

IPPF – Practice Guide

ความเป็นอิสระ  
และความเที่ยงธรรม

ตุลาคม 2554

## สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร.....	3
บทนำ.....	5
แนวทางสำหรับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม.....	7
ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม.....	8
ความเป็นอิสระ.....	9
ความเที่ยงธรรม.....	15
ข้อพิจารณาสำหรับการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษา.....	21
ข้อพิจารณาในการหมุนเวียนงานตรวจสอบ.....	22
กรอบการประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม.....	26
ผู้เขียน ผู้สนับสนุนข้อมูล และผู้สอบทาน.....	34

## บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

ความสำคัญของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมซึ่งมีนัยสำคัญต่อผู้ตรวจสอบภายในเสมอมา นั้น ได้เพิ่มความท้าทายอย่างต่อเนื่องต่องานตรวจสอบภายในภายใต้สภาวะแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปตลอดเวลา ผู้มีส่วนได้เสียที่มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นอย่างไม่เคยมีมาก่อน ทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ยังคงเรียกร้องเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ในเรื่องความโปร่งใส การเปิดเผยข้อมูล การให้บริการตรวจสอบภายในให้ขยายขึ้น ต้องการให้เพิ่มความเป็นมืออาชีพมากขึ้น ปรับปรุงการประสานความร่วมมือกันในระหว่างกลุ่มผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีให้ดีขึ้น รวมทั้งขยายขอบเขตภาระหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน แนวปฏิบัติฉบับนี้ได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่อให้จัดการกับความเปลี่ยนแปลงเหล่านี้และความคาดหวังที่เพิ่มมากขึ้นได้

ภายในองค์กรมีผู้ทำหน้าที่ให้ความเชื่อมั่นเป็นจำนวนมาก เช่น ผู้จัดการและผู้บริหารที่รับผิดชอบงานอยู่แนวหน้า พนักงานหน่วยงานประกันคุณภาพ พนักงานหน่วยงานความปลอดภัยและซีวอนามัย พนักงานที่รับผิดชอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบและหน่วยงานการบริหารความเสี่ยง แต่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะโดดเด่นกว่าผู้บริการให้ความเชื่อมั่นอื่นๆ ที่มีจำนวนมากภายใน

องค์กรตรงที่มีมาตรฐานทางวิชาชีพ และจรรยาบรรณทางวิชาชีพตรวจสอบภายในที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ยิ่งไปกว่านั้น ความเที่ยงธรรมเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาว่าจะพึงพาผลงานของตรวจสอบภายในได้หรือไม่ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและการบริการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (The International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ของสมาพันธ์นักบัญชีโลก (The international Federation of Accountant: IFAC) ได้ ออก มาตรฐาน การตรวจสอบบัญชีสากล (ISA) ฉบับที่ 610 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องระบุประเด็นที่ต้องการความเชื่อมั่นที่สำคัญเป็นลำดับแรกคือ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ระดับความรู้ความสามารถ และระดับการใช้วิจรรณญาณในการวางแผน การลงมือปฏิบัติงาน และการประเมินผลงานนั้นๆ ของผู้ตรวจสอบภายใน

ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเป็นส่วนที่ผนวกอยู่ในส่วนของแนวทางภาคบังคับในกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่เป็นสากล (IPPF) ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) มีการใช้ข้อความนี้โดยเริ่มที่คำจำกัดความ/นิยามการตรวจสอบภายในที่ระบุว่า "การตรวจสอบภายใน

เป็นกิจกรรมที่มีความเป็นอิสระ ดำเนินกิจกรรมในการก่อให้เกิดความเชื่อมั่น และการให้คำแนะนำอย่างเที่ยงธรรม ซึ่งกิจกรรมดังกล่าวได้รับการออกแบบมาเพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร และเพื่อปรับปรุงวิธีการการปฏิบัติงาน" ความเที่ยงธรรมยังเป็นหนึ่งในสี่หลักการที่สำคัญในประมวลจรรยาบรรณของ IIA ซึ่งได้มีการกำหนดหลักปฏิบัติที่สนับสนุนหลักการดังกล่าวไว้ด้วยแล้ว ประมวลจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในนำมาประยุกต์ใช้ได้ทั้งในหน่วยงานและบุคลากรที่ให้บริการตรวจสอบภายใน มาตรฐาน 1100 เรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม : มาตรฐาน 1110 เรื่องความเป็นอิสระในทางองค์กร มาตรฐาน 1120 เรื่องความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบ และ มาตรฐาน 1130 เรื่องการเสื่อมเสียความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม ได้ให้โครงสร้างของข้อกำหนดเฉพาะสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายในและผู้ทำอาชีพตรวจสอบภายใน ผู้ที่ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภายในทุกคนจึงควรทบทวนความเข้าใจในแนวปฏิบัตินี้เป็นระยะๆ

แนวปฏิบัตินี้ได้เน้นมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (มาตรฐาน) ว่าในเรื่องที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมภายใต้กรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่เป็นสากล (IPPF) รวมทั้งเอกสารสนับสนุนที่ชื่อว่า คำแนะนำวิธีปฏิบัติ (Practice Advisory -- PA) ของ IIA แนว

ปฏิบัตินี้ตระหนักดีถึงความสับสนระหว่างคำว่าความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ที่มักมีผู้ใช้คำสองคำนี้สลับกัน ขณะที่ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน แต่ทั้งสองเรื่องนี้มีคุณสมบัติที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดและจำเป็นต้องมีการดำเนินการและหามาตรการบางอย่างเพื่อให้มั่นใจได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในทั้งหลายมีทั้งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

นอกจากนี้ แนวปฏิบัตินี้ยังเน้นถึงกิจกรรมที่สนับสนุนทั้งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และมีการพูดคุยถึงปัจจัยหลากหลายที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนั้น ยังได้พูดคุยถึงอุปสรรคในรูปแบบต่างๆ ภัยคุกคามที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข และข้อควรคำนึงในการให้บริการให้ ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษา

ส่วนสำคัญในแนวปฏิบัติฉบับนี้ซึ่งให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อควรคำนึงในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมมีดังนี้:

- คำนิยามของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม รวมทั้งแนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องต่างๆ ซึ่งมีอยู่ในกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่เป็นสากล (IPPF)

- ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ เช่น สายการรายงานของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในในองค์กร การเข้าถึงข้อมูล การควบคุมขอบเขตของกิจกรรมที่ปฏิบัติโดยตรวจสอบภายใน และเนื้อหาในรายงานการตรวจสอบ รวมทั้งการดูแล และการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องขององค์กรคณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแล
- กิจกรรมที่สนับสนุนความเป็นอิสระ เช่น การจัดวางตำแหน่งของตรวจสอบภายในในองค์กร สภาพแวดล้อมการกำกับดูแลที่เข้มแข็ง วิธีปฏิบัติด้านการว่าจ้าง (ซึ่งรวมถึง การจ้างผู้ให้บริการจากภายนอกตามความจำเป็น) และกฎบัตรการตรวจสอบที่แข็งแกร่ง
- ปัจจัยที่เป็นภัยต่อความเที่ยงธรรม ได้แก่ แรงกดดันของสังคม ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล ความคุ้นเคย วัฒนธรรม และอคติของผู้อื่น การสอบทานตนเอง การข่มขู่ อุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน
- การบริหารจัดการอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมโดยผ่านทาง การใช้แรงจูงใจ การทำงานเป็นทีม การสับเปลี่ยนหมุนเวียนงาน การฝึกอบรม การควบคุมดูแลและสอบทานงาน การประเมินคุณภาพ วิธี

ปฏิบัติด้านการว่าจ้าง และการจ้างงานจากภายนอก

- ความท้าทายต่อความเที่ยงธรรมที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข และข้อควรคำนึงสำหรับงานด้านการให้ความเชื่อมั่นและงานด้านการให้คำปรึกษา
- กระบวนการในการบริหารจัดการอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และกรอบการประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในระดับส่วนบุคคล ระดับงาน ระดับกิจกรรม ระดับหน่วยงาน และระดับมืออาชีพ

## บทนำ

ในท่ามกลางกระแสของโลกที่ผลักดันให้เกิดการปรับปรุงการกำกับดูแลให้ดีขึ้นนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องเผชิญหน้ากับความท้าทายและโอกาสหลายอย่าง ซึ่งรวมถึงการใช้เทคโนโลยีที่ซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น ความต้องการทักษะใหม่ๆ และทักษะที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมเรื่อยๆ โครงสร้างองค์กรที่เป็นแนวราบมากขึ้น ความต้องการในด้านการขยายขอบเขตการให้บริการ และการแข่งขันที่เพิ่มสูงขึ้น รวมถึงโลกาภิวัตน์ ผู้ตรวจสอบภายในก็ต้องพัฒนาปรับปรุงกลยุทธ์ใหม่ๆ เพื่อเผชิญกับความท้าทายเหล่านี้ และดำเนินการเชิงรุกด้วยการเสนอบริการที่หลากหลายขยายวงกว้างขึ้น หรือไม่ก็ต้องเปลี่ยนแปลงรูปแบบของงานตรวจสอบ สิ่งเหล่านี้

กลับสร้างการทำลายในการบริหารทั้งในเรื่องของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมให้เพิ่มมากขึ้น

ฝ่ายบริหารเป็นผู้ว่าจ้างผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในในกลุ่มเดียวกันนี้ที่ต้องสอบทานผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารและกิจกรรมอื่นๆ ภายในองค์กร นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารมักต้องใช้บริการการให้คำปรึกษาของผู้ตรวจสอบภายใน และนำเอาคำแนะนำของผู้ตรวจสอบภายในเข้าไปผนวกในการปรับปรุงระบบในกระบวนการทางธุรกิจภายใต้บทบาทของผู้ให้ความเชื่อมั่นนี้ ผู้ตรวจสอบจะประเมินกระบวนการของฝ่ายบริหารด้วย การผสมกันระหว่างสถานะของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นพนักงานขององค์กรกับความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เพิ่มมากขึ้น รวมทั้งความต้องการบริการการให้คำปรึกษาที่เพิ่มมากขึ้น นำมาซึ่งความกังวลใจเกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในขยายบทบาทของตนไปในเรื่องการกำกับดูแลและกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง ความทำลายในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมก็ยิ่งเพิ่มมากขึ้น หนังสือที่แสดงจุดยืน (Position Paper) ของ IIA ในเรื่อง 'บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในต่อการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร' ได้นำเสนอตัวอย่างที่ดีเยี่ยมเกี่ยวกับบทบาทของตรวจสอบภายในที่ขยายวงกว้าง รวมทั้งมาตรการป้องกันที่จำเป็น เพื่อ

จัดการกับอุปสรรคหรือภัยคุกคามที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในการตรวจสอบภายใน

เมื่อองค์กรเอกชนและองค์กรภาครัฐทั่วโลกมีจำนวนและอิทธิพลที่เพิ่มมากขึ้น สังคมก็กำลังเรียกร้องถามหาความรับผิดชอบในผลแห่งการกระทำที่สูงขึ้น สิ่งเหล่านี้เป็นพลังขับเคลื่อนให้เพิ่มความเพ่งเล็งในกิจกรรมการตรวจสอบในฐานะที่เป็นเสาหลักของระบบกำกับดูแล และในบางส่วนของโลก ก็มีการเรียกร้องให้มีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้น

วัตถุประสงค์ของแนวทางปฏิบัติมีดังนี้

- เน้นให้เห็นแนวทางปฏิบัติของ IIA ในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม
- พุดคุยเกี่ยวกับความสับสนที่อาจเป็นไปได้ในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม
- ระบุกิจกรรมที่ส่งเสริมความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม
- ระบุข้อควรคำนึงต่างๆ และความทำลายต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่อาจเกิดขึ้นได้
- นำเสนอกรอบสำหรับการบริหารจัดการความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม



## แนวทางสำหรับความเป็นอิสระและ ความเที่ยงธรรม

กรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่เป็นสากล (IPPF) ของ IIA ได้นำเสนอแนวทางปฏิบัติงานเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมไว้ในหลายๆ มาตรฐาน คำแนะนำวิธีปฏิบัติ (Practice Advisories--PA) และหนังสือที่แสดงจุดยืน มาตรฐานต่อไปนี้ รวมทั้งบทความ ได้อธิบายความหมายของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมไว้

### 1100 – ความเป็นอิสระและความเที่ยง ธรรม (มาตรฐาน)

หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระและผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม

#### บทความ:

ความเป็นอิสระ หมายถึง การเป็นอิสระจากสถานะที่เป็นอุปสรรคต่อความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในในการปฏิบัติหน้าที่งานตรวจสอบภายในได้โดยปราศจากอคติ..... ความเที่ยงธรรม หมายถึง ทศนคติที่ไม่มีความลำเอียงอยู่ภายในจิตใจ ซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายในลักษณะที่เชื่อมั่นในผลงานของตนและไม่มีการลดหย่อนผ่อนผันในด้านคุณภาพ.....

### 1110 – ความเป็นอิสระในทางองค์กร (มาตรฐาน)

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องรายงานต่อระดับชั้นภายในองค์กรที่สูงพอที่จะทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติภาระหน้าที่ได้สำเร็จลุล่วง หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องยืนยันถึงความเป็นอิสระในทางองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายในต่อคณะกรรมการอย่างน้อยปีละครั้ง

#### บทความ:

ความเป็นอิสระในทางองค์กรจะมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานตามหน้าที่นั้นต่อคณะกรรมการ ตัวอย่างของการรายงานตามหน้าที่ต่อคณะกรรมการ เกี่ยวข้องกับการที่คณะกรรมการเป็นผู้:

- อนุมัติกฎบัตรงานตรวจสอบภายใน
- อนุมัติแผนงานตรวจสอบภายในตามความเสี่ยง
- รับการสื่อสารจาก หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเปรียบเทียบกับแผนงาน และเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง
- ตัดสินใจอนุมัติการแต่งตั้ง และโยกย้ายหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน

- สอบถามฝ่ายบริหาร และหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในตามสมควร เพื่อให้ลงความเห็นได้ว่ามีการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสมหรือมีข้อจำกัดด้านทรัพยากรหรือไม่

### 1120 – ความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบ (มาตรฐาน)

ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีทัศนคติที่เป็นกลาง ไม่มีอคติ และหลีกเลี่ยงในเรื่องของความขัดแย้งทางผลประโยชน์

### 1130 – การเสื่อมเสียความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม

หากเกิดการเสื่อมเสียความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรมทั้งที่เป็นข้อเท็จจริงหรือที่ได้พบเห็น ต้องเปิดเผยรายละเอียดของการเสื่อมเสียความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรมนี้ให้แก่ผู้ที่เหมาะสมทราบ ลักษณะของการเปิดเผยจะขึ้นอยู่กับการเสื่อมเสียความอิสระและความเที่ยงธรรมนั้น

มาตรฐานหลายๆ มาตรฐาน และ คำแนะนำวิธีปฏิบัติ (PA) ที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ได้มีแสดงรายละเอียดไว้ในภาคผนวกของแนวปฏิบัตินี้แล้ว

## ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

ในทางปฏิบัติ มักมีความสับสนเกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และมีหลายคนที่ใช้คำสองคำนี้สลับกัน ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมไม่ใช่สิ่งเดียวกัน บางคนมีความเป็นอิสระแต่ไม่มีความเที่ยงธรรม และในทางกลับกัน บางคนมีความเที่ยงธรรมแต่ไม่มีความเป็นอิสระ สิ่งสำคัญคือต้องเข้าใจในความแตกต่าง และตระหนักถึงอุปสรรค/ภัยคุกคามรวมทั้งมาตรการป้องกันว่ามีผลกระทบอย่างไรบ้างในแต่ละเรื่อง การวัดหรือประเมินความเป็นอิสระรวมทั้งการนำเอามาตรการป้องกันไปลงมือปฏิบัติเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่ามีความเป็นอิสระนั้น ง่ายกว่าการสร้างเชื่อมั่นว่ามีความเที่ยงธรรม มาตรการปกป้องความเป็นอิสระต่างๆ ได้แก่ สายการรายงาน การแบ่งแยกหน้าที่ ข้อกำหนดเกี่ยวกับภาระหน้าที่ โครงสร้างค่าตอบแทน และการกระทำหรือข้อกำหนดที่จะหลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์จะสามารถช่วยทำให้ความเป็นอิสระดีขึ้นได้

อย่างไรก็ตาม ความเที่ยงธรรมเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบแต่ละคนต้องรับผิดชอบและควบคุมเองอย่างสูงสุด ยกตัวอย่างเช่น เทคนิคการสุ่มตัวอย่างทางสถิติ อาจถูกนำมาใช้ เพื่อเลือกตัวอย่างทดสอบที่ไม่มีอคติเจือปนอยู่ แต่ก็ยังขึ้นอยู่กับตัวผู้ตรวจสอบแต่ละคนด้วยว่าจะใช้ความเป็นมืออาชีพและความ



ระมัดระวังรอบคอบอย่างเหมาะสมเพียงใดในการประยุกต์ใช้คุณลักษณะในการทดสอบหรือวิธีการในการสุ่มตัวอย่าง รวมทั้งการแปลผลลัพธ์ที่ได้ อย่างไม่ลำเอียง การควบคุมสอบทานงานเป็นมาตรการป้องกันอย่างหนึ่งที่จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ผลของการทดสอบและข้อสรุปนั้นมีความเที่ยงธรรม

ภาคอภิศานคัพพ์ของมาตรฐานซึ่งอยู่ภายใต้กรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่เป็นสากล (IPPF) ได้ให้คำนิยามของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (แก้ไขใหม่เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2554) ดังนี้

**ความเป็นอิสระ:** ความเป็นอิสระจากสภาวะที่เป็นอุปสรรคต่อความสามารถในอันที่จะปฏิบัติภาระหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้อย่างปราศจากความลำเอียง

**ความเที่ยงธรรม:** ทัศนคติที่ไม่มีความลำเอียงอยู่ในจิตใจ ซึ่งจะทำให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายโดยมีความเชื่อในผลงานของตน และไม่มีการลดหย่อนผ่อนผันในด้านคุณภาพ ความเที่ยงธรรมกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่ยอมให้ดุลพินิจของตนเกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจสอบนั้นตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มีผู้ตรวจสอบเป็นจำนวนมากที่มีปัญหาเกี่ยวกับแนวคิดทั้งสองเรื่องนี้ โดยมักใช้

คำสลับกันและใช้ไม่ถูกต้อง ความสับสนนี้ ยังเสริมด้วยการใช้คำๆ หนึ่งไปให้นิยามความหมายของอีกคำหนึ่ง คำนิยามที่ได้แก้ไขใหม่ในภาคอภิศานคัพพ์ของมาตรฐานน่าจะช่วยลดความสับสนลงได้บ้าง ในขณะที่คำสองคำนี้ แน่นนอนว่ามีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องซึ่งกันและกัน แต่แนวคิดของทั้งสองคำกลับแตกต่างกันอย่างมาก ในทางปฏิบัติ แนวคิดของความเป็นอิสระแสดงให้เห็นจริงได้ เช่น การจัดวางหน่วยงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในไว้ในโครงสร้างขององค์กร สายการรายงานตรงต่อคณะกรรมการองค์กร คณะกรรมการตรวจสอบหรือองค์คณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแลอื่นซึ่งแยกออกมาจากฝ่ายบริหาร และอำนาจในการเข้าถึงข้อมูล บุคลากร และบันทึกรายงานต่างๆ ส่วนความเที่ยงธรรมนั้นจะเกี่ยวกับสภาวะทางจิตใจ และการใช้ดุลพินิจของผู้ตรวจสอบ ความมีอคติ ความสัมพันธ์ และพฤติกรรมต่างๆ

## ความเป็นอิสระ

### ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ

บทบาทของกิจกรรมการตรวจสอบจะแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรโดยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดขององค์กร ชนิดของกิจกรรมดำเนินงาน โครงสร้างของเงินทุน และสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวกับกฎหมายและกฎระเบียบ ในบางองค์กร งานของผู้ตรวจสอบภายในถูกกำหนดให้ทำเฉพาะงานการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาโดยเฉพาะ

เป็นพิเศษสำหรับโครงการของฝ่ายบริหารเท่านั้น ในสภาวะการณ์เช่นนี้ ฝ่ายบริหารเป็นผู้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและได้รับประโยชน์โดยตรง แต่เพียงฝ่ายเดียว ในขณะที่องค์กรอื่นๆ หน่วยงานตรวจสอบภายในให้บริการให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาแก่กลุ่มต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กรด้วย ตัวอย่างเช่น องค์กรณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแล (เช่น คณะกรรมการ) หน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ผู้สอบบัญชี ลูกค้า และผู้จัดหาสินค้า

บทบาทที่ไม่เหมือนใครของหน่วยงานตรวจสอบภายในในองค์กรหนึ่งๆ จะเป็นตัวกำหนดโครงสร้างของภาระหน้าที่และระดับการรายงานที่เหมาะสม เช่นเดียวกับระดับความเชื่อมั่นที่มีต่อการให้บริการ ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาของตรวจสอบภายในด้วย หน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีบทบาทในการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างกว้างขวางนั้น ทางที่ดีที่สุดแล้วควรรายงานตรงต่อคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแลองค์กร และเพื่อให้เจาะจงมากขึ้นก็คือ รายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบหรือองค์กรณะอื่นใดที่คล้ายกัน

การจัดวางโครงสร้างและสถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในในทางปฏิบัติ ก็ก่อให้เกิดข้อจำกัดในขอบเขตของบริการที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม

ยกตัวอย่างเช่น ถ้าหน่วยงานตรวจสอบภายในอยู่ในส่วนงานของผู้ควบคุมบัญชีและการเงิน โดยที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน (CAE) รายงานตรงต่อผู้ควบคุมบัญชีและการเงิน (controller) ด้วย จึงเป็นการยากที่ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินผลการปฏิบัติงานของส่วนงานภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ควบคุมบัญชีและการเงินคนเดียวกันได้อย่างเที่ยงธรรม โดยทั่วไป ถ้าระดับการรายงานยังอยู่ในระดับที่สูงขึ้นขอบเขตของงานที่ได้รับมอบหมายที่หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติได้ยังมีมากขึ้น โดยที่ยังคงรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระได้

ความสามารถในการที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะบรรลุได้ถึงความเป็นอิสระที่เหมาะสมและเพียงพอ นั้น ขึ้นอยู่กับการจัดวางโครงสร้างหรือสถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในในองค์กร เป็นอย่างยิ่ง ดังนั้น สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในควรอยู่ในระดับที่เพียงพอจะปฏิบัติงานให้สำเร็จลุล่วงได้ตามบทบาทที่กำหนดไว้ภายในองค์กร ในเรื่องนี้ หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องถูกจัดวางอยู่ในตำแหน่งที่พึงได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานผู้ที่กำลังถูกตรวจและสามารถเข้าถึงข้อมูลที่ต้องการได้อย่างอิสระ การระบุข้อความที่แสดงถึงอำนาจในการเข้าถึงข้อมูล บุคลากร หรือสินทรัพย์ที่มีตัวตน ฯลฯ ไว้ในกฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายในและกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบถือว่าเป็นวิธีปฏิบัติที่ดี



การที่ CAE ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้บริหารระดับสูงและมีส่วนร่วมในการประชุมที่สำคัญ จะช่วยแสดงออกถึงความมุ่งมั่นอย่างเต็มที่ของผู้บริหารระดับสูงในการสนับสนุนหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างแข็งขัน นอกจากนี้ การรายงานสิ่งที่ตรวจพบต้องไม่อยู่ภายใต้การแทรกแซงและกดดันใดๆ จากฝ่ายบริหาร

หน่วยงานตรวจสอบภายในควรจัดโครงสร้างเพื่อให้รองรับสถานะในทางองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบที่สูงขึ้นได้ เนื่องจากบทบาทขยายออกไปและมีจำนวนกลุ่มคนต่างๆ ทั้งจากภายใน และภายนอกองค์กรที่จะต้องได้รับความเชื่อมั่นจากงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมากขึ้น ตัวอย่างเช่น ในการให้บริการให้ความเชื่อมั่นต่อองค์กรคนที่ทำหน้าที่กำกับดูแลขององค์กร ซึ่งได้แก่ คณะกรรมการองค์กร หรือองค์กรอื่นที่คล้ายคลึงกัน CAE ควรสามารถเข้าถึงองค์กรคนนั้นได้โดยตรงและไม่มีข้อจำกัด ซึ่งสามารถปกป้องหน่วยงานตรวจสอบจากอุปสรรคต่อความเป็นอิสระอันอาจเกิดขึ้นได้

ถ้าหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่มีสถานะที่ดีพอ และไม่มี ความเป็นอิสระอย่างเพียงพอ ความสามารถที่จะบริหารความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและรายงานได้อย่างมีประสิทธิภาพอาจถูกตั้งคำถามได้ ยกตัวอย่างเช่น ผู้บริหารระดับสูงสุดให้ CAE ออกจากงานโดยไม่ได้ปรึกษาหารือ

กับองค์กรคนที่ทำหน้าที่กำกับดูแลขององค์กร เป็นสถานการณ์ที่ความเสี่ยงในเรื่องการขาดความเป็นอิสระจะอยู่ในระดับสูง ความเสี่ยงอาจสูงด้วยเช่นกันในสถานการณ์ที่ผู้บริหารระดับสูงที่สุดเป็นผู้กำหนดขอบเขตของงานตรวจสอบ หรืองบประมาณของหน่วยงานโดยไม่ได้ปรึกษาหารือกับองค์กรคนที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ในสถานการณ์เหล่านี้ มีความเสี่ยงที่ฝ่ายบริหารจะส่งผลกระทบต่อไม่เหมาะสมกับขอบเขตของงานตรวจสอบได้ อาจใช้ความมีอคติ หรือยับยั้งสิ่งที่พบจากการตรวจสอบได้ เมื่อมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่า ไม่สามารถบรรลุได้ถึงความเป็นอิสระที่เหมาะสมหรือเพียงพอแล้ว การพิจารณาระดับความเชื่อมั่นที่ควรได้รับจากผลงานของตรวจสอบนั้นมีมาน้อยเพียงใดจึงเป็นเรื่องยาก

ในการประเมินความเหมาะสมของสถานะหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นควรคำนึงถึงผู้คนที่ได้รับประโยชน์จากผลงานการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาด้วย ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจมีความเชื่อมั่นต่อวิธีการควบคุมภายในต่างๆ มากขึ้น เนื่องจากจากผู้สอบบัญชีได้รับทราบว่ามีหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพผลเป็นผู้สอบทาน ในทำนองเดียวกัน องค์กรคนที่ทำหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรอาจมีความเชื่อมั่นต่อการควบคุมภายในในภาพรวมจากข้อเท็จจริงที่ว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ทำการประเมินความเสี่ยงเพื่อกำหนดบริเวณ/ประเด็น

ที่สมควรต้องได้รับการตรวจสอบไว้แล้ว ดังนั้น ความรู้ที่ว่า มีผู้ที่กำลังทำการประเมินความเสี่ยง และการเฝ้าติดตามผลอยู่ อาจทำให้องค์คณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแลมีความเชื่อมั่นไปโดยปริยายใน ส่วนงาน/บริเวณอื่นที่นอกเหนือไปจากงานที่เห็นได้ ชัดเจนว่าผู้ตรวจสอบได้กระทำเสร็จสิ้นและได้ออก รายงานมาแล้ว

ผู้ตรวจสอบภายในมักได้รับการร้องขอความเชื่อมั่น จากกลุ่มต่างๆ ที่อยู่ภายนอกองค์กรมากขึ้นเรื่อยๆ ตัวอย่างเช่น หน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่กำกับดูแลมักต้องการสำเนารายงานการตรวจสอบ ภายใน ระเบียบข้อบังคับบางฉบับก็กำหนดให้มีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นด้วย นอกจากนี้ ลูกค้าและผู้จัดหาสินค้าก็กำลังเริ่มขอ ความเชื่อมั่นที่เฉพาะเจาะจงบางเรื่อง เช่น วิธีการ ควบคุมภายในขององค์กรในการรักษาความลับของ ข้อมูลที่ใช้ร่วมกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีการ พาณิชยอิเล็กทรอนิกส์ การให้ความเชื่อมั่นที่ เชื่อถือได้แก่กลุ่มต่างๆ ที่อยู่ภายนอกองค์กรเหล่านี้ จำเป็นที่หน่วยงานหน่วยงานตรวจสอบภายในต้อง มีความเป็นอิสระในระดับที่สูงสุด

สถานะภายในองค์กรของหน่วยงานหน่วยงาน ตรวจสอบภายในจะสัมพันธ์สอดคล้องกับขอบเขต ของงานตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบสามารถดำเนินการ ได้ เมื่อระดับการรายงานสูงขึ้น ข้อจำกัดของ ขอบเขตในงานตรวจสอบก็จะน้อยลง แต่เมื่อมีการ

รายงานในระดับที่ต่ำลงมา ผู้รับรายงาน (ซึ่งก็คือ จำนวนผู้ที่อาจได้รับประโยชน์จากผลงาน ตรวจสอบ) กลับมีจำนวนจำกัดมากขึ้น

ในหลายองค์กรที่ผู้ได้รับความเชื่อมั่นเป็นกลุ่มที่ นอกเหนือจากฝ่ายบริหาร องค์กรคณะที่ทำหน้าที่ กำกับดูแลตรวจสอบทานความเป็นอิสระของ หน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อให้มั่นใจได้ว่ามี ความเป็นอิสระพอ ถ้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า ผู้ใช้บริการ ผู้สอบ บัญชี หน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ หรือกลุ่มบุคคล อื่นๆ ที่อยู่ภายนอกองค์กร กิจกรรมการให้ความ เชื่อมั่นเหล่านี้ควรได้รับการรับรองจากองค์กรคณะซึ่ง ทำหน้าที่กำกับดูแลที่เหมาะสม นอกจากนั้น ความ เป็นอิสระและสถานะของหน่วยงานตรวจสอบ ภายในในองค์กรควรได้รับการสอบทานด้วยว่าได้ เป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่มีผลใช้ บังคับหรือไม่

ในการสอบทานและประเมินสถานะของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในนั้น องค์กรคณะที่ทำหน้าที่กำกับ ดูแลควรพิจารณาปัจจัยที่ส่งเสริมให้มีความเป็น อิสระมากขึ้น เช่น

- ระดับชั้นการรายงานของ CAE ในองค์กร
- การที่ CAE สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ทั่วทั้ง องค์กรและเข้าถึงคณะกรรมการที่ทำ หน้าที่กำกับดูแล ได้โดยไม่จำกัด

- การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ในการตัดสินใจแต่งตั้งหรือถอดถอน CAE และในการร่างและอนุมัติกฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- บทบาทของคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ในการกำหนดงบประมาณ ขอบเขตในการปฏิบัติหน้าที่ กิจกรรมต่างๆ ของ CAE และการกำหนดค่าตอบแทน และการยึดเหนี่ยว CAE ไว้ให้คงอยู่กับองค์กร
- ความมีส่วนร่วมอย่างกระฉับกระเฉงของคณะกรรมการในการทำหน้าที่กำกับดูแล การดูแล สอบทาน และติดตามผล หน่วยงานตรวจสอบภายใน

ปัจจัยที่ส่งเสริมให้มีความเป็นอิสระมากขึ้นนี้ไม่จำเป็นต้องมีครบทั้งหมดทุกปัจจัย แต่ควรพิจารณาให้สัมพันธ์กันกับบุคคลหรือหน่วยงานซึ่งคาดหวังที่จะได้รับความเชื่อมั่นจากกิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในได้กระทำด้วย เมื่อหน่วยงานตรวจสอบภายในมีสถานะทางองค์กรที่ดีพอและมีความเป็นอิสระเพียงพอ กลุ่มคนที่อยู่ทั้งภายในองค์กรและภายนอกองค์กรก็就会有ความเชื่อมั่นในความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่จะบริหารจัดการสิ่งที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระในส่วนของงานที่ตนปฏิบัติได้ ดังนั้น CAE จึงพ้น

จากอุปสรรคสำคัญ อันอาจจะมีผลกระทบต่อความสามารถของผู้ตรวจสอบแต่ละคนในอันที่จะตัดสินใจได้อย่างอิสระในเรื่องที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายและรายงานได้

### กิจกรรมที่สนับสนุนความเป็นอิสระ

กิจกรรมต่อไปนี้เป็นเพียงตัวอย่างบางส่วน ที่แสดงถึงปัจจัยที่มีส่วนบรรเทาและมาตรการป้องกันต่างๆ ซึ่งอาจลดหรือกำจัดความเสี่ยงที่เป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้

### ตำแหน่งในองค์กรและนโยบาย

ผู้ตรวจสอบภายในและ/หรือตำแหน่งของหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กร กฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และนโยบายในหลายๆ ระดับที่กล่าวถึงเรื่องความสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบ/ลูกค้าผู้รับบริการจากตรวจสอบ อาจจะทำให้ตำแหน่งในองค์กรของผู้ตรวจสอบเข้มแข็งขึ้น และสร้างเครื่องกีดขวางไม่ให้นักค้าผู้รับบริการจากตรวจสอบมาใช้อิทธิพลหรือข่มขู่ได้ เอกสารอื่นๆ ซึ่งสามารถใช้เพื่อส่งเสริมสถานะภายในองค์กรได้ ได้แก่ จริยธรรมองค์กร พันธกิจของหน่วยงานตรวจสอบภายใน รายงานการตรวจสอบ และการสื่อสารที่เป็นทางการอื่นๆ จากหน่วยงานตรวจสอบภายใน เว็บไซต์การตรวจสอบ และกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ

## สภาพแวดล้อม – ระบบการกำกับดูแลขององค์กรที่เข้มแข็ง

สภาพแวดล้อมในองค์กรที่สนับสนุนงานตรวจสอบโดยรวม จะส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบและรายงานผลโดยปราศจากข้อจำกัดและความหวาดกลัวการตอบโต้จากการให้ความเห็นเชิงลบหรือการรายงานเรื่องสำคัญที่ตรวจพบ ส่วนประกอบที่สำคัญของสภาพแวดล้อมที่ช่วยสนับสนุน ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการ และองค์คณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแลอื่น ซึ่งมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งต่อความมั่นใจในเรื่องความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ

### กฎบัตรของตรวจสอบภายใน

องค์คณะซึ่งทำหน้าที่กำกับดูแลที่เข้มแข็ง และกฎบัตรของงานตรวจสอบภายในที่สรุปถึงภาระหน้าที่อำนาจ และสายการรายงาน การเข้าถึงข้อมูล บุคลากร และบันทึกรายงานต่างๆ โดยไม่จำกัด ให้อย่างชัดเจน จะช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระได้ ความมีประสิทธิผลของการกำกับดูแลโดยองค์คณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งการกำกับดูแลนี้รวมถึง หน้าที่ในการว่าจ้าง การประเมินผล และการพิจารณาค่าตอบแทน และการถอดถอน CAE สามารถช่วยให้ความเป็นอิสระดีขึ้นได้

## วิธีปฏิบัติในเรื่องการว่าจ้างและค่าตอบแทน

วิธีปฏิบัติในเรื่องการว่าจ้างเป็นมาตรการที่สามารถใช้ปกป้องความเป็นอิสระได้ ยกตัวอย่างเช่น การกลั่นกรองจะทำให้เชื่อมั่นได้ว่าพนักงานที่จะว่าจ้างนั้นไม่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่อาจเป็นอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน อีกตัวอย่างได้แก่ การตัดสินใจผู้สมัครซึ่งถือหุ้นขององค์กร มีความเกี่ยวข้องกับพนักงานที่ปฏิบัติงาน หรือมีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจใดๆ กับองค์กร หรือเคยปฏิบัติงานให้หน่วยราชการมาก่อน หรือเคยให้บริการที่สำคัญแก่องค์กรในอดีตมาหรือไม่ นอกจากนั้นแล้ววิธีปฏิบัติในเรื่องค่าตอบแทน ยังสามารถกำหนดให้เป็นโครงสร้างเพื่อที่ค่าจ้างของผู้ตรวจสอบจะได้ไม่ขึ้นอยู่กับผลงานของหน่วยงานที่ถูกสอบทาน

### การใช้บริการจากภายนอกองค์กร

เมื่อโครงสร้างภายในและกลไกต่างๆ ไม่สามารถใช้บริหารอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระได้อย่างมีประสิทธิภาพ การจ้างผู้ให้บริการจากภายนอกจะสามารถช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระของกิจกรรมการตรวจสอบภายในทั้งหลายได้



## ความเที่ยงธรรม

### ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเที่ยงธรรม

ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องสามารถบริหารอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมได้ เพื่อให้การปฏิบัติงานและการตัดสินใจในการรายงานไม่มีอคติ

ความสามารถนี้เป็นสัญญาณสำคัญที่ส่งไปยังคณะกรรมการที่ทำหน้าที่กำกับดูแล ผู้ถือหุ้น และบุคคลหรือหน่วยงานภายนอก เพื่อให้ทราบว่าสามารถมั่นใจในกิจกรรมตรวจสอบภายในที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการควบคุม การปฏิบัติตามกฎระเบียบ และเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง

### แรงกดดันทางสังคม

อุปสรรคที่เกิดจากแรงกดดันทางสังคมอาจเกิดขึ้นได้เมื่อผู้ตรวจสอบต้องเผชิญหรือรับรู้ว่าเขาหรือเธอได้รับแรงกดดันจากบุคคลหรือหน่วยงานภายนอก ตัวอย่างเช่น การรับรู้จากผู้สอบบัญชี หรือหน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่กำกับดูแลคาดหวังว่าจะต้องมีข้อตรวจพบเป็นจำนวนหนึ่ง หรือการที่ฝ่ายบริหารคาดหวังให้ผู้ตรวจสอบตรวจพบประเด็นที่สำคัญจากการตรวจสอบในแต่ละงาน สิ่งเหล่านี้ทำให้เกิดแรงกดดันอันไม่สมควรแก่ผู้ตรวจสอบภายใน สถานการณ์เช่นนี้ยังอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ยกประเด็นปัญหาในอดีตซึ่งไม่ได้เป็นปัญหาอะไรเลยขึ้นมาโดยไม่ได้ตั้งใจหรือโดยสำคัญผิด นอกจากนี้ แรงกดดันจากลูกค้าผู้รับบริการตรวจสอบอาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมองข้ามรายการที่น่าสงสัย แรงกดดันใน

รูปแบบอื่นอาจเกิดขึ้นได้เมื่อสมาชิกในทีมตรวจสอบคนหนึ่งลังเลที่จะคัดค้านความเห็นโดยรวมของทีมตรวจสอบ หรือคัดค้านความเห็นจากลูกค้าผู้รับตรวจที่ชี้แจงว่า "นี่เป็นสิ่งที่เราปฏิบัติกันมาแต่ไหนแต่ไรแล้ว" (เหตุการณ์นี้ ในเชิงพฤติกรรมศาสตร์เรียกว่า "อิทธิพลกลุ่ม หรือ การคิดแบบติดกลุ่ม")

### ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนได้เสียเชิงเศรษฐกิจในผลการดำเนินงานขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในอาจกลัวว่า สิ่งที่ตรวจพบซึ่งเป็นประเด็นในเชิงลบที่สำคัญ เช่น การตรวจพบการกระทำที่ผิดกฎหมายสามารถเป็นอันตรายต่ออนาคตขององค์กรได้ ดังนั้นผลประโยชน์ของผู้ตรวจสอบในที่นี้ก็คือการเป็นพนักงานคนหนึ่งในองค์กรนั่นเอง หรือ ผู้ตรวจสอบที่ได้รับสิทธิในการซื้อหุ้นหรือผลประโยชน์ทางการเงินอื่นๆ ที่อาจจะได้รับผลกระทบจากสิ่งที่ตรวจพบในเชิงลบ อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นเช่นกันเมื่อผู้ตรวจสอบสอบทานงานหรือฝ่ายงานของผู้หนึ่งผู้ใดซึ่งต่อมาในภายหลังผู้นั้นอาจจะต้องเป็นผู้มาตัดสินใจในเรื่องที่มีผลกระทบโดยตรงต่อโอกาสในการว่าจ้างงานในอนาคตหรือการขึ้นเงินเดือนของผู้ตรวจสอบ



### ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล

อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบภายในเป็นเพื่อนสนิทหรือญาติของผู้จัดการหรือพนักงานของลูกค้าผู้รับการตรวจ ผู้ตรวจสอบอาจมองข้ามประเด็นการตรวจสอบ ทำให้ประเด็นการตรวจสอบเบาลง หรือรายงานข้อที่ตรวจพบในเชิงลบให้ล่าช้าออกไป เพื่อหลีกเลี่ยงการทำให้เพื่อนหรือญาติของผู้ตรวจสอบรู้สึกอายหน้า

### ความคุ้นเคย

อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นเนื่องจากความสัมพันธ์ที่ยาวนานระหว่างผู้ตรวจสอบและลูกค้าผู้รับการตรวจ ความคุ้นเคยอาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบสูญเสียความเที่ยงธรรมในระหว่างการตรวจสอบได้ โดยการทำให้ผู้ตรวจสอบรู้สึกเห็นอกเห็นใจลูกค้าผู้รับการตรวจมากเกินไป หรือในทางกลับกัน ความคุ้นเคยอาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบด่วนตัดสินลูกค้าผู้รับตรวจล่วงหน้า โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของประเด็นปัญหาที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน (หรือไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน) และสันนิษฐานท่าที่ต่างๆ ให้สอดคล้องกับสิ่งที่ตนคิดมาก่อนล่วงหน้า โดยไม่ได้พิจารณาตัดสินจากข้อเท็จจริงอย่างเที่ยงธรรม

### ความอคติในวัฒนธรรม เชื้อชาติ และเพศ

อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นเนื่องจากมีความอคติในวัฒนธรรม เชื้อชาติ และเพศ ตัวอย่างเช่น ในสายงานที่อยู่ในต่างประเทศขององค์กรข้ามชาติ

แห่งหนึ่ง ผู้ตรวจสอบที่ประจำอยู่ในประเทศแม้อาจมีความอคติหรือรู้สึกลำเอียงต่อผู้รับการตรวจสอบที่อยู่ในต่างประเทศบางประเทศ หรือผู้ตรวจสอบอาจวิพากษ์วิธีปฏิบัติงานและวัฒนธรรมที่แตกต่างออกไปอย่างไม่เหมาะสม หรือ วิพากษ์หน่วยงานผู้รับตรวจที่บริหารจัดการโดยหรือที่มีพนักงานซึ่งมีเชื้อชาติบางเชื้อชาติ หรือ บางเพศปฏิบัติงานอยู่

### ความลำเอียงทางความคิด

อุปสรรคประเภทนี้อาจเกิดขึ้นจากความอคติในทางจิตวิทยาซึ่งเป็นความอคติที่อยู่ภายใต้จิตใต้สำนึกในการตีความข้อมูลโดยขึ้นอยู่กับบทบาทของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในสถานการณ์หนึ่ง ยกตัวอย่างเช่น เมื่อใครบางคนต้องรับบทบาทที่ต้องทำการตรวจสอบเชิงวิพากษ์ เขาหรือเธอก็อาจมองข้ามข้อมูลที่เป็นเชิงบวกได้ แต่ในทางกลับกัน ผู้ที่รับบทบาทเป็นผู้อำนวยความสะดวกซึ่งเป็นผู้ที่รับบทบาทก็อาจลดความสนใจในข้อมูลเชิงลบได้ นอกจากนั้นแล้ว ผู้ตรวจสอบอาจมีแนวคิดบางอย่างอยู่ก่อนหน้าแล้วและมีแนวโน้มที่จะค้นหาหลักฐานมาเพื่อยืนยันความคิดเหล่านั้น

### การสอบทานตนเอง

อุปสรรคจากการสอบทานตนเองอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบต้องสอบทานผลงานของตนเองจากการปฏิบัติงานตรวจสอบหรืองานให้คำปรึกษาในครั้งก่อน ยกตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบอาจเข้าตรวจสอบ

หน่วยงานหนึ่งซ้ำแล้วซ้ำเล่า หรือตรวจสอบ หน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งในทุกๆ ปีติดต่อกัน หรือผู้ตรวจสอบอาจให้คำปรึกษาที่เกี่ยวข้องกับการติดตั้งระบบใหม่ที่เขาหรือเธอจะต้องเข้าทำการตรวจสอบในภายหลังยิ่งไปกว่านั้น ผู้ตรวจสอบอาจให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงาน แล้วต้องมาสอบทานกระบวนการต่างๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามข้อเสนอแนะของตน ตัวอย่างทั้งหมดนี้แสดงถึงสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบอาจไม่ได้ให้ความสนใจในข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอันเนื่องมาจากการที่ผู้ตรวจสอบไม่สามารถรักษาความเที่ยงธรรมเมื่อต้องมาสอบทานงานของตนเองได้

### อุปสรรคจากการข่มขู่คุกคาม

อุปสรรคจากการข่มขู่คุกคามเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเที่ยงธรรมอันเนื่องมาจากการข่มขู่ (ทั้งที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่ได้รับความรับทราบมา) หรือ ถูกข่มขู่อย่างเปิดเผยหรืออย่างซ่อนเร้น จากลูกค้าผู้รับตรวจหรือกลุ่มผู้ได้รับประโยชน์อื่นๆ

### อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน

อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุนเกิดขึ้นจากการที่ผู้ตรวจสอบแสดงออกถึงความลำเอียงในการส่งเสริมหรือสนับสนุน หรือต่อต้าน ลูกค้าผู้รับการตรวจ ไปจนถึงจุดที่ความเที่ยงธรรมอาจเสื่อมลงได้

## การบริหารจัดการอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรม

กิจกรรมต่อไปนี้เป็นเพียงตัวอย่างที่แสดงถึงปัจจัยต่างๆ ที่สามารถใช้บรรเทาความเสี่ยงที่เป็นอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมให้น้อยลงหรือขจัดความเสี่ยงนั้นออกไปได้

### สิ่งจูงใจ (การให้รางวัลและการดำเนินการทางวินัย)

ระบบของการให้รางวัลและการดำเนินการทางวินัย ทั้งของหน่วยงานตรวจสอบภายในและของในองค์กร สามารถลดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมได้ ยกตัวอย่างเช่น สภาพแวดล้อมในองค์กรที่ให้รางวัลกับความคิดที่มีวิจรรย์ญาณ และความคิดที่เที่ยงธรรม หรือลงโทษกับความคิดเห็นที่ลำเอียง หรือมโนคติ จะสามารถส่งเสริมความเที่ยงธรรมเมื่อต้องเผชิญกับอุปสรรคเหล่านี้ได้ การจ่ายผลตอบแทนเพื่อสร้างแรงจูงใจ การเพิ่มวันหยุด การจัดทำตารางปฏิบัติงานที่ยืดหยุ่น และระบบการให้รางวัลอื่นๆ สามารถนำมาใช้เพื่อกระตุ้นและให้รางวัลแก่ความคิดที่เที่ยงธรรม

ในทำนองเดียวกัน การลงโทษที่อาจมีผลต่อการประเมินผลการปฏิบัติงาน การถ่วงเวลาให้การเลื่อนตำแหน่งหรือความก้าวหน้าอื่นๆ ให้ล่าช้าออกไป หรือการกำหนดให้เพิ่มการฝึกอบรมสามารถนำมาใช้เพื่อสกัดกั้นการขาดความเที่ยงธรรมได้ โดยปกติแล้ว วิธีการจัดโครงสร้างและการ

บริหารโครงการการให้รางวัลและการดำเนินการทางวินัยเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง และต้องดำเนินการอย่างมืออาชีพและในลักษณะสมดุลเพื่อให้เห็นว่าเป็นเรื่องดีและเป็นเครื่องสนับสนุนความเที่ยงธรรม

### การใช้ทีมงาน

การมอบหมายผู้ตรวจสอบอีกคนหนึ่งให้เข้ามาร่วมปฏิบัติงานในทีมตรวจสอบจะช่วยขจัดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่อาจเกิดขึ้นได้ด้วยการให้มุมมองใหม่ๆ ได้ มุมมองใหม่ๆ ที่เพิ่มขึ้นนี้จะเป็นสิ่งที่ถ่วงดุลอุปสรรคใดๆที่อาจเกิดขึ้นได้อันเนื่องมาจากความคุ้นเคย ความสัมพันธ์ส่วนบุคคล การตรวจสอบผลงานของตนเอง หรืออุปสรรคอื่นๆ ที่มีต่อความเที่ยงธรรมในส่วนของผู้ตรวจสอบบางคนหรือหลายคนได้ นอกจากนี้แล้ว การมอบหมายงานอย่างเหมาะสมภายในทีมงานยังสามารถลดผลกระทบจากการใช้วิธีการทำงานเป็นทีมลงได้มากที่สุด

### การหมุนเวียนงานหรือการมอบหมายงานใหม่

การหมุนเวียนการตรวจสอบสามารถใช้ลดระดับความคุ้นเคย และการตรวจสอบผลงานของตนเองได้ วิธีการหมุนเวียนการตรวจสอบมีหลากหลายประเภท ซึ่งรวมถึงการหมุนเวียนผู้ตรวจสอบทุกคน ออกจากการตรวจสอบจากงานหนึ่งไปอีกงานหนึ่ง เพื่อที่จะได้มีผู้ตรวจสอบกลุ่มใหม่ๆ เข้าไปปฏิบัติงานตรวจสอบเสมอๆ การหมุนเวียนพนักงานบางคนออกจากการตรวจสอบ และการให้

กลุ่มพนักงานตรวจสอบกลุ่มเดิมยังคงทำงานตรวจสอบซ้ำเรื่องเดิมแต่สลับเปลี่ยนงานที่ทำโดยผู้ตรวจสอบแต่ละคน

### การฝึกอบรม

การฝึกอบรมเป็นวิธีการที่เหมาะสมและใช้เป็นที่ส่งเสริมความเที่ยงธรรมได้ ยิ่งไปกว่านั้น การฝึกอบรมยังช่วยให้ผู้ตรวจสอบรับรู้ถึงอุปสรรคใดๆที่อาจมีผลต่อความเที่ยงธรรม เพื่อให้ผู้ตรวจสอบเหล่านั้นจะได้สามารถหลีกเลี่ยงหรือบริหารจัดการอุปสรรคเหล่านั้นได้อย่างเหมาะสมแก่เวลา

### การควบคุมดูแล/การสอบทานงาน

การควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิดและการสอบทานงานด้วยความระมัดระวังช่วยกระตุ้นให้ผู้ตรวจสอบเข้าสู่ประเด็นการตรวจได้อย่างเที่ยงธรรมเนื่องจากผู้ตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อการใช้ดุลพินิจของตนเองจากการวิจัยได้ชี้ให้เห็นว่าความรับผิดชอบในผลแห่งการกระทำ (accountability) เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ผู้ตรวจสอบตัดสินใจได้ดีขึ้นและลดความลำเอียงลงได้

### การประเมินคุณภาพ

การสอบทานหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งภายในและจากภายนอกหน่วยงาน การสอบทานการให้บริการต่างๆ กระบวนการและวิธีการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จะช่วยให้มีความมั่นใจได้ว่า อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมได้รับการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและดำรงความ

เป็นมืออาชีพไว้ได้ การเฝ้าติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่องและการสอบถามเป็นระยะๆ ช่วยให้มั่นใจได้ว่า มีกระบวนการต่างๆ ได้ถูกกำหนดไว้แล้ว และผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติงานโดยเป็นไปตามนโยบายและวิธีการที่ได้กำหนดไว้

### วิธีปฏิบัติในการจัดจ้าง

วิธีปฏิบัติในการจัดจ้างจะช่วยส่งเสริมความเป็นไปได้ (likelihood) ที่บุคลากรจะมีความคิดที่ปราศจากอคติและสามารถใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเที่ยงธรรม ยกตัวอย่างเช่น การคัดกรองพนักงานซึ่งสามารถให้ความมั่นใจได้ว่า พนักงานผู้ซึ่งมีศักยภาพพอที่จะว่าจ้างนั้น ไม่มีประเด็นความขัดแย้งทางผลประโยชน์ซึ่งจะเป็นอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรม นอกจากนี้ การพิจารณาว่า ผู้สมัครมีเครือข่ายที่ทำงานอยู่ในองค์กรหรือไม่ ผู้สมัครเป็นเจ้าของหุ้นในองค์กรหรือไม่ สมาชิกในครอบครัวมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับองค์กรหรือไม่ ผู้สมัครเคยปฏิบัติงานในองค์กรหรือให้บริการที่มีนัยสำคัญแก่องค์กรหรือไม่ จะช่วยให้เชื่อมั่นในเรื่องความเที่ยงธรรมได้

### การใช้บริการจากภายนอก

การจ้างบุคคลที่สามให้ปฏิบัติกิจกรรมตรวจสอบภายใน อาจมีความเหมาะสม เมื่อทราบว่ามิหรือเข้าใจว่าจะมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่จะ

เป็นอุปสรรคต่อการใช้ดุลพินิจของพนักงาน หรือที่อาจก่อให้เกิดความรู้สึกลำเอียงขึ้นได้

### อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่มาพร้อมๆ กัน

มีอยู่หลายสถานการณ์ที่มีอุปสรรคหลายอย่างเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบภายในจำนวนมากที่ให้บริการสอบทานการควบคุมโดยการประเมินตนเอง ซึ่งต้องมีส่วนเกี่ยวข้องกันด้วยการทำงานร่วมกับตัวแทนหน่วยงานผู้รับตรวจและเป็นวิทยากรกระบวนการ (facilitator) ในการสอบทานความเสี่ยงและการควบคุมที่กระทำโดยบุคคลเหล่านั้น มีอุปสรรคมากมายที่สามารถเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์เหล่านี้ ยกตัวอย่างเช่น อุปสรรคจากการสอบทานตนเองเกิดขึ้นได้หากผู้ตรวจสอบผู้ซึ่งทำหน้าที่เป็นวิทยากรกระบวนการ (facilitator) ในการฝึกปฏิบัติประเมินการควบคุมด้วยตนเอง แล้วภายหลังได้รับมอบหมายให้ไปสอบทานวิธีการควบคุมซึ่งเป็นหัวข้อที่ใช้ฝึกปฏิบัติในการประเมินตนเองนั้น แรงกดดันทางสังคมก็อาจเป็นอุปสรรคได้เมื่อผู้ตรวจสอบที่เป็นวิทยากรกระบวนการรับรู้ได้ถึงแรงกดดันที่มาจากผู้ร่วมฝึกปฏิบัติว่า อย่า "ทำลายความไว้วางใจ" ที่ต้องมีในกระบวนการประเมินตนเอง เมื่อผู้ร่วมฝึกปฏิบัติผู้นั้นได้เปิดเผยอย่างตรงไปตรงมาถึงจุดอ่อนของระบบ ในเรื่องนี้ ผู้ตรวจสอบอาจกังวลว่า การฝึกปฏิบัติประเมินตนเองในอนาคตอาจถูกบ่อนทำลายได้จากการตรวจพบประเด็นที่เป็นเชิงลบ ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อผู้

ตรวจสอบได้รับบทบาทเป็นวิทยากรกระบวนการ เขาหรือเธออาจเกิดความใกล้ชิดกับลูกค้า ผู้รับบริการบางคนจนกระทั่งทำให้เกิดความลำบากใจในการวิพากษ์วิจารณ์บุคคลเหล่านั้น หรือผู้ตรวจสอบอาจเกิดความลำเอียงทางความคิด โดยไม่ตั้งใจอันเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบในบทบาทของการเป็นวิทยากรกระบวนการซึ่งเป็นบทบาทเชิงบวก (คือเป็นผู้ช่วยเหลือคอยอำนวยความสะดวก) ในกระบวนการประเมินตนเอง จึงตีความข้อมูลเกี่ยวกับผู้รับบริการไปในแง่ดีมากกว่าจะประเมินอย่างเที่ยงธรรมและค้นหาข้อมูลมาเพื่อยืนยันผลการประเมินนั้น

ในขณะที่ผู้ตรวจสอบอาจจะเพียงแค่จัดการกับอุปสรรคส่วนบุคคลในบางสถานการณ์ แต่ก็ยังมีอุปสรรคอีกมากมาย ปัจจัยต่างๆ ที่ช่วยบรรเทาอุปสรรคเหล่านั้น เครื่องมือทางการบริหารที่จะใช้จัดการกับอุปสรรคที่เหลืออยู่ในหลายๆ สถานการณ์ได้ ดังนั้น จึงแนะนำให้ใช้แนวทางที่ครอบคลุมและผสมผสานในการระบุ ประเมิน และบริหารจัดการอุปสรรคเหล่านั้น

### อุปสรรคที่มีผลต่อความเที่ยงธรรมในระดับกิจกรรม

ผู้ตรวจสอบภายในบางคนได้เสนอแนะว่า กิจกรรมตรวจสอบภายในบางอย่างเช่น บริการให้คำปรึกษา และบริการเกี่ยวกับการประเมินตนเอง ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน อาจเป็น

อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมและส่งผลให้บทบาทขัดกันได้ ยกตัวอย่างเช่น ถ้าให้บริการให้คำปรึกษาแก่ฝ่ายบริหารอย่างกว้างขวาง อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมในระดับของหน่วยงานอาจเกิดขึ้นในรูปแบบของการสอบทานตนเอง และอุปสรรคที่เกิดจากความสนิทสนมคุ้นเคย อุปสรรคจากการที่ต้องสอบทานงานของตนเองอาจเกิดขึ้นได้เมื่อผู้ตรวจสอบเข้าไปมีส่วนร่วมในการติดตั้งระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารที่ครอบคลุมทั่วทั้งองค์กร และในภายหลังก็ต้องเข้าไปสอบทานระบบงานดังกล่าว

การให้คำปรึกษาไม่จำเป็นว่าจะส่งผลหรือทำให้ความเที่ยงธรรมเสื่อมลงได้ด้วยตัวของมันเอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าผู้ตรวจสอบเกี่ยวข้องในฐานะเป็นเพียงแค่ผู้ให้คำปรึกษา (ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับการตัดสินใจใดๆ) และด้วยเหตุนี้จึงไม่ควรด่วนสรุปว่าผู้ตรวจสอบขาดความเที่ยงธรรมไปโดยอัตโนมัติ ผู้ตรวจสอบภายในมีอาชีพและหน่วยงานตรวจสอบ (ภายใต้กรอบที่ได้บรรยายมาในที่นี้) ควรที่จะสามารถรับรู้ได้ถึงอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่อาจจะเกิดขึ้นได้ในงานตรวจสอบที่จะตามมาในภายหลัง พิจารณาถึงปัจจัยที่ช่วยบรรเทาความเสี่ยง และดำเนินการที่เหมาะสมเพื่อลดหรือขจัดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่ยังหลงเหลืออยู่



## อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข

ในหลายสถานการณ์ที่อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมยังคงไม่ได้รับการแก้ไขเนื่องมาจากไม่มีกลไกที่ใช้ในการจัดการกับอุปสรรคที่ยังคงมีอยู่และไม่สามารถว่าจ้างผู้ให้บริการจากภายนอกได้ แนวปฏิบัติฉบับนี้ระบุว่า อุปสรรคที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขเหล่านี้ควรเปิดเผยต่อคณะกรรมการตรวจสอบหรือองค์คณะที่มีความเป็นอิสระที่คล้ายคลึงกัน เพื่อที่ว่าข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบจะได้รับการสอบสวนในบริบทที่เหมาะสม การเปิดเผยนี้อาจถูกรวมเข้าไว้ในรายงานการตรวจสอบได้ตามความเหมาะสม ในบางสถานการณ์กรรมการตรวจสอบหรือผู้บริหารระดับสูงสุดโดยแท้จริงแล้วก็อาจเป็นตัวปัญหาเสียเอง ดังนั้น การปฏิเสธการเข้าตรวจสอบอาจเป็นทางเลือกที่ดีที่สุด ถ้าหากปัญหาเป็นปัญหาที่เป็นทั้งระบบ ผู้ตรวจสอบภายในควรประเมินว่า การที่จะยังคงทำงานอยู่กับองค์กรจะมีผลต่อความเป็นมืออาชีพและการยึดมั่นในความมีคุณธรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่อย่างไร

## ข้อพิจารณาสำหรับการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษา

งานที่ได้รับมอบหมายด้านการให้ความเชื่อมั่น ได้แก่ การให้บริการทั้งหลายซึ่งออกแบบมาเพื่อตรวจตราหลักฐานอย่างเที่ยงธรรม โดยมี

วัตถุประสงค์เพื่อให้การประเมินกระบวนการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมขององค์กร กระทำได้อย่างเป็นอิสระ ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นทางการเงิน การดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎระเบียบ ความมั่นคงปลอดภัยของระบบต่างๆ และการตรวจสอบสถานะกิจการ (Due Diligence)

งานที่ได้รับมอบหมายด้านการให้คำปรึกษาได้แก่ กิจกรรมให้คำปรึกษา แนะนำ และกิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องเนื่องกันแก่ลูกค้าผู้รับบริการ (โดยที่ลักษณะและขอบเขตงานจะต้องได้รับความเห็นชอบจากลูกค้าผู้รับบริการ) และมุ่งหมายที่จะเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมขององค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่เข้าไปปรับภาระหน้าที่ในทางการบริหาร ตัวอย่างได้แก่ การเป็นที่ปรึกษาการให้คำแนะนำ การอำนวยความสะดวก และการฝึกอบรม

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การบริการให้คำปรึกษาไม่จำเป็นว่าจะมีหรือก่อให้เกิดความไม่เที่ยงธรรมเสมอไป โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ถ้าผู้ตรวจสอบเข้าไปเกี่ยวข้องแค่ในฐานะที่เป็นผู้ให้คำปรึกษา และจึงไม่มีเหตุผลใดที่จะมาด่วนสรุปว่า ความเที่ยงธรรมของเขาหรือเธอผู้นั้นจะเสื่อมลงจากการให้บริการดังกล่าวโดยอัตโนมัติ ผู้ตรวจสอบภายในและหน่วยงานตรวจสอบภายใน (ภายใต้บริบทของ

กรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพซึ่งได้บรรยายไว้ในที่นี้) ควรที่จะสามารถรับรู้ได้ถึงอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมอันอาจเกิดขึ้นได้ในงานตรวจสอบที่จะตามมาในส่วนที่เกี่ยวกับการให้บริการให้คำปรึกษาก่อนหน้านี้ รวมทั้งให้พิจารณาปัจจัยที่ช่วยบรรเทาอุปสรรค และดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อลดหรือขจัดอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมที่ยังเหลืออยู่ ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องจดจำมาตรฐาน 1130.A1 ซึ่งกำหนดไว้ว่า "ผู้ตรวจสอบภายในต้องละเว้นการประเมินงานที่ตนเองเคยรับผิดชอบมาก่อน ถือได้ว่าความเที่ยงธรรมจะเสื่อมลงหากผู้ตรวจสอบภายในได้ให้บริการด้านการให้ความเชื่อมั่นในกิจกรรมใดๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับผิดชอบในปีที่ผ่านมา"

## ข้อพิจารณาในการหมุนเวียนงานตรวจสอบ

การหมุนเวียนงานตรวจสอบสามารถสร้างปัญหาที่ไม่เหมือนใครและอาจต้องคำนึงถึงเป็นพิเศษเมื่อทำการประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และข้อควรคำนึงเหล่านี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของการหมุนเวียนงานตรวจสอบ ตัวอย่างรูปแบบของการหมุนเวียนงานตรวจสอบโดยทั่วไป ได้แก่:

- การว่าจ้างบุคลากรเพื่อร่วมทีมตรวจสอบ เป็นการชั่วคราว แล้วจึงโอนย้ายไป

ปฏิบัติงานในฝ่ายอื่น หน่วยปฏิบัติการอื่น หรือบริษัทย่อยขององค์กรในภายหลัง การมอบหมายงานในลักษณะนี้อาจมีตำแหน่งงานที่ใช้เวลาการทำงานสั้นมากๆ เช่น สองหรือสามสัปดาห์ ไปจนถึงช่วงเวลาที่ขยายออกไปซึ่งอาจกินเวลาถึงสองหรือสามปี

- การว่าจ้างผู้ฝึกงานหรือผู้บริหารฝึกหัด โดยองค์กร ซึ่งอาจได้รับมอบหมายให้มาปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยเป็นส่วนหนึ่งของโครงการฝึกอบรม และการพัฒนา
- ในบางองค์กรมีการหมุนเวียนตำแหน่ง CAE ซึ่งการหมุนเวียนลักษณะนี้โดยปกติแล้วจะใช้เวลายาวนานกว่า (มักจะอย่างน้อย 2 ปี) แต่ก็สามารถยาวนานได้ไปถึง 5 ปี หรือมากกว่านี้ ขึ้นอยู่กับความต้องการขององค์กร

ตัวอย่างข้างต้นอธิบายถึงการหมุนเวียน "เข้ามา" ทำงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน และดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรระลึกถึงมาตรฐาน 1130.A1 ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับการประเมินกิจกรรมที่ตนเองเคยมีหน้าที่รับผิดชอบมาก่อน การที่ผู้ตรวจสอบภายในให้บริการให้ความเชื่อมั่นแก่กิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในเคยรับผิดชอบในรอบปีที่ผ่านมา การหมุนเวียนงานตรวจสอบสามารถกำหนดเป็น

โครงสร้าง เพื่อให้ผู้ตรวจสอบหมุนเวียน "ออกไป" ทำงานนอกหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ผู้ตรวจสอบภายในในทุกระดับ (ไม่ว่าจะเป็น พนักงาน ผู้บริหาร หรือแม้กระทั่ง CAE) อาจหมุนเวียนให้ออกไปนอกหน่วยงานตรวจสอบภายในและได้รับมอบหมายให้ไปปฏิบัติงานในฝ่ายงานอื่น หน่วยธุรกิจอื่น หรือ บริษัทย่อยขององค์กรนั้น โดยทั่วไปแล้ว จะต้องมีการประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเฉพาะเมื่อตอนที่บุคคลากรได้ถูกหมุนเวียนให้กลับเข้ามาปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในที่ต้องการมองหาแนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบอาจได้รับมอบหมายให้ไปปฏิบัติงานในส่วนงานที่ตนเคยเป็นลูกจ้างอยู่ ก็ควรต้องกลับไปดูแนวทางที่มีอยู่ในมาตรฐาน 1130 (ดูได้ที่ ภาคผนวก) ในแนวปฏิบัตินี้ให้แนวทางโดยทั่วไปสำหรับผู้ตรวจสอบที่เข้าร่วมหรือ "หมุนเวียนเข้ามา" ในหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นการถาวร ผู้ตรวจสอบภายในผู้ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วอาจจะถูกหมุนเวียนให้กลับไปปฏิบัติงานในหน่วยงานอื่นในองค์กร (ซึ่งก็คือ ผู้ที่เข้ามาร่วมงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นการชั่วคราว หรือหมุนเวียนมาเพื่อปฏิบัติงานบางงาน) เพื่อให้มั่นใจได้ในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม อาจจะต้องมีการดำเนินการอะไรบางอย่างเพิ่มเติม ผู้ตรวจสอบที่ได้รับการหมุนเวียนอาจได้พบกับปัญหาหรือสิ่งที่เป็น

อุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่ทำให้เกิดความกังวลถึงโอกาสที่จะได้กลับไปยังหน่วยงานที่ตนได้หมุนเวียนออกมา ปัญหาหรืออุปสรรคเหล่านี้อาจมาจากหน่วยงานหรือบุคคลภายนอกที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดต่อในขณะที่ปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย หรืออุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นด้วยตัวของมันเองก็ได้

ข้อต่อไปนี้จะแสดงให้เห็นถึงข้อควรพิจารณาหรือการกระทำที่อาจจำเป็นสำหรับผู้ตรวจสอบซึ่งต้องทำงานหมุนเวียน ดังนี้

- ถ้า CAE ได้ถูกหมุนเวียนให้เข้ามาเพื่อปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน และคาดว่าจะต้องกลับไปยังหน่วยงานปฏิบัติการอื่น หรือบริษัทย่อยขององค์กรนั้น มาตรการป้องกันได้แก่:
  - ต้องมั่นใจได้ว่า CAE ตระหนักดีในมาตรฐานของ IIA ที่เกี่ยวกับเกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมรวมทั้งประมวลจรรยาบรรณ
  - ต้องมั่นใจได้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบได้รับทราบในเรื่องนี้ ซึ่งควรจัดบันทึกการปรึกษาหารือที่เกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ในรายงานการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

- มอบหมายให้กลุ่มบุคคลที่สามกำกับดูแลการปฏิบัติงานตรวจสอบในหน่วยงานที่ CAE จะต้องกลับไปปฏิบัติงานในหน่วยงานนั้น
- กำหนดให้ CAE ถอนตัวจากประเด็นที่เป็นปัญหาและมอบหมายกิจกรรมที่จำเป็นต้องกระทำในงานนั้นทั้งหมดรวมทั้งการรายงานคณะกรรมการให้กับรองหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบหรือผู้จัดการตรวจสอบ หากหน่วยงานตรวจสอบภายในนั้นมีขนาดใหญ่พอ
- การมอบหมายให้มีหน่วยงานอิสระ (เช่น ผู้บริหารหรือผู้จัดการท่านอื่น) เข้าร่วมสังเกตการณ์หรือเข้ามามีส่วนร่วมในการประชุมระหว่าง CAE และผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนผู้บริหารในหน่วยงานที่ CAE จะหมุนเวียนกลับไปปฏิบัติหน้าที่ ในสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับปัญหา ประเด็นจากการตรวจสอบ ประเด็นส่วนตัว หรือการปรึกษาหารือในเรื่องสำคัญอื่นใด
- พิจารณาให้มีการสอบทานเป็นพิเศษในเรื่องการมีปฏิสัมพันธ์ (เช่น รายงานการประชุมที่สำคัญ เป็นต้น) ระหว่าง CAE กับหน่วยงานที่เขาหรือเธอจะกลับเข้าไปปฏิบัติงานเมื่อได้มีการตัดสินใจแล้ว หากยังไม่ทราบว่หน่วยงานนั้นเป็นหน่วยงานใด หรือจะตัดสินใจว่าเป็นหน่วยงานใดในภายหลัง.
- สำหรับผู้ตรวจสอบภายในและผู้จัดการตรวจสอบภายในที่ถูกหมุนเวียนให้เข้ามาในหน่วยงานตรวจสอบภายในและคาดว่าจะถูกหมุนเวียนกลับไปยังหน่วยงานปฏิบัติการอื่น หรือบริษัทย่อยขององค์กรนั้น มาตรการป้องกันที่เป็นไปได้ ได้แก่:
  - ต้องมั่นใจได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในที่ได้ถูกหมุนเวียนเข้ามาในหน่วยงานตรวจสอบภายในตระหนักดีในมาตรฐานของ IIA ที่เกี่ยวกับเกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมรวมทั้งประมวลจรรยาบรรณ
  - ถ้าเป็นไปได้ ให้งดมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบที่ได้รับการหมุนเวียนไปตรวจสอบงานที่เขาจะหมุนเวียนกลับไปปฏิบัติงาน กรณีนี้จะกระทำได้ง่ายในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีขนาดใหญ่ สำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีขนาดเล็กซึ่งมีทรัพยากรจำกัด อาจจะต้องใช้มาตรการป้องกันอย่างอื่น
  - การจัดให้มีการดูแลเพิ่มเติมและการสอบทานงานที่กระทำโดยผู้ตรวจสอบภายในผู้ที่อาจจะกำลังตรวจสอบ

หน่วยงานที่ซึ่งในที่สุดแล้วตนจะต้อง  
หมุนเวียนกลับไปปฏิบัติงานใน  
หน่วยงานนั้น

- มั่นใจได้ว่าจะมีการเปิดเผยอย่างเพียงพอ  
เหมาะสมไว้แล้วในรายงานการ  
ตรวจสอบ
- มั่นใจได้ว่าจะมีการปรึกษาหารือ ใน  
ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบ ฝ่าย  
บริหาร และหน่วยงานที่กำลังจะรับการ  
ตรวจอย่างเหมาะสม
- ถ้าองค์กรเป็นผู้ดำเนินการให้หน่วยงาน  
ตรวจสอบภายในหมุนเวียนงานตรวจสอบ  
ซึ่งมีพนักงานตรวจสอบบางคนถูกคาดหวัง  
จะต้องถูกหมุนเวียนกลับไปยังหน่วยงาน  
อื่นในองค์กรในที่สุดแล้วนั้น ควรพิจารณา  
มาตรการป้องกันต่างๆ ดังต่อไปนี้:
  - มั่นใจได้ว่ามี ผู้ตรวจสอบภายในทุกคน  
ตระหนักดีในมาตรฐานของ IIA ที่  
เกี่ยวกับเกี่ยวกับความเป็นอิสระและ  
ความเที่ยงธรรม รวมทั้งประมวล  
จรรยาบรรณ
  - ผู้จัดการตรวจสอบภายในและผู้สอบ  
ทานควบคุมงาน "มืออาชีพ" สอบทาน  
งานของผู้ตรวจสอบที่ได้รับการ  
หมุนเวียนมา
  - ถ้าเป็นไปได้ ให้งดมอบหมายให้แก่  
ผู้ตรวจสอบที่หมุนเวียนมาอยู่ใน

หน่วยงานตรวจสอบ ไปตรวจสอบ  
หน่วยงานที่เขาอาจต้องหมุนเวียน  
กลับไปอยู่

- มั่นใจได้ว่าจะมีการเปิดเผยอย่างเพียงพอ  
เหมาะสม และมีการประชุมหารือกัน  
กับคณะกรรมการตรวจสอบ และฝ่าย  
บริหารอย่างเหมาะสม

## กรอบการประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมจำเป็นต่อการให้บริการงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้เป็นไปตามกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายในที่สากล (IPPF) ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมต้องได้รับการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ ในส่วนนี้ได้นำเสนอกระบวนการและกรอบสำหรับการจัดการกับอุปสรรคที่มีต่อทั้งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม กรอบเหล่านี้มุ่งเน้นในเรื่องเป้าหมายของความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในระดับองค์กร ระดับงานที่ได้รับมอบหมาย และระดับตัวบุคคล โดยกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องระบุอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของตน และต่อจากนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินและบรรเทาอุปสรรคเหล่านั้น พร้อมทั้งประเมินด้วยว่าเขาจะยังมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมได้จากขั้นตอนที่ได้ดำเนินการเพื่อบรรเทาอุปสรรคที่ตนเองได้ระบุไว้หรือไม่

กรอบเกี่ยวกับความเป็นอิสระได้ยอมรับว่า ความเป็นอิสระนั้นโดยพื้นฐานแล้วเป็นประเด็นทางองค์กรและโครงสร้าง กรอบเกี่ยวกับความเที่ยงธรรมได้ยอมรับว่าความเที่ยงธรรมนั้นเป็นเรื่องของสภาวะทางจิตใจเป็นสิ่งสำคัญ การประเมินอุปสรรคของความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม (และการบรรเทาอุปสรรคหรือการบริหารจัดการ) โดยส่วนใหญ่แล้ว เป็นกระบวนการที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินตนเอง กรอบนี้จึงขึ้นอยู่กับความเป็นมืออาชีพของ CAE และผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคนเป็นอย่างมาก ผู้ตรวจสอบภายในต้องยอมรับว่าการบริหารและเปิดเผยถึงอุปสรรคต่างๆ ที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมนั้นเป็นภาระหน้าที่ของตนเอง

ตารางต่อไปนี้จะแสดงให้เห็นถึง แผนภาพกระบวนการในการบริหารอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

กระบวนการในการบริหารอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม							
ระบุอุปสรรค	ประเมินความมีนัยสำคัญของอุปสรรค	ระบุปัจจัยที่มีส่วนในการบรรเทาอุปสรรค	ประเมินอุปสรรคที่เหลืออยู่	บริหารจัดการอุปสรรคที่เหลืออยู่แบบเชิงรุก	ประเมินความมีอยู่ของอุปสรรคที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข	รายงานและนัยในการจัดทำเอกสาร	สอบทานและการติดตามประเมินผล
-->	-->	-->	-->	-->	-->	-->	-->



**ระบอบอุปสรรค** ภาระหน้าที่อย่างแรกของผู้ตรวจสอบในกระบวนการบริหารจัดการความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมคือ การระบอบอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่อาจเป็นไปได้ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดที่อาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบภายในสงสัยในความสามารถที่ตนจะทำงานได้อย่างอิสระหรือปราศจากอคติจะต้องได้รับการระบุว่าอุปสรรคทั้งสิ้น แม้แต่อุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่ดูเหมือนว่าจะไม่สำคัญก็ควรระบุไว้ในขั้นตอนอุปสรรคอาจเกิดขึ้นได้จาก ตัวอย่างเช่น ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการรายงานหรือข้อบกพร่องในทางองค์กร หรือที่เกี่ยวข้องกับบุคคล การเงิน หรือความสัมพันธ์ในงาน อุปสรรคที่ผู้ตรวจสอบระบุไว้ควรนำเสนอต่อไปยัง CAE เพื่อที่จะสามารถบริหารอุปสรรคเหล่านั้นในเชิงรุกได้

**ประเมินความมีนัยสำคัญของอุปสรรค** ขั้นตอนที่สองของกระบวนการนี้ กำหนดให้ผู้ตรวจสอบประเมินความมีนัยสำคัญของอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมตามที่ได้ระบุไว้แล้ว ในขั้นตอนก่อนหน้านี้นี้ การประเมินความมีนัยสำคัญกำหนดให้ผู้ที่กำลังให้บริการตรวจสอบภายในต้องพิจารณาว่า อุปสรรคเหล่านั้นอาจทำให้ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเสื่อมของตนลงได้หรือไม่ และอุปสรรคที่ดูเหมือนว่าไม่มีนัยสำคัญสามารถรุนแรงมากขึ้นเมื่อเวลาผ่านไปหรือไม่ การประเมินความมีนัยสำคัญของอุปสรรค

ต้องพิจารณาทั้งในบริบทของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และการเปลี่ยนแปลงที่คาดไว้ หรือน่าจะเป็นไปได้ในอนาคต

**ระบุปัจจัยที่มีส่วนในการบรรเทาอุปสรรค** หลังจากที่ได้ระบุและประเมินความมีนัยสำคัญของอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุปัจจัยที่อาจบรรเทาอุปสรรคให้น้อยลงได้ ปัจจัยเหล่านี้ได้แก่ การสนับสนุนของคณะกรรมการตรวจสอบ ประเด็นในเรื่องความมั่นคงของงาน ทุนที่เป็นชื่อเสียง ค่าปรับทางวิชาชีพหรือทางกฎหมาย ผู้ตรวจสอบภายในควรใช้ความระมัดระวังในการระบุปัจจัยที่ช่วยบรรเทาอุปสรรคที่เกี่ยวข้อง เพื่อลงความเห็นว่าสามารถบรรเทาอุปสรรคได้จริงหรือไม่ และถ้าได้วิธีการใดจะเป็นวิธีที่ดีที่สุดในการบรรเทาความเสี่ยงที่ทำให้ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเสื่อมเสียได้

**ประเมินอุปสรรคที่เหลืออยู่** หลังจากที่ได้ระบุปัจจัยที่บรรเทาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องตัดสินใจว่า ปัจจัยเหล่านี้บรรเทาอุปสรรคลงได้เพียงพอที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบของตนได้เพื่อที่ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ไม่มีประสิทธิภาพจะอยู่ในระดับที่น้อยที่สุดหรือไม่ ผู้ตรวจสอบภายในต้องระมัดระวังหลีกเลี่ยงการอนุมานไปเองว่าปัจจัยต่างๆ ได้



บรรเทาความเสี่ยงทั้งหมดที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมได้อย่างเพียงพอแล้ว และควรทำการประเมินนี้โดยอาศัยมุมมองของผู้ที่ต้องพึ่งพาดุลพินิจของผู้ตรวจสอบ ในกรณีที่อุปสรรคที่มีนัยสำคัญยังหลงเหลืออยู่ หรือหากผู้ตรวจสอบภายในเองก็ไม่มั่นใจเต็มที่ในความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของตน การประเมินหรือการสอบทานดังกล่าวควรกระทำโดย CAE หรือ เมื่อมีความจำเป็น โดยผู้บริหารระดับสูง และ/หรือ คณะกรรมการตรวจสอบ

**บริหารจัดการอุปสรรคที่เหลืออกอยู่เชิงรุก**  
อุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่ไม่สามารถขจัดเซยได้ด้วยปัจจัยที่ช่วยบรรเทาอุปสรรค ควรได้รับการบริหารจัดการโดยผู้ตรวจสอบ (เท่าที่จะสามารถกระทำได้) เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการตรวจสอบสามารถดำเนินการได้โดยปราศจากการแทรกแซงและอคติ เครื่องมือที่แนะนำให้ใช้ในการบริหารจัดการอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่เหลืออกอยู่ได้แก่ กฎบัตรการตรวจสอบภายในที่เข้มแข็ง การสอบทานจากกลุ่มบุคคลที่สาม การแบ่งแยกหน้าที่ หรือการว่าจ้างหน่วยงานอื่น

**ประเมินความมืออยู่ของอุปสรรคที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข** ในขั้นตอนนี้ ผู้ตรวจสอบต้องสอบทานว่า ยังคงมีอุปสรรคที่เหลืออกอยู่ซึ่งไม่สามารถบรรเทา  
ลงได้โดยผ่านการระบุปัจจัยที่ใช้บรรเทาอุปสรรค

หรือความพยายามของฝ่ายบริหารมาแล้ว ถ้าผู้ตรวจสอบมีความเห็นว่า อุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่มีนัยสำคัญยังไม่ได้รับการจัดการยังคงมีอยู่ ผู้ตรวจสอบควรจะร่วมกับกลุ่มบุคคลอื่นที่เหมาะสม ทำการประเมินว่ายังคงเป็นไปได้หรือสมควรที่จะทำการตรวจสอบต่อไป ในหลายๆ กรณี จะเป็นการดีที่จะแจ้งผู้ใช้บริการตรวจสอบเกี่ยวกับอุปสรรคที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขก่อนที่จะเริ่มงานตรวจสอบ หากได้มีการแจ้งและหารือกันแล้ว ยังคงมีความเห็นว่าควรจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบต่างๆ ที่ยังคงมีอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขอยู่ ควรคำนึงถึงประเด็นต่างๆ ในทางการรายงานด้วยความระมัดระวังด้วย

**รายงานและนัยในการจัดทำเอกสาร** ปัจจัยที่ช่วยบรรเทาอุปสรรคซึ่งได้ระบุออกมาแล้ว และขั้นตอนต่างๆ ที่ได้ดำเนินการจัดการอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมนั้น ต้องได้รับการจัดทำเป็นเอกสารอย่างเหมาะสม เพื่อใช้เป็นบันทึกที่ถูกต้องที่แสดงให้เห็นถึงความพยายามของผู้ตรวจสอบที่จะบรรลุเป้าหมายในเรื่องของความ  
เป็นอิสระและความเที่ยงธรรม บันทึกนี้จะให้ข้อมูลที่มีคุณค่าแก่องค์กรที่ทำหน้าที่กำกับดูแลขององค์กร และทีมงานที่จะมาสอบทานการประกันคุณภาพในทางวิชาชีพ ยิ่งไปกว่านั้น หากมีการตัดสินใจให้ดำเนินการตรวจสอบต่างๆ ที่ยังคงมีอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่

สำคัญและยังไม่ได้รับการแก้ไขอยู่แล้ว ผู้ตรวจสอบควรรายงานรายละเอียดของสถานการณ์ดังกล่าวไปยังระดับที่เหมาะสม (เช่น ผู้บริหารระดับสูง คณะกรรมการตรวจสอบ หรือคณะกรรมการบริษัท หรือตำแหน่งที่เทียบเท่าอื่น) รายงานการตรวจสอบควรเปิดเผยถึงอุปสรรคที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขให้หมดไปด้วย การเปิดเผยดังกล่าวจะช่วยป้องกันผู้ใช้ผลงานจากการรับเอาความเชื่อมั่นที่ยังไม่ได้รับประกันไปใช้โดยไม่รู้ข้อเท็จจริงที่ว่างานตรวจสอบได้ดำเนินไปโดยที่อุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมที่มีนัยสำคัญและยังไม่ได้รับการแก้ไขยังคงมีอยู่

**การสอบทานและการติดตามผล** ในทุกๆ งานตรวจสอบ CAE ควรสอบทานกิจกรรมตรวจสอบและพนักงานที่เกี่ยวข้องในภาพรวม เพื่อตัดสินใจว่าความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมได้รับการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพแล้วหรือไม่ เรื่องนี้ทำให้การยอมรับงานนั้นต้องสอดคล้องกับบทบาทของหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กร นอกจากนี้ CAE ควรสอบทานและเฝ้าติดตามกระบวนการบริหารอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมในแต่ละงานตรวจสอบด้วย คณะกรรมการตรวจสอบหรือองค์กรอื่นในลักษณะเดียวกันก็สามารถร่วมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการเฝ้าติดตามผลและการสอบทานด้วย สุดท้ายแล้ววิชาชีพตรวจสอบภายในก็มีการกำหนดให้มีการประเมินคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ซึ่งการประเมินเหล่านี้ ควรจะต้องมีกระบวนการที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงกรอบสำหรับการบริหารอุปสรรคที่มีต่อความเป็นอิสระในทุกๆระดับที่ผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนเกี่ยวข้องอยู่

กรอบการบริหารความเป็นอิสระ	
ระดับ	ประเด็น
I. บุคคล	<ul style="list-style-type: none"> <li>การบริหารความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ</li> <li>สายการรายงานของผู้ตรวจสอบ</li> </ul>
II. งานที่ได้รับมอบหมาย	<ul style="list-style-type: none"> <li>การสอบทานความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ</li> <li>การเข้าถึงข้อมูล</li> <li>ความเป็นอิสระจากอิทธิพลหรือการควบคุมโดยหน่วยงานผู้รับตรวจ</li> </ul>
III. หน่วยงานตรวจสอบภายใน	<ul style="list-style-type: none"> <li>มั่นใจว่า ความเป็นอิสระได้รับการบริหารจัดการ (รวมทั้งการจัดจ้างกลุ่มบุคคลที่สามที่มาจากภายนอก)</li> <li>สถานะ/ตำแหน่งในทางองค์กร</li> <li>กฎบัตรการตรวจสอบภายในที่เข้มแข็ง</li> </ul>
IV. องค์กร	<ul style="list-style-type: none"> <li>ฝ่ายบริหารให้ความสนใจ สนับสนุน ความเป็นอิสระ</li> <li>นโยบายการบริหารงานบุคคล (การว่าจ้าง การให้ออกจากงาน การเลื่อนตำแหน่งงาน)</li> <li>ระดับของการมีส่วนร่วมของคณะกรรมการตรวจสอบ</li> </ul>
V. วิชาชีพ	<ul style="list-style-type: none"> <li>การกำหนดมาตรฐาน การศึกษา และการบังคับใช้</li> <li>การสนับสนุนการบริหารจัดการความเป็นอิสระอย่างกระตือรือร้น</li> <li>การเฝ้าติดตามผลในระดับวิชาชีพ</li> <li>ไบบรรองคุณสมบัติต่างๆ</li> </ul>
พื้นฐาน: ความจำเป็นที่ต้องมีความเป็นอิสระ	

ระดับ I แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละบุคคล องค์ประกอบที่สำคัญของความเป็นอิสระคือสายการรายงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ระดับ II แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับงานที่ได้รับมอบหมาย ในระดับนี้ความเป็นอิสระจากอิทธิพลหรือการควบคุมจากลูกค้าผู้รับตรวจ เป็นสิ่งสำคัญยิ่ง

ระดับ III แสดงถึงประเด็นต่าง ในระดับหน่วยงานตรวจสอบภายใน CAE มีหน้าที่ที่จะต้องรายงานอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่เหลืออยู่และยังไม่ได้รับการแก้ไขให้บรรเทาลง ต่อคณะกรรมการตรวจสอบ หรือกลุ่ม/คณะอื่นที่เหมาะสม รวมทั้งมีหน้าที่ที่จะต้องทำให้มั่นใจได้ว่า ในงานตรวจสอบแต่ละงานได้มีการจัดการในเรื่องความเป็นอิสระอย่างเหมาะสม CAE อาจพิจารณาว่าจ้างหน่วยงานภายนอกให้มาปฏิบัติงาน หากไม่สามารถบริหารจัดการความเป็นอิสระจากหน่วยงานผู้รับตรวจให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมได้

ระดับ IV แสดงถึงประเด็นต่างๆ ที่อยู่ในระดับองค์กร ดังนั้น จึงควรกำหนดนโยบายเพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่า ผู้ตรวจสอบมีอิสระในการดำเนินการตรวจสอบและรายงานผลโดยปราศจากการแทรกแซง CAE ควรประสานกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือองค์กรอื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน

อย่างกระตือรือร้น เพื่อให้มั่นใจในความเป็นอิสระในระดับสูงสุดของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ระดับ V แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับวิชาชีพและครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรคณะในทางวิชาชีพ เป็นต้นว่า สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) องค์กรคณะในทางวิชาชีพสามารถสร้างความมั่นใจได้ว่า มีการกำหนดและประกาศใช้มาตรฐานและแนวทางปฏิบัติต่างๆ ซึ่งจะเพิ่มพูนความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการบริหารจัดการความเป็นอิสระ และให้แนวทางแก่องค์กรในการกำหนดให้มีความเป็นอิสระอย่างเหมาะสมและเพียงพอสำหรับหน่วยงานตรวจสอบภายในในอุตสาหกรรมที่ให้บริการทางการเงินและอุตสาหกรรมอื่นบางอุตสาหกรรมที่ต้องถูกควบคุมกำกับดูแล เกณฑ์ที่วัดความรับผิดชอบที่สูงขึ้น อาจทำให้หน่วยงานภาครัฐจำเป็นต้องสอบทานเอกสารที่แสดงถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในด้วย ส่วนในสภาพแวดล้อมอื่น การส่งเสริมและการรับรองโดยผ่านทางกฎหมาย มักจะเป็นอีกแรงเสริมที่ทำให้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดในทางวิชาชีพมากยิ่งขึ้น

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงกรอบสำหรับการบริหารอุปสรรคที่มีต่อความเที่ยงธรรมในทุกระดับที่ผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนเกี่ยวข้องอยู่

กรอบการบริหารความเที่ยงธรรม	
ระดับ	ประเด็น
I บุคคล	<ul style="list-style-type: none"> <li>● การบริหารความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบ</li> <li>● การบริหารความเป็นมืออาชีพ</li> </ul>
II งานที่ได้รับมอบหมาย	<ul style="list-style-type: none"> <li>● การสอบทานความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบ</li> <li>● การสอบทานความเป็นมืออาชีพของผู้ตรวจสอบและสอบทานกระบวนการตรวจสอบ</li> </ul>
III หน่วยงานตรวจสอบภายใน	<ul style="list-style-type: none"> <li>● การหมุนเวียนสับเปลี่ยนพนักงาน</li> <li>● เชื่อมั่นได้ว่า ความเที่ยงธรรมได้รับการจัดการ (รวมถึง การว่าจ้างกลุ่มบุคคลที่สามจากภายนอก)</li> <li>● สอบทานวิธีปฏิบัติในการว่าจ้างพนักงาน</li> </ul>
IV องค์กร	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ฝ่ายบริหารให้ความสนใจในเรื่องความเที่ยงธรรม</li> <li>● นโยบายการบริหารงานบุคคล (การจัดจ้าง การให้ออกจากงาน การเลื่อนตำแหน่งงาน )</li> <li>● การสอบทานการประกันคุณภาพ</li> </ul>
V วิชาชีพ	<ul style="list-style-type: none"> <li>● การกำหนดมาตรฐาน การศึกษา และการบังคับใช้</li> <li>● การสนับสนุนการบริหารจัดการความเที่ยงธรรมอย่างกระตือรือร้น</li> <li>● การเฝ้าติดตามผลในระดับวิชาชีพ</li> <li>● ใ้รับรองคุณวุฒิต่างๆ</li> </ul>
พื้นฐาน: ความจำเป็นที่ต้องมีความเที่ยงธรรม	

ระดับ I แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับผู้ตรวจสอบภายในแต่ละบุคคล และเป็นจุดที่อุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมได้ถูกระบุและได้รับการบริหารจัดการเชิงรุก ในระดับนี้ความเป็นมืออาชีพของผู้

ตรวจสอบภายใน (เช่น ความสามารถ ความมีคุณธรรม และการใช้ความระมัดระวังรอบคอบอย่างเหมาะสม) จะได้รับการส่งเสริม ซึ่งในทางกลับกัน ความเป็นมืออาชีพจะปลูกฝังความเที่ยงธรรมให้แก่ผู้ตรวจสอบด้วย

ระดับ II แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับงาน ในระดับงานนี้ จะเป็นจุดที่สอบทานความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบแต่ละราย และสอบทานอุปสรรคต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการสอบทานมาตรฐานการตรวจสอบในสอบทานวิธีปฏิบัติ วิธีการตรวจสอบ และการใช้ดุลยพินิจต่างๆ การควบคุมดูแลงานของผู้ตรวจสอบอย่างเหมาะสม และการสอบทานงานจะช่วยส่งเสริมให้ผลงานปราศจากความมีอคติได้

ระดับ III แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน ณ ระดับนี้จะเป็นจุดที่ CAE เข้ามามีส่วนส่งเสริมความเที่ยงธรรม เช่น การสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้ตรวจสอบในงานต่างๆ CAE ยังมีหน้าที่ที่จะต้องรายงานถึงอุปสรรคที่มีต่อความเที่ยงธรรมที่เหลืออยู่และยังไม่ได้รับการแก้ไขให้บรรเทาลง ต่อคณะกรรมการตรวจสอบหรือกลุ่มบุคคลอื่นที่เหมาะสม และเพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการบริหารจัดการในเรื่องความเที่ยงธรรมในทุกๆ งานแล้วอย่างเหมาะสม

ระดับ IV แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับองค์กร หน่วยงานตรวจสอบภายในควรบริหารจัดการอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมได้อย่างเป็นอิสระ ฝ่ายจัดการควรสนับสนุนหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างกระตือรือร้นนอกจากนั้น องค์กรควรมีการกำหนดนโยบายอย่างเหมาะสมเพื่อให้มั่นใจว่าผู้

ตรวจสอบไม่ได้รับการลงโทษจากการเผยให้เห็นถึงปัญหาและระบุประเด็นต่างๆ ในองค์กร

ระดับ V แสดงถึงประเด็นต่างๆ ในระดับวิชาชีพ และครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ขององค์คณะในทางวิชาชีพ เป็นต้นว่า สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) องค์คณะในทางวิชาชีพสามารถสร้างความมั่นใจได้ว่า มีการกำหนดและประกาศใช้มาตรฐานและแนวทางปฏิบัติต่างๆ (ซึ่งจะเพิ่มพูนความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการบริหารจัดการความเที่ยงธรรม และนำเสนอคุณสมบัติที่จะเพิ่มพูนความเป็นมืออาชีพและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบให้เข้มแข็งได้) มาตรฐานและแนวทางเหล่านี้ช่วยให้เชื่อมั่นได้ในคุณภาพของกระบวนการและวิธีการควบคุมความเที่ยงธรรมโดยผ่านทาง การสอบทานงานจากผู้ร่วมงานในโครงการการประกันคุณภาพ ส่วนในบางสภาพแวดล้อม การส่งเสริมและการรับรองโดยผ่านทางกฎหมาย มักจะเป็นอีกแรงเสริมที่ทำให้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดในทางวิชาชีพมากยิ่งขึ้น ยิ่งไปกว่านั้น ควรมีหลักสูตรที่ให้ความรู้ที่มุ่งส่งเสริมความเที่ยงธรรมและช่วยผู้ตรวจสอบในการระบุและเข้าใจอุปสรรคต่อการใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยงธรรมด้วย



**ผู้เขียน:**

Steven E. Jameson, CIA, CFSA, CCSA, CPA, CBA, CFE

**ผู้สนับสนุนข้อมูลและผู้สอบทาน:**

Douglas J. Anderson, CIA

Jacques R. Lapointe, CIA, CGAP

Sam M. McCall, PhD, CIA, CGAP, CPA, CGFM

Maria E. Mendes, CIA, CCSA

Melinda M. Miguel

Patricia A. MacDonald

James Rose, CIA