

# ความเป็นอิสระในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

## Autonomy of Internal Auditor of Local Administration Organizations

แพรววนิต มณีรัตน์<sup>1\*</sup>, พีรสิทธิ์ คำนวนศิลป์<sup>2</sup>

**Phraeowanit Mnirot, Peerasit Kamnuansilapa**

<sup>1</sup>นักศึกษาลัทธิรัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชาการปกครองท้องถิ่น วิทยาลัยการ  
ปกครองท้องถิ่น มหาวิทยาลัยขอนแก่น, <sup>2</sup>รองศาสตราจารย์ วิทยาลัยการปกครองท้องถิ่น  
มหาวิทยาลัยขอนแก่น

### Abstract

This research had the objective to assess the autonomy of the internal auditor of local administrative organizations (LAO) in Surat Thani Province. Data were collected by asking the internal auditors to assess their level of autonomy in comparison with legal specifications for LAO (2002). The results are as follows:

The internal auditors lack independence in fulfilling their functions since they have to follow the directives of their immediate superiors. They have to submit their audit reports directly to their immediate superiors. Thus, there are multiple instances of external interference by senior administrators with the activities of the internal auditor, direct and indirect. In addition, senior administrators have a tendency to assign non-relevant tasks to the internal auditors, and this impedes the ability of the auditors to fully assess expenditures and procurement of the LAO. In some cases, senior administrators issue verbal directives to the auditors to modify the internal audit report. This inhibits the ability of the auditors to report on the deficiencies they have found. The end result is the appointment of ad hoc inspection officials who white-wash the performance of the LAO.

**Keywords:** *Autonomy, internal Auditor, Administration Organizations*

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินความเป็นอิสระในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ทำการศึกษาโดยให้ผู้ตรวจสอบภายในประเมินความเป็นอิสระในการทำงานของตนเองตามแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ตามระเบียบกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2545 ผลการประเมินตนเองเพื่อนำมาวิเคราะห์ ซึ่งให้เห็นว่า

ผู้ตรวจสอบภายในยังขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ เนื่องจากการทำงานของตนต้องทำตามคำสั่งของผู้บริหารสูงสุด และรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหารสูงสุดโดยตรง ทำให้บ่อยครั้งที่ผู้ตรวจสอบภายในประสบกับ

การถูกแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อมจากผู้บริหาร บ่อยครั้งผู้บริหารมักจะมีการมอบหมายงานอื่นๆ ให้ผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ส่งผลให้ไม่สามารถทำงานด้านการตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน และการจัดซื้อจัดหาพัสดุ ภารกิจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ บางครั้งมีการสั่งการด้วยวาจาให้แก่ข้าราชการการตรวจสอบที่เป็นสาระสำคัญทำให้ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจัดทำรายงานข้อบกพร่องที่ตรวจพบ การแทรกแซงโดยทางอ้อมคือผู้บริหารกำหนดให้หรือให้เลือกรุ่นตรวจสอบรายการที่ไม่มีข้อบกพร่องหรือมีข้อบกพร่องน้อยที่สุด

คำสำคัญ: ความเป็นอิสระ, ผู้ตรวจสอบภายใน, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

### บทนำ

ปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นองค์กรที่กำลังถูกจับตามองจากสังคมภายนอกในแง่ของความโปร่งใส การทุจริตประพฤติมิชอบอันเนื่องมาจากมีความเป็นอิสระในเรื่องของการใช้ทรัพยากรและการบริหารงบประมาณ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงต้องมีแนวทางในการป้องกันการทุจริตประพฤติมิชอบ ก็จะต้องมีระบบการตรวจสอบที่ดี ซึ่งระบบการตรวจสอบ มี 2 ระบบ คือการตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายนอก การตรวจสอบภายในจึงเป็นเครื่องมือหรือผู้ช่วยของผู้บริหาร ในการที่จะติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานของส่วนงานต่างๆ ในหน่วยงานและเสนอแนะแนวทางหรือมาตรการที่จะช่วยให้ผลการดำเนินงานมีความโปร่งใส ป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบ เพื่อให้บรรลุผลตามเจตนารมณ์ของหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

เท่าที่ผ่านมา พบว่าถึงแม้้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะกำหนดให้มีระบบการตรวจสอบภายใน แต่ก็ยังมีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องและมีข่าวการทุจริตและประพฤติมิชอบเกิดขึ้นอยู่เสมอดังจะเห็นจากสถิติ การทุจริตในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่สำนักงานป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ได้รวบรวมสถิติการกล่าวหาเจ้าหน้าที่ของรัฐในสังกัด องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นว่ากระทำการทุจริตตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2543-2550 รวม 8 ปี พบว่าบุคลากรขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หมายถึง ผู้บริหารท้องถิ่น สมาชิกสภาท้องถิ่น พนักงานท้องถิ่น ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต รวมทั้งสิ้น 5,508 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 9,467 ราย ดังนี้ องค์กรบริหารส่วนจังหวัด ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 283 เรื่อง คือ องค์กรบริหารส่วนตำบล ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 3,235 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 5,778 ราย เทศบาล ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 1,705 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 2,766 ราย องค์กรบริหารส่วนจังหวัด ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 283 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 441 ราย กรุงเทพมหานคร ถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 273 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 442 ราย และเมืองพัทยาถูกกล่าวหาว่ากระทำการทุจริต 12 เรื่อง มีผู้ถูกกล่าวหา 40 ราย (โกวิทย์ พวงงาม, ม.ป.ป.)

จากข้อมูลดังกล่าว ชี้ให้เห็นว่า ระบบการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังไม่ดีพอ ซึ่งอาจจะเกิดจากสาเหตุของกระบวนการตรวจสอบภายในไม่มีประสิทธิภาพ หรือผู้ตรวจสอบภายในไม่มีอิสระในการตรวจสอบ จากเหตุผลและความสำคัญดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนี้ ผู้ศึกษาจึงได้เล็งเห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องศึกษามาคำตอบว่า ทำไมการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจึงไม่ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อประเมินความเป็นอิสระในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

### แนวคิด ทฤษฎี

ความเป็นอิสระในการตรวจสอบนั้นถือเป็นเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด และกรมบัญชีกลางได้จัดทำแนวปฏิบัติในการตรวจสอบภายใน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ โดยกำหนดความรับผิดชอบและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ให้เป็นไปในลักษณะของงานสนับสนุน ไม่ควรมีอำนาจสั่งการหรือมีอำนาจบริหารในสายงานที่ตรวจสอบ และต้องมีความเป็นอิสระในกิจกรรมที่ตนตรวจสอบ ทั้งในด้านการปฏิบัติงานและทัศนคติซึ่งความเป็นอิสระมีองค์ประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน ได้แก่

1. สถานภาพในองค์กรของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด เพื่อที่จะสามารถปฏิบัติงานได้ในขอบเขตที่กว้าง และเพื่อให้ข้อตรวจพบ ข้อเสนอแนะต่าง ๆ จะได้รับการพิจารณาสั่งการให้บังเกิดผลได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ

การกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีอิสระในการตรวจสอบ และทำให้สามารถเข้าถึงเอกสาร หลักฐาน และทรัพยากรต่างๆ รวมทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ต้องได้รับการตรวจสอบ

2. ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรเข้าไปมีส่วนได้เสีย หรือส่วนร่วมในการปฏิบัติงานขององค์กร ในกิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องตรวจสอบหรือประเมินผล ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระทั้งในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็นในการตรวจสอบ ดังนั้น จึงไม่ควรเป็นกรรมการในคณะกรรมการใดๆ ขององค์กร หรือหน่วยงานในสังกัดอันมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็น

พรพรม พรหมพิจารณ์ (2555) ประธานชมรมผู้ตรวจสอบภายในท้องถิ่น ได้แสดงความคิดเห็นในเรื่องของการตรวจสอบภายในท้องถิ่นว่า มี 4 ประการ คือ 1) ปัญหาการไม่มีศักยภาพหรืออำนาจเพียงพอที่จะเข้าตรวจสอบได้เต็มที่หรือไม่เป็นไปตามหลักของระเบียบกฎหมายทางปกครอง 2) ปัญหาการไม่ได้รับการสนับสนุนจากผู้กำกับดูแลในการส่งเสริมความรู้ 3) ปัญหาการที่ผู้ตรวจสอบภายใน จะต้องปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ตนจะต้องตรวจสอบ 4) ปัญหาการขาดเสรีภาพในการทำหน้าที่ตรวจสอบ หรือการขาดความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในทุกๆ ด้าน

จากปัญหาการตรวจสอบภายในที่กล่าวมาทำให้ข้าพเจ้าสนใจที่ศึกษาเรื่องของการตรวจสอบภายในในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

### วิธีวิจัย

1. กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา ได้แก่ ผู้ดำรงตำแหน่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในองค์การบริหารส่วนตำบล เทศบาล และองค์การบริหารส่วนจังหวัด ในจังหวัดสุราษฎร์ธานี องค์กรละ 1 คน จำนวน 9 องค์กร รวมทั้งสิ้น 9 คน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือแบบประเมินตนเองของผู้ตรวจสอบภายใน โดยอาศัยกฎหมาย กรอบแนวคิด ทฤษฎี จากหน่วยงานต่างๆ ทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน องค์กรต่างๆ ประกอบด้วย หนังสือทางวิชาการ บทความ

ทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ รายงานการวิจัย จุลสาร นิตยสาร รวมทั้งสื่ออินเทอร์เน็ตที่เกี่ยวข้อง เป็นกรอบในการกำหนดประเด็นคำถาม

### 3. วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ แนวคิด ทฤษฎี จะเป็นข้อความแบบบรรยาย และสรุปผลการวิเคราะห์

#### ผลการศึกษา

จากการประเมินความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน จังหวัดสุราษฎร์ธานี จำนวน 9 แห่ง พบว่า เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ตกเป็นตัวอย่างยังขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ เนื่องจากในการทำงานต้องปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บริหารสูงสุด และรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหารสูงสุดโดยตรง ทำให้บ่อยครั้งผู้บริหารสูงสุดสามารถเข้ามาแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม บ่อยครั้งผู้บริหารมักจะมีการมอบหมายงานอื่นๆ ให้ผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถทำงานด้านการตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน และการจัดซื้อจัดหาพัสดุ ครุภัณฑ์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้อย่างเป็นอิสระ บางครั้งมีการสั่งการด้วยวาจาให้แก่ข้าราชการการตรวจสอบที่เป็นสาระสำคัญทำให้ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจัดทำรายงานข้อบกพร่องที่ตรวจพบ และการแทรกแซงโดยทางอ้อมคือผู้บริหารกำหนดให้หรือให้เลือกผู้ตรวจราชการที่ไม่มีข้อบกพร่องหรือมีข้อบกพร่องน้อยที่สุด

จากสภาพการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบที่ขาดความเป็นอิสระในการตรวจสอบ สามารถดูได้จาก การปฏิบัติหน้าที่ตามแนวทางที่กำหนดไว้ 6 ด้าน คือ

1. การปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบข้อมูลความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลตัวเลขต่างๆ ทางด้านการเงินการบัญชีและด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การเงิน การพัสดุ และทรัพย์สิน 2) การปฏิบัติหน้าที่ด้านตรวจสอบผลการดำเนินงาน ประเมินผลการปฏิบัติ เสนอแนะวิธีการแก้ไขปรับปรุง เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล 3) การปฏิบัติหน้าที่ด้านการติดตามผลการตรวจสอบ การติดตามผลการตรวจสอบ 4) การได้รับมอบหมายให้ไปรักษาการในตำแหน่งอื่น หรือแต่งตั้งให้ปฏิบัติหน้าที่อื่น 5) การตรวจพบข้อบกพร่องในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจการรายงานผลการตรวจสอบ

6) การปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน และการรายงานผลการตรวจสอบประสบปัญหาเกี่ยวกับความก้าวหน้าในหน้าที่ราชการ กระทั่งกับการเลื่อนขั้นเลื่อนเงินเดือน

การวิเคราะห์ความเป็นอิสระในการทำงานแต่ละด้าน ได้ข้อค้นพบ ดังนี้

1. การปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบข้อมูลความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลตัวเลขต่างๆ ทางด้านการเงินการบัญชีและด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การเงิน การพัสดุ และทรัพย์สิน พบว่าผู้ตรวจสอบภายในมีการตรวจสอบ มีการวางแผนการตรวจสอบประจำปีและตรวจสอบตามแผนที่วางไว้ แต่ไม่ได้ตรวจทุกเรื่องของหน่วยรับตรวจ โดยมีการสุ่มตรวจเพียงบางเรื่องเท่านั้นและเป็นการตรวจจากฎีกาเป็นหลักใหญ่ แล้วใช้การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบ พร้อมสังเกตการปฏิบัติงาน มีการตรวจสอบเอกสารในใบสำคัญต่างๆ ว่าถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ การสอบขยันอด ตรวจสอบผ่านรายการ ตรวจสอบบัญชีย่อย และทะเบียน การคำนวณ แต่ไม่มีการตรวจนับและพิสูจน์ความมีตัวตนของทรัพย์สินที่ได้มา ไม่มีการตรวจสอบ

เชิงวิเคราะห์ ซึ่งเป็นวิธีการวิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อมูลที่เป็นตัวเลข ไม่ได้นำหลักการในการสุ่มตัวอย่างมาใช้ ทำให้ไม่ได้รับตัวอย่างที่ดีในการซึ่งถูกแทรกแซงโดยทางอ้อมจากผู้บริหารกำหนดให้หรือให้เลือกสุ่มตรวจรายการที่ไม่มีข้อบกพร่องหรือมีข้อบกพร่องน้อยที่สุดตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบภายในบางท่านก็ไม่ได้ดำเนินการตรวจสอบเนื่องจากเป็นเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการบรรจุใหม่ยังไม่มีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์และความชำนาญในการตรวจสอบ และบางท่านก็ตรวจสอบได้ไม่เต็มที่โดยให้เนื่องจากได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่อื่นๆ ให้รับผิดชอบซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบ

2. การปฏิบัติหน้าที่ด้านตรวจสอบผลการดำเนินงาน ประเมินผลการปฏิบัติ เสนอแนะวิธีการ แก้ไขปรับปรุง เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การปฏิบัติงานตรวจสอบผลการดำเนินงานตามแผนงานโครงการ คือการสอบทานและรวบรวมข้อมูล เพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และนำเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเสนอให้ผู้บริหารรับทราบเพื่อประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารในการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จากการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในไม่ได้ดำเนินการตรวจสอบผลการดำเนินงาน ประเมินผลการปฏิบัติ เสนอแนะวิธีการ แก้ไขปรับปรุง ให้ผู้บริหารทราบเพื่อปรับปรุงแก้ไข เนื่องจากไม่มีเวลาในการปฏิบัติงานโดยได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่อื่นๆ ให้รับผิดชอบซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ทำให้ไม่สามารถทำงานด้านการตรวจสอบผลการดำเนินงานอย่างเต็มที่

3. การปฏิบัติหน้าที่ด้านการติดตามผลการตรวจสอบ การติดตามผลการตรวจสอบ เป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้เสนอรายงานผลการปฏิบัติงานต่อผู้บริหารระดับสูง (นายก อบต) แล้วจะต้องติดตามผลว่า ผู้บริหารระดับสูง ได้สั่งการหรือไม่ประการใด และหากสั่งการแล้ว หน่วยรับตรวจ ได้ดำเนินการตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้บริหารสั่งการหรือไม่ หากผู้บริหารที่ได้รับทราบแล้วมิได้สั่งการแก้ไขตามข้อเสนอแนะ แสดงว่าผู้บริหารยอมรับความเสี่ยงหากเกิดความเสียหายขึ้นในอนาคต จากการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในมีการติดตามผลการตรวจสอบว่าได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ให้ไว้ โดยไม่ได้กำหนดวิธีการติดตามผลการตรวจสอบและระยะเวลาที่เหมาะสมในการติดตามผลการตรวจสอบ และไม่มีการประเมินประสิทธิภาพการติดตามผล รวมทั้งไม่ได้มีส่วนร่วมในการแก้ไขปัญหาจุดอ่อน และข้อบกพร่องต่างๆ รวมทั้งหาวิธีการป้องกันความผิดพลาดของเอกสาร หลักฐาน กฎ ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องมาช่วยสนับสนุนหน่วยรับตรวจเนื่องจากไม่มีเวลาในการปฏิบัติงานโดยได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่อื่นๆ ให้รับผิดชอบซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบทำให้ไม่สามารถทำงานด้านการติดตามผลการตรวจสอบอย่างเต็มที่

4. การได้รับมอบหมายให้ไปรักษาการในตำแหน่งอื่น หรือแต่งตั้งให้ปฏิบัติหน้าที่อื่น ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2545 ได้กำหนดให้หน่วยรับตรวจ (หมายถึงรวมถึงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) นำแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในทำระเบียบไปใช้ เพื่อให้การตรวจภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตามแนวทางปฏิบัติที่ 3 กำหนดให้ผู้ปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานเต็มเวลาและไม่ควรไปช่วยปฏิบัติงานอื่นที่ไม่ใช่งานที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน และระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการตรวจสอบ

ภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ.2545 ข้อ 6 (7) แนวทางการตรวจสอบภายใน การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและการเสนอความเห็นในการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระ แต่มาตรฐานกำหนดตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน กำหนดให้ปฏิบัติงานตรวจสอบการปฏิบัติงานต่างๆ ในด้านงบประมาณ บัญชีและพัสดุ และปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่ได้รับมอบหมาย จากการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่อื่น ควบคู่ไปกับงานตรวจสอบ อาทิเช่น ได้รับมอบหมายให้ จัดวางระบบการควบคุมภายใน และจัดทำและประเมินผลการควบคุมภายในแทนส่วนงานย่อย (สำนัก/กอง) ได้รับมอบหมายให้จัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี แทนเจ้าหน้าที่งบประมาณ ได้รับมอบหมายให้ช่วยจัดทำแผนการจัดหาพัสดุ แผนการใช้จ่ายเงินของหน่วยงาน ได้รับมอบหมายให้จัดทำฎีกาประกอบการเบิกจ่ายและตรวจฎีกาก่อนมีการเบิกจ่ายเงิน ของหน่วยงาน ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่ ตำแหน่งเจ้าหน้าที่ธุรการได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติหน้าที่ในโครงการและกิจกรรมต่างๆ ตามนโยบายของผู้บริหาร การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องของการได้รับมอบหมายให้ไปปฏิบัติหน้าที่อื่นหรือได้รับการแต่งตั้งให้ปฏิบัติหน้าที่อื่นซึ่งเป็นงานที่ไม่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ส่งผลให้ไม่สามารถทำงานด้านการตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน และการจัดซื้อจัดหาพัสดุ ครุภัณฑ์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้อย่างเต็มที่ บางครั้งมีการสั่งการด้วยวาจาให้แก่ข้าราชการการตรวจสอบที่เป็นสาระสำคัญทำให้ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจัดทำรายงานข้อบกพร่องที่ตรวจพบ

5. การตรวจพบข้อบกพร่องในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ การรายงานผลการตรวจสอบ การยอมรับข้อบกพร่องและแก้ไขปรับปรุง เมื่อเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำกระดาษทำการ เอกสาร หลักฐาน ที่รวบรวมได้ เช่น การตรวจพบข้อบกพร่องซึ่งควรมีหลักฐานในการตรวจสอบ ซึ่งควรมี คุณสมบัติ 4 ประการ คือ ความเพียงพอ ความเชื่อถือได้และจัดหามาได้ ความเกี่ยวข้อง และความมีประโยชน์ ซึ่งต้องสรุปข้อตรวจพบให้ครบองค์ประกอบ ซึ่งให้เห็นข้อเท็จจริงว่า ตรวจสอบพบอะไร สภาพที่เกิดขึ้นอย่างไร สิ่งที่ตรวจพบต่างจากข้อกำหนด กฎหมาย หรือสิ่งที่ควรจะเป็นอย่างไร มีผลอย่างไรทำไมจึงเกิดขึ้นได้ และจะแก้ไขได้อย่างไร จากการศึกษาพบว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในพบข้อบกพร่อง อาทิเช่น มีการเบิกจ่ายเงินเกินสิทธิ์ กรณีค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ การเบิกจ่ายเบี้ยยังชีพ มีการเบิกจ่ายเบี้ยยังชีพให้กับผู้มีสิทธิ์ซึ่งได้เสียชีวิตไปแล้ว การเบิกจ่ายเงินอุดหนุน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีการเบิกจ่ายเงินอุดหนุนไปแล้ว ไม่ได้ติดตามและประเมินผลการดำเนินงาน ไม่ได้ดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของโครงการ และไม่รายงานผลการดำเนินโครงการให้ทราบ การเบิกจ่ายเงิน หน้าที่การเบิกจ่ายเงินลงรายการไม่ครบถ้วน เช่น ไม่มีเลขที่ผู้เบิก ไม่มีเลขที่คลังรับ และเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบลงลายมือชื่อไม่ครบถ้วน การโอนงบประมาณ มีการโอนเพิ่ม โอนลด และแก้ไขงบประมาณรายจ่ายระหว่างหมวดรายจ่ายในแผนงานเดียวกันหรือต่างแผนงานบ่อยครั้ง แสดงถึงจุดอ่อนของการจัดทำงบประมาณและการบริหารงบประมาณ การ เบิกจ่ายเงินล่าช้า กรณีการซื้อ เช่าทรัพย์สิน หรือจ้างทำของ โดยหน่วยงานผู้เบิกดำเนินการวางฎีกาและเบิกจ่ายล่าช้า เกินกว่าที่ระเบียบกำหนดไว้ การมอบอำนาจ หนังสือมอบอำนาจ ดิฉากรแสดงมติแต่ไม่ชี้คร่อม และประทับตราวันที่ และเมื่อพบข้อบกพร่องที่ จะให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องเหล่านั้นก่อน แล้วจึงจะออกรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งมองในเรื่องของความคุ้นเคย ความสัมพันธ์ส่วนตัวและเป็นการช่วยเหลือซึ่งกันและกัน การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่ตรวจสอบข้อบกพร่องซึ่งเน้นการตรวจกรณีการเบิกจ่ายเท่านั้น ไม่ครอบคลุมในทุกๆด้านและก่อนที่จะออกรายงาน

ผลการตรวจสอบก็จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องให้เรียบร้อย ถึงจะออกรายงานผลการตรวจสอบ บางครั้งมีการสั่งการด้วยวาจาให้แก้ไขรายการการตรวจสอบที่เป็นสาระสำคัญทำให้ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจัดทำรายงานข้อบกพร่องที่ตรวจพบ และมีการการแทรกแซงโดยผู้บริหารกำหนดให้หรือให้เลือกผู้ตรวจรายการที่ไม่มีข้อบกพร่องหรือมีข้อบกพร่องน้อยที่สุด

6. การปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน และการรายงานผลการตรวจสอบประสบปัญหาเกี่ยวกับความก้าวหน้าในหน้าที่ราชการ กระทั่งการเลื่อนขั้นเลื่อนเงินเดือน จากการศึกษา พบว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในคิดว่าการรายงานผลการตรวจสอบไม่มีผลกระทบกับการเลื่อนขั้นเลื่อนเงินเดือน เนื่องจากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในเลือกวางแผนการตรวจสอบและจะสุ่มตรวจโครงการที่คิดว่าจะไม่มีผลกระทบต่อผู้บริหารและเพื่อนร่วมงาน และเมื่อมีข้อตรวจพบก็จะให้แก้ไขปรับปรุงให้ถูกต้อง และไม่ออกรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในมองว่าเป็นการช่วยเหลือซึ่งกันและกันมองในเรื่องของความคุ้นเคย ความเกรงใจ และความสัมพันธ์ส่วนตัว จึงไม่มีผลกระทบต่อการเลื่อนขั้นเลื่อนเงินเดือน แต่อยากจะทำโอนย้ายเปลี่ยนสายงานไปอยู่ในตำแหน่งอื่น เนื่องจากขาดความรู้และประสบการณ์เฉพาะด้าน ขาดความชำนาญในวิธีการ ขาดความน่าเชื่อถือในด้านของความรู้ความสามารถประกอบกับไม่ได้รับการฝึกอบรมใน และพบว่าปัญหาด้านโครงสร้างเป็นปัญหาที่สำคัญ คือการกำหนดตำแหน่งของหน่วยตรวจสอบภายในให้ขึ้นตรงต่อปลัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (ในฐานะผู้บริหารประจำ) ซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยซึ่งต่ำกว่า สำนัก/กอง ต่างๆ และตำแหน่งของผู้ตรวจสอบภายในไม่เท่าเทียมกับตำแหน่งของหัวหน้าหน่วยรับตรวจ ซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในมองว่าไม่มีความก้าวหน้าในหน้าที่ราชการ

จากข้อค้นพบดังกล่าวใน 6 มิติ ที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้เราทราบว่าความสำเร็จของหน้าที่ตรวจสอบภายในนั้นพึ่งพาคำว่า ความเป็นอิสระ คือสามารถตรวจสอบอย่างเป็นอิสระและรายงานผลได้อย่างเป็นอิสระ ผู้ตรวจสอบภายในที่มีอิสระก็คือบุคคลที่สามารถตรวจสอบได้ในทุกๆ เรื่อง ได้อย่างเต็มที่โดยไม่ต้องคำนึงว่าใครเป็นผู้รับผิดชอบดูแลในจุดๆ นั้น และผู้บริหารก็คือบุคคลที่จะต้องทำให้ระบบการตรวจสอบเกิดความโปร่งใสและเป็นประโยชน์ต่อองค์กร แต่กลับพบว่า การกำหนดกรอบโครงสร้าง ที่กำหนดให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหารท้องถิ่นสูงสุดนั้น กลับทำให้ระบบการตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้

### อภิปรายผล

จากการวิเคราะห์ข้อมูลเรื่องความเป็นอิสระในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดสุราษฎร์ธานี จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ขาดอิสระในการทำงานเพื่อปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบ ทำให้ไม่สามารถที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายที่วางไว้ของการมีระบบการตรวจสอบที่ดี ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) มีความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ ปัญหาเช่นนี้ก็เกิดจากการบริหารงานของผู้บริหาร ที่ไม่สนับสนุนในเรื่องของความเป็นอิสระและเป็นกลาง ต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน ไม่ได้ให้ความสำคัญอย่างจริงจังกับการตรวจสอบเพียงแต่ทำตามเพราะเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ต้องมีตามกฎหมายหรือข้อบังคับตามนโยบายแห่งรัฐ เท่านั้น

ความเป็นอิสระของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน จะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ การให้อำนาจของรัฐ การกำกับดูแลของรัฐด้วย และรวมทั้งการออกกฎหมายคุ้มครองผู้ตรวจสอบภายในให้ไม่ต้องพึ่งพิงการประเมินจากผู้บริหารสูงสุดขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในความก้าวหน้าของชีวิตการทำงานของคน

ฉะนั้นความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน จะต้องเดินควบคู่ไปกับการเสริมสร้างความเป็นธรรมาภิบาลขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อบริหารทรัพยากรและบริหารงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นให้ เป็น ไปในแนวทางของการบริหารจัดการที่ดี สามารถตอบสนองความต้องการของประชาชนในท้องถิ่นตามเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และเป็นรากฐานที่สำคัญในการพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืนต่อไป

### ข้อเสนอแนะ

การที่จะทำให้การตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นไปอย่างอิสระ เป็นที่เชื่อถือของบุคคลต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กรนั้น เป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะใช้แนวทางโดยไม่ยึดหลักของกฎหมายเพียงอย่างเดียว จะต้องนำหลักธรรมาภิบาล (Good Governance) มาใช้เป็นแนวทางในการบริหารกิจการบ้านเมือง เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อมั่นว่า องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถบริหารทรัพยากรและงบประมาณ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นธรรม สุจริต โปร่งใส มีจิตสำนึกในความรับผิดชอบต่อสังคม ก่อให้เกิดประโยชน์สุขต่อประชาชน และผู้ที่ได้รับเลือกตั้งเข้ามาบริหารท้องถิ่นจะต้องตั้งใจเข้ามาบริหารงานเพื่อประโยชน์ของประชาชน ไม่ใช่เข้ามาเพียงเพื่อตักตวงผลประโยชน์แล้วก็จากไป

ทั้งนี้ประชาชน ผู้มีสิทธิ์เลือกตั้งจำเป็นที่จะต้องเข้ามามีส่วนร่วมในการแก้ปัญหาด้วยการให้ความสนใจ และเลือกบุคคลที่จะเข้ามาเป็นตัวแทนในทางการเมือง ทั้งการเมืองในระดับชาติและการเมืองในระดับท้องถิ่น โดยการเลือกบุคคลที่มีความรู้ มีความสามารถ เป็นคนดีมีคุณธรรม และซื่อสัตย์ เป็นที่ยอมรับ เข้ามาบริหารราชการแผ่นดิน บริหารท้องถิ่น ก็จะเป็นแนวทางที่จะป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริตคอร์รัปชันได้ ดังพระบรมราโชวาทของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ว่า “ในบ้านเมืองนั้น มีทั้งคนดีและคนไม่ดี ไม่มีใครที่จะทำให้ทุกคนเป็นคนดีได้ทั้งหมด การทำให้บ้านเมืองมีความปกติสุข เรียบร้อยจึงมิใช่การทำให้ทุกคนเป็นคนดี หากแต่อยู่ที่การส่งเสริมความดี ให้คนดีปกครองบ้านเมือง และคุมคนไม่ดี ไม่ให้มีอำนาจไม่ให้ก่อความเดือดร้อนวุ่นวายได้”

### บรรณานุกรม

โกวิท พวงงาม, 2549. การทุจริตคอร์รัปชันในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.

เข้าถึงจาก: <http://www.kpi.ac.th/kpith/pdf>. (ค้นวันที่ 24 มิถุนายน 2555)

ชไมพร มงคลวนิชยา. แนวปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น.

เข้าถึงจาก: [www.auditgrouplocal.com](http://www.auditgrouplocal.com). (ค้นวันที่ 17 มีนาคม 2556)

พรพรหม พรหมพิจารณ์. 2555. จุลสารตรวจสอบภายในท้องถิ่น.

เข้าถึงจาก: [www.auditgrouplocal.com](http://www.auditgrouplocal.com). (ค้นวันที่ 24 มิถุนายน 2555)

สำนักพัฒนาพฤตินิสัย, 2553. ความเป็นมาของธรรมาภิบาล. ส่วนส่งเสริมการศึกษา.

เข้าถึงจาก: <http://br.correct.go.th>. (ค้นวันที่ 17 มีนาคม 2556)