

บทที่ 3

การศึกษาเปรียบเทียบการตรวจสอบ

โดยผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน

งานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีลักษณะเป็นงานตรวจสอบเช่นเดียวกัน แต่ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น มีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็น วัตถุประสงค์ ขอบเขตการทำงาน และแนวทางและวิธีในการปฏิบัติงาน ในบทนี้จะกล่าวถึงการเปรียบเทียบการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน โดยแบ่งหัวข้อการเปรียบเทียบดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์
2. ขอบเขต
3. ความรับผิดชอบ
4. จรรยาบรรณ
5. ประเภทงาน
6. ขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน
7. เทคนิคการตรวจสอบ
8. กระดาษทำการ
9. รายงานการตรวจสอบ

1. วัตถุประสงค์

การตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ต่างกัน คือ การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีเป็นการตรวจสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน โดยวัตถุประสงค์ดังกล่าวมุ่งเน้นเพื่อนำเสนองบการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในองค์กรหรือภายนอกองค์กร ผู้

ใช้ขงการเงินดังกล่าวประกอบด้วย¹ ผู้ลงทุน (ทั้งผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ตัดสินใจลงทุนในอนาคต) ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการและสาธารณชน ผู้ใช้ขงการเงินเหล่านี้ใช้ขงการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

1. ผู้ลงทุน หมายถึง ผู้เป็นเจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษาซึ่งต้องทราบถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจซื้อ ขาย หรือถือเงินลงทุนนั้นต่อไป นอกจากข้อมูลดังกล่าว ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ถือหุ้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลด้วย

2. ลูกจ้าง หมายถึง ลูกจ้าง รวมทั้งกลุ่มตัวแทนซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงและความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง นอกจากนั้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยให้สามารถประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน บำเหน็จ บำนาญ และ โอกาสในการจ้างงาน

3. ผู้ให้กู้ หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาว่าเงินให้กู้ยืม และดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด

4. ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจว่าหนี้สินจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด เจ้าหนี้การค้าอาจให้ความสนใจข้อมูลของกิจการในระยะเวลาที่สั้นกว่าผู้ให้กู้ นอกจากว่าการดำเนินงานของเจ้าหนี้ที่ขึ้นอยู่กับภาระดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งเป็นลูกค้ารายใหญ่

5. ลูกค้า หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยเฉพาะกรณีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนานหรือต้องพึ่งพากิจการนั้น

6. รัฐบาลหรือหน่วยงานราชการ หมายถึง หน่วยงานที่ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการจัดสรรทรัพยากร การกำกับดูแล การพิจารณากำหนดนโยบายทางภาษีและเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติและจัดทำสถิติในด้านต่าง ๆ

7. สาธารณชน หมายถึง ประชาชนผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จและการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากกิจการอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในการจ้างงานและการรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในท้องถิ่น

สำหรับการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร ให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยผู้ตรวจสอบภายใน

¹ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (2540-2542), *แม่บทการบัญชี*, (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 6.

ในจะทำหน้าที่ในการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อเสนอแนะ และข้อมูลเพื่อเป็นการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี จะเป็นการตรวจสอบแสดงความเห็นต่องบการเงิน เพื่อประโยชน์ทั้งบุคคลภายในและบุคคลภายนอกองค์กร (Insider and Outsider) ในขณะที่การตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในเพื่อประโยชน์แก่บุคคลภายในองค์กรเท่านั้น

วัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นถือเป็นวัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบ แต่ในการปฏิบัติงานตรวจสอบในรายการบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน จะมีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีแต่ละรายการ โดยวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้สอบบัญชานั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อพิสูจน์²

1. ความมีอยู่จริง (Existence) สินทรัพย์ หรือ หนี้สิน มีอยู่จริง ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
2. สิทธิและภาระผูกพัน (Right and Obligation) สินทรัพย์ หรือหนี้สิน เป็นของกิจการ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
3. เกิดขึ้นจริง (Occurrence) รายการหรือเหตุการณ์ เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับกิจการ ในระหว่างงวด
4. ความครบถ้วน(Completeness) ไม่มีรายการ สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ หรือเหตุการณ์ใดๆที่ได้บันทึกไว้ หรือมีรายการที่มีได้เปิดเผย
5. การตีราคา (Valuation) กิจการบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินในราคาที่เหมาะสม
6. การวัดมูลค่า (Measurement) กิจการบันทึกรายการ หรือ เหตุการณ์ ในจำนวนที่ถูกต้องและ รายได้หรือค่าใช้จ่าย ได้รับการบันทึกในงวดบัญชีที่ถูกต้อง
7. การแสดงรายการ และ การเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) รายการในงบการเงิน ได้รับการเปิดเผย จัดประเภท และบรรยายลักษณะ ตามแม่บทการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

โดยวัตถุประสงค์เหล่านี้ ก็ถือเป็นวัตถุประสงค์หนึ่งของผู้ตรวจสอบภายในเช่นเดียวกัน แต่วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้ตรวจสอบภายในนั้น จะมากกว่าวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี กล่าวคือ มีทั้งวัตถุประสงค์เพื่อพิสูจน์ ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีของกิจการ และการปฏิบัติตามระบบหรือกฎระเบียบที่กิจการวางไว้ ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในจะรวมไปถึงรายละเอียดของการปฏิบัติ

² คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 7.

งาน ต่อไปจะเป็นการแสดงตัวอย่างของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายการบัญชีต่างๆ ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

1. การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือ

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. ปริมาณสินค้าคงเหลือได้แสดงไว้ครบถ้วน	มี	มี และเน้นในเรื่องความเข้าใจและปฏิบัติงานตามนโยบาย และวิธีการจัดการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือของผู้ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องทุกคน
2. มีการตรวจคัดยอดสินค้าคงเหลือ อย่างเป็นที่น่าพอใจ	มี	มี และเน้นในเรื่องการมีมาตรการ การตรวจคัดยอดภายในกิจการที่ดีด้วย
3. สินค้าคงเหลือมีราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	มี	มี และเน้นในเรื่องการสอบทานการตีราคาสินค้าโดยผู้รับผิดชอบ
4. สินค้าที่มีการเคลื่อนไหวช้า ถ้าสมัย เสียหาย หรือมีปริมาณมากเกินไป ซึ่งรวมอยู่ในสินค้าคงเหลือ ได้มีตั้งการสำรองไว้เพียงพอ	มี	มี และเพิ่มในเรื่องการจัดทำรายงานเสนอผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อการติดตามแก้ไข

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
5. รายละเอียดสินค้าคงเหลือมีการคำนวณอย่างถูกต้อง	มี	มี และเน้นในเรื่องการสอบทานความถูกต้องโดยผู้รับผิดชอบ
6. สินค้าคงเหลือที่นำไปค้าประกันหรือจำหน่ายได้มีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	มี	มี

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือเหมือนกัน แต่จะแตกต่างกันในรายละเอียด คือผู้ตรวจสอบภายในจะเน้นในเรื่องมาตรการเกี่ยวกับการจัดการสินค้าคงเหลือและการปฏิบัติงานตามระบบของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบด้วย

2. การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. สินทรัพย์ถาวรที่บันทึกบัญชี มีอยู่จริง และเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท แสดงโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	มี	มี
2. การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ถาวรระหว่างปี ได้บันทึกบัญชีอย่างถูกต้องและไม่ได้บันทึกจ่ายฝ่ายทุนที่มีสาระสำคัญเป็นค่าใช้จ่าย	มี	มี

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
3. สินทรัพย์ถาวรที่เลิกใช้ ได้บันทึกอย่างถูกต้อง	มี	มี และเพิ่มในเรื่องการพิจารณาจัดการเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวของฝ่ายจัดการที่เกี่ยวข้อง
4. ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี และค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นปีได้แสดงไว้ถูกต้อง ค่าเสื่อมราคาได้คำนวณตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	มี	มี
5. สินทรัพย์ถาวรที่นำไปจำหน่ายหรือค้าประกัน ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	มี	มี
6. การปรับปรุงรายการสินทรัพย์ถาวร ทันต่อเวลาและได้รับการอนุมัติถูกต้อง	ไม่มี	มี
7. ผู้ปฏิบัติที่เกี่ยวข้องเข้าใจและปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการในการจัดการเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร	ไม่มี	มี
8. สินทรัพย์ถาวรที่ใช้ตามสถานที่ต่างๆ มีการบันทึกรายละเอียดไว้ เพื่อการควบคุมและดูแลรักษา	ไม่มี	มี

จากตารางที่ 2 จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรเหมือนกันเป็นส่วนใหญ่ แต่จะแตกต่างกันในวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวกับความเข้าใจและการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการจัดการเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและการควบคุมและดูแลรักษาสินทรัพย์ถาวร ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีไม่มี

3. การตรวจสอบบัญชีเจ้าหนี้การค้า

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีเจ้าหนี้การค้าของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. เจ้าหนี้ที่บันทึกบัญชีแสดงหนี้สินที่ค้างชำระจริงและไม่มีเจ้าหนี้การค้าที่เป็นสาระสำคัญที่ไม่ได้บันทึกบัญชี ณ วันสิ้นปี	มี	มี แต่เน้นเจ้าหนี้ทุกราย ไม่เน้นเฉพาะรายที่เป็นสาระสำคัญ
2. มีการตรวจคัดยอดซื้อและรับของอย่างเป็นที่พอใจ	มี	มี และเน้นเรื่องการมีมาตรการที่ทำให้แน่ใจในความถูกต้องของการคัดยอดสินค้าและยอดซื้อ
3. สินทรัพย์ที่นำไปจำนอง และคำประกันเจ้าหนี้การค้าได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	มี	มี
4. การจ่ายชำระหนี้เป็นไปตามกำหนดเวลาและมีการติดตามเจ้าหนี้ที่ค้างนานและยอดคงเหลือทางด้านเครดิตอย่างเหมาะสม	ไม่มี	มี
5. กรณีเจ้าหนี้การค้าที่เป็นต่างประเทศ มีการแปลงค่าเป็นเงินบาท โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ถูกต้อง	มี	มี และเพิ่มในเรื่องการสอบทานการแปลงค่าโดยผู้รับผิดชอบ

จากตารางที่ 3 จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่มีวัตถุประสงค์ในเรื่องการจ่ายชำระหนี้ให้เป็นไปตามกำหนดเวลาและการติดตามเจ้าหนี้ที่ค้างนาน ซึ่งถือเป็นวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวกับการควบคุมภายใน แต่วัตถุประสงค์อื่น ๆ จะเหมือนกันแต่ผู้ตรวจสอบภายในจะมีส่วนที่เพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรการการจัดการเกี่ยวกับเจ้าหนี้และการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้รับผิดชอบด้วย

4. การตรวจสอบบัญชีค่าใช้จ่าย

ตารางที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีค่าใช้จ่ายของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. ได้มีการบันทึกรายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นในการแสดงความเข้าใจในผลการดำเนินงาน	มี	มี
2. ค่าใช้จ่ายต่างๆ ได้แสดงไว้โดยถูกต้องตามที่ควรในงบกำไรขาดทุน	มี	มี
3. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นผ่านการอนุมัติ และมีหลักฐานประกอบการจ่ายเงินถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทจริง	มี	มี
4. มีการควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง กับจำนวนที่เบิกจ่าย รวมถึงการปฏิบัติตามขั้นตอนและระเบียบวิธีการที่บริษัทกำหนด	ไม่มี	มี
5. มีการสอบทานการลงบัญชี และจัดประเภทค่าใช้จ่ายอย่างถูกต้อง	มี	มี

จากตารางที่ 4 จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีวัตถุประสงค์ในเรื่องการควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นและการปฏิบัติตามขั้นตอนและระเบียบวิธีการที่บริษัทกำหนด เนื่องจากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานภายในบริษัท ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในต้องตรวจสอบ สำหรับวัตถุประสงค์อื่นๆ เป็นวัตถุประสงค์เกี่ยวกับความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน ซึ่งมีเหมือนกันทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นว่า วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ เป็นวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในด้วย แต่มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้ตรวจสอบภายในหลายข้อ ที่ไม่เป็นวัตถุประสงค์ผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เนื่องมาจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะเน้นตรวจสอบในเรื่องความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินของกิจการ ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบโดยเน้นทั้งในเรื่องความถูกต้อง

ต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน และในเรื่องการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีของกิจการ และหากมีระบบการควบคุมภายในที่ดีแล้ว ผู้ปฏิบัติได้ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้หรือไม่

อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อการวางแผนและกำหนดแนวทางการตรวจสอบในรายการบัญชีต่อไป เนื่องจากการมีระบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติตามระบบจะนำไปสู่ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง ดังนั้นวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในบางข้อที่ไม่เป็นวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีผู้สอบบัญชี ซึ่งถือเป็นการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีในขั้นตอนการตรวจสอบขั้นสุดท้าย จะเป็นวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีได้ในขั้นตอนการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั่นเอง

2. ขอบเขต

ขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะเน้นในส่วนของการที่ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณี ตามหนังสือตอบรับงาน และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน เพื่อให้หลักฐานและข้อสรุปที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ในขณะที่ขอบเขตของการตรวจสอบภายในนั้นในส่วนของการทดสอบและการประเมินความเสี่ยงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร รวมทั้งคุณภาพของการปฏิบัติงานภายในองค์กร ซึ่งได้แก่

- ความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน
- ผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร ได้ปฏิบัติงานตามนโยบาย แผนงาน และระเบียบวิธีปฏิบัติที่วางไว้
- การเก็บรักษาทรัพย์สินอย่างเหมาะสม
- การใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า
- การดำเนินงานหรือแผนงานสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้

เมื่อเปรียบเทียบกันแล้วจะเห็นว่า ขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน คือ ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะมีขอบเขตการทำงานที่คล้ายกันในส่วนของการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อถือและความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน และในส่วนที่ต่างกันคือขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชีไม่ครอบคลุมถึงการ

ปฏิบัติงานทั้งหมดของผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร ในขณะที่งานในส่วนนี้เป็นงานในขอบเขตหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและกำหนดแนวทางการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเอง ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจทราบจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญเช่นเดียวกับที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบ

โดยจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ หมายถึง ³ สถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่อาจเชื่อถือได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่จัดวางไว้ หรือการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นๆ จะป้องกัน หรือช่วยให้พนักงานของกิจการที่ปฏิบัติหน้าที่ตามปกติค้นพบข้อผิดพลาดหรือทุจริตที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินที่กำลังตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงจุดอ่อนดังกล่าวได้ เนื่องจากในขั้นแรกของการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษาและประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นเกี่ยวกับระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่กิจการวางไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชี และในขั้นต่อมาเมื่อผู้สอบบัญชีทดสอบการปฏิบัติตามระบบดังกล่าว เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีได้ศึกษาและประเมินประสิทธิภาพไปแล้ว หรือผู้สอบบัญชีอาจพบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญในขั้นของการตรวจสอบเพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการต่างๆ ในงบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินเสร็จสิ้นลงแล้วพบจุดอ่อนดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบระหว่างกาลหรือการตรวจสอบประจำปีผู้สอบบัญชีจะแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนดังกล่าวซึ่งการกระทำดังกล่าวถือเป็นผลพลอยได้จากการตรวจสอบและเป็นการเพิ่มคุณค่า (Value Added) ของงานตรวจสอบอีกด้วย

3. ความรับผิดชอบ

เมื่อกกล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน มีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกันหลายประการ

3.1 ความรับผิดชอบในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการที่จะต้องวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่างบการเงินที่ตนตรวจสอบไม่ได้แสดงข้อมูลผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมา

³ คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2537-2538), มาตรฐานการสอบบัญชี รวมเล่ม ฉบับที่ 1- 41 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, 2539), หน้า 171 - 172.

จากข้อผิดพลาด หรือทุจริต นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาสถานการณ์ต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อบการเงินด้วย อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้ทราบและทำการแก้ไขข้อผิดพลาดและ/หรือข้อทุจริตต่างๆ ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในก็จะต้องวางแผนการตรวจสอบและจัดให้มีการปฏิบัติตามแผน โดยมีความรับผิดชอบในงานด้านการตรวจสอบภายในองค์กร รายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และคณะกรรมการบริหาร โดยทำหน้าที่สอบทานความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน ควบคุมดูแลการเก็บรักษาและการใช้สินทรัพย์ ประเมินความเสี่ยงพอและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ

ดังนั้นจะสังเกตได้ว่า การปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีจะเน้นเฉพาะในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ แต่สำหรับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจะครอบคลุมกิจกรรม การปฏิบัติงาน ตลอดจนรายงานทางการเงินทั้งหมดขององค์กร เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคคลภายในองค์กรและมีหน้าที่ด้านการตรวจสอบภายในโดยเฉพาะ มีเวลาในการปฏิบัติงานมากกว่าผู้สอบบัญชี การปฏิบัติงานจึงต้องเข้มข้นและครอบคลุมกิจกรรมทั้งหมดภายในองค์กรมากกว่าผู้สอบบัญชี

3.2 ความรับผิดชอบต่อลูกค้าสำหรับการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบต่อองค์กรสำหรับการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติงานของตนเองต่อลูกค้าตามข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าที่ได้ตกลงกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรในหนังสือตอบรับงานนอกจากนั้นผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ ในเรื่องมรรยาทของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้า ซึ่งได้แก่การรักษาความลับของลูกค้า สำหรับผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นบุคคลภายในองค์กรความรับผิดชอบต่อองค์กรก็เหมือนกับพนักงานคนอื่นทั่วไป คือปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบของตนในฐานะพนักงานขององค์กรอย่างเต็มที่และดีที่สุด แต่ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรับผิดชอบที่จะต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้นประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในที่กำหนด ในส่วนที่เป็นความรับผิดชอบต่อลูกค้า

3.3 ความรับผิดชอบต่อการทุจริตในองค์กรสำหรับการตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในและการทุจริตของลูกค้าต่อการนำเสนองบการเงินของผู้สอบบัญชี

การทุจริตในความหมายของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะความแตกต่างกันเล็กน้อย เนื่องจากมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบที่แตกต่างกัน แต่ในบางกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษเพื่อค้นหาการทุจริตในองค์กร ความหมายของการทุจริตในการปฏิบัติงาน

ตรวจสอบในกรณีนี้จะมีความหมายเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายใน ต่อไปนี้จะเป็นการแสดงความหมายที่แตกต่างกันของการทุจริตในความหมายของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

การทุจริตในความหมายของผู้สอบบัญชี⁴ หมายถึง การแสดงตัวเลขหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ผิดพลาด หรือมิได้แสดงไว้โดยเจตนา การรายงานเท็จซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิดและการยกยอกทรัพย์สิน การทุจริตมักจะเป็นการกระทำที่มีลักษณะ ดังต่อไปนี้

- เปลี่ยนแปลงแก้ไขบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีที่ใช้ เป็นหลักในการจัดทำงบการเงิน
- เปลี่ยนแปลงหรือไม่นำเหตุการณ์หรือรายการค้า หรือข้อมูลที่มีความสำคัญมาบันทึกบัญชีหรือเปิดเผยไว้ในการจัดทำงบการเงินโดยเจตนา
- เจตนาใช้หลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้องเกี่ยวกับจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ วิธีการแสดงรายการในงบการเงินหรือการเปิดเผยข้อมูล

การทุจริตในความหมายของผู้ตรวจสอบภายใน⁵ หมายถึง การกระทำโดยตนเองหรือร่วมมือกับบุคคลอื่นเพื่อให้ได้รับทรัพย์สิน ผลประโยชน์ หรือบริการอื่นใดโดยวิธีการฉ้อโกง ปิดบังข้อเท็จจริงหรือโดยวิธีการอันมิชอบด้วยกฎ ระเบียบ ข้อบังคับขององค์กร การทุจริตเป็นผลที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการกระทำของบุคคลและอาจเกิดขึ้นได้เสมอและยังจะมีโอกาสเกิดมากขึ้น ถ้าองค์กรไม่มีความเข้มแข็งในด้านการป้องกัน และการค้นหาทุจริต การทุจริตในองค์กรเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้ทำการทุจริตมักจะคิดหาวิธีการที่คิดว่าปลอดภัยจากการตรวจพบ อย่างไรก็ตามองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและผู้บริหารมีจรรยาบรรณ ประพฤติตนเป็นตัวอย่าง จะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริตได้

จากความหมายดังกล่าวจะเห็นว่า กรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินการทุจริตจะเป็นไปตามความหมายแรก แต่ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เช่น ตรวจสอบเพื่อตรวจหาการทุจริตภายในองค์กร การทุจริตจะเป็นไปตามความหมายที่สอง

เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินความเพียงพอของมาตรการการควบคุมภายใน ที่กำหนดโดยฝ่ายบริหารในอันที่จะป้องกันการทุจริต ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ในเรื่องการทุจริตอย่างเพียงพอ และสามารถเข้าใจถึงสัญญาณเตือนหรือ

⁴ พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี, (กรุงเทพมหานคร, 2538), หน้า 2-5 - 2-6.

⁵ พิไล เปี่ยมพงศ์สานต์ และคณะ, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน , (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541), หน้า 159 - 161.

ข้อบ่งชี้ที่ว่า การทุจริตอาจเกิดขึ้นได้ ดังนั้น บทบาทความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในต่อการทุจริตมีดังนี้

- ในการสอบทานระบบการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาและให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญที่ตรวจพบจากระบบการควบคุมภายในนั้นว่ามีความเสี่ยงที่จะเกิดทุจริตหรือข้อผิดพลาดหรือไม่
- ในการสอบทานกิจกรรมที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรระมัดระวัง และตระหนักถึงโอกาสที่จะเกิดการทุจริต ซึ่งรวมถึงการให้คำแนะนำที่มีประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารเพื่อป้องกันการทุจริต
- ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเป็นส่วนหนึ่งของทีมงานการตรวจสอบทุจริต ซึ่งอาจหมายถึงการตรวจสอบทุจริตที่เกิดขึ้นแล้ว หรือการทุจริตที่ยังเป็นที่สงสัยอยู่ การป้องกันและค้นหาการทุจริต ซึ่งถือเป็นงานที่ช่วยฝ่ายบริหารเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์โดยไม่มีทุจริตเป็นอุปสรรค ดังนั้น การวางแผนอย่างระมัดระวังรอบคอบ ตลอดจนการจัดลำดับความสำคัญของกิจกรรมที่จะตรวจสอบจึงเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายในจำเป็นต้องประสานงานกับฝ่ายบริหารอย่างใกล้ชิด และฝ่ายบริหารต้องเห็นความสำคัญโดยสนับสนุนทรัพยากรที่จำเป็นในการทำการตรวจสอบนั้น

ส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการทุจริตนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ ในการวางแผนและปฏิบัติตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจไม่มีการทุจริตเกิดขึ้น หรือถ้ามีจะไม่ทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องทำการวางแผนและปฏิบัติตรวจสอบ เพื่อให้ทราบและทำการแก้ไขข้อผิดพลาดและ/หรือข้อทุจริตต่างๆ ที่ไม่เป็นสาระสำคัญ หากผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนและปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และไม่พบการทุจริตในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ อาจถูกผู้เสียหายฟ้องร้องว่าประมาทเลินเล่อหรือทุจริตได้

3.4 ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในขององค์กรของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องการของควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบโดยตรงในทุกด้านของระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากลักษณะงานของผู้ตรวจสอบภายในถือว่าเป็นมาตรการการควบคุมภายในอย่างหนึ่ง ซึ่งมีความสำคัญมากเพราะเป็นมาตรการควบคุมภายในซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินความมีประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมภายในอื่นๆ อีกชั้นหนึ่ง นอกจากการประเมินความมีประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในยังมีความ

รับผิดชอบที่จะเสนอแนะมาตรการควบคุมภายในต่อผู้บริหารระดับสูงและระดับกลางเพื่อให้องค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่ดี นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในยังมีความรับผิดชอบที่จะติดตามผลในสิ่งที่ผู้บริหารได้สั่งการให้มีการแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในด้วย

ในส่วนของผู้สอบบัญชีภายนอกนั้น ความรับผิดชอบหลักของผู้สอบบัญชี คือ การแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงิน แต่อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 18 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง “ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม” ซึ่งในการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีภายนอกจะเน้นการควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์ด้านการบัญชี การเงิน และการรายงานทางการเงินเป็นสำคัญ นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชียังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในเรื่อง “การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ”

ดังนั้นจะเห็นว่าทั้งผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกต้องมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในขององค์กรที่ตนเองตรวจสอบ แต่ผู้ตรวจสอบภายในจะมีความรับผิดชอบในมาตรการควบคุมภายในทุกด้านขององค์กร ทั้งในด้าน การปฏิบัติงาน การบริหาร การบัญชี การเงิน และอื่นๆ ส่วนผู้สอบบัญชียุทธศาสตร์มีความรับผิดชอบเฉพาะในด้านของบัญชีและเฉพาะที่มีสาระสำคัญเท่านั้น

3.5 ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามสำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อกล่าวถึงความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามซึ่งหมายถึงบุคคลภายนอกที่ไม่ใช่ลูกค้า ผู้สอบบัญชีอาจต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามเนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานที่เผยแพร่สู่สาธารณชน โดยผู้ตรวจสอบบัญชีเป็นผู้แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ตามที่กล่าวไว้ในเรื่องวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชียุทธศาสตร์นั้น งานของผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นเพื่อนำเสนองบการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินทุกประเภท ไม่ว่าจะบุคคลภายในองค์กรหรือภายนอกองค์กร ได้แก่ ผู้ลงทุน (ทั้งผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ตัดสินใจลงทุนในอนาคต) ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหน้าที่อื่น ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการและสาธารณชน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้อาจนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นหากผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ได้รับความเสียหาย จากการใช้งบการเงินที่แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีว่าถูกต้อง ผู้สอบบัญชีย่อมมีความรับผิดชอบ โดยกฎหมายไทยได้กำหนดโทษของผู้สอบบัญชีที่รับรองงบการเงินอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จไว้ในมาตรา 269 ของประมวลกฎหมายอาญาว่า⁶

⁶ พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี, (กรุงเทพมหานคร, 2538), หน้า 2-4.

“ ผู้ใดในการประกอบกิจการงานในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชี หรือวิชาชีพอื่นใด ทำคำร้องขอเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชนต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดโดยทุจริตใช้หรืออ้างคำร้องขออันเกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคแรก ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน ”

ในเรื่องความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามนี้ ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีบทบาทในความรับผิดชอบนี้ เนื่องจากผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นผลงานที่ใช้ภายในองค์กร ไม่ได้นำเสนอแพร่ออกสู่สาธารณชน ดังนั้นจึงไม่มีบุคคลภายนอกที่จะได้ใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 5 แสดงการเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ความรับผิดชอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. ความรับผิดชอบในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ	มีความรับผิดชอบในการที่จะต้องวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่างบการเงินที่ตนตรวจสอบไม่ได้แสดงข้อมูลผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเนื่องจากข้อผิดพลาด หรือทุจริต	มีความรับผิดชอบที่จะต้องวางแผนการตรวจสอบและจัดให้มีการปฏิบัติตามแผน โดยมีความรับผิดชอบในด้านการตรวจสอบภายใน องค์กร รายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บริหาร และคณะกรรมการ
2. ความรับผิดชอบต่อดูกค้า	รับผิดชอบในการปฏิบัติงานของตนเองต่อดูกค้าตามข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าที่ได้ตกลงกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรในหนังสือตอบรับงาน	ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานของตนในฐานะเจ้าหน้าที่ขององค์กร

ตารางที่ 5 แสดงการเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

ความรับผิดชอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
3. ความรับผิดชอบต่อการทุจริตในองค์กร	วางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจไม่มีการทุจริตเกิดขึ้น หรือถ้ามีจะไม่ทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ	ควรมีความรู้ในเรื่องเกี่ยวกับการทุจริตอย่างเพียงพอ และสามารถเข้าใจถึงสัญญาณเตือน หรือข้อบ่งชี้ที่ว่าการทุจริตอาจจะเกิดขึ้นได้
4. ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน	มีความรับผิดชอบโดยเน้นในด้านการบัญชี	เป็นความรับผิดชอบโดยตรงในเรื่องการควบคุมภายในทุกด้าน
5. ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม	มี เนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานที่เผยแพร่สู่สาธารณชน	ไม่มี เนื่องจากผลงานใช้เพียงภายในองค์กรเท่านั้น

จากตารางที่ 5 จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในเรื่องการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ ความรับผิดชอบต่อกู้ ความรับผิดชอบต่อการทุจริตในองค์กร และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในเหมือนกันแต่จะแตกต่างกันในรายละเอียด ส่วนในเรื่องความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามจะแตกต่างกันอย่างชัดเจน คือผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบในเรื่องนี้แต่ผู้ตรวจสอบภายในไม่มี

4. จรรยาบรรณ

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เป็นงานที่ทำให้ได้ทราบข้อมูลของกิจการทั้งที่เป็นความลับและเป็นที่ต้องการทราบของบุคคลหลายฝ่าย ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจึงได้กำหนดจรรยาบรรณเพื่อเป็นกรอบในการปฏิบัติตัวของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีทั้งความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกันดังนี้

4.1 สถานภาพและความเป็นอิสระ

เมื่อกล่าวถึงสถานภาพและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในแล้ว พบว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระมากกว่า เนื่องจากสถานภาพของผู้สอบบัญชี คือ ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระและเป็นบุคคลภายนอก ดังนั้นจึงมีความอิสระทั้งจากองค์กรที่ตรวจสอบ และผู้บริหารขององค์กรที่ตรวจสอบ ส่วนผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคคลภายในขององค์กร ซึ่งทำหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กรย่อมมีความเป็นอิสระน้อยกว่าผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามสถานภาพดังกล่าวอาจเปลี่ยนแปลงได้ ขึ้นอยู่กับการวางตัวหรือความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่อองค์กรหรือผู้บริหารขององค์กร

ถึงแม้ว่าสถานภาพของผู้ตรวจสอบภายในในฐานะเจ้าหน้าที่คนหนึ่งขององค์กร ถือว่าเป็นผู้ที่ไม่มีความเป็นอิสระจากองค์กร เนื่องจากมีความสัมพันธ์กับองค์กร แต่ในการพิจารณาความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในนั้น จะพิจารณาในเรื่องความมีใจเป็นอิสระ ซึ่งหมายถึง สภาวะจิตใจที่เป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งต้องไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลความคิดเห็นของผู้อื่นในเรื่องที่ทำการตรวจสอบ ไม่ใช่ความเป็นอิสระทางการมีความสัมพันธ์ในฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กร นอกจากนั้นจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ได้กล่าวถึงเรื่องความเป็นอิสระไว้อย่างชัดเจนว่า “ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในวัดได้จากเสรีภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบ คือผู้ตรวจสอบภายในสามารถใช้วิจารณญาณที่เป็นกลาง ปราศจากอคติ มีความอิสระในการเข้าถึงทรัพย์สิน เอกสารหลักฐานต่างๆ และสอบถามผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับเรื่องที่ทำการตรวจสอบ พร้อมทั้งชี้ข้อบกพร่องและเสนอข้อเสนอนะโดยปราศจากการแทรกแซงของฝ่ายบริหารหรือบุคคลใด”⁷ ดังนั้นหากผู้ตรวจสอบภายในหรือสำนักงานตรวจสอบภายในขององค์กรนั้นปฏิบัติตามจรรยาบรรณอย่างเคร่งครัด ก็ถือได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน

ส่วนผู้สอบบัญชีที่มองว่าเป็นบุคคลภายนอก น่าจะมีความเป็นอิสระมากกว่าผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่เป็นเช่นนั้น ในการพิจารณาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึง ความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independence in Appearance) และความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independent in Fact)

⁷ The Institute of Internal Auditors , 100 Independence : Standards for the Professional Practice of Internal Auditing , ([http:// www.theiia.org/standard/Summary.htm](http://www.theiia.org/standard/Summary.htm).), pp. 1 - 15.

โดยความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independence in Appearance) หมายถึง⁸ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าที่ปรากฏความเป็นอิสระต่อบุคคลภายนอก และในการวินิจฉัยว่าผู้สอบบัญชียังคงมีความเป็นอิสระต่อกฎหรือไม่ จะต้องคำนึงถึงทัศนคติของบุคคลภายนอกที่ล่วงรู้ถึงความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีนั่นด้วย

และความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independent in Fact) หมายถึง ความเป็นอิสระด้านจิตใจที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชี ซึ่งยากที่จะวัดหรือชี้ชัด

ถึงแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับ 200 จะระบุเรื่องความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ในหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบว่า “ ผู้สอบบัญชีต้องมีความอิสระโดยสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหน้าที่ลงทุน และผู้อื่นที่ใช้บริการเงิน ”⁹ หากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติหรือวางตัวไม่เหมาะสมก็อาจถือได้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระได้ สาเหตุที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีไม่เป็นอิสระได้แก่

1. ผู้สอบบัญชีมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนตรวจสอบ เช่น¹⁰
 - 1.1 ถือหุ้นในกิจการที่ตนตรวจสอบ
 - 1.2 มีการลงทุนในกิจการอื่นร่วมกันกับกิจการ หรือเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร หรือการมีผลประโยชน์ที่มีสาระสำคัญในกิจการอื่นร่วมกันกับกิจการที่ตรวจสอบ
 - 1.3 การเป็นเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร กรรมการที่ปรึกษาหรือตำแหน่งอื่นที่มีสิทธิและอำนาจในด้านการบริหารด้านการเงิน และด้านการบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ
 - 1.4 การเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของกิจการ

⁸ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 2 (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540), หน้า 356.

⁹ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 3.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 365 - 367.

การมีส่วนร่วมได้เสียดังกล่าวนอกจากตัวผู้สอบบัญชีแล้ว ยังหมายความรวมถึง

- คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้สอบบัญชี
- ผู้ช่วยที่มีส่วนสำคัญในการตัดสินใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- หุ่นส่วนในสำนักงานสอบบัญชี (รวมกรรมการและหัวหน้าสำนักงานด้วย)
- สำนักงานของผู้สอบบัญชี

2. การไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการรับสินบนจากกิจการที่ตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไข โดยไม่ทำการตรวจสอบ

ในปัจจุบันองค์กรขนาดกลาง ขนาดใหญ่ และองค์กรที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีการจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้นภายในองค์กร ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบจะมีบทบาทในการเสริมสร้างความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีภายนอก และผู้ตรวจสอบภายในได้

คณะกรรมการตรวจสอบ หมายถึง¹¹ คณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยคณะกรรมการของบริษัท (Company's board of directors) มีบางประเทศที่การจัดตั้งเป็นไปโดยผลของกฎหมาย หรือข้อกำหนด หรือ คำแนะนำของตลาดหลักทรัพย์ หรือคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือโดยมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศนั้นบัญญัติ กำหนด หรือ แนะนำให้คณะกรรมการของบริษัท ทมหาชนหรือบริษัทขนาดใหญ่แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบประเทศที่มีกฎหมาย หรือข้อกำหนดเช่นนี้ รวมถึงสหรัฐอเมริกา คานาดา อังกฤษ สิงคโปร์ และมาเลเซีย เป็นต้น

คณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างค่าน้ำเชื่อถือขององค์กรต่อบุคคลภายนอกอันได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หน่วยงานราชการต่าง ๆ ซึ่งทำหน้าที่กำกับดูแล และสาธารณชน โดยทั่วไป เป็นต้น บทบาทที่สำคัญดังกล่าวได้แก่ การเป็นผู้ช่วยเหลือคณะกรรมการของบริษัท ในการกำกับดูแลกระบวนการจัดการทางการเงินของบริษัท ให้งบการเงินที่เปิดเผยมต่อบุคคลภายนอก มีความถูกต้องน่าเชื่อถือ นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจสอบยังมีบทบาทสำคัญในการเสริมความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน อีกทั้งเป็นผู้สนับสนุนให้ระบบควบคุมภายในของบริษัทที่มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบมีความรัดกุมและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้น

¹¹ ณรงค์ ปริคานันท์, “ คณะอนุกรรมการตรวจสอบ ”, เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ, (บริษัทหลักทรัพย์เพื่อธุรกิจหลักทรัพย์ จำกัด, 5 มิ.ย 2540), หน้า 75 - 82.

บทบาทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้ตรวจสอบภายใน

คณะกรรมการตรวจสอบทำหน้าที่คล้าย ๆ ที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยจะรับทราบรายงานการตรวจสอบภายใน และประสานงานกับฝ่ายบริหารของบริษัท ในการประเมินข้อเสนอแนะและนำข้อเสนอแนะไปสู่การปฏิบัติการให้คำปรึกษาหารือ ในชั้นการวางแผนการตรวจสอบแต่ละงวด การให้การสนับสนุนด้านการพัฒนาบุคลากร การนำเรื่องเกี่ยวกับงานตรวจสอบเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการบริษัท เป็นต้น ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงประเด็นซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาเมื่อทำการทบทวนกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ตัวอย่างประเด็นซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณา ในการทบทวนกิจกรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

1. การบริหารเวลาและการใช้ทรัพยากรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่
2. หน่วยงานตรวจสอบภายในมีขนาดและการจัดโครงสร้างเหมาะสมเพียงพอที่จะทำการปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่
3. มีการกำหนดวัตถุประสงค์ และขั้นตอนปฏิบัติงานที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น ๆ หรือไม่
4. ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้และประสบการณ์เพียงพอ ที่จะทำการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ มีการฝึกอบรมและพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมหรือไม่
5. มีผู้ตรวจสอบซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบระบบสารสนเทศหรือไม่ ผู้ตรวจสอบดังกล่าวมีความเชี่ยวชาญเพียงพอที่จะพิจารณาถึงระดับการนำเทคโนโลยีมาใช้ให้เหมาะสมกับองค์กรหรือไม่
6. แผนงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเหมาะสมหรือไม่ แผนงานดังกล่าวประกอบด้วยแผนการตรวจสอบและขั้นตอนการตรวจสอบหรือไม่
7. ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบให้ความสำคัญต่อกิจกรรมของบริษัทที่มีความเสี่ยงสูง ๆ หรือไม่
8. การรายงานผลการตรวจสอบต่อเจ้าหน้าที่ระดับใด เหมาะสมหรือไม่
9. การจัดทำรายงานการตรวจสอบทันเวลาหรือไม่ เนื้อหาในรายงานมีรายละเอียดเพียงพอต่อการนำไปพิจารณาคำแนะนำการดำเนินการโดยฝ่ายบริหาร และ/หรือคณะกรรมการตรวจสอบหรือไม่

10. ความเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ ได้รับการนำไปพิจารณาปฏิบัติโดยฝ่ายบริหารหรือไม่
11. หน่วยงานตรวจสอบภายในมีวิธีการอย่างไรในการติดตามให้แน่ใจว่าฝ่ายบริหารได้นำความเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบไปปฏิบัติอย่างเหมาะสม
12. ขั้นตอนการตรวจสอบครอบคลุมทั้งการตรวจสอบการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบด้านการเงินหรือไม่

บทบาทในส่วนที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภายนอก

ในบริษัทที่มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการชุดนี้จะมีบทบาทในการเลือกสรรผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่บริษัทจะเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีในแต่ละปี นอกจากนั้นการใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในเรื่องเงินนโยบายหรือเรื่องที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษ เช่น ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี ข้อท้วงติงเกี่ยวกับการใช้นโยบายการบัญชี ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน หรือกรณีที่ผู้สอบบัญชีหารือให้พิจารณาเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพิ่มเติม รวมถึงการเจรจาประเด็นปัญหาการปฏิบัติงานที่พบจากการสอบบัญชี เป็นต้น เหล่านี้ล้วนเป็นบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อผู้สอบบัญชีภายนอกทั้งสิ้น

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

โดยที่คณะกรรมการตรวจสอบได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการของบริษัท ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบจึงมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อคณะกรรมการบริษัท และเพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการของบริษัทต้องกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบไว้อย่างชัดเจนได้แก่ คำจำกัดความอำนาจ หน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดหลักเกณฑ์อาจกระทำโดยเป็นมติที่ประชุมคณะกรรมการบริษัท หรือกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัทก็ได้ โดยทั่วไป คณะอนุกรรมการตรวจสอบมีอำนาจในการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำงบการเงินของบริษัท และ กระบวนการตรวจสอบทั้งผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงระบบควบคุมภายในของบริษัท

หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบอาจแตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากแนวทางที่คล้ายคลึงกันแล้ว พบว่าโดยทั่วไปคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่หลักดังนี้

1. เสนอชื่อผู้สอบบัญชีของบริษัทต่อคณะกรรมการเพื่อขออนุมัติแต่งตั้งจากที่ประชุมผู้ถือหุ้น
2. ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับแผนการตรวจสอบแนวทางและขอบเขตการตรวจสอบที่สำคัญ
3. ปรึกษาและพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งร่วมกันและแยกกับฝ่ายจัดการ เพื่อเสนอคณะกรรมการเพื่อทราบ
4. ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับความเหมาะสมของระบบควบคุมภายในบริษัท
5. ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ เช่น มาตรฐานและนโยบายทางการบัญชี ปัญหาและประสบการณ์ตรวจสอบ
6. พิจารณาสอบทานความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน

4.2 ความรู้ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ

หน่วยงานกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ได้มีข้อกำหนดในเรื่องการต้องใช้ความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งจะทำให้ผลงานที่ดีและมีคุณภาพเช่นเดียวกัน และเพิ่มเติมในเรื่องการต้องศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องตลอดเวลาที่ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้มีความรู้ความสามารถทันต่อเหตุการณ์เช่นเดียวกันอีกด้วย

4.3 มรรยาทต่อลูกค้า

จรรยาบรรณของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีมรรยาทต่อลูกค้า ในเรื่องการรักษาความลับของลูกค้าที่ได้ทราบมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ และไม่นำข้อมูลนั้นไปเปิดเผยเว้นแต่กรณีที่ได้รับคามยินยอมจากลูกค้าหรือกรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย การรักษาความลับของลูกค้านี้รวมถึงผู้ร่วมดำเนินงานและผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในด้วย

ในส่วนของผู้สอบบัญชีจะมีข้อกำหนดเพิ่มในเรื่องการไม่ละทิ้งงานที่รับตรวจสอบโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในมีข้อกำหนดเพิ่มในส่วนของการมีความจงรักภักดีต่อการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องในภารกิจขององค์กรเนื่องจากถือว่าเป็นเจ้าหน้าที่คนหนึ่งขององค์กร

4.4 มรรยาทต่อผู้ร่วมวิชาชีพ

หน่วยงานกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความร่วมมือ และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกัน ตลอดจนจะต้องไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการแย่งงานหรือแย่งผู้ช่วยจากผู้สอบบัญชีอื่น แต่สำหรับจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในไม่มีข้อกำหนดในเรื่องนี้

4.5 มรรยาททั่วไป

ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติตนเพื่อรักษาจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ทั้งนี้เพื่อเป็นการรักษาและส่งเสริมเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และพึงบำเพ็ญตนให้เป็นประโยชน์แก่สังคม นอกจากนี้ยังต้องปฏิบัติงานที่เหมาะสมและสอดคล้องกับมาตรฐานการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีและการตรวจสอบภายในสำหรับผู้ตรวจสอบภายในด้วย

ตารางที่ 6 แสดงการเปรียบเทียบจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

จรรยาบรรณ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. สถานภาพและความเป็นอิสระ	มี	มี
2. ความรู้ ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ	มี	มี
3. มรรยาทต่อลูกค้า		
3.1 การรักษาความลับของลูกค้า	มี	มี
3.2 การไม่ทิ้งงานที่รับตรวจสอบโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร	มี	ไม่มี

ตารางที่ 6 แสดงการเปรียบเทียบจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

จรรยาบรรณ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
3. มรรยาทต่อลูกค้า (ต่อ) 3.3 การมีความจงรักภักดีต่อ การมีส่วนเกี่ยวข้องกับ ภารกิจขององค์กร	ไม่มี	มี
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ	มี	ไม่มี
5. มรรยาททั่วไป	มี	มี

จากตารางที่ 6 จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณในเรื่อง สถานภาพและความเป็นอิสระ ความรู้ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ มรรยาทต่อลูกค้า และมรรยาททั่วไปเหมือนกันแต่อาจจะแตกต่างกันในรายละเอียด แต่ในส่วนของมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพจะแตกต่างกันโดยชัดเจนคือ ผู้สอบบัญชีต้องรักษามรรยาทในเรื่องนี้ แต่ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีมรรยาทในเรื่องนี้

5. ประเภทงาน

ประเภทงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน มีการแบ่งประเภทแตกต่างกันคือ งานของผู้สอบบัญชีจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ งานหลักคืองานตรวจสอบบัญชี (Audit) และงานเสริมคืองานบริการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี (Related Service) เช่น ได้แก่ งานสอบทาน (Review) งานประกอบงบการเงิน (Compilation) งานตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษตามข้อตกลงกับลูกค้า (Agree-upon Procedure) ในขณะที่ประเภทงานของผู้ตรวจสอบภายในได้แบ่งประเภทออกเป็น 6 ประเภทประกอบด้วย งานตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) งานตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operating Auditing) งานตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) งานตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) งานตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing) และงานตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing)

ตารางที่ 7 แสดงการเปรียบเทียบประเภทงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ลักษณะงาน	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. งานตรวจสอบทางการเงิน	มี ได้แก่ งานสอบบัญชี งานสอบทานและงานประกอบงบการเงิน	มี
2. งานตรวจสอบการปฏิบัติ	มี กรณีที่ถูกคำขอให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี
3. งานตรวจสอบการบริหาร	มี กรณีที่ถูกคำขอให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี
4. งานตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด	มี กรณีที่ถูกคำขอให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี
5. งานตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ	มี กรณีที่ถูกคำขอให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี
6. งานตรวจสอบพิเศษ	มี กรณีที่ถูกคำขอให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี

จากตารางที่ 7 และเพื่อให้เข้าใจชัดเจนยิ่งขึ้นจะแบ่งลักษณะงานงานออกเป็น 3 ส่วนใหญ่ๆ คือ

1. การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operating Auditing) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ และประเมินผลเพื่อให้ทราบประสิทธิภาพของงาน และเพื่อการปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานที่ยังบกพร่องให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

2. การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Auditing) เป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารระดับต่างๆ เพื่อให้ทราบประสิทธิภาพและปรับปรุงให้ดีขึ้น

3. การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Auditing) เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ทราบความถูกต้อง และเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน และหาทางแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมด้านการเงิน

เมื่อพิจารณาลักษณะประเภทงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในแล้ว จะเห็นว่างานของผู้สอบบัญชีจะเน้นในเรื่องการตรวจสอบด้านการเงินเป็นหลัก และอาจจะมีงานตรวจสอบด้านการปฏิบัติงาน หรือการบริหารงาน และอื่นๆ เสริมในกรณีที่ลูกค้ามีข้อตกลงให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ แต่งานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นจะรวมถึงงานด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติงาน และการบริหารงานซึ่งเป็นงานประจำของผู้ตรวจสอบภายในทั้งหมด ดังนั้นจากการพิจารณาจะเห็นว่างานของผู้ตรวจสอบภายในจะมีขอบเขตของประเภทงานที่กว้างกว่าผู้สอบบัญชี

6. ขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่างก็มีขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้งานตรวจสอบที่มีคุณภาพ ซึ่งในการจัดลำดับขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีทั้งในส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน โดยในการศึกษาเปรียบเทียบจะเปรียบเทียบทั้งในส่วนของขั้นตอนและกระบวนการของแต่ละขั้นตอน ดังนี้

6.1 ขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน คือ การเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan) , การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work) และการรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings) ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในแบ่งขั้นตอนในการปฏิบัติงานออกเป็น 4 ขั้นตอน คือ การวางแผนการตรวจสอบ (Planning the Audit) การตรวจสอบและประเมินผลข้อมูล (Examination and Evaluation Information) การรายงานผลการตรวจสอบ (Communication Results) และการติดตามผล (Following Up) ต่อไปนี้จะเป็นการแสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 8 แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ขั้นตอนการปฏิบัติงาน	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. การวางแผนการตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
3. การรายงานผลการตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
4. การติดตามผล	ไม่มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ

จากตารางที่ 8 จะเห็นได้ว่า ในการแบ่งขั้นตอนในการปฏิบัติงานทั้งของผู้ตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายใน จะเหมือนกันในส่วนของการเตรียมการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบและการรายงานผลการตรวจสอบ แต่จะแตกต่างกันในขั้นตอนการติดตามผล ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่มีการปฏิบัติงานในขั้นตอนการติดตามผล งานของผู้สอบบัญชีสิ้นสุดเพียงการส่งมอบรายงานการตรวจสอบ ซึ่งเรียกว่า รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Audit Report) ต่อผู้บริหารขององค์กร รวมทั้งข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ (Management Letter) ในกรณีผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องในระหว่างการตรวจสอบ และเสนอข้อเสนอแนะในการแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าว แต่ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ติดตามว่าข้อเสนอแนะที่เสนอไปได้มีการแก้ไขหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หน้าที่ดังกล่าวเป็นของผู้บริหารที่จะวางแผนว่าจะมอบหมายให้หน่วยงานใดขององค์กรเป็นผู้ดูแลและแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าว ซึ่งโดยทั่วไปจะเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่ต้องกระทำ ในกรณีของรายงานการสอบบัญชีก็เช่นเดียวกัน รายงานการสอบบัญชีเป็นการรายงานทางด้านการเงิน ซึ่งแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการในรอบระยะเวลาหนึ่งของกิจการ มิใช่รายงานเพื่อนำเสนอข้อมูลเพื่อสั่งการแก้ไข ปรับปรุงในส่วนที่บกพร่อง ที่ตรวจพบ จึงไม่มีประเด็นในการติดตามการแก้ไขใดๆ ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดตามผลของรายงานการตรวจสอบของตนที่แจ้งให้กับผู้บริหารทราบ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคคลภายในองค์กรมีหน้าที่โดยตรงในการช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยมีสำนักงานตรวจสอบภายในรับผิดชอบในการวิเคราะห์ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อเสนอแนะ และข้อมูลเพื่อเป็นการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย

6.2 การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan)

ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน มีบางกระบวนการที่มีการปฏิบัติที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน โดยการจัดลำดับของกระบวนการปฏิบัติงานในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย การศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจที่จะตรวจสอบในกระบวนการเตรียมการ (Preliminary) การจัดทำหนังสือตอบรับงาน (Engagement Letter) วิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis) จัดทำแนวทางการตรวจ (Audit Program) ในขณะที่การจัดลำดับกระบวนการปฏิบัติงานในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย การศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจที่จะตรวจสอบในกระบวนการเตรียมการ (Preliminary) การประเมินการควบคุมภายใน (Internal Control Evaluation) วิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis) จัดทำแนวทางการตรวจ (Audit Program) ต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการปฏิบัติงานในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและการเตรียมการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 9 แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการตรวจสอบในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

กระบวนการทำงาน	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. ขั้นเตรียมการ	มีการปฏิบัติ เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่จะทำการตรวจสอบ และประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น	มีการปฏิบัติ เพื่อเรียนรู้เกี่ยวกับงานของหน่วยงานที่ต้องทำการตรวจสอบรายละเอียด และทำความเข้าใจกับหน่วยงานและระบบงานที่จะเลือกมาตรวจสอบ
2 จัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี	มีการจัดทำเพื่อเป็นหลักฐานในการทำความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า เพื่อป้องกันการโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบและความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย	ไม่มีการจัดทำเนื่องจากเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กร ปฏิบัติงานอยู่ภายในองค์กร

ตารางที่ 9 แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการตรวจสอบในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ
ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

กระบวนการทำงาน	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
3. ประเมินการควบคุมภายใน	ไม่ได้ระบุเป็นกระบวนการหนึ่งในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบแต่จะแฝงอยู่ในขั้นตอนต่างๆ เช่น ขั้นตอนการเตรียมการ และการตรวจสอบระหว่างกาล ซึ่งต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และทดสอบการปฏิบัติตามระบบ ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อ กำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม	ถือเป็นกระบวนการหนึ่งของขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการควบคุมภายในที่ได้วาง หรือ ออกแบบไว้ ยังคงใช้งานได้ อย่างมีประสิทธิภาพ
4. วิเคราะห์ความเสี่ยง	มีการปฏิบัติ เพื่อนำไปใช้ในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบอย่างเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ	มีการปฏิบัติ เพื่อนำไปจัดลำดับงานไว้ในแผนการตรวจสอบก่อนเริ่มดำเนินการตรวจสอบต่อไป
5. จัดทำแนวทางการตรวจสอบ	มีการจัดทำ เพื่อเป็นคำสั่งให้พนักงานตรวจสอบปฏิบัติตาม และ สามารถใช้ควบคุมงานตรวจสอบ ให้ดำเนินไปตามที่ได้วางแนวทางไว้	มีการจัดทำ เพื่อเป็นคำสั่งให้พนักงานตรวจสอบปฏิบัติตาม และ สามารถใช้ควบคุมงานตรวจสอบ ให้ดำเนินไปตามที่ได้วางแนวทางไว้

จากตารางที่ 9 จะเห็นได้ว่า ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะมีการปฏิบัติในกระบวนการเตรียมการ การประเมินการควบคุมภายใน การวิเคราะห์ความเสี่ยง และการจัดทำแนวทางการตรวจสอบเหมือนกันแต่อาจจะแตกต่างกันในรายละเอียด แต่ในกระบวนการจัดทำหนังสือตอบรับงานจะแตกต่างกันอย่างชัดเจนคือ ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำแต่ผู้ตรวจสอบภายในไม่ต้องจัดทำ

6.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work)

ในส่วนของขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจาก กระบวนการในขั้นตอนของการปฏิบัติงานนี้ แบ่งแยกในลักษณะที่แตกต่างกัน คือ

6.3.1 ผู้สอบบัญชีมีกระบวนการในขั้นตอนการปฏิบัติงาน ดังนี้

- 1) ตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Audit)
- 2) สังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์ (Physical Count Observation)
- 3) ตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit)

6.3.2 ผู้ตรวจสอบภายในมีขั้นตอนของการปฏิบัติงานที่เรียกว่า การตรวจสอบและประเมินผลข้อมูล (Examination and Evaluation Information) ประกอบด้วยกระบวนการ ดังนี้

- 1) การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม (Field Work)
- 2) การรวบรวมหลักฐาน (Audit Evidence)
- 3) การจัดทำกระดาษทำการ (Working Paper Preparation)
- 4) การสรุปผลการตรวจสอบ (Audit Conclusion)

จากการแบ่งแยกลักษณะงานดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่า ผู้สอบบัญชีจะแบ่งแยกในลักษณะช่วงระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ไม่ได้ลงในรายละเอียดการตรวจสอบ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีเวลาในการตรวจสอบเป็นระยะเวลาเพียงสั้นๆ จึงต้องมีการวางแผนการตรวจสอบในขั้นตอนการปฏิบัติงาน เป็น 3 ขั้นตอน คือ การตรวจสอบระหว่างกาล ซึ่งจะกระทำก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี คือ วันที่ 31 ธันวาคม การตรวจสอบระหว่างกาลจะนิยมกระทำกันในช่วงเดือน กันยายน ถึง พฤศจิกายน หลังจากนั้นจะทำการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี คือ วันที่ 31 ธันวาคม และจะทำการตรวจสอบครั้งสุดท้ายภายหลังจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะอยู่ในช่วงเดือน มกราคม ถึง พฤษภาคม

ส่วนการแบ่งแยกลักษณะงานของกระบวนการในขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน จะแบ่งลงในรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น เนื่องจากการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นลักษณะของงานประจำและใช้เวลาในการทำงานทั้งหมดในองค์กร อย่างไรก็ตามกระบวนการรวบรวมหลักฐาน การจัดทำกระดาษทำการ และการสรุปผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกระทำเช่นเดียวกันกับผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้สอบบัญชีถือว่า การจัดทำกระดาษทำการถือเป็นวิธีการในการปฏิบัติตรวจสอบ จึงไม่แยกออกมาเป็นกระบวนการ แต่ในส่วนของการรวบรวมหลักฐาน และการสรุปผลการตรวจสอบนั้น จะถือเป็นวิธีการในการปฏิบัติงานในกระบวนการตรวจสอบขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชี

6.4 การรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings or Communication Results)

การรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในประกอบด้วยกระบวนการที่แตกต่างกัน คือ การรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้น ประกอบด้วยกระบวนการการพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน และการจัดทำรายงานการตรวจสอบ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้น ได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน และมุ่งเน้นเพื่อนำเสนองบการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อนำเสนอทั้งบุคคลภายในองค์กรและภายนอกองค์กร ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงินก่อนการจัดทำรายงานการตรวจสอบ ส่วนการรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการสรุปผลที่ได้จากการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน เพื่อนำเสนอผู้เกี่ยวข้องเพื่อสั่งการแก้ไขและปรับปรุงในส่วนที่บกพร่องที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจพบ โดยไม่ได้มีการเน้นในกระบวนการการพิจารณาความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของงบการเงิน เนื่องงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่เป็นงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน แต่เป็นการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลระบบการควบคุมภายในที่มีในองค์กรและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในองค์กร และรายงานที่นำเสนอออกมาจะใช้ภายในองค์กรเท่านั้น

ตารางที่ 10 แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการตรวจสอบในขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

กระบวนการทำงาน	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. การพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน	มีการปฏิบัติ	ไม่มีการปฏิบัติ แต่จะเป็นในลักษณะของการสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งเน้นในเรื่องข้อบกพร่องที่ตรวจพบ และข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุง
2. การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ	มี	มี

จากตารางที่ 10 จะเห็นได้ว่า กระบวนการก่อนการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในแตกต่างกัน คือ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน แต่ผู้ตรวจสอบภายในจะสรุปข้อบกพร่องที่ตรวจพบและเสนอแนะแนวทางแก้ไข

6.5 การติดตามผล (Following Up)

ในขั้นตอนการติดตามผลมีการปฏิบัติเฉพาะในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น โดยผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ที่จะต้องติดตามว่า ข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะที่เสนอแก่ผู้บริหารได้มีการสั่งการให้ทำการแก้ไขแล้วหรือยัง หากได้มีการสั่งการแล้วผู้ปฏิบัติงานได้มีการแก้ไขข้อบกพร่องนั้นตามที่ได้ออกเสนอแนะไปแล้วหรือไม่ สำหรับผู้สอบบัญชีไม่มีการปฏิบัติงานในขั้นตอนการติดตามผลนี้

7. เทคนิคการตรวจสอบ

งานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เป็นงานในด้านการตรวจสอบเช่นเดียวกัน ดังนั้นเทคนิคที่ใช้ในการปฏิบัติตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ไว้วัตถุประสงค์หนึ่งจึงใช้เทคนิคเดียวกัน เช่น การตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง เทคนิคที่ใช้ คือ การตรวจนับ (Count) เช่น การตรวจนับเงินสด สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร หรือ การตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี เทคนิคที่ใช้คือ การคำนวณใหม่ (Recomputation)

ต่อไปจะเป็นการเปรียบเทียบเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 11 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบรายการบัญชี

เทคนิคการตรวจสอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. การตรวจดู (Examine)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดต่างๆ ของสิ่งที่ตรวจสอบ	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
2. การสังเกตการณ์ (Observation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
3. การตรวจนับ (Counting)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
4. การยืนยันยอด (Confirmation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความมีตัวตน และความถูกต้องจากบุคคลภายนอก	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
5. การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ลงในสมุดบัญชี	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
6. การคำนวณใหม่ (Recomputation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 11 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบรายการบัญชี (ต่อ)

เทคนิคการตรวจสอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
7. การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book - keeping Procedures)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขึ้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภท	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
8. การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อดูว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
9. การสอบถาม (Inquiry)	ใช้ในการซักถามเพื่อเก็บข้อมูลหรือหาข้อสรุป ในกรณีที่มีข้อสงสัย	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
10. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของข้อมูลที่มีความสัมพันธ์กัน	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
11. การตรวจตัดยอด (Cut off Audit)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
12. การอ่าน (Reading)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงของข้อมูลที่ทำกรตรวจสอบ	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี
13. การบวกเลขตามแนวตั้ง (Footing)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อการหาขอรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่ง เพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่ถูกคำนวณไว้ว่าถูกต้องหรือไม่	เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 11 จะเห็นได้ว่า ถึงแม้วัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในจะแตกต่างกัน แต่ในส่วนการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐาน และข้อมูลในการรายงานผลการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์นั้น จะใช้เทคนิคเดียวกัน

ต่อไปจะเป็นการแสดงตัวอย่างของการใช้เทคนิคการตรวจสอบในการตรวจสอบรายการบัญชีต่างๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ตั้งไว้ของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

1. การตรวจสอบบัญชีเงินสดย่อยและเงินสดในมือ

ผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ คือ

- 1) เพื่อให้ทราบว่า เงินสดที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปีมีอยู่จริงตามจำนวนที่ปรากฏในงบดุล และรายการรับและจ่ายเงินในงวดปัจจุบัน ได้นำมาลงบัญชีไว้ครบถ้วนและมีได้นำรายการในงวดอื่นมาลงไว้ และมีเอกสารประกอบรายการอย่างถูกต้อง (ความมีอยู่จริงและความครบถ้วน)
- 2) เพื่อให้ทราบว่าเงินสดที่ปรากฏในงบดุลจะต้องเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ซึ่งอาจจะประกอบด้วย เงินที่ได้รับมาจากการลงทุน การขาย การรับชำระหนี้จากลูกหนี้ และจากเงินกู้ยืม (ความมีกรรมสิทธิ์)
- 3) เพื่อให้ทราบว่ามูลค่าที่แสดงในงบดุลถูกต้อง โดยยึดหลักการว่าเงินสดที่คงเหลือในบัญชีมียอดถูกต้องตรงกับที่ตรวจนับได้ (การแสดงราคา)
- 4) รายการเงินสดปรากฏในงบดุลภายใต้หัวข้อเงินสดและเงินฝากธนาคาร แสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนเป็นรายการแรก (การแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล)

ผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ คือ

- 1) จำนวนเงินสดย่อยเหมาะสมเพียงพอในการใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด
- 2) วิธีการและขั้นตอนในการขอเบิกค่าใช้จ่าย ตลอดจนถึงการขอเบิกสมทบเงินสดย่อย มีการควบคุมภายในอย่างเพียงพอและเหมาะสม
- 3) การเก็บรักษาเงินสดย่อย ปลอดภัย สามารถนำมาใช้ได้สะดวกและรวดเร็ว
- 4) มีการบันทึกรายการ และจัดเก็บหลักฐานในการจ่ายเงินอย่างระมัดระวัง เพื่อเป็นหลักฐานในการนำไปขอเบิกชดเชยเงินสดย่อยให้ครบวงเงินที่รับผิดชอบ

- 5) จำนวนเงินสดในมือที่ตรวจนับได้ถูกต้องตรงกับเอกสารที่เกี่ยวข้อง เช่น การรับชำระเงิน เอกสารที่เกี่ยวข้อง คือ ใบเสร็จรับเงิน
- 6) จำนวนเงินสดในมือที่คงเหลือเป็นเงินสดที่ได้รับแล้ว แต่ยังไม่ฝากธนาคาร ไม่ทันในวันนั้น

ตารางที่ 12 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีเงินสดย่อยและเงินสดในมือ

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. การตรวจนับเงินสดย่อย เงินสดคงเหลือในมือ ณ วันสิ้นปี	มี	มี แต่ไม่ใช่เฉพาะ ณ วันสิ้นปีเท่านั้น ผู้ตรวจสอบภายในสามารถกระทำได้ตลอดเวลาที่ต้องการทดสอบ
2. ตรวจสอบใบสำคัญเงินสดย่อย ที่ยังไม่ได้เบิกชดเชย สำหรับเงินสดในมือตรวจสอบเอกสารการรับเงิน เช่น ใบเสร็จรับเงิน	มี	มี
3. ทดสอบการรวมยอดของเอกสารทั้งหมด	มี	มี
4. ยันยอดเงินสดคงเหลือในบัญชี กับเงินสดที่ตรวจนับได้	มี	มี
5. ตรวจสอบว่า ค่าใช้จ่ายที่นำมาเบิกและยังไม่ได้นำไปเบิกเงินชดเชยเงินสดย่อย อยู่ในวงเงินและได้รับอนุมัติถูกต้อง	มี	มี
6. ตรวจสอบว่าใบสำคัญค่าใช้จ่ายที่นำมาเบิกเงินสดย่อยเป็นใบสำคัญจ่ายในปัจจุบัน และมีลายมือชื่อของผู้ขอเบิกที่รับผิดชอบในเรื่องนั้นๆ	ไม่มี	มี

ตารางที่ 12 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีเงินสดย่อยและเงินสดในมือ (ต่อ)

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
7. ตรวจสอบเอกสารการยื่นเงินสด จากเงินสดย่อยว่าได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจหรือไม่	ไม่มี	มี
8. เปรียบเทียบรายการจ่ายเงินกับเอกสารว่ามีการจ่ายเงินโดยไม่มีเอกสารใบสำคัญหรือไม่ หากมีให้ติดตามสอบถามเพื่อหาสาเหตุ	มี	มี

จากตารางที่ 12 จะเห็นได้ว่า ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่างใช้เทคนิคหลักๆ ในการตรวจสอบที่เหมือนกัน แต่จะแตกต่างกันในเรื่องที่เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน เช่น การอนุมัติจากผู้มีอำนาจ หรือการลงลายมือชื่อของผู้ที่รับผิดชอบซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องตรวจสอบ

2. การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ทั่วไปในหัวข้อการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์แล้ว

ตารางที่ 13 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. ตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ เกี่ยวกับการซื้อสำหรับสินทรัพย์เพิ่มขึ้น และเอกสารเกี่ยวกับการจำหน่ายสินทรัพย์ ที่ลดลง และการบันทึกราคาทุนของสินทรัพย์ถาวรที่เพิ่มขึ้นและลดลงนั้น	มี	มี แต่เพิ่มในเรื่องการตรวจสอบว่ามีการผ่านการอนุมัติ โดยถูกต้องหรือไม่

ตารางที่ 13 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร (ต่อ)

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
2. ทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคา และกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์	มี	มี
3. ตรวจสอบเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น โฉนดที่ดิน ทะเบียนรถยนต์ กรมธรรม์ ประกันภัย	มี	มี และเพิ่มเติมในเรื่องการสังเกตการจับเก็บเอกสารสำคัญเหล่านี้ว่าถูกเก็บรักษาไว้ในที่ที่ปลอดภัยหรือไม่
4. ตรวจสอบสินทรัพย์ถาวรและกระทบยอดกับทะเบียนสินทรัพย์ และยอดคงเหลือในบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภท	มี	มี
5. วิเคราะห์บัญชีสินทรัพย์ถาวรต่างๆ ที่ควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายประเภทค่าซ่อมแซม	มี	มี
6. สอบถามผู้บริหาร หรือผู้มีอำนาจอนุมัติเกี่ยวกับรายการที่เป็นจำนวนเงินมาก ว่า เป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่	ไม่มี	มี
7. สังเกตการณ์การปฏิบัติเกี่ยวกับการบำรุงรักษาสินทรัพย์ ถาวรและตรวจสอบการบันทึกรายการเกี่ยวกับการดูแลรักษาสินทรัพย์	ไม่มี	มี

จากตารางที่ 13 จะเห็นได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้เทคนิคเดียวกับผู้สอบบัญชีแต่จะเน้นในรายละเอียดของการใช้เทคนิค เช่น ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะใช้เทคนิคการดูเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์เช่นเดียวกัน แต่ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้เทคนิคสังเกตการเก็บรักษาเอกสารเหล่านั้นว่าอยู่ในที่ที่ปลอดภัยหรือไม่ด้วยซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ทำ และบางเทคนิคที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้แต่ผู้สอบบัญชีไม่ใช้ เช่น การสอบถามผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจอนุมัติเกี่ยวกับรายการที่มีจำนวนเงินมาก ว่าเป็นรายการที่ถูกต้องหรือไม่

3. การตรวจสอบบัญชีตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาว

ผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ

- 1) ตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาวที่บันทึกบัญชีแสดงหนี้สินที่ค้างจ่ายจริง และไม่มีตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาวที่เป็นสาระสำคัญที่ไม่ได้บันทึกบัญชี ณ วันสิ้นปี
- 2) มีการอนุมัติรายการเปลี่ยนแปลงในตัวเงินจ่าย และหนี้สินระยะยาว
- 3) ได้บันทึกดอกเบี้ยจ่าย และดอกเบี้ยค้างจ่ายหรือจ่ายล่วงหน้าไว้อย่างถูกต้อง
- 4) บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด และข้อกำหนดในสัญญา
- 5) สิทธิประโยชน์นำไปจ่ายหรือค้ำประกันตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาว ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ

- 1) มีการใช้เงินกู้เป็นไปตามวงเงินและหลักเกณฑ์ที่ขออนุมัติ
- 2) มีการบันทึกดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่ายหรือจ่ายล่วงหน้าไว้อย่างถูกต้อง
- 3) บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด และข้อกำหนดในสัญญา

ตารางที่ 14 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาว

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. เปรียบเทียบตัวเงินจ่าย หนี้สินระยะยาว ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง ดอกเบี้ยค้างจ่าย ดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า และอัตราส่วนต่อไปนี้กับตัวเลขของปีก่อน หรือกับงบประมาณที่กิจการคาดการณ์ไว้ และขอคำอธิบายหากมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ	มี	มี
2. ทดสอบการบวกเลขในรายละเอียดตัวเงินจ่าย หนี้สินระยะยาว	มี	มี

ตารางที่ 14 แสดงการเปรียบเทียบเทคนิคที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบบัญชีตัวเงินจ่ายและหนี้สินระยะยาว (ต่อ)

เทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
3. เปรียบเทียบยอด ณ วันสิ้นปีกับบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภท และตรวจสอบรายการกระทบยอดที่สำคัญกับเอกสารประกอบ	มี	มี
4. ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่าย และค่าใช้จ่ายสำหรับปี และเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายสำหรับปีกับบัญชีค่าใช้จ่าย	มี	มี
5. ทดสอบการคำนวณการแปลงค่า เป็นเงินบาทสำหรับตัวเงินจ่าย และหนี้สินระยะยาวที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	มี	มี
6. ต่งหนังสือยืนยันยอดถึงเจ้าหนี้ตัวเงินจ่าย และหนี้สินระยะยาวแต่ละราย	มี	มี
7. อ่านรายละเอียดการกู้เงินในสัญญา	มี	มี
8. ตรวจสอบเอกสารสำคัญเกี่ยวกับการกู้ยืม ทั้งระยะสั้น ระยะยาวว่าผ่านการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจหรือไม่	มี	มี
9. ตรวจสอบรายการชำระคืนเงินต้น และดอกเบี้ยว่าเป็นไปตามสัญญาหรือไม่	มี	มี
10. วิเคราะห์ความเหมาะสมของการบริหารเงินกู้ ว่าเป็นวิธีที่ทำให้กิจการเสียดอกเบี้ยน้อยที่สุดหรือไม่	ไม่มี	มี

จากตารางที่ 14 จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีจะไม่ใช้เทคนิควิเคราะห์ความเหมาะสมของการบริหารเงินกู้ ว่าเป็นวิธีที่ทำให้กิจการเสียดอกเบี้ยน้อยที่สุดหรือไม่ เนื่องจากเป็นเทคนิคที่ใช้เพื่อการตรวจสอบเกี่ยวกับการบริหารงานภายในองค์กร แต่เทคนิคอื่นๆ ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่างก็เหมือนกัน

จากการเปรียบเทียบเทคนิคการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะเห็นว่า เทคนิคส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเลือกใช้ในการตรวจสอบ จะเป็นเทคนิคเดียวกัน แต่อาจจะแตกต่างกันบ้างในรายละเอียดของการใช้เทคนิค เนื่องจากการเลือกใช้เทคนิคนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้ตรวจสอบภายในนั้น นอกจากจะเน้นเรื่องความถูกต้องและเชื่อถือได้แล้ว ยังเน้นในเรื่องการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ดังนั้นเทคนิคที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ อาจมีรายละเอียดของงานที่มากกว่าของผู้สอบบัญชีได้

8. กระดาษทำการ (Working Paper)

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ตนตรวจสอบ ตลอดจนการจดบันทึกรายการที่ตนตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ สิ่งที่ตรวจพบและผลของการตรวจสอบไว้เพื่อเป็นหลักฐานว่าได้มีการปฏิบัติงานจริง โดยสิ่งที่ใช้ในการเก็บข้อมูลเหล่านี้เรียกว่ากระดาษทำการ (Working Paper) ซึ่งแบ่งออกเป็น แฟ้มถาวร (Permanent File) และแฟ้มปัจจุบัน (Current File)

8.1 แฟ้มถาวร

แฟ้มถาวรของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง แฟ้มที่ควรรวมกระดาษทำการซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีหรือผู้ตรวจสอบภายในของกิจการนั้น เอกสารที่ควรจัดเก็บไว้ในแฟ้มถาวร ได้แก่

- 1) สำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับหนังสืออนุญาตต่าง ๆ ที่ธุรกิจจำเป็นต้องมี ตามกฎหมาย หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล หรือหนังสือสัญญาการเข้าเป็นหุ้นส่วน
- 2) ผังบัญชี คู่มือการปฏิบัติงาน นโยบายการบัญชี นโยบายธุรกิจของลูกค้านำ
- 3) ผังการจัดองค์กร ขอบเขตอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารรวมทั้งตัวอย่างลายมือชื่อ
- 4) แผนผังโรงงาน กรรมวิธีในการผลิต ชื่อและลักษณะย่อของผลิตภัณฑ์หลักของลูกค้านำ
- 5) สำเนารายงานการประชุมกรรมการหรือรายงานการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (อาจคัดลอกเฉพาะข้อความสำคัญ ๆ โดยย่อก็ได้)

- 6) รายงานการสอบบัญชีปีต่างๆ
- 7) ตำนานหนังสือสัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลใช้บังคับเป็นระยะเวลายาวนาน
- 8) สรุปวิธีการบัญชีที่สำคัญซึ่งถูกค้าถือปฏิบัติอยู่
- 9) ตำนานแบบยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสำหรับปีก่อนๆ

8.2 เพิ่มปัจจุบัน

เพิ่มปัจจุบันของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง เพิ่มที่รวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรือวงวนนั้น ๆ โดยไม่สัมพันธ์กับวงวนอื่นๆ เอกสารที่ควรรวบรวมไว้ในเพิ่มปัจจุบัน ได้แก่

- 1) หนังสือถึงฝ่ายจัดการ ระบุถึงจุดอ่อนในระบบควบคุมภายใน หรือข้อบกพร่องที่ตรวจพบพร้อมทั้งข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไข
- 2) แบบสอบถามการควบคุมภายใน
- 3) แผนการตรวจสอบ
- 4) หนังสือโต้ตอบกับลูกค้าในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบ
- 5) ร่างรายงานการสอบบัญชี
- 6) งบการเงินที่ตรวจสอบ
- 7) กระดาษทำการบันทึกข้อมูล อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ และรวมถึงข้อมูลทางสถิติที่สำคัญอย่างอื่นด้วย
- 8) รายการเสนอให้ปรับปรุงและจัดประเภทบัญชีใหม่
- 9) กระดาษทำการงบทดลอง หรือกระดาษทำการงบการเงิน
- 10) กระดาษทำการสรุปรายการบัญชีต่างๆ
- 11) กระดาษทำการวิเคราะห์และพิสูจน์ความถูกต้องของยอดคงเหลือตามบัญชีทุกบัญชีที่ปรากฏในงบการเงินของลูกค้าเปรียบเทียบกับปีก่อน
- 12) กระดาษทำการบันทึกผลการตรวจนับสินทรัพย์
- 13) หนังสือยืนยันยอดธนาคาร ลูกหนี้ บุคคลที่สามอื่นๆ รวมถึงหนังสือรับรองของลูกค้า

ในส่วนของการจัดทำกระดาษทำการ ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะหลักในจัดทำที่เหมือนกัน คือ ประกอบด้วย เพิ่มถาวรและเพิ่มปัจจุบัน และเอกสารที่จัดเก็บในเพิ่ม เป็นเอกสารประเภทเดียวกัน

9. รายงานการตรวจสอบ (Audit Report)

รายงานการตรวจสอบ คือ รายงานที่นำเสนอผลของการตรวจสอบซึ่งทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต้องนำเสนอต่อผู้บริหารของกิจการเมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้น ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน มีส่วนที่เหมือนกันและแตกต่างกัน ดังนี้

9.1 องค์ประกอบพื้นฐานของรายงาน

เนื่องจากลักษณะของข้อมูลที่นำเสนอของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกัน ดังนั้นรูปแบบของรายงานที่นำเสนอจึงมีองค์ประกอบพื้นฐานที่แตกต่าง คือ

9.1.1 รายงานของผู้สอบบัญชี มีองค์ประกอบพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

1. ชื่อรายงาน
2. ผู้รับรายงาน
3. วรรคนำ
 - 3.1 ระบุถึงงบการเงินที่ตรวจสอบ
 - 3.2 ข้อความที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
4. วรรคขอบเขต (อธิบายลักษณะของการตรวจสอบ)
 - 4.1 อ้างอิงถึงมาตรฐานการสอบบัญชี
 - 4.2 อธิบายถึงงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ
5. วรรคความเห็น ซึ่งมีการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
6. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
7. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี
8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

ตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบพื้นฐาน (การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข)

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ(ชื่อกิจการ).....ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ(ชื่อกิจการ)..... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ลงลายมือชื่อ.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลขทะเบียน.....

ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน.....

วันที่.....

9.1.2 รายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในแบบเป็นทางการมีองค์ประกอบพื้นฐาน ดังนี้

1. บทคัดย่อ (Summary) ซึ่งจัดทำไว้ด้านหน้าของรายงาน เพื่อให้ผู้บริหารสามารถอ่านและใช้เวลาในการพิจารณาและสั่งการได้อย่างรวดเร็ว โดยไม่จำเป็นต้องศึกษารายละเอียดของเอกสารทั้งหมด โดยข้อความในบทคัดย่อจะสรุปข้อเท็จจริงหรือ ข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น ผลกระทบที่มีต่อองค์กร และข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง
2. บทนำ (Introduction) เป็นส่วนที่บอกให้ทราบว่า ผู้ตรวจสอบภายในได้ตรวจสอบเรื่องอะไร ในหน่วยงานใด เป็นการตรวจสอบตามแผนงานที่กำหนดไว้หรือเป็นการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ
3. วัตถุประสงค์ (Purpose) เพื่อให้ผู้อ่านทราบเป้าหมายในการตรวจสอบที่ชัดเจน และติดตามประเด็นได้สะดวก และคาดการณ์ได้ว่าจะทราบข้อมูลใดบ้างเมื่ออ่านรายงานจบ
4. ขอบเขต (Scope) แสดงถึงระยะเวลาและปริมาณของงานที่ได้ทำการตรวจสอบมีมากน้อยเพียงใด และมี ข้อจำกัดอะไรบ้างที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถทำการตรวจสอบได้หรือต้องชะลอไว้ก่อนพร้อมเหตุผลประกอบ
5. สิ่งที่ตรวจพบ (Audit Findings) แสดงถึง ข้อเท็จจริงที่ได้ตรวจพบทั้งด้านที่ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าน่าพอใจและข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่ควรได้รับการแก้ไขปรับปรุง รวมทั้งความเห็นของหัวหน้าหน่วยรับตรวจ
6. ข้อเสนอแนะ (Recommendation) เป็นข้อเสนอแนะที่เสนอแนะต่อผู้บริหารหรือ หัวหน้าหน่วยงานรับตรวจ เพื่อสั่งการแก้ไข ปรับปรุง ข้อเสนอแนะซึ่งควรมีลักษณะสร้างสรรค์สามารถนำไปปฏิบัติได้
7. เอกสารประกอบ (Supporting Evidences) เนื่องจากรายงานเป็นเพียงการสรุปผลดังนั้นข้อมูลในรายงานจึงไม่มีรายละเอียดมากนัก ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องรวบรวมเอกสารที่อ้างอิงในรายงานแนบท้ายไว้ด้วย
8. ความเห็น (Opinion) กรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับข้อมูลที่เป็นความเห็นของผู้เกี่ยวข้องหรือผู้เชี่ยวชาญ โดยยังไม่อาจถือเป็นข้อเท็จจริง หรือยังไม่มีหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นเพียงความเห็นเท่านั้น

ตัวอย่างรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

สำนักงานตรวจสอบภายใน

ที่ สตน เลขที่ / ปี พ.ศ.

วันที่

เรื่อง

เรียน กรรมการผู้จัดการ

สำนักงานตรวจสอบภายใน ได้ส่งผู้ปฏิบัติงานไปตรวจสอบงานด้าน.....
ระหว่างวันที่..... บัดนี้ งานตรวจสอบได้เสร็จเรียบร้อยแล้ว สำนักงานภายในขอ
รายงานผลการตรวจสอบดังนี้

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

1. เพื่อให้แน่ใจว่า.....
2. เพื่อให้แน่ใจว่า.....

ขอบเขตการตรวจสอบ

เลือกตรวจสอบ.....ระหว่าง.....จำนวน.....
จากทั้งหมด.....

ผลการตรวจสอบ

- 1.....
- 2.....

ข้อเสนอแนะ

ข้อบกพร่องดังกล่าว ทำให้บริษัท.....
จึงขอเสนอแนะแนวทางการปรับปรุง ดังนี้

1.
2.

จึงเรียนเสนอมาเพื่อโปรดพิจารณา

ลงลายมือชื่อ

(.....)

ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจสอบภายใน

ในกรณีที่มีเรื่องที่ตรวจสอบหลายเรื่อง ผู้ตรวจสอบภายในสามารถคัดแปลงลักษณะของรายงาน เป็นลักษณะเอกสารแนบในรูปแบบของตารางเพื่ออำนวยความสะดวกแก่การอ่านก็ได้

9.2 รูปแบบการนำเสนอรายงานผลการตรวจสอบ

สำหรับรูปแบบการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น มี เพียงวิธีการนำเสนอด้วยรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร (Written Reports) เท่านั้น ในขณะที่รูปแบบการนำเสนอรายงานของผู้ตรวจสอบภายในมีทั้งในลักษณะของการรายงานด้วยวาจา (Oral Reports) และการรายงานด้วยลายลักษณ์อักษร สำหรับการรายงานด้วยวาจานั้น ส่วนใหญ่ใช้กับการรายงานที่ต้องการกระทำโดยการเร่งด่วน เพื่อให้ทันต่อเหตุการณ์หากปล่อยทิ้งไว้จะก่อให้เกิดผลเสียต่อองค์กร จึงจำเป็นต้องรายงานผู้บริหารและผู้รับผิดชอบโดยเร่งด่วน

9.3 ประเภทของรายงานผลการตรวจสอบ

ในการเปรียบเทียบประเภทรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น จะใช้การจัดประเภทรายงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นหลัก โดยประเภทของรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในแบ่งออกเป็น 5 ประเภท คือ รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาล รายงานผลการตรวจสอบพิเศษ รายงานผลการตรวจสอบหลังจากตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว รายงานผลการตรวจสอบประจำงวด และรายงานผลการตรวจสอบประจำปี

ตารางที่ 15 แสดงการเปรียบเทียบประเภทของรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ประเภทของรายงานการตรวจสอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
1. รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาล	มี ในกรณีที่ลูกค้าเสนอให้ทำการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งอาจเป็นรายเดือน รายไตรมาส หรือช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ส่วนใหญ่จะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	จัดทำขึ้นระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบยังไม่เสร็จ แต่มีการตรวจพบข้อบกพร่องหรือการทุจริตหากปล่อยทิ้งไว้จะมีผลเสียหายต่อองค์กร จึงรีบสรุปและเสนอผู้บริหารเพื่อสั่งการแก้ไขปรับปรุงโดยเร่งด่วน

ตารางที่ 15 แสดงการเปรียบเทียบประเภทของรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน (ต่อ)

ประเภทของ รายงานการตรวจสอบ	ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน
2. รายงานผลการตรวจสอบ พิเศษ	ผู้สอบบัญชีจะเสนอรายงาน ประเภทนี้ ในกรณีที่ได้มีการ ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ	ผู้ตรวจสอบภายในจะเสนอ รายงานประเภทนี้ในกรณีที่ ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร ให้ทำการตรวจสอบเป็นกรณี พิเศษ
3. รายงานผลการตรวจสอบหลัง จากตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว	ไม่มี	เป็นรายงานที่ผู้ตรวจสอบจัด ทำขึ้นภายหลังจากที่ได้ตรวจ สอบ เรื่องใดเรื่องหนึ่งเสร็จ สิ้นสมบูรณ์แล้ว
4. รายงานผลการตรวจสอบ ประจำงวด	ลักษณะเดียวกันกับรายงาน ผลการตรวจสอบระหว่าง กาล	ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้น เพื่อสรุปผลการตรวจสอบที่ ได้ทำเสร็จสมบูรณ์ในทุก งวด 3 เดือน 6 เดือน แล้วแต่ นโยบาย และความต้องการ ของผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้อง
5. รายงานผลการตรวจสอบ ประจำปี	เป็นรายงานการตรวจสอบงบ การเงินประจำปี โดยปกติ ของผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน จัดทำขึ้น เพื่อสรุปผลการตรวจสอบใน เรื่องที่มีความสำคัญที่ได้ ตรวจพบระหว่างปี

จากตารางที่ 15 จะเห็นได้ว่า รายงานของผู้ตรวจสอบภายในจัดประเภทตามช่วงเวลา
ของความสำเร็จของงานประกอบกับความสำคัญในการนำเสนอของข้อมูลที่ตรวจพบ และประเภท
ของงานตรวจสอบตามนโยบายของผู้บริหาร เช่น รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาลจัดทำขึ้น
ในขณะที่การปฏิบัติงานตรวจสอบยังไม่เสร็จ แต่พบข้อบกพร่องหรือการทุจริตหากปล่อยทิ้งไว้จะมี
ผลเสียต่อองค์กร หรือรายงานผลการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษซึ่งจะจัดทำในกรณีที่ได้รับมอบหมาย
จากผู้บริหารให้ทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ แต่ประเภทรายงานของผู้สอบบัญชียังไม่มีการจัด

ประเภทตามลักษณะของงานที่ตรวจสอบ คือ หากเป็นการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล รายงานที่ผู้สอบบัญชีจะนำเสนอคือรายงานการตรวจสอบระหว่างกาล และหากผู้สอบบัญชีได้รับงานตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษตามข้อตกลงของลูกค้า รายงานที่ผู้สอบบัญชีก็จะนำเสนอคือรายงานผลการตรวจสอบกรณีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ

9.4 หน่วยงานที่เสนอรายงาน

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เสนอรายงานทุกประเภทแก่ผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการบริหารของกิจการเท่านั้น แต่การแจกจ่ายรายงานต่อให้บุคคลใดนั้นเป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการบริหารที่จะเห็นสมควร ว่าบุคคลใดภายในกิจการที่จำเป็นต้องได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีและแจกจ่ายเอง สำหรับผู้ตรวจสอบภายในนั้น แต่เดิมถือว่ารายงานผลการตรวจสอบทุกประเภทเป็นความลับ จะนำเสนอเฉพาะผู้บริหารระดับสูงเท่านั้น แต่ปัจจุบันได้มีการเปลี่ยนแนวคิดใหม่ โดยไม่ถือว่ารายงานการตรวจสอบทุกประเภทเป็นความลับ และมีการจัดประเภทรายงานเพื่อแจกจ่ายผู้บริหารระดับต่าง ๆ และผู้เกี่ยวข้องตามความเหมาะสม ซึ่งผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภายในควรทำรายชื่อของผู้ที่ควรได้รับรายงานประเภทต่างๆ ต่อไปนี้¹²

รายงาน	ผู้รับรายงาน
1. รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาล	- ผู้บริหารระดับสูง
2. รายงานผลการตรวจสอบหลังจากการตรวจสอบเสร็จสมบูรณ์แล้ว	- หัวหน้าหน่วยงานที่รับผิดชอบหรือผู้เกี่ยวข้อง
3. รายงานผลการตรวจสอบพิเศษ	- ผู้บริหารระดับสูง - ผู้ที่มอบหมายให้ฝ่ายตรวจสอบทำการตรวจสอบ - หัวหน้าหน่วยงานที่รับผิดชอบ
4. รายงานผลการตรวจสอบประจำงวด	- คณะกรรมการบริหาร
5. รายงานผลการตรวจสอบประจำปี	- คณะกรรมการตรวจสอบ - ผู้บริหารระดับสูง - ผู้สอบบัญชี - ผู้บริหารระดับอื่นตามที่ผู้บริหารระดับสูงกำหนด

¹² พิไล เปี่ยมพงศ์สานต์ และคณะ, แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน , (ศาลาหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541), หน้า 147.

จากการศึกษาการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายในพบว่า มีใน ส่วนของวัตถุประสงค์ ขอบเขต และรายงานการตรวจสอบ แตกต่างกันอย่างชัดเจน แต่ในส่วนอง ความรับผิดชอบ จรรยาบรรณ ประเภทงาน ขั้นตอนและกระบวนการทำงาน และกระดาศทำการ มีทั้งความแตกต่างกันและความคล้ายคลึงกัน และสำหรับในเรื่องของเทคนิคการตรวจสอบ ทั้งผู้ สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบจะใช้เทคนิคเดียวกัน