

## บทที่ 5

### บทสรุป ข้อเสนอแนะ และประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

#### บทสรุป

จากการศึกษาเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ ขอบเขต กระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบ และการจัดทำรายงานนำเสนอโดยผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน ตลอดจนการศึกษาแนวทางในการนำผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประโยชน์ร่วมกัน พบว่ามีความเหมือนและแตกต่างกันดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกัน คือ การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชี เพื่อนำเสนองบการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ต่อบุคคลทั้งภายในและภายนอกองค์กร แต่การตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กร ให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่ในการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อเสนอแนะและข้อมูลเพื่อเป็นการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย แต่เมื่อพิจารณาไปถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีจะพบว่าวัตถุประสงค์การตรวจสอบรายการบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่จะเหมือนกันแต่วัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในจะมีมากกว่า เนื่องจากมีวัตถุประสงค์ครอบคลุมทั้งความถูกต้องของรายการบัญชี และการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีด้วย

ในส่วน of ขอบเขตการทำงานนั้น ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเน้นในส่วนของการปฏิบัติงานเหมือนกัน คือ ผู้สอบบัญชีจะเน้นในส่วนของการกำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ และหนังสือตอบรับงาน เพื่อให้ได้หลักฐานและข้อสรุปที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในเน้นในส่วนของการทดสอบและประเมินความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร รวมทั้งคุณภาพของการปฏิบัติงานภายในองค์กร ทั้งในด้านความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการ

เงิน การเก็บรักษาทรัพย์สินอย่างเหมาะสม การใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า การดำเนินงานหรือแผนงานสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ และการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรว่าได้ปฏิบัติงานตามนโยบาย แผนงานและระเบียบวิธีปฏิบัติที่วางไว้หรือไม่

สำหรับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนที่เหมือนกันในเรื่องความรับผิดชอบในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของความรับผิดชอบต่อลูกค้าตามข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าที่ได้ตกลงกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรในหนังสือตอบรับงาน และความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของตนในฐานะเจ้าหน้าที่ขององค์กรสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน ความรับผิดชอบต่อการทุจริตในองค์กร โดยผู้สอบบัญชีจะรับผิดชอบในส่วนของการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีการทุจริตเกิดขึ้น หรือถ้ามีจะไม่ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ และผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบต่อการทุจริตของผู้ตรวจสอบภายใน ในการที่จะต้องมีความรู้ในเรื่องการทุจริตอย่างเพียงพอ และสามารถเข้าใจถึงสัญญาณเตือนหรือข้อบ่งชี้ว่าการทุจริตอาจเกิดขึ้นได้ นอกจากนั้นทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ยังมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในด้วย โดยผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในระบบการควบคุมภายในโดยเน้นในด้านการบัญชี แต่ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบในทุก ๆ ด้านที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานและกิจกรรมขององค์กร และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในส่วนที่แตกต่างกัน คือ ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามเนื่องจากผลงานของผู้สอบบัญชีเผยแพร่สู่สาธารณชน ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรับผิดชอบในส่วนนี้เนื่องจากผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นผลงานที่ใช้เพียงภายในองค์กรเท่านั้น

ในส่วนของจรรยาบรรณ ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่างก็มีจรรยาบรรณเพื่อเป็นกรอบในการปฏิบัติงานเช่นเดียวกัน จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนที่เหมือนกัน คือ ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระ แต่ในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในจะเน้นในเรื่องสถานภาพของผู้ตรวจสอบภายในที่ต้องอยู่ในระดับที่สูงพอที่จะไม่ตกอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลอื่นในองค์กร เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในถือเป็นเจ้าหน้าที่ขององค์กร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลภายนอกย่อมไม่มีสถานภาพในองค์กร แต่ก็ได้มีแนวทางในการพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากองค์กรที่คนตรวจสอบหรือไม่ นอกจากนั้นได้มีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างที่คุณสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในที่พึงต้องมี และจะต้องปฏิบัติตามเพื่อรักษาจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ เพื่อเป็นการรักษาและส่งเสริมเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และพึงบำเพ็ญตน

ให้เป็นประโยชน์แก่สังคม นอกจากนั้นทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่างก็มีจรรยาบรรณในเรื่องมรรยาทต่อลูกค้าซึ่งมีทั้งส่วนที่เหมือนกันและแตกต่างกัน ส่วนที่เหมือนกันได้แก่การรักษาความลับของลูกค้าที่ได้ล่วงรู้มาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ และส่วนที่แตกต่างกันได้แก่ ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ทำงานตรวจสอบที่รับตรวจสอบโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความจงรักภักดีต่อการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับภารกิจขององค์กร และในส่วนของมรรยาทต่อผู้ร่วมวิชาชีพสำหรับผู้สอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความร่วมมือ และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน และจะต้องไม่กระทำการใดๆ ที่อันเป็นการแย่งงานหรือแย่งผู้ช่วยจากผู้สอบบัญชีอื่น เป็นจรรยาบรรณในเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่มี

สำหรับประเภทงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน งานของผู้สอบบัญชีจะเป็นงานหลักในด้านการตรวจสอบทางการเงิน และจะมีงานที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบซึ่งถือเป็นงานเสริมในด้านการปฏิบัติงานและการบริหาร ในกรณีที่ลูกค้ามีข้อตกลงให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ ในขณะที่งานของผู้ตรวจสอบภายในครอบคลุมทั้งสามด้าน ซึ่งเป็นงานที่ผู้ตรวจสอบมีหน้าที่รับผิดชอบอยู่แล้ว

ในส่วนของจรรยาบรรณและกระบวนการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในนั้น จะเหมือนกันในส่วนของขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ แต่จะแตกต่างกันในขั้นตอนการติดตามผล ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่มีการปฏิบัติงานในขั้นตอนการติดตามผล เนื่องจากงานของผู้สอบบัญชีจบสิ้นเพียงการส่งมอบรายงานการตรวจสอบที่เรียกว่ารายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการในรอบระยะเวลาหนึ่งของกิจการ มิใช่รายงานเพื่อนำเสนอข้อมูลเพื่อสั่งการแก้ไข ปรับปรุงในส่วนที่บกพร่อง ที่ตรวจพบ จึงไม่มีประเด็นในการติดตามการแก้ไขใดๆ ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดตามผลจากรายงานการตรวจสอบของคนที่แจ้งให้กับผู้บริหารทราบ ว่าได้มีการสั่งการแก้ไขในข้อบกพร่องที่เสนอแล้วหรือยัง หากได้มีการสั่งการแก้ไขแล้วผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องได้ทำการแก้ไขตามที่ได้เสนอแนะไปแล้วหรือไม่

โดยกระบวนการในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบนั้นจะเหมือนกันในส่วนของการศึกษาและทำความเข้าใจในธุรกิจหรือหน่วยงานที่จะทำการตรวจสอบ การวิเคราะห์ความเสี่ยงเพื่อนำไปใช้ในการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบอย่างเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ และการจัดทำแนวการตรวจสอบเพื่อเป็นคำสั่งให้พนักงานตรวจสอบปฏิบัติตาม และสามารถเฝ้าควบคุมงานตรวจสอบให้ดำเนินไปตามที่ได้วางแผนไว้ แต่จะแตกต่างกันในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี เพื่อเป็นหลักฐานในการทำความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันระหว่างผู้

สอบบัญชีกับลูกค้า เพื่อป้องกันการโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบ และความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่ต้องจัดทำ และในส่วนของ การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องกระทำในขั้นตอนนี้ แต่ผู้ สอบบัญชีจะกระทำในช่วงของการศึกษาและทำความเข้าใจในธุรกิจในกระบวนการเตรียมการ และการตรวจสอบระหว่างกาลในขั้นตอนของการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

แต่ในส่วนขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ไม่ สามารถเปรียบเทียบกันได้ เนื่องจาก กระบวนการในขั้นตอนของการปฏิบัติงานแบ่งแยกใน ลักษณะที่แตกต่างกัน คือ กระบวนการในขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย ตรวจสอบระหว่างกาล สังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ และ การตรวจสอบขั้นสุดท้าย ซึ่งถือ ว่าเป็นการแบ่งตามช่วงระยะเวลาการทำงาน ในขณะที่กระบวนการในขั้นตอนของการปฏิบัติงาน ของผู้ตรวจสอบภายในประกอบด้วย การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคสนาม การรวบรวมหลักฐาน และการจัดทำกระดาษทำการ ซึ่งถือว่าเป็นการแบ่งตามรายละเอียดการปฏิบัติงาน

และในเรื่องกระบวนการในขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ ตรวจสอบภายในประกอบด้วยกระบวนการที่แตกต่างกัน คือ การรายงานผลการตรวจสอบของผู้ สอบบัญชีนั่น ประกอบด้วยกระบวนการพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน และการจัดทำรายงานการตรวจสอบ เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน และมุ่งเน้นเพื่อนำเสนองบการเงินที่ถูกคือและเชื่อถือได้ต่อสาธารณชน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้อง พิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงินก่อนการจัดทำรายงานการตรวจสอบ ส่วนการ รายงานผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการสรุปผลที่ได้จากการตรวจสอบ ข้อมูลทั้ง หมดทุกขั้นตอน เพื่อนำเสนอผู้เกี่ยวข้องเพื่อสั่งการแก้ไขและปรับปรุงในส่วนที่บกพร่องที่ผู้ตรวจ สอบภายในตรวจพบ โดยไม่ได้มีการเน้นในกระบวนการพิจารณาความถูกต้องและความเชื่อ ถือได้ของงบการเงิน เนื่องจากงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่เป็นงานตรวจสอบเพื่อแสดงความ เห็นต่องบการเงิน แต่เป็นการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลระบบการควบคุมภายใน ที่มีในองค์กรและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในองค์กร และรายงานที่นำเสนอออกมาจะใช้ภายใน องค์กรเท่านั้น

สำหรับเทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการตรวจสอบ จะเป็นเทคนิคเดียวกัน แต่การเลือกใช้เทคนิคนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ซึ่งจาก การศึกษาพบว่า การเลือกใช้เทคนิคของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะแตกต่างกันไปบ้าง ในรายละเอียด คือ ในการตรวจสอบรายการบัญชีเดียวกันของส่วนใหญ่อผู้ตรวจสอบภายในจะใช้

เทคนิคเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีแต่อาจจะเพิ่มในรายละเอียดบางประเด็น เนื่องจากการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้ตรวจสอบภายในนั้นนอกจากจะเน้นเรื่องความถูกต้องและเชื่อถือได้แล้วยังเน้นในเรื่องการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเน้นเฉพาะในเรื่องความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงินเท่านั้น

ในส่วนของกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบไปด้วย แฟ้มถาวรและแฟ้มปัจจุบันเหมือนกัน และมีหลักในการจัดเก็บเอกสารเข้าในแฟ้มทั้งสองในลักษณะเดียวกันด้วย คือ แฟ้มถาวรจะใช้เก็บรวมกระดาษทำการ ซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีหรือผู้ตรวจสอบภายในของกิจการนั้น และแฟ้มปัจจุบันจะใช้เก็บรวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรืองวดนั้น ๆ โดยไม่สัมพันธ์กับงวดอื่นๆ

สำหรับรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะแตกต่างกันทั้งในส่วนองค์ประกอบพื้นฐานของรายงาน รูปแบบการนำเสนอ ประเภทของรายงาน และหน่วยงานที่เสนอรายงาน โดยองค์ประกอบพื้นฐานหลัก ๆ ของรายงานของผู้สอบบัญชีจะประกอบด้วย วรรคนำ วรรคขอบเขต และวรรคความเห็น แต่รายงานของผู้ตรวจสอบภายในจะประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต สิ่งที่ตรวจพบและข้อเสนอแนะ โดยรูปแบบการรายงานของผู้สอบบัญชีมีเพียงรูปแบบรายงานแบบลายลักษณ์อักษรเท่านั้น ในขณะที่รูปแบบรายงานของผู้ตรวจสอบภายในมีทั้งแบบวาจาและแบบลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้การจัดประเภทรายงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบ มีเกณฑ์ในการจัดแบ่งที่แตกต่างกัน คือ รายงานของผู้ตรวจสอบภายในจัดประเภทตามช่วงเวลาของความสำเร็จของงานประกอบกับความสำคัญในการนำเสนอของข้อมูลที่ตรวจพบ และประเภทของงานตรวจสอบตามนโยบายของผู้บริหาร เช่น รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาลจัดทำขึ้นในขณะที่การปฏิบัติงานตรวจสอบยังไม่เสร็จ แต่พบข้อบกพร่องหรือการทุจริตหากปล่อยทิ้งไว้จะมีผลเสียต่อองค์กร หรือรายงานผลการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษซึ่งจะจัดทำในกรณีได้รับมอบหมายจากผู้บริหารให้ทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ หรือรายงานผลการตรวจสอบประจำงวดซึ่งจะจัดทำในขึ้นเพื่อสรุปผลการตรวจสอบที่ทำเสร็จสมบูรณ์ในทุกงวด 3 เดือนหรือ 6 เดือนแล้วแต่นโยบายและความต้องการของผู้บริหาร แต่ในการจัดประเภทรายงานของผู้สอบบัญชียังมีการจัดประเภทตามลักษณะของงานที่ตรวจสอบ คือ หากเป็นการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล รายงานที่ผู้สอบบัญชีจะนำเสนอคือรายงานการตรวจสอบระหว่างกาล และหากผู้สอบบัญชีได้รับงานตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษตามข้อตกลงของลูกค้าย รายงานที่ผู้สอบบัญชีก็จะนำเสนอคือรายงานผลการตรวจสอบกรณีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ และสำหรับรายงานที่ผู้สอบบัญชีเสนอเนื่องจากการตรวจสอบงบการเงินประจำปี ซึ่งถือเป็นรายงานตามปกติของผู้สอบบัญชีคือรายงาน

ของผู้สอบบัญชีนั่นเอง และในส่วนของหน่วยงานที่คือนำเสนอรายงานนั้น ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เสนอต่อผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการบริหารของกิจการที่ตนตรวจสอบเท่านั้น หากผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการ จะแจกจ่ายต่อไปบุคคลใดภายในองค์กรก็เป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการที่จะเห็นสมควรและแจกจ่ายเอง แต่สำหรับผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีหน่วยงานที่จะต้องนำเสนอรายงานหลายฝ่าย ขึ้นอยู่กับประเภทของรายงาน เช่น รายงานผลการตรวจสอบระหว่างกาลจะนำเสนอต่อผู้บริหารระดับสูงเท่านั้นเนื่องจากเนื้อหาของรายงานดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญ เร่งด่วน และเป็นความลับ แต่รายงานผลการตรวจสอบประจำปี จะนำเสนอให้แก่หลายฝ่าย ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารระดับสูง ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารอื่นตามที่ผู้บริหารระดับสูงกำหนด สำหรับแนวทางที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ประโยชน์จากรายงานผลการตรวจสอบของทุกประเภท และกระดากทำการต่างๆ เช่น แบบสอบถามการสำรวจเบื้องต้น รายงานการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายใน โดยผู้สอบบัญชีสามารถใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ ในช่วงของการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขึ้นต้นเพื่อกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ในกระบวนการเตรียมการของขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ และในช่วงของการทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในในกระบวนการตรวจสอบระหว่างกาลของขั้นตอนการปฏิบัติการ

ในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในก็สามารถใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีได้เช่นกัน โดยใช้ประกอบในการตรวจสอบ หรือติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่ได้รับแจ้งพร้อมข้อเสนอแนะจากผู้สอบบัญชีตามคำสั่งที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร แต่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้ประโยชน์จากผลงานได้มากเท่ากับที่ผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์จากผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีทั้งในเรื่องรายงานทางการเงินและระบบการควบคุมภายในจะเน้นเฉพาะในส่วนที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ซึ่งจะไม่ละเอียดเท่ากับผลงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในโดยตรง สำหรับผลงานของผู้สอบบัญชีที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำไปใช้ได้ ได้แก่ รายการปรับปรุง รายการจัดประเภทใหม่ และข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบซึ่งถือเป็นผลพลอยได้จากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี โดยรายงานเหล่านี้จะเป็นสิ่งที่บอกถึงความผิดพลาดในการบันทึกรายการบัญชี การคำนวณ และความเข้าใจในนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับรายการบัญชีของผู้ปฏิบัติงานได้ ตลอดจนข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญตลอดจนการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้

## ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบงานตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในเรื่อง วัตถุประสงค์ ขอบเขต กระบวนการและเทคนิคการตรวจสอบ และการจัดทำรายงานนำเสนอ ตลอดจนการศึกษาแนวทางในการนำผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประโยชน์ร่วมกัน พบว่ามีข้อเสนอแนะจากการศึกษาดังนี้

1. การส่งเสริมให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี ตลอดจนบุคคลทั่วไปเข้าใจในบทบาทของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในให้มากยิ่งขึ้น

เนื่องจากยังมีบุคคลจำนวนมากไม่เข้าใจหรือเข้าใจผิด ถึงบทบาทของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบ โคนบางกลุ่มเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้คอยจับผิด รายงานแต่ข้อบกพร่องเพื่อหาผลงานให้แก่ตนเอง และบางกลุ่มก็เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เซ็นงบการเงินเพื่อยื่นต่อกรมสรรพากร หรือหน่วยงานราชการอื่นตามกฎหมายเท่านั้น การไม่เข้าใจหรือความเข้าใจดังกล่าวอาจเนื่องมาจากการให้ความรู้ในเรื่องการตรวจสอบบัญชีแก่หน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องน้อยเกินไป ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีและตรวจสอบภายในน่าจะจัดให้มีการประชาสัมพันธ์หรือให้ความรู้เกี่ยวกับประโยชน์ของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในต่อหน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ว่าเป็นการสนับสนุนให้การดำเนินกิจกรรมและการปฏิบัติงานภายในองค์กรเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่ดี ตลอดจนความถูกต้อง เชื่อถือได้และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปของข้อมูลทางการเงินที่น่าเสนอแก่ผู้ใช้งบการเงิน

2. รณรงค์ให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีรักษาจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ

เนื่องจากมีผู้สอบบัญชีจำนวนหนึ่งรับจ้างเซ็นงบการเงิน โดยไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบ หรืออาจปฏิบัติงานตรวจสอบแต่เมื่อพบข้อผิดพลาดหรือสิ่งผิดปกติที่มีสาระสำคัญที่อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด แต่กลับไม่สนใจที่จะปรับปรุงหรือเปิดเผยรายการเหล่านั้น ซึ่งอาจเนื่องมาจากมีความสัมพันธ์กับกิจการที่ตนตรวจสอบหรือได้รับสินบนจากการปกปิดเรื่องนั้น ซึ่งการกระทำดังกล่าวถือเป็นความประพฤติตนให้เกียรติแห่งวิชาชีพเสื่อมเสีย นอกจากนั้นยังทำให้เกิดผลเสียหายต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงธุรกิจ เนื่องจากงบการเงินที่น่าเสนอไปไม่ถูกต้อง ถึงแม้หน่วยงานกำกับดูแลจะได้มีการกำหนดบทลงโทษแล้วก็ตาม ผู้สอบบัญชีเหล่านี้ก็ยังสามารถปฏิบัติงานได้โดยอยู่ทั่วไป นั่นอาจหมายความว่าบทลงโทษดังกล่าวอาจไม่รุนแรงพอหรือหน่วยงานกำกับดูแลสอดส่องดูแลไม่ทั่วถึง ดังนั้นหน่วยงานกำกับดูแลจะต้องทบทวนบทลงโทษที่รุนแรงขึ้น ตลอดจนหมั่นสอดส่องดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานของสมาชิกให้เข้มงวดยิ่งขึ้น

3. การพิจารณาใช้ประโยชน์จากผลงานการตรวจสอบร่วมกัน ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในให้มากยิ่งขึ้น

ในปัจจุบันพบว่ามี การปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เช่นผู้สอบบัญชีทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการ โดยไม่ได้ขอข้อมูลจากผู้ตรวจสอบภายในต่างๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ทำงานในส่วนนี้ไป ดังนั้นเพื่อความรวดเร็วในการทำงาน เนื่องจากต่างฝ่ายต่างมีข้อมูลที่เกี่ยวเนื่องการทำงานซึ่งกันและกันอยู่แล้ว จึงน่าจะหันมาพิจารณาใช้ประโยชน์จากผลการตรวจสอบร่วมกันมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามในการใช้ข้อมูลของผู้ตรวจสอบภายในนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับที่ 19 เรื่องประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี ซึ่งระบุว่าผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถ ตลอดจนความอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน และต้องสอบถามงานของผู้ตรวจสอบภายในเสมือนตนเองเป็นผู้ทำการตรวจสอบเองด้วย

4. ฝ่ายบริหารของกิจการควรให้ความสำคัญกับข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และติดตามผลอย่างจริงจัง

ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ถือเป็นมุมมองจากบุคคลภายนอก ต่อระบบการควบคุมภายใน การปฏิบัติงานตามระบบของเจ้าหน้าที่ของกิจการและการนำเสนอรายงานทางการเงินของกิจการ ซึ่งผู้บริหารควรให้ความสำคัญและพิจารณาสั่งการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้น ตลอดจนติดตามผลของการปรับปรุงแก้ไขด้วย

5. กิจการที่มีหน่วยงานด้านการตรวจสอบภายในอยู่แล้ว น่าจะสามารถใช้ในการต่อรองค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

เนื่องจากงานที่ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติ นั้น เป็นงานที่สามารถลดงานของผู้สอบบัญชีได้ โดยเฉพาะในส่วนของการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และการทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงสามารถลดระยะเวลาในการทำงาน และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งปกติประมาณจากระยะเวลาในการทำงานลงได้ โดยการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี ยังอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการปฏิบัติงานของตน ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบเพื่อทดสอบการปฏิบัติตามระบบหรือทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ซึ่งจะเป็นการช่วยลดจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และระยะเวลาในการทำงานของผู้สอบบัญชีได้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคลากรในกิจการ ย่อมมีความคล่องตัวในการค้นหาเอกสารต่างๆ มากกว่าผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอก



## ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติมต่อไป คือ

1. การศึกษาความเข้าใจของนักบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับวงการบัญชี ในบทบาทการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

เนื่องจากยังมีผู้ที่ไม่เข้าใจในบทบาทการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน หรืออาจเข้าใจแต่มีความสับสนในบทบาทหรือการทำงานของทั้งสอง โดยศึกษาว่านักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องกับวงการบัญชีมีความเข้าใจในบทบาทและการทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมากน้อยแค่ไหน ตลอดจนความเข้าใจในเรื่องความแตกต่างหรือความเหมือนกันของบทบาทและการทำงานของทั้งสอง เพื่อนำไปสู่การพิจารณาสาเหตุของความไม่เข้าใจหรือความสับสนนั้น และพิจารณาถึงแนวทางในการประชาสัมพันธ์หรือให้ความรู้เพื่อเพิ่มความเข้าใจและลดความสับสนเหล่านั้นลง

2. การศึกษาประโยชน์และข้อดีข้อเสียของการตรวจสอบ โดยใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบสำเร็จรูป ( Audit Software )

ในปัจจุบันได้มีผู้ผลิตโปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการตรวจสอบขึ้นมาหลายโปรแกรมและโปรแกรมที่เป็นที่นิยมในปัจจุบันได้แก่โปรแกรมแอซิมแอล ( ACL ) ซึ่งจุดประสงค์ในการผลิตโปรแกรมเหล่านี้ขึ้นมาข้อมมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้การทำงานรวดเร็วและถูกต้องมากขึ้น ดังนั้นหากศึกษาประโยชน์ของโปรแกรมช่วยตรวจสอบจะสามารถบอกได้ว่าผู้ใช้ได้รับประโยชน์จากการใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบจริงหรือไม่และมากน้อยแค่ไหน อย่างไรก็ตามผู้ผลิตโปรแกรมเหล่านี้อาจจะเป็นผู้เชี่ยวชาญในการเขียนโปรแกรมที่มีความรู้ทางด้านการสอบบัญชีหรือเป็นผู้สอบบัญชีที่มีความรู้เกี่ยวกับการเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ดังนั้นในการเขียนโปรแกรมอาจมีข้อบกพร่องและมีข้อจำกัดบางอย่างที่การตรวจสอบโดยใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบทำไม่ได้ การศึกษาดังกล่าวสามารถช่วยในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการเลือกใช้โปรแกรมช่วยตรวจสอบ ตลอดจนการนำไปสู่การพัฒนาโปรแกรมช่วยการตรวจสอบที่ดีขึ้น

3. การศึกษาการทำงานในทางปฏิบัติว่าการสอบบัญชีและการตรวจสอบภายใน มีการใช้ผลงานซึ่งกันและกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่

จากการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำผลงานการตรวจสอบของแต่ละฝ่าย มาใช้ประโยชน์ร่วมกันได้ แต่ยังมีได้ศึกษาว่าในการปฏิบัติจริง ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในใช้ผลงานซึ่งกันและกันบ้างหรือไม่ อย่างไร มากน้อยเพียงใด ตลอดจนข้อจำกัดของการใช้ผลงานระหว่างกัน โดยศึกษาในเชิงวิจัยจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน