

# Customer First,

Tailoring audits to the client's needs can lead to more relevant assurance and better business outcomes.

การปรับแนวทางการตรวจสอบให้ตอบโจทย์ความต้องการของลูกค้า  
นำไปสู่งานตรวจสอบที่มีประโยชน์ และสามารถสร้างผลลัพธ์ทางธุรกิจที่ดียิ่งขึ้น



ในปัจจุบัน งานตรวจสอบภายใน มีพัฒนาการและการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งความพยายามในการปฏิบัติหน้าที่อย่าง ผู้ที่เข้าใจความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียสำคัญ (Key Stakeholders) อย่าง ลึกซึ้ง เพื่อให้สามารถส่งมอบผลการตรวจสอบและคำปรึกษาที่มีความ น่าเชื่อถือ สอดคล้องกับกลยุทธ์และ ทิศทางขององค์กร และเป็นประโยชน์ ต่อการดำเนินธุรกิจในระยะยาว

ด้วยเหตุนี้ จึงขอนำเสนอบทความแปลจากบทความเรื่อง “Customer First” จาก Internal Auditor Magazine (Publication of the IIA Organization) โดย Adesola Osuji, CIA, LLM, CISA, CFE ซึ่งเผยแพร่ผ่านทางเว็บไซต์ เมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2569 เพื่อสะท้อนแนวคิดการตรวจสอบภายในที่มุ่งเน้นลูกค้าและผู้มีส่วนได้เสีย และการรักษาสมดุลระหว่างการส่งมอบผลการตรวจสอบ และคำปรึกษาอย่างมีคุณค่ากับการคงไว้ซึ่งความอิสระ (independence) และความเที่ยงธรรม (Objectivity) ตามมาตรฐาน วิชาชีพตรวจสอบภายในสากล



# Customer First,

By Adesola Osuji,  
CIA, LLM, CISA, CFE

แนวทางการตรวจสอบภายในที่มุ่งเน้นลูกค้า (Customer-centric Internal Audit) เป็นการประยุกต์มาจากทฤษฎีกลยุทธ์การมุ่งเน้นลูกค้า (Customer-centric Strategies) ที่ให้ความสำคัญกับความคาดหวัง ความต้องการและความพึงพอใจของลูกค้าเป็นหลัก ส่งผลให้เกิดการปรับผลิตภัณฑ์ บริการ ไปจนถึงกระบวนการทำงานและวัฒนธรรมภายในองค์กร เพื่อสร้างประสบการณ์ที่ดีแก่ลูกค้า ดังนั้น การตรวจสอบภายในที่มุ่งเน้นลูกค้า จึงเป็นการหันกลับมาปรับกระบวนการตรวจสอบและการสื่อสารให้สอดคล้องกับความคาดหวังและความต้องการของลูกค้า อย่างไรก็ตาม การใช้แนวทางเช่นนี้ในการตรวจสอบภายในจะต้องอาศัยการรักษาความเป็นอิสระ (Independence) และความเที่ยงธรรม (Objectivity) อย่างเหมาะสม เพื่อยังคงไว้ซึ่งความน่าเชื่อถือและคุณค่าในระยะยาว

## Who Is the Customer?

### ใครคือลูกค้าของงานตรวจสอบภายใน

ในโลกธุรกิจมักมีคำจำกัดความที่ชัดเจนของ 'ลูกค้า' ว่าเป็นผู้ใช้สินค้าและบริการปลายทาง แต่สำหรับงานตรวจสอบภายในอาจจะไม่ได้สามารถให้คำจำกัดความที่เฉพาะตัวได้ ถึงแม้มาตรฐาน 6.2 กฎบัตรงานตรวจสอบภายใน จะกำหนดให้ระบุผู้มีส่วนได้เสียหลักของงานตรวจสอบภายในไว้ว่าเป็นทางการ แต่ในทางปฏิบัติการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายตรวจสอบภายในกับผู้มีส่วนได้เสียที่หลากหลายอาจถือเป็นงานหนึ่งที่มีความซับซ้อนและท้าทาย

ในบริบทของงานตรวจสอบภายใน พบว่าผู้มีส่วนได้เสียสำคัญลำดับต้นๆ คือ

- คณะกรรมการบริษัท (Board) ที่คาดหวังผลการตรวจสอบที่นำเชื่อถือ
- ผู้บริหารระดับสูง (Senior Management) ที่คาดหวังข้อมูลเชิงลึกเพื่อประกอบการตัดสินใจ
- หน่วยธุรกิจและผู้ปฏิบัติงาน ที่คาดหวังความราบรื่นในการทำงานร่วมกันระหว่างตรวจสอบ

และยังอาจจะมีผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มอื่นๆ อีกที่ผสมผสานและมีความคาดหวังและมุมมองต่องานตรวจสอบภายในที่หลากหลาย ดังนั้น เพื่อให้สามารถรักษาสมดุลความคาดหวังและยังปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ตอบโจทย์ของลูกค้าอย่างมากที่สุด นอกจากผู้ตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจลูกค้า เข้าใจในอุตสาหกรรม การดำเนินธุรกิจ ตลอดจนบริบททางกลยุทธ์ ความท้าทายและความเสี่ยงที่องค์กรจะต้องเผชิญ เพื่อจะใช้เป็นข้อมูลในการปรับแนวทางการตรวจสอบภายในให้เหมาะสมตามความคาดหวังของลูกค้าหรือของผู้มีส่วนได้เสียที่หลากหลายได้ยิ่งขึ้น



## Strategic Alignment

### ความสอดคล้องเชิงกลยุทธ์

แนวทางการตรวจสอบภายในที่มุ่งเน้นลูกค้า (Customer-centric Internal Audit) เป็นแนวทางที่ให้ผู้ตรวจสอบภายในกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้สอดคล้องกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์เป็นสิ่งสำคัญ ซึ่งส่งผลให้สามารถนำเสนอข้อตรวจพบที่มีคุณค่าและมีสาระสำคัญมากขึ้น ตัวอย่างเช่น

- **กลยุทธ์ลดต้นทุน (Cutting Cost)**

กรณีบริษัทผู้ผลิตกำหนดเป้าหมายลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในอาจกำหนดแนวทางการตรวจสอบมุ่งเน้นที่ประสิทธิภาพของการบริหารจัดการห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain Management) กระบวนการจัดซื้อหรือการบริหารจัดการด้าน Logistics ซึ่งจะสามารถเสนอแนวทางการลดค่าใช้จ่ายควบคู่ไปกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน แทนที่จะใช้เวลาในการตรวจสอบกระบวนการที่มีความเสี่ยงต่ำอื่น

- **การปรับโครงสร้างองค์กร (Restructuring)**

หากฝ่ายตรวจสอบภายในมีแผนเข้าตรวจสอบหน่วยงานที่เพิ่งปรับโครงสร้างหน่วยงานใหม่ จำเป็นที่จะต้องเริ่มจากการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมใหม่ของหน่วยงานอย่างเปิดกว้าง เพื่อกำหนดขอบเขตงานตรวจสอบอย่างเหมาะสมและลดความตึงเครียดระหว่างกันอีกด้วย

- **การเติบโต (Growth)**

ตัวอย่างเช่นกรณีธุรกิจค้าปลีกออนไลน์ที่กำลังเติบโตอย่างรวดเร็วกำลังขยายตลาดโดยขาดการลงทุนด้านความมั่นคงปลอดภัยทางไซเบอร์อย่างเพียงพอ แม้จะไม่มีแผนตรวจสอบด้านไซเบอร์ ผู้ตรวจสอบภายในอาจพิจารณาทบทวนความเสี่ยงเพิ่มเติมระหว่างการตรวจสอบ

เพื่อพิจารณาทั้งในด้านกลยุทธ์และความเสี่ยงที่สัมพันธ์กันจากการขยายธุรกิจและความปลอดภัยด้านไซเบอร์ เพื่อนำเสนอแนวทางมาตรการควบคุมเชิงป้องกัน (Preventive Controls) ก่อนที่จะเกิดเหตุการณ์ความเสียหาย เช่น การรั่วไหลของข้อมูล ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการคาดการณ์ความต้องการและการสร้างคุณค่าเชิงรุกให้แก่ลูกค้าของฝ่ายตรวจสอบภายในนั้นคือ ผู้บริหารและองค์กรนั่นเอง



## Staying Objective

### การรักษาไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม

มาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในสากลเน้นว่า ‘ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (Independence and Objectivity)’ เป็นหลักการสำคัญที่ต้องรักษาไว้ เนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญในการสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่งานตรวจสอบภายใน ดังนั้นแนวทางที่มุ่งเน้นลูกค้าถึงแม้จะเป็นประโยชน์ แต่ได้สร้างความท้าทายแก่ผู้ตรวจสอบภายในเองด้วยเช่นกัน ตัวอย่างเช่น

- ความใกล้ชิดกับหน่วยรับตรวจอาจนำไปสู่การคล้อยตาม
- การหลีกเลี่ยงที่จะนำเสนอข้อตรวจพบ เพื่อรักษาความสัมพันธ์
- การขัดกันหรือทับซ้อนกันระหว่างบทบาทหน้าที่การให้คำปรึกษา (Advisory) และการให้ความเชื่อมั่น (Assurance) จนเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflict of Interests)

ตัวอย่างกรณีการปฏิบัติหน้าที่ขัดต่อหลักความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมหนึ่งที่สำคัญคือ ในปี 2025 U.K. Financial Reporting Council's (FRC) กำหนดบทโทษปรับบริษัท Ernst & Young เนื่องจากข้อผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีแก่บริษัทด้านการท่องเที่ยว Thomas Cook (สำหรับงานสอบบัญชีในปี 2017-2018) เป็นมูลค่ากว่า 6.5 ล้านดอลลาร์ เนื่องจากพบว่าหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีรู้จักและมีความสนิทสนมใกล้ชิดกับผู้บริหารด้านการเงิน (CFO) ของบริษัท Thomas Cook จึงทำให้ทีมผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ไม่ครบถ้วนและไม่เป็นอิสระ จนเป็นผลให้ละเอียดที่จะชี้ความเสี่ยงและประเด็นสำคัญของงบการเงินแก่สาธารณะ

กรณีดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า ความร่วมมือและคล้อยตามในข้อมูลจากฝ่ายบริหารที่มากเกินไปจากความคุ้นเคยนั้น อาจนำไปสู่การลดทอนความอิสระ ความเป็นกลางและลดทอนการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอและผลลัพธ์ที่ไม่พึงประสงค์แก่ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ดังนั้น หากแต่ผู้ตรวจสอบภายในยังคงมุ่งมั่นและรักษาความอิสระและความเป็นกลางอย่างเหมาะสมระหว่างการทำ ความเข้าใจองค์กรในบริบทที่หลากหลายมากขึ้น หลักการดังกล่าวกลับจะเป็นเครื่องมือในการรักษาความน่าเชื่อถือของงานตรวจสอบภายใน ทั้งในเชิงคุณภาพและความสัมพันธ์ที่ดีในระยะยาว



## From Intent to Impact

### การวัดผลแนวทาง Customer-centric Internal Audit

ฝ่ายตรวจสอบภายในที่ต้องการขับเคลื่อนตามแนวทาง Customer-centric Internal Audit ที่มุ่งเน้นลูกค้า ควรจะเริ่มกำหนดแนวทางการวัดผลจากพฤติกรรมที่สังเกตได้และเป็นรูปธรรม เช่น

- ผู้มีส่วนได้เสียรู้สึกว่าการรับฟังมากขึ้นหรือไม่
- ผลการตรวจสอบมีสาระสำคัญ ชัดเจน และนำไปใช้ได้จริงหรือไม่
- ความสัมพันธ์กับผู้รับตรวจดีขึ้นหรือไม่
- งานตรวจสอบมีลักษณะเชิงรุกและระบุความเสี่ยง หรือปัจจัยที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงล่วงหน้าได้ดีหรือไม่

ทั้งนี้ มาตรฐาน 12.1 การประเมินคุณภาพภายใน (Internal Quality Assessment) แนะนำให้ใช้เครื่องมือแบบสำรวจหลังงานตรวจสอบ หรือการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญ หรือการประเมินด้วยตนเองเป็นระยะ เป็นเครื่องมือในการวัดผลความสำเร็จและความก้าวหน้าในการปรับปรุงและพัฒนา โดยเฉพาะอย่างยิ่งความก้าวหน้าในการปรับเปลี่ยนแนวทางการตรวจสอบให้มุ่งเน้นลูกค้าของงานตรวจสอบอย่างเป็นรูปธรรม

## Maintaining Objectivity

### : 10 แนวทางรักษาความเที่ยงธรรม

แนวทางปฏิบัติ 10 ข้อที่ช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในรักษาความเป็นธรรมควบคู่กับการมุ่งเน้นลูกค้าอย่างสมดุล

- 1. ปฏิบัติตามแนวทางที่สม่ำเสมอ (Follow a consistent and iterative approach)** ควรดำเนินการอย่างเป็นระบบและมีการวางแผนตลอดทั้งกระบวนการตรวจสอบ (Audit Life Cycle) ผ่านแต่ละโครงการตรวจสอบ และการรับฟังข้อเสนอแนะและการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง
- 2. กำหนดขอบเขตบทบาทให้ชัดเจน (Set clear boundaries)** ควรกำหนดความแตกต่างระหว่างบทบาทด้านการให้ความเชื่อมั่น (assurance) และบทบาทด้านการให้คำปรึกษา (advisory) อย่างชัดเจน เพื่อป้องกันความสับสนในบทบาทและความขัดแย้งทางผลประโยชน์
- 3. หมุนเวียนทีมตรวจสอบและหัวหน้าทีมตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ (Rotate audit teams and engagement leads)** ช่วยลดความเสี่ยงจากความคุ้นเคย (familiarity threats) และช่วยคงไว้ซึ่งระดับความสงสัยเชิงวิชาชีพที่เหมาะสมในการทำงานร่วมกับผู้รับการตรวจสอบ
- 4. ปฏิบัติตามมาตรฐานจริยธรรมและการประกาศความเป็นอิสระ (Follow ethical standards and declarations)** ช่วยย้ำเตือนความรับผิดชอบและความสำคัญของความซื่อสัตย์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องระลึกและปฏิบัติต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม
- 5. เสริมสร้างการกำกับดูแล (Strengthen oversight and governance)** คณะกรรมการตรวจสอบควรทบทวนลักษณะของงานตรวจสอบ ระยะเวลาที่ใช้ในงานให้คำปรึกษา และประเด็นสัญญาณเตือนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระหรืออิทธิพลจากผู้รับการตรวจสอบมากเกินไป
- 6. ท้าทายอย่างสร้างสรรค์ (Challenge constructively)** แนวคิดแบบมุ่งเน้นลูกค้าต้องไม่ลดระดับความเข้มงวดของงานตรวจสอบ วัฒนธรรมของฝ่ายตรวจสอบภายในควรสนับสนุนการตั้งคำถามอย่างสุภาพแต่หนักแน่น แม้ประเด็นที่พบอาจสร้างความไม่สะดวกสบายแก่ธุรกิจ
- 7. บันทึกข้อมูลอย่างครบถ้วน (Keep good records)** ควรบันทึกการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบ การเปลี่ยนทิศทางของงาน การปรับวิธีการตรวจสอบ และดุลยพินิจที่สำคัญ เอกสารเหล่านี้เป็นหลักฐานยืนยันความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายในและรักษาความสมบูรณ์ของร่องรอยการตรวจสอบ (audit trail)
- 8. ติดตามตัวชี้วัดด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (Monitor independence and objectivity indicators)** การติดตามปริมาณงานให้คำปรึกษา การตรวจสอบซ้ำ ความพึงพอใจของผู้รับการตรวจสอบ และการปรับขอบเขตงาน จะช่วยให้สามารถมองเห็นสัญญาณความเสี่ยงต่ออดีตตั้งแต่ในระยะเริ่มแรก

9. **พัฒนาความสามารถ (Develop competency)** ควรรักษาสมดุลระหว่างความเห็นอกเห็นใจ (Empathy) และความเชี่ยวชาญด้านเนื้อหา (Subject matter expertise) การฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เกิดขึ้นใหม่ ทักษะด้านมนุษยสัมพันธ์ และความรู้เฉพาะทางในอุตสาหกรรม ช่วยเสริมคุณค่าและความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายใน

10. **ส่งเสริมการเรียนรู้และการทบทวนหลังงานตรวจสอบ (Build in reflective practice and reviews)** ควรจัดให้มีการทบทวน/ ประเมินผลหลังงานตรวจสอบ (post-engagement reviews) เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานของทีมตรวจสอบ ปฏิสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และผลกระทบ/ ประโยชน์จากข้อตรวจพบที่นำเสนอไปสู่การปฏิบัติ จากนั้นนำข้อมูลเชิงลึกที่ได้มาเพื่อประเมินและระบุความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นต่อความเป็นอิสระ (หากมี) และกำหนดการตรวจสอบครั้งถัดไปเพื่อลดความเสี่ยงหรือข้อปัญหาดังกล่าว



ท้ายที่สุดแล้วนั้น การปรับแนวทางการตรวจสอบภายในที่มุ่งเน้นลูกค้า (Customer-centric Internal Audit) ไม่ใช่ ‘การอ่อนข้อ’ แต่เป็นการเพิ่มความเข้าใจในองค์กรอย่างลึกซึ้ง เพื่อส่งมอบงานตรวจสอบภายในที่น่าเชื่อถือ ข้อมูลเชิงลึกที่มีสาระสำคัญ และเพื่อสร้างประโยชน์ทั้งในเชิงกลยุทธ์และการดำเนินงานให้กับองค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรม

แหล่งข้อมูลอ้างอิง :

- Publication of ThellA.org - Articles: Customer First, Adesola Osuji, CIA, LLM, CISA, CFE; [Link](#)
- Global Internal Audit Standards 2024

ผู้แปล :

อติษฐญา เกตุสุวรรณ – CIA, CRMA, CPIAT (Thailand)

ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน บริษัท เอ็ชเอ็มซี โปลิเมอส์ จำกัด