

## บทที่ 2

### แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามลำดับดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับแนวการสอบบัญชี
2. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับแนวการสอบบัญชี

##### 1.1 ความหมาย

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2545 : 6-11) ได้ให้ความหมายของแนวการสอบบัญชีว่า แนวการสอบบัญชี (Audit Program) หมายถึง กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีซึ่งแสดงถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 (2544) ได้อธิบายความหมายของแผนการสอบบัญชีโดยรวม ดังนี้ แผนการสอบบัญชีโดยรวมอธิบายถึงขอบเขตและการปฏิบัติงานตรวจสอบที่คาดหวัง การบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวมจำเป็นต้องมีรายละเอียดให้เพียงพอแก่การจัดทำแนวการสอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาที่เหมาะสมของแผนการสอบบัญชื่อนั้นขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ วิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ เรื่องต่างๆที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม จะรวมถึง

##### 1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจเป็นกรอบสำหรับผู้สอบบัญชีใช้อ้างอิงในการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ เรื่องต่างๆที่ผู้สอบบัญชีควรรู้ ยกตัวอย่างเช่น

- 1.1 ปัจจัยทางเศรษฐกิจโดยทั่วไป และสถานะของอุตสาหกรรมที่มีผลต่อธุรกิจของกิจการ

1.2 ลักษณะสำคัญของกิจการ การดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลประกอบการทางการเงินและข้อกำหนดในการจัดทำรายงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนับจากวันที่ตรวจสอบครั้งก่อน

1.3 ระดับความสามารถโดยทั่วไปของผู้บริหาร

2. ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุตามวัตถุประสงค์การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีที่วางไว้

นภาพร ณ เชียงใหม่ (2547:35) ได้อธิบายความหมายของการควบคุมภายในดังนี้ การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือของการจัดระบบบัญชี เป็นเครื่องตรวจสอบระบบว่ามีการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพเพียงใด การควบคุมภายในมีความสำคัญต่อการประกอบธุรกิจมาก เนื่องจากสิ่งแวดล้อมในการบริหารงานได้เปลี่ยนไปได้แก่ ขนาด ขอบเขตความรับผิดชอบและจำนวนบุคลากรในองค์กรได้เพิ่มขึ้น ซึ่งหมายถึงความจำเป็นที่จะต้องใช้เทคนิคการบริหารงานเฉพาะอย่าง ผู้บริหารเพียงคนเดียวไม่สามารถดูแลได้ทั่วถึง จำเป็นต้องแบ่งงานกันทำเป็นส่วนย่อย อีกทั้งผู้บริหารได้เพิ่มความสนใจ ด้านการวางแผนและการควบคุมกิจกรรมของธุรกิจ เพื่อให้มีการปฏิบัติงาน เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้มีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในที่รัดกุมมีประสิทธิภาพ บุคลากรทุกฝ่ายทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติ จำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจ อย่างพอเพียงในหลักการขั้นพื้นฐานของการควบคุมภายใน การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อการวัดผลการบริหารงานว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่ ตรงตามนโยบายและเป้าหมายที่กำหนดไว้เพียงใด เนื่องจากความแตกต่างระหว่างองค์กรต่างๆซึ่งแต่ละองค์กรมีความต้องการที่เป็นลักษณะเฉพาะ ตามสภาพแวดล้อมขององค์กรนั้น จึงไม่มีระบบการควบคุมภายในในมาตรฐานสมบูรณ์แบบที่ใช้ได้เหมาะสมกับทุกองค์กร จึงควรพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆดังต่อไปนี้

1. ลักษณะของอุตสาหกรรม
2. ลักษณะของลูกค้าแต่ละกิจการ
3. ลักษณะของสินค้าและบริการ
4. ลักษณะของรายการสิ่งของที่ต้องซื้อ
5. ลักษณะของผู้ขายหรือบุคคลที่สาม
6. โครงสร้างของเงินทุนและเงื่อนไขสัญญาทางการเงิน
7. ลักษณะของพนักงานภายในองค์กร
8. ลักษณะของรายการที่บันทึก

### องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

หมายถึงปัจจัยต่างๆทั้งส่วนที่เป็นมาตรการที่กิจการจัดให้มีขึ้นหรือปัจจัยที่เป็นปัจจัยแวดล้อมเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์กันในกิจการ ซึ่งล้วนต่างมีส่วนส่งผลให้ผู้บริหาร และบุคลากรอื่นในองค์การเกิดความเชื่อมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ในประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการนั้น ในทางปฏิบัติองค์ประกอบของการควบคุมภายในย่อมแตกต่างกันสำหรับแต่ละกิจการ

ข้อมูลทางบัญชีและการเงินเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญที่สำคัญต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหารการที่ข้อมูลทางบัญชีและการเงินจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหารนั้น จะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากระบบการบันทึกและจัดทำข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ มีการกำหนดนโยบายและวิธีการที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ ความร่วมมือในการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการวางไว้ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารในองค์การนั้นๆ ซึ่งบุคคลเหล่านี้ได้รับการจัดแบ่งหน้าที่และส่วนงานเพื่อความเหมาะสม ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายใน ดังนั้นการระบุถึงองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในโดยเน้นในด้านการบัญชีและการเงินสามารถแบ่งออกเป็น 16 ประการดังนี้

#### 1. การฝึกพนักงาน (Personnel practices)

การฝึกพนักงานให้มีความรู้ความเข้าใจความชำนาญในเรื่องที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานนั้นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดที่มีต่อระบบการควบคุมภายในคือ พนักงานขององค์การนั่นเอง เพราะวาระบบต่างๆยังต้องพึ่งพามนุษย์คนเข้าไปเกี่ยวข้อง หากเป็นพนักงานที่มีคุณภาพสูง แม้ว่าองค์ประกอบอื่นจะลดหย่อนไปบ้างก็ยังสามารถทำให้มั่นใจได้ว่า ระบบการควบคุมภายในนั้นใช้ได้อย่างพอเพียง พนักงานนอกจากจะมีความสามารถในการปฏิบัติงานแล้ว จะต้องมีความซื่อสัตย์ ตั้งอยู่ในความละเอียดและเกรงกลัวต่อบาป แต่ต้องยอมรับว่ามนุษย์มีอารมณ์ความรู้สึกนึกคิดเป็นของตนเองและจะปฏิบัติงานด้วยความเต็มใจและขยันขันแข็ง มีสิ่งจูงใจให้กระทำและเชื่อตนเองว่า มีความสามารถที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายเพื่อให้ได้สิ่งจูงใจนั้น ดังนั้น ข้อจำกัดนี้ควรกระทำและเชื่อตนเองว่า มีความสามารถที่จะทำให้บรรลุเป้าหมาย เพื่อให้ได้สิ่งจูงใจนั้น ดังนั้น ข้อจำกัดนี้ควรนำมาพิจารณา เพื่อประเมินความเข้มแข็งของการควบคุมภายใน เนื่องจากมนุษย์มีเอกภาพของแต่ละบุคคล ดังนั้นการมอบหมายหน้าที่เฉพาะเจาะจง ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคลนั้นๆ ย่อมจะให้ผลดีกว่าไม่พิจารณาถึงความถนัดของบุคคลเลย นอกจากนี้จะได้ผลในด้านคุณภาพงานแล้ว ยังสามารถแยกแยะความรับผิดชอบได้ชัดเจนยิ่งขึ้น สิ่งเหล่านี้ล้วนแต่เสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

## 2. การแบ่งแยกหน้าที่งาน (Segregation of duties)

การจัดระบบในองค์กรให้มีการแบ่งแยกหน้าที่และกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนนั้นเพื่อการควบคุมที่ดีแต่ในการปฏิบัติงานนั้น แต่ละส่วนในองค์กรต้องมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากกิจการต่างๆในองค์กรจะมีผลกระทบต่อกันทั้งทางตรงและทางอ้อม ดังนั้นระบบการสื่อสารที่ดีภายในองค์กรจึงเข้ามามีบทบาทในเรื่องนี้ ซึ่งระบบการสื่อสารที่ดี อาจวัดได้จากการประเมินว่าบุคคลใดสมควรได้รับข่าวสารใดและข่าวสารนั้นเหมาะสมหรือไม่ การที่จะตั้งระบบควบคุมภายใน ให้ประสานงานกับการดำเนินงานอย่างถูกต้องเหมาะสม จะต้องพิจารณาจากปัจจัย 3 ประการคือ

- ก. การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานอย่างชัดเจนซึ่งทำให้ทราบว่า งานใดอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใด โดยเน้นการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการปฏิบัติงานการบันทึกข้อมูล และการดูแลทรัพย์สินให้แยกต่างหากจากกัน
- ข. โครงสร้างของการจัดองค์การการจัดแบ่งส่วนงานในองค์กรเป็นลายลักษณ์อักษรระบุตำแหน่งหน้าที่ ผู้บังคับบัญชา หรือผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อความสะดวกรวดเร็ว ในการติดต่อประสานงานกันในแต่ละส่วน
- ค. บุคลากร มีการคัดเลือกซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและได้รับมอบหมายให้ทำงานในตำแหน่งหน้าที่ ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคล รวมทั้งได้รับการส่งเสริมและการจัดอบรม เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากรในองค์กร

ระบบการควบคุมภายใน เป็นการสร้างความรับผิดชอบภายในองค์กร สำหรับทุกๆงานหรือทุกๆหน้าที่งาน กำหนดพนักงาน ตำแหน่ง ชื่อ ระดับหัวหน้างาน เจ้าของคณะกรรมการบริหารควรมีความรับผิดชอบ ต่องานที่ได้รับมอบหมาย กำหนดขอบเขตงาน หากมีปัญหากเกิดขึ้น กำหนดความรับผิดชอบต่อปัญหานั้นให้พนักงานได้เข้าใจอย่างชัดเจนในขอบเขตความรับผิดชอบ เพื่อให้พนักงานเกิดความเข้าใจสรีทธาในการทำงาน ทุ่มเทกำลังกาย กำลังใจ กำลังความสามารถ ทำงานอย่างรอบคอบ เพื่อการควบคุมและรับผิดชอบต่องานนั้น ป้องกันทรัพย์สินเสียหาย จากการปฏิบัติงาน ดังตัวอย่างแบ่งแยกหน้าที่งาน

## 3. การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน (Supervision)

การควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน โดยหัวหน้างาน(Supervision)ที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยให้ระบบสามารถปรับตัว รับการเกิดขึ้นของรายการแปลกๆใหม่ๆได้ และแก้ไขข้อผิดพลาดหรือสิ่งผิดปกตินั้นได้ การติดตามข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นได้ โดยพิจารณาความรู้ความสามารถของบุคลากรที่เหมาะสมกับงานนโยบายและวิธีการบริหารงานด้านบุคลากร การตรวจสอบดูแลการ

ปฏิบัติงานของผู้ได้บังคับบัญชา ตามแผนผังการจัดองค์การ รวมถึงด้านการให้คำแนะนำช่วยเหลือให้ผู้ได้บังคับบัญชาสามารถปฏิบัติงานตามเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนด รวมทั้งก่อให้เกิดการประสานงานและการควบคุม การดำเนินงานที่ต่อเนื่องกันไปตามปรัชญาและสไตล์การทำงานของผู้บริหารเพื่อปลูกฝัง ความซื่อสัตย์ด้านจริยธรรม

#### 4. การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน (Job rotation forced vacation)

จัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งานและวันหยุดพักผ่อนประจำปี การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งงานหรือหน้าที่งาน เพื่อให้พนักงานไม่เกิดการเบื่อหน่ายการทำงาน ฝึกพนักงานให้มีความชำนาญหลายด้านเมื่อพนักงานลาออกไปจากองค์การจะได้มีพนักงานทำหน้าที่งานแทนได้ทำให้การดำเนินงานไม่ชะงักงัน ผลดีอีกประการหนึ่งคือสามารถวัดคุณภาพและประสิทธิภาพ รวมทั้งความซื่อสัตย์ในการทำงานได้ว่าพนักงานที่ให้หยุดพักผ่อนนั้น มีการทำงานคั่งค้างหรือไม่มีการยกยอกทุจริต คดโกงหรือไม่

#### 5. การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน (Written manual)

คู่มือการปฏิบัติงานที่จัดทำขึ้นจะช่วยการบันทึกรายการเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นแนวทางเดียวกันเสมอ คู่มือการปฏิบัติงานควรจะกล่าวถึงขั้นตอนการปฏิบัติอย่างชัดเจน การกำหนดวิธีการบันทึกข้อมูล จัดหมวดหมู่ของรายการค้า กำหนดเส้นทางเดินเอกสารของรายการค้า มีการเชื่อมต่องานภายในองค์การ กำหนดหน่วยงานที่รับผิดชอบ ตรวจสอบยืนยันจากเอกสาร กำหนดระยะเวลาทำงานตามระบบกำหนดรายงานข้อมูล ระบบบัญชีจึงเป็นการกำหนดวงจรของการทำงานของหน่วยงานต่างๆภายในองค์การเพื่อช่วยป้องกันความผิดพลาดและความสูญเสีย ในทรัพย์สินของกิจการธุรกิจ ระเบียบปฏิบัติประจำปีนี้ จะมีความเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดกับการใช้แบบฟอร์มตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ระเบียบปฏิบัติประจำปีนี้อาจจะบรรยายโดยภาพแสดงทางเดินของเอกสารและการบันทึก (Flowchart) ในธุรกิจที่มีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ คู่มือจะมีการกำหนดความรับผิดชอบ เฉพาะความผิดที่อาจเกิดขึ้น

#### 6. การกำหนดผังบัญชี (Chart of account)

ผังบัญชีเป็นเครื่องมือการควบคุมที่สำคัญอันหนึ่งจะแสดงถึงการบันทึก รายการเป็นหมวดหมู่ เพราะเป็นสิ่งกำหนดโครงสร้างของระบบข้อมูลหรือข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการบริหารงานและแสดงแก่บุคคลภายนอกองค์การ ประโยชน์ของผังบัญชีอีกประการหนึ่งก็คือช่วยให้จำแนกรายการที่เกิดขึ้น ให้มีการบันทึกอย่างเป็นหมวดหมู่ยิ่งขึ้น การกำหนดผังบัญชี ก่อให้เกิดการเลือกวิธีการบันทึกบัญชีเหมาะสม การเลือกเอกสาร แบบฟอร์ม การให้หมายเลขรหัสแบบฟอร์ม การเลือกใช้สมุดลงรายการเบื้องต้น โดยจะต้องกำหนดว่าจะใช้สมุดรายวันทั่วไป

ระบบสมุดรายวันเฉพาะ ทะเบียนใบสำคัญ การกำหนดแบบรายงาน การกำหนดรหัสบัญชี และจัดประเภทบัญชีต่างๆ ให้เป็นระเบียบเพื่อป้องกันการลงบัญชีผิด

7. การจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชีคู่ (Double entry system bookkeeping)

การจดบันทึกตามระบบบัญชีคู่ เพื่อให้ง่ายในการตรวจสอบยืนยัน ความถูกต้องของรายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้น จะต้องทำขั้นตอนการบันทึกในเอกสารของแต่ละชนิดให้ถูกต้องและจะต้องผ่านบัญชี ทั้งจำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ยอดคงเหลือของบัญชีจะต้องมีการคำนวณ อย่างถูกต้องและยอดนี้ จะเป็นการตรวจสอบกับการตรวจนับสินทรัพย์ จากของจริงเป็นระยะ หรือจะใช้ค้ำยันยันจากหน่วยงานภายนอกระบบการบัญชีที่ดีควรมีช่องพิเศษ ในสมุดบัญชีเพื่อเป็นการคุมยอดบัญชีต่างๆและสามารถใช้พิสูจน์ได้ด้วยการคำนวณเป็นประจำวันหรือประจำเดือน

8. การจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย (Physical control and safeguards)

การป้องกันสินทรัพย์และการรักษาให้ปลอดภัย ไม่ใช่งานของฝ่ายบัญชีแต่เป็นการแสดงออกในการป้องกันสินทรัพย์ นอกเหนือจากการควบคุมด้วยเอกสาร การป้องกันสินทรัพย์ตามความหมายของการควบคุมภายใน หมายถึงการอนุญาตให้บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่หรือได้รับมอบหมายเท่านั้นที่มีสิทธิจะเคลื่อนย้ายหรือทำลายทรัพย์สินหรืออสังหาริมทรัพย์หนึ่งก็คือ ผู้ไม่มีหน้าที่ดูแล ทรัพย์สินนั้นจะทำการใดๆแก่ทรัพย์สินไม่ได้ นอกจากเป็นการใช้งานตามปกติ ทรัพย์สินสภาพคล่องสูง เช่น เงินสด หลักทรัพย์และสินค้าเป็นสินทรัพย์ที่เสียหายง่าย การควบคุมภายในโดยการป้องกันภายในเป็นสิ่งสำคัญ จัดเก็บรักษาในที่ปลอดภัยจัดแบ่งแยกหน้าที่งานแก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นให้ชัดเจน ตัวอย่างเช่น

1. การใช้เครื่องบันทึกเงินสดและตู้নিরภัย
2. การเก็บรักษาโดยปิดกุญแจเก็บให้เหมาะสมและจำกัดพื้นที่เข้าออก
3. การจัดหน่วยรักษาความปลอดภัย
4. การใช้ที่วิระบบวงจรปิด
5. ใช้ระบบสัญญาณเตือนภัย

ยังไม่มีวิธีป้องกันทรัพย์สินวิธีใดที่ให้ผลการป้องกันสมบูรณ์ ถ้าทุกฝ่ายไม่ปฏิบัติอย่างจริงจัง เช่น การใช้ระบบที่วิวงจรปิดจะต้องเฝ้าตลอดเวลา การใช้ตู้নিরภัยจะต้องเก็บรักษาถูกกุญแจให้ดีและไม่ลืมปิด

9. การใช้แบบฟอร์มและเอกสาร (Form and documentation)

ระบบเอกสาร รายการต่างๆที่เกิดขึ้นจะต้องจำลองมาไว้ในเอกสารที่จะบันทึก รายการทั้งสิ้นการวางระบบเอกสารที่กระทัดรัด สะดวกในการกรอก และได้ข้อมูลที่ครบถ้วนเป็น

สิ่งจำเป็นสำหรับการควบคุมภายในที่ดี ถ้าระบบเอกสารที่วางไว้ไม่มีความสมบูรณ์ หรือครบถ้วนเพียงพอ จะทำให้เกิดปัญหาการควบคุมภายในเป็นอย่างมาก ระบบเอกสารที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1. ให้เลขเรียงในเอกสารตามลำดับ เพื่อจะได้ใช้ลำดับของตัวเลข เป็นตัวควบคุมว่าเอกสารฉบับใดสูญหายไปบ้าง นอกจากนี้ยังใช้เป็นรหัสอ้างอิงถึงวันที่ที่ออกได้โดยประมาณ หรืออาจบ่งบอกถึงสถานที่ออกเช่นนี้เป็นต้น

2. เอกสารนั้นต้องจัดทำทันทีที่เกิดรายการ หรือภายในโอกาสแรกที่สามารถทำได้ ยิ่งระยะเวลาการจัดเตรียมเอกสาร ห่างจากเวลาที่เกิดรายการก็ยิ่งทำให้เอกสารนั้นขาดความเชื่อถือ หรือขาดความถูกต้องลงไป

3. มีความชัดเจนและง่ายพอที่ผู้ใช้เอกสาร จะทำความเข้าใจได้ไม่ยาก

4. การออกแบบควรมีความคล่องตัวที่จะใช้ได้หลายวัตถุประสงค์เพื่อลด

ประเภทของเอกสารให้น้อยลงและเป็นการลดเวลาในการจัดเตรียมเอกสารด้วย

5. พยายามให้มีจุดทดสอบอยู่ในตัวเอกสาร เพื่อจะได้ใช้พิสูจน์ความถูกต้องได้ง่าย เพื่อป้องกันการผิดพลาดและเพื่อการพิสูจน์ ความถูกต้องของการใช้แบบฟอร์มว่าได้ปฏิบัติเป็นประจำ ตามระเบียบที่กำหนดขึ้นหรือไม่ หากต้องการปรับปรุงระเบียบให้มีผลต่อการควบคุมภายใน สามารถทดสอบได้โดยการตอบคำถามดังต่อไปนี้

ระบบอะไรที่จำเป็นสำหรับงานประจำควรใช้สำเนาที่แผ่น ใครเป็นคนทำแบบฟอร์ม ใครเป็นคนตรวจสอบหรืออนุมัติการใช้แบบฟอร์ม แบบฟอร์มจะต้องส่งไปยังใคร หรือแผนกใดมีบันทึกใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับแบบฟอร์มนั้น (สมุดรายวัน บัญชีแยกประเภทย่อย และบัญชีแยกประเภททั่วไป หรือบัญชีอื่น) มีเครื่องมืออะไรที่ใช้ในการทำการจัดเรียง หรือตรวจสอบข้อมูลที่แสดงในแบบฟอร์ม แบบฟอร์มนั้นใช้เป็นการตรวจสอบภายใน ต่อสินทรัพย์หรือหนี้สินได้หรือไม่

แบบฟอร์มเป็นส่วนสำคัญที่สุดในการจัดทำระบบบัญชี การใช้แบบฟอร์มจะทำให้ประหยัดเวลาลงได้มากในการบันทึกเรื่องราว การออกแบบให้ใช้เพื่อการควบคุมภายในก็เป็นเรื่องที่สำคัญประการหนึ่ง ดังจะชี้ให้เห็นได้ต่อไปนี้

1) เรื่องราวต่างๆที่จะต้องเขียนซ้ำควรพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์มเพื่อตัดปัญหาการเขียนแล้วเขียนอีก

2) เว้นที่ว่างไว้สำหรับการบันทึกข้อมูลต่างๆที่จำเป็นและที่ว่างนี้มีอยู่ในตำแหน่งเดียวกันทุกฉบับไม่ใช่เพื่อป้องกันการลืมลงรายการ แต่เพื่อให้สิ่งที่จะต้องอ้างอิงถึง

3) ใช้แบบฟอร์มต่างๆ อย่างธุรกิจที่มีการบริหารงานดีแล้ว เพื่อกำหนดความรับผิดชอบให้แน่นอน และเป็นการลดการผิดพลาดเท่าที่จะทำได้ ใช้แบบฟอร์มที่มีสำเนาเป็นสีต่างๆกันเพื่อจะได้ส่งไปยังแผนกต่างๆได้ง่าย ให้ปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติที่วางไว้

#### 10. การมอบอำนาจสั่งการ(Authorization)

จากแผนผังการจํอดงค์การได้กำหนดหน้าที่งาน ควรกำหนดให้หัวหน้าระดับต่างๆมีอำนาจสั่งการ การอํานวยงาน เพื่อป้องกันการก้าวก่ายหน้าที่งาน และเพื่อให้การดำเนินงานนั้นมีประสิทธิภาพไม่ว่าการมอบอํานาจหน้าที่ เป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ประเด็นสำคัญที่สุดคือ ต้องการได้กำหนดไว้เป็นหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและชัดเจนในเรื่อง วิธีการมอบอํานาจหน้าที่ วิธีการควบคุมทางการบริหาร ดังนั้น จึงควรกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร การมอบอํานาจหน้าที่ที่เด่นชัดนี้เป็นกลไกที่สำคัญยิ่งอันหนึ่งในระบบการควบคุมภายใน

#### 11. การจัดให้มีการอนุมัติ (Approval)

รายการที่เกิดขึ้นในองค์การจะต้องมีการบันทึกรายการเหล่านั้น ก่อนที่จะบันทึกรายการ รายการเหล่านั้นจะต้องมีการตรวจทานให้ถูกต้อง ให้ผู้มีอํานาจอนุมัติ การอนุมัติรายการก่อนนำไปบันทึกเป็นสิ่งจำเป็น ถ้าทุกคนมีสิทธิอนุมัติได้ก็จะทำให้รายการนั้นไม่ได้รับการกลั่นกรองซึ่งการอนุมัติก็ถือว่าไม่มีการอนุมัติแล้วนั่นเอง

ตามปกติอํานาจการอนุมัติจะจัดแบ่งให้แก่ผู้มีความรับผิดชอบในระดับต่างๆกันแล้วแต่ความเหมาะสมขององค์การบางองค์การที่มีการกระจายอํานาจการอนุมัติมาก เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน บางองค์การก็เน้นหนักการควบคุมมากกว่าความคล่องตัว จึงกระจายอํานาจอยู่ในวงจำกัด การมอบอํานาจอนุมัติอาจจะเป็นการกำหนดอย่างกว้างๆ หรือเป็นครั้งคราวหรือแบบเฉพาะเจาะจง ย่อมจะทำได้ทั้งสองทางหรือใช้ร่วมกัน การมอบหมายอํานาจนี้ อาจมอบหมายให้บุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลก็ได้ ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องเป็นไปตามรายการดังนี้

- 1) การก่อให้เกิดรายการ จะต้องเริ่มต้นจากผู้มีอํานาจให้กระทำการนั้น และทำการอนุมัติโดยบุคคลที่ 2
- 2) ผลที่เกิดจากรายการทั้งหมดจะต้องถูกบันทึกไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสมในบัญชีของกิจการ
- 3) การบันทึกรายการที่สมบูรณ์ จะต้องได้ผ่านการตรวจสอบ โดยบุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นผู้เริ่มต้นงานหรือบันทึกงานนั้นๆ
- 4) ราคาต้นทุน ราคาขาย ส่วนลด เงื่อนไขต่างๆและตัวเลขอย่างอื่นๆ ควรจะได้ระบุให้ถูกต้อง



5) การโอนทรัพย์สิน เช่น เงินสด สินค้า วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ ไปยังบุคคลภายนอก จะต้องบันทึกลงในสมุดเท่านั้น และต้องเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจให้ทำเช่นนั้นได้

#### 12. การควบคุมทางการบัญชี(Accounting control)

รายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้นจะต้องนำเข้าบันทึกในเอกสารของและชนิดให้ถูกต้อง จะต้องผ่านบัญชีทั้งจำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ขอบเขตความรับผิดชอบในการบันทึก รายงานทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานบัญชีจากระบบบัญชีคู่ที่ใช้อยู่การบันทึกบัญชีจะมีการบันทึกรายการหนึ่ง 2 ครั้ง สามารถนำมาตรวจสอบยืนยันกันและกัน ในแต่ละระบบอีกทางหนึ่ง ดังนั้นเพื่อให้การควบคุมภายในดำเนินไปตามที่กำหนดไว้ การแบ่งอำนาจหน้าที่ภายในหน่วยงานบัญชี เป็นสิ่งจำเป็นต้องกระทำโดยเฉพาอย่างยิ่งหน้าที่ที่กำหนดไว้ เพื่อตรวจสอบยืนยันซึ่งกันและกันและยังมีความจำเป็นต้องให้มีผู้รับรู้อีกกว่าหนึ่งคนขึ้นไป บัญชีจะให้ข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อใช้ให้เกิดประโยชน์ในการรายงาน เพื่อควบคุมการบริหารงาน วิธีทางบัญชีใช้การทำการตรวจสอบยืนยันการป้องกันความผิดพลาดในด้านงานบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการผิดพลาดที่เกิดจากไม่ตั้งใจทุจริตก็ตาม ถ้าสามารถป้องกันความผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงกล่าวได้ว่ารายงานการบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริง การตรวจสอบยืนยันเป็นแบบของการตรวจสอบสองชั้น เป็นการให้ตัวเลขเป็นจำนวนรวม ยืนยันยอดกับบัญชีคุมยอดลูกหนี้ที่อยู่ในกลุ่มในบัญชีแยกประเภททั่วไป

#### 13. การควบคุมโดยงบประมาณ(Budgets)

งบประมาณและรายงานทางการเงิน งบประมาณเป็นเครื่องมือของการควบคุมโดยช่วยผู้บริหารในการกำหนดนโยบายและเป้าหมายขององค์กร การบริหารงานในความรับผิดชอบ ให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรได้อย่างเหมาะสม งบประมาณและรายงานการเงินควรได้รับการแจกจ่ายให้แก่ผู้บริหาร ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องอย่างทั่วถึงเพื่อใช้ในการกำหนดทิศทางการดำเนินงานนโยบายการปฏิบัติงานขององค์กร การงบประมาณเป็นกิจกรรมของการวางแผน เป็นข้อสรุปจุดประสงค์ทางการเงินขององค์กรที่มุ่งหากำไรงบประมาณหลักขององค์กรที่จัดทำขึ้น จะกำหนดทรัพยากรทั้งหมดที่จะลงไปในธุรกิจและประมาณการ สิ่งที่จะได้มาจากกิจกรรมธุรกิจนั้น ดังนั้น งบประมาณจึงเป็นการกำหนดเป้าหมาย เพื่อควบคุมกิจกรรมต่างๆ

#### 14. การตรวจสอบภายใน (Internal audits)

แม้ว่าจะมีระบบควบคุมสองฝ่าย อาจเกิดการละเลยหรือปฏิบัติผิดพลาดกว่าที่กำหนดไว้ในระบบจากแนวคิดนี้ระบบการตรวจสอบภายในจึงเกิดขึ้น เพื่อทำการตรวจสอบหรือตรวจทาน กลไกองค์กรประกอบการควบคุมที่กำหนดไว้ ได้มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้หรือไม่เพียงใด การตรวจสอบเช่นที่กล่าวนี้ จะต้องกระทำด้วยความระมัดระวังและต่อเนื่อง ความเป็น

อิสระของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบ สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มขอบเขตของวิชาชีพ ซึ่งจะเป็นผลดีแก่ระบบการควบคุมภายใน ยิ่งขนาดของธุรกิจใหญ่โตขึ้นเพียงใด จำนวนพนักงานก็มากขึ้นตามเพียงนั้น ผู้บริหารชั้นสูงสุดยิ่งห่างต่อการควบคุมมากขึ้นเรื่อยๆ เพื่อให้ผู้บริหารชั้นสูงทราบการควบคุมในเรื่องนี้ จำเป็นต้องให้ฝ่ายบริหารชั้นรองๆทำรายงานที่จำเป็นเป็นประจำ ก็อาจจะให้รายงานเป็นระยะเวลา 7 วัน หรือ 1 เดือน ครั้งและรวมสะสมประจำปี

#### 15. จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)

คณะกรรมการตรวจสอบร่วมกับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของการดำเนินงานและการทำรายงานเสนอต่อฝ่ายบริหาร เพื่อสรุปการควบคุมภายในที่เหมาะสมและกำหนดความรับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางการบริหารงานต่อไป ดังนั้น การวางระบบงานที่มีการควบคุมภายในที่ดี เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารที่ดี เพราะว่าเป็นการประหยัดเงินของธุรกิจโดยลดการสูญเสียที่เกิดขึ้นได้

#### 16. การจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย (Dual Control)

หมายถึงงานเดียว จัดให้บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป รับผิดชอบงานนั้น วัตถุประสงค์ของการทำการควบคุมสองฝ่ายก็เพื่อป้องกันการผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงจะกล่าวได้ว่ารายงานบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริง การควบคุมสองฝ่ายเป็นแบบของการตรวจสอบชั้น เป็นการให้ตัวเลขที่แน่นอนต่อระบบบัญชี

ระบบการควบคุมสองฝ่าย มีความสำคัญต่อการทำบัญชีในธุรกิจแบบใหม่คือ

1. จะต้องจ้างบุคลากร จากหลายหน่วยงานเพื่อให้เข้ามาทำบัญชี เพราะว่าการกิจการที่มีปริมาณมากต้องการพนักงานเป็นจำนวนมากด้วย

2. งานของคนหนึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับอีกคนหนึ่งนั้น เมื่อเกิดผิดพลาดขึ้นกับคนหนึ่ง ก็จะไปขัดแย้งกับงานของคนอื่น

3. เนื่องจากเป็นการทำงานทันต่อเวลา ถึงแม้การจ้างคนเป็นจำนวนมากๆ ในการทำบัญชีของธุรกิจ ก็ยังคงมีโอกาสที่จะเกิดผิดพลาดได้

4. ถ้าเกิดความไม่ซื่อสัตย์ขึ้นบ่อยๆเข้าไม่ใช่เพียงแค่การเงินของเจ้าของจะสูญเสียไปเท่านั้น บางครั้งมีผลทำให้กิจการก็ต้องล้มเลิกไป

การควบคุมสองฝ่าย การจัดระบบบัญชีทุกแบบจะต้องออกแบบ ให้มีการควบคุมภายในอย่างสมบูรณ์เท่าที่จะทำได้ ถึงแม้จะมีหลักการควบคุมภายในที่ดีอยู่แล้ว จะต้องมุ่งจุดไปยังจุดเฉพาะ เช่น

1. แยกผู้มีหน้าที่ดูแลทรัพย์สิน ออกจากผู้มีหน้าบันที่บัญชี
2. แยกผู้มีหน้าที่รักษาทรัพย์สิน ออกจากผู้มีอำนาจอนุมัติ
3. แยกหน้าที่กัน ในหน่วยงานบัญชี ให้มีลักษณะควบคุมสองฝ่าย
4. แยกผู้รับผิดชอบด้านการจัดการ ออกจากผู้รับผิดชอบบันทึก
5. แยกผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับทรัพย์สิน เงินสด สินค้าและเครื่องมือ

ขณะเดียวกันก็ต้องควบคุมรายการที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น การขาย การซื้อ การจ่ายค่าแรง หรือ หลักทรัพย์

**3. ความเสี่ยงและสาระสำคัญ** ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงและสาระสำคัญ ในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมเพื่อให้แน่ใจว่า ความเสี่ยงในการสอบ บัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ความเสี่ยงที่สำคัญในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบ 3 ส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2545 : 5-4) ได้ให้ความหมาย ของความเสี่ยงดังนี้ ความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของ รายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อ รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่น หรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่ คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องควรจัดทำในระดับของงบการเงิน โดยการ ประเมินความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินดังกล่าวกับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของ รายการที่มีสาระสำคัญตามที่ผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจในการประเมิน ปัจจัยต่างๆ ยกตัวอย่างเช่น

1. ความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร
2. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร และการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารใน ระหว่างงวด เช่นผู้บริหารไม่มีประสบการณ์อาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน
3. แรงกดดันที่คิดปกติต่อผู้บริหาร เช่น สถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้บริหารจัดทำ งบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น ในอุตสาหกรรมมีธุรกิจล้มเหลวเป็นจำนวนมากหรือ กิจการขาด เงินทุนในการดำเนินงานต่อ
4. ปัจจัยที่กระทบต่ออุตสาหกรรมที่ดำเนินอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขันตามที่ปรากฏในแนวโน้มและอัตราส่วนทางการเงิน ความต้องการของลูกค้า และวิธีการบัญชีที่ใช้ทั่วไปในอุตสาหกรรมนั้น

ความเสี่ยงจากการควบคุม คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการและอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม จะทำขึ้นจากที่ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเบื้องต้น มักจัดทำในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญตามที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยปกติความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมักมีการพิจารณาไปพร้อมๆกัน เนื่องจากผู้บริหารของกิจการมักตอบสนองต่อความเสี่ยงสืบเนื่องโดยออกแบบระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน ตรวจพบหรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญซึ่งความเสี่ยงนั้นเกินกว่าระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับได้ ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะวางแผนการตรวจสอบอย่างดีที่สุด และมีข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจลูกค้า เพื่อใช้ในการประเมินความเสี่ยงแต่ละประเภทแล้วก็ตาม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 (2544) อธิบายถึงความสัมพันธ์ของความเสี่ยงทั้ง 3 ประเภท ดังนี้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงประเภทนี้มีอิทธิพลต่อลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะปฏิบัติเพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ดังนั้น ความเสี่ยงในการสอบบัญชีจะอยู่ในระดับต่ำเท่าที่จะยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางอย่างจะมีอยู่เสมอถึงแม้จะมีการตรวจสอบร้อยละร้อยของยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทรายการ เนื่องจากเหตุผลต่างๆ เช่น หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

ในการกำหนดแผนการสอบบัญชีโดยรวม ความเสี่ยงทุกประเภทที่กล่าวข้างต้นควรนำมาพิจารณาประกอบกัน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ดังนั้นจึงแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของความเสี่ยงแต่ละประเภทเพื่อประกอบการตัดสินใจในการกำหนดวิธีการตรวจสอบในตารางที่ 1

		การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม		
		สูง	กลาง	ต่ำ
การประเมินความเสี่ยง สืบเนื่องของผู้สอบบัญชี	สูง	ต่ำมาก	ค่อนข้างต่ำ	กลาง
	กลาง	ค่อนข้างต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง
	ต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง	สูงมาก

ตารางที่ 1 ความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

จากตารางที่ 1 จะเห็นว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบจะมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้จะต้องอยู่ในระดับต่ำพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ในทางตรงข้าม เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

**4. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน** การได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญมีส่วนสำคัญในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน นอกจากเรื่องที่ได้กล่าวไว้ในตอนต้นแล้ว เรื่องอื่นๆที่ควรนำมาพิจารณาด้วย ยกตัวอย่างเช่น

1. การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ
2. ผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ
3. งานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงาน

สอบบัญชี

**5. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมและการสอบทาน** การประสานงาน การสั่งการ การควบคุม และการสอบทานเป็นองค์ประกอบหนึ่งในการวางแผนการสอบบัญชี โดยรวม เพื่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมต่อไป เรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรนำมาพิจารณาในขั้นตอนนี้ ประกอบด้วย

1. การเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นในงานสอบบัญชี องค์ประกอบอื่นๆ เช่น การตรวจสอบบริษัทย่อย สาขา และส่วนงาน
2. การเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ
3. จำนวนสถานที่ตั้ง
4. พนักงานที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ

6. เรื่องอื่นๆ สิ่งที่คุณสอบบัญชีควรพิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวม นอกเหนือจากเรื่องต่างๆที่กล่าวมาข้างต้น ยกตัวอย่างเช่น

1. โอกาสที่จะเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
2. สถานการณ์ที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
3. ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย
4. ลักษณะและระยะเวลาของรายงานหรือการติดต่อสื่อสารอื่นกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

## 1.2 การจัดทำแนวการสอบบัญชี

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร (2545:6-12) ได้กล่าวถึงวิธีการจัดทำแนวการสอบบัญชีดังนี้ ในการจัดทำแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ให้เหมาะสมแก่กรณี

วิธีการตรวจสอบที่อาจระบุในแนวการสอบบัญชีมีดังนี้

### 1.2.1 การทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สำคัญและการเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว รวมทั้งวิธีการควบคุมภายในนั้น จะเป็นประโยชน์ต่อการสอบบัญชี วิธีการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในนั้น จะปรากฏอยู่ในแนวการสอบบัญชี โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายใน ได้มาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการและได้รับความเข้าใจเพิ่มเติมโดยวิธีการต่อไปนี้

- การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่างๆที่เหมาะสมของกิจการ รวมทั้งการอ้างอิงเอกสาร เช่นคู่มือการปฏิบัติงาน ผังการปฏิบัติงาน และคำบรรยายลักษณะงาน

- การตรวจสอบเอกสาร และบันทึกรายการที่ทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

- การสังเกตการณ์ปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์จัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหาร และลักษณะการประมวลผลรายการ

ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าการควบคุมภายในมีการถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอตลอดช่วงระยะเวลา

เวลาที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบหรือไม่เพียงใด ในกรณีที่กิจการมีการใช้ระบบการควบคุมภายในที่แตกต่างกันมากในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแยกสอบทานการควบคุมภายในในแต่ละช่วงเวลาที่แตกต่างกัน เพื่อช่วยในการกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นๆ

ในการศึกษาและรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคที่แตกต่างกันในการบันทึกข้อมูลที่ได้มาดังนี้

### 1. การเขียนคำอธิบาย (Narrative)

การเขียนคำอธิบายเป็นการจดบันทึกข้อมูลที่ได้มาจากการสอบถามหรือจากเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องโดยสังเขป ข้อมูลที่บันทึกดังกล่าวควรระบุถึงกระบวนการของการบัญชี จากจุดเริ่มต้นของรายการจนถึงการนำรายการที่เกิดขึ้นนั้นมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน เช่นระบุว่าใบกำกับสินค้าเกิดขึ้นมาได้อย่างไร มีกี่สำเนาและส่งให้ใครบ้าง การควบคุมที่สำคัญในแต่ละขั้นตอนมีอะไรบ้าง เป็นต้น

### 2. การใช้ผังทางเดินเอกสาร (Flowchart)

ผังทางเดินเอกสารแสดงถึงคำบรรยาย สัญลักษณ์ โดยระบุถึงการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนและระบุถึงทางเดินเอกสารและทางเดินข้อมูลตลอดจนการควบคุมที่เกี่ยวข้องตามของเหตุการณ์ที่เกิดรายการบัญชานั้นๆ กิจการขนาดใหญ่ที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีมักจะมีผังทางเดินเอกสารเพื่อช่วยในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีสามารถขอสำเนาบันทึกลงผังทางเดินเอกสารดังกล่าวมาใช้ในการศึกษาและสอบทานระบบการควบคุมภายในได้เลย เพื่อประหยัดเวลา

### 3. การใช้แบบสอบถาม (Internal Control Questionnaire)

การใช้แบบสอบถามเป็นการใช้เอกสารหรือแบบฟอร์มที่มีคำถามซึ่งกำหนดไว้ล่วงหน้าเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลด้วยการตอบคำถามดังกล่าวว่าใช่หรือไม่ เพื่อให้ทราบว่าการมีระบบการควบคุมภายในที่จำเป็นในเรื่องนั้นๆ หรือไม่

#### 1.2.2 การทดสอบการควบคุม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 (2544) ให้อธิบายความหมายของการทดสอบการควบคุมดังนี้การทดสอบการควบคุม (Test of Control) หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดรอบระยะเวลาบัญชี การทดสอบการควบคุมให้หลักฐานการสอบบัญชีเพื่อให้แน่ใจในเรื่องต่อไปนี้

- ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในได้ออกแบบอย่างเหมาะสม เพื่อป้องกันหรือตรวจสอบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันมีสาระสำคัญให้ถูกต้อง

- ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีอยู่จริงและมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ

#### ประสิทธิผล

แนวการสอบบัญชีเพื่อทดสอบการควบคุมภายในอาจรวมวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้

##### 1. การตรวจสอบเอกสารประกอบรายการ

การตรวจสอบเอกสาร การบันทึก หรือรายงานต่างๆมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมภายใน ได้มีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบการอนุมัติการจ่ายเงิน การตรวจสอบการอนุมัติการให้สินเชื่อ การสอบทานคู่มือการปฏิบัติงาน เป็นต้น

##### 2. การสอบถามบุคลากรเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้องในหน้าที่งาน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน ตัวอย่างเช่น การสอบถามถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานและวิธีการควบคุมภายในที่สำคัญ

##### 3. การสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การสังเกตการณ์มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่า ผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมได้ปฏิบัติตามนั้นจริง หรือการสังเกตว่ากิจการมีการแบ่งแยกหน้าที่ เพื่อประโยชน์ทางการควบคุมภายใน

##### 4. การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีอาจทำการปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ตัวอย่างเช่น ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายกำหนดว่าราคาขายที่ระบุในใบกำกับสินค้าต้องมีการตรวจสอบอย่างอิสระกับรายละเอียดของราคาขายที่ได้รับการอนุมัติแล้ว ผู้สอบทานลงลายมือชื่อเพื่อเป็นหลักฐานว่าได้ตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจทำการปฏิบัติซ้ำโดยตรวจสอบกับรายละเอียดของราคาขายนั้นด้วยตนเอง เพื่อให้แน่ใจว่าผู้สอบทาน ได้มีการตรวจสอบกับรายละเอียดดังกล่าวจริงก่อนที่จะลงลายมือชื่อ

#### ข้อควรพิจารณาในการทดสอบการควบคุมมีดังนี้

1. วิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน อาจถือเป็นการทดสอบการควบคุมได้ เช่น ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของบัญชีเงินฝากธนาคาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลของการจัดทำบกระทบยอดเงินฝากธนาคารจากการสอบถามและสังเกตการณ์ ในการผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานที่



ได้จากการทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน เป็นหลักฐานที่แสดงถึงประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในได้(โดยไม่ต้องทำการทดสอบการควบคุม)เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่า หลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าวเพียงพอเพื่อสนับสนุนความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในระดับต่ำ (นั่นคือ ระบบการควบคุมภายในของกิจการมีประสิทธิผล)

2. เมื่อการทดสอบการควบคุมชี้ให้เห็นว่า กิจการมีการปฏิบัติตามระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่วางไว้โดยสม่ำเสมอและมีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ผลจากการทดสอบการควบคุมดังกล่าวกำหนด ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้

3. ผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ในการทดสอบการควบคุมว่า กิจการมีการละเว้นหรือละเลยการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจึงควรตรวจสอบหาสาเหตุของการไม่ปฏิบัติตามระบบดังกล่าวทุกกรณีไป โดยไม่คำนึงว่ารายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบนั้นมีจำนวนเงินมากน้อยเพียงใด

4. การไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอาจมีสาเหตุมาจากปัจจัยต่างๆ เช่นการเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญ ปริมาณของรายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปตามฤดูกาล หรือความผิดพลาดของผู้ปฏิบัติงาน ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าการทดสอบการควบคุมได้ครอบคลุมช่วงระยะเวลาที่มีเหตุการณ์นั้นๆ

5. ในการทดสอบการควบคุม เมื่อผู้สอบบัญชีพบว่ากิจการไม่ปฏิบัติตามระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ ผู้สอบบัญชีควรประเมินว่า การไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในดังกล่าวอาจเป็นผลให้เกิดข้อผิดพลาดในหลักฐานและเอกสารทางบัญชีอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับคำชี้แจงจากกิจการว่าการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในเกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีควรเลือกทดสอบรายการบัญชีเพิ่มเติมเพื่อยืนยันคำชี้แจงนั้น ทั้งนี้โดยจำกัดการทดสอบการควบคุมเฉพาะจุดที่มีการไม่ปฏิบัติตามระบบเท่านั้น ในกรณีที่ผลการทดสอบเพิ่มเติมยืนยันว่ากิจการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดระยะเวลาบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะไม่เชื่อถือระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในแต่จะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชีโดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ โดยไม่อาจนำผลจากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมมาใช้ประโยชน์ได้

6. ในการหาหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผลและปฏิบัติตามอย่างสม่ำเสมอตลอดระยะเวลาบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีเลือกรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในช่วงเวลาระหว่างปี (เช่น เดือนมกราคมถึงเดือนกรกฎาคม) เพื่อทดสอบการควบคุมและได้สรุปผลจากการทดสอบสำหรับช่วงเวลานั้น ผู้สอบ

บัญชีอาจต้องทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมในช่วงเวลาหลังจากนั้นจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (เดือนสิงหาคมถึงเดือนธันวาคม) ทั้งนี้ เพื่อให้แน่ใจว่าหลักฐานการบัญชีในช่วงเวลาดังกล่าวมีความเชื่อถือได้ และแสดงถึงการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลเช่นกัน ในช่วงหลังนี้ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็ได้ โดยพิจารณาถึงปัจจัยต่อไปนี้

- ผลจากการทดสอบการควบคุมที่ได้ทำไปแล้วในระหว่างปี
- ผลจากการทดสอบเพื่อให้แน่ใจว่า ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากที่ได้มีการศึกษาและจากการทดสอบการควบคุมนั้น
- ระยะเวลาจากการทดสอบในระหว่างปีจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
- ประเภทและปริมาณของรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
- ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในด้านการควบคุมของผู้บริหาร ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุม ทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและความสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ
- วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้อยู่แล้ว ไม่ว่าจะระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลเพียงพอหรือไม่ก็ตาม

7. ในกรณีที่กิจการมีการใช้ระบบการควบคุมภายในที่แตกต่างในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบและผู้สอบบัญชีต้องใช้ประโยชน์จากระบบการควบคุมภายในนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการทดสอบการควบคุมทั้งในช่วงก่อนและหลังการใช้ระบบการควบคุมภายในที่แตกต่างดังกล่าว

8. สำหรับการตรวจสอบกิจการที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการประมวลผลการใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดเก็บข้อมูลและการรายงานข้อมูลทางการเงินอาจมีผลกระทบต่อระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่กิจการใช้อยู่ แต่วัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายในก็ไม่ได้เปลี่ยนไปจากระบบที่จัดทำด้วยมือ สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์อาจมีผลกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การพิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องใช้หรือต้องการที่จะใช้เทคนิคการสอบบัญชีโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย เช่น การใช้คอมพิวเตอร์ตรวจสอบเพิ่มข้อมูลหรือโปรแกรม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบเป็นต้น

9. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้ประเมินองค์ประกอบของความเสี่ยงในช่วงการวางแผนไว้แล้ว ความเสี่ยงแต่ละประเภท อาจมีการเปลี่ยนแปลงในระหว่างการตรวจสอบเนื่องจากข้อมูลที่ได้รับในช่วงการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจมีความแตกต่างอย่างสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมิน

ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในตอนแรก ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีจะปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไปตามระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินใหม่

ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ที่ได้ประเมินไว้จะไม่อยู่ในระดับที่ต่ำเพียงพอจนทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ้างสำหรับยอดคงเหลือและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญไม่ว่าความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจะอยู่ในระดับใด

#### การตรวจสอบเนื้อหาสาระ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 (2544) ได้อธิบายความหมายของการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ดังนี้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures) หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน การตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความสมบูรณ์ ความถูกต้องและความเหมาะสมของข้อมูลและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในระบบบัญชี การตรวจสอบเนื้อหาสาระดังกล่าวแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (Test of Detail of Transaction and balance) การทดสอบรายละเอียดของรายการ (Test of Detail of Transactions) และการทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ (Test of Details of Balances)

การทดสอบรายละเอียดของรายการ เป็นการตรวจสอบรายการบัญชีที่บันทึกอยู่ในสมุดบัญชีที่เป็นผลมาจากรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น ซึ่งสามารถตรวจสอบได้กับเอกสารเบื้องต้น (Source Document) ที่ก่อให้เกิดรายการค่านั้น

การทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของยอดคงเหลือในสมุดบัญชี

2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Procedures) หมายถึง การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มต่างๆที่สำคัญ รวมทั้ง การตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ต่างๆที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่เป็นไปตามที่คาดหมาย การวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมถึง การพิจารณาเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของกิจการกับข้อมูลต่างๆ เช่น ข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ของงวดก่อน ผลที่คาดการณ์ไว้ และข้อมูลของกิจการอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่คล้ายคลึงกัน

### 1.3 ส่วนประกอบของแนวการสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชีควรประกอบด้วยเนื้อหาที่สำคัญดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
2. ขอบเขตของการตรวจสอบ
3. เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้
4. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ
5. คำนึงกระดากทำการที่อ้างถึงงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
6. ลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและสอบทานและวันที่ตรวจสอบและสอบทานเสร็จสิ้น

ส่วนประกอบของแนวการสอบบัญชี อธิบายพอสังเขปดังนี้

1. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ แนวการสอบบัญชีควรระบุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้เข้าใจว่าวิธีการตรวจสอบต่างๆที่ระบุในแนวการสอบบัญชีปฏิบัติไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้

2. ขอบเขตการตรวจสอบ หมายถึง ขนาดของตัวอย่างที่จะเลือกขึ้นมาทดสอบ ระยะเวลาและจังหวะเวลาของการตรวจสอบว่าจะเข้าตรวจสอบระหว่างปีด้วย หรือจะเข้าตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวดบัญชีเพียงอย่างเดียว รวมทั้งลักษณะของการตรวจสอบว่าจะใช้วิธีการทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน วิธีการทดสอบการควบคุม หรือวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

3. เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้ เทคนิคการตรวจสอบหรือวิธีการตรวจสอบที่ระบุในแนวการสอบบัญชี จะเกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีแต่ละประเภท เช่น การตรวจการสังเกตการณ์ การสอบถาม การขอคำยืนยัน การคำนวณ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นต้น วิธีการปฏิบัติเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี

การตรวจ ประกอบด้วย การตรวจบันทึกทางการบัญชี เอกสารหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตน การตรวจบันทึกทางการบัญชีและเอกสารต่างๆ ทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเชื่อถือได้ในระดับที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มาของหลักฐานและความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่ครอบคลุมถึงขั้นตอนที่มาของหลักฐาน หลักฐานการสอบบัญชีในรูปเอกสารจำแนกได้เป็นสามประเภทหลัก ซึ่งให้ความน่าเชื่อถือแก่ผู้สอบบัญชีในระดับที่แตกต่างกันดังนี้คือ

- หลักฐานการสอบบัญชีในรูปของเอกสารที่มีการจัดทำและเก็บรักษาไว้โดยบุคคลที่

สาม

- หลักฐานการสอบบัญชีในรูปของเอกสารที่บุคคลที่สามจัดทำแต่เก็บรักษาไว้โดย

กิจการ

- หลักฐานการสอบบัญชีในรูปแบบของเอกสารที่มีการจัดทำและเก็บรักษาไว้โดยกิจการ การตรวจสินทรัพย์ที่มีตัวตน ทำให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับความมีอยู่จริงแต่ไม่ได้แสดงถึงความเป็นเจ้าของหรือมูลค่าของสินทรัพย์นั้น

การสังเกตการณ์ ประกอบด้วย การดูขั้นตอนหรือวิธีปฏิบัติงานโดยบุคคลอื่น ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าของพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์ปฏิบัติงานตามระบบการควบคุม ซึ่งจะไม่ต้องรอรอยไว้ให้ตรวจสอบ

การสอบถามและการขอคำยืนยัน การสอบถามประกอบด้วย การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามอาจทำได้ตั้งแต่การสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลที่สาม จนถึงการสอบถามด้วยวาจาที่ไม่เป็นทางการจากบุคคลภายในกิจการ คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีข้อมูลซึ่งไม่เคยมีมาก่อน หรือได้ข้อมูลประกอบหลักฐานการสอบบัญชี

การขอคำยืนยัน ประกอบด้วย คำตอบข้อสอบถาม เพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในการบันทึกทางการบัญชี ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีขอคำยืนยันยอดลูกหนี้โดยการติดต่อกับลูกหนี้โดยตรง

การคำนวณ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้นและบันทึกทางการบัญชีหรือ การทดสอบการคำนวณโดยอิสระ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วย การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ รวมทั้งการตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นหรือเบี่ยงเบนไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้

4. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ รวมถึงประมาณเวลา (ชั่วโมง) ที่คาดว่าจะใช้ในการตรวจสอบและเวลาที่ใช้จริงซึ่งใช้ควบคุมจำนวนชั่วโมงที่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบใช้ในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง

5. คำนึงกระดากทำการอ้างอิง แนวการสอบบัญชีควรระบุถึงคำนึงกระดากทำการอ้างอิงงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องว่างานตรวจสอบที่ได้ทำในแต่ละเรื่องนั้นอยู่ในกระดากทำการส่วนใด ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการสอบทานงาน

6. ลายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานและวันที่ตรวจสอบและสอบทานเสร็จสิ้น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบควรลงลายมือชื่อและวันที่ตรวจสอบไว้ในแนวการสอบบัญชีเมื่อได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้น หลังจากนั้นผู้สอบบัญชีจะสอบทานงานตรวจสอบที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติไปแล้วตามแนวการสอบบัญชี และกระดากทำการที่เกี่ยวข้อง และจะลงลายมือชื่อเป็นหลักฐานว่าได้สอบทานและควบคุมงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีนั้นแล้ว การระบุชื่อผู้ตรวจสอบที่รับผิดชอบในแต่ละวิธี หรือในแต่ละบัญชีจะช่วยให้มีการแบ่งงานกันอย่างสะดวก รวมทั้งการ

ติดตามงานและการสอบทานเป็นไปด้วยความรวดเร็วและการระบุวันที่ตรวจสอบก็เพื่อให้ทราบว่าจะงานใดที่ทำเสร็จแล้ว

#### 1.4 ประโยชน์ของแนวการสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชีให้ประโยชน์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนี้

##### 1. ใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

แนวการสอบบัญชีระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ ขนาดของตัวอย่างที่จะเลือกมาตรวจสอบ ซึ่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่ระบุไว้ในแนวการสอบบัญชีได้ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

##### 2. ใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง

แนวการสอบบัญชีจะระบุถึงสิ่งต่อไปนี้ เพื่อให้แน่ใจว่าการปฏิบัติงานเป็นไปโดยถูกต้องตามแผนการสอบบัญชี

- วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เพื่อให้แน่ใจว่าวิธีการตรวจสอบที่ระบุในแนวการสอบบัญชีสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่กำหนดไว้
- ดัชนีกระดาษทำการอ้างอิง เพื่ออ้างอิงถึงงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติอยู่ในกระดาษทำการหน้าใด
- ระยะเวลาที่ประมาณว่าจะใช้ในการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ไปจริง เพื่อควบคุมงบประมาณเวลาที่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- วันที่ตรวจสอบหรือสอบทานแล้วเสร็จในแต่ละเรื่อง ผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานจะลงลายมือชื่อพร้อมวันที่ เพื่อเป็นหลักฐานว่า ได้ปฏิบัติงานตามที่ระบุไว้ในแนวการสอบบัญชี และมีการสอบทานงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีแล้ว

#### บททวนวรรณกรรม

ไพโรจน์ เกตุภักดิ์กุล (2541) ได้ศึกษาเรื่องการวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับธุรกิจขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศ สามารถสรุปผลการศึกษาดังนี้ การวางแผนงานสอบบัญชีธุรกิจรับจัดการขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศเป็นการรวบรวมทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลอื่นของธุรกิจที่ได้ทำการศึกษาริจริง เช่นปัจจัยที่มีผลต่อความเสี่ยงของบริษัท เพื่อกำหนดแนวทางการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจประเภทนี้โดยเฉพาะ ซึ่งวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติกันอยู่ทำได้หลายแบบ เช่นกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เป็นหลักรวมทั้งปริมาณการตรวจสอบโดยไม่แยกว่าเป็นงานตรวจสอบด้านใดหรือรายการใดในงบการเงินเช่น

กำหนดว่า ตรวจใบสำคัญที่รับและจ่ายกับรายการในสมุดเงินสด ผ่านรายการจากสมุดเงินสดไปยังบัญชีแยกประเภท หรือกำหนดวิธีการตรวจสอบตามสมุดขึ้นต้นและงานบัญชีแต่ละด้านของกิจการ เช่น วิธีการตรวจสอบสมุดเงินสด สมุดรายวันขายหรือกำหนดวิธีการตรวจสอบด้านต่างๆ เรียงตามลำดับรายการในงบบุคลและบัญชีกำไรขาดทุน

**อังสนา พิทยทัยวรรณ (2543)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้ การวางแผนงานสอบบัญชีเป็นสิ่งจำเป็น ขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชี เริ่มตั้งแต่การวางแผนงาน แผนงานสอบบัญชีโดยรวม แนวการสอบบัญชี และการเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี โดยสิ่งที่ควรพิจารณาในการพัฒนาแผนงานสอบบัญชี คือ การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่จะทำการตรวจสอบในเรื่องของปัจจัยทางเศรษฐกิจ ลักษณะสำคัญของกิจการ การดำเนินธุรกิจ ผลประกอบการทางการเงิน โครงสร้างการบริหาร ระดับความสามารถของผู้บริหาร ระบบบัญชีและการควบคุมภายใน ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ และผลกระทบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามการวางแผนงานสอบบัญชียังสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการวางแผนงานสอบบัญชีในธุรกิจอื่นได้ โดยควรมีการปรับปรุงแผนงานให้มีความทันสมัยและเหมาะสมต่อสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ ทักษะและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี