



INTERNAL AUDIT GONE WRONG

บทเรียนจากการทำผิดพลาดของผู้ตรวจสอบภายใน

“Integrity is the foundation of our profession; “

without it, our reports are just paper “



ในโลกของวิชาชีพตรวจสอบภายใน เรามักมีภาพลักษณ์ของผู้พิทักษ์ความถูกต้องที่เป็นแบบอย่าง ดังเช่นกรณีอันโด่งดังของ Cynthia Cooper รองประธานฝ่ายตรวจสอบภายในของ WorldCom ผู้ที่กล้าหาญในการเปิดโปงการทุจริตงบประมาณมหาศาล จนกลายเป็นตำนาน "ฮีโร่" ที่สร้างแรงบันดาลใจให้ผู้ตรวจสอบทั่วโลกยึดมั่นในความถูกต้องแม้ต้องเผชิญกับแรงกดดันมหาศาล

อย่างไรก็ตาม ท่ามกลางแสงสปอร์ตไลท์ที่ส่องไปยังความสำเร็จเหล่านั้น ยังมีมุมมืดที่น่ากังวลซึ่งมักถูกเก็บเงียบไว้ในรายงานที่ไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณะ ข้อมูลจากกรณีศึกษาทั่วโลกชี้ให้เห็นว่า ผู้ตรวจสอบบางรายกลับใช้ "ความไว้วางใจ" ที่ได้รับเป็นเครื่องมือในการแสวงหาผลประโยชน์เสียเอง ไม่ว่าจะเป็นการปกปิดความผิดพลาดเพื่อแลกกับความก้าวหน้า หรือการบิดเบือนข้อเท็จจริงเพื่อรักษาความสัมพันธ์กับฝ่ายบริหาร พฤติกรรมเหล่านี้เปรียบเสมือนรอยร้าวเล็กๆ บนเขื่อนที่แข็งแกร่ง ซึ่งหากปล่อยไว้นานนำไปสู่การพังทลายของระบบการกำกับดูแลองค์กร

เพราะในโลกการทำงานจริง แรงกดดันมักมาในรูปแบบที่ซับซ้อนและดู "สมเหตุสมผล" จนน่ากลัว บ่อยครั้งที่ผู้ตรวจสอบต้องเลือกระหว่าง "ความถูกต้อง" กับ "ความอยู่รอด" ในองค์กรที่มีวัฒนธรรมที่อึกซึ้ง (Toxic Culture) การเป็นผู้นำเสนอข่าวร้ายหรือการชี้จุดบกพร่องของระบบควบคุมอาจทำให้พวกเขาถูกโดดเดี่ยวหรือถูกกลั่นแกล้งได้ สภาวะเช่นนี้เองที่กลายเป็นบททดสอบความแข็งแกร่งของ "เข็มทิศทางจริยธรรม" ว่าจะยังคงเที่ยงตรงอยู่หรือไม่ เมื่อต้องเผชิญกับพายุแห่งการเมืองภายในองค์กร

บทความนี้จึงไม่ได้ถูกเขียนขึ้นเพื่อโจมตีวิชาชีพ Internal Audit แต่เพื่อเป็นกระจกเงาสะท้อนภาพความเป็นจริงที่อาจเกิดขึ้นได้กับทุกคน เราจะมาร่วมสำรวจกันว่า "Internal Audit Gone Wrong" มีลักษณะอย่างไร ปัจจัยอะไรที่ผลักดันให้ตัดสินใจผิดพลาด และที่สำคัญที่สุดคือ เราจะร่วมกันสร้าง "ปราชัยทางจริยธรรม" ที่เข้มแข็งพอจะปกป้องทั้งตัวเราและองค์กรจากความเสียหายในเรื่องนี้ได้หรือไม่

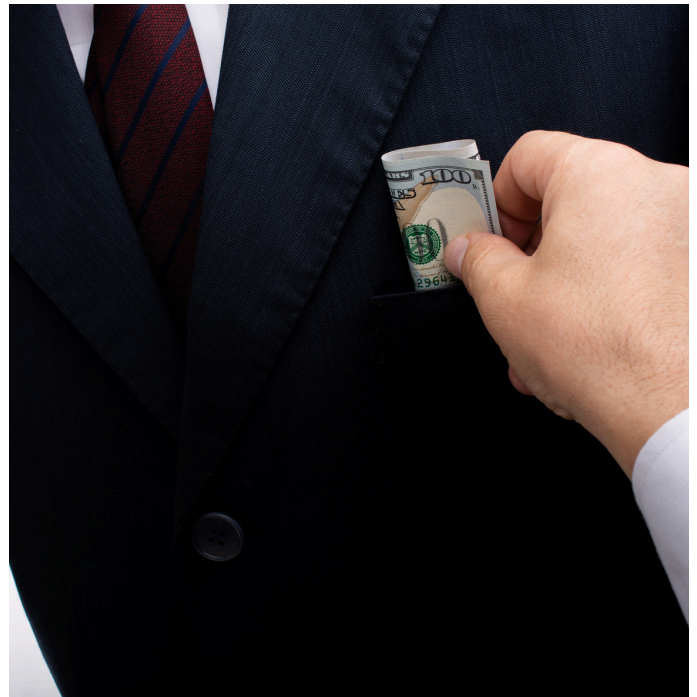
บทเรียนจากคดีทุจริตและพฤติกรรมผิดจรรยาบรรณทั่วโลก

"Who audits the auditors? Even the watchers need to be watched."

เพื่อให้เห็นภาพว่าความผิดพลาดของงานตรวจสอบภายในไม่ใช่เรื่องไกลตัว หรือเป็นเพียงทฤษฎีในตำรา ข้อมูลจากเหตุการณ์จริงทั่วโลกได้สะท้อนให้เห็นถึงพฤติกรรมที่นำไปสู่การเสื่อมเสียชื่อเสียงและบทลงโทษทางกฎหมายที่รุนแรง:

การเพิกเฉยต่อสัญญาณอันตรายและการปกปิดความผิด (อินเดีย, 2009):

อดีตหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในในระดับโลกของบริษัท Satyam Computer Services ถูกจับกุมและตั้งข้อหา "จงใจปกปิดความผิดปกติในการตรวจสอบ" ซึ่งมีความเชื่อมโยงโดยตรงกับการปลอมแปลงงบการเงินครั้งมหาศาลของบริษัท



การทุจริตเชิงนโยบายเพื่อเอื้อประโยชน์พวกพ้อง (แคนาดา, 2018):

อดีตผู้ตรวจสอบภายในของเมือง Windsor ถูกตัดสินจำคุกฐานฉ้อโกงผู้เสียหาย จากการยื่นใบแจ้งหนีปลอมสำหรับงานที่บริษัทที่ไม่มีอยู่จริง เพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ธุรกิจของตนเอง

การละเมิดความลับและการทำให้ข้อมูลรั่วไหล (สหราชอาณาจักร, 2015):

ผู้ตรวจสอบภายในของ Morrisons Supermarkets ถูกตัดสินจำคุกหลังจากนำข้อมูลเงินเดือนของพนักงานไปเผยแพร่ต่อสื่อมวลชนและเว็บไซต์ต่าง ๆ ซึ่งเป็นการละเมิดหลักการรักษาความลับอย่างร้ายแรง

การเรียกรับผลประโยชน์โดยตรง (ยูกันดา, 2021):

ผู้ตรวจสอบภายในในระดับสูงของภาครัฐได้ให้การรับสารภาพในข้อหาคอร์รัปชัน จากการเรียกรับและยอมรับเงินสินบนในการปฏิบัติหน้าที่

กรณีศึกษาเหล่านี้ไม่ได้เป็นเพียงข่าวสาร แต่เป็นเครื่องเตือนใจที่สำคัญว่า พฤติกรรมที่เบี่ยงเบนไปจากมาตรฐานจรรยาบรรณเพียงเล็กน้อย หรือการตัดสินใจที่ผิดพลาดเพื่อผลประโยชน์ชั่วคราว สามารถทำลายความเชื่อมั่นของวิชาชีพได้อย่างง่ายดาย

MISCONDUCT



แม้ว่าโดยหน้าที่แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่มีอำนาจอนุมัติการจ่ายเงินหรือเข้าถึงสินทรัพย์โดยตรงเหมือนฝ่ายปฏิบัติการ แต่ "ข้อมูล" และ "ความเชื่อถือ" ที่เราเข้าถึงได้นั้น คือเครื่องมือชั้นดีที่อาจถูกนำไปใช้ในทางที่ผิด หากผู้ตรวจสอบขาดเกราะป้องกันทางจริยธรรม โดยรูปแบบพฤติกรรมที่ไม่เหมาะสมที่พบได้บ่อยจากผลการสำรวจทั่วโลก มีดังนี้:

การแอบอ้างคุณสมบัติและวิชาชีพ:

การทุจริตเริ่มตั้งแต่ก้าวแรก เช่น การปลอมแปลงวุฒิการศึกษา หรือการแอบอ้างใบประกอบวิชาชีพ (เช่น CIA, CISA) เพื่อใช้เป็นทางลัดในการสมัครงาน การันตีค่าตอบแทนที่สูงขึ้น หรือการขอเลื่อนตำแหน่งโดยขาดคุณสมบัติที่แท้จริง

การทำกระดาษทำการ (Workpapers) เป็นเท็จ:

นี่คือหลุมพรางของผู้ตรวจสอบ โดยการปลอมแปลงเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบ ละเลยการสุ่มตัวอย่างตามเกณฑ์ที่กำหนด หรือจงใจมองข้ามข้อผิดพลาดที่พบเพียงเพื่อต้องการปิดงานให้จบตามกำหนดการ (Deadline) ซึ่งพฤติกรรมนี้ถือเป็นการทำลายความน่าเชื่อถือของรายงานการตรวจสอบอย่างรุนแรง

การใช้ข้อมูลความลับ (Inside Information) เพื่อประโยชน์ส่วนตน:

ด้วยสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลระดับกลยุทธ์ ผู้ตรวจสอบที่ขาดจรรยาบรรณอาจใช้ข้อมูลเหล่านั้นไปซึ่งความได้เปรียบทางธุรกิจ เช่น การซื้อขายหุ้นจากข้อมูลลงใน การกว้านซื้อที่ดินในทำเลที่บริษัทกำลังจะขยายสาขา หรือแม้แต่การนำข้อมูลส่วนบุคคลของพนักงานและลูกค้าไปใช้ผิดประเภท

การสูญเสียความเที่ยงธรรม (Loss of Objectivity):

เกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบพยายาม "แลกเปลี่ยน" ผลการตรวจสอบกับผลประโยชน์ส่วนตัว เช่น การเอาใจผู้บริหารเพื่อหวังตำแหน่งงานในอนาคต การขอรับสิทธิพิเศษ บัตรชมกีฬา หรือแม้แต่การฝากฝังเครือข่ายเข้าทำงานในหน่วยงานที่ตนกำลังตรวจสอบอยู่

"รายงานการตรวจสอบ" : เครื่องมือสื่อสารที่ถูกบิดเบือน

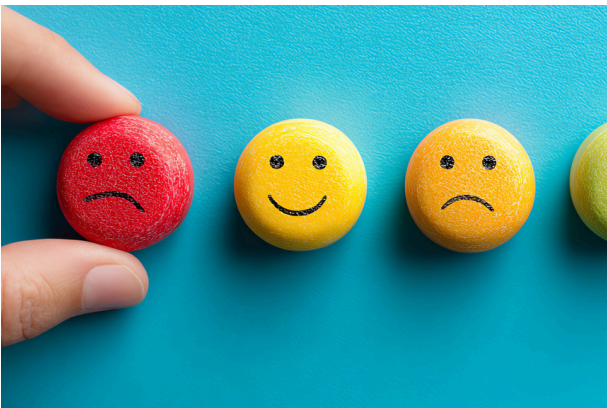
สิ่งที่เป็นอันตรายที่สุดคือการจงใจออก "รายงานเท็จ" ซึ่งเป็นช่องทางหลักที่ผู้ตรวจสอบใช้สื่อสารกับบอร์ดบริหาร พฤติกรรมที่พบคือการเขียนรายงานแบบ "เอาใจ" ผู้บริหาร ปรับแต่งโทนของเนื้อหาให้สอดคล้องกับสิ่งที่ฝ่ายบริหารอยากได้ยิน หรือที่ร้ายแรงกว่านั้นคือการ "ลดระดับความรุนแรงของข้อค้นพบ" (Downsizing Findings) โดยการตัดประเด็นสำคัญทิ้ง หรือบิดเบือนตัวชี้วัด (KPIs) ของแผนกตรวจสอบเองเพื่อให้ดูเหมือนว่าระบบควบคุมภายในยังทำงานได้ดี ทั้งที่ความจริงกำลังเผชิญกับความเสียหายขั้นวิกฤต

FACTORS CONTRIBUTING TO UNETHICAL BEHAVIOR

ปัจจัยที่ส่งเสริมให้เกิดพฤติกรรมผิดจรรยาบรรณ

แม้ว่าในโลกของการสืบสวนทุจริต เราจะคุ้นเคยเป็นอย่างดีกับทฤษฎีอาชญาวิทยาพื้นฐานอย่าง "สามเหลี่ยมการทุจริต" (Fraud Triangle) ซึ่งประกอบด้วย แรงกดดัน (Pressure), โอกาส (Opportunity) และการหาเหตุผลเข้าข้างตนเอง (Rationalization) แต่กว่าเมื่อนำทฤษฎีนี้มาวางทาบลงบนโต๊ะทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน เราจะพบว่าองค์ประกอบเหล่านี้มี "รูปร่าง" ที่เปลี่ยนไปจากพนักงานทั่วไปอย่างสิ้นเชิง แรงกดดันของเราอาจไม่ใช่เพียงเรื่องเงินทอง แต่อย่างที่ได้อธิบายไปข้างต้น มันคือความกลัวต่อการถูกโดดเดี่ยวหรือการเมืองในองค์กร ขณะที่โอกาสก็ไม่ได้มาจากการเข้าถึงทรัพย์สินโดยตรง แต่มาจากการที่ไม่มีใครกล้า "ตรวจสอบผู้ตรวจสอบ" ด้วยตัวเอง จนนำไปสู่กระบวนการหาเหตุผลเข้าข้างตนเองที่อันตราย เช่น การคิดว่า "การลดระดับความรุนแรงของข้อค้นพบในครั้งนี้ เพื่อรักษาความสัมพันธ์ในระยะยาวนั้นเป็นสิ่งที่มีคุณค่า"

ด้วยเหตุนี้ ปัจจัยที่จะนำไปสู่พฤติกรรมผิดจรรยาบรรณในสายงานตรวจสอบภายในจึงมีลักษณะเฉพาะตัวที่ซับซ้อนกว่าปกติ โดยเราสามารถจำแนกปัจจัยแห่งความล้มเหลวเหล่านี้ออกมาเป็น 2 สาเหตุเชิงโครงสร้างที่สำคัญ ซึ่งส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของวิชาชีพ ดังนี้ครับ



1. การกำกับดูแลที่ขาดประสิทธิภาพโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (Ineffective Oversight) หาก "โล่ป้องกัน" อย่างคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee - AC) ทำหน้าที่ได้ไม่เต็มประสิทธิภาพ หน่วยงานตรวจสอบภายในจะตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของฝ่ายบริหาร (Auditee) แทนที่ ซึ่งนำไปสู่การแทรกแซงขอบเขตและผลการตรวจสอบ สัญญาณเตือน (Red Flags) ที่เหล่าผู้ตรวจสอบต้องระวังได้แก่:

- รายงานการตรวจสอบต้องผ่านการ "เซ็นเซอร์" หรือคัดกรองโดย CEO/CFO ก่อนส่งถึงมือ AC
- AC ไม่เคยจัดประชุมส่วนตัว (Private Meeting) กับหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเลย
- ฝ่ายตรวจสอบมี "พื้นที่ต้องห้าม" (No-go zones) ที่ไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าประเมิน
- ไม่เคยปรากฏรายงานที่มีผลประเมินในเกณฑ์ "ไม่น่าพอใจ" (Unsatisfactory) เลยตลอดหลายปี

2. การบริหารจัดการภายในสายงานตรวจสอบที่ย่ำแย่ (Poor Internal Management) เมื่อผู้นำฝ่ายตรวจสอบ (CAE) ขาดความเป็นผู้นำหรือขาดความกล้าหาญทางจริยธรรม จะเป็นการเปิดช่องว่างให้เกิดพฤติกรรมมิชอบภายในทีม สัญญาณเตือนในส่วนนี้คือ:

- อัตราการลาออกของพนักงาน (Staff Turnover) ในทีมตรวจสอบสูงผิดปกติ
- ผู้ตรวจสอบในทีมมุ่งเน้นการสร้าง "สายสัมพันธ์" และเอาใจฝ่ายบริหารมากกว่าการทำงานตามมาตรฐาน
- รายงานการตรวจสอบเต็มไปด้วยข้อผิดพลาดที่ร้ายแรง หรือมีการปกปิดของข้อมูลสำคัญอย่างน่าสงสัย

"เข้มทิศ" สำคัญสำหรับผู้ตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นเกราะป้องกันตนเองและรักษาความน่าเชื่อถือของวิชาชีพ



ด้วยบทบาทที่พิเศษกว่าตำแหน่งอื่นในองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในได้รับความไว้วางใจให้เข้าถึงข้อมูลระดับสูง ระบบงาน และบุคลากรได้ทุกระดับ เพื่อวิเคราะห์และหาจุดบกพร่อง "เอกสิทธิ์" นี้เองที่มาพร้อมกับความรับผิดชอบอันหนักหน่วง มาตรฐานพฤติกรรมของเราจึงต้องอยู่ในระดับสูงสุด โดยมี หลักจรรยาบรรณวิชาชีพ 5 ประการ (ตามมาตรฐาน IIA และสากล) เป็นเสาหลักสำคัญ ดังนี้:

1. การแสดงความซื่อสัตย์สุจริต (Demonstrate Integrity)

ความซื่อสัตย์คือรากฐานของทุกสิ่ง ผู้ตรวจสอบต้องมี "ความกล้าหาญทางวิชาชีพ" (Professional Courage) ในการยืนหยัดพูดความจริงตามข้อเท็จจริง แม้จะถูกกดดันจากฝ่ายบริหารหรือผู้มีอิทธิพล เราต้องสื่อสารอย่างตรงไปตรงมา ไม่บิดเบือนข้อมูล หรือปกปิดข้อค้นพบเพียงเพื่อให้รายงานดูดีขึ้น

2. การรักษาความเที่ยงธรรม (Maintain Objectivity)

เราต้องทำงานด้วยทัศนคติที่เป็นกลาง ไร้อคติ และไม่ปล่อยให้อิทธิพลอื่นมาครอบงำการตัดสินใจ แนวทางปฏิบัติ: ต้องบริหารจัดการอคติ (Bias) ของตนเอง หลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflicts of Interest) เช่น การไม่รับของขวัญที่อาจกระทบต่อการตัดสินใจ และไม่เข้าไปตรวจสอบงานที่ตนเองเคยรับผิดชอบในรอบ 12 เดือนที่ผ่านมา

3. การแสดงความรู้ความสามารถ (Demonstrate Competency)

ความปรารถนาดีอย่างเดียวยังไม่เพียงพอ แต่ต้องมี "ฝีมือ" ที่เหมาะสมด้วย ผู้ตรวจสอบต้องพัฒนาทักษะและความรู้อย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Development) เพื่อให้มั่นใจว่าเรามีความเข้าใจในมาตรฐานสากลและเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป และควรรับงานเฉพาะในส่วนที่เรามีความเชี่ยวชาญเพียงพอเท่านั้น

4. การปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ (Exercise Due Professional Care)

การทำงานต้องมีความขยันหมั่นเพียรและใช้ดุลพินิจที่เหมาะสม โดยมีหัวใจสำคัญคือ "ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ" (Professional Skepticism) หรือการไม่เชื่อข้อมูลที่ได้รับมาโดยง่าย แต่ต้องมีการแสวงหาหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ความจริงอย่างมีวิจารณญาณ

5. การรักษาความลับ (Maintain Confidentiality)

เนื่องจากเราเข้าถึงข้อมูลที่เป็น "ความลับและกรรมสิทธิ์" ขององค์กร เราจึงต้องเคารพและปกป้องข้อมูลเหล่านั้นอย่างเคร่งครัด ห้ามนำข้อมูลลงไปใช้แสวงหาประโยชน์ส่วนตน หรือเปิดเผยต่อบุคคลที่ไม่ได้รับอนุญาต เว้นแต่จะมีข้อกำหนดตามกฎหมายหรือหน้าที่ทางวิชาชีพเท่านั้น

KEY TAKEAWAYS



แม้ว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในจะเป็นกลไกสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นและการกำกับดูแลกิจการที่ดี แต่กรณีศึกษาจากทั่วโลกไม่ว่าจะเป็นคดี ได้สะท้อนให้เห็นความจริงที่น่ากังวลว่า ผู้ตรวจสอบเองก็สามารถตกเป็นเหยื่อของแรงกดดันจนกลายเป็นผู้กระทำผิดเสียเอง พฤติกรรมมีขอบเหล่านี้—ตั้งแต่การบิดเบือนรายงานเพื่อเอาใจผู้บริหาร การทำกระดาษทำการเท็จ ไปจนถึงการใช้ข้อมูลความลับเพื่อประโยชน์ส่วนตน—ไม่ได้เป็นเพียงความล้มเหลวส่วนบุคคล แต่เป็นสัญญาณอันตรายที่ชี้ให้เห็นถึงรอยร้าวในระบบการควบคุมที่องค์กรไว้วางใจมากที่สุด

ความล้มเหลวเหล่านี้มักมีสาเหตุมาจากปัจจัยเชิงโครงสร้าง 2 ประการหลัก คือ การกำกับดูแลที่ขาดประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่ปล่อยให้ฝ่ายบริหารเข้ามาแทรกแซงความเป็นอิสระ และการบริหารจัดการภายในสายงานตรวจสอบที่ย่ำแย่จนขาดมาตรฐาน ดังนั้น เพื่อป้องกันไม่ให้ก้าวพลาด ผู้ตรวจสอบทุกคนจึงต้องยึดถือหลักจรรยาบรรณวิชาชีพ 5 ประการ (Integrity, Objectivity, Competency, Due Professional Care และ Confidentiality) อย่างเคร่งครัด โดยเฉพาะการมี "ความกล้าหาญทางวิชาชีพ" ที่จะรายงานความจริงแม้ภายใต้สภาวะบีบคั้น และการรักษา "ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ" เพื่อไม่ให้ความเกรงใจมาอยู่เหนือข้อเท็จจริง

ในท้ายที่สุด องค์กรต้องไม่ละเลยที่จะ "ตรวจสอบผู้ตรวจสอบ" ผ่านแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน เริ่มตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรที่รัดกุม การให้คณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ดูแลค่าตอบแทนเพื่อรักษาความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร ไปจนถึงการจัดให้มีการประเมินคุณภาพโดยหน่วยงานภายนอก (External Quality Assessment) อย่างน้อยทุกๆ 5 ปี เพราะหากปราศจากการเฝ้าระวังที่เข้มงวดและวัฒนธรรมองค์กรที่ซื่อสัตย์ **"ผู้ตรวจสอบ"** ที่ครั้งหนึ่งเคยเป็นฮีโร่ก็อาจกลายเป็นจุดอ่อนที่ทำลายชื่อเสียงและความเชื่อมั่นขององค์กรลงอย่างสิ้นเชิง

ณัฐวัฒน์ วาจาวัชร
CIA, CPA, CPIAT