนอให้คณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูงได้มีการปรับปรุงวิธีการควบคุมที่เหมาะสม ให้มีความเพียงพอที่จะสนับสนุนให้การบริหารกิจการเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย

(3) การกำกับดูแลกิจการที่ดี เป็นกระบวนการบริหารจัดการองค์กรของคณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูง ที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ในด้านโครงสร้างและบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารฝ่ายจัดการระดับต่างๆ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ต่างๆ<sup>53</sup> การกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นเครื่องมือสำคัญที่มีการนำไปปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายทั้งในองค์กรธุรกิจเอกชนและหน่วยงานภาครัฐ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้องค์กรมีการบริหารกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และเสริมสร้างมูลค่าให้กับองค์กร ดังนั้น ลักษณะของงานตรวจสอบภายในจึงเป็นการดำเนินงานที่มีส่วนส่งเสริมและสนับสนุนกระบวนการกำกับดูแลที่มีอยู่ โดยทำการสื่อสารประสิทธิผลของนโยบายและกระบวนการบริหารความเสี่ยงและควบคุมภายใน ตลอดจนส่งเสริมการรักษาบรรณและคุณค่าขององค์กร ทั้งนี้ การกำกับดูแลกิจการเป็นการบริหารในระดับภาพรวมที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการประคับประคองให้กิจการสามารถดำเนินการต่อไปได้

<sup>52</sup> ข้อ 5 ของระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 กำหนดให้หน่วยรับตรวจจะต้องดำเนินการจัดวางระบบควบคุมภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด โดยมีองค์ประกอบ 5 ด้าน ได้แก่

- (1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม
- (2) การประเมินความเสี่ยง
- (3) กิจกรรมการควบคุม
- (4) สารสนเทศและการสื่อสาร
- (5) การติดตามประเมินผล

<sup>53</sup>โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อ “ข้อความคิดการตรวจสอบภายในต่อการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดี” หน้า 40.

จากลักษณะงานตรวจสอบภายในที่เป็นการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการบริหารงานในระดับองค์กร การตรวจสอบภายในจึงมีการจำแนกวิธีการและเทคนิคการตรวจสอบตามประเภทของงานตรวจสอบต่างๆ ดังที่ได้ศึกษาในหัวข้อวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน จะพบว่าการตรวจสอบได้ขยายงานตรวจสอบจากการตรวจสอบด้านบัญชีมาสู่การตรวจสอบแบบสมบูรณ์ (Comprehensive Audit) ที่ขยายไปสู่การตรวจสอบประเภทต่างๆ ที่นอกเหนือไปจากการตรวจสอบด้านบัญชี ทั้งนี้ ในแต่ละองค์กร การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจะแบ่งตามประเภทของการตรวจสอบ ซึ่งมักเป็นประเภทการตรวจสอบที่ข้อบังคับทางกฎหมายกำหนดให้มี และรวมถึงคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบต้องการที่จะให้มีสอบทานและประเมินในเรื่องนั้นๆ โดยแต่ละประเภทการตรวจสอบอาจมีการแบ่งย่อยลงไปตามแต่ละสายงานหรือกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงที่มีชื่อเรียกการตรวจสอบที่เป็นการเฉพาะและมีชื่อเรียกมากมาย<sup>54</sup> อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปแล้วการตรวจสอบแบบต่างๆสามารถแบ่งตามประเภท ดังนี้

- (1) การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit)
- (2) การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit)
- (3) การตรวจสอบกฎระเบียบและหลักเกณฑ์ (Compliance Audit)
- (4) การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit)

ทั้งนี้ การตรวจสอบในแบบต่างๆ จะนำไปประยุกต์ใช้กับประเภทกิจกรรมการตรวจสอบตามแผนงานที่กำหนด ซึ่งการตรวจสอบแต่ละประเภทจะมีเทคนิคและวิธีการที่แตกต่างกัน และอาจใช้ร่วมกันได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลการตรวจสอบที่ตรงจุดตามที่ต้องการของกิจกรรมการตรวจสอบ

### 2.3.3 กรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล

กรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล (International Professional Practice Framework : IPPF) จัดว่าเป็นเอกสารที่แสดงถึงมาตรฐานหรือกติกาสากลที่ IIA ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้เป็นกรอบแนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีมาตรฐานเชื่อถือได้ เนื่องจากการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบเป็นการปฏิบัติงานที่มีบทบาทสำคัญในด้านการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพการบริหารกิจการขององค์กร การตรวจสอบภายในจึงจำเป็นที่จะต้องมีความรู้และเป็นที่ยอมรับจากทุกฝ่ายทั้งภายในและภายนอกองค์กร ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในจึงต้องมีการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์สากล ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรนำเอามาตรฐานที่กำหนดมายึดถือปฏิบัติให้มีความครบถ้วนสมบูรณ์ ตั้งแต่ดั้งเดิม IIA ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในระดับสากลไว้ในเอกสารแถลงการณ์ความรับผิดชอบ

<sup>54</sup> เจริญ เกษฎาวัลย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 33.

ของการตรวจสอบภายใน (Statement of Responsibilities of Internal Auditing) จนกระทั่งได้ดำเนินการจัดทำมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เพื่อออกเผยแพร่ให้แก่สมาชิก โดยในปี พ.ศ. 2521 IIA ได้ออกมาตรฐานฉบับที่เรียกว่า Red Book ซึ่งถือว่าเป็นมาตรฐานฉบับที่มีการใช้อ้างอิงยาวนานต่อเนื่องจนถึงปี พ.ศ. 2538 อย่างไรก็ตาม มาตรฐานที่มีการใช้มาอย่างยาวนานพบว่าไม่ครอบคลุมกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสมัยใหม่<sup>55</sup> จึงได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานในปี พ.ศ. 2542 โดยจัดทำเป็นกรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Professional Practice Framework : PPF) ที่ประกอบไปด้วยคำจำกัดความของการตรวจสอบภายใน พร้อมกับกำหนดหลักจรรยาบรรณหรือประมวลจรรยาบรรณ มาตรฐาน และข้อแนะนำของการนำมาตราฐานไปใช้ ทั้งนี้กรอบโครงสร้างฯ ได้มีการปรับปรุงเป็นระยะๆ และได้รับการยกระดับเป็นกรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล (International Professional Practice Framework : IPPF) ในปี พ.ศ. 2552 ที่ได้มีการเพิ่มเนื้อหาของบทการตีความ (interpretation) และปรับปรุงเนื้อหาในเอกสารข้อแนะนำของการนำมาตราฐานไปใช้ค่อนข้างมาก และได้ดำเนินการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องจนกระทั่งเป็นฉบับล่าสุดในปี พ.ศ. 2558 ที่ IIA ได้ดำเนินการเผยแพร่ในเดือนกรกฎาคม<sup>56</sup> อย่างไรก็ตาม แม้ว่า IIA ได้มีการดำเนินการปรับปรุงรายละเอียดองค์ประกอบของกรอบโครงสร้างฯ อยู่เป็นระยะๆ แต่ส่วนที่เป็นเนื้อหาหลักของกรอบโครงสร้างฯ จะประกอบไปด้วยรายละเอียดเอกสาร 3 ส่วนหลัก ดังนี้

(1) ประมวลจรรยาบรรณของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (Code of Ethics) เป็นเอกสารที่อธิบายถึงความเหมาะสมในด้านการประพฤติปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ที่แสดงถึงการได้รับความไว้วางใจให้ปฏิบัติหน้าที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเที่ยงธรรมในการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลที่สอดคล้องกับความหมายคำนิยามของการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์เพื่อสร้างการได้รับความน่าเชื่อถือจากผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมการตรวจสอบ มีการยอมรับคุณค่าความเป็นเจ้าของข้อมูลสารสนเทศที่ได้รับมาและต้องไม่เปิดเผย

---

<sup>55</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, “Updating International Professional Practices Framework (IPPF),” ในการประชุมเสวนาวิชาการของผู้ตรวจสอบภายใน, จัดโดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ณ ห้องคอนเวนชัน 1 ชั้น 4 อาคาร 11 มหาวิทยาลัยศรีปทุม บางเขน กรุงเทพมหานคร, 2558 : น. 1-10.

<sup>56</sup> เฟิ่งอ้าว.

ข้อมูลโดยไม่ได้ได้รับความยินยอมจากผู้ที่มีอำนาจ<sup>57</sup> โดยจรรยาบรรณประกอบด้วยสาระสำคัญ 2 ส่วน คือ (1) หลักการ (Principle) เป็นการระบุถึงหลักของความประพฤติที่เป็นที่คาดหวังในขั้นต่ำสุด ที่ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในตลอดจนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะต้องพึงปฏิบัติในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ ซึ่งประกอบไปด้วยหลักความซื่อตรง (Integrity) หลักความเที่ยงธรรมเป็นกลาง (Objectivity) หลักการรักษาความลับ (Confidentiality) และหลักความสามารถ (Competency) และ (2) กฎของความประพฤติ (Rules of Conduct) เป็นการกล่าวถึงวิธีการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติตามหลักการทั้ง 4 ข้อ โดยได้อธิบายลักษณะความประพฤติของแต่ละหลักการ รวมเป็นทั้งหมด 12 ข้อ<sup>58</sup>

(2) มาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) เป็นเอกสารที่อธิบายถึงข้อบังคับขั้นพื้นฐานสำหรับการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายในซึ่งประกอบไปด้วย 2 ส่วน คือ ข้อกำหนดขั้นพื้นฐานตามหลักวิชาชีพด้านการตรวจสอบภายใน ซึ่งถือว่าเป็นกรอบการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่จะต้องปฏิบัติ โดยให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในตามข้อบังคับที่กำหนด และเป็นที่ยอมรับในระดับสากลทั้งในระดับองค์กรและบุคคลผู้ปฏิบัติงาน และบทตีความ (Interpretation) ที่เป็นการอธิบายและขยายความของคำที่ระบุในมาตรฐานแต่ละข้อ ทั้งนี้ มาตรฐานจะเป็นการอธิบายรายละเอียดที่เป็นโครงสร้างมาตรฐาน 3 ส่วนสำคัญ โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ดำเนินการแปลจากมาตรฐานฉบับสากลที่เผยแพร่โดย IIA ซึ่งอธิบายรายละเอียดแต่ละมาตรฐานได้ดังนี้<sup>59</sup>

ก. มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) คือ มาตรฐานเกี่ยวกับลักษณะขององค์กรและบุคลากรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ ในแต่ละข้อของมาตรฐานจะระบุด้วยรหัสชุดขึ้นต้น 1000 เป็นต้นไป โดยจะมีคำอธิบายและบทตีความ (Interpretation) ของแต่ละข้อ รวมถึงรายละเอียดภายใต้มาตรฐานเพื่อการนำไปปฏิบัติ ซึ่งมีรายละเอียดได้แก่

- รหัสชุด 1000 วัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ เป็นการกล่าวถึงคำนิยามของการตรวจสอบภายใน ประมวลจรรยาบรรณ และมาตรฐานที่จะต้องมีการระบุไว้ในกฎบัตรงานตรวจสอบภายใน

- รหัสชุด 1100 ความเป็นอิสระและ ความเที่ยงธรรม เป็นการกล่าวถึงความ เป็นอิสระภายในองค์กรในการปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบ การมีปฏิสัมพันธ์โดยตรงกับ

<sup>57</sup> สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, “มาตรฐานการตรวจสอบภายในนั้นสำคัญไฉน,” จุลสาร สตท., น. 29.

<sup>58</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 4, น. 35-38.

<sup>59</sup> เพ็ญอ้าว, น. 2-34.

คณะกรรมการหรือคณะกรรมการตรวจสอบผู้วางกรอบการตรวจสอบ และความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในที่มีต่องานและกิจกรรม ตลอดจนเหตุอันทอนความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในที่จะเป็นอุปสรรคสำคัญต่องานด้านการตรวจสอบที่ทำให้เกิดความไม่เป็นกลาง

- รหัสชุด 1200 ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังเยี่ยงวิชาชีพ เป็นการกล่าวถึงความเชี่ยวชาญเยี่ยงวิชาชีพการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องพึงมี ทักษะความรู้และความสามารถในการตรวจสอบ และการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิเสธการให้คำปรึกษาในกรณีที่ขาดความรู้และทักษะที่จำเป็นต่องานนั้นๆ ไม่ว่าจะเพียงแค่บางส่วนก็ตาม ตลอดจนการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวังเยี่ยงวิชาชีพ และการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเพื่อเพิ่มพูนทักษะและความสามารถในการปฏิบัติงาน

- รหัสชุด 1300 โครงการประกันและปรับปรุงคุณภาพ เป็นการกล่าวถึงความจำเป็นที่จะต้องมีการประเมินการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบจากภายในองค์กรในรูปแบบการประเมินด้วยตนเอง (Control Self Assessment : CSA) และประเมินโดยผู้มีความรู้ภายในองค์กร และกำหนดให้มีการประเมินจากภายนอกอย่างน้อยทุกๆ 5 ปี โดยผู้สอบทานหรือคณะผู้สอบทานที่มีความเป็นอิสระ เพื่อให้มีการปรับปรุงคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในและรายงานผลต่อคณะกรรมการบริหาร และผู้บริหารระดับสูงภายใน โดยหากกิจกรรมการตรวจสอบสอดคล้องเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ให้สามารถระบุข้อความผลการประเมินได้ว่ามีความสอดคล้องตามมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน

ข. มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน (Performance Standards) คือ มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของกิจกรรมการตรวจสอบภายใน และการกำหนดบรรทัดฐานทางคุณภาพที่สามารถนำไปใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ ในแต่ละข้อของมาตรฐานจะระบุด้วยรหัสชุดขึ้นต้น 2000 เป็นต้นไป โดยจะมีคำอธิบายและบทตีความ (Interpretation) ของแต่ละข้อ รวมถึงรายละเอียดภายใต้มาตรฐานเพื่อการนำไปปฏิบัติเช่นเดียวกันกับมาตรฐานด้านคุณสมบัติ ซึ่งมีรายละเอียดได้แก่

- รหัสชุด 2000 การบริหารกิจกรรมการตรวจสอบภายใน เป็นการกล่าวถึงการวางแผนกิจกรรมการตรวจสอบตามลำดับความสำคัญของระดับความเสี่ยงที่ระบุไว้ การสื่อสารแผนกิจกรรมการตรวจสอบและทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานไปยังคณะกรรมการบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อทำการอนุมัติ โดยหน่วยงานการตรวจสอบภายในจะต้องมีการบริหารทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบอย่างเหมาะสม การกำหนดนโยบายวิธีการตรวจสอบที่มีความชัดเจน การประสานงานและแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นต่างๆ ตลอดจนการรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการบริหารที่ครอบคลุมด้านประเด็นความเสี่ยงที่สำคัญและการควบคุม และประเด็นด้านการกำกับดูแลกิจการภายในองค์กร

- รหัสชุด 2100 ลักษณะของงาน เป็นการกล่าวถึงกิจกรรมการตรวจสอบที่ต้องครอบคลุมด้านการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลกิจการขององค์กร
- รหัสชุด 2200 การวางแผนภารกิจ เป็นการกล่าวถึงการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จะต้องมีการจัดทำแผนงานที่ระบุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และการจัดตั้งทีมปฏิบัติการที่ต้องรับผิดชอบ โดยให้มีการระบุขอบเขตการตรวจสอบ เวลาและการจัดสรรทรัพยากรต่อกิจกรรมการตรวจสอบ การระบุสารสนเทศที่เกี่ยวข้องเพื่อทำการรวบรวมตลอดจนการจัดทำรายงานและกำกับให้มีการปฏิบัติตามภารกิจให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนด
- รหัสชุด 2400 การสื่อสารผลการปฏิบัติภารกิจ เป็นการกล่าวถึงบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการที่จะต้องดำเนินการสื่อสารผลการประเมินสอบทานในกิจกรรมที่ได้ดำเนินการตรวจสอบ โดยสื่อสารผลการปฏิบัติงานไปยังผู้บังคับบัญชาภายในหน่วยงานตรวจสอบตามลำดับชั้นไปหรือตามที่ได้รับมอบหมายในการปฏิบัติภารกิจ ทั้งนี้ การสื่อสารผลการปฏิบัติงานจะต้องเป็นไปอย่างมีคุณภาพ มีความถูกต้อง เที่ยงธรรม ปราศจากข้อบิดเบือนและอคติ มีการระบุการพบข้อผิดพลาดและการละเลยต่างๆของกิจกรรมที่เข้าทำการตรวจสอบ โดย CAE จะต้องพิจารณาและสอบทานผลการประเมินของผู้ตรวจสอบภายในทั้งหมดก่อนนำเสนอเป็นสรุปรายงานผลความเห็นและข้อเสนอแนะในภาพรวมไปยังคณะกรรมการบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้บริหารฝ่ายหรือหน่วยงานจัดการภายในที่เกี่ยวข้อง ทั้งในกรณีการนำเสนอเนื่องจากมีข้อบังคับทางกฎหมายที่กำหนด และกรณีไม่มีข้อบังคับ โดยการสื่อสารรายงานผลจะต้องมีความทันกาล ถูกกาลเทศะ มีความเหมาะสมตามประเด็นสำคัญต่างๆ ตลอดจนต้องเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถดำเนินการแก้ไขได้

ค. มาตรฐานด้านการนำไปปฏิบัติ (Implementations Standards) คือ การขยายความตามมาตรฐานด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงานในการนำไปใช้งานที่จะเป็นลักษณะบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในที่มีต่อกิจกรรมการตรวจสอบนั้นๆ โดยจะแบ่งเป็น

- การบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) หรือ รหัส A ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินเอกสารหลักฐานต่างๆอย่างเที่ยงธรรม และดำเนินการให้ข้อเสนอแนะหรือข้อสรุปอย่างเป็นอิสระต่อองค์กร ซึ่งจะมีผู้เกี่ยวข้องได้แก่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลภายในองค์กรที่เป็นเจ้าของงานหรือกิจกรรมที่เข้าทำการตรวจสอบ และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จะได้นำผลการประเมินการตรวจสอบไปใช้อ้างอิงในงานต่างๆที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ภารกิจของผู้ตรวจสอบภายในในการบริการให้ความเชื่อมั่นจึงมักจะเกี่ยวข้องกับความเชื่อมั่นทางการเงิน ความเชื่อมั่นต่อระบบการควบคุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการควบคุมภายในที่มีอยู่ ตลอดจนความเชื่อมั่นต่อระบบงานด้านต่างๆภายใน เช่น

การดำเนินงาน การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ดำเนินการภายใน<sup>60</sup>

- การให้บริการให้คำปรึกษา (Consulting Service) หรือ รหัส C ที่มีลักษณะของการให้คำปรึกษาและขอแนะนำ โดยมักจะเป็นการให้คำปรึกษากรณีที่มีการร้องขอจากผู้ขอรับการปรึกษาเป็นการเฉพาะ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำรงตนให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นกลาง โดยที่จะต้องไม่ไปเข้าร่วมรับผิดชอบในการบริหารงานของผู้บริหารงานฝ่ายหรือหน่วยงานด้านการจัดการภายในองค์กร ทั้งนี้ ในบางองค์กรผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาของผู้บริหารระดับสูงภายในเพื่อช่วยปรับปรุงกระบวนการที่บกพร่องและเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร โดยได้มีการทำข้อตกลงระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับผู้บริหารระดับสูงภายในอย่างเป็นทางการ<sup>61</sup> ดังนั้น การบริการให้คำปรึกษาจึงต้องคำนึงถึงความคาดหวังของผู้ขอรับคำปรึกษาที่ต้องสัมพันธ์กับลักษณะของงานหรือกิจกรรม ขอบเขตของงาน เวลา และการสื่อสารผล จึงมักจะเป็นการดำเนินการโดยให้มีการวางแผนและระบุข้อตกลงกับผู้ขอรับบริการที่เป็นลายลักษณ์อักษร<sup>62</sup> ที่เป็นลักษณะทางการ รวมทั้งกรณีที่ไม่เป็นทางการ เช่น การให้คำปรึกษาที่เกี่ยวข้องกับงานประจำต่างๆ โครงการพิเศษขององค์กรที่ต้องการคำแนะนำ ตลอดจนกรณีมีเหตุฉุกเฉินพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการที่องค์กรต้องการให้ผู้ตรวจสอบภายในให้ความช่วยเหลือเป็นการชั่วคราว ซึ่งกรณีไม่เป็นทางการที่ว่านี้ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินการพิจารณาให้คำปรึกษาและใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมต่อการดำรงตนในฐานะผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานที่กำหนด

(3) เอกสารคำแนะนำในการปฏิบัติงาน (Practices Advisories and Practice Guides) เป็นชุดของเอกสารที่ IIA จัดทำขึ้นเพื่อเผยแพร่ตามวัตถุประสงค์ของการนำมามาตรฐานไปใช้ที่แบ่งออกเป็น 2 ส่วน โดยส่วนชุดเอกสารที่เป็นข้อเสนอแนะของการนำมามาตรฐานไปใช้จะเรียกว่า Practices Advisories ซึ่งจะมีรายละเอียดของวิธีการ เทคนิคต่างๆที่ผู้ตรวจสอบภายในควรนำไปใช้ในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด ตลอดจนข้อปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับประเด็นทางด้านกฎหมายต่างๆทั้งในระดับสากลและระดับประเทศ ส่วนชุดเอกสารที่เป็นแนวปฏิบัติตามข้อมาตรฐานโดยละเอียดจะเรียกว่า Practices Guides ซึ่งจะระบุเทคนิค และเครื่องมือหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนด โดยมักจะเป็นข้อมาตรฐานที่มีมักพบอุปสรรค

<sup>60</sup> ศิลปพร ศรีจันเพชร, “บริการของผู้ตรวจสอบภายใน,” เล่มที่ 20 วารสารวิชาชีพบัญชี, น. 87 - 88 (2554).

<sup>61</sup> เพ็งอ้าง, น. 91.

<sup>62</sup> ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, “การบริการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายใน,” เล่มที่ 12 วารสารวิชาชีพบัญชี, น. 29 (2552).

หรือเหตุบั่นทอนให้ไม่เป็นไปตามมาตรฐาน เช่น แนวทางการปฏิบัติตามข้อมาตรฐานด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (IPPF Practice Guide – Independence and Objectivity)

จากที่ได้พิจารณากรอบโครงสร้างการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลที่ IIA ได้ดำเนินการจัดทำขึ้นเพื่อเป็นการวางกรอบการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในที่มีความเหมาะสมที่องค์กรต่างๆสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบที่เหมาะสมตามรูปแบบขององค์กรและประเภทธุรกิจ โดยมาตรฐานที่กำหนดถือได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นที่คาดหวังของการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งเป็นกลไกเบื้องต้นของการจัดมีกิจกรรมการตรวจสอบภายในขององค์กรในระดับที่มีประสิทธิภาพ และมีความคุ้มค่าเพียงพอที่จะเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรในด้านการกำกับดูแลกิจการที่เป็นที่ยอมรับในระดับสากล<sup>63</sup> ปัจจุบัน ในหลายประเทศทั่วโลกได้มีการอ้างอิงการดำเนินงานด้านการตรวจสอบจากกรอบโครงสร้างที่กำหนด โดยการนำเอามาตรฐานการปฏิบัติงานและประมวลจริยธรรมด้านการประพฤติปฏิบัติไปจัดทำเป็นกฎบัตรการตรวจสอบภายในของแต่ละประเภทองค์กรและธุรกิจ และสำหรับประเทศไทย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการนำมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลที่กำหนดโดย IIA ไปใช้อ้างอิงในการตราบทบัญญัติทางกฎหมายเพื่อให้มีผลบังคับใช้กับประเภทหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 โดยระเบียบฉบับนี้ได้มีผลบังคับใช้กับหน่วยงานของรัฐประเภทต่างๆตลอดจนองค์กรมหาชน ซึ่งจะได้ดำเนินการศึกษาต่อไปในบทที่ 3

### 2.3.4 หลักการว่าด้วยความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการองค์กร และเป็นงานที่มุ่งเน้นสร้างความเชื่อมั่นและเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรด้วยวิธีการบริการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษา เพื่อการปรับปรุงกระบวนการบริหารงานภายในองค์กรที่นำมาซึ่งประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความประหยัด ดังนั้น การตรวจสอบภายในในด้านต่างๆจึงจำเป็นต้องกำหนดให้มีวิธีการและการปฏิบัติอย่างมีระเบียบแบบแผนโดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในและผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ทำหน้าที่เสนอข้อมูลที่มาจากการวิเคราะห์และตรวจสอบ ประเมินผล และให้ความเห็นและข้อเสนอแนะที่มีต่อกระบวนการนั้นๆว่าควรมีการปรับปรุงแก้ไขการควบคุม หรือพบความเสี่ยงใดบ้างที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ ในมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล รหัสชุด 1100 ได้กำหนดข้อมาตรฐานด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ซึ่งโดย

<sup>63</sup> The Institute of Internal Auditors, “Internal Auditing Standards: Why They Matter”, Tone At The Top, P. 1 (2015).



หลักการแล้วผู้ตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบตามขอบเขตและพื้นที่ของการตรวจสอบตามที่กำหนดในแบบแผน คุณภาพของผู้ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบจึงเป็นปัจจัยที่สำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง ผู้ตรวจสอบภายในควรจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการวิเคราะห์และการใช้ดุลยพินิจเพื่อการตัดสินใจในระดับที่สูงกว่าผู้ปฏิบัติงานในด้านอื่นๆ การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเพื่อการให้ความเห็นต่อผลของการตรวจสอบจึงต้องมาจากพื้นฐานของความคิดที่เป็นอิสระไม่ถูกชี้นำและทัศนคติที่เป็นกลาง ดังนั้นแล้ว คุณสมบัติของการปฏิบัติงานในฐานะผู้ตรวจสอบที่สำคัญที่สุดที่จะทำให้การตรวจสอบมีคุณภาพที่จะส่งเสริมให้มีการปรับปรุงแก้ไขอย่างแท้จริงคือจะต้องมีความเป็นอิสระ (Independence) และความเที่ยงธรรม (Objectivity) โดย IIA ได้ให้คำอธิบายไว้ในบทตีความในข้อมาตรฐานไว้ดังนี้

“Independence is the freedom from conditions that threaten ability of the internal audit activity to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner. To achieve the degree of independence necessary to effectively carry out the responsibilities of the internal audit activity, the chief audit executive has direct and unrestricted access to senior management and the board. This can be achieved through a dual-reporting relationship. Threats to independence must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels.

Objectivity is an unbiased mental attitude that allows auditors to perform engagements in such a manner that they have an honest belief in their work product and that no quality compromises are made. Objectivity requires that internal auditors do not subordinate their judgment on audit matters to others. Threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels.”<sup>64</sup>

จากมาตรฐานของ IIA ที่กำหนด ทางสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ดำเนินการแปลจากต้นฉบับในบทตีความในข้อมาตรฐานว่าด้วยความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมไว้ดังนี้

“ความเป็นอิสระ หมายถึง การเป็นอิสระจากสภาวะที่เป็นอุปสรรคต่อความสามารถในการดำเนินกิจการการตรวจสอบภายใน เพื่อให้การตรวจสอบภายในบรรลุผลโดยปราศจากอคติ หัวหน้าผู้บริหารตรวจสอบต้องสามารถเข้าถึงผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการได้โดยตรงและไม่

---

<sup>64</sup> The Institute of Internal Auditors, “Introduction to the International Standards,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559, จาก <http://www.theiia.org>.

จำกัด เพื่อให้บรรลุถึงระดับของความเป็นอิสระที่จำเป็นในการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบภายในตามหน้าที่รับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำได้ในลักษณะของการรายงานแบบควบคู่ (Dual Reporting) ทั้งนี้ สิ่งที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นระดับบุคคล ภารกิจ หน้าที่ และองค์กรจะต้องได้รับการจัดการ

ความเที่ยงธรรม หมายถึง ทัศนคติอันปราศจากความเอนเอียงที่เอื้อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานตามภารกิจด้วยความเชื่อมั่นในงานและไม่มีกีดกันหรือลดหย่อนคุณภาพของงาน ทั้งนี้ ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจะต้องไม่อยู่ภายใต้การชักจูงหรือชักนำจากผู้อื่นหรือกิจกรรมอื่น สิ่งที่เป็นอุปสรรคต่อความความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นระดับบุคคล ภารกิจ หน้าที่ และองค์กรจะต้องได้รับการจัดการ”<sup>65</sup>

จากข้อกำหนดในมาตรฐานที่จะพิจารณาเห็นได้ว่าความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเป็นคุณสมบัติสำคัญที่จะทำให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในบรรลุเป้าหมายของแผนการตรวจสอบในระดับที่มีคุณภาพ โดย IIA ได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบในด้านนี้ จึงได้มีการจัดทำแนวทางการปฏิบัติ (IPPF Practice Guide – Independence and Objectivity) ในเรื่องของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม เพื่อเผยแพร่ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้เกี่ยวข้องได้นำไปยึดถือปฏิบัติ ทั้งนี้ ที่มาของการให้ความสำคัญคุณสมบัติที่ว่านี้มาจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในในองค์กรต่างๆที่ต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมขององค์กรธุรกิจและรวมถึงหน่วยงานภาครัฐต่างๆ การเพิ่มจำนวนผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ทั้งภายในองค์กรและภายนอกองค์กร นำมาซึ่งการให้ความสำคัญของการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะสามารถสื่อสารไปยังผู้บริหารได้ทราบถึงข้อบกพร่องและการปรับปรุงแก้ไขที่ควรมีการจัดการก่อนที่จะส่งผลกระทบต่อในด้านความเสียหายที่จะทำให้มูลค่าขององค์กรลดลง ตลอดจนการมีเหตุปัจจัยหลายด้านที่บั่นทอนความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเป็นกลางในการปฏิบัติภารกิจการตรวจสอบ ที่ทำไม่บรรลุเป้าหมายตามการคาดหวังของคณะกรรมการบริหารที่เกี่ยวข้อง<sup>66</sup> IIA ได้ให้ความสำคัญกับความความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม โดยพิจารณาเห็นว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจะเกิดขึ้นได้จะต้องมาจากความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น โครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายในภายในองค์กรจึงจะต้องเอื้อต่อความเป็นอิสระในระดับเพียงพอต่อหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานและการรายงานผล จึงเป็นเหตุผลประการสำคัญในการสนับสนุนให้หน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีโครงสร้างสายการ

<sup>65</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 3*, น. 6.

<sup>66</sup> The Institute of Internal Auditors, “IPPF – Practice Guide Independence and Objectivity,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559, จาก <http://www.theiia.org/guidance>.

บังคับบัญชาที่อยู่ในระดับสูงที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบดังที่ได้ทำการศึกษามาแล้วในหัวข้อดังกล่าวข้างต้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีความเป็นอิสระตามโครงสร้างที่กำหนดให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงก็ตาม แต่การได้รับการยอมรับการปฏิบัติงานการตรวจสอบจากผู้บริหารฝ่ายหรือหน่วยงานจัดการต่างๆจนถึงระดับผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กรเป็นสิ่งที่ต้องคำนึงถึง ขอบเขตความเป็นอิสระจะต้องมีการกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานการตรวจสอบอย่างแท้จริง โดยปัจจัยที่ส่งเสริมความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามข้อมาตรฐานที่กำหนด มีดังนี้

(1) โครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการกำหนดตำแหน่งงานภารกิจความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเหมาะสม อยู่ในระดับที่สูงเพียงพอต่อการมีสิทธิที่จะเข้าถึง (The Right to Access) โดยผ่านการได้รับมอบอำนาจจากผู้บังคับบัญชาในระดับสูงในการที่จะเข้าดำเนินการสอบทานตามกระบวนการตรวจสอบทั้งหมดได้อย่างพอเพียง ตลอดจนมีเสรีภาพในการตรวจสอบ (Freedom to Review) ตามแผนงานตรวจสอบได้อย่างพอเพียง โดยต้องปราศจากการกีดกันและการแทรกแซงจากบุคคลหรือหน่วยงานอื่นใดที่จะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบไม่บรรลุผล<sup>67</sup>

(2) หน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในระดับต่างๆจะต้องไม่มีอำนาจสั่งการหรือการรับผิดชอบในหน้าที่การบริหารงานภายในองค์กรอื่นใดที่ไม่เกี่ยวข้องกับบทบาทและภารกิจของกิจกรรมการตรวจสอบตามที่กำหนดในมาตรฐานสากล ตลอดจนกฎบัตรการตรวจสอบภายในขององค์กร เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความกระทบกระเทือนต่อการให้ความเห็นและข้อเสนอแนะต่อผลการสอบทานอย่างเป็นอิสระ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ในลักษณะการบริการให้ความเชื่อมั่นและการบริการให้คำปรึกษาเพื่อเป็นการแนะนำวิธีการปฏิบัติงานที่ถูกต้องเหมาะสมแก่หน่วยงานต่างๆภายในองค์กรเท่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการเป็นผู้ทำหน้าที่ให้การสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานแก่ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานฝ่ายจัดการต่างๆเท่านั้น<sup>68</sup>

นอกเหนือไปจากการพิจารณาปัจจัยที่ส่งเสริมความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติภารกิจการตรวจสอบภายในแล้ว ในทางกลับกันเหตุที่บั่นทอนความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่จะทำให้ภารกิจการตรวจสอบไม่บรรลุผลตามแผนที่กำหนดเป็นสิ่งสมควรได้รับการจัดการเช่นเดียวกัน เช่น การจำกัดขอบเขตและข้อห้ามในการเข้าถึงบุคคลและทรัพย์สิน ตลอดจนข้อจำกัดทางทรัพยากรทั้งในด้านบุคคลและงบประมาณ ทั้งนี้ มีเหตุบั่นทอนประการสำคัญคือความขัดแย้งทาง

<sup>67</sup> เจริญ เจษฎาวุธ, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 31*, น. 152-153.

<sup>68</sup> *เพ็ญอ้าง.*

ผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีทัศนคติที่เอนเอียงและไม่เป็นกลางต่อกิจกรรมที่ตรวจสอบ ที่ก่อให้เกิดการลดทอนผลการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในลง ดังนั้น ในข้อมาตรฐานจึงกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องละเว้นการตรวจสอบและประเมินผลกิจกรรมที่ตนเองเคยทำหน้าที่รับผิดชอบมาก่อนในช่วงเวลารอบปีที่ผ่านมาเป็นอย่างน้อย และหากพบว่ามีเหตุบั่นทอนความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมต่อการให้บริการให้คำปรึกษาใดๆ จะต้องเปิดเผยให้ผู้ขอรับบริการทราบก่อนรับภารกิจนั้นด้วยเสมอ<sup>69</sup>

## 2.4 ข้อความคิดการตรวจสอบภายในต่อการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ลักษณะงานด้านการตรวจสอบภายในได้ครอบคลุมการดำเนินงานขององค์กรใน 3 ด้าน คือ การบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการ โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะทำให้กระบวนการตรวจสอบสามารถที่จะชี้จุดบกพร่องที่เป็นความเสี่ยงหรือจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญที่อาจจะทำให้การดำเนินกิจการไม่บรรลุตามพันธกิจขององค์กร และทำให้ผู้บริหารภายในได้รับทราบจุดบกพร่องและดำเนินการแก้ไขได้อย่างทันกาล ทั้งนี้ หากองค์กรสามารถที่จะดำเนินการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว การกำกับดูแลกิจการก็จะเป็นการแสดงผลการดำเนินงานที่ตามมาจากภาพรวมของการบริหารงานภายในองค์กรทั้งหมดจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเมื่อมีการบริหารที่มีประสิทธิภาพก็จะนำมาซึ่งการกำกับดูแลกิจการที่ดี อย่างไรก็ตาม ด้วยการกำกับดูแลกิจการที่ดีเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ในด้านโครงสร้างและบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารฝ่ายจัดการระดับต่างๆ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ที่มีผลต่อการดำเนินกิจการขององค์กร ดังนั้น บทบาทและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในต่อการกำกับดูแลกิจการจึงเป็นการประเมินผลการตรวจสอบที่สำคัญในการที่จะให้ความมั่นใจได้ว่าองค์กรจะสามารถบรรลุผลตามพันธกิจและเป้าหมายที่กำหนดไว้

### 2.4.1 หลักการและความสำคัญของการกำกับดูแลกิจการที่ดี

หากจะพิจารณาหลักการและความสำคัญของการกำกับดูแลกิจการที่ดีแล้ว จำเป็นต้องเข้าใจความหมายของคำว่า “การกำกับดูแลกิจการ” (Corporate Governance) เสียก่อน

<sup>69</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว* *เชิงอรรถที่ 4*, น. 7-8.

สังเวียน อินทวิชัย<sup>70</sup> ได้ให้ความหมายและอธิบายไว้ว่า “การกำกับดูแลกิจการ หมายถึง ระบบซึ่งใช้ชี้นำและควบคุมบริษัท คำนี้มีความหมายหลายอย่างทั้งอย่างแคบและอย่างกว้างแล้วแต่มุมมองเช่น

เป็นความสัมพันธ์อย่างหนึ่งระหว่างคณะกรรมการ ฝ่ายจัดการ และผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่นในการกำหนดทิศทางและสอดส่องดูแลปฏิบัติงานของบริษัท

เป็นโครงสร้างและกระบวนการภายในที่จัดขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจว่าคณะกรรมการสามารถประเมินผลงานของฝ่ายจัดการของบริษัทอย่างตรงไปตรงมา และอย่างมีประสิทธิภาพ”

และเมื่อพิจารณาทั้งสองมุมมองทั้งในด้านโครงสร้างความสัมพันธ์และกระบวนการรวมกันจะได้ความหมายว่า “การกำกับดูแลกิจการ หมายถึง ระบบที่จัดให้มีกระบวนการและโครงสร้างของภาวะผู้นำและการควบคุมของกิจการให้มีความรับผิดชอบตามที่ด้วยความโปร่งใส และสร้างความสามารถในการแข่งขันเพื่อรักษาเงินทุนและเพิ่มคุณค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาวภายในกรอบการมีจริยธรรมที่ดีโดยคำนึงถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอื่นและสังคมโดยรวมประกอบ”<sup>71</sup>

จากที่ได้พิจารณาความหมายของการกำกับดูแลกิจการจะเห็นได้ว่าเป็นระบบการบริหารขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับโครงสร้างความสัมพันธ์ของคณะกรรมการบริหารและผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง และรวมถึงผู้ที่มีส่วนได้เสียอื่นที่ได้รับผลกระทบจากการกำกับดูแลกิจการขององค์กร โดยทำให้เกิดกระบวนการบริหารงานซึ่งหมายถึงภาระหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารระดับสูง และผู้มีส่วนได้เสียที่จะต้องกำกับดูแลการบริหารงานขององค์กรด้วยหลักจริยธรรมที่ดีที่จะสนับสนุนให้เกิดกระบวนการบริหารงานภายในที่มีประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบได้อย่างตรงไปตรงมา ดังนั้น การกำกับดูแลกิจการที่เป็นไปด้วยความชอบธรรมโปร่งใส มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ตลอดจนสามารถตรวจสอบการบริหารภายในได้ตรงไปตรงมา ถือได้ว่าเป็นการบริหารกิจการขององค์กรภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดี หรือ “Good Governance : CG” ตามคำนิยามของตลาดหลักทรัพย์ หรือ “ธรรมาภิบาล” ตามคำนิยามในวงวิชาการ หรือ “หลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” ตามที่ราชบัณฑิตยสถานบัญญัติขึ้น ซึ่งแม้จะมีชื่อเรียกแตกต่างกันไปแต่ก็ไม่ได้ลดทอนสาระสำคัญของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีลงได้

ที่มาของแนวคิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีในต่างประเทศ เริ่มต้นจากการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรของบริษัทต่างๆในสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 1980 (พ.ศ. 2523) อันเนื่องมาจากผล

<sup>70</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รวมบทความ “การกำกับดูแลกิจการที่ดี” ของศาสตราจารย์สังเวียน อินทวิชัย, (กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2545), น. 24-25.

<sup>71</sup> เพ็งอ้าง.

ของการเข้าควบคุมและครอบงำกิจการเพื่อเพิ่มมูลค่าผลตอบแทนให้แก่ผู้ถือหุ้นรายต่าง ๆ<sup>72</sup> และยังเป็นช่วงเวลาหลังจากที่สหรัฐอเมริกาได้บัญญัติกฎหมายป้องกันการติดสินบน Foreign Corrupt Practices Act : FCPA ดังที่ได้ศึกษาในหัวข้อวิวัฒนาการการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ องค์กรที่เป็นผู้วางแนวความคิดการกำกับดูแลกิจการ Organization for Economic Co-Operation and Developments หรือ OECD ได้เผยแพร่หลักการกำกับดูแลกิจการในรายงาน “OECD Principle of Corporate Governance”<sup>73</sup> และในประเทศอังกฤษก็ได้แต่งตั้งคณะกรรมการที่เรียกว่า Cadbury Committee เพื่อจัดทำรายงานการกำกับดูแลการเงินของบริษัทที่เรียกว่า The Cadbury Report<sup>74</sup> ที่บัญญัติแนวปฏิบัติที่ดี (Code of Best Practice) เพื่อใช้เป็นแนวทางจัดการทางการเงินของบริษัทต่างๆ ให้มีความรัดกุมและชัดเจนในการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ ในช่วงเวลาเดียวกัน กระแสการตื่นตัวของ การให้มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาจากการที่หลายประเทศได้ดำเนินการกู้เงินจากธนาคารโลกเพื่อนำเงินไปปรับปรุงพัฒนาประเทศแต่ไม่ประสบความสำเร็จ ทางธนาคารโลกจึงได้แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบการนำเงินไปพัฒนาของประเทศผู้ขอกู้ต่างๆ และมีรายงานว่าประเทศที่นำเงินไปพัฒนาระบบภายในประเทศด้วยหลักความซื่อสัตย์สุจริตด้วยการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะมีผลของการพัฒนาประเทศอยู่ในระดับที่สูง และในทางตรงกันข้ามประเทศที่ยังยากจนอยู่แม้จะมีการนำเงินไปพัฒนาแล้วก็ตาม มีปัจจัยมาจากการทุจริตของผู้บริหารประเทศจนนำไปสู่การบริหารประเทศในลักษณะ “อธรรมาภิบาล” หรือ Bad Governance<sup>75</sup>

สำหรับประเทศไทย ได้มีการให้ความสำคัญกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี หรือ หลักธรรมาภิบาล ทั้งในหน่วยงานภาคเอกชนและภาครัฐ สำหรับข้อกำหนดและหลักเกณฑ์การกำกับดูแลกิจการที่ดีในองค์กรภาคเอกชน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้เป็นผู้วางกฎเกณฑ์ของหลักการกำกับดูแลกิจการถึง 40 ข้อ เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นำไปเป็นแนวทางการปฏิบัติให้ได้อย่างน้อย 15 ข้อ และจะต้องทำการเปิดเผยการปฏิบัติในแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี<sup>76</sup> ในส่วนของหน่วยงานภาครัฐ ได้มีการให้ความสำคัญกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีโดยได้มีการวางแนวทางการบริหารกิจการที่ดีของหน่วยงานภาครัฐ นับตั้งแต่

<sup>72</sup> เฝิงอ๋าง, น. 23-24.

<sup>73</sup> ยูพาพร จันทรแจ่มช้อย, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 25*, น. 4.

<sup>74</sup> เฝิงอ๋าง.

<sup>75</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “การกำกับดูแลองค์กรที่ดี” ในการประชุมเสวนาสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, จัดโดยสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี กรุงเทพมหานคร ณ ห้องประชุมคณะรัฐมนตรี, 2552 : น. 2.

<sup>76</sup> ประกาศ ก.ล.ต. ที่ กจ. 16/2545

บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บทบัญญัติในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ได้แก่ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 อย่างไรก็ตาม สารสำคัญของหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้มีการนำไปบัญญัติเป็นข้อกำหนดที่มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ซึ่งมีผลให้หน่วยงานของรัฐที่กำหนดจะต้องดำเนินการปฏิบัติตาม ในการนี้ ในมุมมองของการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐ เมื่อพิจารณาเหตุผลความจำเป็นของการให้มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีตั้งแต่ในระดับประเทศ จนกระทั่งถึงระดับองค์กรและองค์กรต่างๆภายในแล้ว หากพิจารณาได้ด้านผลประโยชน์จะพบว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดีนำมาซึ่งประโยชน์ของคนหมู่มาก<sup>77</sup> ได้แก่ กลุ่มประชาชนผู้เสียภาษีอากร การบริหารหน่วยงานที่เป็นไปตามกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเป็นการยืนยันได้ว่าข้าราชการตลอดจนผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานหน่วยงานภาครัฐได้ปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต มีความประพฤติชอบ ตลอดจนรักษาผลประโยชน์ในการนำทรัพย์สินที่เป็นของประชาชนไปใช้อย่างคุ้มค่า สามารถยังประโยชน์แก่ประชาชนทุกภาคส่วนได้อย่างมีประสิทธิภาพ และกลุ่มประชาชนผู้ขอรับบริการจากหน่วยงานภาครัฐที่จะได้รับประโยชน์จากการให้บริการภาคประชาชนที่เป็นบริการสาธารณะประเภทต่างๆ โดยที่หน่วยงานภาครัฐผู้ให้บริการได้ยึดถือความต้องการของประชาชนผู้มีส่วนได้เสียเป็นหลัก และนำมาซึ่งความพึงพอใจต่อการรับบริการสาธารณะนั้น ดังนั้น หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้กลายเป็นข้อกำหนดที่สำคัญที่จะสามารถวัดประสิทธิผลของการทำหน้าที่คณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารระดับสูง ตลอดจนผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการที่จะดำเนินกิจการให้บรรลุภารกิจตามที่กำหนดไว้ได้หรือไม่

#### 2.4.2 ความสัมพันธ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ในการกำกับดูแลกิจการ ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารงานที่ก่อให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้นย่อมเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงที่มีบทบาทและความรับผิดชอบในการที่จะควบคุมและกำกับการบริหารงานภายในองค์กรให้มีประสิทธิผลตามความคาดหวัง ทั้งนี้ ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการควบคุมและกำกับการบริหารฝ่ายจัดการภายในต่างๆจะเป็นตัวชี้วัดได้ว่าคณะกรรมการบริหารและผู้บริหารระดับสูงได้ทำหน้าที่และแสดงบทบาทความรับผิดชอบที่เพียงพอต่อองค์กรหรือไม่ รูปแบบโครงสร้างการบริหารองค์กรที่อยู่ในรูปของคณะบุคคลประเภทคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการบริษัทที่อยู่ในรูปแบบ Board of Directors ที่ประกอบไปด้วยผู้บริหารภายในองค์กร ผู้บริหารภายนอกที่เป็นอิสระ และผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ที่มีการนำไปจัดวางเป็นโครงสร้างขององค์กรต่างๆทั้งหน่วยงานภาคเอกชนและภาครัฐ จะพบว่ามีประเด็นปัญหา

<sup>77</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 75*, น. 4-5.

สำคัญยิ่งที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานที่ถูกต้องและประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) ที่อาจเกิดขึ้นในระดับตั้งแต่ผู้บริหารจนถึงระดับพนักงานผู้ปฏิบัติการ เป็นปัจจัยในแง่ลบที่สำคัญที่จะทำให้องค์กรไม่สามารถบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ได้<sup>78</sup> ดังนั้นแล้ว การตรวจสอบภายในจึงเป็นกลไกสำคัญที่จะช่วยส่งเสริมให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีของคณะกรรมการบริหาร โดยคณะกรรมการบริหารถือว่าเป็นผู้มีความรับผิดชอบ (Accountability) หากเกิดกรณีความเสียหายที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานขององค์กร ไม่ว่าจะความผิดพลาดจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือฉ้อโกงโดยผู้บริหารภายในหรือกรรมการบริหารคนใดคนหนึ่งก็ตาม ในการปฏิบัติหน้าที่ในด้านการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำการประเมินสอบทานว่าการบริหารงานภายในองค์กรสอดคล้องกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีหรือไม่ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) ซึ่งเป็นหน่วยงานสำคัญที่จัดตั้งขึ้นเพื่อช่วยสนับสนุนรัฐบาลในด้านการช่วยกำกับนโยบายการบริหารองค์กรของหน่วยงานภาครัฐ ได้กำหนด “หลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” แก่หน่วยงานของรัฐซึ่งรวมถึงองค์การมหาชนไว้ทั้งหมด 9 ประการ<sup>79</sup> มีดังนี้

(1) หลักการมีส่วนร่วม (Participation) หมายถึง กระบวนการเข้าร่วม รับรู้ ทำความเข้าใจ รวมทั้งการแสดงทัศนคติในการร่วมแก้ไขปัญหา

(2) หลักความโปร่งใส (Transparency) หมายถึง การทำงานอย่างเปิดเผย ตรงไปตรงมา และชี้แจงได้ โดยประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารอันไม่ต้องห้ามตามกฎหมายและสามารถตรวจสอบได้

(3) หลักการตอบสนอง (Responsiveness) หมายถึง การบริการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ที่สร้างความเชื่อมั่นและไว้วางใจ

(4) หลักการรับผิดชอบ (Accountability) หมายถึง ความรับผิดชอบต่อเป้าหมายและระดับความรับผิดชอบต่อความคาดหวังของสาธารณะ รวมทั้งความสำนึกในการรับผิดชอบต่อปัญหา

(5) หลักประสิทธิภาพ (Effectiveness) หมายถึง การบริหารงานตามแนวทางการกำกับดูแลที่ดี มีการออกแบบกระบวนการปฏิบัติงานที่ใช้เครื่องมือที่เหมาะสม ที่คุ้มค่าในการใช้ทรัพยากรทั้งในต้นทุน แรงงาน และเวลา ในการตอบสนองแก่ประชาชนให้ได้รับประโยชน์สูงสุด

<sup>78</sup> ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, *อ้างอิงแล้ว* *เชิงอรรถที่ 70*, น. 26.

<sup>79</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, *คู่มือการจัดระดับการกำกับดูแลองค์การภาครัฐตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี*, (กรุงเทพมหานคร : พรินเมียร์ โปร, 2552), น. 8-9.



(6) หลักประสิทธิผล (Efficiency) หมายถึง ผลงานขององค์กรนั้นต้องบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยมีทิศทางและยุทธศาสตร์ที่ชัดเจน ตามกระบวนการทำงานที่เป็นมาตรฐานที่พร้อมด้วยการติดตามและการประเมินผลอย่างต่อเนื่อง

(7) หลักการกระจายอำนาจ (Decentralization) หมายถึง การถ่ายโอนการตัดสินใจ การมอบอำนาจให้แก่บุคลากรในการตัดสินใจเพื่อมุ่งเน้นสร้างความพึงพอใจให้แก่ประชาชน

(8) หลักนิติธรรม (The Rule of Law) หมายถึง การใช้อำนาจของกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่างๆด้วยความเป็นธรรม

(9) หลักความเสมอภาค (Equality) หมายถึง การให้บริการอย่างเท่าเทียมกัน โดยไม่มีการแบ่งแยก

จากหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีดังกล่าว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบตามแนวทางในมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล หรือตามข้อกำหนดทางกฎหมายด้านการตรวจสอบภายในที่มีผลบังคับกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในองค์กรประเภทนั้นๆ อย่างไรก็ตาม ในมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัสชุด 2000 การบริหารกิจกรรมการตรวจสอบภายใน รหัสย่อย 2110 ได้กำหนดให้กิจกรรมการตรวจสอบภายในจะต้องทำการประเมินและให้คำแนะนำที่เหมาะสมสำหรับการปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแล ให้พิจารณากิจกรรมที่เข้าทำการประเมินในด้านการนำไปปฏิบัติและประสิทธิผลของกิจกรรมที่สอดคล้องเกี่ยวข้องกับจริยธรรมขององค์กร รวมทั้งการกำกับดูแลด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีอยู่สามารถสนับสนุนวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ขององค์กรหรือไม่<sup>80</sup>

จากหลักการและข้อความคิดด้านการตรวจสอบภายในที่ได้กล่าวมาข้างต้น พิจารณาได้ว่าการตรวจสอบภายในมีจุดมุ่งหมายสำคัญที่จะก่อให้เกิดการปฏิบัติที่ดีที่ถูกต้องภายในองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นผู้ทำหน้าที่จะเป็นบุคคลที่มีความสำคัญในการที่จะนำเอาหลักการตรวจสอบภายในไปปฏิบัติเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนตลอดจนสร้างมูลค่าให้แก่องค์กรในระดับที่มีประสิทธิภาพ แม้ว่าการตรวจสอบภายในจะไม่ได้เป็นข้อบังคับที่ต้องจัดให้มีขึ้นในทุกๆองค์กร แต่อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารระดับสูง เจ้าของกิจการ ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร ได้เล็งเห็นถึงคุณค่าของระบบการตรวจสอบภายในที่ช่วยให้ความมั่นใจได้ว่าการบริหารงานจะบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนด

<sup>80</sup> สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น. 18.

### บทที่ 3

## หลักเกณฑ์และบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

จากที่ได้ศึกษาข้อความคิดด้านการตรวจสอบภายในต่างๆ ตลอดจนการศึกษา วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน โครงสร้างหน้าที่ ภารกิจงานด้านการตรวจสอบและกรอบการ ปฏิบัติงาน และหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน พิจารณาได้ว่าการ ตรวจสอบภายในมีความเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการขององค์กรผ่านวิธีการปฏิบัติด้านการ ตรวจสอบที่มีผู้ตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญ การตรวจสอบภายในได้เริ่มมีความสำคัญในยุคของ การที่องค์กรธุรกิจต่างๆได้ประสบปัญหาในด้านการบริหารงานภายในองค์กรที่ไม่มีประสิทธิภาพ และ การรั่วไหลของทรัพย์สินที่เกิดจากการทุจริตภายใน จึงได้มีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการ ตรวจสอบองค์กรในด้านต่างๆ เพื่อให้องค์กรมีการบริหารงานที่ถูกต้อง และไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ในภาพรวมของการกำกับดูแลกิจการ ทั้งนี้ มีบทบัญญัติทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ภายใน ที่จะทำการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางการศึกษาในด้านบทบาทและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน องค์กรมหาชนของไทยได้อย่างชัดเจนมากยิ่งขึ้น

### 3.1 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศ

เป็นที่ทราบแล้วว่า สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีการนำเอาระบบการตรวจสอบมาใช้ใน การตรวจสอบการดำเนินงานกิจการของกลุ่มองค์กรธุรกิจ โดยบริษัทขนาดใหญ่ได้มีการบริหารกิจการที่ไม่ ค่อยรัดกุมเท่าใดนักในยุคที่ยังไม่มีการตรวจสอบที่เข้มแข็ง จนกระทั่งสหรัฐอเมริกาประสบปัญหาทาง ภาวะเศรษฐกิจที่เกิดจากการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ เช่น Enron Corporation จึงทำให้มี การประกาศใช้กฎหมาย Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) หรือในภาษาไทยมีผู้ให้ความหมาย ว่าเป็นกฎหมายว่าด้วยการปฏิรูปการบัญชีของบริษัทมหาชนและการปกป้องผลประโยชน์ของนัก ลงทุน สาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดมาตรการในด้านของการปรับปรุงคุณภาพทางความ แม่นยำด้านบัญชีและความน่าเชื่อถือของข้อมูล และเพิ่มความสำคัญของการควบคุมภายใน และการ ให้มีการตรวจสอบภายใน และการกำกับดูแลกิจการ ที่ผู้บริหารระดับสูงจะต้องดำเนินการตามอย่าง เคร่งครัด ทั้งนี้ เจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายฉบับนี้ก็เพื่อป้องกันการฉ้อฉลและการทุจริตทาง บัญชี จึงได้มีการกำหนดบทลงโทษแก่องค์กรที่กระทำความผิด ซึ่งจะก่อให้เกิดความมั่นใจแก่ผู้ถือหุ้น

ตามหลักการกำกับดูแลกิจการ<sup>1</sup> ในกฎหมายฉบับนี้แบ่งออกเป็น 11 หมวด มีมาตราตั้งแต่ 101 – 1107 ทั้งนี้ มาตราที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในพิจารณาได้ดังนี้

- หมวดที่ 3 มาตรา 301 – 303 ความรับผิดชอบของบริษัท ซึ่งเป็นการกล่าวถึงการรายงานทางการเงิน และการจัดให้มีระบบควบคุมภายใน และการทำการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในทางการเงินที่มีอยู่

- หมวดที่ 4 มาตรา 401 – 409 ความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นการกล่าวถึงการจัดให้มีการประเมินประสิทธิผลของการควบคุม การให้ข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบของการควบคุมภายใน ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการประเมินผลควบคุมภายใน

ซึ่งหากพิจารณาแล้ว กฎหมายฉบับนี้ได้มุ่งเน้นการตรวจสอบทางการเงินเป็นหลัก และผู้มีบทบาทสำคัญคือผู้ตรวจสอบบัญชี แต่หากพิจารณาในภาพรวมของการตรวจสอบภายในแล้ว การตรวจสอบทางการเงินก็เป็นประเภทการตรวจสอบด้านหนึ่งที่เป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเช่นกัน กฎหมายฉบับนี้จึงไม่ได้กล่าวถึงการตรวจสอบภายในโดยตรง แต่ก็ถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่มีจุดมุ่งหมายสำคัญในการที่จะก่อให้เกิดแนวทางการดำเนินกิจกรรมการตรวจสอบ ซึ่งสามารถนำไปสู่การบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กรต่อไปได้

### 3.2 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในประเทศไทย

จากวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทยที่ได้ทำการศึกษา การตรวจสอบภายในโดยพื้นฐานแล้วมีหลักการมาจากการตรวจสอบบัญชี และการเล็งเห็นถึงความสำคัญของการจัดให้มีการตรวจสอบภายในขององค์กร จนทำให้มีการก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2532 ซึ่งสมาคมได้มีบทบาทสำคัญในการนำเอาหลักการมาตรฐานการตรวจสอบภายในและแนวปฏิบัติของการตรวจสอบในระดับสากลของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล หรือ IIA มาทำการเผยแพร่ในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม แม้สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยจะเป็นผู้มีบทบาทในการดำเนินนำเอาองค์ความรู้และวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในมาทำการเผยแพร่ให้แก่องค์กรต่างๆภายในประเทศไทย แต่ก็ไม่ได้มีอำนาจในการที่จะออกกฎหมายว่าด้วยเรื่องการตรวจสอบภายในให้มีผลบังคับใช้ได้ สำหรับในภาคเอกชน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นอีกหน่วยงานหนึ่งที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลการกำกับกิจการของ

---

<sup>1</sup> ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร, “Sarbanse-Oxley Act และการกำกับดูแลกิจการในต่างประเทศสู่ธรรมาภิบาลในประเทศไทย,” เล่มที่ 138, ปีที่ 35, *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, น. 95 (ตุลาคม – ธันวาคม 2556).

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จึงมีอำนาจหน้าที่ในการประกาศข้อกำหนดในด้านการให้บริษัทจดทะเบียนจะต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่มีผลบังคับใช้เฉพาะกับบริษัทที่ต้องการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หากพิจารณาในภาพรวมของการให้มีข้อกำหนดทางกฎหมายในด้านการตรวจสอบภายในแล้ว การตรวจสอบภายในยังเป็นเพียงเงื่อนไขสำหรับบางองค์กรธุรกิจที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

สำหรับหน่วยงานภาครัฐ หลังจากที่ได้มีการก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยและได้มีการเผยแพร่แนวคิดด้านการตรวจสอบภายใน จึงได้มีการเล็งเห็นถึงความสำคัญของการจัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในของหน่วยงานภาครัฐ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นคณะบุคคลตามกฎหมายที่ทำหน้าที่วินิจฉัยด้านการตรวจสอบการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐของประเทศไทย ได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่จะช่วยส่งผลต่อการดำเนินกิจการขององค์กรภาครัฐต่างๆ ในด้านการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินและทรัพย์สินให้เกิดประโยชน์สูงสุด จึงอาศัยอำนาจตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ในการตราบทบัญญัติทางกฎหมายด้านการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานภาครัฐ ตลอดจนวางหลักเกณฑ์และข้อบังคับเพื่อให้หน่วยงานภาครัฐต่างๆ ภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายดำเนินการปฏิบัติด้านการตรวจสอบภายในตามที่กำหนดใน “ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546” ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดสาระสำคัญในระเบียบดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

(1) ระเบียบข้อที่ 3 วรรคหนึ่ง (1) – (7) กำหนดให้ “หน่วยรับตรวจ” ตามระเบียบฉบับนี้ ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง หรือกรม หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือกฎหมายอื่น หน่วยงานอื่นของรัฐ หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุน และหน่วยงานอื่นใดหรือกิจการที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

(2) ระเบียบข้อที่ 3 วรรคสองถึงวรรคเก้า กำหนดความหมายของ “หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น” “ผู้กำกับดูแล” “ผู้รับตรวจ” “ฝ่ายบริหาร” “คณะกรรมการตรวจสอบ” “หน่วยงานตรวจสอบภายใน” และ “ผู้ตรวจสอบภายใน”

<sup>2</sup> ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546

(3) ระเบียบข้อที่ 3 วรรคหก กำหนดความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน หมายความว่า กิจกรรมที่ดำเนินการอย่างเป็นอิสระและเป็นกลางที่หน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจและให้คำแนะนำปรึกษาเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงาน การตรวจสอบภายในช่วยให้หน่วยรับตรวจบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและมีระเบียบแบบแผนที่ดี”

(4) ระเบียบข้อที่ 4 ถึง 8 กำหนดหลักการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจ ในด้านการส่งแผนการตรวจสอบประจำปีและแผนการตรวจสอบเฉพาะ การส่งรายงานผลการตรวจสอบที่มีข้อตรวจพบที่สำคัญ และให้ผู้รับตรวจของหน่วยงานรับตรวจกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขอความร่วมมือ ตลอดจนให้มีการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจให้สอดคล้องตามมาตรฐานการควบคุมที่กำหนด

(5) ระเบียบข้อที่ 9 ถึง 11 กำหนดหลักการและเงื่อนไขที่หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ และการให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้ระเบียบนี้

จากข้อกำหนดในระเบียบ จะพิจารณาได้ว่าระเบียบฉบับนี้ได้มีผลบังคับใช้ครอบคลุมกับหน่วยงานของรัฐตั้งแต่ กระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนภูมิภาค องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ ตลอดจนหน่วยงานรัฐอื่นๆที่รวมถึงองค์การมหาชนด้วย นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของมาตรฐานการตรวจสอบภายใน จึงได้มีการกำหนด “แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน” ตามแนบท้ายระเบียบฉบับนี้ในด้านมาตรฐานการตรวจสอบ โดยวางแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานไว้ว่า ในกรณีหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่เป็นเจ้าสังกัดในระดับกระทรวงหรือเทียบเท่าของหน่วยงานภาครัฐส่วนต่างๆ เช่น มีการตราระเบียบในด้านการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานนั้นๆ ให้หน่วยงานดำเนินการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบตามที่กำหนดในระเบียบนั้น แต่ในกรณีที่ระเบียบด้านการตรวจสอบภายในไม่ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบให้ผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานนั้นปฏิบัติตาม ให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่กำหนดโดย IIA ฉบับล่าสุด ที่ทำการเผยแพร่โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติไว้ทั้งหมด 9 ข้อ โดยแบ่งเป็นหมวดขอบเขตการตรวจสอบภายใน ข้อ 1 – 6 และหมวดการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายใน ข้อที่ 7 – 9 โดยแนวทางการปฏิบัติทั้ง 9 ข้อ เป็นการกำหนดให้หน่วยงานรับตรวจตามระเบียบฉบับนี้ดำเนินการจัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดีที่มีลักษณะสอดคล้องกับมาตรฐานสากล เป็นต้นว่า กำหนดโครงสร้างและสายบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ขึ้นตรงกับผู้บริหารระดับสูง กำหนดลักษณะงานตรวจสอบภายในที่ครอบคลุมกับการบริหารความ

เสียง ควบคุมภายใน และการกำกับดูแล ตลอดจนการกำหนดหลักความเป็นอิสระ ความประพฤติ และการวางแผนทางการตรวจสอบตามมาตรฐานการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตาม จากแนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนดให้หน่วยงาน รับตรวจสอบที่สามารถที่จะกำหนดให้การปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภายในเป็นไปตามมาตรฐานการ ตรวจสอบที่หน่วยงานเจ้าสังกัดเป็นผู้กระเปียบว่าด้วยการตรวจสอบภายในของหน่วยงานนั้นได้ ซึ่ง ในหน่วยงานภาครัฐได้มีการออกกระเปียบในด้านกรตรวจสอบภายในเพื่อบังคับใช้ให้เหมาะสมกับ หน่วยงานของตนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในของหน่วยงานภาครัฐต่างๆ มี ดังนี้

(1) ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2551 เป็นกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในของหน่วยงานส่วนราชการ ที่กระทรวงการคลังได้ดำเนินการ ตราขึ้นเพื่อให้มีผลบังคับใช้กับส่วนราชการในระดับ กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่มีฐานะ เทียบเท่า และจังหวัด ซึ่งระเบียบดังกล่าวได้มีการออกข้อกำหนดต่างๆที่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง กับบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่

- กำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงต่อหัวหน้า ส่วนราชการ โดยหัวหน้าส่วนราชการสามารถสั่งการให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานอื่นได้ตามสมควร แก่กรณี แต่จะต้องไม่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในขาดความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในงานหรือ กิจกรรมที่เข้าทำการตรวจสอบ<sup>3</sup>

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ จะต้องไม่มีส่วนได้ ส่วนเสียในงานหรือกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องสามารถปฏิบัติงาน ด้านการตรวจสอบได้อย่างอิสระ ปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายการจัดการภายในองค์กรหรือบุคคล ใด และให้ผู้ตรวจสอบภายในมีสิทธิที่จะเข้าถึงบุคคล ข้อมูล เอกสารหลักฐาน ตลอดจนทรัพย์สินต่างๆ และให้รวมถึงสามารถที่จะเข้าร่วมประชุมกับผู้บริหารภายในในเรื่องที่เกี่ยวกับนโยบายและการ ดำเนินงานของส่วนราชการ เพื่อให้ได้ทราบข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน<sup>4</sup>

- กำหนดให้ส่วนราชการอาจแต่งตั้งผู้ที่เหมาะสมจากภายในหน่วยงาน หรือจาก ส่วนราชการอื่นมาปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน หรือจ้างผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกมาปฏิบัติงานได้

<sup>3</sup> ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2551 ข้อ 6 และ ข้อ 8.

<sup>4</sup> เฟื่องอ้าง, ข้อ 9 และ ข้อ 10.

ในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญ และความสามารถเฉพาะทางมาร่วมปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน<sup>5</sup>

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบตรวจสอบหน่วยงานรับตรวจของส่วนราชการที่ลดหลั่นตามลำดับสถานะของหน่วยรับตรวจ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการระดับกระทรวง รับผิดชอบตรวจสอบส่วนราชการภายใต้สังกัดกระทรวง ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการระดับกรม รับผิดชอบตรวจสอบราชการบริหารส่วนกลางที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในส่วนกลาง ส่วนภูมิภาคหรือต่างประเทศ และผู้ตรวจสอบภายในของจังหวัด รับผิดชอบตรวจสอบราชการบริหารส่วนภูมิภาค<sup>6</sup>

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติตามด้านการตรวจสอบภายในให้ เป็นไปตามกฎบัตรการตรวจสอบภายในและแผนงานที่กำหนด มีการประกันคุณภาพงานด้านการตรวจสอบภายใน ตลอดจนปฏิบัติตามให้เป็นไปตามมาตรฐานและคู่มือแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลาง แต่หากไม่ได้กำหนดไว้ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล นอกจากนี้ ขอบเขตงานด้านการตรวจสอบภายในจะต้องครอบคลุมถึงการตรวจสอบวิเคราะห์ การประเมินความเสี่ยงพอและ ประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงของส่วนราชการ<sup>7</sup>

จากข้อระเบียบดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนของการนำไปปฏิบัติในด้าน มาตรฐานการตรวจสอบภายใน กระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลาง ได้ดำเนินการจัดทำมาตรฐาน การตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ เพื่อให้เป็นกรอบ แนวทางการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเป็นสากล มีความน่าเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับของส่วนราชการมาก ยิ่งขึ้น<sup>8</sup> นอกเหนือจากประเด็นด้านการกำหนดบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของ ส่วนราชการแล้ว ในระเบียบดังกล่าวยังได้มีการกำหนดให้หน่วยรับตรวจจะต้องมีหน้าที่ในการให้ ความร่วมมือและอำนวยความสะดวกต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งแจ้งตอบข้อซักถาม ต่างๆ ตลอดจนจะต้องจัดทำบัญชีและจัดเก็บเอกสารที่เป็นระบบ จัดเตรียมรายละเอียดแผนงานหรือ โครงการเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามให้ถือว่าเป็น

<sup>5</sup> เฟิงอ้วง, ข้อ 11.

<sup>6</sup> เฟิงอ้วง, ข้อ 12.

<sup>7</sup> เฟิงอ้วง, ข้อ 13 และ ข้อ 14.

<sup>8</sup> หนังสือกรมบัญชีกลาง ที่ กค 0408.2/ว366 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2554 เรื่อง มาตรฐาน การตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

การจงใจไม่ปฏิบัติตามหรือละเลยการปฏิบัติหน้าที่ หัวหน้าส่วนราชการสามารถพิจารณาตามสมควรแก่กรณีได้<sup>9</sup>

(2) ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยคณะกรรมการตรวจสอบและหน่วยตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2555 เป็นกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ที่กระทรวงการคลังได้ดำเนินการตราขึ้นเพื่อให้มีผลบังคับใช้กับหน่วยงานรัฐวิสาหกิจตามที่กำหนดไว้ในระเบียบ โดยที่ระเบียบดังกล่าวได้มีการออกข้อกำหนดต่างๆที่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่

- กำหนดให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ โดยประธานกรรมการตรวจสอบและกรรมการตรวจสอบให้แต่งตั้งจากกรรมการรัฐวิสาหกิจแห่งนั้น ให้มีกรรมการอย่างน้อยหนึ่งคนที่มีความรู้ความเข้าใจและมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน เพื่อทำการสอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการจัดทำกฎบัตรว่าด้วยการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจสอบให้สอดคล้องกับขอบเขตความรับผิดชอบในการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจ ดำเนินการสอบทานให้รัฐวิสาหกิจมีระบบการตรวจสอบภายในที่ดี และพิจารณาความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนเสนอแนะต่อคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจในการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้าย เลื่อนขั้นและตำแหน่ง และประเมินผลงานของหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน<sup>10</sup>

- กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถเสนอคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณานำเสนอต่อคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจ ในกรณีให้มีการว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องในการปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบภายใน หากมีกรณีจำเป็นที่จะต้องอาศัยความรู้และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ<sup>11</sup>

- กำหนดให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ให้หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ แต่หากในการบริหารทั่วไปของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ให้หน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด เว้นแต่ในกรณีการแต่งตั้ง โยกย้าย ถอดถอน เลื่อนขั้นและตำแหน่ง และการประเมินผลของหัวหน้าหน่วยตรวจสอบ

---

<sup>9</sup> ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยคณะกรรมการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2551 ข้อ 16.

<sup>10</sup> ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยคณะกรรมการตรวจสอบและหน่วยตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2555 ข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 8 ข้อ 9 และข้อ 10.

<sup>11</sup> เพิ่งอ้าง, ข้อ 12 และ ข้อ 20.



ภายใน โดยที่ผู้บริหารสูงสุดสามารถนำเสนอความเห็นประกอบการพิจารณาพร้อมกับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อนำเสนอต่อคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจ<sup>12</sup>

- กำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องจัดทำกฎบัตรว่าด้วยการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับขอบเขตความรับผิดชอบในการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจ โดยกฎบัตรจะต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ และจะต้องจัดให้มีการประเมินตนเองเป็นประจำทุกปีตามแบบที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ<sup>13</sup>

- กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีคุณวุฒิขั้นต่ำระดับปริญญาตรี และจะต้องมีคุณสมบัติในด้านความรู้ความเข้าใจและความสามารถที่จำเป็นต่องานด้านการตรวจสอบ มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย มติคณะรัฐมนตรี ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจที่ต้องปฏิบัติตาม ความรู้ในการปฏิบัติงานในรัฐวิสาหกิจ การประเมินความเสี่ยง และการควบคุมภายใน นอกจากนี้ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระและไม่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ และต้องไม่ตรวจสอบงานที่ตนเคยปฏิบัติหน้าที่บริหารภายในระยะเวลาหนึ่งปีก่อนการตรวจสอบ<sup>14</sup>

- กำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในตรวจสอบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกระบวนการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลกิจการที่ดี ตลอดจนตรวจสอบรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ โอกาสเกิดการทุจริต และให้รายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารสูงสุดหากพบกรณีมีข้อบกพร่อง ข้อสงสัยว่ามีการฝ่าฝืนระเบียบและการกระทำที่อาจส่งผลกระทบต่อรัฐวิสาหกิจอย่างร้ายแรง นอกจากนี้ ในกรณีปฏิบัติงานอื่นที่ผู้บริหารสูงสุดมอบหมาย ให้ปฏิบัติงานตามความเห็นชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยจะต้องไม่กระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน<sup>15</sup>

จากข้อระเบียบดังกล่าวข้างต้น สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจได้ดำเนินการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจให้สอดคล้องกับระเบียบรวมทั้งให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่กำหนดโดย IIA นอกจากนี้ ในระเบียบดังกล่าวยังได้กำหนดให้หน่วยงานภายในรัฐวิสาหกิจให้ความร่วมมือแก่ผู้ตรวจสอบภายในในการให้ข้อมูล ตอบข้อซักถาม ตลอดจนการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานที่พร้อมให้

<sup>12</sup> เพิ่งอ้าง, ข้อ 17.

<sup>13</sup> เพิ่งอ้าง, ข้อ 18 และ ข้อ 19.

<sup>14</sup> เพิ่งอ้าง, ข้อ 23 และ ข้อ 24.

<sup>15</sup> เพิ่งอ้าง, ข้อ 25.

ทำการตรวจสอบได้ แต่ไม่ได้มีการกำหนดให้มีการพิจารณาสาเหตุโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด ดังเช่นระเบียบของส่วนราชการ

(3) ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2545 เป็นกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ออกโดยกระทรวงมหาดไทย เพื่อให้มีผลบังคับใช้กับองค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล และองค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งระเบียบดังกล่าวมีข้อกำหนดที่เป็นสาระสำคัญในด้านบทบาทการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่

- กำหนดแนวทางการตรวจสอบภายในที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆด้วยเทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายในที่เป็นที่ยอมรับ การประเมินการตรวจสอบระบบการปฏิบัติงานต่างๆทั้งในด้านระบบงบประมาณ การเงิน และการพัสดุ และให้ข้อเสนอแนะแก่ผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง โดยต้องมีการเสนอความเห็นในการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ รวมทั้งปฏิบัติหน้าที่ในการประสานงานกับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ตรวจสอบภายในซึ่งผู้ว่าราชการหรือปลัดกระทรวงมหาดไทยแต่งตั้ง<sup>16</sup>

- กำหนดให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในตามที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และเป็นไปตามคู่มือการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่กระทรวงการคลังกำหนด และหากกรณีไม่มีการกำหนดไว้ให้เป็นไปตามมาตรฐานและคู่มือการตรวจสอบภายในของกระทรวงการคลัง<sup>17</sup>

สำหรับในส่วนของการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานตามโครงสร้างแบ่งส่วนราชการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานที่เป็นกิจการที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบริหารหรือกำกับดูแลซึ่งถือว่าเป็นหน่วยรับตรวจนั้น ให้ดำเนินการให้ความร่วมมือแก่ผู้ตรวจสอบภายใน มีการให้ข้อมูลและตอบข้อซักถาม มีการจัดเก็บระบบเอกสารที่เหมาะสม และจัดเตรียมรายละเอียดแผนงานหรือโครงการเพื่อประโยชน์ในการทำการตรวจสอบ โดยหากเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามให้ถือว่าเป็นการจงใจไม่ปฏิบัติตามหรือละเลยการปฏิบัติหน้าที่ ผู้บริหารท้องถิ่นสามารถพิจารณาตามสมควรแก่กรณีได้

(4) ระเบียบกรุงเทพมหานครว่าด้วยการตรวจสอบภายในของกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2548 เป็นกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในที่กรุงเทพมหานครได้กำหนดขึ้นเพื่อให้เป็นข้อกำหนด

<sup>16</sup> ระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2545 ข้อ 6.

<sup>17</sup> เฟิงอ้วง, ข้อ 7.

ในด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของกรุงเทพมหานคร โดยมีสาระสำคัญในด้านบทบาทของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนี้

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีคุณสมบัติตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งหน้าที่ที่คณะกรรมการข้าราชการกรุงเทพมหานครกำหนด โดยให้หน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในที่ปลัดกรุงเทพมหานครแต่งตั้งมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับปลัดกรุงเทพมหานคร และผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็นในด้านการตรวจสอบ จะต้องไม่เป็นกรรมการในคณะกรรมการใดๆที่จะมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและให้ความเห็น รวมทั้งกำหนดให้ในกรณีที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ปลัดกรุงเทพมหานครสามารถแต่งตั้งผู้ที่มีความเหมาะสมจากหน่วยงานหรือส่วนราชการอื่น หรือจ้างผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกมาปฏิบัติงานได้<sup>18</sup>

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆด้วยเทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายในที่เป็นที่ยอมรับ การประเมินการตรวจสอบระบบการปฏิบัติงานต่างๆทั้งในด้านระบบงบประมาณ การเงิน และการพัสดุ และให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง ตลอดจนตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานตามแผนงาน งานหรือโครงการที่มีความสำคัญต่อผลสำเร็จของนโยบาย งานหรือโครงการที่ได้รับนโยบายให้ติดตามกำกับดูแลเป็นกรณีพิเศษ และงานหรือโครงการที่มีความเสี่ยงสูงที่อาจจะเกิดความเสียหายต่อราชการ โดยคณะกรรมการตรวจสอบได้ทำการมอบหมาย และผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ปลัดกรุงเทพมหานคร หรือคณะกรรมการตรวจสอบ ที่นอกเหนือไปจากแผนการตรวจสอบประจำปี<sup>19</sup>

- กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานและคู่มือการตรวจสอบภายในของกรุงเทพมหานคร กรณีที่ไม่ได้กำหนดไว้ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลาง หรือของสมาคมวิชาชีพการตรวจสอบภายในในประเทศหรือต่างประเทศ<sup>20</sup> ซึ่งในกรณีนี้หมายถึงให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล

<sup>18</sup> ระเบียบกรุงเทพมหานครว่าด้วยการตรวจสอบภายในของกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2548 ข้อ 6 ข้อ 7 และข้อ 8.

<sup>19</sup> เฝ้าอ้าง, ข้อ 9.

<sup>20</sup> เฝ้าอ้าง, ข้อ 11.

สำหรับในส่วนของการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานครและส่วนราชการตามประกาศการแบ่งส่วนราชการภายใน ให้รวมถึงการพาณิชย์ของกรุงเทพมหานคร และหน่วยงานอื่นที่กรุงเทพมหานครเข้าไปบริหารจัดการ หรือถือสัดส่วนหุ้นหรือเงินลงทุนเกินกว่ากึ่งหนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นหน่วยรับตรวจ ให้ดำเนินการให้ความร่วมมือแก่ผู้ตรวจสอบภายใน มีการให้ข้อมูลและตอบข้อซักถาม มีการจัดเก็บระบบเอกสารที่เหมาะสม และจัดเตรียมรายละเอียดแผนงานหรือโครงการเพื่อประโยชน์ในการทำการตรวจสอบ โดยหากเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามให้ถือว่าเป็นการจงใจไม่ปฏิบัติตามหรือละเลยการปฏิบัติหน้าที่ปลัดกรุงเทพมหานครสามารถพิจารณาตามสมควรแก่กรณีตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการกรุงเทพมหานครที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น<sup>21</sup>

จากที่ได้พิจารณากฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในของหน่วยงานภาครัฐทั้งในส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกรุงเทพมหานครที่เป็นองค์กรปกครองพิเศษ จะพบว่าหน่วยงานดังกล่าวได้ดำเนินการจัดให้มีข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ในทางกฎหมายเพื่อให้เป็นการวางกรอบการปฏิบัติงาน บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติงานให้กับหน่วยงานนั้นๆ โดยพิจารณาให้มีความเหมาะสมกับลักษณะการบริหารงานของหน่วยงานและระเบียบปฏิบัติอื่นใดที่มีผลต่อหน่วยงาน ซึ่งเมื่อพิจารณารายละเอียดของข้อกำหนดด้านการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ จะพบว่าได้ดำเนินการวางหลักเกณฑ์ในด้านสายการบังคับบัญชาของผู้ตรวจสอบภายในที่ขึ้นตรงกับหัวหน้าส่วนราชการ รวมทั้งกำหนดเงื่อนไขที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีการปฏิบัติงานและการให้ความเห็นต่อการตรวจสอบที่เป็นอิสระ มีการปฏิบัติงานตามที่หัวหน้าส่วนราชการมอบหมาย กำหนดให้หน่วยงานรับตรวจจะต้องไม่ละเลยต่อการให้ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายใน และมีการจัดทำมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่อ้างอิงตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล สำหรับในส่วนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและกรุงเทพมหานคร ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกับส่วนราชการในด้านแนวทางการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในต่างๆ อย่างไรก็ตาม ในด้านการกำหนดสายการบังคับบัญชาของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ได้มีการกำหนดไว้ ส่วนผู้ตรวจสอบภายในของกรุงเทพมหานครกำหนดให้มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับปลัดกรุงเทพมหานคร รวมทั้งการกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและกรุงเทพมหานครสามารถยึดถือมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่กำหนดโดยกรมบัญชีกลางมาปฏิบัติ ในกรณีที่ไม่ได้มีการจัดทำมาตรฐานหรือคู่มือการตรวจสอบภายในของหน่วยงานไว้โดยตรง

<sup>21</sup> เฟิงอ้วง, ข้อ 13.

ในด้านหลักเกณฑ์ทางกฎหมายของรัฐวิสาหกิจจะพบว่า ได้มีการวางกรอบแนวทางการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในและองค์ประกอบที่เกี่ยวข้อง เช่น ในด้านการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่จะต้องใช้อำนาจหน้าที่ด้านการตรวจสอบหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ และการเป็นผู้บังคับบัญชาการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง ในด้านหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในให้มีสายการบังคับบัญชาที่เป็นลักษณะการบริหารงานทั่วไปที่ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุดของรัฐวิสาหกิจ กำหนดคุณสมบัติขั้นต่ำและคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจจะต้องพึงมี ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ทำให้บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจมีความชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น ในด้านแนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายในและการกำหนดให้หน่วยรับตรวจให้ร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายในถือว่ามีความคล้ายคลึงกันกับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกรุงเทพมหานคร

จากหลักเกณฑ์ทางกฎหมายดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า หน่วยงานภาครัฐต่างๆมีเจตนารมณ์ในการที่จะให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในช่วยในการกำกับดูแลการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ ภายใต้ระเบียบที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และนำเอามาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับการบริหารงาน เพื่อช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้หน่วยงานมีระบบการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ ตลอดจนประเมินผลการปฏิบัติงานและให้ข้อเสนอแนะที่หน่วยงานภาครัฐจะได้นำไปปรับปรุงให้เกิดความเหมาะสมกับการบริหารงานต่อไป ดังนั้น หลักเกณฑ์ทางกฎหมายด้านการตรวจสอบภายในที่มีผลบังคับใช้กับหน่วยงานภาครัฐแต่ละประเภทที่เป็นการเฉพาะ จะช่วยทำให้เกิดการกำกับดูแลระบบการตรวจสอบภายในให้สามารถตอบสนององในด้านการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่สอดคล้องตามเป้าหมายที่กำหนด

### 3.2 ข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

(1) หลักการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546

จากที่ได้พิจารณากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในที่บังคับใช้กับหน่วยงานภาครัฐ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ถือได้ว่าเป็นกฎหมายกลางที่บังคับใช้กับหน่วยงานภาครัฐตามที่ได้มีการบัญญัติไว้ในระเบียบข้อที่ 3 ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น ซึ่งหมายความรวมถึงองค์การมหาชนเช่นเดียวกัน ดังนั้น แนวทางการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน ตลอดจนเงื่อนไขที่มีการกำหนดไว้ภายใต้บทบัญญัติของระเบียบ

ดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นข้อบังคับทางกฎหมายที่องค์การมหาชนจะต้องปฏิบัติตาม อย่างไรก็ตาม ระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดไว้ว่ากรณีที่หน่วยงานเจ้ากระทรวงหรือหน่วยงานต้นสังกัดของหน่วยงานภาครัฐกำหนดให้มีระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภายในที่บังคับใช้กับหน่วยงานนั้นๆ ก็สามารถที่จะกำหนดให้มีมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมกับรูปแบบการบริหารงานได้

เมื่อพิจารณาข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนแล้ว องค์การมหาชนไม่ได้มีระเบียบที่เป็นกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนดังเช่นส่วนราชการ และองค์กรกระจายอำนาจอื่น ได้แก่ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกรุงเทพมหานคร ดังนั้น องค์การมหาชนจึงจะต้องยึดถือระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นกฎหมายกลางมากำกับการบริหารงานด้านตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ตลอดจนการนำเอามาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลที่กำหนดโดย IIA ที่เป็นฉบับล่าสุดมายึดถือเป็นข้อกำหนดบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน ซึ่งเมื่อพิจารณาสาระสำคัญของระเบียบดังกล่าว โดยได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในตามแนบท้ายระเบียบไว้ทั้งหมด 9 แนวทาง ซึ่งองค์การมหาชนควรจะต้องดำเนินการในด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน สรุปแนวทางได้ดังนี้

- ผู้กำกับดูแลองค์การมหาชน จะต้องทำหน้าที่รับผิดชอบสูงสุดในการกำกับให้การบริหารขององค์การมหาชนจะต้องมีระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน<sup>22</sup> โดยจะต้องพิจารณาวินิจฉัยข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะตามรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน และต้องพิจารณาสั่งการให้ดำเนินการให้เหมาะสมและทันเวลา

- ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องรับผิดชอบในการประเมินความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานหน่วยงานรับตรวจภายใน และกำหนดขอบเขตการตรวจสอบที่ครอบคลุมถึงระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง และติดตามแผนการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจภายใน พิจารณาถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญแต่ไม่ควรมีหน้าที่รับผิดชอบในการป้องกันหรือค้นหาการทุจริต และให้มีหน้าที่ตรวจสอบและประเมินความเพียงพอของมาตรฐานการควบคุมภายในที่ผู้บริหารขององค์การมหาชนกำหนด

- หน่วยงานการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนควรอยู่ในโครงสร้างการแบ่งส่วนงานของภายในองค์การมหาชนอย่างเป็นทางการ มีสถานภาพที่สูงพอที่จะปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่

<sup>22</sup> โปรดดูเชิงอรรถที่ 52 ในบทที่ 2 น. 29.

โดยให้มีสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุดขององค์การมหาชน หรือผู้มีอำนาจตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์การมหาชนได้กำหนดไว้ ทั้งนี้ ในกรณีไม่ได้มีการจัดสรรอัตรากำลังของด้านตรวจสอบภายในหรือไม่เพียงพอ อาจมอบหมายบุคลากรภายในขององค์การมหาชนที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในการมาทำหน้าที่ตรวจสอบภายในตามที่เห็นสมควร โดยบุคลากรดังกล่าวจะต้องมีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงและปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในอย่างเต็มเวลา รวมทั้งหน่วยงานการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องมีกฎบัตรการตรวจสอบภายใน จัดทำแผนการตรวจสอบภายใน

- ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนต้องมีความเป็นอิสระจากกิจกรรมที่ตรวจสอบ โดยมีสถานภาพที่สามารถปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างเป็นอิสระตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ ปราศจากอคติ มีความเป็นกลางและมีจรรยาบรรณ

จากแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่แนบท้ายระเบียบดังกล่าว พิจารณาได้ว่าองค์การมหาชนที่ถือว่าเป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายควรจะต้องมีการจัดให้มีขอบเขตของการตรวจสอบภายในของแต่ละองค์การมหาชนให้เป็นไปตามแนวทางที่กำหนด ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นหลักการปฏิบัติขั้นต่ำที่องค์การมหาชนจะต้องจัดให้มี อย่างไรก็ตาม แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ถือว่าเป็นกรอบที่องค์การมหาชนจะสามารถนำไปปรับใช้ให้เหมาะสม ซึ่งหมายถึงองค์การมหาชนแต่ละแห่งจะต้องดำเนินการนำเอาแนวทางดังกล่าวไปกำหนดขอบเขตการตรวจสอบภายใน ตลอดจนกำหนดบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละองค์การมหาชนเอง ดังนั้น องค์การมหาชนแต่ละแห่งจึงจะต้องมีการกำหนดบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนแต่ละแห่ง โดยให้ผู้บริหารองค์การมหาชนพิจารณาตามแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นมาตรฐานการปฏิบัติที่เป็นพื้นฐานขั้นต่ำสุดที่ควรต้องมี ซึ่งย่อมาหมายความว่าองค์การมหาชนแต่ละแห่งจะมีข้อกำหนดด้านการตรวจสอบภายในที่แตกต่างกันตามดุลยพินิจของผู้บริหารองค์การมหาชน

## (2) หลักการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน

นอกเหนือไปจากหลักเกณฑ์ทางกฎหมายในด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องปฏิบัติตามแล้ว เมื่อได้มีการพิจารณากฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน จะพบว่าข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ในด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายแม่บทขององค์การมหาชน “พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542” โดยกฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายแม่บทของการจัดให้มีองค์การมหาชนที่ถือว่าเป็นหน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะให้แก่ภาคประชาชน

ตามที่รัฐได้มอบหมาย สาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้จึงเป็นการวางหลักการของการจัดตั้งองค์การมหาชนและอำนาจหน้าที่ต่างๆ อย่างไรก็ตาม ในข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนนั้นได้มีการสอดแทรกบัญญัติไว้ในบางมาตรา และเนื่องจากกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนได้บัญญัติขึ้นก่อนระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้นบทบัญญัติด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจึงมีขึ้นก่อนที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบ ซึ่งพิจารณาได้ดังนี้

- มาตรา 24 (3) (ฉ) แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 กำหนดไว้ว่าให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่และระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

- มาตรา 31 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 กำหนดไว้ว่าให้ผู้อำนวยการขององค์การมหาชนเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนทุกตำแหน่ง

- มาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 กำหนดให้การบัญชีขององค์การมหาชนมีการจัดทำตามหลักสากลตามแบบและหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด และต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี และการพัสดุ ขององค์การมหาชน และรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการทราบอย่างน้อยปีละครั้ง ต่อมาในวรรคสองของมาตรากำหนดไว้ว่า ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น สามารถพิจารณาได้ว่า พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนได้กำหนดให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนเป็นผู้กำหนดขอบเขตและอำนาจหน้าที่การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยให้การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบมีการรายงานที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการขององค์การมหาชน แต่ในขณะเดียวกันให้ถือว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ใต้บังคับบัญชาของผู้อำนวยการขององค์การมหาชนเช่นเดียวกันกับเจ้าหน้าที่และลูกจ้างอื่นๆ และในด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบจะต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการเงิน การบัญชี และการพัสดุ และรายงานผลต่อคณะกรรมการทราบอย่างน้อยปีละครั้ง ซึ่งหากพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวกับบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนแล้ว สามารถสรุปได้ดังนี้

- ด้านการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน คณะกรรมการขององค์การมหาชนจะเป็นผู้กำหนดขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยให้มีการตรวจสอบภายในในด้านการบัญชี การเงิน และการพัสดุตามที่บัญญัติไว้ ซึ่งหมายความว่าคณะกรรมการของแต่ละองค์การ



มหาชนจะเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตและอำนาจหน้าที่การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่เหมาะสมกับองค์การมหาชนนั้นๆ

- ด้านสายการบังคับบัญชา ให้ผู้อำนวยการขององค์การมหาชนเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายใน แต่ในด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบให้ผู้ตรวจสอบภายในรายงานขึ้นตรงต่อคณะกรรมการขององค์การมหาชน ซึ่งหมายความว่าผู้อำนวยการจะเป็นผู้บังคับบัญชาในการบริหารงานทั่วไปที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบให้อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาและสั่งการของคณะกรรมการขององค์การมหาชน

จากหลักเกณฑ์และบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่มีการบัญญัติไว้ในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 และพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 สามารถพิจารณาความสอดคล้องของบทบัญญัติบางประการ เช่น ระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามแนวทางที่แนบท้ายตามระเบียบ โดยกำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในมีสถานะที่สูงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเต็มที่ ให้มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุดหรือผู้อำนวยการตามกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนที่มีการบัญญัติไว้ตั้งแต่เดิมก่อนที่ระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะกำหนด โดยให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนซึ่งเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายเป็นผู้กำหนดขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในและให้ผู้ตรวจสอบภายในรายงานการปฏิบัติหน้าที่ที่ขึ้นตรงกับคณะกรรมการโดยตรง อย่างไรก็ตาม ด้วยระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการกำหนดให้นำแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไปปฏิบัติ โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีการตรวจสอบตามหลักว่าด้วยความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมตามมาตรฐานสากล ตลอดจนการปฏิบัติงานการตรวจสอบในด้านต่างๆที่ครอบคลุมกับการประเมินความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล ซึ่งในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนกำหนดเพียงจะต้องให้มีการตรวจสอบในด้านการบัญชี การเงิน และการพัสดุ โดยถือว่าเป็นพื้นฐานการตรวจสอบภายในที่จะต้องพึงปฏิบัติ ดังที่ได้ศึกษาข้อกำหนดและกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของการกำหนดบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน สรุปได้ว่า ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 เป็นบทบัญญัติทางกฎหมายด้านการตรวจสอบภายในที่มีผลบังคับใช้กับหน่วยงานภาครัฐและรวมถึงบังคับใช้กับองค์การมหาชน โดยระเบียบฉบับนี้กำหนดในด้านมาตรฐานการปฏิบัติการตรวจสอบที่อ้างอิงตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล จึงถือได้ว่าเป็นกฎหมายกลางในด้านการตรวจสอบภายในของหน่วยงานภาครัฐ โดยหน่วยงานภาครัฐสามารถกำหนดระเบียบและมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบ

ภายในที่เหมาะสมกับหน่วยงานเป็นการเฉพาะได้ ซึ่งองค์การมหาชนก็ได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายในไว้ในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 อยู่บางประการ แต่หากพิจารณาความครบถ้วนของหลักเกณฑ์ที่กำหนดบทบาทหน้าที่การตรวจสอบภายในที่เหมาะสมกับองค์การมหาชนที่เป็นการเฉพาะหรือโดยตรงนั้น ยังไม่มีกฎหมายฉบับใดที่วางหลักการในด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่ชัดเจนต่อการนำไปปฏิบัติ จึงทำให้องค์การมหาชนมีการกำหนดแนวทางการตรวจสอบภายในที่แตกต่างกันไปตามดุลยพินิจของคณะกรรมการแต่ละองค์การมหาชนเพื่อให้บทบาทการตรวจสอบภายในมีส่วนสำคัญในการที่จะส่งเสริมและสนับสนุนให้องค์การมหาชนมีการดำเนินงานที่เหมาะสมและนำไปสู่การบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้



## บทที่ 4

### การตรวจสอบภายในกับการบริหารองค์การมหาชนในแนวองค์การของรัฐรูปแบบใหม่

จากที่ได้ทำการศึกษาหลักการตรวจสอบภายในทั่วไปและบทบัญญัติทางกฎหมายในด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะเห็นได้ว่า การตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อการบริหารกิจการต่างๆขององค์กรให้เป็นไปอย่างเรียบร้อย ตลอดจนยังช่วยส่งเสริมจริยธรรมในการปฏิบัติงานของทั้งผู้บริหารตลอดจนผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กรต่างๆ ทั้งนี้ บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนนั้นว่ามีความจำเป็นและมีความสำคัญต่อการบริหารงานขององค์การมหาชน เนื่องจากองค์การมหาชนมีวัตถุประสงค์ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อให้จัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้าน โดยกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนที่ถือว่าเป็นกฎหมายแม่บทคือ พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่ได้มีการวางหลักเกณฑ์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนและพันธกิจที่องค์การมหาชนจะต้องดำเนินงานตามที่ได้รับมอบหมาย โดยเป็นกฎหมายที่ได้มีการตราขึ้นมากกว่า ทศวรรษ จึงมีองค์การมหาชนหลายแห่งเกิดขึ้นภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายที่วางไว้ อย่างไรก็ตาม การดำเนินกิจการขององค์การมหาชนถือว่าเป็นองค์การของรัฐรูปแบบใหม่ที่อาศัยความคล่องตัวในการบริหารงาน การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพจะเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงการบริหารจัดการระบบการบริหารภายในขององค์การมหาชนที่มีความหลากหลายในภารกิจ ในการบริหารงานภาครัฐแนวใหม่ จึงได้มีการมุ่งความสำคัญไปที่การประเมินความคุ้มค่าของการดำเนินกิจการขององค์การมหาชน จึงเป็นผลให้มีการตราพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ซึ่งมีข้อกำหนดที่เข้มงวดในด้านการตรวจสอบและประเมินผลมากยิ่งขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องเข้ามา มีบทบาทสำคัญต่อการกำกับดูแลกิจการขององค์การมหาชนในระดับที่มีประสิทธิภาพ ดังนั้น ในการศึกษาถึงความสำคัญของการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน จึงจำเป็นที่จะต้องเข้าใจว่าองค์การมหาชนมีภาระหน้าที่และพันธกิจใดตามกฎหมายที่กำหนด ตลอดจนข้อจำกัดและข้อกำหนดด้านการตรวจสอบการดำเนินกิจการ เพื่อที่จะเข้าใจได้ว่าการตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในด้านใดและอย่างไรบ้าง ในการส่งเสริมให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์การมหาชนได้ในระดับที่มีประสิทธิภาพ

#### 4.1 หลักการบริหารทั่วไปและการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542

##### ที่มาและความสำคัญขององค์การมหาชน

องค์การมหาชน (Public Organization) เป็นหน่วยงานภาครัฐที่ได้รับมอบหมายจากรัฐในการดำเนินกิจการบริการสาธารณะเฉพาะด้านที่เป็นภารกิจลำดับรอง (Administrative Function) ที่รัฐเป็นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำบริการดังกล่าวให้กับภาคประชาชน โดยการเข้าทำหน้าที่แทนระบบหน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยงานราชการส่วนกลาง ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม ทั้งนี้ องค์การมหาชนถูกจัดเป็นหน่วยงานภาครัฐประเภทที่สาม เนื่องจากเป็นหน่วยงานภาครัฐที่เกิดขึ้นเป็นลำดับที่สามต่อจากหน่วยภาครัฐที่มีอยู่เดิมก่อนคือ หน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยหน่วยงานทั้งสองประเภทมีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ภาคประชาชน อย่างไรก็ตาม เมื่อสภาพสังคมเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย รัฐจึงมีภารกิจใหม่เกิดขึ้นตามความต้องการของประชาชน และด้วยภารกิจใหม่เป็นภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้านหรือจัดทำให้แก่ประชาชนเฉพาะกลุ่ม อีกทั้งเป็นกิจกรรมที่มีเทคนิคและวิธีการที่เฉพาะด้านที่ต้องอาศัยความรู้และเชี่ยวชาญ จึงไม่สอดคล้องกับหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจต่างๆที่รับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะดังกล่าวในระดับที่มีประสิทธิภาพได้<sup>1</sup>

จากความต้องการให้มีการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้าน ดังนั้น องค์การมหาชนจึงก่อตั้งขึ้นโดยใช้อำนาจทางมหาชนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายกลางที่มาจากอำนาจนิติบัญญัติ ได้แก่ พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ซึ่งมีพันธกิจสำคัญในการจัดทำบริการสาธารณะใหม่ๆ ให้แก่ประชาชนที่มีความต้องการอย่างทั่วถึง โดยมีได้แสวงหาผลกำไรจากการให้บริการ รวมทั้งมีวัฒนธรรมและรูปแบบการบริหารงานเช่นเดียวกับภาคเอกชนที่มีความรวดเร็วและคล่องตัวสูง โดยนำกรอบความคิดหลักกฎหมายขององค์การมหาชนของประเทศฝรั่งเศสมาปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพการบริหารของไทยเพื่อให้มีองค์การที่จัดบริการสาธารณะที่เป็นอิสระและความคล่องตัวในการบริหารจัดการและงบประมาณของตนเอง และดำเนินการตามวัตถุประสงค์เฉพาะที่ได้กำหนดไว้ แนวความคิดขององค์การมหาชนดั้งเดิมของฝรั่งเศส<sup>2</sup> คือ องค์การมหาชนอิสระ หรือ “Établissement public” ในกฎหมายของฝรั่งเศส หรือ Departmental Corporation ในภาษาอังกฤษ มีสถานะเป็นนิติบุคคลในทางกฎหมายมหาชน โดยมีความเป็นอิสระ (Autonomy) ในการบริหารและการจัดการ

<sup>1</sup> สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ, ความเป็นไปได้และแนวทางการตรา  
กฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงาน ก.พ., 2543), น. 29-35.

<sup>2</sup> เพ็งอ้วง, น. 108-109.

ทางงบประมาณ มีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการอันเป็นประโยชน์ส่วนรวมซึ่งต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจน และการดำเนินงานอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐ นอกจากแนวความคิดของหลักกฎหมายฝรั่งเศสแล้ว ในปี พ.ศ. 2540 ได้มีการจัดทำแผนแม่บทการปฏิรูประบบราชการ (พ.ศ. 2540 – 2544) โดยมีกรอบแนวคิดในการผลักดันให้มีการจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้น ซึ่งแผนแม่บทนี้ถือได้ว่าเป็นแผนแม่บทการปฏิรูประบบราชการฉบับแรกของประเทศไทยเพื่อการพัฒนาโครงสร้างระบบราชการให้เกิดความสอดคล้องต่อการพัฒนาทางการเมือง และยังมีมุ่งยับยั้งการขยายตัวของหน่วยงานของรัฐที่ไม่เกิดประโยชน์ต่อประเทศโดยรวม<sup>3</sup>

#### รูปแบบภารกิจขององค์การมหาชนและการกำกับดูแล

ตามมาตรา 5 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติในหลักการจัดตั้งองค์การมหาชนไว้ว่า “เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อการจัดทำบริการสาธารณะ และมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่ แตกต่างไปจากส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายที่จะใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชนโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามพระราชบัญญัตินี้ได้” ดังนั้น เมื่อคณะรัฐมนตรีพิจารณาและมีมติเห็นสมควรให้มีการจัดตั้งองค์การมหาชนเพื่อดำเนินภารกิจตามที่ได้รับมอบหมาย ก็จะสามารถดำเนินการได้โดยเพียงการตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนเป็นรายแห่งไปภายใต้บทบัญญัติในมาตรานี้

ในการจัดทำบริการสาธารณะอื่นๆโดยอำนาจรัฐนอกเหนือจากหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจแล้ว องค์การมหาชนเกิดจากระบบการจัดระเบียบการบริหารของรัฐตามหลักการกระจายอำนาจ (Decentralization) ของรัฐ โดยหลักการกระจายอำนาจแล้ว รัฐจะดำเนินการกระจายอำนาจใน 2 ลักษณะ คือ ประการที่หนึ่ง กระจายอำนาจทางพื้นที่ โดยการมอบหมายการจัดทำบริการสาธารณะหลายอย่างให้องค์กรปกครองท้องถิ่นจัดทำในขอบเขตที่ได้รับอำนาจในการปกครองท้องถิ่นนั้นๆ ประการที่สอง การกระจายอำนาจทางบริการหรือทางเทคนิค ซึ่งองค์การมหาชนจัดว่าอยู่ในกลุ่มองค์การที่ได้รับอำนาจในการจัดทำบริการสาธารณะที่เป็นอำนาจทางเทคนิค<sup>4</sup> ตามความในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า “ให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐ และเป็นนิติบุคคล” ดังนั้นอาจกล่าวถึงสถานะขององค์การมหาชนได้ว่า องค์การ

<sup>3</sup> ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์, “ปัจจัยกำหนดรูปแบบองค์กรภาครัฐสมัยใหม่,” เล่มที่ 46 วารสารพัฒนบริหารศาสตร์, น. 24 (2549).

<sup>4</sup> ชาญชัย แสวงศักดิ์, หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ: องค์การมหาชนและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2549), น. 35.

มหาชนเมืองค์ประกอบที่สำคัญคือ เป็นนิติบุคคลในทางกฎหมายมหาชนที่จัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่ง รูปแบบขององค์การมหาชนจึงมีลักษณะดังต่อไปนี้<sup>5</sup>

(1) เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบบริการสาธารณะทางสังคมและวัฒนธรรม (Social and Cultural Public Services) ซึ่งไม่เหมาะที่จะใช้วิธีการของทางราชการในการบริหารงาน

(2) ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร

(3) เป็นนิติบุคคล

(4) ความสัมพันธ์กับรัฐ

(4.1) รัฐจัดตั้ง

(4.2) ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐ หรือสามารถเลี้ยงตัวเองได้

(4.3) รัฐมีอำนาจกำกับดูแลตามที่กฎหมายกำหนด (ในกรณีที่มีการแต่งตั้งถอดถอน คณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูง การอนุมัติงบประมาณค่าใช้จ่าย และการให้นโยบาย เป็นต้น)

(4.4) การลงทุนต้องขอความเห็นชอบจากรัฐ

(4.5) บุคลากรมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ

(4.6) วิธีดำเนินงานไม่ใช้อำนาจฝ่ายเดียว (Unilateral Act)<sup>6</sup> เป็นหลัก แต่ใช้สัญญา ไม่ใช่กฎระเบียบของทางราชการ (ยกเว้นกิจกรรมที่ต้องใช้อำนาจฝ่ายเดียวต้องออกพระราชบัญญัติรวมทั้งกรณีจัดตั้งมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ)

สำหรับภารกิจขององค์การมหาชน คือ การจัดทำบริการสาธารณะทางสังคมและวัฒนธรรม (Social and Cultural Public Services) และรวมถึงงานวิชาการ (Technical Public Services) ซึ่งเป็นภารกิจบริการสาธารณะเฉพาะด้านที่รัฐจะต้องจัดให้มีแก่ภาคประชาชน โดยในมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้วางแนวทางกำหนดภารกิจ การจัดทำบริการสาธารณะโดยองค์การมหาชน ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพ

<sup>5</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, “เอกสารสรุปแนวทางและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับองค์การมหาชน นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551” ในการประชุมสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, จัดโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ กรุงเทพมหานคร, 2556, น. 5.

<sup>6</sup> มติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 3 เมษายน 2550 ได้ให้หลักการไว้ว่า การจัดตั้งองค์การมหาชนโดยทั่วไปนั้นให้ดำเนินการจัดตั้งตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา เว้นแต่องค์การมหาชนนั้นจำเป็นต้องใช้อำนาจรัฐฝ่ายเดียว (Unilateral Act) อันกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคล เช่น กรณีการจัดตั้งกองทุนซึ่งยกเว้นกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือกฎหมายเงินคงคลัง หรือกรณีการจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาของรัฐซึ่งต้องประกาศปริญญาบัตร จึงตราเป็นพระราชบัญญัติเฉพาะได้

การศึกษา การศึกษาอบรมและการพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและการสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ การบริการทางการแพทย์และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน การดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์ และในท้ายมาตรายังได้ระบุถึงบริการสาธารณะที่จัดทำนั้นจะต้องไม่ป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม บริการสาธารณะที่องค์การมหาชนสามารถดำเนินการได้จะต้องไม่ซ้ำซ้อนกับการดำเนินงานโดยหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจ โดยบริการสาธารณะที่องค์การมหาชนไม่สามารถดำเนินการได้นั้น ได้แก่ ภารกิจที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดนโยบายหรือกำหนดหลักเกณฑ์ กฎระเบียบและข้อบังคับเพื่อใช้บังคับต่อหน่วยงานอื่นและประชาชน ภารกิจที่เป็นบริการสาธารณะเชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมที่แสวงหารายได้เหมือนเช่น รัฐวิสาหกิจ และการที่ต้องมีการใช้อำนาจรัฐที่ไปเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน สำหรับหลักการการจัดทำบริการสาธารณะโดยองค์การมหาชนนั้น มีหลักเกณฑ์สำคัญในการจัดทำบริการสาธารณะ เช่นเดียวกับการจัดทำโดยหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจ 3 ประการคือ<sup>7</sup>

(1) หลักว่าด้วยความเสมอภาค คือ การจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนทุกคน โดยประชาชนมีสิทธิที่จะได้รับผลประโยชน์จากบริการสาธารณะนั้นอย่างเท่าเทียมกัน

(2) หลักว่าด้วยความต่อเนื่อง คือ หน่วยงานที่จัดทำบริการสาธารณะนั้นจะต้องดำเนินการจัดทำบริการสาธารณะอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่องเสมอมา

(3) หลักว่าด้วยการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง คือ การปรับปรุงแก้ไขบริการสาธารณะให้ทันกับความต้องการของผู้ใช้บริการอยู่เสมอ

ดังที่ได้พิจารณาจะเห็นได้ว่า องค์การมหาชนจัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนินภารกิจบริการสาธารณะโดยแท้ เนื่องด้วยหลักการแล้ว องค์การมหาชนอยู่ในรูปแบบขององค์กรที่จะสามารถดำเนินกิจการบริการสาธารณะได้อย่างคล่องตัวและครอบคลุมถึงความต้องการของประชาชนที่มีการเปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็วมากกว่าหน่วยงานราชการ ด้วยเช่นนี้ การจัดทำบริการสาธารณะโดยองค์การมหาชนจึงไม่ซ้ำซ้อนกับหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ที่มีการจัดทำบริการในเชิงพาณิชย์และอุตสาหกรรมที่เป็นการแสวงหากำไร จึงเป็นข้อแตกต่างที่ทำให้ต้องมีองค์การมหาชนเกิดขึ้นในฐานะองค์การภาครัฐที่ใช้อำนาจทางมหาชน ในด้านการบริหารองค์การมหาชนให้เป็นไปตามบทบัญญัติทางกฎหมาย ผู้มีทำหน้าที่เกี่ยวข้องในการบริหารและกำกับดูแลองค์การมหาชน มีดังนี้

<sup>7</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น. 8-13.

(1) คณะกรรมการ ตามความมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้นิยามความหมายว่า “คณะกรรมการบริหาร หรือคณะกรรมการที่ทำหน้าที่บริหารและเรียกชื่ออย่างอื่นขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง”<sup>8</sup> ทั้งนี้ องค์ประกอบของคณะกรรมการขององค์การมหาชนนั้นต้องเป็นไปตามมาตรา 19 ที่ได้ระบุหลักการว่า ประธานกรรมการ และกรรมการ จะต้องได้รับการแต่งตั้งโดยคณะรัฐมนตรี รวมทั้งผู้อำนวยการขององค์การมหาชนให้ทำหน้าที่เป็นกรรมการและเลขานุการของคณะกรรมการด้วย ซึ่งคณะกรรมการจะประกอบไปด้วย ประธานกรรมการ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ กรรมการโดยตำแหน่ง และกรรมการและเลขานุการ รวมทั้งสิ้นไม่เกิน 11 คน ดังนั้น คณะกรรมการจะสามารถทำหน้าที่บริหารองค์การมหาชนตามกฎหมายที่กำหนดได้ก็ต่อเมื่อจะต้องได้รับความเห็นชอบและแต่งตั้งจากคณะรัฐมนตรี คณะกรรมการขององค์การมหาชนถือว่ามีความสำคัญสูงสุดในการกำกับดูแลบริหารกิจการขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542

(2) ผู้อำนวยการ ตามความมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้วางหลักการให้องค์การมหาชนกำหนดให้มีผู้อำนวยการ โดยผู้อำนวยการขององค์การมหาชนจะเป็นผู้มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการบริหารงานในองค์กรตามนโยบายของคณะกรรมการ และต้องจัดให้มีแผนการดำเนินงานและบริหารจัดการในทุกส่วน ทั้งส่วนงานนโยบายและแผนงานภารกิจต่างๆ การบริหารงบประมาณในการดำเนินงานขององค์กรและการบริหารงานบัญชี และการบริหารงานบุคลากร ตลอดจนงานบริหารทั่วไปที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นๆ

(3) รัฐมนตรีผู้รักษาการ ตามความมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้วางหลักการให้รัฐมนตรีผู้ทำหน้าที่รักษาการตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การมหาชน ให้เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการกำกับดูแลองค์การมหาชนให้ดำเนินภารกิจให้บรรลุเป้าหมายตามเจตนารมณ์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นๆ ทั้งนี้ ความสัมพันธ์ของรัฐมนตรีผู้กำกับดูแลกับองค์การมหาชนจึงเป็นในลักษณะ “การกำกับดูแล” มิใช่ “การบังคับบัญชา” ดังเช่นในหน่วยงานราชการต่างๆ ดังนั้น โครงสร้างความสัมพันธ์ขององค์การมหาชนที่มีต่อรัฐที่มีลักษณะการกำกับดูแล (Autonomy) จึงเป็นผลให้บทบาทของรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การมหาชน ทำหน้าที่ในการควบคุมและกำกับดูแลองค์การมหาชนได้ในระดับนโยบายให้มีความถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย แต่ในด้านการพิจารณาความเหมาะสมในการบริหารงานทั่วไป ให้อยู่ใน

---

<sup>8</sup> บทนิยามนี้ได้ถูกยกเลิก ตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 และให้ใช้ความต่อไปนี้ “คณะกรรมการ หมายความว่า คณะกรรมการของแต่ละองค์การมหาชน”



อำนาจของคณะกรรมการและผู้อำนวยการในการบริหารและตัดสินใจในกิจการภายในองค์การมหาชน<sup>9</sup>ที่จะทำให้การจัดทำและการให้บริการสาธารณะมีความคล่องตัวตามเจตนารมณ์ของกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน

#### 4.2 หลักการปรับปรุงการบริหารและการตรวจสอบการดำเนินงานกิจการขององค์การมหาชนตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559

แม้ว่าการจัดตั้งองค์การมหาชนมีขึ้นเพื่อให้เป็นหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะให้กับภาคประชาชน ที่ได้รับเงินงบประมาณอุดหนุนจากรัฐ โดยมีได้แสวงหาผลกำไรตอบแทน ตลอดจนมีการกำกับดูแลการบริหารโดยรัฐมนตรีผู้รักษาการและคณะรัฐมนตรีก็ตาม แต่การบริหารกิจการขององค์การมหาชนก็ย่อมต้องอยู่ภายใต้ระบบตรวจสอบจากภาครัฐ เช่นเดียวกันกับหน่วยงานราชการและรัฐวิสาหกิจ เพื่อประเมินถึงความคุ้มค่าของการดำเนินภารกิจขององค์การมหาชนต่อการให้บริการสาธารณะในรูปแบบต่างๆว่ามีประสิทธิผลและประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด นับตั้งแต่ได้มีการตราและบังคับใช้พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มากว่าทศวรรษ ได้มีการตั้งประเด็นและข้อสังเกตจากคณะรัฐบาลในหลายยุคสมัย เกี่ยวกับความเหมาะสมของผลการดำเนินงานกิจการองค์การมหาชนที่มีอยู่ว่ามีประสิทธิภาพและคุ้มค่าต่อการใช้จ่ายงบประมาณของประเทศหรือไม่ ประเด็นดังกล่าวได้ถูกหยิบยกขึ้นมาหารือเมื่อครั้งการประชุมคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2552 ในประเด็นของการให้มีการพิจารณาทบทวนความจำเป็นและความคุ้มค่าในค่าใช้จ่ายงบประมาณด้านต่างๆตลอดจนตอบสนองด้านบุคลากร โดยให้มีการติดตามประเมินผลการดำเนินงานขององค์การมหาชนแต่ละแห่งว่าสามารถบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การมหาชนแต่ละแห่งหรือไม่ องค์การมหาชนที่ดำเนินงานมาระยะหนึ่งหากไม่สามารถดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งได้ ให้มีการนำเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาการยุบเลิก<sup>10</sup> ซึ่งเป็นผลให้ต้องมีการพิจารณากำหนดกรอบวงเงินค่าใช้จ่ายด้านบุคลากรขององค์การมหาชนไว้ได้ไม่เกินร้อยละ 30 ของเงินอุดหนุนประจำปี<sup>11</sup> และมติคณะรัฐมนตรีล่าสุดที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการดำเนินงานขององค์การมหาชน ได้แก่ มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 6 มกราคม 2558 ได้กำหนดให้รองนายกรัฐมนตรี (นายวิษณุ เครืองาม) ประธานกรรมการพัฒนาระบบราชการ หรือ

<sup>9</sup> สถาปนิกรูปแห่งชาติ, “การปฏิรูปองค์การมหาชน,” ในการประชุมคณะกรรมการสิทธิการวิสามัญกิจการสถาปนิกรูปแห่งชาติ, จัดโดยสถาปนิกรูปแห่งชาติ กรุงเทพมหานคร, 2558 : น. 3.

<sup>10</sup> มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2552

<sup>11</sup> มติคณะรัฐมนตรี วันที่ 19 พฤษภาคม 2552

ก.พ.ร. ไปพิจารณาทบทวนความจำเป็นของการคงอยู่ขององค์การมหาชนที่มีทั้งหมดว่ามีการดำเนินงานที่มีความคุ้มค่ามีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งมีความสอดคล้องกับงบประมาณที่รับการจัดสรรหรือไม่<sup>12</sup>

จากการตั้งประเด็นคำถามถึงความคุ้มค่าของการจัดตั้งองค์การมหาชน จึงเป็นที่มาของการจัดทำรายงานการปฏิรูปองค์การมหาชนของคณะกรรมการศึกษาการปฏิรูปองค์การมหาชน ภายใต้คณะกรรมการวิสามัญกิจการสภาปฏิรูปแห่งชาติ เพื่อนำเสนอรายงานต่อคณะรัฐมนตรีพิจารณา<sup>13</sup> และได้มีการนำเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 เพื่อเป็นการปรับปรุงการบริหารกิจการองค์การมหาชนให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี เป็นไปอย่างคุ้มค่าและเกิดผลประโยชน์สูงสุด ในการนี้ จึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน โดยการตราพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ที่มีสาระสำคัญในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติเดิมในฉบับปี พ.ศ. 2542 ให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น พร้อมทั้งได้ดำเนินการเพิ่มบทบัญญัติในด้านการประเมินผลและตรวจสอบองค์การมหาชน ซึ่งองค์การมหาชนทุกแห่งภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายฉบับนี้ และจะต้องดำเนินการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การมหาชนของตนให้สอดคล้องกับกฎหมายแม่บทฉบับใหม่โดยเร็ว ทั้งนี้ ได้มีสาระสำคัญของการปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนที่นำไปสู่การตรวจสอบการดำเนินงานกิจการ พิจารณาสรุปรุได้ดังนี้

- เพิ่มบทบัญญัติ โดยการกำหนดให้มีคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชน หรือ กพม. ที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมดูแลและประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์การมหาชน
- เพิ่มบทบัญญัติ โดยการกำหนดให้องค์การมหาชนมีแนวทางการปฏิบัติงานขององค์การมหาชนที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี
- แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติ โดยกำหนดให้องค์การมหาชนอยู่ภายใต้ระบบการประเมินผล ตามที่คณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชน หรือ กพม. กำหนด และกำหนดให้องค์การมหาชนดำเนินงานให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์และแผนปฏิบัติการที่เกี่ยวข้องกับองค์การมหาชน

ดังนั้น จึงพิจารณาเห็นว่ารัฐได้เล็งเห็นถึงประสิทธิผลและประสิทธิภาพด้านการบริหารกิจการขององค์การมหาชนที่เข้มงวดมากยิ่งขึ้น ซึ่งหมายความว่าองค์การมหาชนจะต้องมีระบบการบริหารและกำกับดูแลกิจการที่ดีที่จะทำให้มีการปฏิบัติภารกิจในฐานะองค์การมหาชนได้สำเร็จลุล่วงตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย และหากการกำกับดูแลกิจการขององค์การมหาชนไม่ได้

<sup>12</sup> สภาปฏิรูปแห่งชาติ, *เฟิ่งอ้าง เชงอรรถที่ 9*, น. 3.

<sup>13</sup> *เฟิ่งอ้าง*

เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด ผลจากความเข้มงวดในระบบการตรวจสอบการปฏิบัติภารกิจขององค์การมหาชนที่ส่งผลกระทบต่อด้านการได้รับการสนับสนุนเงินงบประมาณอุดหนุนในการจัดทำบริการสาธารณะตามพันธกิจ ตลอดจนการพิจารณาขุบเล็กกิจการ ดังนั้นแล้ว การตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจึงเป็นกลไกสำคัญในการที่จะชี้จุดบกพร่องและก่อให้เกิดการแก้ไขปัญหา ตลอดจนส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดการบริหารงานภายในที่ดีที่ส่งเสริมให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีประสิทธิภาพเพียงพอนในการทำหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากรัฐในการจัดทำบริการสาธารณะแก่ภาคประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

#### 4.3 บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนถือว่าเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบให้กับองค์การมหาชน ซึ่งการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องทั้งในด้านทบทวนนิติทางกฎหมายที่จะต้องดำเนินการอย่างเคร่งครัด และในด้านการปฏิบัติงานที่ควรเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่มีการวางแนวทางไว้ ดังนั้น ในการพิจารณาบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจึงต้องพิจารณาทั้งในด้านที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย และในด้านที่ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องมีการปฏิบัติเพื่อให้การบริหารงานขององค์การมหาชนที่บรรลุวัตถุประสงค์ในการกำกับดูแลกิจการที่ดีต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

##### บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในตามบทบัญญัติทางกฎหมายที่กำหนด

เมื่อพิจารณาสาระสำคัญของการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน ในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้มีการมุ่งเน้นไปที่หลักการบริหารและการตรวจสอบการดำเนินงานกิจการขององค์การมหาชนมากยิ่งขึ้น ซึ่งอาจเป็นผลของการวิเคราะห์ศึกษาโดยนำข้อสั่งการของคณะรัฐมนตรีที่มีข้อสั่งการต่อการบริหารและการดำเนินงานกิจการขององค์การมหาชนที่ยังขาดระบบการตรวจสอบที่เข้มงวด จึงพบว่าบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนได้มีการปรับปรุงแก้ไข รวมทั้งได้เพิ่มบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน ฉบับที่ 2 ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

- มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้ยกเลิกความในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการขององค์การมหาชน โดยอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มีการปรับปรุงและเพิ่มเติมบทบัญญัติ ดังนี้

ก. มาตรา 24 (3) (ฉ) กำหนดให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนจะต้องดำเนินการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ หรือข้อกำหนดในด้านการแต่งตั้งและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งบทบัญญัติข้อนี้เป็นการบัญญัติเพิ่มเติม

ข. มาตรา 24 (3) (ซ) กำหนดให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนจะต้องดำเนินการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ หรือข้อกำหนดในด้านขอบเขตเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยปรับปรุงให้มีการเพิ่ม “คณะกรรมการตรวจสอบ” ในบทบัญญัติ จึงเป็นผลให้จะต้องมีการกำหนดขอบเขตเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายใน

- มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้ยกเลิกความในมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่กำหนดให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนมีอำนาจในการแต่งตั้งที่ปรึกษาและคณะกรรมการ โดยปรับปรุงให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนมีอำนาจแต่งตั้ง “คณะกรรมการตรวจสอบ” โดยให้เป็นไปตามมาตรา 24 (3) (ฉ) จึงเป็นผลให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนมีอำนาจใช้ดุลยพินิจในการแต่งตั้งผู้ที่จะมาเป็นผู้ตรวจสอบให้กับองค์การมหาชน

- มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้ยกเลิกความในมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่กำหนดไว้ว่าให้ผู้อำนวยการขององค์การมหาชนเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนทุกตำแหน่ง โดยมีการแก้ไขคือ “ภายใต้บังคับมาตรา 39 วรรคสอง ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนทุกตำแหน่ง” ซึ่งข้อบังคับในมาตรา 39 วรรคสองเกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายใน จึงเป็นผลให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในได้ภายใต้เงื่อนไขในมาตรา 39 วรรคสอง

- มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้ยกเลิกความในมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 โดยได้มีการปรับปรุงและแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 39 วรรคสอง ที่กำหนดไว้ว่า ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งจะกำหนดเป็นอย่างอื่น ให้แก้ไขเป็น “ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด” ซึ่งเพิ่ม “คณะกรรมการตรวจสอบ” ในบทบัญญัติ จึงเป็นผลให้ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีหน้าที่รับผิดชอบในการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่ขึ้นตรงกับคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการขององค์การมหาชน ซึ่งจะเป็นผู้กำหนดขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบ

ภายใน อย่างไรก็ตาม ได้มีการเพิ่มวรรคสามในบทบัญญัติ โดยมีเนื้อหาใน มาตรา 39 วรรคสาม “ในการแต่งตั้ง โยกย้าย เลื่อนเงินเดือน เลื่อนตำแหน่ง และลงโทษทางวินัยของผู้ตรวจสอบภายใน ให้ผู้อำนวยการและคณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาร่วมกันแล้วเสนอให้คณะกรรมการให้ความเห็นชอบก่อนจึงดำเนินการได้” จึงเป็นผลให้จะต้องมีการพิจารณาร่วมกันของผู้อำนวยการและคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาในเรื่องดังกล่าวก่อนที่จะนำเสนอต่อคณะกรรมการขององค์การมหาชน

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวข้างต้น พิจารณาได้ว่าการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติในด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้มีความชัดเจนต่อการนำไปปฏิบัติขององค์การมหาชน มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเป็นผู้กำกับงานด้านการตรวจสอบภายใน กำหนดขอบเขตการตรวจสอบภายใน ตลอดจนมีอำนาจในการที่จะให้คุณให้โทษแก่ผู้ตรวจสอบภายในได้ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการที่จะวิเคราะห์และค้นหาจุดอ่อนของการบริหาร และทำให้มีการปรับปรุงแก้ไขให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งถือว่าเป็นหน้าที่ที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

#### บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล

ในมุมมองของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล ดังที่ได้มีการศึกษาในบทที่ 2 การตรวจสอบภายในคือการปฏิบัติงานด้านการสอบทานและประเมินผล โดยการบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) และการบริการให้คำปรึกษา (Consultant Service) ตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล เพื่อให้ทราบถึงจุดบกพร่องต่างๆที่เกิดขึ้นภายในองค์กรและดำเนินการแก้ไขให้ทันกาล โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่ในการวิเคราะห์การดำเนินกิจกรรมว่ามีจุดบกพร่องใดที่มีนัยสำคัญ ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายในระดับภาพรวมขององค์กรได้ ทั้งนี้ จุดบกพร่องภายในองค์กรย่อมมีอยู่มากมายมีระดับความสำคัญที่มากน้อยแตกต่างกันไป และมักเป็นความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่อของผู้บริหารตลอดจนผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร หรือเกิดจากการกระทำที่มีลักษณะไม่สุจริต

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่มีต่อกิจกรรมการบริหารงานขององค์การมหาชน บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในไม่เพียงแต่ให้มีการปฏิบัติที่เป็นไปตามบทบัญญัติทางกฎหมายที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนและระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในด้านการตรวจสอบภายในเท่านั้น แต่ควรจะต้องอยู่บนพื้นฐานของมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล ซึ่งได้เมื่อพิจารณาบทบัญญัติทางกฎหมายที่ผู้ตรวจสอบภายในควรจะต้องเข้าไปมีบทบาทด้านการตรวจสอบและประเมินผลแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจึงมีบทบาทสำคัญ

ยิ่งในด้านการตรวจสอบระบบการบริหารขององค์การมหาชนในด้านต่างๆ เพื่อช่วยกำกับดูแลระบบงานให้เป็นไปกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน ในประเด็นดังต่อไปนี้

(1) การตรวจสอบระบบการบริหารงบประมาณและทรัพย์สิน

การบริหารงานขององค์การมหาชนได้รับเงินอุดหนุนงบประมาณสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารกิจการภายในองค์กร ทั้งนี้ ในมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่ได้กำหนดทุนและทรัพย์สินในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชน ซึ่งในกรณีขององค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นใหม่อาจจะได้รับเงินทุนและทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาจากหน่วยงานอื่น หรือเงินที่รัฐบาลจ่ายให้เป็นทุนประเดิมเพื่อใช้ในการดำเนินกิจการ และทุนหรือทรัพย์สินอื่นใดตามที่กำหนดไว้ในมาตรานี้ และสำหรับองค์การมหาชนที่มีการดำเนินกิจการมาระยะหนึ่งแล้วจะมีทุนในการดำเนินกิจการจากเงินงบประมาณแผ่นดินตามกฎหมายว่าด้วยรายจ่ายงบประมาณประจำปี ประเภทเงินอุดหนุนที่รัฐบาลจัดสรรให้ตามความเหมาะสมรายปีเพื่อใช้ในการดำเนินกิจกรรมตามภารกิจองค์กร

นอกจากนี้ ในมาตรา 13 ได้วางหลักการไว้ว่า “ภายใต้วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ให้องค์การมหาชนมีอำนาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทนหรือค่าบริการในการดำเนินกิจการได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง” ซึ่งหมายความว่าองค์การมหาชนสามารถที่จะหารายได้เองได้เช่นกันจากการดำเนินงาน เช่น การเก็บค่าธรรมเนียมกิจกรรมโครงการต่างๆ ค่าลงทะเบียนที่สามารถเก็บได้ รวมทั้งการบริหารรายได้ทั้งหมดขององค์การมหาชนที่ไม่ต้องส่งคืนคลัง ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 14 ดังเช่นส่วนราชการทั่วไป เนื่องจากสามารถที่จะนำรายได้มาใช้จ่ายให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารจัดการ และอีกทั้งวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนนั้น มิได้มุ่งแสวงหาผลกำไรเป็นหลักอยู่แล้ว

ในภาพรวมของการตรวจสอบระบบการบริหารงบประมาณที่เป็นเงินทุนและทรัพย์สินขององค์การมหาชน ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถดำเนินการสอบทานระบบการเบิกจ่ายงบประมาณตามโครงการหรือกิจกรรมภายในต่างๆ ได้ว่ามีการใช้จ่ายงบประมาณเพื่อการบริหารกิจการตามภารกิจหรือไม่ รวมทั้งสอบทานผลการใช้จ่ายงบประมาณในภาพรวมขององค์กรในแต่ละปี เทียบกับจำนวนเงินงบประมาณที่รับการจัดสรรให้แก่ฝ่ายจัดการภายในที่ได้ดำเนินยื่นขอจัดสรรงบประมาณทำแผนงานกิจกรรมว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินงบประมาณที่เป็นไปตามแผนงานหรือไม่ ทั้งนี้ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) ซึ่งเป็นผู้ดำเนินการประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์การมหาชนในทุกปีงบประมาณ ได้กำหนดตัวชี้วัดในด้านการเบิกจ่ายงบประมาณของทุกๆ องค์การมหาชนในแต่ละปี<sup>14</sup> เพื่อพิจารณาว่าผลว่าองค์การมหาชนได้มีการใช้จ่ายงบประมาณที่เป็นไป

<sup>14</sup> ตัวชี้วัด 3.1 ร้อยละของการเบิกจ่ายตามแผนของการใช้เงิน มิติด้านประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน

ตามแผนงานที่เสนอขอจัดสรรงบประมาณหรือไม่ นอกเหนือจากการสอบทานเงินทุนที่ใช้ในการบริหารองค์กรแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในสามารถดำเนินการสอบทานการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินอื่นๆ ขององค์กรว่าเป็นไปอย่างถูกต้อง มีการดูแลรักษาและใช้ประโยชน์ได้อย่างคุ้มค่าเพียงพอหรือไม่

ดังนั้นแล้ว การตรวจสอบภายในในด้านบริหารเงินทุนงบประมาณในกิจกรรมต่างๆ ตลอดจนทรัพย์สินอื่นใดที่เป็นขององค์กร จะเป็นการประเมินผลให้ทราบว่าองค์การมหาชนมีการบริหารทุนและทรัพย์สินที่คุ้มค่าเพียงพอหรือไม่ โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการให้บริการให้ความเชื่อมั่นในด้านการบริหารงบประมาณ ทุน และทรัพย์สินขององค์กร แก่คณะกรรมการขององค์การมหาชนและผู้บริหารระดับสูง ตลอดจนผู้มีส่วนได้เสียได้ทราบถึงประสิทธิภาพในการใช้จ่ายงบประมาณของฝ่ายจัดการต่างๆว่ามีความสมเหตุสมผลมากน้อยเพียงใด ที่จะสามารถนำไปกำหนดนโยบายจัดทำบริการสาธารณะที่คุ้มค่าและเป็นประโยชน์สูงสุด

## (2) การตรวจสอบระบบการบัญชี

ในด้านการสอบทานการจัดทำบัญชีขององค์การมหาชน ตามมาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่วางหลักการในด้านการบัญชีขององค์การมหาชนให้จัดทำตามหลักสากลและหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด และต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการเงิน การบัญชี และการพัสดุ และรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการทราบอย่างน้อยปีละครั้ง อย่างไรก็ตาม ในมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้แก้ไขในเรื่องของการบัญชีขององค์การมหาชน โดยบัญญัติว่า “การบัญชีขององค์การมหาชน ให้จัดทำตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องเป็นไปตามมาตรฐานบัญชี” ดังนั้น เมื่อพิจารณาตามหลักการที่กำหนดจะเห็นได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนในการที่จะต้องปฏิบัติหน้าที่ในการสอบการเงิน การบัญชี และการพัสดุขององค์กร รวมทั้งมีหน้าที่รายงานผลให้แก่คณะกรรมการขององค์การมหาชนทราบ

เมื่อพิจารณาตามหลักสากลโดยทั่วไป การตรวจสอบระบบบัญชีจะเป็นประเด็นที่อยู่ในแผนกิจกรรมการตรวจสอบ และบรรจุลงในกฎบัตรการตรวจสอบภายในขององค์กรอยู่เสมอ โดยถือว่าการปฏิบัติงานการตรวจสอบขั้นต่ำสุดที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีการดำเนินการ ซึ่งในด้านการตรวจสอบระบบบัญชีขององค์การมหาชนที่ระบุว่าจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรู้และทักษะของวิชาชีพในการปฏิบัติงานด้านการสอบทานระบบบัญชี ให้ได้ตามมาตรฐานวิชาชีพของผู้ตรวจสอบบัญชี เพื่อให้ทราบว่าระบบการบัญชีขององค์การมหาชนมีจุดบกพร่องใดที่มีนัยสำคัญที่อาจก่อให้เกิดความเสียหาย หรือพบการกระทำในลักษณะผิดไปจากมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ ตลอดจนคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาหน่วยงานตรวจสอบภายในก็จะต้องใช้ความรู้และความเชี่ยวชาญในด้านการสอบทานระบบบัญชี เพื่อการกลั่นกรองผลการประเมินการสอบทานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนนำเสนอไปยังคณะกรรมการของ

องค์การมหาชน ดังนั้นแล้ว การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในในด้านการบริการให้ความเชื่อมั่นด้านการบัญชีและการเงิน จะทำให้คณะกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องขององค์การมหาชนมีความมั่นใจได้ว่าระบบการบริหารบัญชีมีความถูกต้องและส่งเสริมในภาพรวมของการบริหารการกำกับดูแลกิจการที่ดี

### (3) การตรวจสอบระบบการพัสดุ จัดซื้อจัดจ้าง

ด้วยความเป็นอิสระในการบริหารงานเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารกิจการขององค์การมหาชน ลักษณะระบบการพัสดุ การจัดซื้อจัดจ้างภายในขององค์การมหาชนจึงไม่ได้ใช้กฎระเบียบของราชการส่วนกลางมาบังคับใช้ในการบริหาร โดยทั่วไป องค์การมหาชนแต่ละแห่งจะกำหนดให้มีการดำเนินงานตามกฎระเบียบและข้อบังคับการพัสดุ การจัดซื้อจัดจ้างโดยความเห็นชอบจากคณะกรรมการขององค์การมหาชนแต่ละแห่ง เพื่อให้การพัสดุและกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างอยู่ในสภาพคล่อง สามารถดำเนินการได้อย่างรวดเร็ว ตลอดจนสามารถตอบสนองการจัดกิจกรรมที่เป็นภารกิจการให้บริการสาธารณะได้อย่างทันท่วงที ซึ่งแตกต่างจากหน่วยงานราชการที่ต้องจัดให้มีกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง และงานด้านการพัสดุให้เป็นไปตามกฎหมายกลางที่บังคับใช้อยู่มากมาย ทั้งนี้ หากพิจารณาในระบบของการบริหารงานขององค์การมหาชนที่มีความคล่องตัวเช่นที่ว่านี้ คณะกรรมการขององค์การมหาชน และผู้บริหารที่เกี่ยวข้องจะต้องดำเนินการพิจารณากระบวนการอนุมัติเพื่อการบริหารพัสดุให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนต้องมีความโปร่งใสและความน่าเชื่อถืออย่างพอเพียง

ดังนั้น ในบทบาทของการตรวจสอบภายในที่มีต่อการบริหารระบบการพัสดุ การจัดซื้อจัดจ้างในกิจกรรมของฝ่ายจัดการต่างๆภายในองค์การมหาชน ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติหน้าที่ในการประเมินผลสอบทาน และให้บริการให้ความเชื่อมั่นแก่คณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูงที่เกี่ยวข้องในด้านประสิทธิผลของกระบวนการ ความโปร่งใสของขั้นตอน ตลอดจนความเป็นธรรมในกระบวนการคู่สัญญาในระบบสัญญาภายใต้กระบวนการพัสดุ อย่างไรก็ตาม ด้วยความคล่องตัวของการบริหารระบบการพัสดุ การจัดซื้อจัดจ้าง และความหลากหลายของประเภทและการให้ได้มาซึ่งพัสดุที่ทำให้เกิดการควบคุมได้ยาก ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจึงจะต้องดำเนินการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังตามมาตรฐานวิชาชีพสากลและจะต้องใช้ทักษะความรู้และความเชี่ยวชาญในการประเมินความเสี่ยงของการเกิดการทุจริต

เมื่อพิจารณามาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล ในมาตรฐานด้านคุณสมบัติรหัสชุด 1200 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในควรจะต้องทำการประเมินความเสี่ยงของการเกิดทุจริตภายในองค์กร โดยให้ความรู้อย่างเพียงพอที่จะประเมินแนวทางในการบริหารจัดการทุจริตขององค์กร โดยความเสี่ยงด้านการเกิดทุจริตเป็นประเด็นสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีเป็นอย่างมาก ทั้งนี้ แม้ว่ากฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนจะให้อำนาจในการบริหารระบบ



การพัสดุขององค์การมหาชนได้อย่างคล่องตัว แต่ระบบการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยงานภาครัฐทุกประเภทอยู่ภายใต้กฎหมายและระบบการตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นผู้ทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบของรัฐ และถือว่าเป็นหน่วยงานทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายนอกที่เป็นอิสระ ดังนั้นแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจึงจะต้องปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้การตรวจสอบภายในสามารถชี้จุดบกพร่องให้แก่คณะกรรมการองค์การมหาชนและผู้บริหารได้ดำเนินการแก้ไขและสร้างความโปร่งใสต่อการตรวจสอบทั้งจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจสอบภายนอก ตลอดจนสามารถเปิดเผยต่อหน่วยงานต่างๆและภาคประชาชนได้

#### (4) การตรวจสอบระบบการบริหารและการกำกับดูแลกิจการในการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้าน

ในด้านการตรวจสอบการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนที่สอดคล้องและเป็นไปตามกฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน หากพิจารณาในภาพรวมของผลการตรวจสอบการบริหารกิจการ อาจเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในดำเนินการได้ยาก เนื่องจากจำเป็นที่จะต้องมีความรู้ความสามารถในระดับที่เชี่ยวชาญ หรือมีความคุ้นเคยต่อวิธีการหรือกระบวนการจัดทำบริการสาธารณะนั้น แต่ทั้งนี้ ในเบื้องต้น ผู้ตรวจสอบภายในสามารถที่จะดำเนินการสอบทานในด้านภารกิจจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนที่ตนปฏิบัติหน้าที่ โดยพิจารณาจากภารกิจและหน้าที่ขององค์การมหาชนที่ปรากฏอยู่ในส่วนของวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชนประเภทนั้นๆ แม้ว่าจะไม่ได้ข้อกำหนดหรือบทบัญญัติทางกฎหมายที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องตรวจสอบในภารกิจการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนก็ตาม แต่หากพิจารณาในมุมมองของการเพิ่มมูลค่าให้กับกิจการแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในสามารถที่จะปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบโดยการบริการให้ความเชื่อมั่น และการบริการให้คำปรึกษาต่อกิจกรรมต่างๆขององค์การมหาชนว่าเป็นการดำเนินงานที่สอดคล้องตามวัตถุประสงค์ของภารกิจการจัดทำบริการสาธารณะหรือไม่ ตลอดจนตรวจสอบว่ามีกิจกรรมใดที่มีการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหารภายในต่างๆ แต่ไม่มีลักษณะของการดำเนินงานที่สอดคล้องกับการบริการสาธารณะตามที่กำหนดไว้ และรวมถึงการจัดทำบริการสาธารณะที่จัดให้มีขึ้น มีการให้บริการแก่ภาคประชาชนอย่างทั่วถึงและเท่าเทียมตามหลักการจัดทำบริการสาธารณะหรือไม่

นอกจากนี้ หากพิจารณาในด้านหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลการดำเนินกิจการในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ที่ได้เพิ่มความเข้มงวดในการตรวจสอบประสิทธิภาพการกำกับดูแลกิจการขององค์การมหาชน ได้มีการ กำหนดให้มีคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชน หรือ “กพม.” ทำหน้าที่เสนอแนะต่อคณะรัฐมนตรี เพื่อให้ความเห็นชอบในการจัดตั้ง การรวม หรือการยุบเลิกองค์การมหาชน สามารถเสนอแนะต่อ

คณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดนโยบาย แนวทาง และหลักเกณฑ์กลางเกี่ยวกับการจัดตั้ง การรวม การยุบ เลิก การบริหารและพัฒนา และการประเมินผลองค์กรมหาชน<sup>15</sup> และกำหนดให้องค์กรมหาชนอยู่ ภายใต้ระบบการประเมินผลตามที่ กพม. กำหนด<sup>16</sup> ซึ่งจะพิจารณาเห็นได้ว่าได้มีการแต่งตั้งคณะบุคคล เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงานขององค์กรมหาชนอย่างชัดเจนขึ้น และมีผลต่อการ เสนอให้มีการยุบเลิกองค์กรมหาชน<sup>17</sup>หรือเปลี่ยนแปลงการบริหารตามระบบการประเมินผล ซึ่งย่อม นำมาซึ่งผลกระทบต่อองค์กรในภาพรวมทั้งหมดได้ หากองค์กรมหาชนไม่สามารถดำเนินงานให้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์การประเมินผลที่กำหนดโดยคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์กรมหาชน

ดังที่ได้พิจารณาบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน ทั้งในบทบัญญัติทางกฎหมายที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติ และในมาตรฐานวิชาชีพการ ตรวจสอบภายในสากลที่ได้มีการกำหนด ตลอดจนการที่มีคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์กร มหาชน ซึ่งเป็นคณะบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนที่จะเข้ามาทำหน้าที่ควบคุมการบริหาร และการกำกับดูแลกิจการ และทำการตรวจสอบประเมินผล จะพบว่าบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในมี ความสำคัญอย่างยิ่งในการที่จะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้องค์กรได้มีการบริหารความเสี่ยง มีการ ควบคุม และการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้ โดยการตรวจสอบระบบการบริหารบัญชี การงบประมาณ และการเงิน และการพัสดุ เป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถที่จะวิเคราะห์และค้นหาจุดอ่อน เพื่อ แก้ไขปัญหาได้ แต่ในด้านการตรวจสอบการจัดทำบริการสาธารณะตามภารกิจขององค์กรมหาชน เป็นสิ่งที่ควรจะต้องมีการพิจารณาให้มีการตรวจสอบ เพื่อให้ทราบจุดบกพร่องและนำไปแก้ไขปัญห

อย่างไรก็ตาม องค์กรมหาชนที่มีความเป็นอิสระถือว่ายังมีความเปราะบางในด้าน เสถียรภาพความคงอยู่ของกิจการ เนื่องจากหากรัฐไม่เห็นชอบให้มีการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะ ด้านนั้นๆแล้ว ย่อมมีผลให้เกิดการพิจารณายุบเลิกการดำเนินกิจการ ทั้งนี้ กว่าทศวรรษที่ผ่านมา ยังไม่ พบว่ามีองค์กรมหาชนใดที่ถูกพิจารณาให้ยุบเลิกการดำเนินกิจการ อย่างไรก็ตาม จากที่ได้มีการตรา

<sup>15</sup> มาตรา 5/8 แห่งพระราชบัญญัติองค์กรมหาชน พ.ศ. 2542 เพิ่มโดยมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติองค์กรมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559

<sup>16</sup> มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติองค์กรมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้ยกเลิก ความในมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติองค์กรมหาชน พ.ศ. 2542 ที่กำหนด “ให้องค์กรมหาชนอยู่ ภายใต้ระบบการประเมินผลขององค์กรมหาชนตามที่คณะรัฐมนตรีกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกา จัดตั้งจะกำหนดระบบการประเมินผลไว้เป็นอย่างอื่น”

<sup>17</sup> มาตรา 44 (3) แห่งพระราชบัญญัติองค์กรมหาชน พ.ศ. 2542 ได้วางหลักการไว้ว่า รัฐบาลสามารถพิจารณาเห็นควรให้มีการยุบเลิกการดำเนินกิจการขององค์กรมหาชน โดยการตรา เป็นพระราชกฤษฎีกายุบเลิกได้

พระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ซึ่งได้เพิ่มความเข้มงวดในประเด็นด้านการตรวจสอบและผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบกิจการองค์การมหาชน ย่อมแสดงให้เห็นว่ารัฐได้ให้ความสำคัญด้านความคุ้มค่าของการมีองค์การมหาชนในการช่วยบริหารกิจการภายในให้กับรัฐ ในการนี้ การตรวจสอบภายในจึงเป็นกลไกสำคัญที่จะช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์การมหาชนในภาพรวมมุมมองของรัฐได้

#### 4.4 ปัจจัยส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยส่งเสริมสนับสนุนและเพิ่มคุณค่าให้กับองค์การมหาชนได้นั้น อำนาจหน้าที่การปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีคุณภาพอย่างเพียงพอ ในการที่จะช่วยสร้างความมั่นใจว่าองค์กรจะบรรลุเป้าหมายได้ตามที่กำหนด ทั้งนี้ ฝ่ายจัดการภายในขององค์กรทั้งภาคเอกชนและภาครัฐ รวมทั้งองค์การมหาชนมักจะมีข้อคิดเห็นต่อการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในว่า การตรวจสอบคือการกระทำในลักษณะของการจับผิด หรือการกระทำในลักษณะการกล่าวโทษ ซึ่งการตรวจสอบภายในนั้นแท้จริงคือวิชาชีพที่เป็นที่ยอมรับในด้านการมีความรู้และความเชี่ยวชาญในการประเมินและค้นหาความผิดพลาด เพื่อก่อให้เกิดการแก้ไขความผิดพลาดนั้นๆ สำหรับองค์การมหาชน แม้ว่าได้มีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนโครงสร้างที่มีคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนก็ยังพบอุปสรรคที่สำคัญหลายประการที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพ ในประเด็นปัจจัยต่างๆต่อไปนี้

##### 4.4.1 อำนาจบังคับบัญชาโดยผู้บริหารต่อผู้ตรวจสอบภายในตามกฎหมาย

ตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบสากลได้กำหนดมาตรฐานด้านคุณสมบัติชุด 1100 ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ที่ระบุถึงการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างเป็นอิสระ โดยผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะต้องอิสระจากสถานะที่เป็นอุปสรรคต่อความสามารถในการดำเนินกิจการการตรวจสอบภายใน ซึ่งการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นอิสระในการปฏิบัติงานได้นั้นจะต้องได้รับการมอบอำนาจในการเข้าถึงข้อมูลและสารสนเทศทุกประเภทได้อย่างเพียงพอ ตลอดจนอยู่ในสถานะและระดับตำแหน่งภายในองค์กรที่สูงพอที่จะเข้าถึงผู้บริหารระดับสูงในการปฏิบัติหน้าที่ได้ ในด้านผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนก็จะต้องมีคุณสมบัติตามมาตรฐานที่กำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชา เจ้าหน้าที่และลูกจ้างมหาชนทุกตำแหน่ง และในมาตรา 39 วรรคสอง ได้วางหลักการที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายในไว้ว่า “ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชน

ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด เว้นแต่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” ทั้งสองมาตราได้กล่าวถึง ผู้อำนวยการองค์การมหาชนถือว่าเป็นผู้บังคับบัญชาตรวจสอบภายในเช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่และลูกจ้างมหาชน และให้แต่งตั้งผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการ

จากหลักการดังกล่าวเมื่อนำมาพิจารณาในส่วนของการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในจะพบว่ามีประเด็นข้อสงสัยในเรื่องของการที่ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะขัดต่อหลักความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ ในข้อเท็จจริงได้มีการนำเสนอประเด็นด้านอำนาจบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในไปยังคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาตีความให้ความเห็น ยกตัวอย่างกรณีในเรื่องอำนาจบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศ (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2543 ซึ่งมีสาระสำคัญขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นว่าผู้อำนวยการสำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศ (องค์การมหาชน) หรือ สทอภ. แท้จริงแล้วเป็นผู้บังคับบัญชาตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 หรือไม่ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศ (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้ผู้อำนวยการ สทอภ. เป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่และลูกจ้างองค์การมหาชนทุกตำแหน่ง ยกเว้นผู้ตรวจสอบภายใน จากกรณีดังกล่าวจะกระทบเกี่ยวกับการอนุมัติ อนุญาต ที่ไม่กระทบกับหลักการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็น<sup>18</sup> ดังนี้

- ผู้อำนวยการยังคงเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในในการบริหารทั่วไป เว้นแต่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการขององค์การมหาชนนั้น โดยผู้อำนวยการจะใช้อำนาจบังคับบัญชาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมิได้ เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่เกี่ยวกับการบัญชี การตรวจสอบ และการประเมินผลขององค์การมหาชนนั้น

- เนื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในนั้นจะต้องตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งรวมถึงการบริหารงานของผู้อำนวยการด้วย การใช้อำนาจบังคับบัญชาทั่วไป

---

<sup>18</sup> เรื่องเสรีจที่ 46/2556 บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องอำนาจบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศ (องค์การมหาชน) พ.ศ. 2543

ของผู้อำนวยการกรณีใดที่กระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในย่อมไม่ไปตามการยกเว้นการบังคับบัญชาในงานตรวจสอบภายใน ดังนั้น แม้ว่าผู้อำนวยการจะยังคงเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในตาม มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 แต่การใช้อำนาจบังคับบัญชาที่เกี่ยวข้องกับการการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในจะใช้อำนาจโดยตรงไม่ได้ ซึ่งรวมถึงการใช้อำนาจบริหารบุคคลอันมีลักษณะที่เป็นการให้คุณหรือให้โทษ อาทิ การแต่งตั้งโยกย้าย เลื่อน ลด ตัดเงินเดือน ลงโทษทางวินัย หรือให้ออกจากตำแหน่ง จะใช้อำนาจบังคับบัญชาแก่ผู้ตรวจสอบภายในตามหลักเกณฑ์เดียวกันกับเจ้าหน้าที่และลูกจ้างอื่นมิได้ เพราะจะเป็นการกระทบต่อหลักความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการ

จากความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา จะพิจารณาได้ว่าผู้อำนวยการขององค์การมหาชนยังถือว่าเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายใน แต่ในเฉพาะอำนาจบังคับบัญชาทั่วไปที่ต้องไม่กระทบต่อหลักความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นแล้ว กิจกรรมของผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านตรวจสอบถือว่ายังคงอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาของผู้อำนวยการ นอกจากนี้ ในส่วนของแนวทางการปฏิบัติด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน ได้มีการหยิบยกข้อหารือในเรื่องของสายการบังคับบัญชาของผู้ตรวจสอบภายในตาม มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 มาพิจารณาในการประชุมของคณะกรรมการของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) หรือ อ.ก.พ.ร. เฉพาะกิจเกี่ยวกับการส่งเสริมและพัฒนาองค์การมหาชนและองค์การในรูปแบบอื่นในกำกับของราชการฝ่ายบริหารที่มีใช้ส่วนราชการ โดยได้มีการหารือเกี่ยวกับการบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในที่มีความแตกต่างกันในองค์การมหาชนแต่ละแห่ง ซึ่งในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งของแต่ละองค์การมหาชนได้มีข้อกำหนดในลักษณะเดียวกันที่ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่และลูกจ้างองค์การมหาชน แต่ยกเว้นผู้ตรวจสอบภายใน แต่ในทางปฏิบัติ องค์การมหาชนแต่ละแห่งมีการตีความการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการต่อผู้ตรวจสอบภายในที่แตกต่างกัน ทำให้มีข้อปฏิบัติในด้านการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในแตกต่างกันตามแต่ละกรณี จึงเห็นควรให้มีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

จากข้อเท็จจริงในด้านอำนาจบังคับบัญชาของผู้อำนวยการที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายใน บทบัญญัติในมาตรา 31 และ มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้มีการปรับปรุงแก้ไขโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ซึ่งในมาตรา 31 มีการแก้ไขในส่วนของอำนาจการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการต่อผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีการแก้ไข คือ “ภายใต้บังคับมาตรา 39 วรรคสอง ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่และลูกจ้างของ

องค์การมหาชนทุกตำแหน่ง” ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้อำนวยการจะเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายใน ได้เฉพาะที่เป็นไปตามมาตรา 39 วรรคสอง ทั้งนี้ ในมาตรา 39 วรรคสองได้มีการแก้ไข และได้เพิ่มเติม วรรคสาม ได้มีการกำหนดว่า “ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่ เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขั้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบและ คณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด และในการแต่งตั้ง โยกย้าย เลื่อนตำแหน่ง และ ลงโทษทางวินัยของผู้ตรวจสอบภายใน ให้ผู้อำนวยการและคณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาร่วมกัน แล้วเสนอให้คณะกรรมการให้ความเห็นชอบก่อนจึงดำเนินการได้” ดังนั้น จึงพิจารณาได้ว่าบทบัญญัติ ทั้งสองมาตราที่แก้ไขโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 มีความมุ่งหมายที่จะ แสดงให้เห็นว่าผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาและมีอำนาจสั่งการผู้ตรวจสอบภายในเฉพาะในด้านการ บริหารงานทั่วไปเท่านั้น โดยที่การปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน ผู้อำนวยการจะถือว่าไม่ได้เป็นผู้ บังคับบัญชา เพราะคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการขององค์การมหาชนจะเป็น ผู้บังคับบัญชางานด้านการตรวจสอบ และการใช้อำนาจในการให้คุณและให้โทษแก่ผู้ตรวจสอบภายใน จะกระทำโดยดุลยพินิจของผู้อำนวยการโดยตรงไม่ได้

จากข้อปรับปรุงแก้ไข บทบัญญัติทั้งสองมาตราที่แก้ไขโดยพระราชบัญญัติองค์การ มหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 พิจารณาได้ว่ามีการเพิ่มความชัดเจนในส่วนของการใช้อำนาจบังคับ บัญชาในด้านการบริหารทั่วไปของผู้อำนวยการที่พึงจะกระทำได้ รวมทั้งก่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจ ในการบริหารงานการตรวจสอบภายในระหว่างผู้อำนวยการและคณะกรรมการตรวจสอบ แต่อย่างไร ก็ตาม หากพิจารณาในมุมมองของการนำไปปฏิบัติ อำนาจการบังคับบัญชาที่กำหนดดังต้องมีการ ตีความว่าเรื่องใดคือเรื่องการบริหารทั่วไปที่ผู้อำนวยการสามารถใช้อำนาจบังคับบัญชาได้ เนื่องจากไม่ มีแนวปฏิบัติว่าเรื่องใดคือเรื่องการบริหารงานทั่วไป แม้ว่าบทบัญญัติในมาตรา 31 และมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 จะได้รับการปรับปรุงแก้ไขโดยพระราชบัญญัติ องค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 เพื่อแสดงให้เห็นว่าผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบ ภายในแต่เพียงในด้านการใช้อำนาจบังคับบัญชาที่เป็นการบริหารงานทั่วไปเท่านั้น และในด้านการ ปฏิบัติหน้าที่ในด้านการตรวจสอบภายใน ให้คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการขององค์การ มหาชนเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายใน แต่หากพิจารณาตามข้อเท็จจริงแล้ว การตีความในทาง ปฏิบัติว่าเรื่องใดอยู่ในขอบเขตการบริหารงานทั่วไปที่ผู้อำนวยการมีอำนาจในการสั่งการ โดยที่จะไม่ ไปกระทบต่อหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานการตรวจสอบนั้นกระทำได้ ยาก ทั้งนี้ อำนาจบังคับบัญชานั้นมี 3 ลักษณะ<sup>19</sup> คือ (1) เป็นอำนาจที่จะสั่งการให้ผู้ใต้บังคับบัญชา

<sup>19</sup> สุรพล นิติไกรพจน์, “ข้อความคิดบางประการเกี่ยวกับการกำกับดูแล,” วารสาร นิติศาสตร์, เล่ม 4, ปีที่ 19, น. 81 (2533).

ปฏิบัติตาม (2) เป็นอำนาจที่จะสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงการกระทำของผู้ใต้บังคับบัญชา และ (3) ผู้บังคับบัญชาสามารถใช้อำนาจนี้กระทำการแทนผู้ใต้บังคับบัญชาได้ ดังนั้น บทบัญญัติในส่วนของ การบังคับบัญชาเป็นการทั่วไปของผู้อำนวยการที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในตามที่ได้มีการแก้ไขใน พระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 จึงยังมีความไม่ชัดเจนเพียงพอต่อการนำไป ปฏิบัติในแนวทางการบังคับบัญชาทั่วไปของผู้อำนวยการ ที่จะเป็นหลักประกันได้อย่างแท้จริงว่า อำนาจบังคับบัญชาของผู้อำนวยการจะไม่กระทบต่อหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการ ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

#### 4.4.2 ขอบเขตและอำนาจการตรวจสอบภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการ

ด้วยโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรต่างๆทั้งในระดับสากลและใน ประเทศไทย ได้กำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นตรงกับคณะกรรมการบริหารระดับสูงของ องค์กร ผู้บริหารระดับสูงเช่น CEO และคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อให้โครงสร้างของ หน่วยงานตรวจสอบภายในตลอดจนผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบอยู่ในระดับตำแหน่งของ โครงสร้างองค์กรที่สูงเพียงพอต่อการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ ดังที่ได้ศึกษาในบทที่ 2 และ สำหรับองค์การมหาชน แต่เดิมในมาตรา 39 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ความรับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการ และต่อมาใน มาตรา 19 วรรคสอง แก้ไขโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 โดยเพิ่มเติม “คณะกรรมการตรวจสอบ” ของความในมาตรา 39 วรรคสอง จึงเป็นการกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่ความรับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการองค์การมหาชน รวมทั้งในมาตรา 24 (3) (ข) แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้กำหนดให้คณะกรรมการขององค์การ มหาชนมีอำนาจในการออกระเบียบ คำสั่ง หรือประกาศที่กำหนดขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่ของ คณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายใน

ทั้งนี้ เมื่อได้พิจารณาส่วนของบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่ได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน แต่เดิมองค์การมหาชนหลายแห่งได้มีการจัดตั้งหน่วยงาน ตรวจสอบภายในเพื่อทำหน้าที่การตรวจสอบตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการขององค์การ มหาชน ซึ่งโครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนหลายแห่ง ได้กำหนดให้มี สายบังคับบัญชาด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่ขึ้นตรงต่อคณะกรรมการชุดต่างๆที่ คณะกรรมการขององค์การมหาชนได้แต่งตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบไว้ ก่อนที่จะมีการ ปรับปรุงแก้ไขในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน ฉบับที่ 2 ซึ่งโครงสร้างของหน่วยงานตรวจสอบ ภายในจะปรากฏอยู่ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน โดยคณะกรรมการที่ทำหน้าที่อาจเรียกได้ว่า

เป็น “คณะอนุกรรมการตรวจสอบและประเมินผล” ตามคำแนะนำของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) ในคู่มือการบริหารและกำกับดูแลของคณะกรรมการองค์การมหาชน<sup>20</sup> ซึ่งไม่ว่าจะเรียกชื่อของคณะกรรมการว่าอย่างไรก็ตาม แต่โดยแท้จริงแล้วก็คือคณะกรรมการตรวจสอบ หรือ Audit Committee ที่ทำหน้าที่ในการกำกับบทบาทหน้าที่และขอบเขตของการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการขององค์การมหาชน

ในด้านความสัมพันธ์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะประกอบไปด้วย ผู้บริหารหรือหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในในระดับตำแหน่งต่างๆ โดยทั่วไปในทางปฏิบัติ คณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นผู้กำหนดขอบเขตแผนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในต่างๆ รวมทั้งกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในให้มีความเหมาะสมต่อระดับตำแหน่ง อย่างไรก็ตาม หากคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับองค์การมหาชนที่มีภารกิจในจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้านที่เพียงพอ อาจเป็นปัจจัยส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไม่บรรลุผลตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบได้ แม้ว่าจะมีระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ที่ได้วางหลักการกำหนดขอบเขตการกำกับงานด้านการตรวจสอบ แต่เป็นเพียงการกำหนดไว้อย่างกว้าง ทั้งยังกำหนดให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนซึ่งเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายสามารถใช้ดุลยพินิจการกำกับงานการตรวจสอบภายในตามความเหมาะสมได้<sup>21</sup> ซึ่งในทางปฏิบัติ คณะกรรมการขององค์การมหาชนย่อมมีการมอบหมายให้คณะกรรมการตรวจสอบมีการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และด้วยไม่มีการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่จะเป็นแนวทางกำหนดขอบเขตการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมกับองค์การมหาชน จึงทำให้มีการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบที่แตกต่างกันไป คณะกรรมการตรวจสอบขององค์การมหาชนแต่ละแห่งอาจไม่ได้พิจารณาถึงการตรวจสอบในขอบเขตที่ครอบคลุมมากเพียงพอต่อการประเมินผลสอบทานในกิจกรรมที่จำเป็น นอกจากนี้ ด้วยกิจกรรมขององค์การมหาชนเป็นการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับบริการสาธารณะเฉพาะ

<sup>20</sup> สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, “คู่มือการบริหารและกำกับดูแลของคณะกรรมการองค์การมหาชน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559, จาก <http://www.opdc.go.th>

<sup>21</sup> ข้อ 3 ของระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ได้กำหนดความหมายของคณะกรรมการตรวจสอบไว้ว่า เป็นคณะบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งจากคณะรัฐมนตรี หรือผู้มีอำนาจตามที่กฎหมายกำหนด ให้มีหน้าที่กำกับดูแลการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจ



ด้านที่อาจมีเทคนิคและวิธีการเป็นการดำเนินงานเฉพาะด้าน จึงอาจทำให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในได้มาซึ่งผลการสอบทานที่ไม่มีคุณภาพเพียงพอ หรือไม่ได้ข้อเท็จจริงจากการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตาม คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบภายในเป็นสิ่งสำคัญที่ควรมีการพิจารณา คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญในด้านบัญชีอาจมุ่งเน้นความสำคัญของแผนงานการตรวจสอบในด้านการบัญชีเป็นหลักเพียงอย่างเดียว ซึ่งอาจจะส่งผลให้กิจกรรมการตรวจสอบภายในที่มุ่งหมายที่จะส่งเสริมในด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดีอาจไม่มีความครบถ้วน ดังนั้นแล้ว การที่คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการขององค์การมหาชนกำหนดขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในที่ไม่ครอบคลุมเพียงพอต่อการวิเคราะห์ประเมินความเสี่ยงและการควบคุมตรวจสอบกิจการภายในขององค์การมหาชน ย่อมส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบภายในและความน่าเชื่อถือในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนได้

#### 4.4.3 ความรู้และความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐาน

เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือที่สำคัญของคณะกรรมการตรวจสอบ ในการที่จะค้นหาว่ามีความเสี่ยงหรือจุดบกพร่องใดที่เกิดขึ้นในกระบวนการต่างๆภายในองค์กรที่จะส่งผลกระทบต่อการดำเนินกิจการ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติงานในภารกิจตามที่ได้รับมอบหมาย โดยการใช้ความรู้และทักษะของการตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลที่กำหนด ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ได้กำหนดให้การตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติวิชาชีพตรวจสอบภายในสากลที่เผยแพร่โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ในกรณีที่มีได้กำหนดระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบที่เป็นการบังคับใช้เฉพาะประเภทหน่วยงาน ซึ่งการปฏิบัติงานการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน หากพิจารณาแล้วจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ที่มีขอบเขตการตรวจสอบที่กว้างและครอบคลุมการดำเนินงานทุกส่วนตามมาตรฐานสากล

เมื่อพิจารณาในด้านคุณสมบัติของผู้ทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน ในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนไม่ได้มีการบัญญัติถึงคุณสมบัติของผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน ซึ่งหากผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนไม่ได้มีความรู้และความเชี่ยวชาญเชิงวิชาชีพการตรวจสอบ อาจไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอได้ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญแต่ในด้านการตรวจสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว หากได้รับมอบหมายในการตรวจสอบบัญชีแต่จำเป็นที่จะต้องมึทักษะในด้านความรู้ในการใช้งานระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นระบบที่ควบคุมรายการบัญชีอยู่นั้น ก็จะส่งผลให้

ไม่ได้มาซึ่งผลตรวจสอบตามข้อเท็จจริง หากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีทักษะของตรวจสอบการใช้งานระบบที่ควบคุมรายการบัญชีนั้นได้ ทั้งนี้ ในหน่วยงานธุรกิจภาคเอกชนได้ให้ความสำคัญกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในเป็นอย่างมาก โดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีความต้องการผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตสากล (Certified Internal Auditor : CIA)<sup>22</sup> เป็นอย่างมาก และยิ่งขยายความต้องการผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับใบอนุญาตอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับใบอนุญาตจะเป็นการยืนยันได้ว่ามีคุณสมบัติครบถ้วนของการมีความรู้ความเชี่ยวชาญของการมีทักษะในด้านการตรวจสอบ ตลอดจนการประพฤติปฏิบัติที่เหมาะสมเพียงพอต่อการทำหน้าที่การตรวจสอบภายในให้กับกิจการได้ สำหรับกรณีผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับใบอนุญาตอื่นที่เทียบเท่ากับ CIA ก็สามารถยืนยันถึงประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นกัน

ดังนั้น เมื่อพิจารณาในด้านของผู้ตรวจสอบภายในองค์กรมหาชน แม้จะไม่ได้มีข้อบังคับในด้านคุณสมบัติของการเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ได้มาตรฐาน แต่หากพิจารณาถึงบทบาทและอำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่จะเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรมหาชน ทั้งในด้านการตรวจสอบระบบบัญชี การงบประมาณ การเงินและทรัพย์สิน และการพัสดุ และรวมถึงในด้านการตรวจสอบการบริหารและการกำกับกิจการจัดทำบริการสาธารณะแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนจำเป็นที่จะต้องมีความรู้และทักษะในการการตรวจสอบให้มีความเชี่ยวชาญในระดับที่เหมาะสมต่อกิจกรรมและประเภทการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายได้ การขาดความรู้และการมีทักษะที่ต่ำกว่ามาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบสากล ย่อมจะทำให้การปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในขาดความน่าเชื่อถือ และการได้รับการยอมรับจากคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูง และหน่วยงานภายในองค์กรมหาชนที่เกี่ยวข้อง

จากปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน พิจารณาได้ว่าปัจจัยที่เกิดขึ้นมีที่มาจากข้อจำกัดหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่กำหนดไว้แต่ยังไม่เพียงพอต่อการนำไปปฏิบัติตามจริง ปัจจัยที่มาจากคณะกรรมการผู้มีอำนาจ และปัจจัยที่มาจากผู้ตรวจสอบภายในเอง โดยทั้งสามปัจจัยตามที่ได้มีการพิจารณาพบว่าส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจส่งผลให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่มุ่งหมายให้บทบาทการตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในการบริหารงานด้านต่างๆ ขององค์กรมหาชน และทำให้องค์กรมหาชนที่มีการบริหารในรูปแบบองค์กรของรัฐรูปแบบใหม่ที่มี

<sup>22</sup> ไพฑูรย์ อินุทัย และประจิดร หาวีตร, “การให้ความสำคัญแก่ใบอนุญาตวิชาชีพด้านการตรวจสอบภายใน (CIA) ต่อการปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,” เล่มที่ 16, ปีที่ 16, วารสารวิชาชีพบัญชี, น. 51 (สิงหาคม 2553).

เน้นความคล่องตัวภายใต้ความมีประสิทธิภาพของการบริหารจัดการ ก็อาจไม่สามารถบรรลุเป้าหมายของการกำกับดูแลกิจการที่ดีตามที่กำหนดไว้ได้



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุปบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

การตรวจสอบภายใน คือ การดำเนินงานการตรวจสอบและการประเมินผลที่เป็นแบบแผน โดยการดำเนินงานต้องเป็นไปด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมด้วยวิธีการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษา ซึ่งการตรวจสอบและประเมินจะต้องเป็นไปอย่างเป็นระบบและระเบียบวิธีที่จะทำให้กระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการขององค์กรได้รับการปรับปรุงให้เกิดประสิทธิผล โดยมีจุดมุ่งหมายในการส่งเสริมและสนับสนุนการดำเนินงานขององค์กรให้เป็นอย่างดีอย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรในการที่จะทำให้องค์กรมีระบบการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการที่เพียงพอต่อการส่งเสริมให้องค์กรบรรลุเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ การตรวจสอบภายในมีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนานตั้งแต่ในปี พ.ศ. 2318 ที่เริ่มต้นจากการตรวจสอบรายงานทางการเงินและการบัญชีขององค์กรต่างๆในภาคธุรกิจในสหรัฐอเมริกา โดยมีจุดประสงค์เพื่อแสดงรายงานงบทางการเงินต่อผู้ถือหุ้น การตรวจสอบภายในในระยะแรกจึงเป็นการนำเอาทักษะและวิธีการปฏิบัติทางด้านการตรวจสอบบัญชีและการเงินมาขยายผลนำไปสู่การตรวจสอบการปฏิบัติการ การตรวจสอบการบริหาร การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดและหลักเกณฑ์ปฏิบัติ รวมทั้งการตรวจสอบการดำเนินงานในด้านความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยในหลายประเทศได้มีการนำเอาแนวคิดของการตรวจสอบภายในไปใช้กับหน่วยงานและองค์กรของตน ซึ่งรวมถึงองค์กรธุรกิจเอกชนและหน่วยงานภาครัฐของประเทศไทยด้วย การตรวจสอบภายในได้เข้ามามีบทบาทสำคัญในการช่วยประคับประคององค์กรธุรกิจในช่วงที่เกิดวิกฤตเศรษฐกิจ หน่วยงานภาครัฐก็ได้มีการเล็งเห็นถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในว่าเป็นเครื่องมือทางการบริหารที่จะช่วยให้ทราบว่าหน่วยงานภาครัฐต่างๆได้มีการบริหารกิจการที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ภายใต้การใช้งบประมาณของแผ่นดินหรือไม่ องค์การมหาชนถือว่าเป็นหน่วยงานภาครัฐที่มีรูปแบบการบริหารงานในแนวองค์การของรัฐรูปแบบใหม่ที่มีความเป็นอิสระในการบริหาร มีความคล่องตัวในการจัดการ และยังเป็นหน่วยงานที่มีการใช้งบประมาณแผ่นดินในการดำเนินกิจการจัดทำบริการสาธารณะตามที่รัฐมอบหมาย จึงจำเป็นที่จะต้องมีการตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายในที่ทำหน้าที่ด้านการตรวจสอบให้กับองค์การมหาชน

ในส่วนของโครงสร้างและองค์ประกอบที่เป็นปัจจัยสำคัญในด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนถือว่าผู้มีบทบาทในการที่จะทำให้จุดมุ่งหมายของการตรวจสอบบรรลุผล โครงสร้างสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานและผู้ตรวจสอบภายในจึง

ต้องอยู่ในระดับที่สูงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ ในหลักปฏิบัติทั่วไป คณะกรรมการตรวจสอบได้มีการแต่งตั้งขึ้นเพื่อให้เป็นผู้ที่ทำหน้าที่กำกับและควบคุมงานด้านการตรวจสอบขององค์กรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำงานภายใต้แผนงานการตรวจสอบที่กำหนดโดยผู้บริหารและคณะกรรมการที่เป็นผู้บังคับบัญชา กฎบัตรการตรวจสอบภายในเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมีบทบาทและอำนาจหน้าที่ ตลอดจนขอบเขตการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบให้กับองค์กรอย่างไรบ้าง ดังนั้นแล้ว กฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนจึงได้มีการกำหนดให้มีโครงสร้างการบังคับบัญชาของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่อยู่ในระดับที่สูง ขึ้นตรงกับผู้บริหารและคณะกรรมการ เพื่อให้มีอำนาจในการเข้าถึงกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ โดยภารกิจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบขององค์การมหาชนจะต้องครอบคลุมตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในที่เป็นหลักปฏิบัติทั่วไป ได้แก่ การบริหารความเสี่ยงที่เป็นการวิเคราะห์และประเมินจุดอ่อนที่เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่องค์กรควรจะต้องมีการแก้ไข การควบคุมที่เป็นการสอบทานและประเมินผลความพอเพียงของระบบการบริหารงานภายในองค์กรที่มีอยู่ว่ามีประสิทธิภาพที่จะส่งเสริมให้องค์กรบรรลุเป้าหมายหรือไม่ และการกำกับดูแลที่เป็นการสอบทานและประเมินการบริหารจัดการของผู้บริหารระดับสูงและผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ความมั่นใจได้ว่าองค์การมหาชนจะมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Governance) และส่งเสริมให้บรรลุเป้าหมายสูงสุดตามที่ตั้งเป้าไว้

หลักเกณฑ์และข้อกำหนดทางการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน เป็นสิ่งที่จะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนทำหน้าที่ในการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายของงานการตรวจสอบที่กำหนด พิจารณาในด้านบทบัญญัติทางกฎหมาย จะพบว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในต่างประเทศจะปรากฏอยู่ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกับการตรวจสอบการบัญชีและการทุจริต สำหรับการตรวจสอบภายในของประเทศไทยได้กำหนดให้มีบทบัญญัติทางกฎหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในไว้ ปรากฏอยู่ในกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดเงื่อนไขให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องจัดให้มีระบบการตรวจสอบภายใน และในหน่วยงานภาครัฐ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ถือว่าเป็นกฎหมายกลางที่มีผลบังคับใช้กับทุกหน่วยงานและรวมถึงองค์การมหาชนด้วย และในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชนก็ได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับผู้ตรวจสอบภายในไว้เช่นกัน แต่ไม่ได้ครอบคลุมถึงรายละเอียดของการปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจำเป็นที่จะต้องมีการปฏิบัติงานที่เทียบเท่าสากล โดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล หรือ IIA ที่เป็นสมาคมด้านการตรวจสอบภายในที่เป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ ได้วางแนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในไว้ในกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากล ที่ประกอบไปด้วยประมวลจรรยาบรรณการตรวจสอบภายในที่จะต้องปฏิบัติ

หน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรมและเป็นกลาง ข้อกำหนดการปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านต่างๆ และมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในที่กำหนดข้อปฏิบัติในการทำหน้าที่ของการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติให้ได้ในขั้นต่ำสุดในด้านการปฏิบัติ โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องมีความรู้และความสามารถ ตลอดจนความเชี่ยวชาญต่อกิจกรรมที่เข้าทำการตรวจสอบ ทักษะที่สำคัญจำเป็นที่ต้องใช้ในการตรวจสอบจะต้องได้รับการส่งเสริมและเพิ่มพูนระดับความสามารถ นอกจากนี้ มาตรฐานขั้นต่ำสุดที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องดำเนินการให้รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในภายใต้หลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่ถือว่าเป็นหัวใจสำคัญของการตรวจสอบ ดังนั้นแล้ว โครงสร้างสายการบังคับบัญชาและการสั่งการจากผู้มีอำนาจบังคับบัญชาที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องมีความเหมาะสมที่ไม่ไปกระทบต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ตลอดจนได้รับมอบหมายในการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบที่เหมาะสมและครอบคลุมกับขอบเขตของการประเมินความเสี่ยงที่ได้ทำการวิเคราะห์ไว้อย่างเป็นแบบแผน

จากที่ได้ทำการศึกษาบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน หลักการและข้อความคิดด้านการตรวจสอบภายใน บทบัญญัติทางกฎหมายในด้านการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ทราบถึงบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่มีต่อการบริหารงานองค์การมหาชน สามารถพิจารณาได้ว่าองค์การมหาชน หากไม่นับว่าเป็นหน่วยงานของรัฐที่จะต้องจัดให้มีกิจกรรมการตรวจสอบภายในตามข้อกำหนด ถือได้ว่าเป็นองค์กรหนึ่งที่บทบาทของการตรวจสอบภายในมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง ในการที่จะช่วยส่งเสริมให้มีการบริหารกิจการและจัดให้มีระบบการควบคุมดูแลภายในต่างๆ ให้มีความเหมาะสมกับรูปแบบและภารกิจขององค์การมหาชน ในการจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้าน เพื่อให้ตอบโจทยกับความต้องการของภาคประชาชน รวมทั้งเป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐที่เล็งเห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดทำบริการสาธารณะขององค์การมหาชนที่ประสบผลสำเร็จ โดยเป็นไปตามความมุ่งหมายที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่ได้วางเจตนารมณ์ในการที่จะให้้องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานที่จะช่วยผลักดันและส่งเสริมการบริหารกิจการของรัฐให้มีประสิทธิภาพ ตอบสนองต่อความต้องการของภาคประชาชนในทุกภาคส่วนได้อย่างเสมอภาค

ดังนั้น เพื่อให้การบริหารงานขององค์การมหาชนบรรลุเป้าหมายตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนภายใต้บทบัญญัติทางกฎหมายจะต้องมีหน้าที่ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบในระดับที่มีคุณภาพ มีความเชี่ยวชาญระดับสูงเพียงพอที่จะสามารถสร้างความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ ตลอดจนการได้รับความไว้วางใจจากคณะกรรมการบริหารระดับสูงจากกิจกรรมการตรวจสอบที่ได้ให้ความเชื่อมั่นที่สมเหตุสมผลต่อระบบบริหารกิจการขององค์กรที่มีอยู่ บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

จะต้องมีลักษณะที่สามารถสนับสนุนการให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในบรรลุเป้าหมายตามแผนงานที่กำหนดไว้ รวมทั้งการปฏิบัติงานจะต้องเป็นไปตามหลักกติกาสากลในด้านการตรวจสอบ เพื่อที่จะเป็นการสร้างความมั่นใจได้ว่าการตรวจสอบภายในเป็นกลไกการบริหารงานของผู้บริหาร เป็นเครื่องมือในการที่ช่วยให้องค์กรมหาชนสามารถขับเคลื่อนไปยังทิศทางที่ถูกต้องและนำไปสู่การบรรลุเป้าหมายตามพันธกิจ ทั้งนี้ ปัจจัยที่เป็นข้อจำกัดต่อบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในองค์กรมหาชน ทั้งในด้านอำนาจบังคับบัญชาของผู้บริหาร การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบภายใน และความรู้ความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบภายใน บทบาทการตรวจสอบภายในที่ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องพึงปฏิบัติให้กับองค์กรมหาชน ควรจะต้องได้รับการปรับปรุงแก้ไข เพื่อที่จะสามารถส่งเสริมและสนับสนุนให้กิจกรรมการตรวจสอบภายในเป็นไปอย่างมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น สามารถตอบสนองต่อรูปแบบการบริหารกิจการขององค์กรมหาชนได้

## 5.2 ข้อเสนอแนะต่อบทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน

เพื่อให้การตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่เพียงพอต่อการบรรลุเป้าหมายของการตรวจสอบ ตลอดจนแก้ไขปัญหามาจากปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน จึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

(1) การกำหนดให้มีหลักเกณฑ์และแนวทางส่งเสริมในด้านบทบาทการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน โดยจะเป็นการกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในมีทิศทางในการทำการตรวจสอบ และทราบว่าขอบเขตของการตรวจสอบให้กับองค์กรมหาชนที่จะต้องดำเนินการ หรือที่ควรจะต้องดำเนินการมีเรื่องใดบ้าง ซึ่งจากที่ได้ทำการศึกษาด้านบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจสอบระบบการบริหารงบประมาณและทรัพย์สิน การตรวจสอบระบบการบัญชี การตรวจสอบระบบการจัดซื้อจัดจ้างและการพัสดุ และการตรวจสอบระบบการบริหารและการกำกับกิจการการจัดทำบริการสาธารณะ พิจารณาได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในสามารถที่จะช่วยส่งเสริมให้องค์กรมหาชนมีการบริหารและกำกับดูแลกิจการที่ได้หากมีการตรวจสอบในประเด็นที่ว่านี้ได้ อย่างครบถ้วน อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการกำหนดบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนในการปฏิบัติงานตรวจสอบในบทบาทที่ต้องปฏิบัติ บทบาทที่ควรดำเนินการปฏิบัติ และบทบาทที่ควรได้รับการสนับสนุนส่งเสริม ดังนี้

- บทบาทการตรวจสอบภายในที่ต้องปฏิบัติ ถือว่าเป็นขั้นต่ำสุดซึ่งเป็นมาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนจะต้องปฏิบัติ ซึ่งบทบัญญัติทางกฎหมายได้มีการกำหนดไว้บางประการและเป็นเรื่องพื้นฐานของการบริหารงานทั่วไป ได้แก่ การตรวจสอบระบบการบริหารงบประมาณและทรัพย์สิน การตรวจสอบระบบการบัญชี การตรวจสอบระบบการจัดซื้อจัดจ้างและ

การพัสดุ โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีการดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพสากล ซึ่งในกรณีนี้ควรกำหนดเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนทุกแห่งจะต้องมีการปฏิบัติไปในทิศทางเดียวกัน ให้มีการระบุขอบเขตและวิธีการประเมินการตรวจสอบที่สอดคล้องเป็นมาตรฐานเดียวกัน ในกรณีนี้ให้มีการตรวจสอบระบบการบัญชีที่อ้างอิงตามมาตรฐานวิชาชีพการบัญชี ควรจะต้องระบุแนวทางการนำมาตรฐานวิชาชีพการบัญชีมาใช้ในการตรวจสอบภายในให้กับองค์การมหาชนให้มีความชัดเจน และนำไปปฏิบัติได้

- บทบาทการตรวจสอบภายในที่ควรดำเนินการปฏิบัติ เป็นการปฏิบัติหน้าที่การตรวจสอบภายในที่ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ในข้อกฎหมายโดยตรง แต่เป็นการใช้ดุลยพินิจของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายในในกรณีที่ต้องมีการประเมินว่ากิจกรรมใดภายในองค์กรมีความเสี่ยงที่เกิดเป็นปัญหาหรือการกระทำที่มีลักษณะที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายได้ เช่น การตรวจสอบการระบบการดำเนินโครงการและกิจกรรม และการตรวจสอบการดำเนินงานด้านการบริหารบุคคล ซึ่งในส่วนของการตรวจสอบระบบการดำเนินโครงการและกิจกรรม จะมีพื้นฐานมาจากการตรวจสอบในระบบการงบประมาณ จัดซื้อจัดจ้างและการพัสดุ อย่างไรก็ตาม บทบาทการตรวจสอบภายในควรจะต้องมีการพิจารณาและวิเคราะห์กระบวนการบริหารงานที่ไม่ใช่แต่เพียงกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างเท่านั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรจะต้องสอบทานและประเมินถึงความเหมาะสมในการจัดทำโครงการและกิจกรรมในแง่ของความคุ้มค่าและความสมเหตุสมผล เปรียบเทียบกับงบประมาณที่จะต้องใช้จ่ายไป ปริมาณบุคลากรและเวลาที่ต้องใช้ในการบริหารโครงการและกิจกรรม และในแง่มุมมองอื่นๆทั้งในด้านการบริหารและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในด้านนี้จะช่วยทำให้ทราบถึงจุดอ่อนและข้อบกพร่องที่ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปพิจารณาต่อไปได้

ในด้านการตรวจสอบการดำเนินงานด้านการบริหารบุคคล มักเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่มีมีการบรรจุอยู่ในแผนการตรวจสอบ แต่เป็นเรื่องที่การตรวจสอบภายในสามารถที่จะช่วยปรับปรุงและส่งเสริมให้เกิดการแก้ไขปัญหาในด้านบุคลากรได้ ในเชิงของความเหมาะสมของโครงสร้างและภาระหน้าที่งานที่เจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนจะต้องมีการปฏิบัติ จากข้อเท็จจริงในการตรวจสอบระบบงานต่างๆ มักพบว่าข้อบกพร่องและความเสียหายที่เกิดขึ้นในกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบมีสาเหตุมาจากภาระหน้าที่ที่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติกิจกรรมที่ไม่มีความเหมาะสม การขาดการบังคับบัญชาจากหัวหน้างานในการควบคุมงาน และการที่เจ้าหน้าที่ไม่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานในตำแหน่งนั้นๆ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำปัญหาที่ตรวจพบไปเสนอแนะต่อฝ่ายจัดการภายใน ผู้บริหารและคณะกรรมการขององค์การมหาชนเพื่อให้มีการปรับปรุงแก้ไขในด้านโครงสร้างบุคลากร อัตรากำลัง ภาระหน้าที่งาน ตลอดจนด้านอื่นๆที่เกี่ยวข้องได้ ดังนั้น บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในดังที่กล่าวมาควรเป็นบทบาทที่ควรให้มีการดำเนินการปฏิบัติ ที่ซึ่งควรมีการกำหนด



หลักเกณฑ์ที่เป็นแนวทางส่งเสริมการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนในบทบาทเหล่านี้ได้

- บทบาทการตรวจสอบภายในที่ควรได้รับการสนับสนุนส่งเสริม เป็นบทบาทที่ควรมีการปฏิบัติแต่ในข้อเท็จจริงพบว่ากระทำไต่ยาก ด้วยข้อจำกัดในด้านความรู้และความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบภายใน โดยบทบาทการตรวจสอบภายในในด้านนี้จะเป็นการตรวจสอบที่จำเป็นต้องใช้ทักษะ ความรู้และความเชี่ยวชาญในระดับสูง ได้แก่ การตรวจสอบการกระทำทางทุจริต การตรวจสอบการดำเนินงานในเชิงการมีผลประโยชน์ทับซ้อน การตรวจสอบการประเมินผลความสอดคล้องตามภารกิจและบรรลุตฤประสงค์ตามกฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน โดยการตรวจสอบการกระทำทางทุจริต การตรวจสอบการดำเนินงานในเชิงการมีผลประโยชน์ทับซ้อน เป็นบทบาทการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรู้และความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมายโดยตรง ซึ่งการตรวจพบการกระทำทางทุจริตและการกระทำในลักษณะที่มีผลประโยชน์ทับซ้อน มักจะมีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ยากต่อการตรวจสอบและยืนยันถึงการพบข้อทุจริตนั้นๆ หากเป็นกิจกรรมที่มีการงานระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นเครื่องมือเฉพาะด้านแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนก็จำเป็นที่จะต้องมีความรู้และทักษะในการใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในระดับที่สูงเพียงพอเพื่อที่จะสามารถเข้าทำการตรวจสอบได้

ในด้านการตรวจสอบการประเมินผลความสอดคล้องตามภารกิจและบรรลุตฤประสงค์ตามกฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน เป็นบทบาทการตรวจสอบภายในที่จะเป็นการยืนยันได้ว่า องค์การมหาชนมีการบริหารจัดการการจัดทำบริการสาธารณะที่สอดคล้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการก่อตั้งองค์การมหาชนหรือไม่ ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรู้และความสามารถ ตลอดจนความเชี่ยวชาญในงานและกิจกรรมเฉพาะด้านที่องค์การมหาชนมีหน้าที่ในการปฏิบัติให้แก่ภาคประชาชน อาจพิจารณาได้ว่าผู้ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบภายในในการจัดทำบริการสาธารณะจะต้องเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญและคุ้นเคยกับภารกิจในด้านดังกล่าวโดยตรง ซึ่งมักจะเป็นผู้บริหารหรือผู้เชี่ยวชาญระดับสูงที่มีประสบการณ์ในด้านภารกิจจัดทำบริการสาธารณะเฉพาะด้านๆมายาวนาน อาจมากกว่า 10 ปีเป็นอย่างน้อย ซึ่งงบประมาณค่าตอบแทนในการมาเป็นผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในให้กับองค์การมหาชนก็ย่อมสูงตามประสบการณ์ แต่หากผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนสามารถดำเนินการในบทบาทด้านนี้แล้วก็จะช่วยให้การบริหารกิจการขององค์การมหาชนบรรลุตฤประสงค์ได้ในระดับที่มีประสิทธิภาพได้ ดังนั้น บทบาทการตรวจสอบภายในดังที่ได้กล่าวมา เป็นบทบาทที่ทำได้ยากและจำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเรียนรู้เพื่อให้มีประสบการณ์ในระดับที่มากพอจนเกิดความชำนาญการ ดังนั้น ในเบื้องต้นควรจะต้องมีแนวทางการสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนทำหน้าที่ในด้านนี้มีคุณสมบัติโดยตรง ได้แก่ เป็นผู้ที่เรียนจบทางสาขาวิชาทางด้านกฎหมาย หรือจบในสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องเป็นการเฉพาะ

และต้องมีการสนับสนุนให้การเพิ่มขีดความสามารถ ความรู้และทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน หากจำเป็นต้องใช้ความรู้ทางกฎหมายเฉพาะด้านและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้ตรวจสอบภายในควรจะต้องได้รับการเพิ่มพูนความรู้และพัฒนาทักษะในด้านที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ควรมีการสนับสนุนและส่งเสริมจากผู้บริหารระดับสูงในการเล็งเห็นถึงความสำคัญของบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนในการพิจารณาจัดสรรงบประมาณในด้านการพัฒนาทักษะและความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในให้มีความเชี่ยวชาญเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้กับองค์การมหาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากบทบาทการตรวจสอบภายในทั้งสามด้าน เป็นบทบาทสำคัญที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนควรต้องได้รับการกำหนดให้มีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติและแนวทางที่จะช่วยสนับสนุนส่งเสริมในการปฏิบัติงานการตรวจสอบให้บรรลุผล โดยคณะกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์การมหาชน ได้แก่ คณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชน ที่เป็นผู้มีอำนาจในทางกฎหมายสามารถที่จะใช้อำนาจหน้าที่ในการกำหนดหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเพื่อการนำไปปฏิบัติที่สอดคล้องกัน และกำหนดแนวทางการส่งเสริมและสนับสนุนบทบาทการตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้องค์การมหาชนสามารถมีการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ภายใต้การสนับสนุนและส่งเสริมจากผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

#### (2) การกำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตในด้านการบังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชน

จากปัจจัยที่เป็นประเด็นปัญหาในด้านอำนาจการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการขององค์การมหาชนที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในในฐานะที่เป็นผู้บังคับบัญชา ตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ซึ่งแม้จะมีการปรับปรุงแก้ไขโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ที่กำหนดเงื่อนไขให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาผู้ตรวจสอบภายในได้ภายใต้เงื่อนไข มาตรา 39 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการขององค์การมหาชนในการปฏิบัติงานการตรวจสอบก็ตาม เนื่องจากการแก้ไขไม่ได้มีการบัญญัติแนวทางการพิจารณาในข้อกฎหมายว่าอำนาจบังคับบัญชาที่เป็นการทั่วไปที่ผู้อำนวยการขององค์การมหาชนสามารถที่จะสั่งการแก่ผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีด้านใดบ้าง รวมทั้งการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำรงรักษาไว้ซึ่งหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน โดยที่อำนาจการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการอาจไปกระทบได้ และองค์การมหาชนแต่ละแห่งก็ได้มีการตีความในแต่ละเรื่องไป ดังนั้น เพื่อให้มีแนวทางในการกำหนดว่าอำนาจการบังคับบัญชาของผู้อำนวยการขององค์การมหาชนที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในนั้นสามารถทำได้ในขอบเขตใดบ้าง คณะกรรมการและผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการ

บริหารงานองค์การมหาชน ควรจะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตในด้านการบังคับข่าผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนขึ้น เพื่อให้เป็นแนวทางการปฏิบัติขององค์การมหาชนให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ลดการใช้ดุลยพินิจและการตีความภายในขององค์การมหาชนเองที่อาจจะเป็นการเอื้อต่อผู้อำนวยการในฐานะผู้บริหาร และผู้ตรวจสอบภายในในฐานะผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งอาจจะทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในที่อาจกระทบต่อหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม เป็นกลางในการรายงานผลการตรวจสอบได้ โดยหากการดำเนินงานในการกำหนดหลักเกณฑ์และขอบเขตในด้านการบังคับข่าผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถที่จะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในได้อย่างมีคุณภาพ

(3) การกำหนดให้มีคณะกรรมการหรือคณะทำงานด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนทำหน้าที่ในการวางกรอบและหลักเกณฑ์ในด้านขอบเขตการตรวจสอบภายใน

เนื่องจากองค์การมหาชนไม่ได้มีกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นการเฉพาะเช่นเดียวกับหน่วยงานส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกรุงเทพมหานคร จึงเป็นผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในในกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน และระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นอย่างกว้างและให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนที่เป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายองค์การมหาชนเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในทางปฏิบัติคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นผู้กำกับงานด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนจะเป็นผู้ที่มีบทบาทหลักในการกำหนดขอบเขตงานการตรวจสอบให้กับผู้ตรวจสอบภายใน จึงทำให้ขอบเขตการปฏิบัติงานการตรวจสอบมีความแตกต่างกันตามดุลยพินิจของคณะกรรมการตรวจสอบในองค์การมหาชนแต่ละแห่ง ซึ่งอาจครบถ้วนตามมาตรฐานการวิชาชีพตรวจสอบภายในสากล หรือการหยิบยกเฉพาะด้านที่พิจารณาแล้วว่าควรจะต้องตรวจสอบ แต่ในด้านอื่นอาจไม่ได้กำหนดให้อยู่ในแผนงานการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติ นำมาซึ่งผลการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบที่ไม่ครบถ้วนต่อการส่งเสริมให้เกิดการบริหารและการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้

ดังนั้น เพื่อก่อให้เกิดการแก้ไขประเด็นปัญหาการกำหนดขอบเขตและกำกับภารกิจด้านการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนที่ไม่ครอบคลุม และไม่สอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งตามมาตรา 5/8 (9) แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ที่เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559 ได้กำหนดให้คณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชนสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายในการแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงาน เพื่อช่วย

ในการกำกับและประเมินผลองค์กรมหาชนในด้านต่างๆ โดยที่คณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์กรมหาชนสามารถใช้อำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานด้านการตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน ในการทำหน้าที่กำกับดูแลการตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนได้ เพื่อให้คณะกรรมการหรือคณะทำงานสามารถทำหน้าที่ในการกำหนดกรอบงานการตรวจสอบภายในสำหรับองค์กรมหาชนที่มีมาตรฐานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยให้ทำการศึกษาคู่ก่อนที่เป็นข้อบกพร่องในด้านการบริหารงานตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชน และเสนอหลักเกณฑ์มาตรฐานการปฏิบัติงาน และแนวทางการส่งเสริมและสนับสนุนในด้านการตรวจสอบภายในต่อคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์กรมหาชนเพื่อพิจารณา ทำให้ทราบถึงปัญหาและเกิดการแก้ไข ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการของทุกองค์กรมหาชนจะได้มีทิศทางกำหนดการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมสอดคล้องกัน ตลอดจนสามารถกำกับและพัฒนาบทบาทกิจกรรมด้านการตรวจสอบในแนวของการบริหารงานองค์กรมหาชน ที่เป็นไปในตามแนวทางการบริหารองค์กรของรัฐรูปแบบใหม่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

กล่าวสรุปได้ว่า การตรวจสอบภายใน เป็นกลไกสำคัญที่สามารถส่งเสริมสนับสนุนและเพิ่มมูลค่าให้การบริหารกิจการองค์กรมหาชนบรรลุเป้าหมายตามพันธกิจในระดับที่มีประสิทธิภาพ บทบาทและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรมหาชนที่มีคุณภาพ สามารถที่จะช่วยให้องค์กรมหาชนมีการบริหารกิจการที่เหมาะสม มีการแก้ไขจุดบกพร่องที่ถูกต้อง ตลอดจนสามารถช่วยยกระดับและเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรได้อย่างแท้จริงตามเจตนารมณ์การดำเนินกิจการองค์กรมหาชน แม้ในข้อเท็จจริงองค์กรมหาชนจะมีความเป็นอิสระในการบริหารงาน แต่ก็เป็น การดำเนินงานภายใต้งบประมาณที่เป็นภาษีของประชาชน ดังนั้น การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยส่งเสริมและเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรมหาชน ในการเป็นผู้ที่ได้รับความไว้วางใจจากรัฐและจากประชาชนในฐานะองค์กรที่ช่วยขับเคลื่อนและพัฒนาประเทศให้ไปสู่ความก้าวหน้าในระดับสากลได้อย่างแท้จริง

## บรรณานุกรม

### หนังสือ

- กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. แนวทางการประเมินตนเองของหน่วยงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. กันยายน 2550.
- กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. ธันวาคม 2546.
- กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. แนวปฏิบัติการประเมินผลระบบควบคุมภายใน. มิถุนายน 2547.
- กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการ. กันยายน 2544.
- เจริญ เจษฎาวัดย์. กระบวนการกำกับกิจการที่ดีเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ. กรุงเทพมหานคร : พอดี.
- เจริญ เจษฎาวัดย์. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : พอดี, 2542.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ: องค์การมหาชนและหน่วยบริการรูปแบบพิเศษ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม, 2549.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. “การกำกับดูแลกิจการที่ดี.” ในหนังสือรวมบทความของ ศาสตราจารย์สังเวียน อินทรวิชัย. กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2545.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. แนวทางการตรวจสอบภายใน. ปทุมธานี : ดุมาเยส, 2548.
- พันธ์พงศ์ เกียรติคุณ. ปัจจัยแห่งความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร : เอ็กซ์เปอร์เน็ท, 2543.
- สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. กรอบโครงสร้างการบริหารความเสี่ยงขององค์กรเชิงบูรณาการ : บทสรุปสำหรับผู้บริหารและกรอบโครงสร้าง. กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2551.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. แนวทาง : การจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผล การควบคุมภายใน. กรุงเทพมหานคร : ซีเอสเอ็ม โฟร์ กราฟฟิกส์.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. คู่มือการจัดระดับการกำกับดูแลองค์การภาครัฐตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี. กรุงเทพมหานคร : พรีเมียร์ โปร, 2552.

สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ. ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้ง  
องค์การมหาชน. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักงาน ก.พ., 2543.

สำนักงานคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ. องค์การมหาชน : ระบบบัญชีและการควบคุมภายใน.  
กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สำนักงาน ก.พ., 2543.

อุษณา ภัทรมนตรี. การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์  
มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2550.

### สารนิพนธ์

ยุพาพร จันท์แซมซ้อย. “การกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน : ศึกษาหน้าที่และความ  
รับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ.” สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

### บทความวารสาร

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. “แนวปฏิบัติที่เป็นเลิศของธรรมาภิบาล 10 ปี ภายหลังการใช้  
Sarbanes-Oxley Act,” เล่มที่ 24. DBD Accounting : 8.

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. “การบริการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายใน.” เล่มที่ 12. วารสารวิชาชีพ  
บัญชี. (2552) : 29.

ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์. “ปัจจัยกำหนดรูปแบบขององค์การภาครัฐสมัยใหม่.” เล่มที่ 46. วารสาร  
พัฒนบริหารศาสตร์. (2549) : 24.

ธยานิน เกิดผลงาม. “ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและทีมงานตรวจสอบภายใน.”  
เล่มที่ 51. จุลสาร สดท. (2552) : 1-5.

ไพฑูรย์ อินอุทัย และประจิตร หาวีตร. “การให้ความสำคัญแก่ใบอนุญาตวิชาชีพด้านการตรวจสอบ  
ภายใน (CIA) ต่อการปฏิบัติงานในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.”  
เล่มที่ 16. ปีที่ 16. วารสารวิชาชีพบัญชี. (สิงหาคม 2553) : 51.

ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร. “Sarbanes-Oxley Act และการกำกับดูแลกิจการในต่างประเทศสู่ธรร  
มาภิบาลในประเทศไทย.” เล่มที่ 138. ปีที่ 35. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. (ตุลาคม –  
ธันวาคม 2556) : 95.

สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์. “มาตรฐานการตรวจสอบภายในที่สำคัญใน.” จุลสาร สดท. : 29.

สุรพล นิธิไกรพนธ์. “ข้อความคิดบางประการเกี่ยวกับการกำกับดูแล.” วารสารนิติศาสตร์. เล่ม 4.

ปีที่ 19. (2533) : 81.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. “บริการของผู้ตรวจสอบภายใน.” เล่มที่ 20. วารสารวิชาชีพบัญชี. (2554):

87-88.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. “บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในกับการสร้างมูลค่าให้กิจการ.” เล่มที่ 132

วารสารบริหารธุรกิจ. (ตุลาคม – ธันวาคม 2554) : 1-5.

### เอกสารอื่น ๆ

กิตติศักดิ์ ปรกติ. “การทุจริตคอร์รัปชันของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์.” ในการสอนวิชา  
กฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. “การกำกับดูแลองค์กรที่ดี.” ในการประชุมเสวนาสำนักเลขาธิการ  
คณะรัฐมนตรี, จัดโดยสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี กรุงเทพมหานคร ณ ห้องประชุม  
คณะรัฐมนตรี, 2552.

สภาปฏิรูปแห่งชาติ. “การปฏิรูปองค์การมหาชน.” ในการประชุมคณะกรรมการวิสามัญกิจการสภา  
ปฏิรูปแห่งชาติ, จัดโดยสภาปฏิรูปแห่งชาติ กรุงเทพมหานคร, 2558.

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. “Updating International Professional Practices  
Framework (IPPF).” ในการประชุมเสวนาวิชาการของผู้ตรวจสอบภายใน, จัดโดยสมาคม  
ผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ณ ห้องคอนเวนชัน 1 ชั้น 4 อาคาร 11 มหาวิทยาลัย  
ศรีปทุม บางเขน กรุงเทพมหานคร, 2558.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. “เอกสารสรุปแนวทางและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับองค์การ  
มหาชน นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551.” ในการประชุมสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบ  
ราชการ, จัดโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการกรุงเทพมหานคร, 2556.

### เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. “ความเป็นมาของการตรวจสอบภายในภาครัฐราชการ.”

<http://www2.cgd.go.th>, 1 กุมภาพันธ์ 2559.

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบ  
ภายใน ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2554.” <http://www.theiat.or.th>, 1 กุมภาพันธ์ 2559.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. “คู่มือการบริหารและกำกับดูแลของคณะกรรมการ  
องค์การมหาชน.” <http://www.opdc.go.th>, 15 มีนาคม 2559.

### Article

The Institute of Internal Auditors. “Internal Auditing Standards: Why They Matter.”  
Tone At The Top. (2015) : 1.

### Electronic Media

The IIA Research Foundation. “Implementing the International Professional Practices  
Framework.” <https://www.theiia.org>, March 1, 2016.

The Institute of Internal Auditors. “About The IIA.” <https://global.theiia.org> February  
1, 2016.

The Institute of Internal Auditors. “Definition of Internal Auditing.”  
<https://na.theiia.org>, February 1, 2016.

The Institute of Internal Auditors. “Introduction to the International Standards.”  
<http://www.theiia.org>, March 15, 2016.

The Institute of Internal Auditors. “IPPF – Practice Guide Independence and  
Objectivity.” <http://www.theiia.org/guidance>, March 15, 2016.





ภาคผนวก

พระราชบัญญัติ

องค์การมหาชน

พ.ศ. ๒๕๕๒

---

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๒

เป็นปีที่ ๕๔ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยองค์การมหาชน

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๕๒”

มาตรา ๒<sup>[๑]</sup> พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

“องค์การมหาชน” หมายความว่า องค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัตินี้

“เจ้าหน้าที่ของรัฐ” หมายความว่า ข้าราชการ พนักงาน เจ้าหน้าที่ หรือผู้ปฏิบัติงานอื่นในกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ

“คณะกรรมการ”<sup>[๒]</sup> หมายความว่า คณะกรรมการของแต่ละองค์การมหาชน

“ผู้อำนวยการ” หมายความว่า ผู้อำนวยการ หรือผู้บริหารสูงสุดซึ่งเรียกชื่ออย่างอื่นขององค์การมหาชน

มาตรา ๔ ให้นายกรัฐมนตรีรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมวด ๑

การจัดตั้ง และวัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน

มาตรา ๕ เมื่อรัฐบาลมีแผนงานหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ และมีความเหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ โดยมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ประโยชน์ทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด จะจัดตั้งเป็นองค์การมหาชน โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามพระราชบัญญัตินี้ก็ได้

กิจการอันเป็นบริการสาธารณะที่จะจัดตั้งองค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ การรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา การศึกษาอบรมและพัฒนาเจ้าหน้าที่ของรัฐ การทะนุบำรุงศิลปะและวัฒนธรรม การพัฒนาและส่งเสริมการกีฬา การส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาและการวิจัย การถ่ายทอดและพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม และทรัพยากรธรรมชาติ การบริการทางการแพทย์ และสาธารณสุข การสังคมสงเคราะห์ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน หรือการดำเนินการอันเป็นสาธารณประโยชน์อื่นใด ทั้งนี้ โดยต้องไม่เป็นกิจการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเป็นหลัก

การพิจารณากิจการตามวรรคสองให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนดโดยข้อเสนอแนะของ กพม.<sup>[๓]</sup>

มาตรา ๕/๑<sup>[๔]</sup> ให้มีคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชนคณะหนึ่ง เรียกโดยย่อว่า “กพม.” ประกอบด้วย

- (๑) ประธานกรรมการพัฒนาระบบราชการเป็นประธานกรรมการ
- (๒) กรรมการโดยตำแหน่ง จำนวนสี่คน ได้แก่ เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เลขาธิการคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เลขาธิการคณะรัฐมนตรี และผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณ
- (๓) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งจำนวนไม่เกินเจ็ดคน โดยในจำนวนนี้ต้องเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญและประสบการณ์เป็นที่ประจักษ์ในการบริหารองค์การมหาชนอย่างน้อยสองคน

ให้เลขาธิการคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการเป็นกรรมการและเลขานุการ

ให้สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการเป็นผู้รับผิดชอบในงานธุรการและงานวิชาการของ กพม.

มาตรา ๕/๒<sup>[๕]</sup> กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้

- (๑) มีสัญชาติไทย
- (๒) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๓) ไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ
- (๔) ไม่เป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง สมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น กรรมการหรือผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งรับผิดชอบการบริหารพรรคการเมือง ที่ปรึกษาพรรคการเมือง หรือเจ้าหน้าที่พรรคการเมือง
- (๕) ไม่เคยถูกไล่ออก ปลดออก หรือให้ออกจากราชการ หน่วยงานของรัฐ หรือ รัฐวิสาหกิจเพราะทุจริตต่อหน้าที่ หรือถือว่ากระทำการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ

มาตรา ๕/๓<sup>[๖]</sup> กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจะดำรงตำแหน่งกรรมการ ที่ปรึกษา หรือ ตำแหน่งอื่นใดขององค์การมหาชนในเวลาเดียวกันไม่ได้

ในกรณีที่มีการแต่งตั้งกรรมการ ที่ปรึกษา หรือผู้ดำรงตำแหน่งอื่นใดขององค์การมหาชนให้เป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ให้กรรมการผู้นั้นลาออกจากตำแหน่งกรรมการ ที่ปรึกษา หรือ ตำแหน่งอื่นใดขององค์การมหาชนภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง แต่ถ้าผู้นั้นมิได้ลาออกให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยได้รับแต่งตั้งให้เป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิมาตั้งแต่นั้น

มาตรา ๕/๔<sup>[๗]</sup> กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละสี่ปี

ในกรณีที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระและมีการแต่งตั้งกรรมการแทนหรือในกรณีที่คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งกรรมการเพิ่มขึ้นในระหว่างที่กรรมการซึ่งแต่งตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ในตำแหน่ง ให้ผู้ได้รับแต่งตั้งเป็นกรรมการแทนหรือเป็นกรรมการเพิ่มขึ้น อยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการซึ่งได้แต่งตั้งไว้แล้ว

เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมีได้มีการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิขึ้นใหม่ ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระนั้นอยู่ในตำแหน่งเพื่อดำเนินงานต่อไปจนกว่ากรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่

กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้แต่จะดำรงตำแหน่งติดต่อกันเกินสองวาระไม่ได้

มาตรา ๕/๕<sup>[๔๖]</sup> นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งเมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๕/๒
- (๔) กระทำการอันต้องห้ามตามมาตรา ๕/๓ วรรคหนึ่ง
- (๕) คณะรัฐมนตรีให้ออก เพราะบกพร่องต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือหย่อนความสามารถ

มาตรา ๕/๖<sup>[๔๗]</sup> ในกรณีที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้แต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิแทนภายในสามสิบวัน เว้นแต่วาระของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเหลือไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันจะไม่แต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิแทนก็ได้

ในกรณีที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้ กพม. ประกอบด้วยกรรมการทั้งหมดที่มีอยู่

มาตรา ๕/๗<sup>[๔๘]</sup> ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการที่มีอำนาจดำเนินการพิจารณาทางปกครองตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับแก่การประชุมของ กพม. โดยอนุโลม

มาตรา ๕/๘<sup>[๔๙]</sup> กพม. มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (๑) เสนอแนะต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อให้ความเห็นชอบในการจัดตั้ง การรวม หรือการยุบเลิกองค์การมหาชน
- (๒) เสนอแนะต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดนโยบาย แนวทาง และหลักเกณฑ์กลางที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้ง การรวม การยุบเลิก การบริหารและพัฒนา และการประเมินผลขององค์การมหาชน
- (๓) เสนอแนะต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์กลางเกี่ยวกับการสรรหา ประธานกรรมการ กรรมการในคณะกรรมการ และผู้อำนวยการ

(๔) เสนอแนะหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกู้ยืมเงิน การถือหุ้นหรือการเข้าเป็นหุ้นส่วน การเข้าร่วมทุนในกิจการของนิติบุคคลอื่น และการจำหน่ายทรัพย์สินจากบัญชีเป็นสูญตามมาตรา ๑๘ ต่อคณะรัฐมนตรี

(๕) เสนอแนะหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเบี้ยประชุมและประโยชน์ตอบแทนอื่นของ ประธานกรรมการ กรรมการ ที่ปรึกษา กรรมการตรวจสอบ และอนุกรรมการขององค์การมหาชนตาม มาตรา ๒๖ รวมทั้งอัตราเงินเดือนและประโยชน์ตอบแทนอื่นของผู้อำนวยการตามมาตรา ๓๔ ต่อคณะรัฐมนตรี

(๖) กลับกรองการโอนอำนาจหน้าที่ กิจการ ทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณ ของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานของรัฐให้แก่องค์การมหาชน ที่จะจัดตั้งขึ้นตามมาตรา ๙ เพื่อเสนอต่อคณะรัฐมนตรี

(๗) เสนอแนะหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินและ บุคลากรขององค์การมหาชนภายหลังการยุบเลิกองค์การมหาชนต่อคณะรัฐมนตรี

(๘) เรียกให้เจ้าหน้าที่หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาชี้แจงหรือแสดงความคิดเห็น ประกอบการพิจารณา

(๙) แต่งตั้งคณะอนุกรรมการหรือคณะทำงานเพื่อปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ตามที่มอบหมาย

(๑๐) จัดทำรายงานประจำปีเกี่ยวกับการบริหาร การพัฒนา และการประเมินผล ขององค์การมหาชนเสนอต่อคณะรัฐมนตรี

(๑๑) ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้หรือตามที่คณะรัฐมนตรี มอบหมาย

มาตรา ๖ ให้องค์การมหาชนเป็นหน่วยงานของรัฐ และเป็นนิติบุคคล

มาตรา ๗ ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนตามมาตรา ๕ อย่างน้อย จะต้องมีความ ดังต่อไปนี้

(๑) ชื่อขององค์การมหาชน

(๒) ที่ตั้งของสำนักงานใหญ่

(๓) วัตถุประสงค์ และอำนาจกระทำการกิจการต่าง ๆ ภายในขอบแห่งวัตถุประสงค์ของ องค์การมหาชน

(๔) องค์ประกอบของคณะกรรมการ คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรง ตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่งของกรรมการ รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ

(๕) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม วาระการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง และอำนาจหน้าที่ของผู้อำนวยการ

(๖) คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชน

(๗) ทุน รายได้ งบประมาณ และทรัพย์สิน

(๘) การบริหารงานบุคคล สวัสดิการ และสิทธิประโยชน์อื่น

(๙) การกำกับดูแล การตรวจสอบ และการประเมินผลงานขององค์การมหาชน

(๑๐) การยุบเลิกองค์การมหาชนในกรณีที่องค์การมหาชนตั้งขึ้นเพื่อดำเนินกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะกิจ หรือตั้งขึ้นโดยมีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด

(๑๑) ข้อกำหนดอื่น ๆ อันจำเป็นเพื่อให้กิจการขององค์การมหาชนดำเนินการไปได้ โดยเรียบร้อยและมีประสิทธิภาพ

(๑๒) รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกา

การกำหนดตาม (๓) ถึง (๑๑) ต้องอยู่ภายในกรอบของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ให้พระราชกฤษฎีกากำหนดเป็นอย่างอื่นได้ ก็ให้เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกานั้น

มาตรา ๘<sup>[๑๒]</sup> ในกรณีที่มีปัญหาการซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนกับการปฏิบัติงานของส่วนราชการหรือการดำเนินงานของหน่วยงานอื่นของรัฐตามกฎหมายให้ กพม. เสนอคณะรัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดและกำหนดระเบียบแบบแผนเพื่อประสานงานระหว่างองค์การมหาชน ส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง

คำวินิจฉัยและระเบียบแบบแผนที่คณะรัฐมนตรีกำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้องค์การมหาชนส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องถือเป็นแนวปฏิบัติต่อไป

มาตรา ๙ ในกรณีที่จะมีการตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นตามพระราชบัญญัตินี้เพื่อดำเนินกิจการหนึ่งกิจการใดที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐโดยอยู่แล้ว ซึ่งจะมีปัญหาการซ้ำซ้อนหรือขัดแย้งกันในการดำเนินกิจการ และคณะรัฐมนตรีเห็นสมควรอนุมัติให้มีการโอนอำนาจหน้าที่ กิจการทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นให้แก่องค์การมหาชนที่จะจัดตั้งขึ้นให้อำนาจหน้าที่ กิจการ ทรัพย์สิน สิทธิ หนี้ และงบประมาณในส่วนที่เกี่ยวข้องของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐนั้นโอนไปเป็นขององค์การมหาชนในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ เว้นแต่เงินงบประมาณหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำที่ยังคงมีผู้ครอง

ตำแหน่งอยู่ในสังกัดส่วนราชการใด ให้ยังคงเป็นของส่วนราชการนั้นต่อไปจนกว่าจะมีการยุบตำแหน่งนั้น ๆ

สิทธิตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึงสิทธิในการใช้หรือสิทธิตามสัญญาเช่าที่ดินที่เป็นที่ราชพัสดุหรือสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ที่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ มีอยู่ในวันที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีผลใช้บังคับ

มาตรา ๑๐ เจ้าหน้าที่ของรัฐหรือลูกจ้างของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐตามมาตรา ๙ ถ้าสมัครใจจะเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชน ให้แจ้งความจำเป็นหนังสือต่อผู้บังคับบัญชา และจะต้องผ่านการคัดเลือกหรือการประเมินตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

มาตรา ๑๑ ถ้าเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๐ เป็นข้าราชการ ให้ถือว่าออกจากราชการเพราะเลิกหรือยุบตำแหน่งตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ แล้วแต่กรณี

ถ้าเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๐ เป็นลูกจ้างของส่วนราชการ ให้ถือว่าออกจากราชการเพราะทางราชการยุบเลิกตำแหน่งหรือเลิกจ้างโดยไม่มีความผิด และให้ได้รับบำเหน็จตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยบำเหน็จลูกจ้าง

เพื่อประโยชน์ในการนับเวลาการทำงานสำหรับคำนวณสิทธิประโยชน์ตามข้อบังคับขององค์การมหาชน ข้าราชการหรือลูกจ้างของส่วนราชการผู้ใดเปลี่ยนไปเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนตามมาตรา ๑๑ ประสงค์จะให้นับเวลาราชการหรือเวลาทำงานในขณะที่เป็นข้าราชการหรือลูกจ้างต่อเนื่องกับเวลาทำงานของเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนแล้วแต่กรณี ก็ให้มีสิทธิกระทำโดยแสดงความจำเป็นว่าไม่ขอรับบำเหน็จหรือบำนาญ

การไม่ขอรับบำเหน็จหรือบำนาญตามวรรคสาม จะต้องกระทำภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่โอนสำหรับกรณีของข้าราชการให้ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ สำหรับกรณีของลูกจ้างให้กระทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อเป็นหลักฐานยื่นต่อผู้ว่าจ้างเพื่อส่งต่อไปให้กระทรวงการคลังทราบ



หมวด ๒  
ทุน รายได้ และทรัพย์สิน

---

มาตรา ๑๒ ทุนและทรัพย์สินในการดำเนินกิจการขององค์การมหาชน ประกอบด้วย

- (๑) เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับโอนมา
- (๒) เงินที่รัฐบาลจ่ายให้เป็นทุนเพิ่มเติม
- (๓) เงินอุดหนุนทั่วไปที่รัฐบาลจัดสรรให้ตามความเหมาะสมเป็นรายปี
- (๔) เงินอุดหนุนจากภาคเอกชนหรือองค์กรอื่น รวมทั้งจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ และเงินหรือทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้
- (๕) ค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือรายได้จากการดำเนินการ
- (๖) ดอกผลของเงินหรือรายได้จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน

มาตรา ๑๓ ภายใต้วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ให้องค์การมหาชนมีอำนาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน หรือค่าบริการในการดำเนินกิจการได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

มาตรา ๑๔ บรรดารายได้ขององค์การมหาชน ไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

มาตรา ๑๕ ทรัพย์สินขององค์การมหาชนไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

มาตรา ๑๖ ให้อสังหาริมทรัพย์ซึ่งองค์การมหาชนได้มาจากการให้หรือซื้อด้วยเงินรายได้ขององค์การมหาชน เป็นกรรมสิทธิ์ขององค์การมหาชน

ให้องค์การมหาชนมีอำนาจในการปกครอง ดูแล บำรุงรักษา ใช้ จำหน่าย และจัดหาประโยชน์จากทรัพย์สินขององค์การมหาชน

มาตรา ๑๗ การใช้จ่ายเงินขององค์การมหาชน ให้ใช้จ่ายไปเพื่อกิจการขององค์การมหาชนโดยเฉพาะ

การเก็บรักษาและเบิกจ่ายเงินขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๑๘ การกู้ยืมเงิน การถือหุ้นหรือการเข้าเป็นหุ้นส่วน การเข้าร่วมทุนในกิจการของนิติบุคคลอื่น การจำหน่ายทรัพย์สินจากบัญชีเป็นสูญ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

#### หมวด ๓

#### การบริหารและการดำเนินกิจการ

มาตรา ๑๙ ให้มีคณะกรรมการของแต่ละองค์การมหาชน ประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการ โดยมีองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง และให้ผู้อำนวยการเป็นกรรมการและเลขานุการ

ให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้แต่งตั้งประธานกรรมการและกรรมการ

คณะกรรมการมีจำนวนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง แต่ต้องไม่เกินสิบเอ็ดคน โดยกรรมการไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งต้องไม่เป็นข้าราชการซึ่งมีตำแหน่งหรือเงินเดือนประจำ พนักงานหรือลูกจ้างของส่วนราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เว้นแต่เป็นผู้สอนในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ<sup>[๑๓]</sup>

ภายใต้บังคับวรรคสาม คณะกรรมการขององค์การมหาชนอาจประกอบด้วยผู้แทนของส่วนราชการซึ่งเป็นกรรมการโดยตำแหน่งก็ได้<sup>[๑๔]</sup>

มาตรา ๑๙/๑<sup>[๑๕]</sup> ผู้ใดจะดำรงตำแหน่งกรรมการในองค์การมหาชนเกินกว่าสามแห่งไม่ได้ ทั้งนี้ ให้นับรวมการเป็นกรรมการโดยตำแหน่งและการได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติราชการแทนในตำแหน่งกรรมการด้วย

การนับจำนวนการดำรงตำแหน่งกรรมการตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึงการเป็นกรรมการโดยตำแหน่งที่ได้มีการมอบหมายให้ผู้อื่นปฏิบัติราชการแทน

มาตรา ๒๐ ประธานกรรมการและกรรมการขององค์การมหาชนซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่ง ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(๑) มีสัญชาติไทย

(๒) มีอายุไม่ต่ำกว่าและไม่เกินกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินเจ็ดสิบปีบริบูรณ์

(ก) มีคุณสมบัติและประสบการณ์เหมาะสมกับกิจการขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

(ข) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(ค) ไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(ง) ไม่เป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง สมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น กรรมการหรือผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งรับผิดชอบการบริหารพรรคการเมือง ที่ปรึกษาพรรคการเมือง หรือเจ้าหน้าที่พรรคการเมือง

(จ) ไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

ความใน (๑) มิให้ใช้บังคับแก่กรรมการชาวต่างประเทศซึ่งองค์การมหาชนจำเป็นต้องแต่งตั้งตามข้อผูกพันหรือตามลักษณะของกิจการขององค์การมหาชนนั้น

มาตรา ๒๑ ประธานกรรมการและกรรมการขององค์การมหาชนใดจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในกิจการที่กระทำกับองค์การมหาชนนั้น หรือในกิจการที่เป็นการแข่งขันกับกิจการขององค์การมหาชนนั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่เป็นผู้ซึ่งคณะกรรมการมอบหมายให้เป็นประธานกรรมการหรือกรรมการในบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่องค์การมหาชนเป็นผู้ถือหุ้น

มาตรา ๒๒ ประธานกรรมการและกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งมีวาระการดำรงตำแหน่งตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง แต่ต้องไม่เกินคราวละสี่ปี

ในกรณีที่ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระหรือในกรณีที่คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งกรรมการเพิ่มขึ้นในระหว่างที่กรรมการซึ่งแต่งตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ในตำแหน่ง ให้ผู้ได้รับแต่งตั้งแทนตำแหน่งที่ว่างหรือเป็นกรรมการเพิ่มขึ้น อยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการซึ่งได้แต่งตั้งไว้แล้ว

เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมีได้มีการแต่งตั้งประธานกรรมการหรือกรรมการขึ้นใหม่ ให้ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระนั้นอยู่ในตำแหน่งเพื่อดำเนินงานต่อไปจนกว่าประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่

ประธานกรรมการหรือกรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระ อาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่จะดำรงตำแหน่งติดต่อกันเกินสองวาระไม่ได้

มาตรา ๒๓ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ประธานกรรมการและกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการโดยตำแหน่งพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) คณะรัฐมนตรีให้ออก เพราะบกพร่องต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือหย่อนความสามารถ
- (๔) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้าม หรือกระทำการอันมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๒๑

มาตรา ๒๔<sup>[๑๖]</sup> คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ควบคุมดูแลโดยทั่วไปซึ่งกิจการและการดำเนินการขององค์การมหาชน เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ อำนาจหน้าที่เช่นว่านี้ให้รวมถึง

- (๑) กำหนดนโยบายการบริหารงาน และให้ความเห็นชอบแผนการดำเนินงานขององค์การมหาชน
- (๒) อนุมัติแผนการลงทุนและแผนการเงินขององค์การมหาชน
- (๓) ออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับองค์การมหาชนในเรื่องดังต่อไปนี้
  - (ก) การจัดแบ่งส่วนงานขององค์การมหาชน และขอบเขตหน้าที่ของส่วนงานดังกล่าว
  - (ข) การกำหนดตำแหน่ง คุณสมบัติเฉพาะตำแหน่ง อัตราเงินเดือน ค่าจ้าง และเงินอื่นของเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน
  - (ค) การคัดเลือก การบรรจุ การแต่งตั้ง การถอดถอน วินัยและการลงโทษทางวินัย การออกจากตำแหน่ง การร้องทุกข์และการอุทธรณ์การลงโทษของเจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน รวมทั้งวิธีการและเงื่อนไขในการจ้างลูกจ้างขององค์การมหาชน
  - (ง) การบริหารและจัดการการเงิน การพัสดุ และทรัพย์สินขององค์การมหาชน
  - (จ) การจัดสวัสดิการและสิทธิประโยชน์อื่นแก่เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชน
  - (ฉ) การแต่งตั้งและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ
  - (ช) การกำหนดขอบเขตเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายใน

(ข) การกำหนดเครื่องแบบผู้อำนวยการ เจ้าหน้าที่ และลูกจ้างขององค์การมหาชนและเครื่องหมายองค์การมหาชน

(๔) อำนาจหน้าที่อื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้หรือตามที่พระราชกฤษฎีกาจัดตั้งกำหนด

มาตรา ๒๔/๑<sup>[๑๗]</sup> ในการควบคุมดูแลการดำเนินงานขององค์การมหาชน ให้คณะกรรมการพิจารณากำหนดแนวทางการปฏิบัติงานขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ซึ่งต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สุขของประชาชน เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจ ความมีประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าในเชิงภารกิจ ความซื่อสัตย์สุจริต การลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน การกระจายอำนาจการตัดสินใจ การอำนวยความสะดวก และการตอบสนองความต้องการของประชาชน

มาตรา ๒๕<sup>[๑๘]</sup> คณะกรรมการมีอำนาจแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิเป็นที่ปรึกษาของคณะกรรมการได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชน และมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบตามมาตรา ๒๔ (๓) (ฉ) และคณะอนุกรรมการเพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่คณะกรรมการมอบหมายได้

มาตรา ๒๖<sup>[๑๙]</sup> ให้ประธานกรรมการ กรรมการ ที่ปรึกษา กรรมการตรวจสอบ และอนุกรรมการได้รับเบี้ยประชุมและประโยชน์ตอบแทนอื่นตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

มาตรา ๒๗ ให้องค์การมหาชนมีผู้อำนวยการคนหนึ่ง ซึ่งจะเรียกชื่อตำแหน่งเป็นอย่างอื่นตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งก็ได้

คณะกรรมการเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งและถอดถอนผู้อำนวยการ

มาตรา ๒๗/๑<sup>[๒๐]</sup> ในการแต่งตั้งผู้อำนวยการต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่มิเหตุต้องแต่งตั้งผู้อำนวยการ และหากมิเหตุผลจำเป็นให้คณะกรรมการขยายระยะเวลาได้อีกไม่เกินหกสิบวัน หากดำเนินการไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวให้คณะกรรมการรายงานผลให้ กพม. เพื่อรายงานคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณา

มาตรา ๒๘<sup>[๒๑]</sup> ผู้อำนวยการนอกจากต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งแล้ว ยังต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้ด้วย

- (๑) มีสัญชาติไทย
- (๒) มีอายุไม่เกินหกสิบห้าปีบริบูรณ์
- (๓) สามารถทำงานให้แก่องค์การมหาชนได้เต็มเวลา
- (๔) ไม่เป็นบุคคลล้มละลายหรือไม่เคยเป็นบุคคลล้มละลายทุจริต คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๕) ไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ
- (๖) ไม่เป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง สมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่น กรรมการหรือผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งรับผิดชอบการบริหารพรรคการเมือง ที่ปรึกษาพรรคการเมือง หรือเจ้าหน้าที่พรรคการเมือง
- (๗) ไม่เคยถูกไล่ออก ปลดออก หรือให้ออกจากราชการ หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจเพราะทุจริตต่อหน้าที่ หรือถือว่ากระทำการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ
- (๘) ไม่เป็นผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจ หน่วยงานของรัฐ หรือองค์การมหาชนอื่น
- (๙) ไม่เป็นข้าราชการซึ่งมีตำแหน่งหรือเงินเดือนประจำ พนักงานหรือลูกจ้างของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานของรัฐ หรือผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนอื่น
- (๑๐) ไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในกิจการที่กระทำกับองค์การมหาชนนั้น หรือในกิจการที่เป็นการแข่งขันกับกิจการขององค์การมหาชนนั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

มาตรา ๒๙ ผู้อำนวยการมีวาระอยู่ในตำแหน่งตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งแต่ต้องไม่เกินคราวละสี่ปี และอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่ไม่เกินสองวาระติดต่อกัน

มาตรา ๓๐ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ ผู้อำนวยการพ้นจากตำแหน่งเมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) ออกตามกรณีที่กำหนดไว้ในข้อตกลงระหว่างคณะกรรมการกับผู้อำนวยการ

(๔) คณะกรรมการให้ออก เพราะบกพร่องต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือ  
หย่อนความสามารถ

(๕) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(๖) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามสำหรับการเป็นผู้อำนวยการ

มติของคณะกรรมการให้ออกจากตำแหน่งตาม (๔) ต้องประกอบด้วยคะแนนเสียง  
ไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการที่มีอยู่โดยไม่นับรวมตำแหน่งผู้อำนวยการ

การขาดคุณสมบัติตามมาตรา ๒๘ (๒) ให้ถือว่าเป็นการพ้นจากตำแหน่งตาม  
กำหนดเวลาในสัญญาจ้าง<sup>[๒๒]</sup>

มาตรา ๓๑<sup>[๒๓]</sup> ผู้อำนวยการมีหน้าที่บริหารกิจการขององค์การมหาชนให้เป็นไป  
ตามกฎหมาย วัตถุประสงค์ขององค์การมหาชน ระเบียบ ข้อบังคับ ข้อกำหนด นโยบาย มติ และ  
ประกาศของคณะกรรมการ

ภายใต้บังคับมาตรา ๓๙ วรรคสอง ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่  
และลูกจ้างขององค์การมหาชนทุกตำแหน่ง

ผู้อำนวยการต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการในการบริหารกิจการขององค์การมหาชน

มาตรา ๓๒ ผู้อำนวยการมีอำนาจ

(๑) บรรจุ แต่งตั้ง เลื่อน ลด ตัดเงินเดือนหรือค่าจ้าง ลงโทษทางวินัยเจ้าหน้าที่และ  
ลูกจ้างขององค์การมหาชน ตลอดจนให้เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนออกจาก  
ตำแหน่ง ทั้งนี้ ตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

(๒) วางระเบียบเกี่ยวกับการดำเนินงานขององค์การมหาชนโดยไม่ขัดหรือแย้งกับ  
ระเบียบ ข้อบังคับ ข้อกำหนด นโยบาย มติ หรือประกาศที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๓๓ ในกิจการที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอก ให้ผู้อำนวยการเป็นผู้แทนของ  
องค์การมหาชน เพื่อการนี้ผู้อำนวยการจะมอบอำนาจให้บุคคลใดปฏิบัติงานเฉพาะอย่างแทนก็ได้  
แต่ต้องเป็นไปตามข้อบังคับที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๓๔ ให้คณะกรรมการเป็นผู้กำหนดอัตราเงินเดือนและประโยชน์ตอบแทน  
อื่นของผู้อำนวยการตามหลักเกณฑ์ที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

หมวด ๔  
เจ้าหน้าที่และผู้ปฏิบัติงานในองค์การมหาชน

---

มาตรา ๓๕<sup>[๒๔]</sup> เจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนนอกจากต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งแล้ว ยังต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้ด้วย

- (๑) มีสัญชาติไทย
- (๒) มีอายุไม่ต่ำกว่าสิบแปดปีบริบูรณ์ และไม่เกินหกสิบปีบริบูรณ์
- (๓) สามารถทำงานให้แก่องค์การมหาชนได้เต็มเวลา
- (๔) ไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๒๘ (๔) (๕) (๖) (๗) (๘) และ (๑๐)
- (๕) ไม่เป็นข้าราชการซึ่งมีตำแหน่งหรือเงินเดือนประจำ พนักงานหรือลูกจ้างของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือหน่วยงานของรัฐ หรือผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนอื่น เว้นแต่เป็นกรณีตามมาตรา ๓๖

ความใน (๑) มิให้ใช้บังคับแก่เจ้าหน้าที่ชาวต่างประเทศซึ่งองค์การมหาชนมีความจำเป็นต้องจ้างตามลักษณะงานขององค์การมหาชนนั้น

มาตรา ๓๕/๑<sup>[๒๕]</sup> การขาดคุณสมบัติตามมาตรา ๓๕ (๒) ให้ถือว่าเป็นการพ้นจากตำแหน่งตามกำหนดเวลาในสัญญาจ้าง

มาตรา ๓๖ เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานขององค์การมหาชน รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง อาจขอให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมาปฏิบัติงานเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างในองค์การมหาชนเป็นการชั่วคราวได้ ทั้งนี้ เมื่อได้รับอนุมัติจากผู้บังคับบัญชาหรือนายจ้างของผู้นั้น แล้วแต่กรณี

เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ใดได้รับอนุมัติให้มาปฏิบัติงานเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างขององค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าเป็นการได้รับอนุญาตให้ออกจากราชการหรือออกจากงานไปปฏิบัติงานใด ๆ และให้นับเวลาระหว่างที่มาปฏิบัติงานในองค์การมหาชนสำหรับการคำนวณบำเหน็จบำนาญหรือประโยชน์ตอบแทนอื่นทำนองเดียวกันเสมือนอยู่ปฏิบัติราชการหรือปฏิบัติงานเต็มเวลาดังกล่าว แล้วแต่กรณี



มาตรา ๓๗ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา ๓๖ ขอกลับเข้ารับราชการหรือปฏิบัติงานในสังกัดเดิมภายในกำหนดเวลาที่อนุมัติ ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับการบรรจุและแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งและรับเงินเดือนตามข้อตกลงที่ทำไว้ในการอนุมัติตามมาตรา ๓๖

มาตรา ๓๘ กิจการขององค์การมหาชนไม่อยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และกฎหมายว่าด้วยเงินทดแทน ทั้งนี้ ผู้อำนวยการ เจ้าหน้าที่ และลูกจ้างขององค์การมหาชนต้องได้รับประโยชน์ตอบแทนไม่น้อยกว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และกฎหมายว่าด้วยเงินทดแทน

มาตรา ๓๘/๑<sup>[๒๖]</sup> เจ้าหน้าที่และลูกจ้างขององค์การมหาชนมีเสรีภาพในการรวมกลุ่ม แต่ทั้งนี้ต้องไม่กระทบประสิทธิภาพในการบริหารราชการแผ่นดินและความต่อเนื่องในการจัดทำบริการสาธารณะและต้องไม่มีวัตถุประสงค์ทางการเมือง

หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และรายละเอียดแห่งการใช้เสรีภาพในการรวมกลุ่มตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

#### หมวด ๕

การบัญชี การตรวจสอบ และการประเมินผลงานขององค์การมหาชน

มาตรา ๓๙<sup>[๒๗]</sup> การบัญชีขององค์การมหาชน ให้จัดทำตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนดซึ่งต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการเงิน การบัญชีและการพัสดุขององค์การมหาชน ตลอดจนรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการทราบอย่างน้อยปีละครั้ง

ในการตรวจสอบภายใน ให้มีผู้ปฏิบัติงานขององค์การมหาชนทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ และให้รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

ในการแต่งตั้ง โยกย้าย เลื่อนเงินเดือน เลื่อนตำแหน่ง และลงโทษทางวินัยของผู้ตรวจสอบภายใน ให้ผู้อำนวยการและคณะกรรมการตรวจสอบพิจารณาร่วมกันแล้วเสนอให้คณะกรรมการให้ความเห็นชอบก่อนจึงดำเนินการได้

มาตรา ๔๐ ให้องค์การมหาชนจัดทำงบดุล งบการเงิน และบัญชีทำการส่งผู้สอบบัญชีภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันสิ้นปีบัญชีทุกปี

ในทุกรอบปี ให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหรือบุคคลภายนอกตามที่คณะกรรมการแต่งตั้งด้วยความเห็นชอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้สอบบัญชีและประเมินผลการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินขององค์การมหาชน โดยให้แสดงความคิดเห็นเป็นข้อวิเคราะห์ว่าการใช้จ่ายดังกล่าวเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด และได้ผลตามเป้าหมายเพียงใด แล้วทำบันทึกรายงานผลการสอบบัญชีต่อคณะกรรมการ

มาตรา ๔๑ ให้องค์การมหาชนทำรายงานปีละครั้งเสนอรัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง รายงานนี้ให้กล่าวถึงผลงานขององค์การมหาชนในปีที่ล่วงมาแล้ว และคำชี้แจงเกี่ยวกับนโยบายของคณะกรรมการ โครงการ และแผนงานที่จะจัดทำในภายหน้า

มาตรา ๔๒<sup>[๒๔]</sup> เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์การมหาชนและเพื่อให้องค์การมหาชนมีความเป็นอิสระในการดำเนินกิจการตามความเหมาะสมภายใต้การกำกับดูแลโดยมีเป้าหมายที่แน่ชัด ให้องค์การมหาชนอยู่ภายใต้ระบบการประเมินผลขององค์การมหาชนตามที่ กพม. กำหนด

## หมวด ๖

### การกำกับดูแล

มาตรา ๔๓<sup>[๒๕]</sup> ให้รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามกฎหมาย และให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชน นโยบายของรัฐบาล มติของคณะรัฐมนตรี ยุทธศาสตร์และแผนปฏิบัติราชการที่เกี่ยวข้องกับองค์การมหาชนนั้น เพื่อการนี้ให้รัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้องค์การมหาชนชี้แจง แสดงความคิดเห็น ทำรายงาน หรือยับยั้งการกระทำขององค์การมหาชนที่ขัดต่อกฎหมาย วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งองค์การมหาชน นโยบายของรัฐบาล มติของคณะรัฐมนตรี ยุทธศาสตร์และแผนปฏิบัติราชการที่เกี่ยวข้องกับองค์การมหาชนนั้น ตลอดจนสั่งสอบสวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการดำเนินการได้

หมวด ๗  
การยุบเลิก

---

มาตรา ๔๔ องค์การมหาชนเป็นอันยุบเลิกในกรณีอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(๑) เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาการดำเนินกิจการขององค์การมหาชนตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้ง

(๒) เมื่อการดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นเสร็จสิ้นลง และรัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนนั้นได้ประกาศยุติการดำเนินการขององค์การมหาชนนั้นในราชกิจจานุเบกษา

(๓) ในกรณีนอกจาก (๑) และ (๒) เมื่อรัฐบาลเห็นควรยุบเลิกการดำเนินกิจการขององค์การมหาชน โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกายุบเลิก

ให้สภาพนิติบุคคลขององค์การมหาชนดำรงอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา ๔๕

มาตรา ๔๕ ทรัพย์สินขององค์การมหาชนเป็นทรัพย์สินของรัฐ และเมื่อมีการยุบเลิกองค์การมหาชน ให้มีเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบทรัพย์สินและชำระบัญชีรวมทั้งการโอนหรือการจำหน่ายทรัพย์สินที่ยังคงเหลืออยู่และการจัดการเกี่ยวกับบุคลากรขององค์การมหาชน ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การดำเนินงานตามโครงการพัฒนาต่าง ๆ ของรัฐ หรือการดำเนินงานตามแผนงานหรือนโยบายเพื่อจัดทำบริการสาธารณะ ด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะมักจะมีปัญหาความสลับซับซ้อน ความขัดแย้งในการดำเนินการ การซับซ้อนของความรับผิดชอบในระหว่างส่วนราชการ ซึ่งปัญหาเหล่านี้ ก่อให้เกิดความล่าช้า และความไม่ยืดหยุ่นของกฎระเบียบราชการ ดังนั้น เพื่อลดปัญหาดังกล่าวและเพื่อเปิดโอกาสให้มีการจัดระบบบริหารแนวใหม่สำหรับภารกิจของรัฐที่มีลักษณะเฉพาะในบางกรณี ให้มีความคล่องตัวและมีการใช้ประโยชน์ในทรัพยากรและบุคลากรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด ตลอดจนเพื่อบูรณาการให้ผู้เกี่ยวข้องทั้งหมดเข้าร่วมกันทำงานอย่างมีเอกภาพ และประสานงานกันเพื่อความรวดเร็วในการดำเนินงาน ซึ่งต้องอาศัยความเร่งด่วน จึงสมควรมีกฎหมายให้ฝ่ายบริหารสามารถตั้งหน่วยงานบริหารเป็นองค์การมหาชนที่แตกต่างไปจากส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจได้ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙<sup>[๓๐]</sup>

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๒๑ ให้องค์การมหาชนทุกแห่งดำเนินการเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ไปยังคณะรัฐมนตรีภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ หากไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ก็ให้สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการดำเนินการแทนและเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรีต่อไป

มาตรา ๒๒ ให้คณะกรรมการขององค์การมหาชนตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนที่มีอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เป็นคณะกรรมการขององค์การมหาชนนั้นจนครบวาระการดำรงตำแหน่งตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งดังกล่าว

การนับวาระการดำรงตำแหน่งของประธานกรรมการและกรรมการซึ่งมิใช่กรรมการ โดยตำแหน่งขององค์การมหาชนตามวรรคหนึ่ง ให้นับต่อเนื่องกับการนับวาระตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนและตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๒๓ ผู้ใดดำรงตำแหน่งกรรมการขององค์การมหาชนอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับเกินกว่าจำนวนที่กำหนดในมาตรา ๑๙/๑ แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ผู้นั้นลาออกจากตำแหน่งกรรมการขององค์การมหาชนหนึ่งองค์การมหาชนใด หรือมอบหมายให้ผู้อื่นปฏิบัติราชการแทน แล้วแต่กรณี จนเหลือไม่เกินจำนวนที่กำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ถ้ามิได้ดำเนินการดังกล่าว ในกรณีที่เป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิให้ถือว่าพ้นจากตำแหน่งกรรมการที่ได้รับแต่งตั้งทั้งหมดตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดสามสิบวัน ในกรณีที่เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง ห้ามมิให้ได้รับเบี้ยประชุมหรือผลประโยชน์ตอบแทนใด ๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังครบกำหนดสามสิบวันจนกว่าจะได้มีการมอบหมายให้ผู้อื่นปฏิบัติราชการแทนจนเหลือไม่เกินจำนวนที่กำหนด

มาตรา ๒๔ ภายใต้บังคับมาตรา ๒๕ แห่งพระราชบัญญัตินี้ ในวาระเริ่มแรก มิให้นำบทบัญญัติมาตรา ๒๘ และมาตรา ๓๕ แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ มาใช้บังคับกับผู้อำนวยการหรือเจ้าหน้าที่ขององค์การมหาชนซึ่งดำรงตำแหน่งอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และมีคุณสมบัติหรือไม่มีลักษณะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ และตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น แล้วแต่กรณี เว้นแต่การขาดคุณสมบัติหรือการมีลักษณะต้องห้ามนั้นเกิดขึ้นภายหลังวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๒๕ ในวาระเริ่มแรก มิให้นำบทบัญญัติมาตรา ๒๘ (๒) แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ มาใช้บังคับกับผู้อำนวยการซึ่งดำรงตำแหน่งอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ โดยให้ผู้นั้นดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการต่อไปจนครบระยะเวลาตามที่กำหนดในสัญญาจ้าง

มาตรา ๒๖ ให้นายกรัฐมนตรีรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่ในปัจจุบันการจัดตั้งองค์การมหาชนยังขาดมาตรการส่งเสริมและการใช้ประโยชน์เกี่ยวกับทรัพยากรและบุคคล จึงไม่อาจบริหารงานให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดตามหลักการบริหารงานภาครัฐแบบใหม่ สมควรกำหนดให้มีคณะกรรมการพัฒนาและส่งเสริมองค์การมหาชนเพื่อรับผิดชอบในการเสนอแนะนโยบาย แนวทางการดำเนินงาน การพัฒนา และหลักเกณฑ์กลางที่เกี่ยวกับการจัดตั้ง การรวม และการยุบเลิกองค์การ

มหาชนต่อคณะรัฐมนตรี ปรับปรุงองค์ประกอบ คุณสมบัติและลักษณะต้องห้าม และอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการขององค์การมหาชนและผู้อำนวยการขององค์การมหาชนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ตลอดจนกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานขององค์การมหาชนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี อันจะทำให้การบริหารงานและการปฏิบัติภารกิจขององค์การมหาชนมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

นุสรุา/ปรับปรุง  
๙ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙

<sup>[๑]</sup> ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๑๖/ตอนที่ ๙ ก/หน้า ๕/๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๒

<sup>[๒]</sup> มาตรา ๓ บทนิยามคำว่า “คณะกรรมการ” แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๓]</sup> มาตรา ๕ วรรคสาม เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๔]</sup> มาตรา ๕/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๕]</sup> มาตรา ๕/๒ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๖]</sup> มาตรา ๕/๓ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๗]</sup> มาตรา ๕/๔ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๘]</sup> มาตรา ๕/๕ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๙]</sup> มาตรา ๕/๖ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๐]</sup> มาตรา ๕/๗ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๑]</sup> มาตรา ๕/๘ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๒]</sup> มาตรา ๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๓]</sup> มาตรา ๑๙ วรรคสาม แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

๒๕๕๙

<sup>[๑๔]</sup> มาตรา ๑๙ วรรคสี่ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๕]</sup> มาตรา ๑๙/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๖]</sup> มาตรา ๒๔ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๗]</sup> มาตรา ๒๔/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๘]</sup> มาตรา ๒๕ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๑๙]</sup> มาตรา ๒๖ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๐]</sup> มาตรา ๒๗/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๑]</sup> มาตรา ๒๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๒]</sup> มาตรา ๓๐ วรรคสาม เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๓]</sup> มาตรา ๓๑ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๔]</sup> มาตรา ๓๕ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๕]</sup> มาตรา ๓๕/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๖]</sup> มาตรา ๓๘/๑ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๗]</sup> มาตรา ๓๙ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๘]</sup> มาตรา ๔๒ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๒๙]</sup> มาตรา ๔๓ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติองค์การมหาชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๙

<sup>[๓๐]</sup> ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๓๓/ตอนที่ ๑๒ ก/หน้า ๑/๘ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๙

([http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%cd17/%cd17-20-9999-update.htm#\\_ftn24](http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%cd17/%cd17-20-9999-update.htm#_ftn24))



## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวนาถรพี นาวัลย์
วันเดือนปีเกิด	14 สิงหาคม 2526
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2551: ศิลปศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยกรุงเทพ
ตำแหน่ง	เจ้าหน้าที่อาวุโส ฝ่ายพัฒนากลยุทธ์องค์กร สำนักงานส่งเสริมการจัดประชุมและนิทรรศการ (องค์การมหาชน)
ประสบการณ์ทำงาน	2553 เจ้าหน้าที่ช่วยงานบริหาร (Executive Assistant)

