

บทที่ 3

การศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับ

การควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO

ปัจจุบันความก้าวหน้าทางด้านเศรษฐกิจมีการขยายตัวและมีความซับซ้อนมากขึ้นกว่าในอดีตมาก ส่งผลให้การบริหารงานของแต่ละธุรกิจต้องมีการพัฒนาประสิทธิภาพให้สามารถก้าวทันตามการแข่งขันที่สูงขึ้น ความซับซ้อนของการบริหารงานทำให้ธุรกิจมีความเสี่ยงเพิ่มมากขึ้นจากการดำเนินธุรกิจ (Inherent Risk) ทำให้มีการนำระบบการควบคุมภายในต่าง ๆ มาช่วยลดความเสี่ยงจากการดำเนินงาน ซึ่งการที่ธุรกิจนำการควบคุมภายในมาใช้ นั่นผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของธุรกิจเพิ่มมากขึ้นตาม เพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและใช้วิจารณญาณในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น แต่ทั้งนี้ก็ยังมิได้เป็นที่เชื่อมั่นว่าผู้สอบบัญชีจะสามารถเข้าใจในระบบการควบคุมภายในดังกล่าวได้ทั้งหมด จึงมีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวได้มีมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน กำหนดขึ้นมาเพื่อเป็นแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และความเสี่ยงในการสอบบัญชี รวมทั้งองค์ประกอบของความเสี่ยง เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล ซึ่งขั้นตอนที่สำคัญภายหลังจากการพิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องก็คือการพิจารณาระบบการควบคุมภายใน การพิจารณาดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเพื่อให้แน่ใจว่ามีระบบการควบคุมภายในที่สามารถที่จะรองรับความเสี่ยงสืบเนื่องได้มากน้อยเพียงไร

แต่ทั้งนี้ในกรณีที่ธุรกิจมีการควบคุมภายในที่นอกเหนือจากที่เคยปฏิบัติ เช่น มีการนำการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มาปฏิบัติเพิ่มเติมทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมภายในที่มีนั้นด้วย ดังนั้นผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องควรได้ทราบถึงความแตกต่างและความคล้ายคลึงกันของการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO เพื่อเพิ่มความเข้าใจและใช้ในการวางแผนการตรวจสอบบัญชีต่อไป บทนี้จึงได้พิจารณาเปรียบเทียบมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ในเรื่องการพิจารณการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีกับการควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO โดยแยกพิจารณาในแต่ละองค์ประกอบดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

ตามแนวคิดของ COSO บุคลากรเป็นสิ่งที่มีความสำคัญที่สุด เนื่องจากเป็นพื้นฐานที่มีอิทธิพลสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุมภายในองค์กรทั้งหมด การมีบุคคลกรที่ดีเป็นตัวผลักดันให้สิ่งอื่น ๆ ภายในองค์กรดีขึ้น องค์กรประกอบด้านแรกเป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึก (Control consciousness) และบรรยากาศ (Atmosphere) ของการควบคุม และการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ

ต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO

1.1 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณตามแนวคิดของ COSO กับมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ แนวทางที่พึงปฏิบัติ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะข้อที่พึงปฏิบัติ	พิจารณา
2. ผู้บริหารทำตัวให้เป็นตัวอย่างในการปฏิบัติ	ไม่พิจารณา
3. มีการอบรมให้ความรู้ต่อพนักงานเกี่ยวกับจรรยาบรรณอย่างเป็นระยะ ๆ	ไม่พิจารณา
4. พนักงานมีความเข้าใจว่าความประพฤติใดเป็นที่ยอมรับหรือไม่ยอมรับ	ไม่พิจารณา
5. ลดวิธีการหรือแรงจูงใจที่เปิดโอกาสหรือส่งเสริมให้เกิดการกระทำผิด	ไม่พิจารณา
6. มีการลงโทษทางวินัยเมื่อมีการฝ่าฝืน และวิธีการดังกล่าวเป็นเรื่องที่ทราบทั่วทั้งองค์กร	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ไม่ได้ให้ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นในเรื่องการจรรยาบรรณ โดยพิจารณาจากลักษณะทางกายภาพเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐาน COSO เป็นหลัก เช่น การพิจารณาว่ามีการอบรมหรือไม่ หรือมีการลงโทษหรือไม่เพียง

อย่างเดียว แต่มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดย สืบเนื่องจากประสบการณ์การตรวจสอบที่ผ่านมาถึง แนวโน้มในเรื่องความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของพนักงานและผู้บริหาร

1.2 ความรู้ความสามารถของบุคลากร มีการกำหนดระดับของความรู้ความสามารถสำหรับการปฏิบัติงานตามลักษณะงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสม กับหน้าที่และความรับผิดชอบ

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับความรู้ความสามารถของบุคลากรตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการจัดทำเอกสารกำหนดลักษณะงาน (Job Description) และคุณสมบัติที่ต้องการในแต่ละตำแหน่ง	พิจารณา
2. มีการวิเคราะห์ด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษาและทักษะที่จำเป็นในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ	ไม่พิจารณา
3. มีการทดสอบความรู้ ความสามารถและทักษะที่จำเป็นของพนักงาน ว่าเหมาะสมกับการปฏิบัติงานในปัจจุบัน	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 2 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มุ่งเน้นที่จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องของเอกสารกำหนดลักษณะงาน และคุณสมบัติในแต่ละตำแหน่งงานเป็นหลัก โดยเฉพาะตำแหน่งงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีเช่นเดียวกันแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากว่าผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นในการประเมินความเสี่ยงเบื้องต้นว่าข้อมูลที่ได้จากพนักงานมีความถูกต้องและตรงกับความจริงมากน้อยเพียงใด เช่น ถ้าพนักงานที่จัดทำข้อมูลทางบัญชีไม่มีความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับบัญชีย่อมไม่เข้าใจในวัตถุประสงค์และความสำคัญของข้อมูล ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความไม่แน่ใจในข้อมูลที่ได้รับว่าจัดทำขึ้นตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการหรือไม่ แต่มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้มุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาลึกซึ้งในเรื่องของการศึกษาและทักษะการปฏิบัติงานหรือการทดสอบความรู้ของพนักงานขององค์กร เนื่องจากในส่วนนี้ส่วนใหญ่จะเป็นหน้าที่ขององค์กรที่จะต้องทำการทดสอบหรือประเมินพนักงานเองผู้สอบบัญชี ไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงในจุดนี้

1.3 คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร รวมถึงการสร้างบรรยากาศของการควบคุมของกิจการ โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบเป็นไปโดยอิสระและได้มาตรฐานการของปฏิบัติงาน

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการกำหนดข้อบังคับหรือนโยบายเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผู้บริหารไม่ก้าวท้าวระบบการควบคุมภายใน	พิจารณา
2. คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทในการเสริมสร้างประสิทธิผลของการควบคุมภายใน	พิจารณา
3. คณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ดูแลและควบคุมให้บริษัทดำเนินตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	พิจารณา
4. มีการจัดทำรายงานการกำกับดูแลกิจการ โดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีขององค์กร	พิจารณา
5. คณะกรรมการบริหารต้องมีความรู้ ประสบการณ์ในธุรกิจอย่างเพียงพอ	พิจารณา
6. คณะกรรมการตรวจสอบได้สอบทานขอบเขตการปฏิบัติงานและกิจกรรมของผู้ตรวจสอบภายในและภายนอกประจำปี	พิจารณา

จากตารางที่ 3 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานสอบบัญชีรหัส 400 มุ่งเน้นความสำคัญของการปฏิบัติตามกฎระเบียบของบริษัท หรือการทำงานเป็นแบบอย่างของคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบเป็นอย่างมาก เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากมีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกับการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีโดยตรงในการพิจารณาประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในในเรื่องต้น

1.4 ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงาน แนวคิดและวิธีการทำงานของนักบริหาร มีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน

ตารางที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับปรัชญาการบริหาร และรูปแบบการทำงานตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. ผู้บริหารปฏิบัติงานอย่างระมัดระวังหลังจากที่มีการวิเคราะห์ความเสี่ยงและผลตอบแทน	พิจารณา
2. มีอัตราการหมุนเวียนของผู้บริหารมากเกินไป หรือมีการลาออกโดยไม่แจ้งล่วงหน้าหรือแจ้งในระยะสั้น	พิจารณา
3. หน่วยงานบัญชีได้รับการมองว่าเป็นกลุ่มงานที่มีความสำคัญในการควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร	พิจารณา
4. การเลือกหลักการบัญชีมักจะให้ผลการรายงานรายได้ที่สูงสุด	ไม่พิจารณา
5. ผู้บริหารระดับสูงได้มีการติดตามงานกับระดับปฏิบัติการ โดยเฉพาะหน่วยงานที่อยู่ห่างไกล	พิจารณา
6. มีการกระจายอำนาจเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน	พิจารณา
7. มีการเสริมสร้างและพัฒนาความรู้ของบุคลากรในฝ่ายบัญชี	พิจารณา

จากตารางที่ 4 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมในเรื่องของปรัชญาและรูปแบบการดำเนินงานของผู้บริหารมาใช้พิจารณาประเมินในเรื่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมด้วยเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากจะสามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะประเมินลักษณะนิสัยของผู้บริหารได้บ้าง เช่น ถ้าผู้บริหารที่วิเคราะห์ความเสี่ยงในการลงทุนแล้วพบว่ามีความเสี่ยงจากการลงทุนสูงโดยให้ผลตอบแทนที่สูงตอบแทนมาผู้บริหารก็ยังคงลงทุนโดยยอมรับความเสี่ยงนั้นและ

ไม่ได้ทำการป้องกันความเสี่ยง หรือป้องกันแต่บริหารความเสี่ยงนั้นไม่เหมาะสม ก็แสดงให้ผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้บริหารมีลักษณะนิสัยที่ชอบเสี่ยง ผู้สอบบัญชีจะต้องเพิ่มความระมัดระวัง และต้องขยายขอบเขตในการพิจารณาประเมินความเสี่ยงเพิ่มมากขึ้นในกิจการนั้น

1.5 โครงสร้างการจัดองค์กร โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีเยี่ยมทำให้สามารถวางแผนงานและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ ตารางที่ 5 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในเกี่ยวกับโครงสร้างการจัดองค์กร ตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. การจัดโครงสร้างองค์กรได้จัดแบบรวมศูนย์หรือกระจายศูนย์ไว้เหมาะสมตามลักษณะของการดำเนินงานของกิจการ	พิจารณา
2. มีการจัดโครงสร้างองค์กรอย่างเหมาะสมทำให้การไหลเวียนของระบบสารสนเทศเป็นไปอย่างทันกาลระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติงาน	พิจารณา
3. มีการระบุหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารในตำแหน่งสำคัญ ๆ อย่างชัดเจน และทุกคนเข้าใจบทบาทความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งนั้น	พิจารณา
4. ผู้จัดการมีความรู้ ประสบการณ์และได้รับการฝึกอบรมเพิ่มเติมในการปฏิบัติงานตามหน้าที่	พิจารณา
5. มีการกำหนดสายการรายงานทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการโดยวิธีตรงหรือการกระจายไปอย่างมีประสิทธิภาพ และข้อมูลเหล่านั้นเหมาะสมกับผู้รับในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย	พิจารณา
6. ผู้บริหารมีการประเมินโครงสร้างของบริษัทเป็นระยะ ๆ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงด้านธุรกิจและอุตสาหกรรม	พิจารณา

จากตารางที่ 5 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมในเรื่องของโครงสร้างการจัดองค์กร เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐาน COSO เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะได้พิจารณาถึงความเหมาะสมของโครงสร้างองค์กรกับลักษณะของธุรกิจ และพิจารณาถึงระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่เป็นข้อมูลสำคัญของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่จะต้องมีความถูกต้องและทันเวลา ถ้าโครงสร้างขององค์กรเหมาะสม ความเสี่ยงในเรื่องของระบบ ข้อมูลสูญหาย หรือไม่ทันเวลา การแก้ไขข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตก็ย่อมมีความเสี่ยงที่ต่ำลง

1.6 การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ บุคลากรทุกคนปฏิบัติหน้าที่ด้านต่าง ๆ จำเป็นต้องเข้าใจชัดเจนถึงกรอบขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของตน และยังคงทราบถึงความสัมพันธ์ของงานของตนกับบุคคลอื่น

ตารางที่ 6 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในเกี่ยวกับการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีความชัดเจนในการระบุหน้าที่ความรับผิดชอบและอำนาจในการอนุมัติให้ผู้ปฏิบัติงานปฏิบัติงานได้ตามวัตถุประสงค์	พิจารณา
2. มีการมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบกับพนักงานทั้งองค์กร	พิจารณา
3. มีการให้ข้อมูลเหมาะสมกับอำนาจหน้าที่และขอบเขตความรับผิดชอบของแต่ละบุคคล	พิจารณา
4. มีความรับผิดชอบในการตัดสินใจที่มีความสัมพันธ์กับอำนาจหน้าที่ที่รับผิดชอบ	พิจารณา

จากตารางที่ 6 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงวิธีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบให้แก่บุคลากรขององค์กรเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากจะสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในในเรื่องของอำนาจหน้าที่และขอบเขตงานของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีได้ชัดเจนมากขึ้น

1.7 นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ ควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์ เช่น การว่าจ้าง การพัฒนา การประเมินผลการปฏิบัติงาน การจ่ายค่าตอบแทน พฤติกรรมที่เหมาะสมกับงาน

ตารางที่ 7 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในด้านนโยบายและวิธีการบริหารงานด้านบุคลากรตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีนโยบายในการรับพนักงานใหม่หรือการพัฒนาความสามารถและความซื่อสัตย์ของบุคลากรเพื่อสนับสนุนการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผล	พิจารณา
2. มีคณะกรรมการในการคัดเลือกพนักงาน	พิจารณา
3. มีมาตรฐานในการคัดเลือกพนักงานที่สอดคล้องกับเนื้อหาของงาน	พิจารณา
4. มีการกำหนดอัตราจ้างตามวุฒิการศึกษาและประสบการณ์และมีการทำหนังสือเงื่อนไขการทดลองงาน สัญญาว่าจ้างที่เป็นมาตรฐาน	พิจารณา
5. มีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการประเมินผลงานและศักยภาพพนักงานที่ชัดเจน	พิจารณา
6. มีการกำหนดแผนการพัฒนาและเป้าหมายการฝึกอบรมประจำปีไว้เป็นลายลักษณ์อักษร	ไม่พิจารณา
7. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการและเงินช่วยเหลือและมีการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์อยู่เสมอ	พิจารณา

จากตารางที่ 7 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมในเรื่องของนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับบุคลากร เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงระบบการควบคุมในการคัดเลือกบุคลากร ผลตอบแทนที่ให้แก่บุคลากรรวมถึงสวัสดิการต่าง ๆ ที่องค์กรต้องจัดหาให้แก่พนักงานขององค์กรตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อมิให้เป็นการจัดต่อกฎหมายและจริยธรรม ที่อาจส่งผลเสียให้แก่องค์กรถ้าไม่ปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งทำให้มีความเสี่ยงที่อาจจะเกิด

ขึ้นแก่องค์กรได้ การพิจารณาดังกล่าวจะสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาประเมินประสิทธิผล การควบคุมภายในได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่ในส่วนของแผนพัฒนาและเป้าหมายของการฝึกอบรม ประจำปีและการได้รับอนุมัติงบประมาณนั้นเป็นเรื่องของการบริหารงานขององค์กรซึ่งไม่มีความ เกี่ยวข้องโดยตรงในการพิจารณาประเมินการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี แต่ตามมาตรฐาน COSO พิจารณาในเรื่องดังกล่าวเป็นส่วนสำคัญในการบริหารงานขององค์กรด้วย

2. การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยง ผู้บริหารต้องมีการประเมินความเสี่ยงที่คาดว่ากิจการต้องประสบ กับเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ เพื่อทราบถึงความเสี่ยงที่สำคัญเพื่อหาวิธีการควบคุมและลดผลกระทบ ไว้ล่วงหน้า ดังนั้นการประเมินความเสี่ยงจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งในระบบการควบคุมภายใน การกำหนดการควบคุมควรขึ้นอยู่กับระดับความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น

การเปรียบเทียบแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

2.1 วัตถุประสงค์ระดับกิจการ

ตารางที่ 8 แสดงการเปรียบเทียบสภาพวัตถุประสงค์ระดับกิจการตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจการที่ระบุข้อความเพียงพอที่จะทราบสถานการณ์ที่กิจการต้องการ มีความชัดเจนที่จะกำหนดเป้าหมายของแผนงานและแนวทางความสำเร็จที่ต้องการ	พิจารณา
2. วัตถุประสงค์ได้มีการเผยแพร่และชี้แจงให้กับพนักงานทุกระดับทราบและเข้าใจตรงกัน	พิจารณา

จากตารางที่ 8 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชี พิจารณาถึงความสำคัญของการแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ระดับกิจการขององค์กรให้แก่ พนักงานทุกระดับทราบเพื่อให้แต่ละฝ่ายมีความเข้าใจ และปฏิบัติในทิศทางเดียวกันเช่นเดียวกับ แนวคิดตามมาตรฐานของ COSO

2.2 วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม

ตารางที่ 9 แสดงการเปรียบเทียบสภาพวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. กำหนดวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ระดับกิจการ	พิจารณา
2. วัตถุประสงค์มีความชัดเจน ปฏิบัติงานได้และสามารถวัดผลได้	พิจารณา

จากตารางที่ 9 จะเห็นว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความสำคัญของการแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมขององค์กรให้แก่พนักงานทุกคนทราบและเข้าใจ และปฏิบัติงานในทิศทางเดียวกันเช่นเดียวกับมาตรฐานของ COSO

2.3 การระบุความเสี่ยง (Risk Identification) เนื่องจากความเสี่ยงมีสาเหตุปัจจัยจากทั้งภายในกิจการและภายนอกกิจการซึ่งแต่ละความเสี่ยงมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องระบุความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นเพื่อหาวิธีลดผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

ตารางที่ 10 แสดงการเปรียบเทียบการระบุปัจจัยเสี่ยงตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี	พิจารณา
2. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวิธีการของคู่แข่ง	พิจารณา
3. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ	พิจารณา
4. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงด้านทรัพยากรมนุษย์ขององค์กร	พิจารณา
5. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงด้านการเงิน	พิจารณา
6. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงด้านความสัมพันธ์ด้านแรงงาน เช่นแผนการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์	พิจารณา
7. มีการพิจารณาถึงความเสี่ยงด้านระบบข้อมูลสารสนเทศ	พิจารณา

จากตารางที่ 10 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO โดยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความเสี่ยงด้านต่างขององค์กร และศึกษาถึงนโยบายการบริหารความเสี่ยงต่าง ๆ ที่ผู้บริหารจัดทำขึ้นเพื่อบริหารความเสี่ยงว่ามีความเหมาะสม เพียงพอที่จะขจัดความเสี่ยงดังกล่าวออกไปได้หรือไม่ โดยมาตรฐานกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุมและตลอดจนถึงความเสี่ยงจากการตรวจสอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบทุกครั้ง

2.4 การบริหารความเปลี่ยนแปลงเป็นการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยงของกิจการ หากประเมินพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง จะต้องหาวิธีบริหารความเสี่ยง เพื่อลดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตารางที่ 11 แสดงการเปรียบเทียบการบริหารความเปลี่ยนแปลงตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการทำวิจัยตลาดหรือข้อมูลอื่นที่แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงด้านประชากร รสนิยมหรือแผนการใช้จ่ายของผู้บริโภค	ไม่พิจารณา
2. มีการพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุมกิจกรรมหลักซึ่งเคยปฏิบัติโดยบุคคลที่ย้ายออกไป	พิจารณา
3. มีการควบคุมที่เหมาะสมเมื่อมีการพัฒนาและนำระบบคอมพิวเตอร์ใหม่มาใช้งาน	พิจารณา
4. มีการกำหนดวิธีการประเมินผลกระทบจากการนำระบบสารสนเทศใหม่มาใช้งาน	พิจารณา
5. พิจารณาการฝึกอบรมพนักงานเมื่อมีการนำระบบสารสนเทศใหม่มาใช้	พิจารณา
6. มีการพิจารณาถึงความสามารถของระบบเพื่อรองรับปริมาณข้อมูลที่เพิ่มขึ้นรวดเร็ว	พิจารณา
7. มีการพิจารณาอัตรากำลังของผู้ปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่บัญชีและเจ้าหน้าที่ระบบสารสนเทศให้เพียงพอต่อปริมาณข้อมูลที่เพิ่มขึ้น	พิจารณา

จากตารางที่ 11 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 แนวคิดส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกันแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO ในเรื่องของการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงผลกระทบของสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ที่มีต่อการสอบบัญชีเนื่องจากข้อมูลทางบัญชีมีความสำคัญมากเมื่อมีการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ เพื่อรองรับข้อมูลที่มีปริมาณมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องของความจำเป็นของการใช้ระบบคอมพิวเตอร์ พนักงานปฏิบัติงานว่ามีความเหมาะสม สอดคล้องกันหรือไม่เนื่องจากถ้าส่วนใดส่วนหนึ่งไม่มีประสิทธิภาพย่อมส่งผลกระทบต่อข้อมูล

ที่ผ่านเข้ามาในระบบ ขาดความน่าเชื่อถือ และต้องพิจารณาตามองค์ประกอบต่าง ๆ ด้วย แต่ในการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อธุรกิจผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้ทำการวิจัย และสอบถามถึงการเปลี่ยนแปลงโดยตรงแต่เป็นหน้าที่ในส่วนของผู้บริหารงานที่ต้องพิจารณาและทำการวิจัย และหาข้อมูลในการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว แต่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาผลของการวิจัยดังกล่าวเพื่อประกอบการพิจารณาประเมินความเสี่ยงเท่านั้น

3. กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน และคำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งเมื่อกระทำอย่างถูกต้อง ภายในเวลาที่เหมาะสมแล้ว ควรกำหนดกิจกรรมเพื่อป้องกัน ค้นพบ หรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้ ต่อไปนี้เป็นการเปรียบเทียบกิจกรรมควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO

3.1 การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร และกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปของจำนวนและระยะเวลา เพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผล

ตารางที่ 12 แสดงการเปรียบเทียบการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่ชัดเจนซึ่งรวมถึงงบประมาณและประมาณการในระดับองค์กร	พิจารณา
2. มีการกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดเพื่อรองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานในระดับองค์กร รวมทั้งระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจน	พิจารณา

จากตารางที่ 12 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงการควบคุมงบประมาณ และวิธีปฏิบัติงานเพื่อรองรับนโยบายและแผนงานขององค์กร เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐาน COSO แต่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะจัดประเภทการพิจารณากิจกรรมการควบคุมไว้ในเรื่องของสภาพแวดล้อมของการควบคุม

3.2 การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด เพื่อให้มองเห็นภาพรวมว่าการดำเนินงานมีปัญหาใหญ่ ๆ ด้านใดบ้าง เพื่อสามารถวิเคราะห์หาสาเหตุซึ่งนำไปสู่การพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหาที่จำเป็น

ตารางที่ 13 แสดงการเปรียบเทียบการสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุดตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือ งบประมาณการซึ่งได้จัดทำไว้ล่วงหน้า	พิจารณา
2. มีการสอบทาน โดยการเปรียบเทียบข้อมูลของกลุ่มแข่งขัน	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 13 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีแนวคิดในการวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานหรืองบประมาณเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐาน COSO โดยผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการสอบทานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายจ่ายจริงกับงบประมาณที่วางไว้และดูแลแตกต่างที่เกิดขึ้นว่าเป็นไปในทิศทางใด รวมถึงสอบถามถึงการปฏิบัติว่าปฏิบัติตามงบประมาณหรือนโยบายที่วางไว้หรือไม่ เพื่อพิจารณาว่าการควบคุมที่วางไว้มีประสิทธิภาพหรือไม่เท่านั้น แต่การเปรียบเทียบข้อมูลของกลุ่มแข่งขันนั้นเป็นกิจกรรมการควบคุมที่มุ่งเน้นในเรื่องของการบริหารงานของฝ่ายบริหารเป็นหลัก ผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่โดยตรงในการเปรียบเทียบข้อมูลดังกล่าว เนื่องจากอาจเป็นการเข้าไปเกี่ยวข้องในเรื่องการบริหารงานของผู้บริหารได้ซึ่งจะเป็นการปฏิบัติผิดมารยาทของผู้สอบบัญชี

3.3 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง เป็นการสอบทานการปฏิบัติงานในหน่วยงานที่รับผิดชอบ โดยการสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบปฏิบัติงาน ตัวเลขสถิติผลการดำเนินงานในอดีตและเป้าหมายของหน่วยงาน

ตารางที่ 14 แสดงการเปรียบเทียบการสอบทานของผู้บริหารระดับกลาง ตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในด้านที่ตนรับผิดชอบ	พิจารณา
2. มีการสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด	พิจารณา
3. มีการสอบทานผลการปฏิบัติงานในปัจจุบันกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 14 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน หรือระเบียบที่วางไว้เบื้องต้นเพื่อพิจารณาว่าการปฏิบัติตามนโยบายหรือการควบคุมที่วางไว้หรือไม่ เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO แต่การพิจารณาถึงผลการปฏิบัติงานจริงกับสถิติในอดีตนั้นเป็นการกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารขององค์กรต้องพิจารณาผลการบริหารงานที่ผ่านมามีประสิทธิผลเป็นอย่างไร ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในการพิจารณาเรื่องดังกล่าวเพื่อประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแต่อาจใช้ข้อมูลดังกล่าวในการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ในการตรวจสอบสิ้นปี

3.4 การควบคุมการประมวลผลข้อมูล เป็นกิจกรรมเพื่อให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลาและให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ ตารางที่ 15 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมการประมวลผลข้อมูลตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึกรายการในบัญชี ทะเบียน เพิ่มหลักฐานอื่นของกิจการ	พิจารณา
2. มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ	พิจารณา
3. มีการสอบทานหรือสอบยืนยันงานระหว่างกัน เช่นการสอบทานยอดบัญชีคุมกับรายละเอียดการทำงานพิสูจน์ยอด	พิจารณา
4. มีการออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม เช่น มีการกำหนดเลขที่เอกสารเรียงตามลำดับการให้สำเนาเอกสาร	พิจารณา
5. มีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล	พิจารณา
6. มีการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล	พิจารณา
7. มีการกำหนดนโยบายการควบคุมการใช้ระบบสารสนเทศและเผยแพร่นโยบายให้ทุกคนในองค์กรได้เข้าใจถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละคน	ไม่พิจารณา
8. มีการกำหนดบทลงโทษกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหรือเพิกเฉยต่อนโยบายที่กำหนดขึ้น	ไม่พิจารณา
9. มีการจัดวางตำแหน่งของฝ่ายคอมพิวเตอร์อย่างเหมาะสมในองค์กร	พิจารณา

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
10. มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจนระหว่างหน่วยงานพัฒนาระบบและหน่วยงานด้านปฏิบัติการและมีการกำหนด Job Description ของแต่ละหน้าที่ข้างต้นอย่างชัดเจน	พิจารณา
11. มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติงานในหน่วยงานคอมพิวเตอร์	พิจารณา
12. การนำเทคโนโลยีใหม่หรือมีการเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเก่า หรือเปลี่ยนแปลง โปรแกรมต้องได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม	พิจารณา
13. มีการควบคุมด้านการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรม	พิจารณา
14. มีการเก็บข้อมูลสำรองไว้อย่างเพียงพอในกรณีที่ระบบคอมพิวเตอร์เกิดการขัดข้อง	พิจารณา

จากตารางที่ 15 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่อง วิธีการควบคุมการประมวลผลข้อมูล เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เป็นส่วนใหญ่ ยกเว้นการพิจารณาเรื่องนโยบายการควบคุมการใช้ระบบสารสนเทศและเผยแพร่ นโยบายให้ทุกคนในองค์กรทราบ และการพิจารณาบทลงโทษการไม่ปฏิบัติตามนโยบายที่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ไม่ได้เน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาเนื่องจากเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับฝ่ายบริหารขององค์กร

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

3.5 การควบคุมทางการภาพ หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สิน ไม่ให้สูญหาย หรือเสียหาย โดยใช้วิธีการควบคุมต่าง ๆ

ตารางที่ 16 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมทางกายภาพตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สินที่มีตัวตน	พิจารณา
2. มีการตรวจนับทรัพย์สินเพื่อเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี	พิจารณา

จากตารางที่ 16 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องการควบคุมทางกายภาพเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากการพิจารณาดังกล่าวสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเบื้องต้นได้อย่างชัดเจน ก่อนที่จะพิจารณาถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการควบคุมอื่น ๆ ต่อไป

3.6 การแบ่งแยกหน้าที่ คือการจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคล หรือหน่วยงานเพื่อให้มีการสอบยัน ความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน เพื่อลดความเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย

ตารางที่ 17 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่ ตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติรายการ การจัดบันทึกรายการ และการรับจ่าย เก็บรักษาทรัพย์สินที่อนุมัติและจัดบันทึกนั้น	พิจารณา
2. มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการรับ จ่าย เก็บรักษาเงิน กับการลงบัญชีเงินสด	พิจารณา

จากตารางที่ 17 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 จะให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ การอนุมัติรายการ การเก็บรักษาทรัพย์สินต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับทรัพย์สินขององค์กรเช่นเดียวกับการควบคุมภายในตามมาตรฐานของ COSO เนื่องจากการควบคุมดังกล่าวเกี่ยวข้องกับระบบบัญชี และข้อมูลทางบัญชีที่สะท้อนออกมาให้เห็นชัดเจนในรูปแบบของ

เลขหมู่.....
สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

P
657
112326

๕.๓

งบการเงินที่ผู้บริหารให้การรับรอง และผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบโดยตรงและวิธีการควบคุมดังกล่าวเป็นหลักฐานสำคัญของการควบคุมในเรื่องของระบบบัญชี (Key internal control) โดยตรง

3.7 การใช้เครื่องมือในการประเมินผล เพื่อให้ทราบสถานะการณ์ของธุรกิจ ทำให้สามารถแก้ไขปัญหาในการดำเนินงานเป็นไปในทางที่ถูกต้องและทันเวลา ตารางที่ 18 แสดงการเปรียบเทียบการใช้เครื่องมือในการประเมินผลการดำเนินงานตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการนำเอาเทคนิคการวัดผลการดำเนินงานสมัยใหม่มาใช้ในการวัดความสำเร็จขององค์กร	ไม่พิจารณา
2. มีการเผยแพร่เกณฑ์การวัดผลให้พนักงานทราบและเข้าใจ	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 18 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ยังพิจารณาจากเครื่องมือการวัดผลทางการเงินแบบเดิมเป็นส่วนใหญ่ ได้แก่ งบประมาณ ระบบต้นทุน และการวิเคราะห์อัตราส่วนผลตอบแทนต่างเงินลงทุน อัตราส่วนกำไรขั้นต้นต่อยอดขาย เป็นต้น แต่ตามมาตรฐานของ COSO เน้นไปที่การนำเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ นอกเหนือจากเครื่องมือวัดผลทางการเงิน เช่น การใช้เทคนิคบัตรคะแนนสมดุล (Balanced Score Card) ซึ่งเป็นเทคนิคสมัยใหม่วัดผลการปฏิบัติงาน 4 ด้านร่วมกัน ได้แก่ การวัดผลด้านการเงิน การวัดผลด้านความพอใจของลูกค้า การวัดผลด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และการวัดผลด้านนวัตกรรม เป็นต้น

3.8 การจัดทำหลักฐานเอกสาร เพื่อลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น สำหรับระบบงานที่มีความสำคัญ เพื่อให้ผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องสามารถค้นคว้าหรืออ้างอิงได้เมื่อมีความจำเป็น

ตารางที่ 19 แสดงการเปรียบเทียบการจัดทำหลักฐานเอกสารตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการจัดทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง	พิจารณา
2. มีการจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอสำหรับระบบงานคอมพิวเตอร์	พิจารณา
3. มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอและเป็นปัจจุบันสำหรับการปฏิบัติงานหลัก ๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน	พิจารณา
4. มีการกำหนดให้ใช้เลขที่เอกสารเรียงลำดับ และการจัดพิมพ์เลขที่เอกสารล่วงหน้า	พิจารณา

จากตารางที่ 19 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้เน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องของการจัดทำหลักฐานเอกสาร เพื่อลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO คือการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งระบบบัญชีจะประกอบด้วยขั้นตอนเกี่ยวกับการรวบรวม วิเคราะห์ คำนวณ จัดประเภท บันทึก สรุปผล และรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น โดยขั้นตอนต่าง ๆ ของระบบบัญชีจะให้ผลลัพธ์คือ หลักฐานและเอกสารอ้างอิงถึงรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น โดยสรุปเป็นข้อมูลทางการบัญชีในรูปของตัวเลขในงบการเงินอย่างชัดเจน และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ยังเป็นเอกสารประกอบที่สำคัญในการบันทึกบัญชี ที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาตรวจสอบเนื้อหาของสาระของข้อมูลในการตรวจสอบสิ้นงวด

4. สารสนเทศและการสื่อสาร

การจัดให้มีข้อมูลข่าวสารที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้ เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี ซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลผลข้อมูลเพื่อบริหารอื่น ๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับพนักงานทั้งหมดที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการประมวลผลข้อมูลข่าวสาร โดยต้องกำหนดให้ปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ ต่อไปนี้เป็น การเปรียบเทียบสารสนเทศและการสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐานของ COSO

ตารางที่ 20 แสดงการเปรียบเทียบด้านสารสนเทศตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการสรรหาข้อมูล ด้านสถานะการตลาด แผนงานของกลุ่มแข่งขัน การพัฒนาภาวะเทียบและความเปลี่ยนแปลงทางสภาพเศรษฐกิจ เพื่อจัดทำรายงานต่อฝ่ายบริหาร	พิจารณา
2. มีการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน ให้ผู้บริหารอย่างสม่ำเสมอ	พิจารณา
3. มีการให้ข้อมูลตรงตามระยะเวลาเพื่อใช้ในการติดตามผลของเหตุการณ์และกิจกรรมภายในและภายนอกเพื่อให้มีการแก้ไขอย่างรวดเร็ว	พิจารณา (การรายงานงบการเงิน)
4. มีการกำหนดแผนพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศ	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 20 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้เน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องข้อมูลทางการบัญชีเพื่อใช้ติดตามผลของเหตุการณ์และกิจกรรมการดำเนินงานของกิจการว่ามีการจัดทำโดยได้มีการแก้ไขให้ถูกต้องและทันเวลาแก่ผู้ใช้งบการเงิน เช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐานของ COSO แต่ในส่วนของการสรรหาข้อมูลภายนอก และแผนพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น มาตรฐานไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา เนื่องจากเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องของการบริหารงานขององค์กร การที่ผู้สอบบัญชีเข้าไปพิจารณาอาจทำให้เป็นการก้าวล่วงงานด้านการบริหารซึ่งอาจทำให้ผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีได้ แต่แนวคิดตามมาตรฐานของ COSO มุ่งเน้น

ในเรื่องดังกล่าวเนื่องจากต้องการให้ผู้บริหารตระหนักถึงกิจกรรมการควบคุมด้านการบริหาร และใช้ประกอบการพิจารณาสั่งการ เป็นสำคัญ

5. การติดตามและประเมินผล

การควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้หากขาดการติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) ทั้งนี้เนื่องจาก ความมีประสิทธิภาพของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอ ๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผล ให้ทราบประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน เพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลต่อไปนี้เป็น การเปรียบเทียบขององค์ประกอบเรื่องการติดตามและประเมินผลตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO

ตารางที่ 21 แสดงการเปรียบเทียบการติดตามและประเมินผลตามแนวคิดตามมาตรฐาน COSO กับ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

มาตรฐาน COSO	มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400
1. มีการติดตามความคืบหน้าของผลงานโดยผู้บังคับบัญชาอย่างสม่ำเสมอ	ไม่พิจารณา
2. มีการเปรียบเทียบจำนวนตามบัญชีกับจำนวนตามที่ตรวจนับได้จริงของสินทรัพย์	พิจารณา
3. มีการกำหนดให้ผู้ปฏิบัติงานลงนามรับรองความถูกต้องของรายงานทางการเงินและรับผิดชอบเมื่อเกิดข้อผิดพลาดขึ้น	พิจารณา
4. มีวิธีการให้พนักงานรับรู้และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์จรรยาบรรณขององค์กร	ไม่พิจารณา
5. พนักงานตรวจสอบมีระดับความรู้ความสามารถ ทักษะในการปฏิบัติงานที่เหมาะสม	ไม่พิจารณา
6. หน่วยงานตรวจสอบภายในมีอำนาจสอบทานส่วนงานต่าง ๆ ได้ทุกหน่วยงาน	พิจารณา
7. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในกระหนาบการปฏิบัติงานน้อยที่สุด	ไม่พิจารณา

จากตารางที่ 21 จะเห็นได้ว่าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ได้ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในเรื่องการประเมินผลการควบคุมภายในเช่นเดียวกับแนวคิดตามมาตรฐาน COSO โดยพิจารณาว่าการประเมินผลการควบคุมภายในดังกล่าวได้ประเมินผลอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดมาตรการ หรือออกแบบระบบการควบคุมภายในนั้น หรือการประเมินมีความเป็นอิสระอย่างน้อยเพียงใด เช่น ประเมินผลการติดตามการควบคุมภายในจากรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงว่าการควบคุมภายในขององค์กรมีการติดตามและประเมินผลอย่างเป็นระบบและเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในอย่างน้อยเพียงใด แต่ในเรื่องของการติดตามผล เป็นเรื่องของการติดตามจากผู้บริหารที่มีความรับผิดชอบในเรื่องงานนั้น ๆ ซึ่งจะเป็นเรื่องของการบริหารงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าไปติดตามหรือให้ความเห็นในเรื่องการบริหารงานได้เนื่องจากอาจทำให้เกิดการผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชีได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved