

การควบคุมและตรวจสอบภายใน

ตรงตามจุดประสงค์รายวิชา สมรรถนะรายวิชา และคำอธิบายรายวิชาของ
หลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง พุทธศักราช 2557





**การควบคุม
และตรวจสอบ
ภายใน
3201-2103**

หมวดวิชาทักษะวิชาชีพ
กลุ่มทักษะวิชาชีพเลือก
หลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง
พุทธศักราช 2557

ภัทรานิษฐ์ หมั่นเรือคำ

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

ภัทรานิษฐ์ หมิ่นเรือคำ.

การควบคุมและตรวจสอบภายใน.-- กรุงเทพฯ : แม็คเอดูเคชั่น,
2559.

236 หน้า.

1. การตรวจสอบภายใน. I. ชื่อเรื่อง.

657.45

ISBN 978-616-274-684-0

จัดพิมพ์และจำหน่ายโดย

MAC IMACEDUCATION

ผู้เขียน : ภัทรานิษฐ์ หมิ่นเรือคำ
การสั่งซื้อ : ส่งธนาคิตสั่งจ่าย ไปรษณีย์ลาดพร้าว ในนาม บริษัท แม็คเอดูเคชั่น จำกัด
เลขที่ 9/99 อาคารแม็ค ซอยลาดพร้าว 38 ถนนลาดพร้าว แขวงจันทระเกษม
เขตจตุจักร กรุงเทพฯ 10900
☎ : 0-2938-2022-7 FAX : 0-2938-2028
www.MACeducation.com
ราคาจำหน่าย : 125 บาท
สงวนลิขสิทธิ์ : มีนาคม 2559
พิมพ์ที่ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์

(สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย ห้ามลอกเลียน ไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้นอกจากจะได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร)

คำนำ

ตามที่กระทรวงศึกษาธิการได้ประกาศใช้หลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง พุทธศักราช 2557 เพื่อให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ แผนการศึกษาแห่งชาติ และแผนปฏิบัติการเตรียมความพร้อมเมืองเพื่อเข้าสู่ประชาคมอาเซียน ทั้งนี้หลักสูตรดังกล่าวมุ่งผลิตและพัฒนากำลังคนระดับเทคนิคให้มีทักษะและสมรรถนะในงานอาชีพตามมาตรฐานวิชาชีพ มีคุณธรรม จริยธรรม และจรรยาบรรณวิชาชีพ สามารถประกอบอาชีพอิสระ เป็นผู้ประกอบการที่มีคุณภาพ หรือประกอบอาชีพอื่นๆ ได้ตรงความต้องการของสถานประกอบการทั้งในประเทศและภูมิภาคอาเซียน

บริษัท แม็คเอ็ดดูเคชั่น จำกัด ผู้ผลิตและจำหน่ายหนังสือเรียน สื่อการเรียนรู้ วารสารทางการศึกษา ทั้งในระดับการศึกษาขั้นพื้นฐานและระดับอาชีวศึกษา ตระหนักถึงภารกิจสำคัญในการมีส่วนร่วมในการสนับสนุนส่งเสริมการศึกษาระดับอาชีวศึกษาให้บรรลุผลสมดังเจตนารมณ์ที่ตั้งไว้ จึงได้แต่งตั้งคณะทำงานซึ่งประกอบด้วยนักวิชาการ และผู้สอนทั้งในระดับอาชีวศึกษาและระดับอุดมศึกษาที่มีความเชี่ยวชาญด้านหลักสูตรการจัดการเรียนรู้ รวมทั้งการวัดและประเมินผล ดำเนินการวิเคราะห์หลักสูตรประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง พุทธศักราช 2557 ในแต่ละประเภทวิชาและสาขาวิชาเพื่อจัดทำสื่อการเรียนรู้ อันประกอบด้วยหนังสือเรียนที่จัดทำให้ตรงกับจุดประสงค์รายวิชา สมรรถนะรายวิชา และคำอธิบายรายวิชา ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความสอดคล้องกับมาตรฐานการศึกษาวิชาชีพทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านคุณลักษณะที่พึงประสงค์ ด้านสมรรถนะหลักและสมรรถนะทั่วไป และด้านสมรรถนะวิชาชีพ รวมทั้งแผนการจัดการเรียนรู้ที่มุ่งเน้นการพัฒนาสมรรถนะของผู้เรียนผ่านกิจกรรมการเรียนรู้เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอนนำไปปรับให้เหมาะสมกับธรรมชาติของผู้เรียนและจุดเน้นตามบริบทของสถานศึกษา

จุดเด่นของหนังสือเรียนชุดนี้ประกอบด้วย

1. การนำเสนอเป็นรูปแบบหน่วยการเรียนรู้ ที่มีเนื้อหาง่ายต่อการเรียนรู้แต่ยังคงไว้ซึ่งความเข้มข้นและทันสมัย ทั้งนี้เนื้อหาในหนังสือเรียนมุ่งเน้นให้สัมพันธ์กับจุดประสงค์การเรียนรู้ สมรรถนะ หลักการเรียนรู้ตามสภาพจริง (Authentic Learning) และการประเมินผลตามสภาพจริง (Authentic Assessment)
2. สอดแทรกกิจกรรมตรวจสอบความเข้าใจ กิจกรรมการฝึกกระบวนการคิด (Thinking Skills) และกิจกรรมเตรียมความพร้อมสู่ประชาคมอาเซียนให้แก่ผู้เรียน
3. พัฒนาสมรรถนะหลักและสมรรถนะวิชาชีพผ่านกระบวนการปฏิบัติงานโดยใช้ใบช่วยสอนเป็นสื่อสำหรับการฝึกกระบวนการเรียนรู้ที่สำคัญ เช่น การเรียนรู้จากโครงงาน (Project-Based Learning) การพัฒนาเทคโนโลยีให้เป็นเทคโนโลยีสะอาด (Green Technology) และการสร้างสรรค์นวัตกรรมหรือผลิตภัณฑ์ตามแนวคิดเศรษฐกิจเชิงสร้างสรรค์ (Creative Economy) เป็นต้น

4. มีแบบทดสอบวัดผลสัมฤทธิ์ทางการเรียน โดยจัดทำแบบทดสอบให้สอดคล้องกับจุดประสงค์การเรียนรู้ประจำหน่วยการเรียนนั้นๆ ทำายหน่วยการเรียนรู้ทุกหน่วย

บริษัท แม็คเอดูเคชั่น จำกัด ขอขอบพระคุณสถานศึกษา ผู้สอน ผู้เรียน และผู้ที่สนใจทุกท่านที่ให้ความไว้วางใจในสื่อการเรียนรู้นี้ บริษัทหวังเป็นอย่างยิ่งว่าสื่อการเรียนรู้ในชุดนี้จะมีส่วนช่วยให้การจัดการเรียนรู้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อพัฒนาผู้เรียนให้มีคุณภาพทัดเทียมระดับสากลต่อไป

บริษัท แม็คเอดูเคชั่น จำกัด

รหัส 3201-2103

**วิชาการควบคุมและตรวจสอบภายใน
ทฤษฎี 3 ชั่วโมง ปฏิบัติ - ชั่วโมง 3 หน่วยกิต**

จุดประสงค์รายวิชา เพื่อให้

1. มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดพื้นฐานของการตรวจสอบภายใน การควบคุมภายใน มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน
2. มีทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ตามกระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบ
3. มีคุณลักษณะนิสัยที่พึงประสงค์ และมีเจตคติที่ดีในการประกอบอาชีพ

สมรรถนะรายวิชา

1. แสดงความรู้เกี่ยวกับหลักการตรวจสอบและการควบคุมภายใน
2. ปฏิบัติเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบและการควบคุมภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

คำอธิบายรายวิชา

ศึกษาแนวคิดพื้นฐานของการตรวจสอบภายใน การควบคุมภายใน มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน การจัดองค์กรและการบริหารงานตรวจสอบภายใน กระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบ บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในกับการทุจริตในองค์กร

ตารางวิเคราะห์สมรรถนะประจำหน่วย

หน่วยการเรียนรู้ที่	ชื่อหน่วยการเรียนรู้	สมรรถนะประจำหน่วย
1	พื้นฐานของการตรวจสอบภายใน	แสดงความรู้เกี่ยวกับความหมายของการตรวจสอบภายใน วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี สถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน ลักษณะของการตรวจสอบภายใน และประเภทของการตรวจสอบภายใน
2	การควบคุมภายใน	แสดงความรู้เกี่ยวกับความหมายและประโยชน์ของการควบคุมภายใน องค์ประกอบของการควบคุมภายใน แนวคิดอื่นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน การพัฒนาการควบคุมภายใน และการประเมินตนเองในการควบคุมภายใน
3	มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	แสดงความรู้เกี่ยวกับความเป็นมาของมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน องค์ประกอบของมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในฉบับปัจจุบัน และเข้าใจโครงสร้างมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน
4	ความสำคัญของผู้ตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน	แสดงความรู้เกี่ยวกับความสำคัญของผู้ตรวจสอบภายใน จรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ประมวลจรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน และปัจจัยที่นำไปสู่ความสำเร็จของผู้ตรวจสอบภายใน
5	การจัดองค์กรและการบริหารงานตรวจสอบภายใน	แสดงความรู้เกี่ยวกับสถานภาพหน่วยงานตรวจสอบภายใน บทบาทหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน การบริหารงานตรวจสอบภายใน และคู่มือการตรวจสอบภายใน
6	กระบวนการตรวจสอบภายในและเทคนิคการสำรวจขั้นต้น	แสดงความรู้เกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบภายใน การสำรวจขั้นต้น เทคนิคการสำรวจขั้นต้น และการบันทึกข้อมูลจากการสำรวจขั้นต้น
7	บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในกับการทุจริตในองค์กร	แสดงความรู้เกี่ยวกับบทบาทการบริการให้ความเชื่อมั่น บทบาทการบริการให้คำปรึกษา และแนวคิดเกี่ยวกับของผู้ตรวจสอบภายในกับการทุจริตในองค์กร

สารบัญ

หน้า

หน่วยการเรียนรู้ที่ 1 พื้นฐานของการตรวจสอบภายใน	1
1. ความหมายและวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน	2
2. วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน	11
3. ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี	14
4. สถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน	15
5. ลักษณะของการตรวจสอบภายใน	20
6. ประเภทของการตรวจสอบภายใน	28
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	35
หน่วยการเรียนรู้ที่ 2 การควบคุมภายใน	38
1. ความหมายและประโยชน์ของการควบคุมภายใน	39
2. องค์ประกอบของการควบคุมภายใน	43
3. แนวคิดอื่นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน	51
4. การพัฒนาระบบการควบคุมภายใน	53
5. การประเมินตนเองในการควบคุมภายใน	59
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	66
หน่วยการเรียนรู้ที่ 3 มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	69
1. ความเป็นมาของมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	70
2. องค์ประกอบของมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในฉบับปัจจุบัน	74
3. โครงสร้างมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน	77
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	101

หน่วยการเรียนรู้ที่ 4 ความสำคัญของผู้ตรวจสอบภายในและจรรยาบรรณ ของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน	104
1. ความสำคัญของผู้ตรวจสอบภายใน	105
2. จรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	106
3. ประมวลจรรยาบรรณวิชาชีพการตรวจสอบภายใน	108
4. ปัจจัยที่นำไปสู่ความสำเร็จของผู้ตรวจสอบภายใน	110
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	120
หน่วยการเรียนรู้ที่ 5 การจัดองค์กรและการบริหารงานตรวจสอบภายใน	123
1. สถานภาพหน่วยงานตรวจสอบภายใน	124
2. บทบาทหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน	126
3. การบริหารงานตรวจสอบภายใน	136
4. คู่มือการตรวจสอบภายใน	143
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	151
หน่วยการเรียนรู้ที่ 6 กระบวนการตรวจสอบภายในและเทคนิคการสำรวจขั้นต้น	154
1. กระบวนการตรวจสอบภายใน	155
2. การสำรวจขั้นต้น	159
3. เทคนิคการสำรวจขั้นต้น	163
4. การบันทึกข้อมูลการสำรวจขั้นต้น	164
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	179

หน่วยการเรียนรู้ที่ 7 บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในกับการทุจริตในองค์กร	182
1. บทบาทของผู้ตรวจสอบภายใน	183
2. แนวคิดเกี่ยวกับการทุจริตในองค์กร	205
แบบทดสอบเพื่อประเมินผลหลังการเรียนรู้	221
บรรณานุกรม	224
ดัชนี	225

พื้นฐานของการตรวจสอบภายใน

สาระการเรียนรู้

1. ความหมายและวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน
2. วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน
3. ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี
4. สถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน
5. ลักษณะของการตรวจสอบภายใน
6. ประเภทของการตรวจสอบภายใน

จุดประสงค์การเรียนรู้

1. อธิบายความหมายและวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในได้
2. บอกวัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายในได้
3. อธิบายความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชีได้
4. บอกสถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในได้
5. อธิบายลักษณะของการตรวจสอบภายในได้
6. อธิบายประเภทของการตรวจสอบภายในได้

พื้นฐานของการ ตรวจสอบภายใน

กิจกรรมเตรียมความพร้อมสู่ประชาคมอาเซียน

สำรวจคำศัพท์ภาษาอังกฤษที่เกี่ยวข้องกับแนวคิดพื้นฐานของการตรวจสอบภายใน

สมรรถนะประจำหน่วย

แสดงความรู้เกี่ยวกับความหมายของการตรวจสอบภายใน วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี สถาบันที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน ลักษณะของการตรวจสอบภายใน และประเภทของการตรวจสอบภายใน

พื้นฐานของการตรวจสอบภายใน

1. ความหมายและวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพใหม่ที่โลกเพิ่งรู้จักเมื่อประมาณ 60 ปีที่แล้ว ทั้งๆ ที่งานตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติกันมานานกว่านี้มาก เนื่องจากเป็นเรื่องภายในองค์กรและยังไม่ถือเป็นวิชาชีพ สำหรับประเทศไทย มีหลักฐานกล่าวถึงงานตรวจสอบภายในหน่วยงานราชการเป็นครั้งแรกเมื่อประมาณ 40 ปีก่อน ดังนั้น ถ้าได้ศึกษาความหมายและวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน จะทำให้เกิดความรู้ความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในวิชาชีพนี้

1.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีความหมายแตกต่างกันไป ในที่นี้จะอ้างอิงถึง 3 แหล่ง ดังนี้

1.1.1 การวิเคราะห์คำศัพท์ เมื่อพิจารณาความหมายของการตรวจสอบภายในตามคำศัพท์ที่ใช้สามารถแยกออกได้เป็น 2 คำ คือ คำว่า “การตรวจสอบ” และคำว่า “ภายใน”

การตรวจสอบ หมายความว่า การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลข การบวก ลบ คูณ หาร การตรวจสอบการทำงานของพนักงาน หรืออาจหมายความว่า การประเมินค่าการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ของหน่วยงานทุกระดับ

ส่วนคำว่า “ภายใน” หมายความว่า ขอบเขตของกิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นภายในขององค์กรและ/หรือกระทำโดยพนักงานภายในองค์กรนั่นเอง

1.1.2 สถาบันวิชาชีพ สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors: IIA อ่านว่า ไอไอเอ) ได้ให้คำจำกัดความของการตรวจสอบภายในไว้ว่า

“การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น”

คำแปลดังกล่าวมาจากต้นฉบับภาษาอังกฤษว่า “Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations.”

บริการให้หลักประกันหรือการบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) คือ การตรวจสอบหลักฐานต่างๆ เพื่อนำมาประเมินอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ในกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลองค์กร โดยปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

บริการให้คำปรึกษา (Consulting Service) คือ กิจกรรมให้คำปรึกษาและคำแนะนำ ตลอดจนการให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้อง ลักษณะและขอบเขตของงานเป็นไปตามความตกลงร่วมกัน โดยจุดประสงค์เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร เช่น การให้คำปรึกษา คำแนะนำ การอำนวยความสะดวก การออกแบบกระบวนการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม เป็นต้น

1.1.3 สถาบันกำกับดูแล กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในภาครัฐ ดังนี้

“การตรวจสอบภายในภาครัฐ เป็นกิจกรรมที่ให้หลักประกันอย่างเที่ยงธรรมและให้บริการปรึกษาอย่างอิสระ เพื่อสร้างคุณค่าเพิ่มและปรับปรุงระบบการดำเนินงานของส่วนราชการ”

จากการทำงานตรวจสอบภายในเกิดขึ้นในสภาวะแวดล้อมของกฎหมายและวัฒนธรรมที่แตกต่างกันไป ประกอบกับความแตกต่างในขนาด โครงสร้าง และวัตถุประสงค์ขององค์กร ทำให้ความหมายของการตรวจสอบภายในอาจแตกต่างกันไป นอกจากนี้ องค์กรอาจมอบหมายงานตรวจสอบภายในให้แก่บุคลากรภายใน หรืออาจจ้างบุคคลภายนอกองค์กร (Outsourcing) มาปฏิบัติงานแทนได้

1.2 วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเกิดขึ้นเมื่อประมาณ 5,500 ปีมาแล้ว แต่เพิ่งมาได้รับการยอมรับจากสังคมและองค์กรทั่วโลกเมื่อประมาณ 60 ปีที่ผ่านมา การศึกษาประวัติความเป็นมาของการตรวจสอบภายในจะทำให้ทราบถึงพัฒนาการในอดีตและแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

1.2.1 ประวัติศาสตร์ของการตรวจสอบ ประวัติศาสตร์ของการตรวจสอบอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ยุค คือ ยุคโบราณ ยุคกลาง ยุคการปฏิวัติอุตสาหกรรม และยุคปัจจุบัน ซึ่งแต่ละยุคจะมีพัฒนาการของการตรวจสอบที่แตกต่างกันไป ดังนี้

1) ยุคโบราณ (Ancient Times) การตรวจสอบเริ่มต้นก่อนคริสตกาล 3,500 ปี บันทึกของอารยธรรมเมโสโปเตเมียแสดงเครื่องหมายเล็กๆ ข้างตัวเลขเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน เครื่องหมายจุดขีดหรือเครื่องหมายถูก แสดงถึงระบบของการตรวจทานที่คนหนึ่งจัดทำรายการสรุปผลของรายการที่เกิดขึ้นและอีกคนหนึ่งตรวจทานว่าสรุปถูกต้องหรือไม่ การควบคุม การตรวจทาน และแนวคิดของการแบ่งแยกหน้าที่อาจถือกำเนิดขึ้นในยุคนี้

บันทึกของชาวอียิปต์ ชาวจีน ชาวเปอร์เซีย และชาวฮีบรูโบราณ แสดงระบบคล้ายกัน เช่น ชาวอียิปต์ต้องการพยานยืนยันในการนำข้าวที่นำไปเก็บไว้ในยุ้งฉางและต้องมีการรับรองใบรับข้าวด้วย

ชาวกรีกเป็นผู้ที่มีความเชื่อในเรื่องการควบคุมทางการเงิน บันทึกของชาวกรีกแสดงรายการค้าที่ผ่านการอนุมัติและตรวจทาน ระบบการควบคุมของชาวกรีกมีลักษณะพิเศษตรงที่ชอบใช้ทาสมากกว่าใช้

คนธรรมดาทำหน้าที่จดบันทึก เพราะชาวกรีกสามารถใช้วิธีการทรมานทาสเพื่อให้บอกความจริงในขณะที่ให้คนธรรมดาสาบานเพื่อให้บอกความจริง

โรมโบราณจ้างผู้ฟังบัญชี (Hearing of Account) ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เปรียบเทียบกับบันทึกของเขา กับบันทึกของผู้อื่นด้วยการซักถาม การตรวจทานทางวาจาไว้เพื่อให้แน่ใจว่า ผู้รับผิดชอบเงินไม่ได้ทำผิด กฎหมายการทุจริต ความจริงแล้วงานฟังบัญชีก่อให้เกิดคำว่า ออดิต (Audit) ซึ่งแปลว่า ตรวจสอบ มาจากภาษาละตินว่า ออดิตุส (Auditus) เควสเตอร์ (Quaestor) (ผู้สอบถาม) ออดิตุส เควสเตอร์ จะตรวจบัญชีของฝ่ายปกครองท้องถิ่น ค้นหาการทุจริตและการใช้เงินในทางที่มิชอบ

2) ยุคกลาง (The Middle Ages) เมื่ออาณาจักรโรมันล่มสลาย ทำให้ระบบการเงินและการควบคุมทางการเงินล่มสลายตามไปด้วยในช่วงเวลาหลังจากนั้น จนกระทั่งสิ้นสุดยุคมืด (Dark Ages) หากต้องการพิสูจน์ว่าได้รับรายได้หรือเงินภาษีจากประชาชนครบถ้วน พวกขุนนางและนักกฎหมายจะมีหน้าที่ตรวจสอบในเบื้องต้น ต่อมาจึงมีการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีโดยเฉพาะขึ้น

การขยายตัวทางการค้าของชาวอิตาลีระหว่างศตวรรษที่ 13 ทำให้เกิดการจดบันทึกที่ซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงเกิดระบบบัญชีคู่ขึ้นมา กล่าวคือ ทุกรายการค่าจะบันทึก 2 ด้าน ทั้งด้านเดบิตและด้านเครดิต คือ ด้านซ้ายและด้านขวา ระบบนี้ช่วยให้พ่อค้าควบคุมรายการค้ากับลูกค้าและผู้ขาย รวมทั้งตรวจสอบงานของลูกค้าได้ การตรวจสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างมาก ผู้ตรวจสอบได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของจักรพรรดินีอิซาเบลลา (Queen Isabella) ติดตามเดินทางไปกับคริสโตเฟอร์ โคลัมบัส (Christopher Columbus) เพื่อไปค้นหาโลกใหม่ (New World หมายถึง ทวีปอเมริกา)

3) ยุคการปฏิวัติอุตสาหกรรม (The Industrial Revolution) การสอบบัญชีที่รู้จักกันในปัจจุบันนี้เริ่มต้นในช่วงระหว่างการปฏิวัติอุตสาหกรรมในประเทศอังกฤษ องค์กรจ้างนักบัญชีเพื่อตรวจสอบบันทึกทางการเงินมากกว่าการซักถามอย่างในอดีต โดยตรวจสอบบันทึกทางบัญชีและเปรียบเทียบกับรายการในสมุดบัญชีกับเอกสารประกอบการลงบัญชี

4) ยุคปัจจุบัน (Recent Times) การสอบบัญชีได้แผ่ขยายข้ามจากประเทศอังกฤษผ่านทางทะเลไปประเทศสหรัฐอเมริกาในระหว่างศตวรรษที่ 19 โดยชาวอังกฤษผู้มั่งคั่งลงทุนมหาศาลในกิจการของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้น จึงต้องการการตรวจสอบเกี่ยวกับเงินที่นำไปลงทุน ผู้สอบบัญชีได้นำวิธีการตรวจสอบเข้าไปเผยแพร่และปรับใช้กับอาณานิคม (British Companies Act) เพื่อสร้างความเชื่อมั่นว่าถูกต้องครบถ้วน (Accountability) แก่ผู้ลงทุน แต่ประเทศสหรัฐอเมริกายังไม่มีกฎหมายว่าด้วยการสอบบัญชี เนื่องจากผู้ประกอบการเองเป็นผู้ต้องการให้มีการตรวจสอบ ความต้องการเหล่านี้จะมุ่งเน้นการตรวจสอบงบดุลโดยการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ และเมื่อกิจการต้องการระดมทุนจากภายนอก การตรวจสอบบัญชีจึงมีความจำเป็น

จากประวัติศาสตร์ของการตรวจสอบที่กล่าวมาข้างต้นพอจะสรุปได้ดังนี้

การตรวจสอบหรือการสอบบัญชี (Auditing or Audit) มาจากภาษาละตินว่า Audire แปลว่า ได้ยิน (To hear) การตรวจสอบเกิดขึ้นครั้งแรกตั้งแต่เมื่อใดไม่มีหลักฐานทางประวัติศาสตร์บันทึกไว้ชัดเจน แต่น่าจะเกิดขึ้นจากภาครัฐหรือการปกครองบ้านเมืองที่มีการจัดเก็บภาษี ทำให้มีการจดบันทึกลงทะเบียนทรัพย์สินและเงินทองที่จัดเก็บไว้ ตลอดจนการรับจ่ายทรัพย์สินนั้น และเพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีการยกยอกหรือการทุจริต จึงจำเป็นต้องมีการตรวจสอบโดยบุคคลที่เชื่อถือและไว้วางใจได้ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจปกครองทราบ

1.2.2 ความเป็นมาของการตรวจสอบภายใน โดยทฤษฎีแล้ว การตรวจสอบภายในเริ่มมีตั้งแต่บุคคลเดียวตรวจสอบสิ่งที่ตนได้ทำไปแล้วและถามตัวเองว่าสิ่งที่ทำลงไปได้ผลดีเพียงใด และถ้าตนจะต้องทำสิ่งเหล่านั้นอีกครั้ง ตนควรจะทำอย่างไรให้ได้ผลดีกว่าเดิม

เมื่อมีผู้ร่วมงานเพิ่มขึ้นอีก การตรวจสอบก็ขยายขอบเขตออกไปเป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานของบุคคลอื่นด้วย ในธุรกิจขนาดเล็ก การตรวจสอบการปฏิบัติงานของพนักงานทุกคนกระทำโดยเจ้าของหรือผู้บริหาร นั่นคือ หน้าที่การตรวจสอบภายในเป็นของเจ้าของหรือผู้บริหาร และเจ้าของหรือผู้บริหารยังคงสามารถปฏิบัติได้โดยตรงในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของบทบาทพื้นฐานของการบริหารงาน

เมื่อธุรกิจมีปริมาณและความซับซ้อนมากขึ้น ในทางปฏิบัติจึงเป็นไปได้อีกต่อไปที่เจ้าของหรือผู้บริหารระดับสูงจะสามารถติดต่อกับผู้ปฏิบัติงานด้านต่างๆ ด้วยตนเอง เพื่อที่จะตรวจสอบว่าการปฏิบัติงานด้านต่างๆ เหล่านั้นประสบความสำเร็จหรือเป็นที่น่าพึงพอใจหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการควบคุมงาน เพราะไม่สามารถจะทราบถึงรายละเอียดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานเท่าที่ควรจะทราบได้ ทำให้ไม่สามารถบริหารโดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้ได้ประโยชน์อย่างเต็มที่

ผู้บริหารที่ชาญฉลาดได้เล็งเห็นความสำคัญของการควบคุมการใช้ทรัพยากรว่ามีอยู่ 2 วิธีด้วยกัน คือ **การป้องกัน** ได้แก่ การสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดีให้เกิดขึ้นในกิจกรรมต่างๆ เพื่อป้องกันการทุจริตและความผิดพลาดไปจากเป้าหมายที่กำหนดไว้ และอีกวิธีหนึ่งคือ **การติดตาม** ให้ผู้รับผิดชอบในแต่ละหน้าที่ปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้

จากแนวคิดดังกล่าวจึงเกิดมีหน่วยงานตรวจสอบภายในขึ้นมา เพื่อทำหน้าที่กระตุ้นให้เกิดการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ โดยไม่เป็นอุปสรรคในการดำเนินการประจำวันของผู้ปฏิบัติงาน หรืออาจกล่าวได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นเสมือนหูและตาของผู้บริหารระดับสูง

การตรวจสอบภายใน ในสมัยเริ่มแรกแตกต่างจากแนวทางที่เป็นอยู่ในปัจจุบันมาก สมัยก่อนคำว่า “ตรวจสอบ” ทุกคนจะนึกถึงตำรวจลับของฝ่ายบริหาร ซึ่งมีหน้าที่คอยจับผิดผู้ปฏิบัติงานแล้วรายงานเสนอให้ฝ่ายบริหารเพื่อพิจารณาลงโทษ ทำให้เกิดปัญหาขึ้น คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะมีศัตรูอยู่ทั่วทุกแห่งภายในองค์กร ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้บริจตรวไม่ให้ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายใน เพียงแต่ให้ตรงตามคำสั่งเท่านั้น แต่ในระยะต่อมาแนวคิดเรื่องการตรวจสอบภายในได้เปลี่ยนแปลงไปเป็นมุ่งค้นหาข้อบกพร่องของระบบงาน

มิใช่ตัวบุคคล แล้วพยายามหาทางแก้ไขให้ดีขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจะวิเคราะห์ถึงจุดอ่อนของระบบงาน และพยายามเข้าถึงปัญหาที่ผู้ปฏิบัติงานกำลังประสบอยู่ แล้วปรึกษาหารือร่วมกับผู้ปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเห็นร่วมกันที่จะแก้ปัญหา อันจะทำให้การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อให้บรรลุเป้าหมายสูงสุดขององค์กร

วิวัฒนาการการตรวจสอบภายในอาจเริ่มต้นจากการเป็นหน่วยงานภายในแผนกหนึ่งของฝ่ายบัญชี ซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและการอนุมัติรายการรับเงินและจ่ายเงินว่าตรงตามเอกสาร ตามนโยบาย หรือระเบียบปฏิบัติที่ผู้บริหารได้กำหนดไว้หรือไม่

ต่อมาการตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบออกไปในกิจกรรมด้านอื่นๆ นอกเหนือจากการบัญชีและการเงินในทุกๆ ด้านภายในองค์กร และมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงสุด ไม่ใช่อยู่ภายใต้ผู้บริหารด้านการบัญชีและการเงินอีกต่อไป

แม้ว่าพัฒนาการการตรวจสอบภายในจะเริ่มต้นหรือได้รับความสนใจจากหน่วยงานธุรกิจมาก่อน แต่เป็นเรื่องที่ปฏิเสธไม่ได้ว่าการตรวจสอบภายในได้ถูกนำมาใช้อย่างแพร่หลายในองค์กรทุกรูปแบบ และปัจจุบันการตรวจสอบภายในยุคใหม่บางอย่างได้ถูกนำไปใช้ในองค์กรที่มีไม่ธุรกิจ (Non-profit Organization) ด้วย

1.2.3 วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา สรุปได้ดังนี้

ปี ค. ศ.

เหตุการณ์ที่สำคัญ

- ก่อน 1760 ธุรกิจอยู่ในรูปร้านค้าเจ้าของกิจการเดียว เจ้าของกำกับควบคุมดูแลงานเองทั้งหมดด้วยตนเองอย่างใกล้ชิด เมื่อธุรกิจขยายตัว ใช้สมาชิกในครอบครัวช่วยบริหารจัดการธุรกิจ
- 1760 ยุคปฏิวัติอุตสาหกรรมเกิดการผลิตสินค้าจำนวนมาก ใช้เครื่องจักรทดแทนแรงงานคน มีการแบ่งงานกันทำ และตรวจสอบเอกสาร บันทึกกำกับของจริงให้ตรงกัน
- 1934 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนต้องรับผิดชอบต่อความถูกต้องของงบการเงินที่นำเสนอต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ นอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายนอก ผู้บริหารจึงให้ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบรายการในเอกสาร และบันทึกบัญชีให้ตรงกับงบการเงิน ถือว่าเป็นการตรวจสอบทางการเงินเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภายนอก
- 1941 ผู้ตรวจสอบภายในรวมตัวและก่อตั้งสถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors: IIA อ่านว่า ไอไอเอ) ขึ้น เพื่อพัฒนาและยกระดับการปฏิบัติงานให้มีมาตรฐานสูงขึ้น
- หนังสือการตรวจสอบภายในของ Victor Z. Brink ได้ตีพิมพ์และเผยแพร่
- 1942 การประชุมใหญ่ประจำปีของสมาชิกไอไอเอเป็นครั้งแรกที่นครนิวยอร์ก

ปี ค. ศ.

เหตุการณ์ที่สำคัญ

- 1944 วารสาร Internal Auditor ได้ตีพิมพ์และเผยแพร่ครั้งแรก
- 1947 ไอไอเอ ออกแถลงการณ์ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีภายในเพื่อกำหนดบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในให้รับผิดชอบเฉพาะการตรวจสอบการบันทึกทางบัญชี
- 1953 ไอไอเอ ประกาศคำขวัญ “Progress Through Sharing” (แปลว่า ความก้าวหน้าโดยความร่วมมือกัน)
- 1957 ไอไอเอ ปรับปรุงแถลงการณ์ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อขยายขอบเขตออกไปให้ครอบคลุมถึงการตรวจสอบด้านการเงินและการปฏิบัติงานในด้านอื่น
- 1968 ไอไอเอ อนุมัติประมวลจรรยาบรรณ (Code of Ethics)
- 1971 ไอไอเอ ทบทวนบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในใหม่ว่าควรมีหน้าที่สอบทานการปฏิบัติงาน (Operation) ขององค์กร เพื่อให้บริการแก่ผู้บริหารของกิจการ หรือเรียกว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Auditing) โดยการประเมินจุดอ่อนหรือความไม่มีประสิทธิภาพของระบบงานที่ตรวจสอบ เพื่อให้ข้อเสนอแนะต่อผู้บริหาร เพื่อให้ผู้บริหารสั่งการไปยังผู้รับผิดชอบให้แก้ไขต่อไป
- 1972 สำนักงานตรวจสอบภาครัฐ (GAO: General Audit Office) ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐเรียกว่า หนังสือสีเหลือง (The Yellow Book)
- 1974 ไอไอเอ จัดทดสอบความรู้ของผู้ขอใบอนุญาตขึ้นทะเบียนเป็นผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (Certified Internal Auditor: CIA)
- 1977 กฎหมาย FCPA (Foreign Corrupt Practices Act) ห้ามจ่ายสินบนให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศอื่นเพื่อสิทธิพิเศษ
- 1978 ไอไอเอ ทบทวนว่าบริการตรวจสอบภายในควรเสนอต่อคณะกรรมการบริหาร (Board of Director: BOD) ซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นของบริษัท และได้ออกมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในขึ้น เพราะเห็นว่าตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพอิสระ และเรียกว่า หนังสือสีแดง (The Red Book)
- 1979 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนรายงานการควบคุมภายในด้านการเงิน
- 1983 ไอไอเอ ออกแถลงการณ์มาตรฐานการตรวจสอบภายใน (SIASs) ฉบับที่ 1 และในปีต่อๆ มาได้ออกเพิ่มเติมจนถึงฉบับที่ 17 เมื่อปี ค.ศ. 1997
- 1984 ไอไอเอ จัดพิมพ์คู่มือการสอบทาน การให้หลักประกัน (Quality Assurance Review)
- 1985 ไอไอเอ เปิดให้สมาชิกสามารถให้บริการการสอบทานการให้หลักประกันคุณภาพโดยก่อตั้ง Treadway Commission เพื่อให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน คณะกรรมการตรวจสอบและหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กร

ปี ค. ศ.

เหตุการณ์ที่สำคัญ

1987	ไอไอเอ กำหนดให้ CIA ต้องพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Development: CPD)
1988	ไอไอเอ ปรับปรุงประมวลจรรยาบรรณใหม่ (มี 11 ข้อ)
1990	ก่อตั้ง COSO (The Committee of Sponsoring Organizations)
1992	COSO ออกรายงาน Internal Control Integrated Framework
1997	ไอไอเอ นำแถลงการณ์มาตรฐานการตรวจสอบภายใน (SIASs) ทุกฉบับรวมไว้ในหนังสือสีแดง
1999	ไอไอเอ ให้คำนิยามใหม่ของการตรวจสอบบัญชีภายใน และแม่บทหรือกรอบการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย
2000/2002	(1) จรรยาบรรณและมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ
2001	(2) คำแนะนำในการปฏิบัติงาน (3) การพัฒนาและการให้ความช่วยเหลือในการปฏิบัติงาน
2002	กฎหมาย Sarbanes - Oxley Act of 2002 บังคับให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ปรับปรุงและให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในมากขึ้น
2010	ไอไอเอ ปรับปรุงมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

1.2.4 วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทย ในแวดวงราชการของประเทศไทย

การตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับและมีหลักฐานปรากฏเมื่อ พ.ศ. 2505 ในระเบียบการจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ. 2505 ซึ่งระบุให้ส่วนราชการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน ดังนี้

“ให้ส่วนราชการเจ้าของงบประมาณที่เป็นกระทรวง ทบวง กรม แต่งตั้งข้าราชการคนหนึ่งหรือหลายคนเป็นผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่ตรวจสอบการจ่ายเงิน รวมทั้งการก่อหนี้ผูกพันงบประมาณรายจ่ายของเจ้าของงบประมาณนั้นๆ และตรวจสอบการอื่นใดตามแต่หัวหน้าส่วนราชการจะมอบหมายเป็นการภายใน และให้ผู้ตรวจสอบภายในรายงานผลการตรวจสอบโดยตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการอย่างน้อยเดือนละครั้ง

การตรวจสอบตามวรรคแรก จะตรวจสอบโดยวิธีทดสอบแบบสุ่มตัวอย่างก็ได้ตามความเหมาะสม โดยคำนึงถึงความสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบและวัตถุประสงค์ที่จะให้ทราบผลการตรวจสอบโดยเร็ว”

จากระเบียบดังกล่าวข้างต้น ซึ่งกำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พร้อมทั้งมีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบและการรายงานผลการตรวจสอบภายในระยะเวลาที่กำหนด แม้ว่า จะไม่มีการระบุคุณสมบัติและพื้นความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน และยังไม่มีการกำหนดตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในไว้อย่างเป็นทางการ แต่ก็นับได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

ต่อมาในปี พ.ศ. 2519 คณะรัฐมนตรีโดยการเสนอของกระทรวงการคลังได้มีมติ ซึ่งปรากฏตามหนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีที่ สร.0201/ว78 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2519 เรื่อง การแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ กำหนดให้

“ส่วนราชการที่เป็นกระทรวง ทบวง กรม และส่วนราชการที่เทียบเท่า รวมถึงจังหวัดทุกจังหวัด มีตำแหน่งอัตรากำลังเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการหรือของจังหวัดโดยเฉพาะ โดยกำหนดให้ผู้ที่จะดำรงตำแหน่งดังกล่าวมีคุณสมบัติขั้นต่ำในระดับปริญญาตรีทางการบัญชีหรือทางพาณิชยศาสตร์ โดยให้ขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณี และให้สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนพิจารณา กำหนดตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในเป็นข้าราชการประจำทุกส่วนราชการระดับกรมที่มีปริมาณงานพอ แต่สำหรับส่วนราชการระดับกรมที่มีงานน้อยควรตั้งอัตรากำลังไว้ที่สำนักงานปลัดกระทรวง และให้กระทรวงการคลังเป็นผู้รับผิดชอบในการฝึกอบรมผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามความมุ่งหมาย เป็นประโยชน์แก่ทางราชการยิ่งขึ้น

การตรวจสอบภายในของส่วนราชการทวีความสำคัญมากขึ้น ตามแนวโน้มของงบประมาณแผ่นดินประจำปีที่เพิ่มมากขึ้นทุกปี และการเปลี่ยนแปลงระบบงบประมาณเป็นแบบแสดงแผนงานและโครงการ ทำให้เกิดความจำเป็นในการควบคุมและติดตามผลการใช้จ่ายเงินมากขึ้น กระทรวงการคลังจึงได้จัดทำคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบ และยังกำหนดระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2532 ให้ถือปฏิบัติ ซึ่งระเบียบดังกล่าวได้ถูกยกเลิกและให้ใช้ “ระเบียบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535” แทน หลังจากนั้นได้ทยอยกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน จนกระทั่งถึง พ.ศ. 2542 ก็ได้ออกระเบียบใหม่ คือ “ระเบียบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2542” ส่วนมาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐ และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการก็ได้มีการปรับเปลี่ยน และมีการออกใหม่ในปี พ.ศ. 2545 เพื่อใช้แทนฉบับเดิมที่มีอยู่ นอกจากนี้ ยังมีมติคณะรัฐมนตรีคำสั่งกระทรวงการคลัง หนังสือสำนักงานป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบของราชการ และรัฐวิสาหกิจ และระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีที่ออกตามมา เน้นเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการในเรื่องต่างๆ

วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทยในภาครัฐหรือส่วนราชการ สรุปได้ดังนี้

ปี พ.ศ.

เหตุการณ์สำคัญ

- 2505 ระเบียบการจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ. 2505 ข้อ 50 ระบุให้ส่วนราชการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน
- 2519 มติรัฐมนตรี เดือนสิงหาคม พ.ศ. 2519 ให้มีอัตรากำลังเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการหรือของจังหวัดโดยเฉพาะ
- 2521 กระทรวงการคลังกำหนดคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ
- 2532 ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2532

ปี พ.ศ.

เหตุการณ์สำคัญ

- 2535 ระเบียบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535
 มาตรฐานการตรวจสอบภายใน
 จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
- 2542 ระเบียบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2542
 ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี
- 2544 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544
- 2545 มาตรฐานการตรวจสอบภายใน
 จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ
- 2546 รัฐบาลจัดตั้งคณะกรรมการธรรมาภิบาลแห่งชาติ

พัฒนาการของการตรวจสอบภายในของประเทศไทยในภาคเอกชน สรุปได้ ดังนี้

ปี พ.ศ.

เหตุการณ์สำคัญ

- 2521 กลุ่มผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) จัดตั้งชมรมผู้ตรวจสอบภายในขึ้น เพื่อประสานงานกับสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (สหรัฐอเมริกา)
- 2523 คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เปิดสอนวิชาการตรวจสอบภายในเป็นวิชาเอกเลือกให้แก่นักศึกษาชั้นปีที่ 3 - 4 ในหลักสูตรปริญญาตรีทางการบัญชี
- 2532 ก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (สตท.) โดยชมรมผู้ตรวจสอบภายใน
- 2539 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ส่งตัวแทนไปเข้าร่วมประชุม “The Global Forum” ที่มลรัฐฟลอริดา สหรัฐอเมริกา
- 2540 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้รับการแต่งตั้งเป็นตัวแทนระดับประเทศ (The National Affiliation) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditor: IIA)
 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ประกาศ “มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน” โดยเพิ่มเติมค่านิยมแห่งสังคมไทยจากมาตรฐานของ IIA
- 2541 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกประกาศให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ รวมทั้งต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดีและมีคณะกรรมการตรวจสอบ
- 2545 สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้ประกาศ “มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน” และ “ประมวลจรรยาบรรณ” ใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับ IIA
 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยรณรงค์ให้บริษัทจดทะเบียนมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ปี พ.ศ.

เหตุการณ์สำคัญ

- 2547 คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กำหนดให้สอนวิชาการควบคุมและตรวจสอบภายใน เป็นวิชาเอกบังคับสำหรับนักศึกษาเอกวิชาการบัญชี
- 2550 คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เปิดสอนวิชาการกำกับดูแลกิจการเป็นวิชาเลือกเสรีสำหรับนักศึกษาทั้งในและนอกคณะ
- 2552 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ นำเสนอหลักสูตรตัวอย่างที่กำหนดให้วิชาการตรวจสอบภายในและควบคุมภายในเป็นวิชาเอกบังคับสำหรับหลักสูตรปริญญาตรี

2. วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตรวจสอบภายในมีการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาอยู่ตลอดเวลา และประเภทของการตรวจสอบภายในมีการจำแนกออกเป็นหลายประเภท

2.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

2.1.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาคเอกชน สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาคเอกชนไว้ดังนี้

“การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” คำแปลดังกล่าวมาจากต้นฉบับภาษาอังกฤษว่า “It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

จากคำนิยามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในข้างต้นมีคำที่น่าสนใจ ดังนี้

1) ความเสี่ยง (Risk) หมายถึง สถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นและเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุถึงเป้าหมายขององค์กร ความเสี่ยงสามารถวัดได้จากผลที่จะเกิดขึ้นและโอกาสที่จะเกิดขึ้น

2) การควบคุม (Control) หมายถึง การกระทำใดๆ ตามที่ฝ่ายจัดการ คณะกรรมการบริหาร และบุคคลอื่นได้ทำลงไปเพื่อส่งเสริมการบริหารความเสี่ยง และเพิ่มโอกาสในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้สำเร็จ ฝ่ายจัดการมีหน้าที่วางแผนงาน จัดองค์กร สั่งการและควบคุมให้การดำเนินการขององค์กรมีประสิทธิภาพพอเพียงพอที่จะให้เกิดหลักประกันอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะได้รับความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้

3) กระบวนการกำกับดูแลหรือกระบวนการธรรมาภิบาล (Governance Process) คือ วิธีการต่างๆ ที่ใช้โดยตัวแทนของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร (เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ เป็นต้น) เพื่อคอยสอดส่องดูแลความเสี่ยงและกระบวนการควบคุมของฝ่ายจัดการ

2.1.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาครัฐ จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นเป็นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาคเอกชน ส่วนวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาครัฐนั้น กรมบัญชีกลางกระทรวงการคลังได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในภาครัฐ เมื่อ มกราคม พ.ศ. 2545 ไว้ดังนี้ “การตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยให้ส่วนราชการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้โดยการประเมินผลงานอย่างเป็นระบบและมีระบบและมีระเบียบแบบแผน เพื่อช่วยให้ส่วนราชการสามารถพัฒนากระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้น”

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในได้มีพัฒนาการตามลำดับ อาจแบ่งออกได้เป็น 3 ช่วงเวลา คือ **ช่วงที่ 1** ก่อนปี พ.ศ. 2515

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การตรวจสอบทางการเงิน เพื่อมุ่งตรวจพบความผิดพลาดและจับทุจริตของพนักงานและผู้ปฏิบัติงาน

ช่วงที่ 2 ระหว่างปี พ.ศ. 2515-2542

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การขยายการตรวจสอบกิจกรรมด้านอื่นๆ นอกเหนือจากด้านการเงิน เพื่อมุ่งประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และการให้ข้อเสนอแนะต่างๆ

ช่วงที่ 3 ระหว่างปี พ.ศ. 2542 จนถึงปัจจุบัน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การตรวจสอบ ประเมิน และให้คำปรึกษา เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดีขึ้น

จากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในตามที่กล่าวไว้ อาจจำแนกลักษณะของงานตรวจสอบภายในได้ 3 ลักษณะ คือ การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) การควบคุม (Control) และระบบการกำกับดูแล (Governance System)

ต่อไปจะกล่าวถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายในแต่ละประเภท และประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากงานตรวจสอบภายในดังกล่าว

2.2 ประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

2.2.1 การบริหารความเสี่ยง ลักษณะของงานตรวจสอบภายในประเภทการบริหารความเสี่ยงมี 2 อย่าง คือ