

## บทที่ 2

### ธุรกิจกับการตรวจสอบ

ในการประกอบธุรกิจโดยทั่วไป ผู้บริหารของกิจการย่อมต้องการข้อมูลทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงและบริหารงานของกิจการเพื่อให้สามารถแข่งขันกับคู่แข่งและอยู่รอดในตลาดการค้าได้ ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องก็ต้องการข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงธุรกิจ เช่น ผู้ลงทุนใช้ข้อมูลในการตัดสินใจลงทุน เจ้าหนี้ใช้ข้อมูลเพื่อตัดสินใจในการให้เงินกู้ยืมแก่กิจการ เป็นต้น ดังนั้นเมื่อครบรอบระยะเวลาหนึ่งกิจการจะจัดทำบัญชีเพื่อแสดงผลการดำเนินงานฐานะทางการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ โดยจะออกมาในรูปของงบการเงิน เช่น งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสดหรืองบการเงินอื่นๆ ตามความต้องการของผู้บริหารของกิจการ

#### 1. ข้อบังคับของการตรวจสอบบัญชีและตรวจสอบภายใน

สำหรับการประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายในประเทศไทยหรือต่างประเทศ หากประกอบธุรกิจในประเทศมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำบัญชีโดยปิดรอบระยะเวลาบัญชีทุกรอบสิบสองเดือนและยื่นงบการเงินต่อทางราชการ โดยงบการเงินดังกล่าวต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับนิติบุคคลที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นอกจากจะต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังกำหนดให้ต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง

การกำหนดให้มีการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น เป็นผลสืบเนื่องมาจากความต้องการข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ของผู้ใช้งบการเงินต่างๆ เพื่อใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงธุรกิจดังกล่าวข้างต้น ส่วนในด้านของการกำหนดให้มีการตรวจสอบภายในนั้นเนื่องมาจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของการมีกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี ( Good Corporate Governance ) จึงจัดให้มีการตั้งกรรมการตรวจสอบ ( Audit Committee ) เพื่อทำหน้าที่กำกับ ดูแลกิจการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนั้นยังได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จัดให้มี

ระบบการควบคุมภายใน ( Internal Control ) และการตรวจสอบภายใน ( Internal Audit ) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพอีกด้วย กิจกรรมที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และไม่มีระบบการควบคุมภายใน หรือมีแต่ต้องการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ก็ สามารถจัดให้มีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในได้

## 2. การสอบบัญชี

การสอบบัญชี ( Auditing ) มีลักษณะดังนี้

### 2.1 ความหมาย

การสอบบัญชี<sup>1</sup> หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้สอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและเสนอรายงานอย่างมีจรรยาบรรณ และเป็นไปตามหลักการแห่งวิชาชีพ เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

### 2.2 วัตถุประสงค์

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์<sup>2</sup> เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชี ในการรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารของผู้บริหาร

<sup>1</sup> โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, *การสอบบัญชี 1*, (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540), หน้า 5.

<sup>2</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี ( 2540-2542 ), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200* ( สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542 ) , หน้า 3.

### 2.3 ขอบเขต

ขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี<sup>3</sup> หมายถึงวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในสถานการณ์แวดล้อมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณี ตามหนังสือตอบรับงาน และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

### 2.4 ความรับผิดชอบ

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการที่จะต้องวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่างบการเงินที่ตนตรวจสอบไม่ได้แสดงข้อมูลผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ( Material Misstatement ) การแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดอย่างเป็นสาระสำคัญ หมายถึง ข้อผิดพลาดและ/หรือข้อทุจริตต่างๆ ในงบการเงินที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด หรือตัดสินใจผิดพลาดในสาระสำคัญ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้ทราบและทำการแก้ไขข้อผิดพลาดและ/หรือข้อทุจริตต่างๆ ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ

ทั้งนี้การแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ อาจเนื่องจากข้อผิดพลาด ( Error ) หรือทุจริต ( Fraud ) โดยข้อผิดพลาดถือเป็นการกระทำหรือแสดงข้อมูลที่ไม่ได้ตั้งใจ ( Unintentional ) เช่น การคำนวณผิดพลาดหรือการบันทึกผิด เป็นต้น ส่วนการทุจริต ( Fraud ) เป็นการกระทำที่ตั้งใจ ( Intention ) เช่น การยกยอกเงินสดโดยพนักงานการเงิน การแสดงบัญชีขายในช่วงสิ้นงวดให้สูงเกินปกติ หรือการลักลอบจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร โดยมีได้มีการบันทึกรายการบัญชี เป็นต้น

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาสถานการณ์ต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ( Going Concern ) ซึ่งอาจมีผลกระทบต่องบการเงินด้วย การดำเนินงานต่อเนื่องเป็นเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของกิจการที่จะดำเนินธุรกิจต่อไปโดยปกติ หรือความสามารถในการชำระหนี้สินตามกำหนดโดยไม่ต้องจำหน่ายสินทรัพย์หรือแปลงสภาพหนี้สิน

<sup>3</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี ( 2540-2542 ), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ( สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542 ), หน้า 4.

## 2.5 ประเภทของการตรวจสอบบัญชี

ปัจจุบันงานสอบบัญชีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ<sup>4</sup> คือ งานตรวจสอบบัญชี (Auditing) และ งานบริการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี (Related Service)

### 2.5.1 งานตรวจสอบบัญชี (Auditing)

งานตรวจสอบบัญชี ถือเป็นงานหลักของงานสอบบัญชี คือการตรวจสอบงบการเงินประจำปีหรือประจำงวด เป็นการตรวจสอบตามปกติ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการที่ตนตรวจสอบว่า งบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามที่ควรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด

### 2.5.2 บริการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี (Related Service)

บริการที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ และเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญในวิชาชีพ ดังนั้นจึงมักถูกขอให้บริการในงานที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี งานบริการที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีนี้ถือเป็นงานเสริมของงานสอบบัญชี เป็นการตรวจสอบเฉพาะกิจ ซึ่งเป็นงานที่มีน้ำหนักเบาบางกว่างานตรวจสอบบัญชี มีขอบเขตงานที่แคบกว่า และไม่ต้องใช้เทคนิคและวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างเต็มรูปแบบ วัตถุประสงค์ของงานบริการที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับ วัตถุประสงค์ของลูกค้า ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือกับลูกค้าให้ชัดเจนว่ามีความต้องการอย่างไร บริการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีนี้ สามารถแบ่งออกเป็น 3 ชนิด ได้แก่ งานสอบทาน (Review) งานประกอบงบการเงิน (Compilation)<sup>5</sup> งานตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษตามข้อตกลงกับลูกค้า (Agree-upon Procedure)

<sup>4</sup> Aren Alrin A. and Loebbecke James K., *Auditing : An Integrated Approach* ( New Jersey : Prentice Hall ), pp.754-756.

<sup>5</sup> เป็นงานที่ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งได้แก่ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และ งบกระแสเงินสด ซึ่งจะทำการจัดทำหรือบางฉบับเท่านั้นขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่ตกลงกับลูกค้า ในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะจัดทำจากเอกสารที่พนักงานบัญชีของบริษัทที่รวบรวมให้เท่านั้น โดยผู้สอบบัญชีจะไม่ทำการสอบทานหรือตรวจสอบใดๆ วัตถุประสงค์ที่ลูกค้าจ้างให้ผู้สอบบัญชีจัดทำงบการเงินให้ เนื่องจากต้องการงบการเงินที่ถูกต้อง หรืออาจเป็นเพราะบริษัทเพิ่งมีการจัดทำงบการเงินเป็นปีแรก จึงต้องการตัวอย่างงบการเงินที่ถูกต้องเพื่อให้พนักงานบัญชีของบริษัทได้ศึกษา ในปัจจุบันงานประกอบงบการเงินนี้มีเพียงประเทศสหรัฐอเมริกาประเทศเดียวเท่านั้น ที่มีการปฏิบัติและมีการออกมาตรฐานเกี่ยวกับการประกอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานด้วย

## 2.6 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ย่อมนำมาซึ่งการได้ข้อมูลต่างๆ ของกิจการที่ตรวจสอบทั้งที่เป็นความลับ จุดอ่อนและจุดแข็งของกิจการ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นที่ต้องการของคู่แข่งทางธุรกิจ และบุคคลที่เกี่ยวข้องต่างๆ ดังนั้นสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือหน่วยงานกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี จึงได้ออกกฎหมาย และหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชี ที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้<sup>6</sup>

### 2.6.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

ในการตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

### 2.6.2 ความรู้ ความสามารถ และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งจะทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

### 2.6.3 มรรยาทต่อลูกค้า

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติด้วยความรู้ ความสามารถ และตามมาตรฐานการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และจะต้องไม่ละทิ้งงานที่รับตรวจสอบโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และข้อมูลที่ได้รับทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ถือเป็นความลับของกิจการที่ตนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลนั้นไปเปิดเผย รวมถึงการที่ผู้สอบบัญชีผู้ร่วมสำนักงาน หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลที่ได้มาในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีไปใช้เพื่อประโยชน์ของตนเองหรือบุคคลภายนอก เว้นแต่ได้รับความยินยอมจากลูกค้าหรือกรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย รวมทั้งกรณีที่เป็นการเรียกตรวจสอบโดยหน่วยราชการ เพื่อประโยชน์ในการควบคุมและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะเปิดเผยได้

### 2.6.4 มรรยาทต่อผู้ร่วมวิชาชีพ

ในกรณีที่ได้รับมอบหมายให้ทำงานโดยผู้สอบบัญชีอื่น ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ทำงานเกินขอบเขตที่ตนได้รับมอบหมาย เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีที่มอบหมายนั้นก่อน และจะต้องไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการแย่งงานหรือแย่งผู้ช่วยจากผู้สอบบัญชีอื่น

<sup>6</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี ( 2540-2542 ), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ( สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542 ), หน้า 3 - 4.

### 2.6.5 มรรยาททั่วไป

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ( International Standards on Auditing - ISAs ) ซึ่งประกอบด้วย หลักการพื้นฐาน และวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่างๆที่เกี่ยวข้อง ที่อยู่ในรูปคำชี้แจง หรือรูปลักษณะอื่น

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงาน โดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น โดยปกติผู้สอบบัญชีคาดหวังว่าจะพบหลักฐานที่จะสนับสนุนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยผู้บริหาร แต่ต้องไม่สันนิษฐานว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นสิ่งถูกต้องเสมอไป

## 3. การตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน ( Internal Auditing ) มีลักษณะดังนี้

### 3.1 ความหมาย

การตรวจสอบภายใน<sup>7</sup> หมายถึง เป็นหน้าที่งานเกี่ยวกับการประเมินผลอย่างอิสระที่จัดให้มีขึ้นในองค์กร เพื่อให้บริการแก่องค์กรในการตรวจสอบและประเมินผลกิจกรรมต่างๆ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในเพื่อช่วยผู้ปฏิบัติงานในองค์กรให้ทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อให้ได้ผลตามวัตถุประสงค์ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่วิเคราะห์ ประเมิน ให้ข้อเสนอแนะ ให้คำปรึกษา และให้ข้อมูลเกี่ยวกับการสอบทาน วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในยังรวมถึงการส่งเสริมให้มีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมด้วย

### 3.2 วัตถุประสงค์

การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำการวิเคราะห์

<sup>7</sup> พิไล เปี่ยมพงศ์สานต์ และคณะ, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน, ( ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541), หน้า 1.

ประเมินให้ข้อเสนอแนะ คำปรึกษา และข้อมูล เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานที่ถูกต้องแก่ผู้ปฏิบัติงาน นอกจากนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ยังรวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย

### 3.3 ขอบเขต

ขอบเขตของการตรวจสอบภายใน รวมถึง การทดสอบและการประเมินความเสี่ยงพหุและความมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในขององค์กร รวมทั้งคุณภาพของการปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายของผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในมีขอบเขตหน้าที่ในการทำงานดังนี้<sup>8</sup>

- 3.3.1 ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่สอบทานและรายงานความถูกต้องและความเชื่อถือได้ ของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงานตลอดจนวิธีการที่ใช้ในการจัดประเภทและประเมินผลข้อมูล
- 3.3.2 ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบต่อการทำงานและการรายงาน ว่าได้มีการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงานระเบียบปฏิบัติที่วางไว้ รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- 3.3.3 ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่สอบทาน ความเหมาะสมของการเก็บรักษาทรัพย์สิน และทดสอบความมีอยู่จริงของทรัพย์สินนั้น
- 3.3.4 ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ประเมินการใช้ทรัพยากรขององค์กรว่า เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า
- 3.3.5 ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่สอบทานการปฏิบัติงานหรือแผนงาน เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ และได้มีการปฏิบัติงานตามแผนงานที่กำหนด

### 3.4 ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในงานด้านการตรวจสอบภายในองค์กร และรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และคณะกรรมการ โดยทำหน้าที่สอบทานความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน ควบคุมดูแลการเก็บรักษาและการ

<sup>8</sup> The Institute of Internal Auditors, *Summary of General and Specific : Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, ([http:// www.theiia.org/standard/Summary.htm](http://www.theiia.org/standard/Summary.htm)), pp. 1 - 2.

ใช้สินทรัพย์ ประเมินความเพียงพอและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ พร้อมทั้งวางแผนการตรวจสอบและจัดให้มีการปฏิบัติตามแผน

นอกจากความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตามแผนแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในยังมีความรับผิดชอบต่อกรณีทุจริตในองค์กร คือ ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบ และประเมินความเพียงพอของมาตรการการควบคุมภายใน ที่กำหนดโดยฝ่ายบริหารในอันที่จะป้องกันการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ในเรื่องการทุจริตอย่างเพียงพอและสามารถเข้าใจถึงสัญญาณเตือนหรือข้อบ่งชี้ที่ว่า การทุจริตอาจจะเกิดขึ้นได้ แต่องค์กรไม่ควรคาดหวังว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีความรู้ความสามารถเท่ากับผู้เชี่ยวชาญที่มีหน้าที่ในการค้นหาและตรวจสอบการทุจริตโดยเฉพาะ อีกทั้งวิธีการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังยิ่งของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Care) ก็ไม่สามารถเป็นหลักประกันว่าการตรวจสอบจะพบการทุจริตได้เสมอ

### 3.5 ประเภทของการตรวจสอบภายใน

แต่เดิมงานตรวจสอบภายในจะเน้นแต่ในด้านการตรวจสอบ เพื่อให้ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน แต่ปัจจุบันได้มีการขยายขอบเขตของงานตรวจสอบภายในออกไป เพื่อให้ครอบคลุมทั้งในด้านการเงิน การบริหารและการปฏิบัติงาน ซึ่งหมายถึงการครอบคลุมระบบการปฏิบัติงานทั้งองค์กร งานตรวจสอบภายในในปัจจุบันสามารถแบ่งออกเป็น 6 ประเภท ดังนี้

- 3.5.1 การตรวจสอบงบการเงิน ( Financial Auditing ) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน และการประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ
- 3.5.2 การตรวจสอบการปฏิบัติการ ( Operating Auditing ) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรมตามที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้โดยมุ่งเน้น ความมีประสิทธิภาพ ( Efficiency ) ความประหยัด ( Economy ) และความมีประสิทธิภาพ ( Effectiveness )
- 3.5.3 การตรวจสอบการบริหาร ( Management Auditing ) เป็นการตรวจสอบประสิทธิภาพของการบริหารงานของผู้บริหารงานทุกระดับชั้น โดยการสอบทานและควบคุมงานด้านต่างๆ เช่น การวางแผน การบริหารงบประมาณ และการกำกับดูแล



- 3.5.4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด ( Compliance Auditing ) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทั้งขององค์กรและภายนอกได้แก่ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ มาตรฐาน นโยบาย แผนงานและวิธีการที่กำหนดไว้
- 3.5.5 การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ ( Information System Auditing ) เป็นการตรวจสอบงานที่ใช้ระบบสารสนเทศในการดำเนินงาน
- 3.5.6 การตรวจสอบพิเศษ ( Special Auditing ) เป็นการตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร หรือกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า จะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริตหรือประพฤตินิชอบเกิดขึ้น

### 3.6 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ต้องปฏิบัติงานร่วมกับผู้รับตรวจ และเสนอข้อเสนอนะในการแก้ไขปัญหา บางครั้งอาจมีโอกาสนในการเข้าร่วมประชุมกับฝ่ายบริหาร จึงทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับทราบข้อมูลต่างๆภายในองค์กร ทั้งที่เป็นความลับ จุดอ่อน จุดแข็ง หรือแผนการดำเนินงานต่างๆ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่คู่แข่งทางธุรกิจต้องการทราบ ผู้ตรวจสอบภายในอาจเข้าใจผิดว่าตนเองเป็นผู้ที่รู้เรื่องขององค์กรทั้งหมด จึงอาจแสดงตนในลักษณะที่ไม่เหมาะสมทำให้เป็นอุปสรรคในการทำงานร่วมกับหน่วยงานอื่น ดังนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหา จึงมีการกำหนดจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในขึ้น

The Institute of Internal Auditor หรือ IIA ได้กำหนดจรรยาบรรณไว้เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในถือปฏิบัติ ดังนี้<sup>9</sup>

- 3.6.1 ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ เที่ยงธรรม ขยันขันแข็ง และด้วยความรับผิดชอบ
- 3.6.2 ต้องมีความจงรักภักดีในทุกกรณี ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับภารกิจขององค์กร หรือต่อผู้รับบริการ นอกจากนี้ ต้องไม่เข้าร่วมกิจกรรมที่ผิดกฎหมายหรือกิจกรรมที่ไม่เหมาะสม

<sup>9</sup> พิไล เปี้ย3.6.7มพงศ์สานต์ และคณะ, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน , (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541 ), หน้า 7 - 8.

- 3.6.3 ต้องไม่กระทำการใด ๆ ซึ่งจะเสื่อมเสียชื่อเสียงต่อวิชาชีพตรวจสอบภายในหรือต่อองค์กร
- 3.6.4 ต้องไม่กระทำการใด ๆ ให้เกิดข้อขัดแย้งในส่วนได้เสียขององค์กร หรือมีอคติในการปฏิบัติตามหน้าที่และความรับผิดชอบโดยขาดความเที่ยงธรรม
- 3.6.5 ต้องไม่รับสิ่งที่เป็นผลประโยชน์ส่วนตัวจาก พนักงาน ผู้ซื้อ ลูกค้า ผู้จำหน่าย หรือจากผู้ที่มาติดต่อธุรกิจกับองค์กร ซึ่งจะทำให้เกิดความเสื่อมเสียต่อวิชาชีพหรือทำให้การใช้ดุลยพินิจเบี่ยงเบนไป
- 3.6.6 ต้องให้บริการเฉพาะงานที่พิจารณาเห็นว่า จะสำเร็จได้ด้วยความสามารถแห่งวิชาชีพ
- 3.6.7 ต้องรับรองวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน
- 3.6.8 ต้องระมัดระวังรอบคอบในการใช้ข้อมูลที่ได้มาจากการตรวจสอบ ต้องไม่นำข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร ไปใช้เพื่อผลประโยชน์ของบุคคลใดๆ ในลักษณะที่ผิดกฎหมาย หรือก่อให้เกิดความเสียหายต่อองค์กร
- 3.6.9 ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่สำคัญในรายงาน การละเว้นหรือไม่เปิดเผย จะต้องไม่ทำให้รายงานนั้นบิดเบือนหรือปิดบังการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย
- 3.6.10 ต้องพยายามปรับปรุง ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และคุณภาพของการให้บริการอย่างต่อเนื่อง
- 3.6.11 ต้องร่าวางไว้ซึ่งการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐานเที่ยงมืออาชีพมีคุณธรรม และมีศักดิ์ศรี

นอกจากจรรยาบรรณดังกล่าวข้างต้นแล้ว The Institute of Internal Auditor หรือ IIA ยังได้กล่าวถึงความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในวัดได้จากเสรีภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบภายในสามารถชี้วิจารณ์อย่างที่เป็นกลาง ปราศจากอคติ ในการเข้าถึงทรัพย์สิน สมุดบัญชี เอกสารต่างๆ และสอบถามเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับเรื่องที่ทำกรตรวจสอบ พร้อมข้อเสนอแนะโดยปราศจากการแทรกแซงของฝ่ายบริหารหรือบุคคลใด โดยได้มองความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในแง่ของ สถานภาพในองค์กร ( Organization Status ) และ ความมีใจเป็นกลาง ( Objectivity ) คือ

- สถานภาพในองค์กรของผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีสถานภาพที่อยู่ในระดับสูงพอที่จะ ทำให้สามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ และควรได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและคณะกรรมการ เพื่อที่จะได้รับความร่วมมือจากผู้รับตรวจและปฏิบัติงานตรวจสอบได้โดยอิสระ ปราศจากการแทรกแซง

- ความมีใจเป็นกลางของผู้ตรวจสอบภายใน คือ การที่ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลความคิดเห็นของผู้อื่น และไม่ตกอยู่ในสถานะที่ไม่สามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงานที่ตรวจสอบได้อย่างเที่ยงธรรม

#### 4. แนวทางการปฏิบัติงานของการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายในมีแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

##### 4.1 การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมี ขั้นตอน กระบวนการ วิธีการตรวจสอบและเทคนิคการตรวจสอบ ดังนี้

##### 4.1.1 ขั้นตอนการตรวจสอบ ประกอบด้วย

- การเตรียมการตรวจสอบ ( Audit Plan )
- การปฏิบัติงานตรวจสอบ ( Performing the Field Work )
- การรายงานผลการตรวจสอบ ( Reporting the Findings )

##### 4.1.2 กระบวนการการตรวจสอบในแต่ละขั้นตอน

##### 4.1.2.1 การเตรียมการตรวจสอบ ( Audit Plan ) มีกระบวนการ ดังนี้

- (1) ขั้นเตรียมการ ( Preliminary ) ได้แก่ การทำความเข้าใจและหาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจก่อนรับงานสอบบัญชี การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นเพื่อกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ การขอความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการ และการพิจารณาว่าจะรับลูกค้ารายใหม่ หรือควรจะรักษาลูกค้าเดิมไว้หรือไม่
- (2) จัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ( Engagement Letter ) ผู้สอบบัญชีต้องส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีไปยังลูกค้า

เมื่อตกลงใจรับงานสอบบัญชี เพื่อเป็นหลักฐานในการทำความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า เพื่อป้องกันการโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าเกี่ยวกับขอบเขต การตรวจสอบและความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย

- (3) วิเคราะห์ความเสี่ยง ( Audit Risk Analysis ) ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต้องเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่งบการเงินจะมีข้อผิดพลาดหรือถึงผิดปกติที่มีสาระสำคัญ และผู้สอบบัญชีไม่อาจตรวจพบข้อผิดพลาดนั้น และยังรวมถึงความเสี่ยงในการที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความระมัดระวังและวิเคราะห์ความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น
- (4) จัดทำแนวทางการตรวจสอบ ( Audit Program ) ผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดแนวทางการตรวจสอบ โดยการนำเทคนิคในการตรวจสอบต่างๆ มาประมวลเข้าไว้เป็นวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้ วิธีการตรวจสอบแต่ละด้านเมื่อนำมารวบรวมครบถ้วนแล้วเรียกว่าเป็นแนวการสอบบัญชีซึ่งจะใช้เป็นคำสั่งให้พนักงานตรวจสอบปฏิบัติตามและสามารถใช้ควบคุมงานตรวจสอบให้ดำเนินไปตามที่ได้วางแนวไว้ แนวการสอบบัญชีที่ได้วางในขั้นตอนนี้อาจปรับปรุงได้ตามความเหมาะสม เมื่อได้ทำการทดสอบระบบการควบคุมภายในแล้ว

#### 4.1.2.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบ ( Performing the Field Work ) มีกระบวนการ ดังนี้

การ ดังนี้

- (1) ตรวจสอบระหว่างกาล ( Interim Audit ) เป็นการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายใน ( Understanding of Internal Control ) และร่วมทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน ( Test of Control ) เพื่อลดระดับความเสี่ยงจากการที่ระบบการควบคุมภายใน ที่กิจการมีอยู่ไม่สามารถป้องกันข้อผิดพลาดหรือข้อทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ ( Control Risk )

- (2) สังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์ ( Physical Count Observation ) ณ วันสิ้นปีหรือใกล้วันสิ้นปี ผู้สอบบัญชีควรวางแผนที่จะเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้า ตรวจนับเงินสดในมือและเงินสดย่อย ตลอดจนสังเกตสินทรัพย์อื่น เช่น งานระหว่างก่อสร้าง เครื่องจักรระหว่างติดตั้ง เพื่อทำการเข้าสังเกตการณ์ และทดสอบการตรวจนับ เพื่อให้ได้หลักฐานว่าสินค้าเงินสดในมือและเงินสดย่อย และสินทรัพย์อื่นมีอยู่จริงและทราบถึงสภาพและคุณภาพของสินค้าด้วย
- (3) ตรวจสอบขั้นสุดท้าย ( Final Audit ) ได้แก่ การทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี และการสรุปผลการตรวจสอบ โดยการสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพันต่างๆ การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน การรวบรวมหลักฐาน และการประเมินผลการตรวจสอบ

#### 4.1.2.3 การรายงานผลการตรวจสอบ ( Reporting the Findings ) มีกระบวนการตรวจสอบ ดังนี้

- (1) พิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน ( Evaluation the Results ) ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ได้ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิจารณญาณของคนวินิจฉัยเรื่องต่างๆ ได้แก่ หลักการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลและรายการในงบการเงิน การจัดท่างบการเงินถูกต้องตามกฎหมายบัญชีที่เกี่ยวข้องเพียงใด ความเหมาะสมของการจัดประเภทรายการต่างๆ ซึ่งแสดงไว้ในงบการเงิน โดยจะต้องไม่ละเอียดหรือย่อจนเกินสมควร งบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการอย่างสมเหตุสมผลตรงต่อความจริงและดีที่สุดเท่าที่นักบัญชีจะปฏิบัติได้ในการจัดท่างบการเงินแล้วหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่มีสาระสำคัญ

- (2) จัดทำรายงานการตรวจสอบ ( Audit Report ) รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นขั้นตอนสุดท้ายหรือกระบวนการขั้นสุดท้ายของการสอบบัญชี เป็นรายงานสรุปขอบเขตที่ทำการตรวจสอบและความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ

#### 4.1.3 วิธีการตรวจสอบ ( Auditing Procedure )

วิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีคือการทดสอบ โดยการทดสอบแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ และการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี

- (1) การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ ( Test of Control ) เป็นการทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบเป็นวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นพอสมควรว่า ระบบการควบคุมภายในมีอยู่และมีการปฏิบัติตามโดยสม่ำเสมออย่างมีประสิทธิภาพตลอดจนรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่เพียงใด
- (2) การทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ( Substantive Test ) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความสมบูรณ์ ความถูกต้องและความเหมาะสมของข้อมูลและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในระบบบัญชี วิธีการทดสอบดังกล่าวประกอบด้วย
- การทดสอบความถูกต้องของรายการ ( Substantive Test of Transaction )
  - การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ( Analytical Review )
  - การทดสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือ ( Tests of Details of Balances )

#### 4.1.4 เทคนิคการตรวจสอบ ( Auditing Techniques )

เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไป เพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ได้แก่<sup>10</sup>

<sup>10</sup> โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1 ( กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540 ), หน้า 65 - 74..

- (1) การตรวจดู ( Inspection ) ใช้ในการตรวจดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าสินทรัพย์อยู่จริง ทราบถึงลักษณะ สภาพ และปริมาณของทรัพย์สินหากได้ใช้เทคนิคในการตรวจนับด้วย
- (2) การสังเกตการณ์ ( Observation ) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้
- (3) การตรวจนับ ( Counting ) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีอยู่ปริมาณเท่าไร และตรวจสอบคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้น โดยปกติใช้ในการตรวจสอบเงินสด หลักทรัพย์ สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร
- (4) การยืนยันยอด ( Confirmation ) คือ การที่ผู้สอบบัญชีขอร้องให้บุคคลภายนอกซึ่งทราบเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานต่างๆ ให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติโดยถูกต้องถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด
- (5) การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ ( Vouching ) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของ รายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชี เช่น ตรวจสอบใบสำคัญจ่ายและใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย กับการลงรายการจ่ายเงินในสมุดเงินสด หรือตรวจสอบใบสำคัญขายและ สำเนาใบส่งของกับสมุดรายวันขาย
- (6) การคำนวณใหม่ ( Recomputation ) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี ซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มาก
- (7) การตรวจสอบการผ่านรายการ ( Retracing Book - keeping Procedures ) การตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขึ้นต้น ไปยังบัญชีแยกประเภท รวมทั้งการทำงานบทลงด้วย
- (8) การสอบถาม ( Inquiry ) เป็นการขอข้อมูลจากผู้บริหารของกิจการ โดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทราบ เช่น เหตุการณ์หลังปีบัญชีที่สำคัญ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า และภาวะผูกพัน

- (9) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) คือ การศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ว่าจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทนได้
- (10) การอ่าน (Reading) เป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อระบุถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ
- (11) การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning) คือ การตรวจรายการในบัญชีแยกประเภท สมุดชั้นต้น หรือแหล่งข้อมูลอื่นๆ เพื่อดูว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่ เทคนิคข้อนี้ใช้เวลาไม่มาก แต่ต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบจึงสามารถตรวจพบรายการผิดปกติ
- (12) การบวกเลขยอดรวมแนวตั้ง (Footing) เป็นการบวกเลขตามแนวตั้งเพื่อหายอดรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่ถูกคำนวณไว้ว่าถูกต้องหรือไม่
- (13) การตรวจตัดยอด (Cut off Audit) เป็นเทคนิคที่ใช้ช่วยในการทดสอบว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ โดยการเปรียบเทียบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นๆ และพิจารณารายละเอียดในเอกสารนั้นๆ กับช่วงเวลาของการบันทึกที่รายการซึ่งจะต้องสอดคล้องกัน เช่น การตรวจตัดยอดรายการขาย จะเปรียบเทียบกับวันที่ในใบส่งของ เอกสารการจัดส่ง และวันที่ของการบันทึกการขาย

#### 4.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีขั้นตอน กระบวนการ วิธีการตรวจสอบและเทคนิคการตรวจสอบ ดังนี้

##### 4.2.1 ขั้นตอนการตรวจสอบ ประกอบไปด้วย<sup>11</sup>

- การวางแผนการตรวจสอบ (Planning the Audit)

<sup>11</sup> The Institute of Internal Auditors , 400 Performance of Audit Work : Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , pp. 1 - 15.



- การตรวจสอบและประเมินผลข้อมูล ( Examination and Evaluation Information )
- การรายงานผลการตรวจสอบ ( Communication Results )
- การติดตามผล ( Following Up )

#### 4.2.2 กระบวนการการตรวจสอบในแต่ละขั้นตอน

##### 4.2.2.1 การวางแผนการตรวจสอบ ( Planning the Audit ) มีกระบวนการ

ดังนี้

- (1) การสำรวจเบื้องต้น ( Preliminary Survey ) เพื่อเรียนรู้เกี่ยวกับงานของหน่วยงานที่ต้องทำการตรวจสอบในรายละเอียด และทำความเข้าใจกับหน่วยงานและระบบงานที่จะเลือกมาตรวจสอบ เพื่อสามารถประเมินความเสี่ยงก่อนจะเลือกงานใดงานหนึ่งมาตรวจสอบได้อย่างเป็นระบบ
- (2) การประเมินผลการควบคุมภายใน ( Internal Control Evaluation ) เพื่อให้มั่นใจได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่ได้วางหรือออกแบบไว้ สามารถใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- (3) การประเมินความเสี่ยง ( Risk Assessment ) โดยการประเมินความเสี่ยงงานหรือกิจกรรมขององค์กร เพื่อนำไปจัดลำดับงานไว้ในแผนการตรวจสอบก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบต่อไป
- (4) การจัดทำแนวการตรวจสอบภายใน ( Audit Program ) โดยแนวการตรวจสอบจะระบุรายละเอียด เริ่มตั้งแต่การกำหนดวัตถุประสงค์และขอบเขตงาน การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การพิจารณาอุปกรณ์ เครื่องมือ บุคลากรที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานต่าง ๆ ที่จะตรวจสอบ การเขียนแนวการตรวจสอบ รวมทั้งการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบทำได้อย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามเป้าหมายที่ต้องการ

4.2.2.2 การตรวจสอบและประเมินผลข้อมูล ( Examination and Evaluation Information ) มีกระบวนการ ดังนี้

- (1) การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม ( Field Work ) คือ กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ สอบทาน และรวบรวม หลักฐาน เพื่อประเมินการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติขององค์กร รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งเสนอข้อมูลที่ได้จากการ ตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อฝ่ายบริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจ
- (2) การรวบรวมหลักฐาน ( Audit Evidence ) โดยการใช้เทคนิค และวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่ง เอกสาร ข้อมูล หรือ ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ในระหว่างการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นข้อมูล ประกอบที่สำคัญในการพิสูจน์ว่า สิ่งที่ได้ตรวจสอบพบนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด
- (3) การจัดทำกระดาษทำการ ( Working Paper Preparation ) กระดาษทำการเป็นเอกสารที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ เพื่อบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่ใช้ในการ ตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ข้อมูลจากการประเมินและวิเคราะห์ และผลสรุปของการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบภายในสามารถใช้กระดาษทำการเป็นหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานของตนเองได้ด้วย
- (4) การสรุปผลการตรวจสอบ ( Audit Conclusion ) คือ งานในขั้นตอนสุดท้ายก่อนจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ โดยสรุปทั้งข้อบกพร่องหรือสิ่งที่ปฏิบัติไม่ถูกต้อง และสิ่งที่ได้ปฏิบัติอย่างถูกต้อง

4.2.2.3 การรายงานผลการตรวจสอบ ( Communication Results ) คือ การสรุปผลที่ได้จากการตรวจสอบ ข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน เพื่อนำเสนอผู้เกี่ยวข้องเพื่อสั่งการแก้ไขปรับปรุงในส่วนที่บกพร่อง ที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจพบ

4.2.2.4 การติดตามผล ( Following Up ) ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ต้องติดตามดูว่า หน่วยงานที่ได้รับการตรวจสอบและได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขข้อบกพร่องไป ได้ทำการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะ ในรายงานผลการตรวจสอบอย่างเหมาะสมหรือไม่อย่างไร

#### 4.2.3 เทคนิคการตรวจสอบ ( Auditing Techniques )

เทคนิคที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบ ได้แก่

- (1) การตรวจดู ( Inspection ) ใช้ในการตรวจดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าสินทรัพย์อยู่จริงทราบถึงลักษณะ สภาพ และปริมาณของทรัพย์สินหากได้ใช้เทคนิคในการตรวจนับด้วย
- (2) การสังเกตการณ์ ( Observation ) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่า ได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้
- (3) การตรวจนับ ( Counting ) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีอยู่ปริมาณเท่าไร และตรวจสอบคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้น โดยปกติใช้ในการตรวจสอบเงินสด หลักทรัพย์ สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร
- (4) การยืนยันยอด ( Confirmation ) คือ การที่ผู้สอบบัญชีขอร้องให้บุคคลภายนอกซึ่งทราบเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานต่างๆ ให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติโดยถูกต้องถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด
- (5) การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ ( Vouching ) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของ รายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชี เช่น ตรวจสอบใบสำคัญจ่าย และใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย กับการลงรายการจ่ายเงินในสมุดเงินสด หรือตรวจสอบใบสำคัญขายและ สำเนาใบส่งของกับสมุดรายวันขาย
- (6) การคำนวณใหม่ ( Recomputation ) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี ซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มาก

- (7) การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book - keeping Procedures) การตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขึ้นต้น ไปยังบัญชีแยกประเภท รวมทั้งการทำงานบทลงด้วย
- (8) การสัมภาษณ์ (Interview) เป็นการขอให้ลูกค้าตอบคำถามที่ต้องการทราบ ซึ่งการสัมภาษณ์อาจทำได้ด้วยวาจาทั้งอย่างเป็นทางการและไม่เป็นทางการ
- (9) การใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นการขอให้ลูกค้าตอบคำถามจากคำถามที่เตรียมไว้ล่วงหน้าเป็นลายลักษณ์อักษร
- (10) การวิเคราะห์การเงิน (Financial Analysis Work) เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบว่า เรื่องใด หน่วยงานใด และจุดใด ที่ผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบในรายละเอียด โดยการคำนวณอัตราส่วนต่างๆ เช่น Current Ratio และ Quick Ratio ซึ่งเป็นอัตราส่วนที่แสดงถึงสภาพคล่องหรือความสามารถในการชำระหนี้ระยะสั้นขององค์กร
- (11) การเปรียบเทียบ (Comparation) เป็นการเปรียบเทียบข้อมูลจากสองแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกัน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของรายละเอียดที่ต้องการตรวจสอบ
- (12) การอ่าน (Reading) เป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อระบุถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ