

แนวคิดใหม่ของการตรวจสอบ “ธรรมาภิบาล”

จากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ทำให้ผู้คนแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตัวในทางมิชอบมากขึ้น จึงทำให้มีการพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการ (Governance) ทั้งภาครัฐและเอกชน และเกิดแนวคิดใหม่ของการตรวจสอบที่เรียกกันว่าการตรวจสอบธรรมาภิบาล (Governance Audit) ขึ้น โดยที่พื้นฐานมาจากจริยธรรม ความยุติธรรม ความรับผิดชอบ ระบบการควบคุมภายใน ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวเป็นกิจกรรมที่ค้นหาความจริง เพื่อให้ได้คำตอบที่ต้องการถึงผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงว่าเป็นไปตามมาตรฐานหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกันกับการตรวจสอบด้านอื่น ๆ

และมีการให้ความหมายของการตรวจสอบธรรมาภิบาล กันอย่างหลากหลาย ซึ่งพอสรุปได้ว่าเป็น การสอบทาน และประเมินผลการปฏิบัติตามระบบขององค์กรว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล เพียงใด และกำหนดว่าธรรมาภิบาลควรมีองค์ประกอบ ดังนี้

1. มีบุคคลที่ต้องมีความประพฤติดีมีจริยธรรม เป็นผู้ยึดมั่นในหลักธรรมคำสอนทางศาสนา ชยันหมั่นเพียรพยายามอุทิศตนให้กับองค์กร
2. มีการบริหารจัดการที่ดี โดยมีกระบวนการทำงานเป็นทีม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการใช้ทรัพยากรมีประสิทธิภาพสูงสุด มีการกำหนดวัตถุประสงค์ จัดทำนโยบายที่เหมาะสม วางแผนอย่างรอบคอบ และยืดหยุ่นได้ กระบวนการตัดสินใจมีระเบียบแบบแผน และมีการบริหารความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม
3. มีการกำหนดโครงสร้างการควบคุมภายในดีประกอบด้วยอย่างน้อย 5 ลักษณะ ได้แก่ สภาพแวดล้อม ระบบบัญชี กระบวนการปฏิบัติการควบคุม การบริหารทรัพยากรบุคคล และการบริหารระบบข้อมูลทางการบริหาร
4. มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดี ได้แก่
 - 4.1 การจัดโครงสร้างของฝ่ายตรวจสอบภายใน ต้องกำหนดภารกิจ ขอบเขต แบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบ มอบหมายงาน และปฏิบัติงาน
 - 4.2 มีการจัดการบริหารด้านบุคคล เครื่องมือและอุปกรณ์การตรวจสอบ
 - 4.3 จัดทำแผนการตรวจสอบ โดยประเมินความเสี่ยง หากจุดอ่อนควบคุมภายใน กำหนดขอบเขต และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และกำหนดแนวการตรวจสอบที่เหมาะสม

4.4 มีการจัดทำรายงานเสนอฝ่ายบริหารทุกครั้งที่มีการตรวจสอบ โดยที่รายงานนั้นสามารถตอบวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ครบทุกข้อ มีการแนะนำวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมให้กับฝ่ายบริหารได้

และธรรมาภิบาลในแต่ละองค์กรที่จัดทำขึ้น ย่อมจะแตกต่างกันตามลักษณะและขนาดขององค์กร โดยมีการประกาศเป็นลายลักษณ์อักษร มีข้อกำหนดอย่างเพียงพอต่อการสร้างความเชื่อมั่น มีการปฏิบัติตามอย่างต่อเนื่อง มีความยืดหยุ่นปรับเปลี่ยนได้อย่างเหมาะสม มีการมอบหมายให้ผู้บริหารระดับสูงรับผิดชอบในการควบคุม และกำกับให้มีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่องโดยไม่หยุดยั้ง

ในการตรวจสอบธรรมาภิบาล ควรครอบคลุมในเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. การควบคุมทางการบริหาร : กระบวนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ของฝ่ายบริหารในการตัดสินใจ
2. การบริหารมาตรฐานคุณภาพ : การควบคุมมาตรฐานในการให้บริการ กระบวนการควบคุมกิจกรรมการตรวจสอบ
3. ความมีประสิทธิภาพของโครงสร้างการควบคุมภายใน :
 - 3.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม ได้แก่ ปรัชญาการบริหารงาน รูปแบบการทำงาน วิธีการบริหารบุคคล วิธีการควบคุมทางการบริหาร ฯลฯ
 - 3.2 ระบบบัญชี ได้แก่ กระบวนวิธีปฏิบัติบัญชี การบันทึกบัญชี การรายงานงบการเงิน
 - 3.3 กระบวนวิธีการควบคุม ได้แก่ นโยบาย การจัดองค์กร ระบบข้อมูลสารสนเทศ การป้องกันรักษาทรัพย์สิน ฯลฯ
4. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน : การดำเนินงานสำเร็จตามนโยบาย และวัตถุประสงค์ขององค์กรและสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายหรือเวลาได้
5. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน : รายงานทางการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับที่กำหนดไว้ มีความถูกต้อง
6. การดำเนินงานขององค์กรมีการปฏิบัติงานภายใต้กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องที่กำหนด
7. ความรับผิดชอบต่อสังคม : การให้บริการที่มีคุณภาพ การบริจาคเงินช่วยเหลือเพื่อการกุศลตามความเหมาะสมของฐานะทางการเงินขององค์กร ฯลฯ
8. การกำหนดกฎจรรยาบรรณขององค์กรให้บุคลากรยึดถือปฏิบัติ
9. การกำหนดสถานภาพของผู้ตรวจสอบในโครงสร้างการจัดองค์กรในลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะต้องมีการประกาศแต่งตั้ง

กำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้ชัดเจน และให้รับทราบกันโดยทั่วทั้งองค์กรและไม่ว่าจะตรวจสอบประเภทใดก็ตาม ปัจจัยที่ทำให้การตรวจสอบประสบความสำเร็จ ได้รับความเชื่อถือและการยอมรับ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ อัตรากำลังที่เพียงพอในการปฏิบัติงาน งบประมาณเพียงพอในการดำเนินการ แผนการตรวจสอบ การบริหารงานตรวจสอบ การสนับสนุนจากผู้บริหาร การมีมาตรฐานและคุณภาพของผู้ตรวจสอบและการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ แต่ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จของการตรวจสอบธรรมชาติ คือ สถานภาพของผู้ตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีมาตรฐานควรจะประกอบไปด้วย

1. มาตรฐานทั่วไป : ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความชำนาญในการตรวจสอบ ความเป็นอิสระ และปฏิบัติงานอย่างมีทักษะ ซื่อตรง และเอาใจใส่การตรวจสอบ
2. มาตรฐานการปฏิบัติงาน : ต้องมีการวางแผนก่อนการปฏิบัติงาน โดยการประชุมปรึกษาหารือ ประเมินความเสี่ยงทุกครั้งไป และควรผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการบริหารระดับสูง ประเมินระบบควบคุมภายใน การให้ความสำคัญกับผู้รับการตรวจในการประสานงาน การบริหารทรัพยากรที่มีอยู่ในการตรวจสอบ
3. มาตรฐานการรายงาน : ในการปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ละครั้งเสร็จสิ้นลงต้องออกรายงานทันที โดยที่จัดทำรายงานให้มีความถูกต้อง ชัดเจน กระชับ สร้างสรรค์ และทันเวลา ทั้งนี้ ต้องระบุถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขตการตรวจสอบ และบทสรุปมีความเห็น ข้อเสนอแนะ และมาตรการปรับปรุงแก้ไข หากตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ขององค์กร ผู้ตรวจสอบต้องเปิดเผย พร้อมทั้ง สาเหตุและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น
4. มาตรฐานการติดตามตรวจสอบ : ผู้เกี่ยวข้องได้ปฏิบัติตามที่ผู้บริหารได้สั่งการเป็นลายลักษณ์อักษรแล้วหรือไม่ประการใด รวมทั้งผลกระทบที่เกิดขึ้นภายหลัง
5. มาตรฐานการให้ประกันคุณภาพตนเอง : โดยมีระบบการสอบทาน ประเมินคุณภาพกิจกรรมการตรวจสอบ และรายงานต่อผู้บริหารทุก ๆ รอบ หนึ่งปี รวมทั้งควรจัดให้มีการประกันคุณภาพจากภายนอกทุก 3 ปี

6. มาตรฐานจริยธรรม : โดยให้คำมั่นเรื่องจริยธรรมต่อองค์กรไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบโดยทั่วกัน มีการแยกแยะว่าอะไรเป็นเรื่องกฎหมาย ผิดศีลธรรม มีการถือปฏิบัติตามกฎจริยธรรมแห่งวิชาชีพอย่างเคร่งครัดให้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

ขั้นตอนการปฏิบัติการตรวจสอบธรรมาภิบาล

1. กำหนดวัตถุประสงค์เพื่อทราบทิศทางของการตรวจสอบว่าธรรมาภิบาลขององค์กรมีความน่าเชื่อถือหรือไม่ มีจุดอ่อน และส่งผลกระทบต่อเพียงใด มีความสอดคล้องกับกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่ วัตถุประสงค์ของธรรมาภิบาลที่ตั้งขึ้นสามารถปฏิบัติได้บรรลุผลหรือไม่ แลควรมีการพิจารณาถึงขอบเขตการปฏิบัติตามธรรมาภิบาลขององค์กรได้กำหนดไว้
2. วางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเก็บรวบรวมข้อเท็จจริง เอกสาร หลักฐานที่เป็นปัจจุบัน ข้อมูลนโยบาย กระบวนการ วิธีปฏิบัติงาน กฎระเบียบองค์กร รายงานทางการเงิน และเอกสารภายในองค์กรที่เกี่ยวข้องกับธรรมาภิบาล รวมทั้ง สอบทานและศึกษารายละเอียดในแฟ้มตรวจสอบถาวร โดยเฉพาะในหมวดการรักษาความลับ (Confidential Section) (ถ้ามี) และสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูงขององค์กร และหัวหน้าสายงานระดับผู้อำนวยการต่าง ๆ เพื่อทราบปัญหาสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในธรรมาภิบาลขององค์กร วิเคราะห์ และทดสอบงบการเงินและรายงานทางการเงินถึงความมีประสิทธิภาพขององค์กร เช่น การไหลเวียนของเงินสด (Cash Flow)
3. สอบทานและประเมินผลการปฏิบัติตามหลักธรรมาภิบาล โดยใช้เทคนิคสอบถาม (สัมภาษณ์แบบสอบถามบุคคลที่เกี่ยวข้อง) สังเกต (Surprise Visit ฝึ่่าสังเกตการณ์ปฏิบัติจริง) ทดสอบ(สุ่มทางสถิติ แบบธรรมดา) สอบทานเอกสารหลักฐานการปฏิบัติการตามระบบที่กำหนด วิเคราะห์ (เชิงปริมาณ เชิงคุณภาพ) วิจัย (วิจัยการดำเนินงาน ความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่มีต่อองค์กร) ประเมินผล (จุดอ่อน ความเสี่ยงที่สำคัญ) ผลกระทบที่เกิดขึ้น
4. ประชุมปรึกษาหารือร่วมกับผู้บริหารระดับสูงในฝ่ายบริหารหลาย ๆ ฝ่ายงานเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ และผลประโยชน์ขององค์กรจากธรรมาภิบาลที่ได้กำหนดไว้โดยพิมพ์รายงานแจกจ่ายล่วงหน้าในผลการตรวจสอบ เพื่อสนับสนุนข้อเสนอแนะผลการตรวจสอบ
5. จัดทำรายงานการตรวจสอบธรรมาภิบาล ที่มีความถูกต้อง เป็นรูปธรรม ชัดเจน กระชับ สมบูรณ์ สร้างสรรค์ เป็นปัจจุบัน เป็นไปได้ และเชื่อถือได้ และรายงานต้องแสดงถึงผลการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ครบถ้วน เมื่อประเมินผลออกมาแล้ว ธรรมาภิบาลขององค์กรที่เป็นอยู่ในปัจจุบันสามารถ

ยอมรับได้หรือไม่ ในรูปแบบใดไว้ด้วย และผู้ตรวจสอบต้องบรรยายและพรรณนาความรายละเอียดของกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบให้มากขึ้น ซึ่งประเด็นที่ฝ่ายบริหารจะต้องแก้ไขปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงในเรื่องที่เป็นปัญหาของข้อมูลการตรวจสอบ ควรมีเนื้อหาและเอกสารประกอบความชัดเจน โดยมีคำชี้แนะวิธีปฏิบัติให้เข้าใจอย่างชัดเจน ทุกข้อความจะต้องไม่ให้เป็นสองนัย และควรเน้นความสำคัญที่บทสรุปผลการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยไม่ควรเกิน 2 หน้า ซึ่งควรประกอบด้วยสถานการณ์ที่นำมาซึ่งผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อความเชื่อมั่นในธรรมาภิบาลขององค์กร

และในการตรวจสอบธรรมาภิบาลนี้ อาจสร้างความเชื่อมั่นได้ในระดับหนึ่งขององค์กร หากให้ความสำคัญโดยจัดให้มีการตรวจสอบและประเมินอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง.....

ทำยนี้.....เราหวังเป็นอย่างยิ่งว่า แนวคิดใหม่ที่ได้นำเสนอให้ทราบนี้.....ผู้อ่านทุกท่านคงสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานไม่มากนักน้อย.....อย่างไรก็ดี ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในรายละเอียดต่อไป.....