

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล ข้อค้นพบ และข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้เพื่อศึกษาและกำหนดแนวการสอบบัญชีที่เหมาะสมสำหรับธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ โดยใช้แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับองค์ประกอบการควบคุมภายในและการแนวสอบบัญชี เป็นกรอบในการศึกษา

ระเบียบวิธีการศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลปฐมภูมิ จากการสัมภาษณ์เชิงลึก เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของบริษัทผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ จำนวน 1 บริษัท จากนั้นนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกมาเปรียบเทียบกับองค์ประกอบการควบคุมภายในตามทฤษฎีการควบคุมภายใน และใช้แบบสอบถาม เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของบริษัทผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับจำนวน 5 บริษัท จากนั้นนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกมาวิเคราะห์พร้อมข้อมูลที่ได้จากการใช้แบบสอบถามของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ จำนวน 5 บริษัท รวมทั้งสิ้น 6 บริษัท เพื่อประเมินระดับของการควบคุมภายในที่มีของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับตามองค์ประกอบการควบคุมภายใน 16 องค์ประกอบ ตามทฤษฎีการควบคุมภายในของนภาพร ณ เชียงใหม่ (2547)

ใช้ข้อมูลปฐมภูมิจากการใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการกำหนดความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทดังกล่าวข้างต้น จำนวน 6 บริษัท จากนั้นนำข้อมูลที่ได้จากการใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการกำหนดความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทดังกล่าวมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) โดยใช้เกณฑ์มาตรวัดของลิเคิร์ต (Likert's Scale) โดยผลการวิเคราะห์ที่ได้ จะทำให้สามารถประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงินได้

ใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากการสอบถามรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 6 บริษัท เพื่อศึกษาเกี่ยวกับการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากนั้นนำข้อมูลที่ได้ทั้งหมดมากำหนดแนวการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ โดยใช้ทฤษฎีแนวการสอบบัญชีของนิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันเพชร (2547) เป็นแนวทาง

ผลการศึกษาระเบียบการควบคุมภายในของธุรกิจผลิตและส่งออก อัญมณีและเครื่องประดับ ธุรกิจมีระบบการควบคุมภายในของกิจการผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับอยู่ในระดับมากที่สุด โดยกิจการมีระดับการควบคุมภายในด้านการฝึกอบรมพนักงาน การแบ่งแยกหน้าที่งาน การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน การกำหนดผังบัญชี การจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชี การจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย มีการควบคุมภายในด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร การมอบอำนาจสั่งการ การจัดให้มีการอนุมัติ การควบคุมทางการบัญชี การควบคุมโดยงบประมาณ การตรวจสอบภายใน การจัดให้มีการควบคุมสองฝ่ายหรือการตรวจสอบยืนยันภายใน อยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาการจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน มีการควบคุมโดยการตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับมาก มีการจัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบอยู่ในระดับน้อย และมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานอยู่ในระดับน้อยที่สุด

ผลการศึกษาระเบียบความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการที่นำเสนอในงบการเงินของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ ผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงินโดยรวมในระดับปานกลาง ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการในงบการเงินอันดับหนึ่งอยู่ในระดับมาก คือ ต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือ อันดับที่สองคือ การซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า อันดับที่สามคือ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร อันดับที่สูงคือ เงินสด เงินฝากธนาคาร เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร การขายเชื่อและลูกหนี้การค้า ลูกหนี้และเจ้าหนี้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุนเรือนหุ้นและกำไรสะสม และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน

ข้อค้นพบจากการสอบทานของรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในปี 2547 ของบริษัทผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับทั้ง 6 บริษัท พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างไม่มีเงื่อนไข จำนวน 5 บริษัท มี 1 บริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตัดสินใจไม่แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การกำหนดแนวการสอบบัญชีธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ ได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษในรายการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับมาก คือรายการสินค้าคงเหลือ และต้นทุนขาย ซึ่งมีการกำหนดแนวการสอบบัญชีแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป คือมีการกำหนดให้ผู้เชี่ยวชาญด้านอัญมณีและเครื่องประดับที่เป็นบุคคลภายนอกและความเป็นอิสระจากกิจการเข้าร่วมประเมินมูลค่าสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบ อีกทั้งยังมีการประเมินความเสี่ยงพอสำหรับค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย ส่วนรายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า ที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง ให้ความสำคัญในการคำนวณการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

และค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมีความเสี่ยงสูงเนื่องในระดับปานกลาง ให้ความสำคัญในด้านการคิดค่าจ้างแรงงานของพนักงาน ได้กำหนดแนวการตรวจสอบสำหรับรายการที่มีความเสี่ยงสูงเนื่องในระดับน้อย ตามแนวการสอบบัญชีมาตรฐานสำหรับธุรกิจทั่วไป นอกจากนี้ยังมีข้อค้นพบว่ากิจการของผู้ตอบแบบสอบถามด้านระบบการควบคุมภายใน มีระบบการควบคุมภายในด้านการจัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบ และการจัดให้มีคู่มือการปฏิบัติงานน้อย และมีข้อเสนอแนะว่ากิจการ ควรจัดให้มีคณะอนุกรรมการตรวจสอบ โดยมีการตรวจสอบหน่วยงานที่สำคัญโดยไม่ให้พนักงานในหน่วยงานทราบล่วงหน้า มีการกำหนดนโยบายและหลักการปฏิบัติงานอย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม และข้อมูลทั่วไปของกิจการด้านระบบการควบคุมภายใน

จากการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามด้านระบบการควบคุมภายในของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงมีอายุระหว่าง 30-40 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ดำรงตำแหน่งผู้จัดการทั่วไป และเคยได้รับการอบรมหลักสูตรการจัดทำบัญชีหรือหลักสูตรอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี กิจการของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีพนักงานทั้งแบบเงินเดือนและรายวัน จำนวน 101-150 คน มีมูลค่าของสินทรัพย์ถาวรรวมทั้งที่ดินจำนวน 51-75 ล้านบาท มียอดขายรวมต่อปีในปีที่ผ่านมา 41-50 ล้านบาท และ เกิน 100 ล้านบาท

ส่วนที่ 2 การประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท

จากการประเมินระบบการควบคุมภายในตามองค์ประกอบการควบคุมภายในของรองศาสตราจารย์นภาพร ณ เชียงใหม่ (2547) ของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับพบว่า ธุรกิจมีระบบการควบคุมภายในของกิจการผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับโดยรวมอยู่ในระดับมากที่สุด (ค่าเฉลี่ย 84.8) โดยกิจการมีระดับการควบคุมภายในด้าน การกำหนดผังบัญชี การจัดให้มีการอนุมัติ การบันทึกตามระบบบัญชีคู่ การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน อยู่ในระดับมากที่สุดและมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 100.0 กิจการจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่งาน การจัดให้มีการควบคุมสองฝ่ายหรือการตรวจสอบยืนยันภายใน การมอบอำนาจสั่งการ ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร การจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย การฝึกอบรมพนักงาน การควบคุมทางการบัญชี การควบคุมโดยงบประมาณ มีการควบคุมภายใน อยู่ในระดับมากที่สุด

(ค่าเฉลี่ย 98.1 95.8 91.6 88.9 86.9 86.6 83.3 และ 80.9 ตามลำดับ) รองลงมา มีการจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน และการควบคุมโดยการตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับมาก (ค่าเฉลี่ย 75.0) มีการจัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบอยู่ในระดับน้อย (ค่าเฉลี่ย 50) และมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานอยู่ในระดับน้อยที่สุด (ค่าเฉลี่ย 45.8)

ส่วนที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการที่นำเสนอในงบการเงินของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ

ผู้ตอบแบบสอบถามด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการที่นำเสนอในงบการเงินของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศชาย มีอายุระหว่าง 41-50 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท และมีประสบการณ์ในหน้าที่งานตรวจสอบมากกว่า 10 ปี

ส่วนที่ 4 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการที่นำเสนอในงบการเงินของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ

ผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงินโดยรวมในระดับปานกลาง ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการในงบการเงินอยู่ในระดับมากเป็นอันดับหนึ่ง คือ รายการต้นทุนขาย และสินค้าคงเหลือ (ค่าเฉลี่ย 3.8) รองลงมา ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า ในระดับปานกลาง คือ (ค่าเฉลี่ย 2.8) อันดับสาม ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย 2.6) และประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการต่อไปนี้ในระดับน้อย คือ รายการเงินสด เงินฝากธนาคาร เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร การขายเชื่อและลูกหนี้การค้า ลูกหนี้และเจ้าหนี้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดินอาคารและอุปกรณ์ เงินกู้ยืมจากธนาคาร ทุนเรือนหุ้นและกำไรสะสม เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาวะผูกพัน (ค่าเฉลี่ย 2.4)

ส่วนที่ 5 ข้อมูลทฤษฎีภูมิ จากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการสอบทานของรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในปี 2547 ของบริษัทผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับทั้ง 6 บริษัท พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นในรายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างไม่มีเงื่อนไข จำนวน 5 บริษัท มีเพียง 1 บริษัทที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตัดสินใจไม่แสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเนื่องจาก ถูกจำกัดขอบเขตด้านการตรวจสอบต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือ

อภิปรายผลการศึกษา

ผลการศึกษา ด้านการประเมินระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการในงบการเงิน โดยใช้แนวคิดและทฤษฎีด้านองค์ประกอบการควบคุมภายในและแนวการสอบบัญชีสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

1. ด้านระบบการควบคุมภายใน จากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับการควบคุมภายในโดยรวม มีค่าเฉลี่ยระดับมากที่สุด แสดงว่ากิจการของผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับการควบคุมภายในระดับมากที่สุด หมายความว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ระดับต่ำ ดังนั้นการกำหนดแนวการสอบบัญชีสามารถใช้วิธีการทดสอบการควบคุมควบคู่กับการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้
2. ด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง จากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ของรายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายในระดับมาก การซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า ในระดับปานกลาง ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารระดับปานกลาง และเงินสด เงินฝากธนาคาร เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร การขายเชื่อและลูกหนี้การค้า ลูกหนี้และเจ้าหนี้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เงินกู้ยืมจากธนาคาร ทุนเรือนหุ้นและกำไรสะสม และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน ในระดับน้อยที่สุด แสดงว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่ารายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับมาก รายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า มีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง รายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง และรายการเงินสด เงินฝากธนาคาร เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร รายการขายเชื่อและลูกหนี้การค้า ลูกหนี้และเจ้าหนี้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เงินกู้ยืมจากธนาคาร ทุนเรือนหุ้นและกำไรสะสม และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน มีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับน้อยที่สุด

หลังจากได้วิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจตามขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีสามารถสรุปได้ดังนี้

1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ

ธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับที่ทำการศึกษา ทั้งหมดเป็นบริษัทขนาดกลางที่ประกอบกิจการในลักษณะการผลิตเครื่องประดับสำเร็จรูป โดยได้รับการว่าจ้างผลิตจากบริษัทใหญ่ในต่างประเทศ ซึ่งจะเป็นผู้จัดส่งวัตถุดิบเข้ามาประกอบในไทย โดยอาศัยช่างฝีมือคนไทย เนื่องจากค่าจ้างแรงงานของคนไทยมีราคาถูก

2. แผนการสอบบัญชีโดยรวม

แผนการสอบบัญชีโดยรวม ได้กำหนดวิธีการตรวจสอบ โดยใช้การทดสอบการควบคุมควบคู่กับการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เนื่องจากการประเมินระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีมาก และจากการประเมินความเสี่ยงเบื้องต้นพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญกับรายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายมาก เนื่องจากสินค้าที่เป็นอัญมณีของแท้เป็นสินค้าที่มีลักษณะพิเศษ มีราคาสูง ยากต่อการประเมินมูลค่า จึงต้องอาศัยผลงานของผู้เชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบ อีกทั้งยังต้องประเมินความเพียงพอของค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย เนื่องจากอัญมณีของเทียมเป็นสินค้าที่ผลิตตามสมัยนิยม เสี่ยงต่อการล้าสมัย รายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า ไม่มีความเสี่ยงในเรื่องการรับชำระหนี้เนื่องจากซื้อวัตถุดิบจากบริษัทใหญ่หรือบริษัทในเครือ แต่มีความเสี่ยงจากการคำนวณการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เนื่องจากรายการซื้อสินค้าของธุรกิจเป็นการซื้อสินค้าจากต่างประเทศ รายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมีความเสี่ยงเนื่องในการคำนวณค่าจ้างแรงงาน เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารส่วนใหญ่เป็นการจ่ายค่าจ้างแรงงาน ซึ่งจ่ายเป็นรายวัน รายสัปดาห์ หรือรายปักษ์ ซึ่งรายการของการจ่ายค่าจ้างแรงงานอาจสูงมาก พนักงานในโรงงานจะมีเงินได้ค่าจ้างแรงงาน ซึ่งคำนวณจากชั่วโมงการทำงานหรือผลผลิตที่ทำได้ การคำนวณเงินได้ค่าจ้างแรงงานดังกล่าวค่อนข้างยุ่งยากและซับซ้อนทำให้มีความเสี่ยงเนื่องในด้านความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากการคำนวณค่าจ้างแรงงาน

3. แนวการสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชีที่กำหนด ประกอบด้วยวิธี การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบโดยใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ โดยใช้แผนการสอบบัญชีที่กำหนดข้างต้น และทฤษฎีแนวการสอบบัญชี ของนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2547) เป็นแนวทาง โดยรายการที่นำเสนอในงบการเงินที่มีความเสี่ยง

สืบเนื่องสูง คือรายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายมีความแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป คือ มีการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าสินค้าและวัตถุดิบ รวมถึงมีการตั้งค่าเพื่อสินค้าล้ำสมัยสำหรับอัญมณีเทียม รายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้ามีความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับปานกลาง เนื่องจาก เป็นการซื้อจากต่างประเทศ มีความเสี่ยงในด้านการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ จึงต้องใช้แนวการตรวจสอบที่ให้ความสำคัญกับการคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศและตรวจสอบสัญญาป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากอัตราแลกเปลี่ยน รายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารมีความเสี่ยงสืบเนื่อง อยู่ในระดับปานกลางเนื่องจาก ค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่เป็นค่าจ้างแรงงาน ซึ่งมีการคำนวณที่ค่อนข้างซับซ้อน จึงได้กำหนดแนวการตรวจสอบที่ให้ความสำคัญกับการคิดค่าแรงงาน รายการที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องต่ำ คือรายการเงินสด เงินฝากธนาคาร เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร รายการขายเชื่อและลูกหนี้การค้า ลูกหนี้และเจ้าหนี้ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ทุนเรือนหุ้นและกำไรสะสม และเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน ได้กำหนดแนวการสอบบัญชีตามแนวการสอบบัญชีมาตรฐานเช่นเดียวกับธุรกิจอื่นทั่วไป

4. การเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

แผนการสอบบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงได้ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ

ข้อค้นพบ

จากการศึกษา ด้านการประเมินระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของแต่ละรายการที่น่าเสนอในงบการเงิน มีข้อค้นพบที่น่าสนใจซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

1. ด้านระบบการควบคุมภายใน

จากการศึกษาพบว่า กิจการของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีระบบการควบคุมภายในด้านการจัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบอยู่ในระดับน้อย และการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานอยู่ในระดับน้อยที่สุด

2. ด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

จากการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของรายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายในระดับมาก รายการซื้อเชื่อและเจ้าหนี้การค้า และรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหารอยู่ในระดับปานกลาง

ข้อเสนอแนะ

1. ด้านการระบบการควบคุมภายใน

หลังจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำการประเมินระบบการควบคุมภายในแล้ว และเมื่อพบข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในควรรายงานให้ผู้กล้าได้ทราบถึงผลของการประเมินระบบการควบคุมภายในดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร พร้อมทั้งเสนอแนะและควรแจ้งไว้ในรายงานด้วยว่า การตรวจสอบได้กระทำด้วยวัตถุประสงค์ที่จะแสดงความเห็นในงบการเงิน และมีใช้เพื่อความมั่นใจเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการ แต่จากการตรวจสอบทำให้พบข้อบกพร่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน พร้อมทั้งเสนอแนะการปรับปรุงแก้ไข

จากการประเมินระบบการควบคุมภายในของธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับโดยรวมมีข้อค้นพบดังต่อไปนี้

1. กิจการไม่ได้จัดให้มีการฝึกอบรมหรือจัดส่งพนักงานไปฝึกอบรมหลักสูตรต่างๆ ทางด้านวิชาการสมัยใหม่เพื่อเพิ่มทักษะในการปฏิบัติงานแก่พนักงานอย่างต่อเนื่อง
2. ไม่มีการกำหนดให้มีคู่มือการปฏิบัติงาน และคู่มือการปฏิบัติงานไม่มีการกล่าวถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานแต่ละขั้นตอนอย่างชัดเจน คู่มือการปฏิบัติงานไม่มีการกำหนดความรับผิดชอบเฉพาะความผิดที่อาจเกิดขึ้นอย่างชัดเจน
3. ไม่มีการจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าทำงาน
4. ไม่มีการตรวจนับสินค้า เงินสด สินทรัพย์โดยไม่ให้พนักงานที่เกี่ยวข้องทราบล่วงหน้า
5. ไม่มีข้อมูลตัวเลขและรายงานที่ทันต่อเหตุการณ์
6. ไม่มีการจัดให้มีการตรวจนับเงินจากคณะกรรมการรักษาเงินและการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายใน
7. ไม่มีการจัดให้มีผู้ตรวจสอบภายในเข้าประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท
8. ไม่มีคณะกรรมการตรวจสอบร่วมกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของการดำเนินงาน

ดังนั้นกิจการจึงควรปรับปรุงในด้านต่างๆเหล่านี้

1. กำหนดนโยบายและหลักการปฏิบัติอย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร โดยจัดทำเป็นคู่มือ เพราะนโยบายและหลักการปฏิบัติย่อมใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน
2. ควรจัดให้มีการฝึกอบรมหรือจัดส่งพนักงานไปฝึกอบรมหลักสูตรต่างๆทางด้านวิชาการสมัยใหม่เพื่อเพิ่มทักษะในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง
3. กำหนดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าทำงาน เพื่อให้สามารถตรวจสอบการทำงานของพนักงานแต่ละคนได้

4. กำหนดให้มีการตรวจสอบหน่วยงานที่สำคัญโดยไม่ให้พนักงานในหน่วยงานนั้นทราบล่วงหน้า ได้แก่ การตรวจนับเงินสดย่อย ตรวจนับสินค้าคงเหลือ การตรวจนับสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น โดยอาจกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายใน หรือฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องเป็นผู้ตรวจนับ
5. กำหนดให้มีรายงานเสนอผู้บริหารเป็นประจำทุกเดือน ได้แก่
 - 5.1 รายงานสรุปการตรวจสอบคุณภาพสินค้าประจำเดือนแสดงเปรียบเทียบกับเดือนก่อนจัดทำโดยหัวหน้าแผนกตรวจสอบคุณภาพ
 - 5.2 รายงานประสิทธิภาพการผลิตประจำเดือนของแผนกผลิตต่างๆประจำเดือน โดยเปรียบเทียบกับประมาณการและเดือนก่อน จัดทำโดยหัวหน้าของแผนกผลิตต่างๆ
 - 5.3 รายงานการแสดงผลการใช้วัสดุโรงงาน และวัสดุสำนักงาน เปรียบเทียบกับเดือนก่อนหรือประมาณการ จัดทำโดยหัวหน้าแผนกแผนกบัญชี
 - 5.4 รายงานแสดงค่าใช้จ่ายการขายและบริหารประจำเดือน เปรียบเทียบกับเดือนก่อนจัดทำโดยหัวหน้าแผนกบัญชี
 - 5.5 รายงานแสดงค่าใช้จ่ายการผลิตประจำเดือน เปรียบเทียบกับเดือนก่อน จัดทำโดยหัวหน้าแผนกบัญชี
6. กำหนดให้มีการตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม โดยอาจกำหนดให้จัดตั้งแผนกตรวจสอบภายใน หรืออาจจัดจ้างผู้ตรวจสอบจากภายนอกเป็นผู้ตรวจสอบ

2. ด้านการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับงานตรวจสอบธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ ควรให้ความสำคัญในการตรวจสอบรายการสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายให้มากเป็นพิเศษ เนื่องจากเป็นรายการที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องสูง และควรใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านอัญมณีและเครื่องประดับที่เป็นอิสระจากธุรกิจที่ทำการตรวจสอบในการประเมินมูลค่าของวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือ เพื่อให้มีความเชื่อมั่นในการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบการเงินเป็นไปอย่างถูกต้อง

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

การกำหนดแนวการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับเป็นการศึกษาที่จำกัดขอบเขตเพียง 6 บริษัทเท่านั้น ดังนั้นเมื่อประเมินระบบการควบคุมภายในและประเมินความเสี่ยงจึงได้ข้อมูลที่ไม่สามารถเป็นตัวแทนของบริษัทผลิตและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับทั่วประเทศได้ ดังนั้นผู้สนใจดำเนินการกำหนดแนวการสอบบัญชีของกิจการผลิต

และส่งออกอันุมัติและเครื่องประดับจึงควรจะไปประเมินระบบการควบคุมภายในและความเสี่ยงก่อนที่จะกำหนดแนวการสอบบัญชีของกิจการต่อไป



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved