บทที่ 4
แนวทางในการใช้ประโยชน์จากผลงาน
ผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายในร่วมกัน

จากการศึกษาที่ผ่านๆ มามักจะได้ยินเสมอว่า ผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าที่จะผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี สาเหตุที่มักได้ยินว่าผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าที่จะได้ยินว่าผู้ตรวจสอบภายในใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่

1. ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่หลักในการทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินผลการดำเนินกิจกรรมต่างๆภายในองค์กร ทั้งในด้านการปฏิบัติงาน การบริหาร และการบัญชีการเงิน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีภายนอกก็มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีจะต้อง "ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม" ซึ่งเน้นในด้านการปฏิบัติงานของกิจการที่เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน ดังนั้นผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจึงมีหลากหลายตามการตรวจสอบและประเมินผล และมีความละเอียดมากกว่าผลงานในด้านการประเมินการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเน้นกิจกรรมทุกด้านที่เกิดขึ้นในองค์กร

2. ผู้ตรวจสอบภายในเป็นเจ้าหน้าที่ภายในองค์กรใช้เวลาในการทำงานภายในองค์กรตลอดเวลา มีความใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมากกว่าผู้สอบบัญชีซึ่งจะเข้าทำการตรวจสอบเมื่อถึงเวลาที่กำหนดไว้ ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในย่อมมีเวลาที่จะเก็บข้อมูลในรายละเอียดได้มากกว่าผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอก จะสังเกตได้จากการรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในที่มีการรายงานเป็นระยะๆ ได้แก่ รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาล รายงานผลการตรวจสอบพิเศษ รายงานผลการตรวจสอบหลังจากตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว รายงานผลการตรวจสอบประจำงวด

ดังนั้นในบทนี้จะกล่าวถึงแนวทาง ทั้งที่ผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบภายในใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้สอบบัญชี

1. แนวทางที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan) และในขั้นตอนการปฏิบัติการตรวจสอบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Auditing) ดังนี้

1.1 ขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ

ในขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น โดยการศึกษาและสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับวงจรรายการบัญชีและวิธีการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบและสามารถประเมินผลในขั้นต้นว่ามีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและพอเพียงพอที่จะเชื่อถือ ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ โดยปกติในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นนี้ ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีสอบถามบุคลากรของกิจการในระดับต่างๆ ประกอบกับเอกสารต่างๆ เช่น ผังการจัดองค์กร คู่มือการปฏิบัติงาน เอกสารที่อธิบายถึงอำนาจหน้าที่ในงานแต่ละตำแหน่งและผังทางเดินของเอกสาร ประกอบกับการติดตามดูการปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกรายการบัญชีตามระบบบัญชีที่วางไว้โดยการทดสอบเพียงไม่กี่รายการ

สำหรับเอกสารและข้อมูลต่างๆดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีสามารถหามาได้จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ เนื่องจากเอกสารต่างๆ ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการจัดทำและเก็บไว้เป็นกระดาษทำการเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเองเช่นกัน ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์ในขั้นตอนนี้ได้ ได้แก่

- แบบสอบถามการสำรวจเบื้องต้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะจัดทำขึ้นในขั้นตอนการสำรวจเบื้องต้น
- แผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flowchart) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะเก็บรวบรวมจากหน่วยงานต่าง ๆ หรือจัดทำขึ้นเองในกรณีที่หน่วยงานนั้นไม่ได้จัดทำไว้
- รายงานการประเมินระบบการควบคุมภายใน รายละเอียดการประเมินระบบการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายใน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นในขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน
- รายงานผลการตรวจสอบทุกประเภท ซึ่งจะเป็นเอกสารที่ชี้ให้เห็นถึงจุดอ่อนและข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

1.2 ขั้นตอนการปฏิบัติการตรวจสอบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล

ในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบเพื่อศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในโดยการทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน (Test of Control) เพื่อให้มั่นใจได้ว่ามีการปฏิบัติตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่กิจการวางไว้อย่างสม่ำเสมอและมีประสิทธิภาพ เนื่องจากการประเมินประสิทธิภาพในขั้นต้นเพียงแต่ชี้ให้เห็นว่าฝ่ายบริหารได้จัดวางระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่เท่านั้น

ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์ในขั้นตอนนี้ได้ ได้แก่

- แผนภูมิแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flowchart) เพื่อใช้เป็นหลักในการเปรียบเทียบกับการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน ว่าได้มีการปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้หรือไม่
- รายงานการประเมินระบบการควบคุมภายใน รายละเอียดการประเมินระบบการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายใน เอกสารทั้งสามนี้จะช่วยชี้ให้เห็นว่า กิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีหรือไม่ และชี้ให้เห็นอีกว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบและการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่
- รายงานผลการตรวจสอบทุกประเภท ซึ่งจะเป็นเอกสารที่ชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ว่า ไม่เข้าใจหรือมีการละเลยไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารได้วางไว้

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีตัวอย่างแสดง ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทแห่งหนึ่งซึ่งประกอบธุรกิจหลักในการผลิตและจำหน่ายพืชผักผลไม้ดองไปยังต่างประเทศ โดยบริษัทจะส่งเสริมให้เกษตรกรปลูกพืชและผลไม้ที่ต้องการโดยจะจำหน่ายเมล็ดพันธุ์และปุ๋ยยาและเครื่องมือเครื่องใช้ในการเกษตรให้เกษตรกรผู้ร่วมโครงการ โดยจะให้ค่าตอบแทนแก่เกษตรกรตามปริมาณผลผลิตที่ผลิตได้ และหากเกิดผลขาดทุนขึ้นบริษัทจะเป็นผู้รับผลขาดทุนดังกล่าว หลังจากบริษัทได้รับผลผลิตจากเกษตรกรแล้วบริษัทจะนำผลผลิตดังกล่าวไปผลิตตามขั้นตอนการผลิตเพื่อให้ได้ผลิตภัณฑ์ผัก ผลไม้ดองส่งออกต่างประเทศ นอกจากนั้นบริษัทยังมีรายการค้าบริษัทที่เกี่ยวข้องกันซึ่ง โดยขายวัตถุดิบผลผลิตทางการเกษตรที่รับซื้อจากให้แก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันด้วย

รายงานผลการตรวจสอบภายในของบริษัทบางส่วน

ตารางที่ 16 แสดงรายงานข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบภายในของบริษัทบางส่วน

1. <u>ฝ่ายจัดซื้อ</u> (ผลผลิตทางการเกษตร)

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	<u>ค่าขนส่ง</u> - การว่าจ้างรถขนส่งเพื่อขนส่งพืชผลทางการเกษตรจากพื้นที่ที่รับซื้อมายังบริษัท มีการกำหนดราคาค่าขนส่งในแต่ละพื้นที่ซึ่งจะมีการปรับราคาทุกเดือนตามราคาน้ำมันเฉลี่ยในแต่ละเดือน พนักงานจัดซื้อเป็นผู้กรอกราคาค่าขนส่งในใบขนส่งผลผลิต จากการตรวจสอบพบว่ามีการระบุราคาค่าขนส่งไม่ตรงกับราคาที่กำหนดไว้เช่น พนักงานจัดซื้อมีการเปลี่ยนแปลงราคาค่าขนส่งเนื่องจากความกันดารของพื้นที่ โดยไม่มีการแจ้งให้ฝ่ายบัญชีทราบ	- ควรมีการตรวจสอบราคาค่าขนส่งใน ใบขนส่งผลผลิตกับราคาที่กำหนดไว้โดยพนักงานฝ่ายบัญชีก่อนจัดส่งให้ฝ่ายการเงินเพื่อจ่ายเงินต่อไป - กรณีที่มีการคิดราคาแตกต่างจากตารางการคำนวณค่าขนส่งควรกำหนดให้มีการระบุสาเหตุและผู้มีอำนาจลงนามอนุมัติในใบขนส่งผลผลิตก่อนจัดส่งให้ฝ่ายการเงิน เพื่อจ่ายเงินต่อไป
	- การคิดค่าขนส่งสำหรับรถทอยหน้าไร่เพื่อขนส่งผลผลิตจากจุดรับซื้อมายังรถที่จะส่งผลผลิตเข้าโรงงานในกรณีที่รถขนส่งไม่สามารถเข้าไปถึงจุดรับซื้อได้ ไม่มีการกำหนดค่าขนส่งที่เป็นมาตรฐาน ให้ฝ่ายจัดซื้อเป็นผู้กำหนดเองและแจ้งไปยังฝ่ายบัญชี	- เพื่อให้การกำหนดราคาค่าขนส่ง มีความเหมาะสมและเป็นมาตรฐานเดียวกันควรให้มีการกำหนดวิธีการคิดราคาค่าขนส่งสำหรับรถทอยหน้าไร่ตามรายละเอียดของรถที่ใช้ รวมทั้งกำหนดให้มีการตรวจสอบราคาก่อนจ่ายเงินทุกครั้ง

2. ฝ่ายการตลาด

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	การตกลงราคาขายสินค้า จากการตรวจสอบพบว่าในการตกลงซื้อขายสินค้าสำหรับลูกค้าบางราย เป็นการตกลงกันทางวาจา ไม่ได้จัดทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร ทำให้ขาดความชัดเจนในเรื่องของรายละเอียดและราคาขายของสินค้า	เพื่อความถูกต้องของรายละเอียดและราคาขายของสินค้าและป้องกันข้อโต้แย้งระหว่างบริษัทกับลูกค้าในภายหลัง รวมทั้งสามารถกำหนดแผนการปลูกผลผลิตทางการเกษตร (วัตถุดิบ) ได้อย่างถูกต้อง บริษัทควรจัดทำสัญญาซื้อขายสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร
2	การเคลมสินค้า ลูกค้าต่างประเทศบางรายมีการแจ้งการเคลมสินค้าโดยวาจากับกรรมการหรือฝ่ายการตลาด โดยลูกค้าจะรวมยอดการเคลมทุกใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ แล้วนำไปหักจากยอดเงินที่จะต้องชำระให้กับบริษัท โดยไม่ได้ระบุยอดการเคลมสำหรับแต่ละใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ทำให้การบันทึกรับชำระหนี้จากลูกค้าในแต่ละใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ไม่ถูกต้องหรือฝ่ายบัญชีไม่ได้บันทึกลดยอดหนี้เนื่องจากไม่ได้รับเอกสาร	เพื่อให้ยอดคงเหลือลูกหนี้ในบัญชีรายตัวลูกหนี้แสดงยอดที่ถูกต้องตามความเป็นจริงและเพื่อให้ทราบจำนวนเงินการรับชำระเงินจากลูกค้าที่ถูกต้อง บริษัทควรขอให้ลูกค้าจัดส่งเอกสารการเคลมสินค้าเป็นลายลักษณ์อักษร โดยระบุเลขที่ใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ที่เกี่ยวข้องเพื่อแจ้งไปยังฝ่ายตลาด เพื่อขออนุมัติการเคลมจากผู้มีอำนาจ แล้วส่งเอกสารที่ได้รับอนุมัติให้ฝ่ายบัญชี-บัญชีเพื่อบันทึกลดหนี้ต่อไป
3	ใบสรุปแจ้งหนี้ให้ลูกค้า มีการแก้ไขจำนวนเงินในใบสรุปการแจ้งหนี้ให้ลูกค้าหลังจากส่งโทรสารให้กับลูกค้า ซึ่งพบว่าสาเหตุเกิดจากการบันทึกจำนวนเงินผิดพลาด	เพื่อป้องกันการโต้แย้งในภายหลังและให้ใบสรุปแจ้งหนี้ให้ลูกค้ามีความถูกต้อง บริษัทควรมีการตรวจสอบใบสรุปแจ้งหนี้ให้ลูกค้า โดยกำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้จัดทำเอกสารและผู้ตรวจสอบ

3. ฝ่ายบัญชี การเงินและคลังสินค้า

3.1 จัดซื้อรับของ

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	การขอซื้อ การขอซื้อส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะของการขอซื้อแบบเร่งด่วนและเป็นการซื้อเงินสดโดยผู้ขอซื้อเอง เช่น เครื่องมือช่าง	ควรรวบรวมปริมาณความต้องการใช้สินค้าเหล่านี้ เพื่อใช้ในการวางแผนการจัดซื้อโดยรวมเพื่อเพิ่มอำนาจในการต่อรองราคาและลดการขอซื้อแบบเร่งด่วน
2	การอนุมัติซื้อ ไม่มีการกำหนดวงเงินที่แน่นอนในการอนุมัติการสั่งซื้อ	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในเรื่องการจัดซื้อบริษัทควรมีการกำหนดนโยบายการจัดซื้อโดยระบุวิธีการจัดซื้อ วงเงินและผู้มีอำนาจในการอนุมัติในแต่ละระดับให้ชัดเจน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานการจัดซื้อในบริษัท
3	เอกสารการรับของ กรณีการรับเมล็ดพันธุ์จากต่างประเทศ พนักงานคลังสินค้าซึ่งเป็นผู้รับของไม่ได้จัดทำใบรับของ เนื่องจากยังไม่ได้รับใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ ทำให้ไม่มีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือและบัญชีรายตัวสินค้าโดยพนักงานบัญชี	เพื่อให้มีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือได้ครบถ้วนและทันเวลา บริษัทควรกำหนดให้พนักงานบัญชี-รับของ จัดทำใบรับของทุกครั้งที่มีการรับของ และให้ฝ่ายการตลาดใช้เป็นเอกสารในการติดตามใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย เพื่อจัดส่งให้ฝ่ายบัญชี-บัญชีใช้ในการบันทึกรายการสินค้าต่อไป
4	การใช้และการจัดเก็บเอกสาร - มีการใช้ใบสั่งซื้อและใบรับของไม่เรียงตาม เลขที่ - บริษัทจัดเก็บใบสั่งซื้อเรียงตามวันที่สั่งซื้อทำให้ไม่สามารถตรวจสอบความครบถ้วนของใบสั่งซื้อได้	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในการใช้ และจัดเก็บเอสารให้สามารถตรวจสอบความครบถ้วนของเอกสาร และสะดวกต่อการค้นหาและอ้างอิง ควรใช้เอกสารและจัดเก็บเรียงตามเลขที่

3.2 คลังสินค้าเมล็ดพันธุ์

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	บัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์ - การบันทึกรายการในบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์ ไม่ครบถ้วน - การบันทึกรายการบางรายการในบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์พบว่าไม่มีการอ้างอิงเลขที่เอกสารรับและเบิกเมล็ดพันธุ์	เพื่อความครบถ้วนและถูกต้องของบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์ และป้องกันภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากการจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ บริษัทควรตรวจสอบการเรียงลำดับเลขที่ของเอกสารรับและเบิกเมล็ดพันธุ์ให้ครบถ้วนก่อนบันทึกรายการในบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์ และควรอ้างอิงเอกสารรับและเบิกเมล็ดพันธุ์ทุกครั้งที่บันทึกรายการ เพื่อสะดวกในการค้นหาในภายหลังหากมีข้อผิดพลาด
2	การเบิกเมล็ดพันธุ์เพื่อบรรจุ - ไม่มีการจัดทำใบเบิกเพื่อเบิกเมล็ดพันธุ์ไปบรรจุตามปริมาณที่ต้องส่งให้กับเกษตรกรแต่ละราย - ไม่มีการจัดทำใบรับเมล็ดพันธุ์เข้าคลังหลังการบรรจุใหม่	เพื่อให้สามารถควบคุมปริมาณเมล็ดพันธุ์ที่เบิกเพื่อบรรจุให้ถูกต้องตรงกับปริมาณที่ต้องส่งให้กับเกษตรกรในแต่ละครั้งของแต่ละโครงการ บริษัทควรกำหนดให้จัดทำใบเบิกบรรจุเมล็ดพันธุ์ทุกครั้งที่เบิกบรรจุและใบรับเมล็ดพันธุ์ที่บรรจุใหม่เข้าคลัง
3	การคำนวณต้นทุนเมล็ดพันธุ์ ตามนโยบายการบัญชีเรื่องการคำนวณต้นทุนเมล็ดพันธุ์ของบริษัทใช้วิธีเข้าก่อน - ออกก่อน (FIFO) แต่จากการตรวจสอบพบว่ามีบางรายการไม่เป็นไปตามวิธีดังกล่าว เช่น กระเจี๊ยบกระป๋อง	เพื่อให้การคำนวณต้นทุนเมล็ดพันธุ์ถูกต้องตามหลักการบัญชีในการคำนวณต้นทุนสินค้าที่บริษัทเลือกใช้ คือ วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (FIFO) บริษัทควรปฏิบัติตามหลักการบัญชีดังกล่าวโดยสม่ำเสมอ

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
4	<u>การจัดเก็บเอกสารรับ - จ่ายเมล็ดพันธุ์</u> จากการตรวจสอบพบว่ามีการจัดเก็บใบรับของ (เอกสารรับเมล็ดพันธุ์) ปะปนกับบันทึกภายใน (เอกสารการจ่ายเมล็ดพันธุ์) และพบว่าเอกสารดังกล่าวไม่ครบถ้วน ทำให้ยากต่อการค้นหาและอ้างอิง รวมทั้งไม่สามารถตรวจสอบความครบถ้วนในการลงบันทึกรายการรับ - จ่ายเมล็ดพันธุ์ได้	เพื่อให้สามารถตรวจสอบเอกสารและอ้างอิงได้ง่ายในกรณีที่มีปัญหาในภายหลัง บริษัทควรกำหนดให้มีการจัดเก็บเอกสารเรื่องการรับ - จ่ายเมล็ดพันธุ์ออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 1. ใบรับเมล็ดพันธุ์ 2. ใบเบิกเมล็ดพันธุ์ โดยเอกสารแต่ละชนิดจะต้องจัดเก็บโดยเรียงลำดับเลขที่ของเอกสารแต่ละชนิด

3.3 <u>ต้นทุน</u>

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	<u>การขายสินค้าทดลอง</u> บริษัทขายสินค้าทดลอง (กระเจี๊ยบเขียว) ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ในราคาทุนและไม่มีการจัดทำใบส่งของ / ใบแจ้งหนี้สำหรับการขายสินค้าดังกล่าว แต่จัดทำใบสรุปจำนวนวัตถุดิบที่ขายให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยสรุปการขายสินค้าทดลองดังกล่าวทั้งเดือน	เพื่อป้องกันภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการขายสินค้าในราคาทุนและการไม่จัดทำใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้เพื่อเป็นการแจ้งหนี้ไปยังลูกค้า บริษัทต้องคิดราคาขายให้ใกล้เคียงกับราคาตลาดและจัดทำเอกสารการขาย (ใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้) ทุกครั้งที่ขายหรือส่งของให้ลูกค้า
2	<u>สูตรการผลิต</u> กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อมูล เช่น น้ำหนักมาตรฐานที่ใช้ในการคำนวณ ทำให้ต้องแก้ไขสูตรในการคำนวณ แต่จากการตรวจสอบพบว่า การคำนวณสูตรผิดพลาด เนื่องจากแก้ไขข้อมูลในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่ครบถ้วน	บริษัทควรจะกำหนดให้ มีการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาช่วยในการคำนวณต้นทุนของสินค้า โดยโปรแกรมที่ใช้จะต้องมีการเชื่อมโยงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อป้องกันข้อผิดพลาดจากการแก้ไขข้อมูลไม่ครบถ้วน

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
3	<u>การลดหนี้ค่าวัตถุดิบ-บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน</u> เนื่องจากปริมาณการส่งวัตถุดิบให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันไม่ตรงตามสัญญา ทำให้บริษัทต้องปรับลดหนี้ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยบริษัทจัดทำเป็นใบสรุปยอดขายซึ่งจะสรุปปริมารการขายหลายๆเดือนรวมกันแล้วจึงปรับลดยอดลูกหนี้ โดยไม่จัดทำใบลดหนี้	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในเรื่องการลดหนี้ควรกำหนดให้จัดทำใบลดหนี้อย่างน้อยเดือนละ 1 ครั้ง ตามเงื่อนไขในสัญญาเพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีและใช้เป็นเอกสารแจ้งการลดหนี้ให้ลูกค้า
4	<u>ค่าเสียหายจากการส่งวัตถุดิบไม่ครบถ้วนตามสัญญา</u> บริษัททำสัญญาซื้อขายวัตถุดิบกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยในสัญญาระบุจำนววัตถุดิบสูงสุดและต่ำสุดที่ต้องจัดส่งให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในแต่ละเดือน หากบริษัทไม่สามารถจัดส่งได้ตามจำนวนดังกล่าวบริษัทที่เกี่ยวข้องกันนั้นมีสิทธิเรียกค่าเสียหายได้ โดยในสัญญาไม่ได้ระบุจำนวนเงินค่าเสียหายไว้	เพื่อให้พนักงานของบริษัทมีข้อมูลในการคำนวณค่าเสียหายจากการส่งวัตถุดิบขาดหรือเกินตามสัญญาบริษัทควรระบุจำนวนเงินค่าเสียหายไว้ในสัญญา (ถ้าทราบ) หรือระบุเกณฑ์การคำนวณค่าเสียหายไว้ในสัญญา
5	<u>การขายวัสดุโรงงาน</u> 5.1 การส่งวัสดุโรงงานให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันในระหว่างเดือน มกราคม-กรกฎาคม 2542 บริษัทไม่มีการจัดทำใบส่งของ/ใบกำกับภาษี เมื่อมีการส่งวัสดุโรงงาน แต่จะจัดทำใบสรุปยอดวัสดุโรงงานทุกสิ้นเดือนเพื่อแจ้งให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันทราบ	เพื่อป้องกันภาระภาษีที่อาจจะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการยืมวัสดุโรงงานระหว่างบริษัท เนื่องจากบริษัทและบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเป็นคนละนิติบุคคลกัน จึงไม่สามารถจะยืมวัสดุโรงงานของบริษัทหนึ่งไปใช้อีกบริษัทหนึ่งได้ บริษัทต้องบันทึกเป็นรายการขายวัสดุโรงงาน ให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยจัดทำใบส่งสินค้า/ใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการส่งวัสดุโรงงาน

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
	5.2 ตั้งแต่เดือนสิงหาคม 2542 บริษัทได้ส่งวัสดุโรงงานให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่จัดทำใบส่งของ/ใบกำกับภาษีหรือใบแจ้งหนี้จึงไม่มีการบันทึกบัญชี มีเพียงการตัดปริมาณวัสดุโรงงานออกจากบัตรประจำตัวสินค้าและให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันนำวัสดุโรงงานส่งคืนในภายหลัง ซึ่งจากการตรวจสอบพบว่ามีการส่งคืนมาเป็นบางส่วนเท่านั้น ทำให้ไม่สามารถควบคุมปริมาณวัสดุโรงงานที่ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันยืมได้	เพื่อป้องกันภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการยืมวัสดุโรงงานระหว่างบริษัทเนื่องจากและบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเป็นคนละนิติบุคคลกัน จึงไม่สามารถจะยืมวัสดุโรงงานของบริษัทหนึ่งไปใช้อีกบริษัทหนึ่งได้ บริษัทต้องบันทึกเป็นรายการขายวัสดุโรงงานให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยจะต้องจัดทำใบส่งของ/ใบกำกับภาษี และต้องจัดส่งใบส่งสินค้า/ใบกำกับภาษีให้พนักงานบัญชี-บัญชีเพื่อใช้ในการบันทึกบัญชีทุกครั้งที่มีการส่งวัสดุโรงงาน

3.4 <u>บัญชีลูกหนี้</u>

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	<u>การบันทึกรายการซื้อวัตถุดิบ</u> บริษัทบันทึกบัญชีซื้อวัตถุดิบ (ผลผลิตทางเกษตรกร) จากเกษตรกรในโปรแกรม SPEED GL/EASY ACC เมื่อมีการจ่ายเงินให้กับเกษตรกร ในขณะที่บันทึกยอดลูกหนี้รายตัวในโปรแกรมลูกหนี้ของบริษัททุกครั้งที่มีการรับซื้อผลผลิตจากเกษตรกร ทำให้ไม่สามารถกระทบยอดลูกหนี้เกษตรกรคงเหลือระหว่างโปรแกรม SPEED GL/EASY ACC กับโปรแกรมลูกหนี้ของบริษัทได้	เพื่อให้งบการเงินแสดงยอดคงเหลือบัญชีลูกหนี้เกษตรกรและบัญชีซื้อที่ถูกต้องและสามารถกระทบยอดคงเหลือบัญชีลูกหนี้เกษตรกรในบัญชีคุมในโปรแกรม SPEED GL/EASY ACC กับบัญชีรายตัวลูกหนี้เกษตรกรในโปรแกรมลูกหนี้ของบริษัทได้ ควรบันทึกรายการซื้อวัตถุดิบและลูกหนี้เกษตรกรทุกครั้ง ที่มีการรับวัตถุดิบจากเกษตรกร

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
2	<u>การแบ่งแยกหน้าที่งาน</u> ปัจจุบันการจ่ายเงินผลผลิตให้เกษตรกร ผู้จัดเตรียมข้อมูลเบื้องต้น ผู้จ่ายเงินและผู้ลงรายการบัญชีเป็นบุคคลคนเดียวกัน	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในเรื่องการจ่ายเงิน บริษัทควรแบ่งแยกหน้าที่งานระหว่างผู้จัดเตรียมเอกสาร ผู้ลงรายการบัญชีและผู้จ่ายเงิน
3	<u>การจ่ายเงินให้เกษตรกร</u> ปัจจุบันบริษัทจ่ายค่าผลผลิตทางการเกษตรให้แก่เกษตรกรโดยผ่านธนาคารเป็นส่วนใหญ่ โดยให้พนักงานบัญชีลูกหนี้นำเงินสดไปธนาคารเพื่อเข้าบัญชีให้กับเกษตรกรแต่ละราย	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในเรื่องการจ่ายเงินให้แก่เกษตรกรและป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการถือเงินสดไปธนาคาร บริษัทควรให้พนักงานการเงินจัดทำเช็คสำหรับยอดเงินทั้งสิ้นที่ต้องจ่ายให้กับเกษตรกรแต่ละรายตามที่ได้ตกลงไว้กับธนาคาร นอกจากนี้บริษัทควรกำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้จัดเตรียมเอกสาร ผู้บันทึกรายการบัญชีและผู้จ่ายเงิน
4	<u>การตัดหนี้สูญเกษตรกร</u> บริษัทตัดหนี้สูญเกษตรกรเมื่อสวนของเกษตรกรรายนั้นล้ม ทำให้ไม่สามารถได้ผลผลิตตามแผนที่กำหนดไว้ ซึ่งพนักงานส่งเสริมการเกษตรหน้าไร่ต้องจัดทำใบแจ้งสวนล้มส่งให้หัวหน้าฝ่ายส่งเสริมการเกษตรอนุมัติ แต่จากการตรวจสอบพบว่ามีการตัดหนี้สูญสำหรับเกษตรกรบางราย เช่น ใบสรุปการจ่ายเงินผลผลิตวัตถุดิบมะเขือสำหรับงวดวันที่ 16/6/42 - 15/7/42 ไม่มีในแจ้งสวนล้มที่ผ่านการอนุมัติให้ตัดหนี้สูญ	เพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นกับบริษัทและภาระภาษีที่อาจจะเกิดขึ้นเนื่องจากการตัดหนี้สูญเกษตรกร ซึ่งต้องมีรายงานที่สามารยืนยันการเกิดสวนล้มของเกษตรกรได้ บริษัทควรกำหนดให้ต้องจัดทำใบแจ้งสวนล้มโดยในใบแจ้งสวนล้มควรมีลายมือชื่อของเกษตรกร และควรถ่ายรูปสภาพสวนล้มไว้เป็นหลักฐานด้วยและใบแจ้งสวนล้มดังกล่าวต้องผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตัดหนี้สูญต่อไป

3.5 การเงิน

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	<u>การรับชำระเงินจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน</u> 1.1 บริษัทไม่ได้ออกเอกสารการรับเงิน - ใบเสร็จรับเงินให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน สำหรับการรับชำระเงินจากการขายวัตถุดิบ (ผลผลิตทางการเกษตร) แก่บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	เพื่อให้มีหลักฐานการรับชำระเงิน ป้องกันการโต้แย้งที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลังและใช้เป็นเอกสารในการบันทึกบัญชี บริษัทต้องออกใบเสร็จรับเงินทุกครั้งเมื่อรับชำระเงิน
	1.2 ในบางครั้งบริษัทมีการรับชำระเงินจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเป็นเงินสด และบริษัทไม่ได้นำฝากธนาคารในทันที แต่จะนำไปใช้จ่ายสำหรับการเบิกชดเชยเงินสดย่อยของบริษัท	เพื่อประโยชน์ในเรื่องการบริหารและควบคุมเงินสด เงินสดที่ได้รับชำระจากลูกหนี้ซึ่งส่วนใหญ่จะมีมูลค่าสูง ควรนำฝากธนาคารในวันเดียวกันหรืออย่างช้าในวันทำการถัดไป ส่วนการเบิกชดเชยเงินสดย่อยควรกำหนดให้เบิกชดเชยด้วยเช็ค
2	<u>การจ่ายชำระหนี้</u> จากการตรวจสอบพบว่ามีการจ่ายชำระเจ้าหนี้การค้าบางรายเป็นเงินสด	เพื่อการควบคุมภายในที่ดีในเรื่องการจ่ายชำระเงิน บริษัทควรกำหนดให้มีการจ่ายชำระหนี้ด้วยเช็ค

3.6 บัญชี

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
1	<u>การบันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับเมล็ดพันธุ์</u> การบันทึกรายการซื้อเมล็ดพันธุ์ค่อนข้างล้าช้าเนื่องจากได้รับเอกสารจากเจ้าหนี้ล่าช้า พนักงานบัญชี - รับของจะยังไม่จัดทำใบรับของจนกว่าจะได้รับใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย และพบว่ามีการปรับปรุงรายการบัญชีเกี่ยวกับเมล็ดพันธุ์บ่อยครั้ง	เพื่อความถูกต้องของการบันทึกรายการบัญชี บริษัทควรกำหนดระยะเวลาการส่งใบรับของสำหรับเมล็ดพันธุ์ให้ทันต่อการบันทึกรายการบัญชีและควรจัดทำใบรับของทันทีที่ได้รับเมล็ดพันธุ์เพื่อใช้ในการบนทึกบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์

ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
	เนื่องจากพนักงานบัญชีจะบันทึกรับเมล็ดพันธุ์ด้วยราคาเดิมและเมื่อได้รับเอกสารจากเจ้าหนี้จะปรับราคาตามใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย	
2	<u>การบันทึกบัญชีลูกหนี้เกษตรกร</u> ปัจจุบันบริษัทบันทึกบัญชีลูกหนี้เกษตรกรสำหรับค่าปุ๋ยและยาโดยใช้ใบสำคัญขายซึ่งใช้เลขที่ใบเบิกพัสดุการเกษตรและใบคืนวัสดุอุปกรณ์เป็นเลขที่ใบสำคัญขายดังกล่าวไม่เรียงลำดับเลขที่ทำให้ไม่สามารถควบคุมความครบถ้วนของการบันทึกลูกหนี้เกษตรกรได้	เพื่อให้สามารถควบคุมความครบถ้วนของการบันทึกบัญชีโดยใช้ใบสำคัญขาย บริษัทควรกำหนดให้ใช้เลขที่ใบสำคัญขายเรียงลำดับกัน ส่วนเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีลูกหนี้เกษตรกรซึ่งจัดส่งมาจากแผนกอื่น ควรมีการตรวจสอบการเรียงลำดับเลขที่ของเอกสารทุกครั้งก่อนจัดทำใบสำคัญขาย
3	<u>การขายต่างประเทศ</u> 3.1 การบันทึกการขายต่างประเทศจะบันทึกเดือนละ 1 ครั้ง โดยใช้รายงานตรวจสอบการบันทึกใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้จากฝ่ายตลาดทุกสิ้นเดือนเป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี 3.2 ไม่มีการจัดทำทะเบียนคุมลูกหนี้รายตัวสำหรับลูกค้าต่างประเทศ ทำให้ยากต่อการตรวจสอบยอดลูกหนี้ต่างประเทศ	เพื่อให้บัญชีขายแสดงยอดขายที่เป็นปัจจุบัน บริษัทควรบันทึกรายการทุกครั้งที่มีการส่งสินค้าไปต่างประเทศโดยใช้ใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้เป็นเอกสารเบื้องต้นในการจัดทำใบสำคัญขายเพื่อการบันทึกบัญชีขาย เพื่อให้ทราบยอดคงเหลือของลูกหนี้การค้าต่างประเทศแต่ละรายที่เป็นปัจจุบันและเป็นข้อมูลในการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ รวมทั้งใช้ในการบันทึกกำไร(ขาดทุน)จากอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อมีการรับชำระเงินด้วย บริษัทต้องจัดทำบัญชีรายตัวลูกหนี้การค้าต่างประเทศ และทุกสิ้นเดือนกระทบยอดบัญชีรายตัวลูกหนี้การ

		ค้าต่างประเทศกับบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภททั่วไป
ลำดับที่	ข้อสังเกต	ข้อเสนอแนะ
4	<u>สินทรัพย์ถาวร</u> บริษัทซื้อสินทรัพย์ถาวรจากบริษัทต่างประเทศ ซึ่งเป็นลูกหนี้การค้าของบริษัทซึ่งในเดือน ตุลาคม 2541 โดย - บันทึกรายการซื้อสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาในเดือน ธันวาคม 2541 แต่เริ่มคำนวณค่าเสื่อมราคาตั้งแต่เดือน ตุลาคม 2541	เพื่อให้การควบคุมสินทรัพย์ถาวรของบริษัทเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ บริษัทควรกำหนดให้มีการบันทึกรายละเอียดสินทรัพย์ในทะเบียนคุมสินทรัพย์และลงบันทึกรายการบัญชีทุกครั้งที่มีการซื้อ
	- จากการสัมภาษณ์พบว่า สินทรัพย์ถาวรบางส่วนได้ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันใช้โดยในวันที่ตรวจสอบบริษัทยังไม่ได้จัดทำรายละเอียดสินทรัพย์ที่ให้บริษัทที่เกี่ยวข้องกันใช้รวมทั้งบริษัทมิได้ทำสัญญาซื้อขายหรือเช่ากับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน	เพื่อป้องกันปัญหาทางภาษีอากรที่อาจจะเกิดขึ้นเนื่องจากการนำทรัพย์สินไปให้นิติบุคคลอื่นใช้ประโยชน์โดยไม่มีค่าตอบแทน บริษัทต้องทำสัญญาซื้อขายหรือเช่าสินทรัพย์ถาวรกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน
	- การจ่ายชำระค่าสินทรัพย์ถาวร ชำระโดยการหักลบหนี้กับยอดหนี้ค่าสินค้าที่ซื้อจากบริษัทในอัตราร้อยละ 5 ของยอดเงินในใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ทุกครั้งที่ซื้อสินค้าจากบริษัท	เพื่อป้องกันปัญหาทางภาษีอากรที่อาจจะเกิดขึ้นเนื่องจากการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตามสัญญาและการคำนวณกำไร(ขาดทุน)จากอัตราแลกเปลี่ยนในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัท บริษัทควรจะกำหนดให้มีการแสดงมูลค่าสินค้าที่ขายในใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้ด้วยราคาเต็ม
5	<u>ใบแจ้งยอดบัญชีธนาคาร</u>	

จากรายงานผลการตรวจสอบผลการตรวจสอบบางส่วนของบริษัท ตั้งแต่หน้า 77 ถึง หน้า 87 มีแนวทางการใช้ประโยชน์ของผู้สอบบัญชี จากรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนี้

1. ในขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ

หากผู้สอบบัญชีได้รับรายงานการตรวจสอบดังกล่าวในขั้นตอนนี้ และหลังจากสอบถามถึงระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในจากผู้บริหารและบุคลากรในระดับต่าง ๆ ของบริษัท ตลอดจนการอ่านคู่มือการปฏิบัติงานและผังทางเดินของเอกสาร และสังเกตการปฏิบัติงานจริง แล้วพบว่าเป็นไปตามรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปจากรายงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ว่า กิจการมีจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในในกิจกรรรมการปฏิบัติงานของหลาย ๆ ฝ่าย เช่น

1. ฝ่ายการตลาด
   - การตกลงซื้อขายสินค้าสำหรับลูกค้าบางรายเป็นการตกลงกันทางวาจาไม่ได้ทำเป็นลายลักษณ์อักษร
   - ลูกค้าต่างประเทศบางราย แจ้งการเคลมสินค้าโดยวาจากับกรรมการหรือฝ่ายการตลาด
   - มีการแก้ไขจำนวนเงินในใบสรุปการแจ้งหนี้ให้ลูกค้า หลังจากส่งโทรสารให้กับลูกค้าแล้ว

2. ฝ่ายจัดซื้อ (ผลผลิตทางการเกษตร)
   - การว่าจ้างรถเพื่อขนส่งพืชผลทางการเกษตร จากพื้นที่รับซื้อมายังบริษัท มีการระบุราคาค่าขนส่งไม่ตรงกับราคาที่กำหนดไว้
   - การคิดค่าขนส่งสำหรับรถทอยหน้าไร่ เพื่อขนส่งผลผลิตจากจุดรับซื้อมายังรถที่จะส่งผลผลิตเข้าโรงงานไม่มีการกำหนดค่าขนส่งที่เป็นมาตรฐาน

3. จัดซื้อรับของ
   - การขอขอซื้อส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะของการขอซื้อแบบเร่งด่วน และเป็นการซื้อเงินสดโดยผู้ขอซื้อเอง
   - ไม่มีการกำหนดวงเงินที่แน่นอนในการอนุมัติการสั่งซื้อ

4. บัญชีลูกหนี้
   - การจ่ายค่าผลผลิตทางการเกษตรให้แก่เกษตรกรโดยผ่านธนาคาร จะทำการจ่ายโดยให้พนักงานบัญชีลูกหนี้นำเงินสดไปธนาคาร เพื่อเข้าบัญชีให้กับเกษตรกรแต่ละราย

5. การเงิน
   - บริษัทมีการรับชำระเงินจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกันเป็นเงินสด และไม่ได้นำฝากธนาคารในทันทีแต่จะนำไปใช้จ่ายสำหรับการเบิกชดเชยเงินสดย่อยของบริษัท
   - มีการจ่ายชำระหนี้เจ้าหนี้การค้าบางรายเป็นเงินสด

6. ต้นทุน
   - สูตรการผลิต กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลในการคำนวณต้นทุนผลิต พบว่ามีการแก้ไขข้อมูลในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่ครบถ้วน

จากการสรุปจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในดังกล่าว จะเห็นว่าบริษัทมีจุดอ่อนครอบคลุมทั้งวงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต และวงจรอื่นๆ ดังนี้

1. วงจรรายได้ ได้แก่ การขายต่างประเทศ การขายในประเทศ และ การรับชำระหนี้

2. วงจรรายจ่าย ได้แก่ การซื้อและรับของ การจ่ายเงินสดย่อย การจ่ายชำระหนี้ อย่างไรก็ตามในวงจรการจ่ายเงินนี้ บริษัทไม่มีจุดอ่อนของระบบของการจ่ายเงินเดือนและค่าแรง ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีต้องการลดงานการทดสอบรายการบัญชีในการตรวจสอบขั้นสุดท้าย ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการทดสอบการปฏิบัติตามระบบในระบบของการจ่ายเงินเดือนและค่าแรงหากบัญชีดังกล่าวมีสาระสำคัญต่องบการเงิน

3. วงจรการผลิต ตั้งแต่การเบิกวัตถุดิบเข้าสายการผลิต การบันทึกสินค้าระหว่างผลิตและสินค้าสำเร็จรูป

4. วงจรอื่นๆ ได้แก่ การประมวลผลทางบัญชีอื่นๆ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ข้างต้น

สาเหตุของจุดอ่อนทั้งหลายที่เกิดขึ้น เกิดจากระบบการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาไม่ทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ เนื่องจากการทดสอบการปฏิบัติตามระบบอาจไม่ให้หลักฐานอะไรที่มีประโยชน์ต่อการสอบบัญชี เพราะกิจการมีจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายใน จนอาจเปิดโอกาสให้เกิดข้อผิดพลาด หรือมีการละเลย

ที่สำคัญในทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักฐานการบัญชีหรืองบการเงินได้ ผลสรุปจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในดังกล่าว เป็นเหตุผลสนับสนุนการไม่ทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ โดยผู้สอบบัญชีจะดำเนินการตรวจสอบโดยใช้วิธีทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีในการตรวจสอบขั้นสุดท้ายเลย

2. ในขั้นตอนการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

รายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในฉบับนี้ จะไม่ถูกใช้ในขั้นตอนการทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ เนื่องจากในการประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นของกิจการนี้ ผู้สอบบัญชีควรตัดสินใจไม่ทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบแต่จะใช้วิธีการตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชีแทน เนื่องจากระบบการควบคุมภายในของกิจการไม่มีประสิทธิภาพ

ตัวอย่างที่ 2 กิจการเดียวกับตัวอย่างที่ 1 แต่สำหรับตัวอย่างนี้สมมติว่ากิจการมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ แต่ไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้ และในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น ผู้สอบบัญชีเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในของกิจการและวางแผนที่จะทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ โดยในการเข้าตรวจสอบการปฏิบัติงานตามระบบ ผู้สอบบัญชีได้ขอใช้รายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติงาน หลังจากผู้สอบบัญชีได้อ่านรายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในแล้วพบว่า ผลรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในปรากฏ ดังนี้

1. จัดซื้อรับของ
   - กรณีการรับเมล็ดพันธุ์จากต่างประเทศ พนักงานคลังสินค้าไม่ได้จัดทำใบรับของเนื่องจากยังไม่ได้รับในส่งของ/ใบแจ้งหนี้ จากผู้ขาย
   - มีการใช้ใบสั่งซื้อและใบรับของไม่เรียงตามเลขที่ แต่ระบบที่วางไว้กำหนดให้ใช้ใบสั่งซื้อและใบรับของเรียงตามเลขที่
   - มีการจัดเก็บใบสั่งซื้อเรียงตามวันที่สั่งซื้อ ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบความครบถ้วนของใบสั่งซื้อได้ โดยระบบที่วางไว้ได้กำหนดให้จัดเก็บในสั่งซื้อเรียงตามเลขที่

2. คลังสินค้าเมล็ดพันธุ์
   - มีการบันทึกรายการในบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์ไม่ครบถ้วน
   - ไม่มีการอ้างอิงเลขที่เอกสารรับและเบิกเมล็ดพันธุ์ในบัตรประจำตัวสินค้า - เมล็ดพันธุ์บางรายการ
   - ไม่มีการจัดทำเอกสารการเบิก-รับเมล็ดพันธุ์ เพื่อทำการบรรจุตามปริมาณที่ต้องส่งให้ เกษตรกรแต่ละรายการคำนวณต้นทุนเมล็ดพันธุ์
   - เมล็ดพันธุ์บางรายการ มีการคำนวณต้นทุนโดยไม่ได้ใช้วิธีเข้าก่อน - ออกก่อน (FIFO)

3. ฝ่ายบัญชี - การเงิน
   - บริษัทไม่มีการจัดทำเอกสารการรับเงิน (ใบเสร็จรับเงิน) ให้กับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เมื่อได้รับชำระเงินจากการขายวัตถุดิบ (ผลผลิตทางการเกษตร)

4. ฝ่ายบัญชี - บัญชี
   - การบันทึกการขายต่างประเทศจะบันทึกเดือนละ 1 ครั้ง โดยใช้รายงานตรวจสอบการบันทึกใบส่งของ/ใบแจ้งหนี้จากฝ่ายตลาดทุกสิ้นเดือนเป็นเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี
   - ไม่มีการจัดทำทะเบียนคุมลูกหนี้รายตัวสำหรับลูกค้าต่างประเทศ

เมื่อผู้สอบบัญชีได้อ่านรายงานผลการตรวจสอบ และพบว่าสอดคล้องกับผลการทดสอบของตน ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่ากิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีแต่ไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีต้องแน่ใจว่าการไม่ปฏิบัติตามระบบนั้น เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาบัญชี ไม่ใช่เพียงในระยะเวลาทำการตรวจสอบหรือระยะเวลาที่ได้เห็นในรายงานการตรวจสอบภายในเท่านั้น นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังต้องคำนึงถึงการควบคุมภายในอื่นที่มีทดแทนการไม่ปฏิบัติตามระบบ (Compensating Control) หากการควบคุมภายในอื่นที่มาทดแทนสามารถป้องกันผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจเชื่อถือการควบคุมภายในนั้น แต่หากผู้สอบบัญชีพบว่า ไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้ตลอดระยะเวลาบัญชี และไม่มีการควบคุมภายในอื่นที่มาทดแทน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีโดยการขยายขอบเขต ชนิดและเวลาการตรวจสอบให้มากขึ้น

2. แนวทางที่ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี มีดังนี้

เนื่องจากงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีทั้งในด้านการปฏิบัติงาน การบริหารงาน และการเงินการบัญชี ในขณะที่งานของผู้สอบบัญชีเป็นงานด้านการบัญชี ดังนั้นผลงานที่ผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ได้จากผู้สอบบัญชีนั้นจะมีเพียงในส่วนของการบัญชีเท่านั้น ผลงานของผู้สอบบัญชีที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถใช้ได้ ได้แก่ รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ ข้อสังเกต และข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ ข้อมูลการตรวจสอบในกระดาษทำการในส่วนของแฟ้มปัจจุบัน ดังนี้

2.1 รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ (Adjustment and Reclassification Transaction)

รายการปรับปรุง หมายถึง รายการที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้กิจการแก้ไขข้อผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบและเห็นว่าควรทำการปรับปรุงเนื่องจากมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบและเสนอรายการปรับปรุงอาจเกิดจากการคำนวณผิด การบันทึกรายการผิด

ตัวอย่างของรายการปรับปรุง ได้แก่

สมมุติว่าผู้สอบบัญชีกำลังตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และคำนวณระดับความมีสาระสำคัญของการปรับปรุงรายการ พบว่า

ระดับความมีสาระสำคัญของรายการปรับปรุง เท่ากับ 50,000 หมายความว่า หากผู้สอบบัญชีพบข้อผิดพลาดที่กระทบต่องบการเงินเป็นจำนวนเงินตั้งแต่ 50,000 บาทขึ้นไป ผู้สอบบัญชีควรเสนอรายการปรับปรุง

1. กิจการคำนวณค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรซึ่งใช้ในการผลิตผิด ทำให้ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการผลิต และค่าเสื่อมราคาสะสมเครื่องจักรต่ำไปเป็นจำนวนเงิน 200,000 บาท ผู้สอบบัญชีเสนอรายการปรับปรุงโดย

เดบิต	ค่าใช้จ่ายในการผลิต - ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร	200,000	
เครดิต	ค่าเสื่อมราคาสะสม - เครื่องจักร		200,000

เนื่องจากการคำนวณผิดพลาดดังกล่าวมีผลกระทบทำให้ค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งเป็นส่วนประกอบในการคำนวณต้นทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องจักรต่ำไป 200,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนเงินมากกว่าระดับความมีสาระสำคัญของรายการปรับปรุง ผู้สอบบัญชีจึงเสนอรายการปรับปรุงดังกล่าว

2. กิจการบันทึกค่าเบี้ยประกันภัยโรงงานสำหรับระยะเวลาตั้งแต่ 1 กรกฎาคม 2542 - 1 กรกฎาคม 2543 จำนวนเงิน 120,000 บาท เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับปี 2542 ทั้งจำนวน ผู้สอบบัญชีเสนอรายการปรับปรุงโดย

เดบิต ค่าเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า 60,000

เครดิต ค่าใช้จ่ายในการผลิต - ค่าเบี้ยประกันภัยโรงงาน 60,000

เนื่องจากค่าเบี้ยประกันภัยโรงงานมีระยะเวลาคุ้มครองคาบเกี่ยวระหว่างปี 2542 และ 2543 แต่กิจการบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในปี 2542 มีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการผลิต ซึ่งเป็นส่วนประกอบของการคำนวณต้นทุนสูงไปและเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้าต่ำไป 60,000 บาท ซึ่งมากกว่าระดับความมีสาระสำคัญของรายการปรับปรุง ผู้สอบบัญชีจึงเสนอรายการปรับปรุงดังกล่าว

2.2 รายการจัดประเภทใหม่ (Reclassification Transaction)

รายการจัดประเภทใหม่ หมายถึง รายการที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้กิจการจัดประเภทรายการใหม่ เนื่องจากรายการที่แสดงไว้เดิมจัดประเภทรายการผิด เช่น กิจการนำรายการสินทรัพย์หมุนเวียน ไปแสดงไว้ในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือนำหนี้สินไม่หมุนเวียนมาแสดงไว้ในหนี้สินหมุนเวียน ผู้สอบบัญชีต้องจัดประเภทรายการเหล่านี้ใหม่เพื่อให้การนำเสนองบการเงินถูกต้อง เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีเรื่องการนำเสนองบการเงินได้กำหนดถึงการจัดประเภทรายการหมุนเวียนกับไม่หมุนเวียนไว้อย่างชัดเจนโดยให้กำหนดว่า

" สินทรัพย์ต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อ

- สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งไม่มีข้อจำกัดในการใช้
- กิจการมีวัตถุประสงค์หลักที่จะถือสินทรัพย์ไว้ เพื่อการค้าหรือถือไว้ในระยะสั้น และกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นภายใน 12 เดือน
- กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติ หรือกิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้เพื่อขายหรือเพื่อนำมาใช้ในการดำเนินงานตามปกติ

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดข้างต้นให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

หนี้สินต้องจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน เมื่อ

- หนี้สินนั้นถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบดุล
- กิจการคาดว่าจะชำระหนี้สินนั้นคืนภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานปกติ หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดข้างต้นให้จัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน" [1]

ตัวอย่างของรายการจัดประเภทใหม่ ได้แก่

สมมุติว่าผู้สอบบัญชีกำลังตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และคำนวณระดับความมีสาระสำคัญของการจัดประเภทรายการพบว่า

ระดับความมีสาระสำคัญของรายการจัดประเภท เท่ากับ 100,000 หมายความว่า หากผู้สอบบัญชีพบว่ากิจการจัดประเภทรายการผิดและมีผลกระทบต่องบการเงินเป็นจำนวนเงินตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป ผู้สอบบัญชีควรเสนอรายการจัดประเภทรายการใหม่

1. กิจการบันทึกบัญชี เงินประกันการใช้ไฟฟ้ากับการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค ไว้ในบัญชีสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น จำนวนเงิน 150,000 บาท ผู้สอบบัญชีจึงเสนอให้จัดประเภทรายการใหม่ โดยแสดงรายการในบัญชีสินทรัพย์อื่น โดย

เดบิต สินทรัพย์อื่น - เงินมัดจำ	150,000	
เครดิต สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น - เงินมัดจำ		150,000

เนื่องจากเงินประกัน คือเงินตราหรือหลักทรัพย์ที่กิจการจ่ายไปเพื่อเป็นการประกันในการดำเนินการตามสัญญารักษาไว้ซึ่งสมาชิกภาพ เพื่อเป็นประกันให้ได้มาซึ่งสิทธิหรือบริการบางอย่างและเงินตราหรือหลักทรัพย์นั้นจะหมดไปหรือได้รับคืนเมื่อการดำเนินงานตามเงื่อนไขดังกล่าวสิ้นสุดลง ในกรณีของการประกันการใช้ไฟฟ้าของกิจการ ซึ่งกิจการย่อมต้องประกันการใช้ไฟฟ้าตลอดการดำเนินธุรกิจของกิจการซึ่งมีระยะเวลามากกว่า 1 ปีตามข้อสมมุติในการจัดทำงบการเงินที่ว่ากิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต ดังนั้นเงินประกันดังกล่าวจึงควรจัดเป็นประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจัดประเภทของเงินประกันใหม่ให้เป็นสินทรัพย์อื่น ซึ่งอยู่ภายใต้ประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

---

[1] คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), *มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35* (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 18 - 19.

2. กิจการบันทึกหนี้สินระยะยาวส่วนที่ครบกำหนดชำระภายในหนึ่งปี ไว้ในบัญชีเงินกู้ระยะยาว ซึ่งจัดอยู่ในประเภทหนี้สินไม่หมุนเวียน เป็นจำนวนเงิน 500,000 บาท ผู้สอบบัญชีจึงเสนอให้จัดประเภทรายการใหม่โดย

เดบิต หนี้สินหมุนเวียน - หนี้สินระยะยาว 500,000

ส่วนครบกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

เครดิต หนี้สินไม่หมุนเวียน - เงินกู้ระยะยาว 500,000

เนื่องจากหนี้สินระยะยาวส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีเป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจากกิจการคาดว่าจะชำระหนี้สินนั้นคืนภายในระยะเวลาดำเนินงานปกติคือหนึ่งปี ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงจัดประเภทของหนี้สินระยะยาวส่วนครบกำหนดชำระภายในหนึ่งปีใหม่ให้เป็นหนี้สินหมุนเวียน

ผู้ตรวจสอบภายในสามารถใช้รายการปรับปรุงและรายการจัดประเภทใหม่ในการประเมินความรู้ ความสามารถ ตลอดจนความระมัดระวัง และความละเอียดในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของกิจการ เพื่อเป็นข้อมูลสนับสนุนการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในการนำเสนอรายงานต่อผู้บริหาร

2.3 ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ (Management Letter)

ข้อสังเกตและเสนอแนะจากการตรวจสอบ หมายถึง การรายงานถึงผู้บริหารของกิจการเพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบ พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางแก้ไขจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องที่ตรวจพบนั้นด้วย

ข้อสังเกต หมายถึง จุดอ่อน ข้อบกพร่อง ข้อผิดพลาด ที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

ข้อเสนอแนะ หมายถึง ข้อเสนอแนะ แนวทางแก้ไขจุดอ่อน ข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดเหล่านั้น

ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบและรายงานได้จากการปฏิบัติงานในขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

2.3.1 ในกระบวนการการเตรียมการ (Preliminary) ของขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan) ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น

2.3.2 ในขั้นตอนการปฏิบัติการตรวจสอบ

2.3.2.1 ในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล ซึ่งเป็นการตรวจสอบเพื่อศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในโดยการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Test of Control)

ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายขั้นต้นในขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบและในขั้นตอนการทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงจุดอ่อนของการควบคุมภายใน หรือการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ของเจ้าหน้าที่ และผู้สอบบัญชีจะทำหนังสือแจ้งข้อสังเกตและข้อเสนอแนะให้แก่ผู้บริหารทราบ เนื่องจากตามมาตรฐานการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ผู้บริหารทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขต่อไป

ต่อไปจะเป็นการแสดงตัวอย่าง ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบงบการเงินระหว่างกาลของผู้สอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 1 กรณีเลือกทดสอบระบบบัญชีต้นทุน ในการตรวจสอบงบการเงินระหว่างกาลของกิจการ ซึ่งประกอบธุรกิจผลิตมะเขือทอดแช่แข็งส่งออกต่างประเทศ ประเภทของสินค้าขึ้นอยู่กับลักษณะของมะเขือ รูปแบบการหั่น การเก็บข้อมูลการผลิตเพื่อนำมาคำนวณต้นทุนการผลิตและต้นทุนสินค้าขาย แยกตามกระบวนการผลิต คือ แผนกคัดและล้างวัตถุดิบ แผนกหั่น แผนกทอด แผนกลดอุณหภูมิและแช่แข็ง และแผนกบรรจุ ฝ่ายบัญชีจะได้รับข้อมูลจากฝ่ายผลิตในวันรุ่งขึ้น โดยรายงานที่ได้รับจะแยกเป็นแผนกตามกระบวนการผลิต กิจการใช้ชั่วโมงแรงงานเป็นตัวแปรในการคำนวณต้นทุนสำหรับแผนกคัดและล้าง หั่นเนื่องจากแผนกเหล่านี้ใช้คนเป็นส่วนใหญ่ สำหรับแผนกทอด ลดอุณหภูมิและแช่แข็ง และแผนกบรรจุใช้ชั่วโมงเครื่องจักรเป็นตัวแปรในการคำนวณต้นทุน

บริษัท.....

สรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการสอบทานระบบบัญชีต้นทุน

ณ วันที่ 31 กันยายน 2542

1. การบันทึกรายการบัญชี

<u>ข้อสังเกต</u>

(1) จากการสอบทานการคำนวณราคาของวัตถุดิบคงเหลือ พบว่าเป็นการตีราคาแบบวิธีถัวเฉลี่ยเคลื่อนที่ ซึ่งแตกต่างจากปีก่อนที่บริษัทตีราคาแบบวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

(2) บริษัทใช้รายงานการผลิตจากห้องคัดและล้างวัตถุดิบ ในการบันทึกรายการจ่ายวัตถุดิบเพื่อตัดสต็อกในรายงานสินค้าคงเหลือของคลังวัตถุดิบ

(3) การโอนวัตถุดิบในรายงานสินค้าคงเหลือ จากคลังวัตถุดิบไปคลังคัดและล้างแสดงราคาไม่ถูกต้องตรงกัน เช่น

วันที่	ราคาที่โอนออกจากคลังวัตถุดิบ	ราคาที่รับเข้าคลังคัดและล้าง	ผลแตกต่าง
14 ก.ย. 42	7.14	7.22	0.08
16 ก.ย. 42	7.15	7.22	0.07

(4) บริษัทยังไม่มีการตกลงราคา ซื้อ-ขาย วัตถุดิบกระเจี๊ยบกับบริษัทผู้ขาย ทำให้บริษัทไม่ได้บันทึกรายการซื้อวัตถุดิบดังกล่าว รวมทั้งการแสดงยอดคงเหลือของวัตถุดิบกระเจี๊ยบดังกล่าว รวมทั้งการแสดงยอดคงเหลือของวัตถุดิบกระเจี๊ยบ ณ วันที่ 30 กันยายน 2542

ข้อเสนอแนะ

(1) การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ในวิธีการตีราคาวัตถุดิบคงเหลือดังกล่าว จะต้องได้รับการอนุมัติจากกรมสรรพากรและจะต้องมีเหตุผลอันสมควรในการเปลี่ยนแปลงวิธีการดังกล่าว นอกจากนั้นบริษัทจะต้องดำเนินการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

(2) การโอนวัตถุดิบดังกล่าวราคาต่อหน่วยหรือจำนวนเงินรวมของวัตถุดิบที่โอนจะต้องเท่ากันระหว่างคลังสินค้าที่โอนออกและรับโอน

(3) เพื่อความถูกต้องในการบันทึกรายการจ่ายวัตถุดิบ ในรายงานสินค้าคงเหลือ บริษัทควรใช้ใบเบิกวัตถุดิบในการบันทึกรายการดังกล่าว หากบริษัทจะใช้รายงานการผลิตที่จัดทำขึ้นโดยห้องคัดและล้างวัตถุดิบ จะต้องตรวจสอบให้ถูกต้องตรงกับใบเบิกวัตถุดิบก่อนทุกครั้ง

(4) เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาทางภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้น และเพื่อการบันทึกรายการบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน บริษัทควรตกลงราคาวัตถุดิบกระเจี๊ยบกับบริษัทผู้ขายให้แน่นอน และจัดทำรายงานสินค้าคงเหลือให้ถูกต้องครบถ้วน

2. กระดาษทำการคำนวณต้นทุนการผลิต การบันทึกบัญชีและการตรวจสอบยันยอด

ข้อสังเกต

(1) บริษัทคำนวณต้นทุนภาชนะบรรจุโดยปันส่วนเข้าสู่สินค้าแต่ละชนิดตามต้นทุนรวมของสินค้าชนิดนั้น ๆ

(2) บริษัทนำต้นทุนวัตถุดิบที่ทิ้งมารวมคำนวณเพื่อหาต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าแต่ละชนิด และปันส่วนสู่สินค้าแต่ละชนิดตามต้นทุนรวมของสินค้าชนิดนั้นๆ

(3) บริษัทปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต-ส่วนกลางเข้าสู่สินค้าแต่ละชนิดตามต้นทุนรวมของสินค้าชนิดนั้น

(4) บริษัทบันทึกต้นทุนภาชนะบรรจุ เข้าเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าระหว่างผลิต

ข้อเสนอแนะ

(1) เพื่อความสะดวกและรวดเร็ว ในการบันทึกต้นทุนภาชนะบรรจุเข้าเป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตเสร็จ บริษัทควรใช้ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วยสำเร็จรูปที่ผลิตโดยคำนึงถึงลักษณะ และขนาดบรรจุที่เกิดขึ้นจริงเป็นเกณฑ์

(2) ต้นทุนของวัตถุดิบที่สูญเสียที่จะถือเป็นต้นทุนของสินค้าที่ผลิตได้ ควรเป็นการสูญเสียที่เนื่องจากกระบวนการผลิต เช่น วัตถุดิบทิ้งจากการคัดและล้างเป็นต้น และในการปันส่วนวัตถุดิบที่ทิ้งเข้าสินค้าแต่ละชนิดควรคำนวณจากต้นทุนวัตถุดิบของสินค้าแต่ละชนิด

(3) บริษัทควรปันส่วนค่าใช้จ่ายในการผลิต - ส่วนกลาง โดยใช้ปริมาณการผลิตของสินค้าชนิดนั้นๆ

(4) บริษัทไม่ควรบันทึกต้นทุนภาชนะบรรจุ รวมเป็นต้นทุนของสินค้าระหว่างผลิตในกรณีที่มีการนำภาชนะบรรจุไปใช้บรรจุสินค้าระหว่างผลิตชั่วคราว จะเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดผลแตกต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานที่ใช้กับต้นทุนจริงที่จะเกิดขึ้นเมื่อทำการตรวจนับภาชนะบรรจุในตอนสิ้นงวด ซึ่งบริษัทควรวิเคราะห์และพิจารณาว่าจะปันส่วนผลแตกต่างดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

จากตัวอย่างที่ 1 จะเห็นได้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีข้างต้น เพื่อเป็นแนวทางในการสอบทานระบบบัญชีต้นทุนโดยเน้นตรวจสอบในจุดบกพร่องเหล่านี้ และใช้ในการติดตามแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านี้กรณีมีที่รับคำสั่งจากผู้บริหาร

2.3.2.2 ในช่วงการสังเกตการณ์การตรวจนับสินทรัพย์ (Physical Count Observation)

ในช่วงการสังเกตการณ์การตรวจนับสินทรัพย์ ซึ่งมักจะกระทำกันในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หรือวันอื่นที่ใกล้เคียงกับวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และสินทรัพย์หลักที่ผู้สอบบัญชีเลือกตรวจนับคือสินค้าคงเหลือ จะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงจุดอ่อนเกี่ยวกับการควบคุมสินค้าคงเหลือ เช่น

- กิจการไม่มีการวางแผนการตรวจนับสินค้าที่ดี เช่น ไม่มีการจัดเตรียมเจ้าหน้าที่ฝ่ายคลังผู้รับผิดชอบในแต่ละสโตร์เพื่อร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือร่วมกับผู้สอบบัญชี
- มีปริมาณสินค้าคงเหลือที่ไม่มีการเคลื่อนไหวเป็นระยะเวลานานเป็นจำนวนมาก
- มีปริมาณสินค้าล้าสมัยหรือสูญเสียเป็นจำนวนมาก
- การจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการรับของ และการเบิกของไม่เรียบร้อย ทันเวลา (หมายถึง การทำเอกสารย้อนหลังไม่ได้จัดทำในขณะที่มีการรับหรือเบิกของ)

และนอกจากการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้ว ผู้สอบบัญชีมักจะตรวจนับเงินสดย่อยและเงินสดในมือด้วย ดังนั้นนอกจากจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมสินค้าคงเหลือแล้ว ผู้สอบบัญชียังจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมเงินสดย่อยและเงินสดในมืออีกด้วย ในส่วนของการควบคุมเงินสดย่อยและเงินสดในมือนั้น จะมีประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในดังนี้

เงินสดย่อย
- เอกสารเกี่ยวกับการจ่ายเงินสดย่อยทุกใบ ต้องได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ
- เอกสารการจ่ายเงินสดย่อยรวมกับเงินสดย่อยที่ตรวจนับได้ ต้องเท่ากับวงเงินสดย่อยที่กิจการกำหนดไว้
- ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า หากมีการขอเบิกเงินในจำนวนตั้งแต่ 1,000 บาทขึ้นไป ให้ทำจ่ายในลักษณะเช็ค ในการตรวจเอกสารการจ่ายเงินสดย่อยต้องไม่มีการจ่ายเงินสดจำนวนเงินตั้งแต่ 1,000 บาท จากวงเงินสดย่อย

เงินสดในมือ
- จำนวนเงินสดในมือที่คงเหลืออยู่ คือเงินสดที่ได้รับในวันนั้นแต่นำฝากธนาคารไม่ทัน เนื่องจากตามหลักการควบคุมภายในที่ดี เงินสดในมือที่ได้รับต้องนำฝากธนาคารในวันเดียวกันหรือในวันรุ่งขึ้นทั้งจำนวนที่ได้รับ
- จำนวนเงินสดในมือที่ตรวจนับได้เท่ากับรายงานการรับเงินประจำวัน

- ในการรับเงินทุกครั้งเจ้าหน้าที่ต้องออกใบเสร็จรับเงิน หากมีการยกเลิกใบเสร็จรับเงินเลขที่ใด ใบเสร็จรับเงินฉบับที่ยกเลิกนั้นต้องมีสำเนาครบทุกฉบับ
- ไม่ควรมีการนำเงินสดในมือไปใช้ปะปนกับเงินสดย่อยหากวงเงินสดย่อยไม่เพียงพอ

ต่อไปจะเป็นตัวอย่างข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือและเงินสดในมือของผู้สอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 2 เมื่อผู้สอบบัญชีเข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือและตรวจนับเงินสดในมือของบริษัทแห่งหนึ่งเสร็จสิ้น พบว่ามีข้อบกพร่องที่ควรแจ้งให้ผู้บริหารของบริษัททราบพร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไข ดังนี้

บริษัท.....
สรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการสังเกตการณ์การตรวจนับ
สินค้าคงเหลือและตรวจนับเงินสดในมือ
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542

1. เงินสดย่อย

<u>ข้อสังเกต</u>

จากการตรวจนับเงินสดย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 ปรากฏผลดังนี้

ยอดเงินสดย่อยที่ตรวจนับได้	10,940 บาท
ยอดเงินสดย่อยตามบัญชี	<u>10,000</u> บาท
ผลแตกต่าง	940 บาท

จากการสอบถามพนักงานรักษาเงินสดย่อย พบว่าเป็นเงินสดเป็นเงินส่วนตัวของพนักงานที่ปนกับเงินสดย่อยของบริษัท

<u>ข้อเสนอแนะ</u>

เพื่อการควบคุมภายในที่ดีเกี่ยวกับเงินสดย่อย พนักงานรักษาเงินสดย่อยไม่ควรใช้เงินส่วนตัวปนกับเงินสดย่อยของบริษัทโดยเด็ดขาด หากวงเงินสดย่อยไม่เพียงพอ ควรพิจารณาเพิ่มวงเงินสดย่อยหรือเบิกชดเชยให้บ่อยขึ้น

2 เงินสดในมือ

ข้อสังเกต

ผลจากการตรวจสอบเงินสดในมือ พบว่า บริษัทนำเงินสดรับจากการขายไปจ่ายเงินเดือนให้กับพนักงานของบริษัท ทำให้ไม่สามารถตรวจนับได้

ข้อเสนอแนะ

เพื่อการควบคุมภายในที่ดี บริษัทควรนำเงินสดทั้งสิ้นที่ได้รับจากการขายฝากธนาคารทั้งจำนวนส่วนค่าใช้จ่าย ควรจ่ายจากเช็คหรือเงินสดย่อยแล้วแต่กรณี

3. สินค้าคงเหลือ

ข้อสังเกต

ผลจากการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือพบว่าจัดเรียงสินค้าไม่เป็นหมวดหมู่กระจัดกระจายยากต่อการตรวจนับ ทำให้ปริมาณสินค้าที่ตรวจนับได้ไม่ตรงตามรายงาน เช่น

รายการ	ยอดตามการ์ด	ยอดตามตรวจนับ
เนื้อสะโพก	1,331.00	1,274.00
เนื้อขาหน้า	1,197.50	1,133.00
ขาสด	2,218.50	1,931.00
สามชั้น	1,212.00	1,265.50

ข้อเสนอแนะ

เพื่อการควบคุมสินค้าคงเหลือให้ถูกต้อง และง่ายต่อการตรวจนับ พนักงานที่เกี่ยวข้องควรเรียงสินค้าให้เป็นระเบียบและเป็นหมวดหมู่ และจัดทำรายงานสินค้าให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ ทุกสิ้นเดือนควรตรวจนับสินค้าคงเหลือและเปรียบเทียบกับยอดตามการ์ด หากมีผลแตกต่างต้องรีบหาสาเหตุและแก้ไขโดยเร็ว

จากตัวอย่างที่ 2 จะเห็นได้ว่า ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในของระบบเงินสดย่อย การควบคุมเงินสดในมือ และการจัดการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านี้ให้มีการควบคุมภายในที่มีคุณภาพ

2.3.2.3 ในช่วงการตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) ซึ่งเป็นการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี (Substantive Test)

สำหรับในช่วงการตรวจสอบขั้นสุดท้าย ซึ่งเป็นการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจพบ ได้แก่ ข้อผิดพลาดจากการบันทึกรายการบัญชี การคำนวณ การผ่านรายการ ความถูกต้องเรียบร้อยของเอกสารประกอบการบันทึกรายการบัญชี ซึ่งหลังจากผู้สอบบัญชีตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้วจะสรุปข้อผิดพลาดที่ตรวจพบรายงานแก่ผู้บริหารเพื่อปรับปรุงแก้ไขต่อไป

ต่อไปจะเป็นตัวอย่างข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีในช่วงการตรวจสอบขันสุดท้าย

ตัวอย่างที่ 3 เมื่อผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบงบการเงินในช่วงการตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสิ้น พบว่ามีข้อบกพร่องที่ควรแจ้งให้ผู้บริหารของบริษัททราบ พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไข ดังนี้

บริษัท.....

สรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบบัญชี

วันที่ 31 ธันวาคม 2542

1. สินทรัพย์ถาวร

ข้อสังเกต

1. จากตรวจสอบรายการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร พบว่าบริษัทบันทึกรายได้จากการขายสินทรัพย์เป็นรายได้อื่น โดยไม่ได้ตัดจำหน่ายราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ออกจากบัญชี รวมทั้งไม่ได้คำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์

2. จากการตรวจสอบพบว่าทะเบียนรถยนต์ หมายเลขทะเบียน พ-1882 เชียงใหม่ และรถจักรยานยนต์หมายเลขทะเบียน 2ก-9692 เชียงใหม่ ไม่ใช่ในนามบริษัท

ข้อเสนอแนะ

1. ในการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรต้องตัดจำหน่ายราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ออกจากบัญชี รวมทั้งคำนวณผลต่างระหว่างมูลค่าสุทธิตามบัญชี (Net Book Value) กับราคาขายของสินทรัพย์เป็นกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ อย่างไรก็ตามการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นรายได้ที่ต้องยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีดังกล่าวข้างต้นเพื่อป้องกันปัญหาทางภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้น บริษัทควรรีบดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องโดยเร็ว

2. เพื่อให้สอดคล้องกับหลักกรรมสิทธิ บริษัทควรรีบดำเนินการโอนเปลี่ยนชื่อมาเป็นของบริษัทโดยเร็ว

2. เงินมัดจำ

ข้อสังเกต

บริษัทนำต้นฉบับใบเสร็จรับเงินค่ามัดจำที่เพิ่มขึ้นระหว่างปีแนบกับใบสำคัญจ่าย ดังนี้

รหัสบัญชี	รายการ	จำนวนเงิน
1911-09	เงินมัดจำ-ถังแก๊ส	109,450.00
1911-12	เงินมัดจำ-ถังน้ำดื่ม	3,250.00
1911-13	เงินมัดจำ-ท่อแก๊ส	3,000.00

ข้อเสนอแนะ

บริษัทควรเก็บต้นฉบับใบเสร็จรับเงินค่ามัดจำใส่แฟ้มค่ามัดจำไว้ต่างหากเพื่อจะได้นำมาใช้ประโยชน์ในการขอคืน โดยใช้สำเนาใบเสร็จรับเงินค่ามัดจำแนบใบสำคัญจ่ายแทน

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อสังเกต

(1) บริษัทปิดปิดบัญชีภาษีซื้อและภาษีขายไม่ตรงกับวันสิ้นเดือน

(2) บริษัทบันทึกรายการภาษีซื้อรอใบกำกับปนกับบัญชีภาษีซื้อ

(3) บริษัทมิได้ใช้ใบกำกับภาษีซื้อบางฉบับ ในการขอเครดิตหรือขอภาษีซื้อคืน เช่น ใบกำกับภาษีจากค่าน้ำดื่ม ตามใบสำคัญจ่ายเลขที่ 4/03 และค่าวัสดุสิ้นเปลืองตามใบสำคัญจ่ายเลขที่ 5/03

ข้อเสนอแนะ

(1) พนักงานบัญชีจะต้องปิดภาษีซื้อและภาษีขายทุกวันสิ้นเดือน ภายหลังจากการตรวจสอบความถูกต้องสมบูรณ์ของรายงานภาษีซื้อและภาษีขายและใบกำกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับบัญชีคุมยอดในบัญชีแยกประเภททั่วไป ก่อนยื่นแบบแสดงรายการ (ภพ.30) ซึ่งจะต้องถูกต้องตรงกันเสมอ

(2) บริษัทควรแยกบัญชีภาษีซื้อรอใบกำกับออกจากบัญชีภาษีซื้อ

(3) ภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีที่ครบถ้วนสมบูรณ์ แต่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายจะต้องบวกกลับใน ภ.ง.ด. 50 เมื่อยื่นรายการเพื่อเสียภาษี เพราะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร

4. ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ข้อสังเกต

(1) บริษัทมิได้หักภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าแรงก่อสร้างตามใบสำคัญเลขที่ 2/072 และการจ่ายค่าแรงทำประตู ตามใบสำคัญจ่ายเลขที่ 4/040 จำนวนเงิน 50,000 บาท และ 10,020 บาท ตามลำดับ

(2) บริษัทมียอดคงเหลือในบัญชีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

ปี 2538	6,000.00	บาท
ปี 2539	81,000.00	บาท
ปี 2540	9,000.00	บาท
ปี 2541	129,311.14	บาท
รวม	225,311.14	บาท

ข้อเสนอแนะ

(1) กรณีการจ่ายค่าจ้างทำของ จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ของค่าจ้าง พร้อมทั้งนำส่งกรมสรรพากร ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

(2) ภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่าย สามารถขอคืนได้ภายใน 3 ปี ในกรณีที่บริษัทไม่มีความประสงค์จะขอคืนหรือบางจำนวนหมดอายุเวลาการขอคืนแล้ว ควรทำการตัดจำหน่ายออกจากบัญชี

5. เอกสารประกอบรายการบันทึกบัญชี

ข้อสังเกต

(1) ใบเสร็จรับเงินที่ได้รับจากการจ่ายชำระเงินกู้ยืมจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ไทยธำรง ไม่ได้ระบุในนามบริษัทเนื่องจากสัญญาเงินกู้ยืมทำในนามของกรรมการ

(2) รายการจ่ายค่าใช้จ่ายบางรายการ ไม่มีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี เช่น

เลขที่ใบสำคัญจ่าย	รายการ	จำนวนเงิน
2/019	ค่าซ่อมรถ	25,000
4/096	ค่าตั๋วเครื่องบิน	12,000
7/047	ค่าคอมพิวเตอร์	56,000
10/153	ค่ากำจัดขยะ	500

ข้อเสนอแนะ

(1) เพื่อความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารประกอบ และป้องกันปัญหาทางภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้น บริษัทควรจัดทำสัญญาเงินกู้ยืมดังกล่าวในนามของบริษัทโดยตรง

(2) เพื่อการควบคุมภายในที่ดี และป้องกันปัญหาทางภาษีอากร ที่อาจเกิดขึ้น บริษัทควรกำชับให้พนักงานที่เกี่ยวข้อง เคร่งครัดในความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารประกอบการจ่ายเงินก่อนการเบิกจ่ายเงินทุกครั้ง

จากตัวอย่างที่ 3 จะเห็นได้ว่า ข้อบกพร่องส่วนใหญ่จะเกิดจากการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำข้อสังเกตและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบจากกาตรรวจสอบขั้นสุดท้าย ใช้ในการสอบทานการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบได้

อย่างไรก็ตามผลงานของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบภายในจะสามารถใช้ประโยชน์ได้เหล่านี้อาจจะได้เป็นเพียงส่วนประกอบย่อยเท่านั้น เนื่องจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเน้นเฉพาะในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น ไม่ได้ทำการตรวจสอบอย่างละเอียดเหมือนกับผู้ตรวจสอบภายใน