

## บทที่ 4

### การวิเคราะห์ผลข้อมูลแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

การตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงินและกำหนดแนวการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินดังกล่าวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ ภายหลังจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องแล้วผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินปัจจัยในเรื่องต่าง ๆ รวมถึงการพิจารณาในเรื่องประสิทธิภาพของการควบคุมภายในขององค์กรที่ตนเองตรวจสอบ

การควบคุมภายในของแต่ละองค์กรเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร แต่อย่างไรก็ตามการควบคุมภายในไม่ว่าจะมีการกำหนดหรือออกแบบไว้ดีเพียงใด ก็ไม่อาจเป็นหลักประกันอย่างสมบูรณ์เกี่ยวกับความสำเร็จของการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เพียงแต่ให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล เท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดต่าง ๆ เช่น การละเว้นการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในเนื่องจากสภาพการได้เปลี่ยนแปลงไป การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ หรือโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เป็นต้น ผู้สอบบัญชีย่อมตระหนักถึงข้อจำกัดดังกล่าวและนำมาเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดแนวการสอบบัญชีโดยรวมของการตรวจสอบ

จากการศึกษาเปรียบเทียบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO พบว่ามีความคล้ายคลึงกันเป็นส่วนใหญ่อยู่ 3 ด้านคือด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง และกิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีและข้อมูลทางบัญชี ส่วนด้านข้อมูลและการสื่อสาร ด้านการติดตามและประเมินผลก็มีความคล้ายคลึงกันในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินอยู่ ดังนั้นผู้จัดทำจึงได้นำทั้ง 5 องค์ประกอบจัดทำแบบสอบถามผู้สอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ให้พิจารณาถึงการควบคุมภายในดังกล่าวและแสดงแนวทางในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายหลังการพิจารณาการควบคุมภายในที่มี

จากการส่งแบบสอบถาม ปรากฏว่ามีผู้ตอบแบบสอบถามเพียง 28 คน คิดเป็นร้อยละ 70 ของแบบสอบถามทั้งหมดที่จัดส่ง โดยมีรายละเอียดจำนวนแบบสอบถามที่ส่งและตอบกลับ ดังแสดงในตารางที่ 22

ตารางที่ 22 แสดงรายละเอียดจำนวนแบบสอบถามที่ส่งและได้รับกลับคืน

ผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวนแบบสอบถาม		
	ส่ง	ตอบกลับ	ร้อยละ
ผู้ตอบบัญชี	40	28	70

สำหรับการศึกษาเรื่อง แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ได้แบ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบบัญชี ได้แก่ ประเภทธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ การให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายใน ขนาดของธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ องค์กรการควบคุมภายในที่ผู้ตอบบัญชีให้ความสนใจ และการเลือกประเมินการควบคุมภายในของผู้ตอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ขั้นตอนของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ประกอบไปด้วย

2.1 แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในขั้นการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

2.2 วิธีการที่ผู้ตอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสมในทำให้ทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในตามโครงสร้างของธุรกิจส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่

ส่วนที่ 3 แนวทางประเมินผลการควบคุมภายในขั้นต้น ประกอบไปด้วย

3.1 แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นเพื่อประเมินความมืออยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน

3.2 วิธีการที่พิจารณาประเมินประเมินประสิทธิภาพเบื้องต้นเมื่อพบการละเว้นการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่ได้วางไว้ของผู้ตอบบัญชี

ส่วนที่ 4 การประเมินผลการควบคุมภายในขั้นสุดท้าย ประกอบด้วย

4.1 แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นสุดท้ายเพื่อประเมินว่าการควบคุมภายในที่มีอยู่และใช้จริงได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ธุรกิจได้กำหนดไว้หรือไม่ของผู้ตอบบัญชี

4.2 การให้การสรุปภายหลังการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้ตอบบัญชี

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย

ตารางที่ 23 แสดงประเภทธุรกิจส่วนใหญ่ที่ทำการตรวจสอบที่มีมากเป็นอันดับที่ 1

ลักษณะการดำเนินงาน	จำนวน	ร้อยละ
อุตสาหกรรม	6	21.4
พาณิชย์กรรม	18	64.3
บริการ	4	14.3
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 23 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามตรวจสอบบัญชีธุรกิจประเภทพาณิชย์กรรมมากเป็นอันดับที่ 1 คิดเป็นร้อยละ 64.3 ตรวจสอบธุรกิจประเภทการบริการ เป็นอันดับรองลงมาคิดเป็นร้อยละ 21.4 และตรวจสอบธุรกิจประเภทอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 14.3

ตารางที่ 24 แสดงการให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

ระดับความสำคัญ	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำมาก	0	0
ค่อนข้างต่ำ	8	28.6
ปานกลาง	6	21.4
ค่อนข้างสูง	14	50.0
สูงมาก	0	0
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 24 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในในระดับที่ค่อนข้างสูง คิดเป็นร้อยละ 50 ให้ความสำคัญในระดับค่อนข้างต่ำ คิดเป็นร้อยละ 28.6 ให้ความสำคัญในระดับปานกลาง คิดเป็นร้อยละ 21.4

ตารางที่ 25 แสดงขนาดของธุรกิจส่วนใหญ่ที่ทำการตรวจสอบ

ขนาดธุรกิจ(ทุนจดทะเบียน)	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 1,000,000	8	28.6
1,000,001 – 5,000,0000	10	35.7
5,000,001 – 10,000,0000	6	21.4
10,000,001 – 15,000,0000	0	0
15,000,001 – 20,000,0000	0	0
20,000,001 – 25,000,0000	0	0
สูงกว่า 25,000,000	4	14.3
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 25 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามทำการตรวจสอบบัญชีมากเป็นอันดับหนึ่งคือ ขนาดธุรกิจทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1,000,001 บาทถึง 5,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 35.7 รองลงมาคือธุรกิจทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 1,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 28.6 และธุรกิจทุนจดทะเบียนสูงกว่า 25,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 14.3

ตารางที่ 26 แสดงลำดับความสนใจของผู้สอบบัญชีต่อองค์ประกอบการควบคุมภายใน

องค์ประกอบการควบคุม	จำนวน	ร้อยละ
สภาพแวดล้อมการควบคุม	10	35.7
การประเมินความเสี่ยง	14	50.0
กิจกรรมการควบคุม	4	14.3
ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร	0	0
การติดตามและประเมินผล	0	0
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 26 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามให้ความสนใจ องค์กรประกอบเรื่อง การประเมินความเสี่ยงมากเป็นอันดับหนึ่ง คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมาคือ องค์กรประกอบเรื่องสภาพแวดล้อมการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 35.7 และสุดท้ายคือองค์กรประกอบเรื่องกิจกรรมการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 14.3

ตารางที่ 27 แสดงขอบเขตในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

ขอบเขต	จำนวน	ร้อยละ
ประเมินทั้งระบบ(ทุกองค์ประกอบ)	22	78.6
ประเมินเฉพาะองค์ประกอบด้านใดด้านหนึ่ง	6	21.4
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 27 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เลือกขอบเขตในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแบบประเมินทั้งระบบ(ทุกองค์ประกอบการควบคุมภายใน) คิดเป็นร้อยละ 78.6 และประเมินเฉพาะองค์ประกอบด้านใดด้านหนึ่ง คิดเป็นร้อยละ 21.4

ตารางที่ 28 แสดงวิธีการการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เลือกใช้

ขอบเขต	จำนวน	ร้อยละ
ประเมินตามคำสั่งของหัวหน้างาน	0	0
ประเมินตามความคิดริเริ่มของผู้ประเมินเอง	2	7.1
ประเมินตามประสบการณ์การตรวจสอบบัญชี	26	92.9
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 28 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เลือกใช้วิธีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในโดยการประเมินตามประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 92.9 และประเมินตามความคิดริเริ่มของผู้ประเมินเองคิดเป็นร้อยละ 7.1

ส่วนที่ 2 ขั้นตอนของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย  
 ตารางที่ 29 แสดงค่าเฉลี่ยความเหมาะสมของวิธีการที่ใช้ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในแต่ละองค์ประกอบการควบคุมภายใน

องค์ประกอบ การควบคุมภายใน	วิธีการในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน									
	การจัดทำ แบบสอบถาม		การจัดทำแผนภาพ		การสัมภาษณ์		การสอบทานเอกสาร			
	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	2.1786	น้อย	2.0714	น้อย	3.6429	มากที่สุด	2.1429	น้อย	2.1429	น้อย
การประเมินความเสี่ยง	2.4286	น้อย	2.5000	มาก	3.1429	มาก	1.9286	น้อย	1.9286	น้อย
กิจกรรมการควบคุม	2.2143	น้อย	2.8571	มาก	2.7143	มาก	2.2143	น้อย	2.2143	น้อย
ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร	2.3571	น้อย	2.2143	น้อย	3.2143	มาก	2.2143	น้อย	2.2143	น้อย
การติดตามและประเมินผล	2.5000	มาก	2.000	น้อย	2.8571	มาก	2.6429	มาก	2.6429	มาก

จากตารางที่ 29 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะเลือกวิธีการในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบดังนี้

ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม พบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1786 การจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.0714 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1429 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อยในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน แต่การสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.6429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากที่สุดในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ด้านการประเมินความเสี่ยงพบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.4286 การสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.9286 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อยในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ส่วนการจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5000 และการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.1429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ด้านกิจกรรมควบคุม พบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2143 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2143 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อยในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ส่วนการจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8571 และการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7143 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ด้านข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร พบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.3571 การจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2413 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2143 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อยในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ส่วนวิธีการสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2143 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5000 การสัมภาษณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8571 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.6429 แสดงว่ามีความเหมาะสมมากในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ส่วนการจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.0000 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อยในการใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

ตารางที่ 30 วิธีการที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสมในการนำมาใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในตามโครงสร้างของธุรกิจส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่

วิธีการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน	ลำดับความเหมาะสม ค่าเฉลี่ย
การจัดทำแบบสอบถาม	2.4286 (มีความเหมาะสมน้อย)
การจัดทำแผนภาพ	2.1071 (มีความเหมาะสมน้อย)
การสัมภาษณ์	3.3214 (มีความเหมาะสมมาก)
การสอบทานเอกสาร	2.1429 (มีความเหมาะสมน้อย)

จากตารางที่ 30 พบว่าการจัดทำแบบสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.4286 การจัดทำแผนภาพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1071 และการสอบทานเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1429 หมายความว่ามีความเหมาะสมน้อย ในการนำมาใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในตามโครงสร้างของธุรกิจเชียงใหม่ ส่วนการสัมภาษณ์ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.3214 หมายความว่ามีความเหมาะสมมากในการนำมาใช้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในตามโครงสร้างของธุรกิจเชียงใหม่ส่วน

ส่วนที่ 3 การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น ประกอบด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved



ตารางที่ 33 แสดงแนวทางการทดสอบการมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน

องค์ประกอบ การควบคุมภายใน	วิธีการในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน									
	การสอบถาม		การสังเกตการณ์ การปฏิบัติงานจริง		การสังเกตการณ์ ตั้งแต่ต้นจนจบ		การทดสอบแบบ จำกัด		การตรวจสอบ เอกสาร	
	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม	ค่าเฉลี่ย	เหมาะสม
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	3.7857	มาก	4.1429	มาก	1.6429	น้อย	2.0000	น้อย	3.2857	เหมาะสม
การประเมินความเสี่ยง	3.2143	เหมาะสม	3.2857	เหมาะสม	2.1429	น้อย	3.0000	เหมาะสม	3.2500	เหมาะสม
กิจกรรมการควบคุม	3.2143	มาก	4.0714	มาก	2.5000	มาก	2.4286	มาก	2.7143	มาก
ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร	4.3571	เหมาะสม	3.3571	มาก	2.2143	เหมาะสม	1.7857	น้อย	3.2857	เหมาะสม
การติดตามและประเมินผล	4.1429	มาก	3.2857	เหมาะสม	2.2143	น้อย	1.8571	น้อย	3.5000	เหมาะสม

จากตารางที่ 31 พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะเลือกวิธีการในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นเพื่อประเมินความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบดังนี้

ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม การพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางการทดสอบความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในพบว่า การสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.7857 การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.1429 แสดงว่าวิธีการดังกล่าวมีความเหมาะสมมาก ส่วนการสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.6429 การทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.000 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อย ส่วนการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2857 แสดงว่ามีความเหมาะสม

ด้านการประเมินความเสี่ยง การพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางการทดสอบความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในของระบบการควบคุมภายในพบว่า การสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2143 และการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2857 การทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.000 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2500 แสดงว่ามีความเหมาะสม ส่วนการสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1429 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อย

ด้านกิจกรรมการควบคุม การพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางการทดสอบความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในพบว่า การสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2143 การสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5000 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7143 แสดงว่ามีความเหมาะสม ส่วนการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.0714 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก และการทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2486 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อย

ด้านข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร การพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางการทดสอบความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในพบว่า การสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.3571 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก ส่วนการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.3571 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2857 แสดงว่ามีความเหมาะสม ส่วนการสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2143 และการทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.7857 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อย

ด้านการติดตามและประเมินผล การพิจารณาความเหมาะสมของแนวทางการทดสอบความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในพบว่า การสอบถามมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ

4.1429 และการตรวจสอบเอกสารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5000 แสดงว่ามีความเหมาะสมมาก ส่วนการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2857 แสดงว่ามีความเหมาะสม ส่วนการสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2143 และการทดสอบแบบจำกัดมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.8571 แสดงว่ามีความเหมาะสมน้อย

ตารางที่ 32 แสดงแนวทางเพื่อพิจารณาประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายหลังพบว่ามีกรณีละเว้นไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่ได้วางไว้ เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

แนวทางการพิจารณาประเมินประสิทธิภาพ	จำนวน	ร้อยละ
การสอบถาม	6	21.4
การสังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริง	12	42.9
การสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบ	4	14.3
การทดสอบแบบจำกัด	2	7.1
การตรวจสอบเอกสาร	4	14.3
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 32 พบว่าแนวทางในการพิจารณาประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายหลังพบว่ามีกรณีละเว้นไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่ได้วางไว้ เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นส่วนใหญ่จะใช้วิธีการสังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริง คิดเป็นร้อยละ 42.9 รองลงมาคือการใช้การสอบถามคิดเป็นร้อยละ 21.4 ใช้การสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบและตรวจสอบเอกสารเท่ากันคือร้อยละ 14.3 และการทดสอบแบบจำกัดร้อยละ 7.1

### ส่วนที่ 3 การประเมินผลการควบคุมภายในขั้นสุดท้าย ประกอบไปด้วย

ตารางที่ 33 แสดงการเลือกแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในกรณีมีหลักฐานครบถ้วนเพียงพอ และเหมาะสมจากการประเมินขั้นต้น

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพ	จำนวน	ร้อยละ
การสอบทานเชิงวิเคราะห์ (Analytical Review)	8	28.6
การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Test of Control)	12	42.9
การทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Test)	8	28.6
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 33 พบว่าในกรณีที่มีหลักฐานครบถ้วนเพียงพอและเหมาะสมจากการประเมินขั้นต้นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีจะใช้สรุปผลการควบคุมภายในส่วนใหญ่ คือการทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 42.9 ใช้วิธีการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 28.6 และการทดสอบสาระสำคัญคิดเป็นร้อยละ 28.6 เท่า ๆ กัน

ตารางที่ 34 แสดงการเลือกแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในกรณีที่ต้องการขยายผลการประเมินเพื่อขยายผลการทดสอบการควบคุมภายในเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสมและทันเวลา

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพ	จำนวน	ร้อยละ
การสอบทานเชิงวิเคราะห์ (Analytical Review)	8	28.6
การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Test of Control)	10	35.7
การทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Test)	10	35.7
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 34 พบว่ากรณีที่ต้องการขยายผลการประเมินเพื่อขยายผลการทดสอบการควบคุมภายในเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสมและทันเวลานั้นพบว่าแนวทางการประเมินประสิทธิภาพที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ใช้คือ การทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 35.7 และการทดสอบสาระสำคัญ คิดเป็นร้อยละ 35.7 เท่า ๆ กันและรองลงมาคือการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 28.6

ตารางที่ 35 แสดงแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในกรณีที่มีต้องการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถให้ข้อเท็จจริงในเรื่องประสิทธิภาพการควบคุมภายในมากที่สุด

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพ	จำนวน	ร้อยละ
การสอบทานเชิงวิเคราะห์ (Analytical Review)	2	7.1
การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Test of Control)	26	92.6
การทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Test)	0	0
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 35 พบว่าแนวทางที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถให้ข้อเท็จจริงในเรื่องประสิทธิภาพการควบคุมภายในมากเป็นส่วนใหญ่คือ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบคิดเป็นร้อยละ 92.6 และรองลงมาคือการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 7.1

ตารางที่ 36 แสดงแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามความคิดเห็นว่าธุรกิจที่ทำการตรวจสอบสามารถใช้แนวทางใดในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแล้วได้ความเชื่อมั่นได้เหมาะสมที่สุด

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพ	จำนวน	ร้อยละ
การสอบทานเชิงวิเคราะห์ (Analytical Review)	2	7.1
การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Test of Control)	18	64.3
การทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Test)	8	28.6
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 36 พบว่าวิธีที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแล้วได้ความเชื่อมั่นได้เหมาะสมที่สุดได้แก่ การทดสอบการปฏิบัติตามระบบคิดเป็นร้อยละ 64.3 และการทดสอบสาระสำคัญคิดเป็นร้อยละ 28.6 และการสอบทานเชิงวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 7.1

ตารางที่ 37 แสดงแนวทางการสรุปผลภายหลังการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเรียบร้อยแล้ว

วิธีการสรุปผล	จำนวน	ร้อยละ
ทำการสรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในไว้ในกระดาษทำการเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำแนวการตรวจสอบเนื้อหาสาระตอนต้นปี	22	78.6
จัดทำผลสรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังทำการประเมินทันที	6	21.4
จัดทำสรุปผลข้อสังเกตและข้อเสนอแนะจากผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังทำการตรวจสอบ ณ วันสิ้นปีเสร็จ	0	0
รวม	28	100.0

จากตารางที่ 37 พบว่าวิธีการสรุปผลภายหลังการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้คือการทำการสรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในไว้ในกระดาษทำการเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำแนวการตรวจสอบเนื้อหาสาระตอนต้นปี คิดเป็นร้อยละ 78.6 รองลงมาคือจัดทำผลสรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังทำการประเมินทันทีคิดเป็นร้อยละ 21.4