

## บทที่ 2

### คอมพิวเตอร์และการสอบบัญชี

ในบทนี้จะกล่าวถึงความรู้พื้นฐานทางด้านคอมพิวเตอร์และการสอบบัญชี รวมทั้งการใช้คอมพิวเตอร์ในการสอบบัญชี เพื่อที่จะให้ผู้ตรวจสอบ มีความเข้าใจในเนื้อหามากยิ่งขึ้น

#### 1. คอมพิวเตอร์

##### 1.1 ความหมายของคอมพิวเตอร์

คอมพิวเตอร์<sup>1</sup> หมายถึงเครื่องมือคำนวณ แต่มีความหมายสูงกว่าเครื่องมือคำนวณ เพราะสามารถรับข้อมูล (Data) เพื่อนำมาเปรียบเทียบหรือทำการคำนวณได้เร็วกว่าและมากกว่า เครื่องคำนวณธรรมดา นอกจากนี้ภายในเครื่องยังมีหน่วยความจำขนาดใหญ่ เพื่อรับและเก็บข้อมูล รวมทั้งคำสั่งต่าง ๆ ไว้ได้อีกด้วย

คอมพิวเตอร์<sup>2</sup> หมายถึงเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ชนิดหนึ่ง ที่ช่วยผ่อนแรงสมอง ด้วยการประมวลผลข้อมูลให้มนุษย์ด้วยคำสั่งที่เรากำหนด

จากความหมายดังกล่าวข้างต้นพอจะสรุปได้ว่าคอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ที่ช่วยผ่อนแรงมนุษย์ สามารถรับรหัส ข้อมูล หรือข้อสนเทศ ไปทำการประมวลผล และให้ผลตามที่มนุษย์ต้องการ

##### 1.2 องค์ประกอบของคอมพิวเตอร์

ระบบคอมพิวเตอร์ (Computer System) ประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 4 ประการ คือ

<sup>1</sup> วันชัย นิลกำแหง, คอมพิวเตอร์เบื้องต้น. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดอักษรบัณฑิต, 2526, หน้า 1.

<sup>2</sup> ทักษิณ สวานานนท์, คอมพิวเตอร์เบื้องต้น. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์อักษรเจริญทัศน์, 2530, หน้า 12.

1) **Hardware** คือตัวเครื่อง หรือส่วนที่เป็นวงจรอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งประกอบด้วยส่วนที่สำคัญ 3 ส่วนคือ

- หน่วยรับข้อมูล (Input Unit) เป็นหน่วยที่รับข้อมูล เพื่อนำส่งให้หน่วยประมวลผล
- หน่วยประมวลผล (Process Unit) เป็นหน่วยที่รวบรวมข้อมูลที่ส่งมาจากหน่วยรับข้อมูลและทำการประมวลผล หน่วยประมวลผลส่วนใหญ่จะประกอบด้วย 2 ส่วน คือ หน่วยประมวลผลกลาง (Central Processing Unit หรือ CPU) และหน่วยความจำหลัก (Main Memory Storage)
- หน่วยแสดงผล (Output Unit) เป็นหน่วยแสดงผลที่ได้มาจากการประมวลผล

2) **Software** คือระบบคำสั่งต่าง ๆ ที่ใช้ในการควบคุมเครื่องให้ทำงาน คำสั่งแต่ละคำสั่งที่จะทำให้เครื่องคำนวณ เรียกว่า คำสั่ง (Instruction) แต่ละชุดคำสั่งเรียกว่า โปรแกรม (Program) จะเป็นกลุ่มของคำสั่งที่เก็บข้อมูลในหน่วยความจำหลักและพร้อมที่จะสั่งให้เครื่องทำงาน

3) **Data** คือข้อมูลที่อาจเป็นตัวเลข หรือตัวอักษรที่จะส่งเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์โดยทาง Input Unit ข้อมูลเป็นสิ่งที่ใช้แทนความจริงหรือสิ่งที่เหมาะสมในการถ่ายทอดความหมาย และเป็นสิ่งที่เข้าใจกันของมนุษย์หรือคอมพิวเตอร์

4) **Liveware หรือ Peopleware** คือบุคลากรคอมพิวเตอร์ อันได้แก่ ผู้ที่ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับระบบคอมพิวเตอร์ เช่น System Engineering, System Programmer, System Analyst, Programmer, Operator หรือ Key Operator

### 1.3 ประโยชน์ของคอมพิวเตอร์<sup>3</sup>

1) ความเร็ว (Speed) คอมพิวเตอร์สามารถประมวลผลข้อมูลให้เสร็จภายในระยะเวลาอันสั้น เมื่อเทียบกับเวลาที่มนุษย์ทำได้ในงานเดียวกัน ดังนั้นคอมพิวเตอร์จึงทำให้การทำงานเป็นไปอย่างฉับไว

<sup>3</sup> ไพศาล มงคลเสารัตนกุล, ความคิดเห็นเกี่ยวกับการใช้คอมพิวเตอร์เพื่อการศึกษาของนิสิตจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยชั้นปีที่ 4, วิทยานิพนธ์ ศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533, หน้า 19.

2) ความถูกต้อง (Accuracy) หากคอมพิวเตอร์ได้รับการโปรแกรมคำสั่งและข้อมูลที่ถูกต้อง ผลลัพธ์ที่ได้จะมีความถูกต้องเสมอ เพราะคอมพิวเตอร์สามารถทำงานที่มีปริมาณมาก ๆ หรือซ้ำ ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3) ความน่าเชื่อถือ (Reliability) คอมพิวเตอร์สามารถทำงานได้เกือบทั้งวันและยังคงให้ผลลัพธ์ที่น่าเชื่อถือได้

4) การเก็บรักษาข้อมูลหรือโปรแกรม (Retention) คอมพิวเตอร์สามารถเก็บและค้นหาเพิ่มข้อมูลโดยข้อความหรือเนื้อหาในแฟ้มนั้น ๆ จะไม่สูญหายหรือเปลี่ยนไป หากไม่มีการลบหรือเปลี่ยนแปลง การเรียกข้อมูลสามารถทำได้บ่อยครั้งตามความต้องการ

5) การประหยัด (Economy) ประโยชน์จากความเร็วและความถูกต้องจะช่วยให้เกิดความประหยัดในด้านค่าใช้จ่าย

#### คอมพิวเตอร์กับการบัญชีและการสอบบัญชี

ในปัจจุบันนี้คอมพิวเตอร์ ได้เข้ามามีบทบาทสำคัญในการดำเนินงานของธุรกิจแทบทุกประเภท เป็นที่ทราบกันดีว่ายุคนี้เป็นยุคโลกาภิวัตน์ (Globalization) และการที่โลกจะเชื่อมต่อกันเป็นหนึ่งเดียวนั้น วิทยาการด้านคอมพิวเตอร์และการบริหารข้อมูลผ่านทางคอมพิวเตอร์เป็นกลไกสำคัญของกระบวนการนี้ ในโลกธุรกิจก็เช่นเดียวกัน คอมพิวเตอร์ได้กลายเป็นปัจจัยสำคัญในกระบวนการทางการบัญชี (Accounting Information System) และการบริหารข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหาร (Management Information System) ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจขนาดเล็กที่มีเครื่องคอมพิวเตอร์เพียงเครื่องเดียวหรือธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นจำนวนหลายสิบเครื่องต่างก็มีแนวโน้มว่าจะหันมาให้ความสำคัญกับวิทยาการด้านนี้มากขึ้น ดังนั้นจึงจำเป็นที่ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการใช้ข้อมูลทั้งหลายไม่ว่าจะเป็นผู้เก็บข้อมูล ผู้ประมวลข้อมูล หรือผู้ใช้ข้อมูล ควรทำความเข้าใจและตระหนักถึงศักยภาพของวิทยาการด้านนี้ ข้อดีข้อเสียรวมทั้งพิจารณาว่าตนอยู่ส่วนใดของระบบและทำอย่างไรจึงจะสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการดำเนินงานของกิจการให้เกิดประโยชน์สูงสุด

<sup>4</sup> ศิลปพร ศรีจันทน์เพชร และนิรมลจินตนาวัฒน์, ระบบสารสนเทศกับงานบัญชีและสอบบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 12-13.

### 1) การนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาประยุกต์ใช้ในงานบัญชีและงานสอบบัญชี

ในประเทศโลกตะวันตกนั้น คอมพิวเตอร์ได้กลายเป็นเครื่องมือสำคัญและจะขาดเสียมิได้ในการทำงานของนักบัญชี ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้อื่น ๆ ทุกฝ่ายพยายามที่จะสร้างสรรค์ผลงานให้เกิดประโยชน์สูงสุดจากทรัพยากรต่าง ๆ ที่มีอยู่จำกัด เช่น ทรัพยากรการเงิน ทรัพยากรเวลา รวมถึงทรัพยากรบุคคล สำหรับประเทศไทยนั้นการนำเอาโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปเข้ามาใช้ช่วยงานของนักบัญชีและผู้สอบบัญชียังเป็นสิ่งใหม่และไม่เป็นที่นิยมนักอย่างแพร่หลาย

อย่างไรก็ตามจะพบว่าเรามีแนวโน้มที่จะพัฒนาตามประเทศโลกตะวันตก ประกอบกับประเทศไทยกำลังมีการตื่นตัวด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จึงสามารถคาดการณ์ได้ว่าการบัญชีและสอบบัญชีที่กำลังพัฒนาไปในทิศทางนั้นเช่นกัน ตัวอย่างของการนำเอาระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ช่วยในงานสอบบัญชีได้แก่ การนำระบบที่เรียกว่า Expert System มาใช้ช่วยในงานสอบบัญชี ระบบ Expert System นี้ สามารถลดปริมาณงานของผู้สอบบัญชีได้เป็นจำนวนมาก ช่วยลดเวลาในการติดต่อและส่งผ่านข้อมูลของผู้สอบบัญชีด้วยกัน ช่วยนำทางให้ผู้สอบบัญชีทำงานไปในทิศทางและตามขั้นตอนเดียวกัน ซึ่งช่วยให้ง่ายต่อการสอบทานงานและสามารถผลิตรายงานได้อย่างสะดวกรวดเร็ว นอกจากนี้ยังช่วยควบคุมคุณภาพของผลงานให้มีมาตรฐานสูง และมีความสม่ำเสมอ ระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชี ณ สาขาต่าง ๆ

### 2) คอมพิวเตอร์กับงานบัญชีและงานสอบบัญชีในอนาคต

จากเดิมที่มีการใช้คอมพิวเตอร์กันในวงแคบ และใช้เป็นเพียงเครื่องมือที่ช่วยทำงานแทนงานประจำที่นักบัญชีทำอยู่ เช่น งานลงบัญชี การเก็บข้อมูลคลังสินค้า (Inventory) การวิเคราะห์อายุลูกหนี้ (Aging Analysis) การคำนวณ การปิดบัญชี และการออกรายงานทางการเงินต่าง ๆ ประโยชน์ที่ได้ส่วนใหญ่จึงจำกัดอยู่เพียงความรวดเร็วและความถูกต้องมากกว่าการทำงานด้วยมือ (Manual System) เท่านั้น อย่างไรก็ตามสิ่งเหล่านี้ กำลังเปลี่ยนแปลงไปในอนาคตอันใกล้ และปัจจัยที่จะสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงนี้ก็คือ การที่มีผลิตภัณฑ์ Software โปรแกรมทางการเงินทางบัญชีที่ง่ายต่อการใช้และเข้าใจ (User-friendly) ออกสู่ตลาดมากขึ้นและสามารถใช้ได้กับโปรแกรม Windows ซึ่งธุรกิจส่วนใหญ่ที่ใช้คอมพิวเตอร์ก็ใช้กันอยู่แล้ว

นอกจากนี้ในการออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในทางบัญชีและการเงินที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยในการตัดสินใจของนักบัญชี นักลงทุน นักบริหาร หรือผู้สอบบัญชี ก็จะคำนึงถึงผู้ใช้ และเรื่องเฉพาะที่กำลังพิจารณาตัดสินใจ (Context-Specific) เช่น โปรแกรมวางแผนการสอบบัญชี (Audit Program) เป็นต้น ดังนั้นนอกเหนือจากประโยชน์หลักที่ใช้เป็นเครื่องมือช่วยในการตัด

สิ้นใจแล้ว ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการฝึกอบรมนักบัญชี หรือผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มพูนความรู้ และเสริมสร้างประสบการณ์แทนการเรียนรู้จากการปฏิบัติงานจริงได้ด้วย

อย่างไรก็ดี หากผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติงานโดยตรงกับคอมพิวเตอร์ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ ซึ่งการพัฒนาความรู้ความชำนาญในเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ การแก้ไขปัญหาเหล่านี้ในระยะยาวได้ โดยให้ความรู้ความชำนาญด้านคอมพิวเตอร์ในระหว่างการศึกษาทางวิชาชีพของนักศึกษา สาขาวิชาทางการบัญชีและการสอบบัญชี

### การใช้คอมพิวเตอร์ในงานบัญชี

การที่กิจการจะนำคอมพิวเตอร์มาใช้งาน เป็นประเด็นการตัดสินใจที่ผู้บริหารจะต้องเตรียมการและวางแผนในเรื่องนี้อย่างละเอียดรอบคอบ ทั้งในเรื่องงบประมาณ บุคลากร และระยะเวลาที่จะใช้ในการเปลี่ยนระบบงาน ดังได้กล่าวมาแล้วว่าระบบงานคอมพิวเตอร์มิได้หมายถึงเฉพาะตัวเครื่อง แต่ยังหมายรวมถึงโปรแกรมระบบข้อมูล วิธีการประมวลผลข้อมูลและที่สำคัญคือบุคลากรที่เกี่ยวข้อง ซึ่งถ้าหากมีการเตรียมการและพัฒนาางานทุกส่วนอย่างเป็นระบบกิจการก็ย่อมประสบความสำเร็จ สามารถลดต้นทุนในการปฏิบัติงานอย่างมาก แต่หากกิจการไม่ประสบความสำเร็จก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อและพัฒนาระบบไปอย่างมากเช่นเดียวกัน

ดังนั้นกิจการใดที่ต้องการพัฒนาระบบงานต้องเตรียมความพร้อมในการวางแผนงาน การกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการนำคอมพิวเตอร์มาใช้อย่างชัดเจน ต้องกำหนดงานออกแบบเอกสารและการจัดวางการควบคุมภายในให้เพียงพอและมีประสิทธิภาพ รวมทั้งต้องกำหนดบุคลากรที่จะรับผิดชอบในแต่ละขั้นตอนของการพัฒนาระบบงานให้เพียงพอ โดยพนักงานทุกฝ่ายต้องได้รับการฝึกอบรมความเข้าใจและร่วมมือในความเปลี่ยนแปลง

สำหรับนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชีควรมีส่วนรับรู้ในการพัฒนาางาน โดยร่วมเป็นผู้สังเกตการณ์หรือให้แสดงความคิดเห็น โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวกับระบบงาน ระบบบัญชี ระบบข้อมูล และระบบการควบคุมภายในที่ต้องมี ฯลฯ เพราะมีความคุ้นเคยในระบบเดิมที่กิจการปฏิบัติอยู่และจะเป็นผู้ใช้ระบบงานใหม่นั้น การที่ผู้ใช้จะมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบตั้งแต่ต้นจนจบ จะลดปัญหาในการพัฒนาระบบแล้ว ยังมีส่วนช่วยในการแก้ไขในขั้นตอนที่ไม่ตรงกับความต้องการหรือไม่สามารถรองรับงานระยะยาวได้ เนื่องจากนักวิเคราะห์ระบบและโปรแกรมเมอร์อาจมีความรู้ด้านคอมพิวเตอร์ แต่ไม่มีความรู้ด้านบัญชี

### ขั้นตอนการวางแผนและพัฒนาระบบงาน

ในการพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์นั้น ส่วนที่สำคัญที่สุดก็คือ การวิเคราะห์และออกแบบระบบ เนื่องจากถ้าผู้วิเคราะห์ระบบวิเคราะห์ปัญหาได้ไม่ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งาน โปรแกรมที่พัฒนาขึ้นมาก็จะใช้งานไม่ได้ต้องเสียเวลากลับมาแก้ไขใหม่ ดังนั้นในการวางระบบงานจึงจำเป็นต้องทำตามขั้นตอนที่สำคัญต่อไปนี้

1) การกำหนดข้อมูลและการกำหนดปัญหา เป็นการศึกษาสำรวจข้อมูลขั้นต้นว่ามีปัญหาอะไรเกิดขึ้น การกำหนดขอบเขตของปัญหาและบุคคลที่เกี่ยวข้อง ขั้นตอนที่เกิดปัญหา การศึกษาวิธีการแก้ไขปัญหอย่างกว้าง ๆ แล้วเสนอรายงานต่อเจ้าของงานหรือผู้บริหารให้ความเห็นชอบ

2) การวิเคราะห์ระบบงานปัจจุบันอย่างละเอียด เมื่อผู้บริหารเห็นชอบในรายงานขั้นต้นงานขั้นต่อไปคือการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบงานที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอย่างละเอียด โดยการสัมภาษณ์ ส่งแบบสอบถาม ศึกษาแบบฟอร์มเอกสารและระบบงาน เพื่อศึกษาเส้นทางเดินของข้อมูลและรายงานที่มีอยู่ในระบบงานปัจจุบันรวมทั้งการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงของพนักงาน การปฏิบัติตามขั้นตอนนี้จะวิเคราะห์จุดอ่อนและปัญหาในปัจจุบันอย่างละเอียด เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ของการนำคอมพิวเตอร์มาใช้งานเพื่อแก้ไขปัญหา และให้บรรลุความต้องการของผู้ใช้ตามทีระบุไว้ในขั้นตอนของการกำหนดปัญหาและเสนอรายงานทั้งหมดให้ผู้บริหารทราบและอนุมัติให้ดำเนินการต่อไป

3) การออกแบบระบบงาน ขั้นตอนนี้จะเป็นการออกแบบระบบงานใหม่ เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปัญหามีอยู่ โดยวิธีการแก้ไขที่เป็นไปได้ อาจจะมีเพียงหนึ่งวิธีหรือมีหลายวิธีก็ได้ และปรึกษาขอความเห็นชอบกับผู้ใช้งานหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง เมื่อผู้ใช้และนักวิเคราะห์ระบบสามารถเลือกแนวทางแก้ปัญหาร่วมกันได้แล้ว จะเริ่มจัดทำกรออกแบบระบบงานใหม่อย่างละเอียด โดยจัดทำผังงานคอมพิวเตอร์และการออกแบบโปรแกรมโครงสร้าง เมื่อออกแบบระบบงานเสร็จแล้วนำเสนอให้ผู้บริหารและผู้ใช้เห็นชอบ สมัยก่อนนักออกแบบและนักเขียนโปรแกรมชอบทำงานไปเดี่ยว ๆ โดยไม่พิจารณาาร่วมกับผู้ใช้ ซึ่งผลปรากฏว่าโปรแกรมเหล่านั้นมักเขียนไม่ตรงกับความต้องการของผู้ใช้ทำให้ผู้ใช้ไม่ยอมรับผลงาน ทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายไปเป็นจำนวนมาก ดังนั้นในปัจจุบันนี้นักคอมพิวเตอร์และผู้ใช้ต้องร่วมในการพัฒนาซอฟต์แวร์ตั้งแต่แรก โดยในขั้นแรกอาจเริ่มอธิบายโดยใช้รูปภาพและภาษาที่ง่าย ๆ ไม่มีเทคนิคคอมพิวเตอร์มากนัก แล้วถามความเห็นว่าเป็นเรื่องที่ใช้ทราบเพื่อร่วมกันในการวางแผนออกแบบระบบงาน

4) การเขียนและพัฒนาโปรแกรมระบบงาน เมื่อเขียนผังงานเสร็จแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็คือ การเขียนโปรแกรมให้เหมาะสม จากนั้นจะต้องทดสอบโปรแกรม ซึ่งจะเริ่มจากการทดสอบ โปรแกรมย่อยแต่ละโปรแกรมก่อน จากนั้นจึงนำโปรแกรมทั้งหมดมารวมกันและทำการทดสอบ ระบบงานทั้งระบบ เมื่อระบบงานเสร็จสมบูรณ์แล้วต้องทำเอกสารประกอบการใช้สำหรับผู้ใช้งาน และสำหรับผู้เขียนโปรแกรมเอง เอกสารประกอบการใช้นี้เป็นเอกสารที่ใช้ในการศึกษา ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงระบบภายหลัง หรือเมื่อต้องมอบหน้าที่การดูแลรักษาระบบงานให้ผู้อื่นทำต่อไป

5) การนำระบบไปใช้งาน วิธีการนำระบบงานใหม่ไปปฏิบัติงานนิยมใช้วิธีค่อย ๆ เปลี่ยน ไปตามระบบย่อย หรืออาจใช้ระบบงานใหม่พร้อมกับระบบงานเก่าสักระยะหนึ่ง จนกว่าแน่ใจผล งานของระบบใหม่แล้วจึงเลิกใช้ระบบงานเก่า แต่บางระบบงานที่ไม่สลับซับซ้อน ก็อาจเลือก วิธีเปลี่ยนระบบทั้งหมดทันทีก็ได้แต่ไม่ว่าจะเลือกใช้วิธีเปลี่ยนวิธีใด ควรมีการประเมินผลระบบ งานว่าปฏิบัติงานได้ตามที่กำหนดไว้หรือไม่รวมทั้งสรุปประวัติการพัฒนาระบบและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เพื่อเสนอต่อฝ่ายบริหาร

6) การบำรุงรักษาระบบ เมื่อนำระบบงานไปใช้แล้ว อาจต้องมีการปรับปรุงโปรแกรม ซึ่ง อาจเนื่องมาจากการสำรวจข้อมูลผู้ใช้งานครั้งแรก ผู้ใช้ไม่ได้บอกให้ทราบหรือมีการเปลี่ยนแปลง ขั้นตอนการทำงานหรือกฎเกณฑ์บางอย่างไป นอกจากนี้เมื่อใช้ไปนาน ๆ แล้ว อาจต้องมีการปรับปรุง ระบบงานไปตามสภาพแวดล้อม เช่น เมื่อมีการกำหนดใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็ต้องมีการปรับปรุง โปรแกรมให้มีการคิดภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เป็นต้น กิจกรรมเกี่ยวกับการบำรุงรักษาระบบเป็นกิจกรรม ที่ต้องกระทำต่อเนื่องตลอดการใช้งานระบบงานนั้น

#### สรุปผลกระทบของคอมพิวเตอร์กับงานบัญชี

คอมพิวเตอร์เข้ามามีบทบาทอย่างสูงกับการดำเนินงานทางธุรกิจปัจจุบัน การแข่งขันกัน ด้านเวลาและกลยุทธ์การดำเนินงาน ซึ่งจำเป็นต้องใช้ข้อมูลข่าวสารเพื่อการตัดสินใจ การบันทึกผล การใช้ทรัพยากรและประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานของฝ่ายต่าง ๆ โดยเฉพาะในปัจจุบันเมื่อ คอมพิวเตอร์ยังพัฒนาขีดความสามารถของเครื่องให้ทำงานได้อย่างรวดเร็ว แม่นยำ และยังคงติดต่อสื่อสารระหว่างเครือข่ายคอมพิวเตอร์ด้วยกันได้ ก็ยิ่งทำให้คอมพิวเตอร์มีบทบาทในการประมวลผลข้อมูล และสารสนเทศในวงการธุรกิจทั้งด้านการเงิน การบัญชี และการบริหารสูงมาก จนกล่าวได้ว่ายุค สมัยนี้เป็นยุคของข้อมูลข่าวสารและธุรกิจใดมีระบบข้อมูลข่าวสารที่ดี จะเป็นธุรกิจผู้นำของธุรกิจ ประเภทนั้น

อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ประมวลผลข้อมูลด้านการเงิน การบัญชี จะเป็นเรื่องที่ทำได้ง่าย ๆ โดยปราศจากการศึกษา วางแผน และเตรียมการในด้านนี้เพียงพอและเมื่อ

ธุรกิจใดเกิดปัญหาในด้านนี้แล้ว จะเสียเงินหลายหมื่นหลายแสนในการจัดการแก้ไขระบบคอมพิวเตอร์ที่มีปัญหานั้น รวมทั้งการขาดขวัญกำลังใจต่อพนักงานในช่วงของการเปลี่ยนแปลง

ดังนั้นธุรกิจใดที่ต้องการนำคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ ต้องมีการวางแผนอย่างเพียงพอ ในการเปลี่ยนแปลงนี้ต้องทำความรู้จักคอมพิวเตอร์ ประโยชน์และข้อจำกัดของคอมพิวเตอร์ วิธีการที่จะเลือกและใช้คอมพิวเตอร์ให้ถูกต้องกับสภาพงาน เพราะเครื่องคอมพิวเตอร์ก็มีมากมายหลายประเภทหลายขนาด และที่สำคัญคือการเลือกซื้อหรือพัฒนาโปรแกรมระบบบัญชี ไม่ว่าจะป็นระบบบัญชีสินค้า เงินเดือน รายได้รายจ่าย บัญชีแยกประเภท ฯลฯ ที่สามารถประมวลผลบัญชีได้ตามที่กิจการต้องการ ต้องจัดการมีระบบควบคุมและปฏิบัติงานที่ถูกต้องเชื่อถือได้ รวมทั้งกิจการต้องมีบุคลากรที่ได้รับการอบรมเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ จึงจะทำให้การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในธุรกิจนั้นประสบผลสำเร็จ

สำหรับผู้สอบบัญชีนั้นก็หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องเรียนรู้พื้นฐานเบื้องต้นเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ในหัวข้อดังกล่าว และเทคนิคการตรวจสอบและการหาหลักฐานข้อมูลเมื่อข้อมูลกลายเป็นม้วนเทปหรือแผ่นคอมพิวเตอร์ ไม่ใช่เอกสารในรูปกระดาษหรือสมุดบัญชีอีกต่อไป และที่สำคัญคือต้องทราบวิธีการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในโดยคอมพิวเตอร์ เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่บันทึกในคอมพิวเตอร์เป็นข้อมูลที่ต้องการเชื่อถือได้ จากแนวโน้มของการใช้คอมพิวเตอร์ในวงการธุรกิจที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วในปัจจุบัน จึงทำให้ความรู้เกี่ยวกับคอมพิวเตอร์และวิธีการสอบบัญชีเมื่อกิจการใช้คอมพิวเตอร์ เป็นความรู้ที่ผู้สอบบัญชีหรือผู้อยู่ในวงการวิชาชีพนี้จะปฏิเสธต่อไปไม่ได้

#### ความเสี่ยงในการใช้คอมพิวเตอร์ในงานบัญชี

ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของระบบที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลเพื่อที่จะระบุถึงโอกาสที่ข้อมูลในงบการเงินจะผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ กิจกรรมที่ผู้สอบบัญชีทำเพื่อให้เกิดความเข้าใจในโครงสร้างการควบคุมภายในจะเป็นพื้นฐานแก่ผู้สอบบัญชีในการประเมินระดับความเสี่ยงขั้นเบื้องต้น ซึ่งผลจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีนี้จะใช้การกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีควรจัดสรรเวลาและทรัพยากรอย่างไรระหว่างการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเพิ่มเติมกับการทดสอบรายการตลอดจนถึงการกำหนดลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบด้วย

#### ขั้นตอนและวิธีการประเมินความเสี่ยงของระบบประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์

โดยทั่วไปปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับความเสี่ยงของระบบประมวลผลข้อมูลขององค์กร ได้แก่ คุณภาพบุคลากร ลักษณะกิจกรรมขององค์กร สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในขององค์กร



กรและความรุนแรงของผลกระทบของความคิดพลาดหรือล้มเหลวของบุคลากรต่อองค์กร ดังนั้นผู้สอบบัญชีย่อมต้องพิจารณาปัจจัยเหล่านี้ในการประเมินระดับความเสี่ยงของระบบประมวลผลข้อมูลของกิจการ

การใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลก่อให้เกิดความเสี่ยงนอกเหนือจากที่เกิดในระบบที่ประมวลผลด้วยมือหรือเครื่องจักรหลายประการเนื่องจาก

- 1) การประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์อาจทำให้หลักฐานสำหรับการตรวจสอบขาดหายไป ทั้งนี้เนื่องมาจากการรวมขั้นตอนบางขั้นตอนเข้าเป็นขั้นตอนเดียว
- 2) โดยทั่วไปการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลสืบเนื่องมาจากรายการที่ต้องประมวลมีจำนวนมาก เมื่อมีรายการที่เกี่ยวข้องมาก โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดก็มีมากตามไปด้วย
- 3) การใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลอาจสืบเนื่องมาจากรายการที่ต้องประมวลมีความซับซ้อนในการคำนวณมาก ดังนั้นโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดก็จะมีความ
- 4) ในระบบที่ใช้คอมพิวเตอร์ประมวลผล ข้อมูลจะถูกเก็บไว้ในหน่วยความจำชั่วคราวและสื่อแม่เหล็ก ซึ่งโอกาสที่ข้อมูลจะสูญหายหรือเสียหายจะมีมากกว่าระบบที่ประมวลผลด้วยมือหรือเครื่องจักร
- 5) โอกาสที่จะมีการใช้ข้อมูลผิดในการประมวลผลจะสูง ในระบบที่ใช้คอมพิวเตอร์
- 6) ทางเดินเอกสารและขั้นตอนการควบคุมภายในจะแตกต่างกันไปเมื่อมีการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล
- 7) ผู้ใช้ข้อมูลอาจเชื่อถือผลกระทบจากระบบคอมพิวเตอร์มากเกินไป ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วผลที่ได้จากระบบคอมพิวเตอร์อาจผิดพลาดได้ หากข้อมูลเข้าขั้นตอนในการประมวลผลหรือวิธีการที่ใช้ในการประมวลผลไม่ถูกต้อง

ดังนั้นในการวิเคราะห์ระดับความเสี่ยง จึงอาจแยกทำได้เป็น 4 ระดับ คือ ระดับระบบ ระดับระบบงาน ระดับรายการและระดับข้อมูล

#### 1) การวิเคราะห์ความเสี่ยงในระดับระบบ

เป็นการวิเคราะห์ความเสี่ยงในระดับภาพรวมของการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ทั้งระบบ ซึ่งครอบคลุมถึงการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรในการพัฒนาระบบและการใช้ฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์และอุปกรณ์ต่าง ๆ

## 2) การวิเคราะห์ความเสี่ยงในระดับระบบงาน

ผู้สอบบัญชีควรวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกลุ่มของกิจกรรมและรายการที่รวมกันเป็นระบบงาน โดยผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความสำคัญของระบบงานและข้อมูลต้องบการเงินและโอกาสที่สินทรัพย์จะถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสม ซึ่งความสำคัญของระบบงานหนึ่ง ๆ จะแตกต่างกันไปในกิจการที่ต่างกัน

## 3) การวิเคราะห์ความเสี่ยงในระดับรายการ

สำหรับรายการที่สำคัญ ๆ ผู้สอบบัญชีอาจทำการวิเคราะห์ความเสี่ยงในรายละเอียดโดยพิจารณาถึงความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ เช่น ความเสี่ยงที่เกิดรายการไม่ถูกต้อง ความเสี่ยงที่ประเมินค่าไม่ถูกต้องและรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ หรือรายการที่ไม่ได้รับการบันทึก ความเสี่ยงที่จะประเมินค่าไม่ถูกต้อง ความเสี่ยงที่จัดประเภทรายการไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงเหล่านี้ ความถี่ที่จะเกิดและผลที่จะเกิดตามมา

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงระดับความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดและความผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายการแต่ละประเภท โดยปกติผลของข้อผิดพลาดหรือความผิดปกติจะจำกัดเพียงรายการหนึ่ง ๆ เท่านั้น แต่ผลดังกล่าวจะซับซ้อนมากขึ้นหากรายการที่ถูกกระทบนั้นก่อให้เกิดรายการอื่น ๆ ต่อไป นอกจากนี้จะเห็นว่ารายการที่มียอดเงินสูงย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงมากกว่ารายการที่มียอดเงินต่ำ และข้อผิดพลาดหรือความผิดปกติในการประมวลข้อมูลบางระบบงานมีโอกาสที่จะถูกพบโดยบุคคลภายนอกมีสูงกว่าระบบงานอื่น เช่น รายการยอดค้างชำระของลูกหนี้และเจ้าหนี้ เป็นต้น

## 4) การวิเคราะห์ความเสี่ยงในระดับข้อมูล

ข้อมูลแต่ละรายการมีความสำคัญต่อการบการเงินและความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดต่างกัน เนื่องจากในปัจจุบันระบบงานโดยมากจะเก็บข้อมูลในลักษณะฐานข้อมูล ดังนั้นการประเมินความเสี่ยงของข้อมูลแต่ละรายการในฐานข้อมูลจึงควรพิจารณาแยกจากการประเมินความเสี่ยงของระบบงานและรายการค้า ในการวิเคราะห์ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงประเด็นต่อไปนี้ รายการข้อมูลนั้น ๆ ถูกใช้โดยระบบงานที่มีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่อการบการเงินหรือไม่ แหล่งที่มาของข้อมูล จุดที่ก่อให้เกิดการปรับปรุงข้อมูลและขอบเขตการสอบทานและประเมินคุณภาพของข้อมูล

## การจัดการและการควบคุมความเสี่ยง

ในแง่ของกิจการมาตรการและวิธีการที่สำคัญในการจัดการและควบคุมความเสี่ยงคือการควบคุมภายใน ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ

1) การควบคุมที่เป็นการป้องกัน เป็นการควบคุมภายในที่เน้นที่จะป้องกันไม่ให้เกิดข้อผิดพลาด

2) การควบคุมที่เป็นการค้นหาข้อผิดพลาด เป็นการควบคุมภายในที่เน้นที่จะค้นหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในระบบ

3) การควบคุมที่ช่วยในการแก้ไข เป็นการควบคุมภายในที่เน้นที่จะแก้ไขข้อผิดพลาดที่พบในระบบ

กิจการมีโครงสร้างการควบคุมภายในที่เหมาะสมจะช่วยลดระดับความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดหรือความผิดพลาดซึ่งจะมีผลอันเป็นสาระสำคัญต่อความถูกต้องของงบการเงินได้ อย่างไรก็ตามการควบคุมภายในที่กำหนดไว้จะมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อมีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสมด้วย

#### การใช้คอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบบัญชี

การตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ หมายถึงการใช้คอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการตรวจสอบ (Audit Tools) ที่เรียกว่า CAAT (Computer-Assisted Audit Techniques)

สถานการณ์ที่ผู้ตรวจสอบควรใช้คอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการตรวจสอบมีดังนี้

1) การขาดเอกสารการนำข้อมูลเข้า เช่น ข้อมูลการส่งขายถูกนำเข้าสู่เครื่องคอมพิวเตอร์โดยระบบออนไลน์ หรือการคำนวณดอกเบี้ยและส่วนลดด้วยโปรแกรมคำสั่งงานโดยอัตโนมัติ

2) ขาดหลักฐานในการติดตามเพื่อการตรวจสอบ (Audit Trail) สำหรับรายการที่ประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ เช่นใบสั่งของและใบกำกับสินค้าอาจจะจับคู่กันโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์โดยไม่ปรากฏหลักฐานให้ตรวจสอบหรือในกรณีที่ตรวจสอบวงเงินสินเชื่อของลูกค้า ทุกครั้งที่มีการขายสินค้านั้น จะมีการพิมพ์เป็นรายงานก็ต่อเมื่อมีรายการขายที่จะทำให้เกินวงเงินสินเชื่อ ในกรณีเช่นนั้นก็จะไม่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ารายการอื่น นั้นได้ผ่านการตรวจสอบวงเงินสินเชื่อทุกรายการ เป็นต้น

3) ปรับปรุงการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล คอมพิวเตอร์สามารถตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทั้งหมดได้อย่างรวดเร็ว และประหยัดค่าใช้จ่ายมากกว่าผู้ตรวจสอบกระทำด้วยมือ ทำให้ผู้ตรวจสอบมีเวลาเพียงพอที่จะไปทำงานทางด้านที่ใช้ดุลยพินิจและสร้างสรรค์มากขึ้น

4) เพื่อขอบเขตและคุณภาพของงานตรวจสอบ CAAT ให้แนวทางหรือวิธีการตรวจสอบที่สอบข้อมูลได้ปริมาณมากขึ้น การคำนวณทางคณิตศาสตร์ที่ยุ่ยากสลับซับซ้อน การเปรียบเทียบและการอ้างอิงเพิ่มข้อมูลได้ง่ายขึ้น

### งานที่คอมพิวเตอร์ช่วยผู้ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบอาจใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการตรวจสอบได้หลายงาน เช่น การสุ่มตัวอย่างข้อมูลขึ้นมา การจัดพิมพ์หนังสือสอบถามข้อมูลจากธนาคารและนายความ และหนังสือขอ ยืนยันยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ ช่วยในการวิเคราะห์หาอัตราส่วนทางการเงิน การเปรียบเทียบแนวนอนและแนวดิ่ง

ปัจจัยในการพิจารณาเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบระบบงานคอมพิวเตอร์ มีดังนี้

- 1) ความรู้ความสามารถทางด้านคอมพิวเตอร์ของผู้ตรวจสอบ
- 2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับ
- 3) ระบบการรักษาความปลอดภัยของเครื่องคอมพิวเตอร์โปรแกรมคำสั่งงานและแฟ้มข้อมูล
- 4) ร่องรอยการตรวจสอบมีหรือไม่ มากน้อยเพียงใด
- 5) ความสลับซับซ้อนของระบบการประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์

### การวางแผนในการใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องหมั่นตรวจสอบข้อมูลที่บันทึกบนสื่อคอมพิวเตอร์ เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลในแฟ้มข้อมูล ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบเป็น เทคนิคหนึ่งที่น่าสนใจในการเรียกใช้ข้อมูลและประเมินความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูล

ผู้ตรวจสอบที่ใช้ข้อมูลซึ่งประมวลผลโดยระบบงานคอมพิวเตอร์ต้องพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูล การที่จะทำหน้าที่ได้อย่างมั่นใจและมีคุณภาพก็ต่อเมื่อคำนึงถึงสิ่งต่างๆ ดังนี้

- 1) การประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ
- 2) ผลผลิตหรือผลลัพธ์ที่ได้จากคอมพิวเตอร์ถูกนำไปใช้เพื่อรายงานหรือเพื่อสนับสนุน

### การทดสอบรายการ

- 3) ข้อมูลมีความสำคัญเมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์กับสิ่งที่พัฒนา
- 4) การตรวจสอบจะขาดความเชื่อถือหากข้อมูลไม่สมบูรณ์หรือไม่ถูกต้อง

นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบจะเหมือนกันไม่ว่าการประมวลผลจะใช้แรงงานคนหรือคอมพิวเตอร์ อย่างไรก็ตามวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบอาจเปลี่ยนไป ตัวอย่างเช่น หากการประมวลผลข้อมูลด้วยคอมพิวเตอร์เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบแล้ว จำเป็นที่จะต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญทางด้านคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

### การใช้ข้อมูลที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบ

โดยทั่วไปแล้วข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลโดยระบบงานคอมพิวเตอร์ หมายถึง สิ่งต่างๆ ดังนี้

- 1) ผลลัพธ์ที่ได้จากระบบงานคอมพิวเตอร์ ได้แก่ ระบบบัญชี ระบบค่าใช้จ่าย ระบบสินค้าคงคลัง ระบบเงินเดือนและระบบข้อมูลสำหรับฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น รายงานเฉพาะด้านเพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์ จดหมาย แบบฟอร์มและเช็คธนาคาร เป็นต้น
- 2) รายงานที่เตรียมด้วยแรงงานคน เพื่อใช้สำหรับสร้างข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์
- 3) รายงานเฉพาะด้านหรือข้อมูลที่ผู้ตรวจสอบได้รับ ซึ่งได้จากการประมวลผลโดยใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ หรือซอฟต์แวร์สำหรับการเรียกใช้ข้อมูล การขยายขอบเขตการเรียกใช้ข้อมูลเพื่อประเมินความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลจะขึ้นอยู่กับการใช้ข้อมูลและความสำคัญของข้อมูลที่มีผลต่อรายงานการตรวจสอบ โดยทั่วไปแล้วผู้ตรวจสอบจะใช้ข้อมูลที่ประมวลผลจากคอมพิวเตอร์เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานและเป็นเครื่องมือสำหรับการวางแผนการตรวจสอบหรือเพื่อสนับสนุนการทดสอบรายการ

### ข้อมูลพื้นฐาน

ข้อมูลที่ใช้เป็นเพียงข้อมูลพื้นฐานอาจไม่มีนัยสำคัญต่อรายงานการตรวจสอบ เป็นต้นว่า ตัวเลขที่แน่นอนซึ่งไม่ต้องการแสดงในรายงาน เช่น จำนวนบิลเรียกเก็บเงินลูกค้า ถึงแม้ข้อมูลผิดพลาดก็ไม่ทำให้การทดสอบรายการหรือการสรุปความเห็นผิดพลาดไป อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบต้องยืนยันความถูกต้องของข้อมูลพื้นฐานที่ใช้สนับสนุนการทดสอบรายการ ตัวอย่างเช่น ในเรื่องค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล ในส่วนแรกของรายงานอาจแสดงยอดรวมไว้แต่ในรายละเอียดอาจแสดงการเบิกชดเชยไม่ถูกต้อง เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทราบถึงข้อผิดพลาดดังกล่าวต้องเปรียบเทียบกับยอดรวมค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ข้อผิดพลาดของข้อมูลพื้นฐานแต่ละตัวสามารถเปลี่ยนแปลงผลกระทบที่มีต่อการทดสอบรายการอย่างมีนัยสำคัญ

### ขั้นตอนของการนำคอมพิวเตอร์มาช่วยในการสอบบัญชี

ข้อมูลทางคอมพิวเตอร์มักใช้วางแผนแนวทางการตรวจสอบ กำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบอาจใช้ข้อมูลดังกล่าว เพื่อการตัดสินใจที่สำคัญ ข้อมูลที่ผิดพลาดอาจนำไปสู่การใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบอย่างไม่มีประสิทธิภาพรวมทั้งอาจทำให้เกิดความล่าช้าในการประเมินความเห็น ขั้นตอนการทำงานที่สำคัญมีดังนี้

1) กำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรทราบถึงเหตุผลของการใช้คอมพิวเตอร์ในการสอบบัญชี และควรทำการเปรียบเทียบระหว่างข้อดีและข้อเสียของการใช้

2) พิจารณาลักษณะการจัดเก็บและการเข้าถึงเพิ่มข้อมูลของกิจการ ผู้สอบบัญชีควรจะรวบรวมข้อมูลต่อไปนี้ในการวางแผนการตรวจสอบ

- ผลกระทบของการนำข้อมูลมาใช้ในการตรวจสอบ ทั้งในส่วนของลักษณะของเครื่องคอมพิวเตอร์ เช่น ขนาดของเครื่อง โปรแกรมหรือเครือข่ายที่ใช้
- ระบบงานบนเครื่องที่จะเข้าไปตรวจสอบ การจัดเก็บข้อมูล ระยะเวลาของการจัดเก็บ ผังเพิ่มข้อมูล และปริมาณข้อมูล เป็นต้น

3) กำหนดประเภทของรายการที่ทดสอบ ผู้สอบบัญชีควรกำหนดประเภทของรายการจะตรวจ เช่น ตรวจการคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่าย หรือการตรวจจำนวนสินค้าคงเหลือกับจำนวนสินค้าที่ระบุไว้ในรายการบัญชี

4) กำหนดวิธีที่จะใช้ในการตรวจสอบข้อมูล วิธีที่จะใช้การตรวจสอบควรถูกระบุไว้ก่อนทำการตรวจสอบเช่น ควรทราบว่าจะใช้ข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่ หรือสุ่มตรวจเฉพาะรายการ

5) กำหนดรูปแบบของผลลัพธ์ที่จะได้จากการทดสอบ

6) กำหนดบุคลากรทางฝ่ายคอมพิวเตอร์ของกิจการ และฝ่ายผู้สอบบัญชี

7) ประเมินค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับประโยชน์ที่ได้รับ

8) กำหนดวิธีการควบคุมการใช้คอมพิวเตอร์และการจัดทำเอกสารให้เหมาะสมและเพียงพอ

9) เตรียมการในด้านอุปกรณ์และเครื่องคอมพิวเตอร์ การเตรียมการในด้านอุปกรณ์และเครื่องคอมพิวเตอร์รวมถึงทักษะความชำนาญที่จำเป็น โดยทางเลือกในการใช้ข้อมูลของกิจการในการตรวจสอบนั้นมี 2 ทางคือ ใช้อุปกรณ์และเครื่องคอมพิวเตอร์ของกิจการหรือ นำข้อมูลนั้นมาประมวลผลที่เครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้สอบบัญชี

10) ดำเนินการตรวจสอบ

11) สรุปและประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากการทดสอบ

#### การสนับสนุนการทดสอบรายการ

ผู้ตรวจสอบมักสนับสนุนการทดสอบรายการด้วยการวิเคราะห์ข้อมูลทางคอมพิวเตอร์หรือตัวเลข หากข้อมูลดังกล่าวผิดพลาดหรือเชื่อถือไม่ได้ จะทำให้รายงานการตรวจสอบขาดประสิทธิภาพ การประมาณการทางสถิติโดยใช้ตัวอย่างของรายการข้อมูลคอมพิวเตอร์ยังสามารถใช้

เพื่อสนับสนุนการทดสอบรายการ การประมาณดังกล่าวปกติใช้จัดรูปแบบของรายงานปัญหาเสนอต่อผู้บริหารระดับปฏิบัติการ นอกจากนี้การวิเคราะห์ต้นทุนกับผลประโยชน์ของข้อมูลสามารถใช้พิจารณาโปรแกรมใหม่ เนื่องจากข้อมูลมักใช้ฝังจำลองทางคอมพิวเตอร์ในการคาดคะเนผลกระทบต่อโปรแกรม ความเชื่อถือได้ของข้อมูลเป็นสิ่งสำคัญต่อการประเมินผลของผู้ตรวจสอบ ประการสุดท้าย หากผู้ตรวจสอบเรียกใช้ข้อมูลจากแฟ้มข้อมูลคอมพิวเตอร์ ผู้ตรวจสอบต้องประมวลความถูกต้องสมบูรณ์ของแฟ้มข้อมูล หรือฐานข้อมูลจากจุดที่ก่อให้เกิดข้อมูล

เมื่อได้กำหนดข้อมูลคอมพิวเตอร์ที่มีนัยสำคัญต่อการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องตัดสินใจว่าจะพิสูจน์ความเชื่อถือได้ของข้อมูลหรือไม่ ผู้ตรวจสอบไม่ควรสอบถามความถูกต้องสมบูรณ์ของข้อมูลที่ไม่มีนัยสำคัญ ควรสอบถามความเชื่อถือ เฉพาะข้อมูลที่มีนัยสำคัญเท่านั้น เหตุผลของการตัดสินใจดังกล่าวควรอธิบายและบันทึกไว้ในกระดาษทำการ หากมีการใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบหรือโปรแกรมสำหรับการเรียกใช้ข้อมูล ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนว่าจะใช้ซอฟต์แวร์นี้อย่างไรจึงจะมีประสิทธิภาพมากที่สุดเป็นประการแรก

#### ขีดความสามารถและการใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ

แม้ว่าซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบอาจจะถือได้ว่าเป็นเทคนิคการตรวจสอบอย่างง่ายในเบื้องต้น แต่การที่จะสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น ต้องเข้าใจถึงขีดความสามารถในการทดสอบเพื่อประเมินการควบคุมภายใน ( Compliance Testing ) และการทดสอบความถูกต้องของรายการ ( Substantive Testing ) ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบมีลักษณะแตกต่างจากเทคนิคเฉพาะอื่นๆ กล่าวคือ มีขีดความสามารถโดยทั่วไปที่ต้องนำมาสร้างให้อยู่ในรูปแบบที่มีประสิทธิภาพ ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบมีขีดความสามารถในด้านต่างๆ โดยยังไม่ได้จัดรูปแบบของการใช้ ดังนั้นในเบื้องต้นผู้ตรวจสอบต้องเรียนรู้ถึงขีดความสามารถของซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ แล้วจึงนำมาประกอบและจัดรูป เพื่อให้สามารถประมวลผลออกมาตามที่ต้องการ

ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบมีขีดความสามารถและลักษณะการใช้ 14 ประการ คือ

- 1) การวิเคราะห์ข้อมูล ( Record Analysis ) ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถวิเคราะห์ฐานข้อมูล เพื่อชี้ถึงข้อมูลบางอย่างสำหรับวัตถุประสงค์ในการติดตามการตรวจสอบ ผู้วิเคราะห์สามารถประเมินฟิลด์ข้อมูลแต่ละอย่าง ณ เวลาใดเวลาหนึ่งและตัดสินใจโดยพิจารณาจากผลที่เกิดขึ้น การวิเคราะห์ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถบอกได้ว่าฟิลด์ข้อมูลใดเป็นบวกหรือลบ มีค่าเฉพาะมากกว่า เท่ากับหรือน้อยกว่าค่าที่กำหนด เป็นตัวเลข ตัวอักษร หรือมีค่าศูนย์ โดยทั่วไปแล้วแม้ว่าซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบจะไม่สามารถเรียกใช้ข้อมูลจากฐานข้อมูลได้

โดยตรงก็ตาม ข้อมูลในฐานะข้อมูลก็สามารถแปลงรูปให้อยู่ในลักษณะแฟ้มข้อมูลแบบเรียงลำดับ และหลังจากนั้นจึงวิเคราะห์โดยใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ

2) การคำนวณซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบโดยทั่วไปสามารถคำนวณข้อมูลทางบัญชีเป็นต้นว่า บวก ลบ คูณ หาร และคำนวณอัตราร้อยละ หากต้องการคำนวณทางคณิตศาสตร์ที่มีลักษณะเฉพาะโดยทั่วไปแล้วผู้ตรวจสอบยังสามารถเขียนรูปแบบการคำนวณโดยใช้ขีดความสามารถทางคำนวณที่มีอยู่ได้

3) การเปรียบเทียบแฟ้มข้อมูล ผู้ตรวจสอบสามารถสอบยันข้อมูลของสองแฟ้มข้อมูลในเวลาเดียวกันเพื่อดูว่าเหมือนกันหรือไม่ ตัวอย่างเช่น รายการจ่ายค่าแรงแต่ละสัปดาห์จากสองแฟ้มข้อมูลในสัปดาห์ที่ต่อเนื่องกันสามารถสอบยัน เพื่อพิจารณาถึงพนักงานที่อยู่ในแฟ้ม

4) การเปรียบเทียบฟิลด์ข้อมูล ผู้ตรวจสอบใช้ขีดความสามารถนี้เพื่อพิจารณาว่าฟิลด์ข้อมูลสองอย่างมากกว่ากันหรือเท่ากันหรือไม่ ฟิลด์ข้อมูลทั้งสองสามารถเปรียบเทียบกันทั้งในเรคคอร์ดข้อมูลเดียวกันหรือคนละเรคคอร์ดข้อมูลก็ได้ ตัวอย่างเช่น ในการสั่งซื้อที่มีรายการต่างๆ อยู่ในหลายๆ เรคคอร์ดข้อมูล เปรียบเทียบกันในเรคคอร์ดข้อมูลถัดไปเพื่อพิจารณาว่ารายการในเรคคอร์ดข้อมูลนั้นเป็นของบิลเรียกเก็บเงินปัจจุบันหรือเป็นของบิลเรียกเก็บเงินใหม่ เป็นต้น

5) การจัดแบ่งข้อมูลในแฟ้มข้อมูล การจัดแบ่งข้อมูลเป็นขีดความสามารถที่สูงประการหนึ่งของซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบ ซึ่งไม่มีอยู่ในคำสั่งของภาษาคอมพิวเตอร์โดยส่วนใหญ่ การจัดแบ่งข้อมูลในแฟ้มข้อมูลก็เพื่อกำหนดการแบ่งเรคคอร์ดข้อมูลในขีดความสามารถด้านนี้มีประโยชน์ในการสุ่มตัวอย่าง เป็นต้นว่า แฟ้มข้อมูลถูกหนึ่งสามารถจัดแบ่งข้อมูลด้วยยอดคงเหลือโดยในเบื้องต้น ผู้ตรวจสอบจะกำหนดจำนวนของเกณฑ์ เช่น เกณฑ์ที่หนึ่งจาก 0 - 150,000 บาท เกณฑ์ที่สองจาก 150,001 - 300,000 บาท และเกณฑ์ที่สามมากกว่า 300,000 บาท หลังจากนั้นจึงเลือกวิธีการสุ่มตัวอย่างโดยพิจารณาจากข้อมูลที่มีอยู่ในแต่ละเกณฑ์

6) การสุ่มตัวอย่าง ข้อเสียประการสำคัญของการสุ่มตัวอย่างโดยใช้แรงงานคน คือ มีความยุ่งยากและเสียเวลามาก ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถทำงานนี้ได้ซึ่งทำให้การสุ่มตัวอย่างมีผลในทางปฏิบัติได้ ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบแต่ละอย่างใช้หลักเกณฑ์ในการสุ่มตัวอย่างแตกต่างกัน เช่น ทุกๆ รายการที่สืบเริ่มจากรายการที่กำหนดให้สุ่มตัวอย่างโดยใช้มูลค่าจำนวนเงิน สุ่มตัวอย่างโดยกำหนดขีดความเชื่อมั่นไว้ล่วงหน้า หรือสุ่มตัวอย่างที่สามารถได้ข้อมูลเป็นเปอร์เซ็นต์ของแฟ้มข้อมูลตามที่กำหนด

7) การเรียงลำดับข้อมูลใหม่ หากข้อมูลในแฟ้มข้อมูลไม่เรียงลำดับ ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องการวิเคราะห์ ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถเรียงลำดับข้อมูลใหม่ได้ตัวอย่างเช่น แฟ้มข้อมูลเงินเดือนที่เรียงลำดับข้อมูลด้วยหมายเลขประจำพนักงาน สามารถเรียงลำดับข้อมูลใหม่



ได้หลายเรคคอร์ดข้อมูลโดยใช้เวลาเพียงเล็กน้อย แต่การเรียงลำดับข้อมูลใหม่ส่วนใหญ่จะเรียงทั้งเพิ่มข้อมูล ดังนั้น ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบบางอย่างจึงใช้โปรแกรมอรรถประโยชน์ (Utility Program) เพื่อการนี้

8) การสรุปยอดรวมของข้อมูล มีซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบเป็นจำนวนมากที่สามารถสรุปยอดรวมในหนึ่งระดับหรือหลายๆ ระดับ ได้สำหรับแต่ละฟิลด์ข้อมูลโดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การสรุปยอดรวมข้อมูลเงินเดือน 4 ระดับ คือ แผนก กอง ฝ่าย และบริษัท การสรุปยอดรวมดังกล่าวสามารถทำได้ใน 2 ลักษณะ คือ ลักษณะแรกแสดงรายละเอียดของทุกเรคคอร์ดและยอดรวมของแต่ละระบบเรียงกันไป ลักษณะที่สองแสดงเฉพาะยอดรวมแต่ละระดับ

9) การพิมพ์ข้อมูล ข้อมูลบางอย่างไม่สามารถให้ความหมายได้หากนำมาพิมพ์เหมือนที่เก็บอยู่ในคอมพิวเตอร์ วิธีการเก็บข้อมูลตัวเลขบางอย่างในคอมพิวเตอร์ไม่สามารถพิมพ์ให้อ่านได้ความหมายหากไม่มีการแปลงรูปข้อมูลก่อน เช่น แพคเดซิมาล (PackedDecimal) แม้แต่ข้อมูลที่เป็นตัวอักษรก็ไม่สามารถอ่านให้ถึงความ ตัวอย่างเช่น ชื่อที่บันทึกไว้โดยไม่มีช่องว่างระหว่างคำ เป็นต้น นอกจากนี้เนื่องจากข้อมูลตัวเลขที่บันทึกเก็บไว้ในคอมพิวเตอร์ไม่ได้เก็บจุดทศนิยม จุดภาค หรือเครื่องหมายแสดงค่าบวกหรือลบ ดังนั้นในการพิมพ์ข้อมูลดังกล่าวจึงต้องรวบรวมสิ่งเหล่านี้ไว้ก่อนที่จะพิมพ์ออกมา ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบโดยส่วนใหญ่สามารถจัดการสิ่งเหล่านี้ได้โดยอัตโนมัติ

10) การสร้างเพิ่มข้อมูล ผู้ตรวจสอบมักจำเป็นต้องสร้างเพิ่มข้อมูล เพื่อการประเมินผลในขั้นต่อไป ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบอาจต้องการสร้างเพิ่มข้อมูลเพื่อทดสอบการตรวจนับสินค้าคงเหลือ โดยการใช้ขีดความสามารถทางการเปรียบเทียบ ผู้ตรวจสอบสามารถใช้เพิ่มข้อมูลดังกล่าวเพื่อเปรียบเทียบจำนวนที่ตรวจนับจริงกับจำนวนที่บันทึกไว้ เพื่อพิจารณาว่าจำนวนที่ได้จากการทดสอบตรงตามสินค้าที่อยู่จริงหรือไม่ เพิ่มข้อมูลอาจสร้างขึ้นใหม่ทั้งหมดหรือจากข้อมูลในเพิ่มข้อมูลอื่นได้

11) การจัดโครงสร้างข้อมูลขึ้นใหม่ บ่อยครั้งที่ผู้ตรวจสอบไม่สามารถใช้รูปแบบของข้อมูลตามที่ปรากฏตัวอย่าง เช่น รายการฉบับที่ถืออยู่เป็นรหัสตัวเลขแทนที่จะเป็นคำอธิบายหากรหัสดังกล่าวไม่ได้มีการจัดโครงสร้างใหม่หรือแปลงรูปใหม่ ผู้ตรวจสอบต้องจดจำรหัสให้ได้หรือต้องเสียเวลาในการค้นหาคำอธิบายทุกครั้งที่ต้องการ การจัดโครงสร้างข้อมูลขึ้นใหม่ยังรวมถึงการเปลี่ยนเครื่องหมายลบเป็นเครดิตรวมทั้งการการจัดรหัสและถอดรหัสข้อมูลอีกด้วย

12) การปรับปรุงเพิ่มข้อมูลให้ทันสมัย ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถสร้างและคำนวณเพิ่มข้อมูลที่สามารถปรับปรุงได้ กล่าวคือ สามารถทำการบวกเปลี่ยนแปลงหรือลบมูลค่าได้ หากผู้ตรวจสอบต้องการทดสอบจำนวนและสินค้าอยู่กระจัดกระจายในหลายแห่ง ขีดความ

สามารถทางด้านการปรับปรุงเพิ่มข้อมูลให้ทันสมัย สามารถรวมยอดมูลค่าของการตรวจนับ  
หลายๆ จำนวนของสินค้าประเภทเดียวกันในเพิ่มข้อมูล

13) การวิเคราะห์ทางสถิติ วิธีการตรวจสอบใหม่ๆ บางอย่างใช้การวิเคราะห์ทางสถิติ การ  
วิเคราะห์ทางสถิติอย่างง่ายทำได้โดยการสร้างบาร์กราฟ ฮิสโตแกรม และแผนภูมิแนวโน้มอื่นๆ  
วิธีการที่ซับซ้อนกว่านี้ทำได้โดยการใช้สมการเส้นตรง และเส้นแนวโน้ม รวมทั้งการ  
วิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์การถดถอยรวม

14) การสร้างแบบจำลองคู่ขนาน ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถสร้างกระบวนการ  
การของการประมวลผลซ้ำซ้อนได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการให้คำนวณหาดอกเบี้ยของบัญชีเงินฝาก  
ออมทรัพย์ จำนวนที่คำนวณได้จากผู้ตรวจสอบโดยใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบสามารถ  
เปรียบเทียบกับจำนวนที่ได้จากระบบที่ใช้อยู่ของธนาคาร โดยใช้ระบบของธนาคาร ผลแตกต่างที่  
เกิดขึ้นจากจำนวนดังกล่าวไม่สามารถค้นพบได้ด้วยการสร้างแบบจำลองคู่ขนาน

## 2. การสอบบัญชี

### 2.1 ความหมายของการสอบบัญชี

การทำงานสอบบัญชีนั้นเป็นการปฏิบัติตามวิชาชีพที่ใช้ความรู้เฉพาะอย่างหนึ่งเรียกว่า  
วิชาชีพสอบบัญชีเช่นเดียวกับวิชาชีพอื่นๆ เช่น กฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการแพทย์  
เป็นต้น ผู้ประกอบวิชาชีพนี้เรียกว่า “ผู้สอบบัญชี” เมื่อขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วจึงเรียกว่า “ผู้  
สอบบัญชีรับอนุญาต”

หน้าที่ของผู้สอบบัญชีเรียกว่า การสอบบัญชี ซึ่งการสอบบัญชี (Auditing) หมายถึง การ  
ตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบ  
บัญชีตามแนวทางปฏิบัติที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย  
และแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบ  
อย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ  
เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในกิจการและบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้  
ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารได้ทราบด้วย

<sup>5</sup> พยอม สิงห์แสนท์, การสอบบัญชี, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์อักษรไทย, 2537, หน้า 22.

## 2.2 ขั้นตอนการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีทั่วไป

### ขั้นตอนการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีมีดังนี้

#### 1) การตอบรับงานเดิมและเสนองานให้ลูกค้าใหม่ (Pre-engagement Activities)

การสอบบัญชีจะมีคุณภาพได้นั้น ต้องมีนโยบายการตัดสินใจรับลูกค้าใหม่และตรวจสอบลูกค้าเดิมดังภาพที่ 1 ขั้นตอนนี้ประกอบด้วย

##### 1.1) สอบทานข้อมูลลูกค้าเบื้องต้น

สำหรับลูกค้าที่เคยตรวจสอบมาแล้วนั้น หัวหน้าพนักงานตรวจสอบ (Incharge) หรือพนักงานตรวจสอบอาวุโส (Senior Accountants) อาจสอบทานข้อมูลดังกล่าวจากงบการเงินปีที่แล้ว สอบทานที่ปรึกษากฎหมายของลูกค้า หากเป็นลูกค้ารายใหม่จะต้องเข้าไปสำรวจข้อมูลของลูกค้าเกี่ยวกับระบบการเงิน สถานะและลักษณะทางธุรกิจนโยบายการบัญชีโดยสรุปเป็นรายงานการสำรวจความเสี่ยงเบื้องต้นในการตรวจสอบรายงานดังกล่าวจะส่งมอบให้ผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นผู้พิจารณาตัดสินใจในการรับงานตรวจสอบดังกล่าวหรือไม่

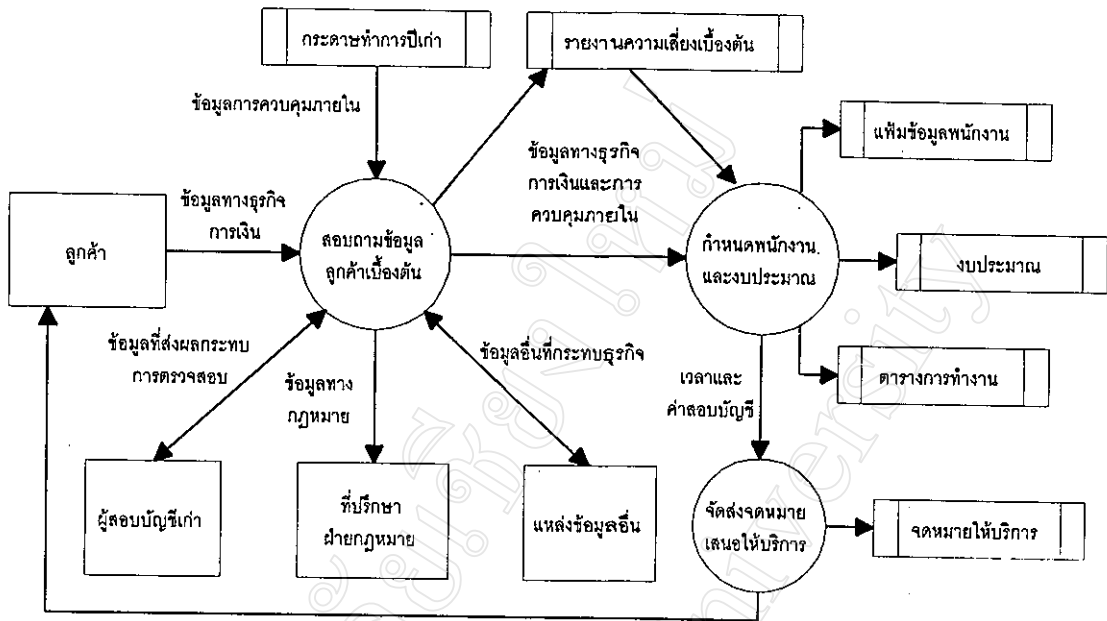
นอกจากนี้ตามแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 13 เรื่องการติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่กำลังจะพิจารณารับงานใหม่นั้นต้องขอทราบเหตุผลทางมรรยาทของวิชาชีพที่จะต้องนำมาพิจารณาประกอบในการรับงานสอบบัญชีเดิมซึ่งเคยตรวจสอบกิจการนี้มาก่อน โดยจัดทำเป็นหนังสือไปยังผู้สอบบัญชีคนเดิม

##### 1.2) การกำหนดพนักงานและการงบประมาณ

เมื่อเริ่มการทำงานใหม่ในแต่ละปีที่ประชุมผู้เป็นหุ้นส่วนจะแบ่งงานของลูกค้าทั้งเก่าและใหม่ให้สายงานตรวจสอบที่มีผู้จัดการเป็นผู้ดูแล ผู้จัดการแต่ละสายงานจะกำหนดหัวหน้าพนักงานตรวจสอบและพนักงานให้แก่ลูกค้าในบางสำนักงานจะมีการกำหนดงบประมาณเป็นเป้าหมายลักษณะเดียวกันกับงบประมาณการขาย ผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้จัดการจะต้องทำการตรวจสอบและหาลูกค้าให้ได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

##### 1.3) จัดส่งจดหมายเสนอให้บริการ

เมื่อลูกค้าตกลงที่จะให้สำนักงานเป็นผู้ให้บริการจดหมายและเสนอการให้บริการ (Engagement Letter) จะต้องถูกจัดทำเพื่อกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ค่าบริการและกำหนดเวลาการชำระเงิน เมื่อลูกค้าทำการลงนามเห็นชอบในจดหมายเสนอการให้บริการจึงจะถือว่าเป็นการเริ่มงานตรวจสอบ



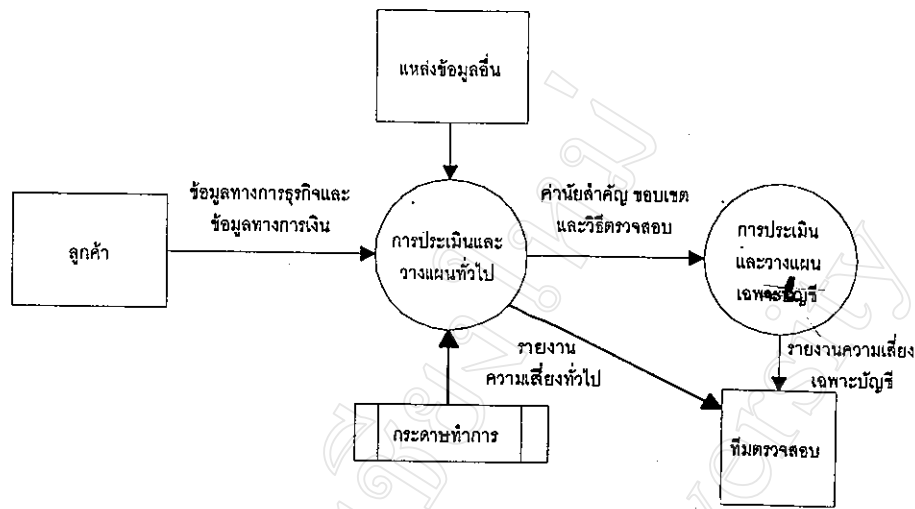
ภาพที่ 1 แผนภาพแสดงขั้นตอนการตอบรับงานเดิมและเสนองานให้ลูกค้าใหม่

## 2) การวางแผนการตรวจสอบ (Planning Activities)

ขั้นตอนนี้ประกอบไปด้วยการประเมินและวางแผนทั่วไปและการประเมินและวางแผนเฉพาะบัญชี ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบให้สำเร็จลุล่วงอย่างมีประสิทธิภาพและเป็น การลดงานการตรวจสอบโดยอธิบายในรายละเอียดได้ดังภาพที่ 2 คือ

### 2.1) การประเมินและวางแผนทั่วไป ประกอบด้วยขั้นตอนย่อยดังภาพที่ 3 ดังนี้

2.1.1) ทำความเข้าใจธุรกิจของลูกค้า ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเข้าใจสภาพ เศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ของลูกค้าที่มีผลกระทบต่อกิจการในปีที่ตรวจสอบ เช่น การขึ้นภาษีนำ เข้าจะส่งผลกระทบต่อต้นทุนและกิจการผลิต เป็นต้น ลักษณะการประกอบกิจการรวมทั้ง ผลกระทบของลูกค้าเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษา ซึ่งแหล่งข้อมูลดังกล่าวจะอยู่ในวาร สารทางธุรกิจและเศรษฐศาสตร์ หนังสือพิมพ์ กระจิตติบริษัท รายงานของบริษัท การใช้แบบสอบถามที่เกี่ยวกับข้อมูลเพิ่มเติม เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ บุคลากร จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจ ธุรกิจของลูกค้าได้ดียิ่งขึ้น



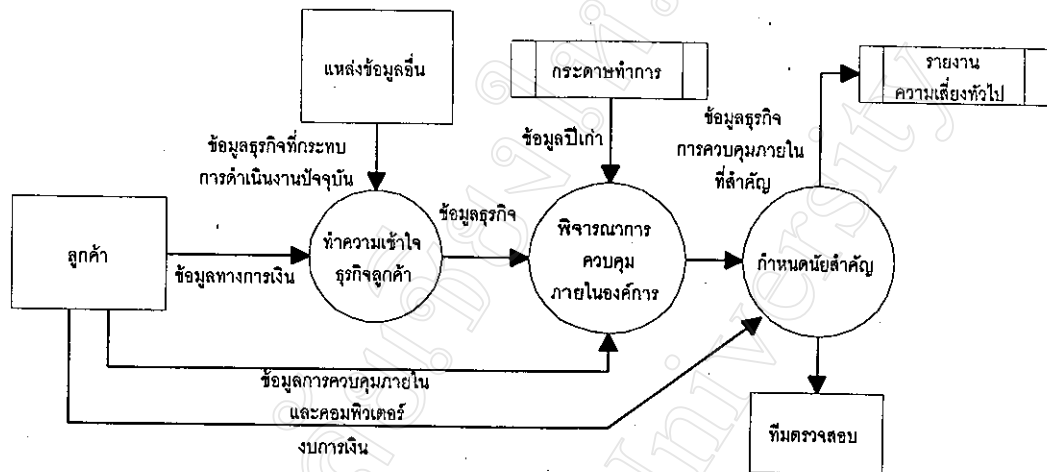
ภาพที่ 2 แผนภาพแสดงการวางแผนการตรวจสอบ

2.1.2) พิจารณาการควบคุมภายในองค์กร ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมภายในขององค์กร โดยศึกษาจากทางเดินเอกสาร การสอบถามฝ่ายบริหาร นอกจากนั้นจะต้องพิจารณาระบบบัญชีของบริษัท เช่น ขนาดและปริมาณของรายการทางบัญชี การประมวลผลของรายการทางบัญชี หากกิจการมีการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลจะต้องทำการสอบถามข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์เพื่อตัดสินใจที่จะแบ่งประเภทของกิจการว่าข้อมูลที่มีการประมวลผลโดยระบบคอมพิวเตอร์มีผลกระทบต่องบการเงินมากน้อยเพียงใด หากมีผลกระทบมากจะต้องทำการตรวจสอบการควบคุมทั่วไป (General Control Review) ของระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งจะพิจารณาในเรื่องที่เกี่ยวกับการแบ่งส่วนงาน ฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ และการบริหารข้อมูล ผลกระทบที่มีต่อความเชื่อถือได้ และความถูกต้องของรายการทางบัญชีที่ได้จากระบบงานต่างๆ นั้น

2.1.3) การกำหนดค่านัยสำคัญ<sup>6</sup> นัยสำคัญในการตรวจสอบ (Materiality Level) คือจำนวนที่สำคัญหรือใหญ่เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนรวมหรือกับรายการที่อยู่ในประเภทเดียวกัน ความมีสาระสำคัญจะเป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวมีข้อผิดพลาด ไม่เป็นไปตามมาตรฐานบัญชี ปรกติในการคำนวณค่านัยสำคัญนั้นสำนักงานสอบบัญชีจะคำนวณจากยอดขายได้รวมหรือกำไรสุทธิ โดยคิดเป็นร้อยละของรายการดังกล่าวขึ้นกับลักษณะของกิจการว่ามีความเสี่ยงในการตรวจสอบมากน้อยเพียงไร จากขั้นตอน

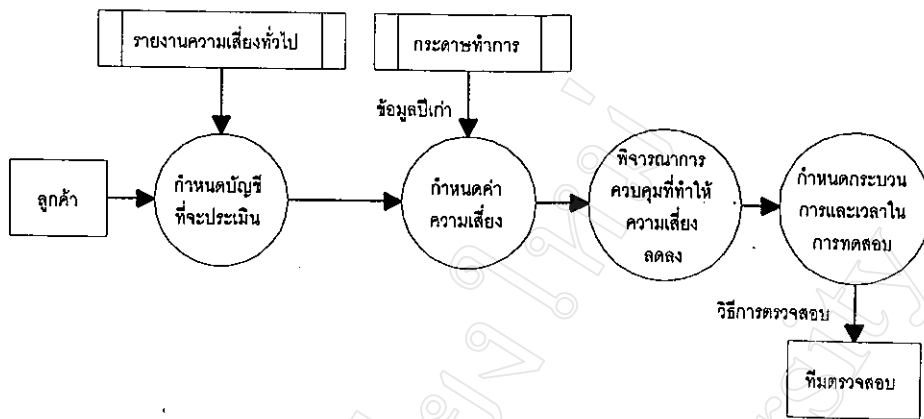
<sup>6</sup> วิศาล เต็งอำนาจ, การสอบบัญชีเบื้องต้น. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิทย์พานิช, 2529, หน้า 23.

นี้ทางหัวหน้าสอบบัญชีจะจัดเตรียมรายงานการประเมินความเสี่ยงทั่วไป โดยมุ่งเน้นว่ามีการควบคุมภายในที่น่าเชื่อถือหรือไม่ ซึ่งสามารถลดปริมาณงาน เวลา และขอบเขตของขั้นตอนต่อไป



ภาพที่ 3 แผนภาพแสดงขั้นตอนการทำงานของประเมินและวางแผนทั่วไป

การประเมินและการวางแผนเฉพาะบัญชี เป็นการประเมินความเสี่ยงของบัญชีแต่ละบัญชี โดยจะมีขั้นตอนจากการกำหนดบัญชีที่จะประเมินและทำการพิจารณาบัญชีดังกล่าวถึงการควบคุมที่บัญชีนั้นจะต้องมีดังภาพที่ 4 เช่น ความถูกต้อง ความครบถ้วน การมีสิทธิในทรัพย์สิน เป็นต้น หัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะกำหนดค่าของความเสี่ยงโดยพิจารณาความเข้าใจธุรกิจ ประสบการณ์ในอดีต และการสอบทานเอกสาร เช่น บัญชีเงินสด อาจมีค่าความเสี่ยงสูง เพราะมีสภาพที่มีความเสี่ยงอยู่ในตัวของบัญชีนี้เอง (Inherent Risk) หลังจากนั้นจะพิจารณาถึงการควบคุมภายในที่จะทำให้ความเสี่ยงนั้นลดลง กำหนดกระบวนการและเวลาที่จะทดสอบการควบคุมภายในเหล่านั้นและพิจารณาความเสี่ยงที่เหลืออยู่ซึ่งจะทำการทดสอบในการทำงานสิ้นปี ผลของขั้นนี้จะมีการจัดทำรายงานความเสี่ยงในการตรวจสอบ ซึ่งจะถูกพัฒนาไปจัดทำแผนการตรวจสอบ (Audit Plan) โดยผู้สอบบัญชีจะนำมาวางแผนว่าจะทำการตรวจสอบอย่างไร เมื่อไร และใช้เวลาเท่าใด



ภาพที่ 4 แผนภาพแสดงการประเมินและการวางแผนเฉพาะบัญชี

### 3) การตรวจสอบ (Audit test)

ในการเข้าตรวจสอบบริษัทใดๆ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการรวบรวมหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของระบบการเงิน ซึ่งจะต้องพิจารณาเลือกใช้วิธีการที่จะช่วยให้สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดต่างๆ การตรวจสอบแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และการตรวจสอบสิ้นปี โดยมีรายละเอียดดังนี้

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในการตรวจสอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในซึ่งแสดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 ได้กำหนดว่าระบบการควบคุมภายในได้แก่ แผนขององค์กร วิธีการและมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดให้มีขึ้นเพื่อให้

- การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นระเบียบเรียบร้อย
- การปฏิบัติงานยึดมั่นตามนโยบายของฝ่ายบริการ
- มีการดูแลรักษาทรัพย์สิน
- มีการป้องกันและค้นพบทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้
- การบันทึกรายการบัญชีต่างๆ ถูกต้องสมบูรณ์
- งบการเงินที่จัดทำขึ้นเชื่อถือได้และทันเวลา

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ารายการบัญชีได้มีการบันทึกโดยถูกต้องและสมบูรณ์ เพื่อนำผลมากำหนดชนิด เวลาและขอบเขตการตรวจสอบ โดยวิธีทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ขั้นตอนการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในดังภาพที่ 5 ประกอบด้วย

### 3.1) การตรวจสอบขอบเขตการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

จากขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงเฉพาะบัญชีและแนวการตรวจสอบบัญชี จะทำให้หัวหน้าพนักงานตรวจสอบรู้ถึงวงจรการควบคุมภายในเบื้องต้นของกิจการที่จะทำการตรวจสอบ หากในวงจรบัญชีใดไม่มีการควบคุมภายในหรือไม่สามารถเชื่อถือได้ก็จะไม่ประเมินประสิทธิภาพ การควบคุมภายในดังกล่าวแต่จะไปตรวจสอบปีแทน

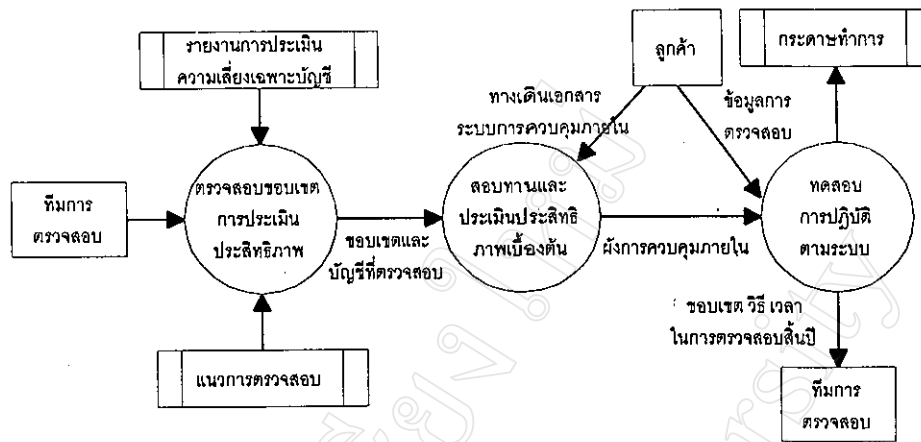
### 3.2) การสอบทานและการประเมินประสิทธิภาพเบื้องต้น

การสอบทานดังกล่าว ผู้เข้าทำการตรวจสอบจะต้องทำการสอบถามบุคลากรของกิจการโดยใช้แบบสอบถาม ศึกษาผังการจัดองค์การ ศึกษาคู่มือการปฏิบัติงานเอกสารอธิบายหน้าที่ ผังทางเดินของเอกสาร การสอบทานดังกล่าวพนักงานตรวจสอบจะทำการเขียนผังทางเดินเอกสารตามข้อมูลที่ได้จากการสอบถามหรือจากเอกสารเพื่อทราบวงจรของรายการบัญชีตามระบบบัญชีและการควบคุมภายใน หัวหน้างานตรวจสอบจะตัดสินใจประเมินการควบคุมภายในนั้นว่าตรงตามวัตถุประสงค์หรือไม่ รวมทั้งมีจุดอ่อนหรือข้อผิดพลาดในการควบคุมทำให้ข้อมูลทางบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่เพียงใด ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือการควบคุมภายในดังกล่าวก็ไม่ต้องทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ หากเชื่อถือการควบคุมภายในจึงทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

### 3.3) การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

เนื่องจากขั้นตอนการสอบทานและการประเมินประสิทธิภาพเบื้องต้น เป็นการแสดงให้เห็นเข้าใจว่ากิจการมีการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเท่านั้น ในขั้นตอนนี้ผู้สอบจะต้องทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพื่อให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามการควบคุมภายในอย่างสม่ำเสมอ โดยจะบันทึกผลการทดสอบและประเมินว่าหากมีการไม่ปฏิบัติตามระบบขึ้นหลายครั้งและทำให้เกิดข้อผิดพลาดในหลักฐานและเอกสารทางบัญชีอย่างมีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจไม่เชื่อถือระบบการควบคุมภายในได้ ในส่วนของวิธีการตรวจสอบนั้นหัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะทำการตรวจสอบการควบคุมภายในกับสิ่งที่ปฏิบัติจริง โดยใช้เทคนิคการตรวจสอบเอกสาร การสังเกตการทำงาน การทดลองปฏิบัติตามระบบ เป็นต้น ในกรณีที่กิจการไม่มีการควบคุมภายในหรือไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน หัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานสรุปในกระดาษทำการและต้องพิจารณาร่วมกับผู้จัดการเพื่อเปลี่ยนแปลงขอบเขตชนิดและวิธีการตรวจสอบในตอนสิ้นปี





ภาพที่ 5 แผนภาพแสดงการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

### การตรวจสอบสิ้นปี

หลังจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ขั้นตอนต่อมาหัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะทำกระดาษทำการสรุปเอกสาร ข้อมูลและผลการตรวจสอบไปให้ผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นผู้สอบทาน ในวงจรบัญชีใดที่ผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือการควบคุมภายในจะต้องทำการทดสอบรายการสิ้นปีซึ่งจะต้องขยายขอบเขต วิธีการ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบในทางตรงกันข้ามหากผู้สอบบัญชีเชื่อถือการควบคุมภายในจะทำการลดวิธีการ ขอบเขต และเวลาในการตรวจสอบสิ้นปี การตรวจสอบสิ้นปีมีขั้นตอนดังภาพที่ 6 ดังนี้

#### 1) จัดกลุ่มประเภทรายการบัญชี

หัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะขอทดลองจากลูกค้ามาจัดประเภทรายการให้ตรงกับงบการเงิน งบทดลองดังกล่าวเป็นรายงานที่รวมยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีแยกประเภท โดยจะทำการจัดให้อยู่ในรูปแบบที่กฎหมายกำหนด หัวหน้าพนักงานตรวจสอบจะทำการมอบหมายหน้าที่ตรวจสอบในแต่ละกลุ่มบัญชีให้พนักงานตรวจสอบแต่ละคน

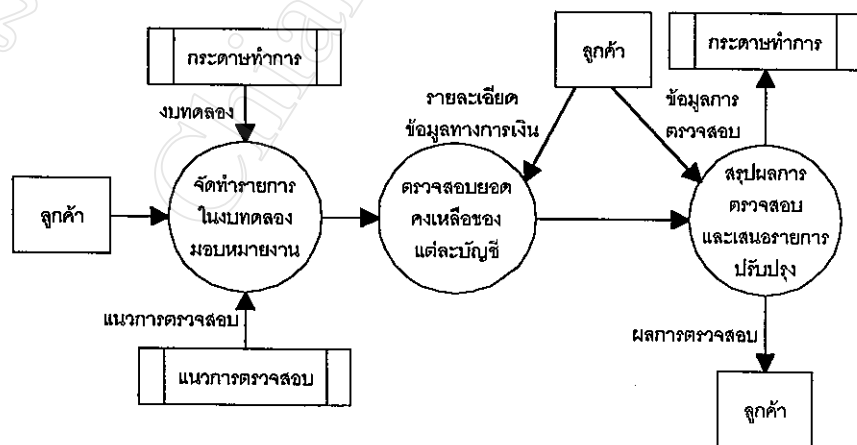
#### 2) ตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชี

ทำการตรวจสอบยอดคงเหลือของแต่ละบัญชีว่ารายการที่บันทึกไว้มีความถูกต้องเหมาะสมกับชนิดของบัญชี มีหลักฐานประกอบที่เพียงพอหรือไม่โดยจะระบุวิธีการตรวจสอบแต่ละบัญชีไว้ในแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบยอดคงเหลือมีวิธีการตรวจสอบอุปกรณ์ได้ดังนี้

- การตรวจสอบทรัพย์สิน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระบุให้มีการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือซึ่งจะทำการตรวจนับก่อนวันสิ้นปีก็ได้ โดยทำการกระทบยอดกลับมาจนถึงวันสิ้นปี นอกจากการสังเกตการตรวจนับสินค้าคงคลัง พนักงานตรวจสอบยังจะต้องตรวจนับเงินสด สินทรัพย์ถาวร ทั้งนี้เพื่อเป็นการพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สิน

- การยื่นยันขอค ในการตรวจสอบบัญชีเงินฝากธนาคาร บัญชีลูกหนี้และ เจ้าหนี้ อาจใช้วิธีการยื่นยันขอคจากบุคคลภายนอกเพื่อให้ทราบว่าบุคคลภายนอกเป็นเจ้าของ เจ้าหนี้ หรือ ลูกหนี้ของกิจการเอง
- การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ ในการตรวจสอบเอกสารเช่นใบสำคัญรับ จ่าย ใบกำกับสินค้า ใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน สัญญาต่างๆ เพื่อเป็นการพิสูจน์ความถูกต้อง ของรายการที่บันทึกไว้
- การคำนวณ เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขทางการบัญชี เช่น บวก ลบในสมุดขั้่นต้น ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ย และค่าเสื่อมราคา เป็นต้น
- การตรวจสอบอื่นๆ นอกจากการตรวจสอบข้างต้นแล้ว ยังมีเทคนิคการ ตรวจสอบอื่นๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบการผ่านรายการ การสอบถามการ วิเคราะห์ความสัมพันธ์ เป็นต้น
- สรุปผลการตรวจสอบและเสนอรายการปรับปรุงแก่ลูกค้า หลังจากทำการ ตรวจสอบพนักงานตรวจสอบจะบันทึกวิธีการตรวจสอบและผลการตรวจสอบไว้ในกระดาษทำการ หากมีข้อผิดพลาดและต้องทำการปรับปรุงรายการบัญชีจะต้องนำเสนอให้ลูกค้ายอมรับการปรับ ปรุง ซึ่งหากลูกค้าไม่ยอมรับจะมีผลต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

ในระหว่างการตรวจสอบผู้จัดการและผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องทำการสอบทาน กระดาษทำการเป็นระยะเพื่อตรวจดูว่าได้มีการปฏิบัติตามแผนการตรวจสอบและมีปัญหาในการ ตรวจสอบหรือไม่



ภาพที่ 6 แผนภาพแสดงการตรวจสอบสิ้นปี

#### 4) การเสนอรายงาน

หัวหน้างานตรวจสอบจะจัดสรุปกระดาษทำการปรับปรุงข้อผิดพลาดและส่งให้ผู้จัดการสอบทานรวมทั้งจัดทำร่างงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งผู้จัดการจะส่งร่างรายงานของผู้สอบบัญชีให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาลงนาม

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการในมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำรายงานกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบรวมทั้งหากไม่สามารถแสดงความเห็นได้จะต้องรายงานว่าไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นๆ ความเห็นดังกล่าว แบ่งได้เป็น 4 กรณี คือ

- แสดงความเห็นโดยไม่มีเงื่อนไข
- แสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข
- แสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง
- ไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

รายงานของผู้สอบบัญชีจะถูกจัดทำและส่งร่างไปให้ผู้ถูกค้ำลงนามตกลงยอมรับก่อนที่จะจัดทำบัญชีเพื่อให้ถูกค้ำต่อไป

#### การตรวจสอบบัญชีที่สำคัญ

##### 1) การตรวจสอบเงินลงทุน

เงินลงทุน อาจจำแนกออกเป็น 2 ประเภทคือ

- เงินลงทุนชั่วคราว หมายถึง เงินลงทุนในพันธบัตรรัฐบาล ตั๋วสัญญาใช้เงิน ใบหุ้นทุน หรือใบหุ้นกู้ที่ซื้อไว้เพราะมีเงินสดเหลือ และมีวัตถุประสงค์ที่จะเปลี่ยนมาเป็นเงินสดทันทีเมื่อต้องการเงิน ดังนั้นเงินลงทุนดังกล่าวจะต้องมีลักษณะที่ขายง่ายและขายได้ทันทีโดยไม่ขาดทุน ซึ่งเรียกว่าเป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด เงินลงทุนประเภทนี้ถือเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการ

- เงินลงทุนระยะยาว หมายถึง เงินลงทุนในพันธบัตรใบหุ้นทุนใบหุ้นกู้หรือเงินลงทุนในลักษณะอื่น เช่น เงินลงทุนเพื่อไถ่ถอนหุ้นกู้/หุ้นบริมสิทธิ เงินลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ เงินลงทุนในกิจการร่วมค้า เป็นต้น ซึ่งไม่เข้าข่ายของเงินลงทุนชั่วคราว เงินลงทุนประเภทนี้ถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

รายได้จากเงินลงทุน ประกอบไปด้วย

- เงินปันผลรับ

- ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนจากบริษัท/ย่อย
- ดอกเบี้ยรับ
- ค่าเช่ารับ
- กำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน

### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเงินลงทุนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความครบถ้วน โดยปกติแล้วผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานเกี่ยวกับความครบถ้วนของเงินลงทุนและรายได้ที่เกี่ยวข้องจากการตรวจสอบความมีตัวตนของเงินลงทุน อย่างไรก็ตามถ้าผู้สอบบัญชีต้องการได้หลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับความครบถ้วนของเงินลงทุนและรายได้ที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจส่งหนังสือขอข้อมูลไปยังตลาดหลักทรัพย์หรือเงินลงทุนนั้นอยู่ หรือผู้สอบบัญชีอาจสอบทานรายงานการประชุมกรรมการและผู้ถือหุ้นที่สำคัญ เป็นต้น ในการตรวจสอบความครบถ้วนของรายได้จากเงินลงทุนนั้น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่เป็นหุ้นทุนในความต้องการของตลาด ผู้สอบบัญชีอาจทราบอัตราจ่ายปันผลได้จากประกาศหรือข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลนั้นประกอบกับข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาที่กิจการถือหุ้นนั้น และจำนวนหุ้นที่กิจการมีอยู่เพื่อคำนวณรายได้เงินปันผลโดยประมาณ เป็นต้น

(2) ความถูกต้อง ในกรณีที่กิจการมีเงินลงทุนเป็นจำนวนมาก กิจการอาจมีบัญชีแยกประเภทและบัญชีย่อยเงินลงทุนแต่ละประเภท ผู้สอบบัญชีควรสอบทานการกระทบยอดบัญชี 2 บัญชี ข้างต้น ในการตรวจสอบราคาทุนของเงินลงทุนนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการคำนวณราคาทุนเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกราคาทุนของเงินลงทุนที่ซื้อระหว่างปี ความถูกต้องของราคาทุนและกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนระหว่างปี และผู้สอบบัญชีควรเปรียบเทียบยอดรวมของเงินลงทุนที่แสดงในงบการเงินกับยอดรวมที่แสดงในบัญชีแยกประเภททั่วไป

(3) ความมีตัวตน สิทธิและภาระผูกพัน ผู้สอบบัญชีควรตรวจนับหลักทรัพย์ หรืออาจส่งหนังสือขอคำยืนยันการถือหลักทรัพย์โดยบุคคลที่ 3 ตัวอย่างเช่น บริษัทหลักทรัพย์ บุคคลภายนอกอื่น เป็นต้น ในการตรวจนับหลักทรัพย์นั้น ผู้สอบบัญชีต้องมั่นใจว่าเอกสารแสดงสิทธิ์ความเป็นเจ้าของหลักทรัพย์นั้นอยู่ในชื่อของกิจการ ส่วนในการขอคำยืนยันจากบุคคลที่ 3 นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการยืนยันโดยตรง รวมทั้งขอข้อมูลด้วยว่ามีภาระผูกพันใดเหนือหลักทรัพย์นั้นหรือไม่

(4) การตัดยอด โดยปกติแล้วผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานว่ากิจการได้บันทึกเงินลงทุน และรายได้ที่เกี่ยวข้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จากการตรวจสอบเกี่ยวกับความครบถ้วน ความถูกต้อง ความมีตัวตนรวมทั้งสิทธิและภาระผูกพันของเงินลงทุน

(5) การแสดงมูลค่า ผู้สอบบัญชีควรขอให้กิจการทำรายละเอียดของเงินลงทุน สำหรับหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดให้แสดงเปรียบเทียบราคาทุนและราคาตลาดของหลักทรัพย์ แต่ละประเภท ในกรณีที่ราคาตลาดรวมลดต่ำกว่าราคาทุน กิจการควรบันทึกสำรองเพื่อผลขาดทุน ของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดไว้ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบราคาทุนของ เงินลงทุนที่แสดงไว้ในรายละเอียดของเงินลงทุนกับเอกสารประกอบ หรือข้อมูลอื่นซึ่งผู้สอบบัญชี ได้รับจากการตรวจสอบความถูกต้องของราคาทุนในชั้นก่อน และสำหรับหลักทรัพย์ใน ความต้องการของตลาดผู้สอบบัญชีควรเปรียบเทียบราคาตลาดที่แสดงไว้ในรายละเอียดกับประกาศของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสำหรับวันที่ในงบดุล

(6) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบงบการเงินในส่วน ที่เกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินลงทุนและพิจารณาว่าได้มีการแสดง รายการและการเปิดเผยข้อมูล โดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

## 2) การตรวจสอบรายการขายและลูกหนี้การค้า

ลูกหนี้การค้า หมายถึง หนี้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการค้าตามปกติของกิจการ ในธุรกิจ ของธนาคารพาณิชย์ ลูกหนี้การค้าได้แก่ เงินให้กู้ยืมและดอกเบี้ยค้างรับ และสำหรับธุรกิจประ กันภัย ลูกหนี้การค้า ได้แก่ ค่าเบี้ยประกันภัยค้างรับ เป็นต้น

รายได้จากการขาย หมายถึง ราคาสินค้าที่ขายให้แก่ลูกค้าในรอบปีบัญชี และได้ส่งมอบ เรียบร้อยแล้ว

### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความครบถ้วน โดยปกติผู้สอบบัญชีมักได้หลักฐานเกี่ยวกับความครบถ้วนของ บัญชีลูกหนี้การค้าเมื่อผู้สอบบัญชีได้ทดสอบความครบถ้วนของรายการขาย

(2) ความถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อให้ได้หลักฐาน พิสูจน์ความถูกต้องของลูกหนี้การค้า

- การส่งหนังสือยืนยันยอด
- การตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณราคาขาย ได้แก่ การที่ผู้สอบบัญชี

ตรวจสอบว่าราคาขายที่แสดงไว้ในใบแจ้งหนี้ นั้น เป็นราคาขายซึ่งได้รับการอนุมัติและได้คำนวณยอดในใบแจ้งหนี้อย่างถูกต้อง เป็นต้น

(3) ความมีตัวตน สิทธิและภาระผูกพัน เพื่อพิสูจน์ความมีตัวตนของลูกหนี้การค้า ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือยืนยันยอดไปยังลูกหนี้โดยตรงนอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เช่น ตรวจสอบการรับชำระเงินจากลูกหนี้ภายหลังจากวันที่ในงบดุล เป็นต้น ซึ่งจากการตรวจสอบความมีตัวตนของลูกหนี้ ผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐาน เพื่อพิสูจน์วัตถุประสงค์เรื่องสิทธิและภาระผูกพันด้วย

(4) การตัดยอด ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบการตัดยอดขายและลูกหนี้พร้อมกับการตัดยอดสินค้าคงเหลือ การตัดยอดการรับคืนส่วนลดและการรับชำระเงิน โดยดำเนินการดังนี้

- เลือกรายการขายก่อนและหลังวันที่ในงบดุล และตรวจสอบว่าได้มีการส่งสินค้า หรือให้บริการในงวดเดียวกับที่บันทึกการขาย
- เลือกรายการส่งสินค้า หรือรายการให้บริการก่อนและหลังวันที่ในงบดุลจากเอกสารขึ้นต้นและตรวจสอบว่าได้มีการออกใบแจ้งหนี้และบันทึกลูกหนี้ถูกต้องตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายการ

(5) การแสดงมูลค่า ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบให้ทราบว่ารายการขายได้บันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นเฉพาะรายการขายที่เกิดขึ้นโดยสมบูรณ์แล้วจึงนำมาบันทึกบัญชีขาย

(6) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวกับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลูกหนี้การค้าและรายการขายและพิจารณาว่าได้มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล โดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

### 3) การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือและต้นทุนขาย

สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินค้าที่มีตัวตนซึ่งมีไว้ขายตามลักษณะประกอบธุรกิจโดยปกติ หรืออยู่ในระหว่างขบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือมีไว้ผลิตสินค้าหรือบริการเพื่อขาย

ต้นทุนในการซื้อ หมายถึง ราคาซื้อรวมทั้งภาษีขาเข้าและภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อนั้น ค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการซื้อ หักด้วยส่วนลดการค้า เงินรับคืนและเงินชดเชยอื่น ๆ

### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความครบถ้วนและถูกต้อง ในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือนั้น สามารถแบ่งการตรวจสอบออกเป็น 2 ส่วนคือ การตรวจสอบปริมาณสินค้าคงเหลือและการตรวจสอบมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการวิเคราะห์ต่าง ๆ ช่วยในการพิจารณา เพื่อให้ทราบถึงแนวโน้มหรือสิ่งผิดปกติที่อาจมีขึ้นต่อสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายเช่น

- เปรียบเทียบอัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือของปีปัจจุบันกับปีก่อน
- การวิเคราะห์อัตรากำไรขั้นต้นของปีปัจจุบันกับปีก่อน

ภายหลังจากที่ได้ผลวิเคราะห์ต่างๆ ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรสอบถามเจ้าหน้าที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงนั้น ๆ เพื่อได้แนวทางในการหาหลักฐานเพิ่มเติม

ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบให้มั่นใจว่า สินค้าคงเหลือที่แสดงในงบการเงิน เป็นสินค้าซึ่งมาจากปริมาณสินค้าทั้งหมดที่กิจการมีอยู่ ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานเพียงพอที่จะพิสูจน์ว่าการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการเชื่อถือได้ และกิจการได้ตรวจนับสินค้าคงเหลืออย่างถูกต้อง

(2) การตัดยอด ผู้สอบบัญชีควรตรวจการตัดยอดสินค้าคงเหลือเพื่อให้แน่ใจว่า รายการรับจ่ายสินค้าคงเหลือ ได้บันทึกไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกต้อง ซึ่งจะมีผลทำให้ต้นทุนขายถูกต้อง การตรวจตัดยอดนั้นผู้สอบบัญชีควรเลือกรายการรับจ่ายสินค้าคงเหลือก่อนและหลังวันที่ในงบดุลและตรวจสอบรายการเหล่านี้กับเอกสารประกอบรายการ เช่น ใบส่งสินค้า ใบรับสินค้า ใบโอนสินค้า เป็นต้น

(3) ความมีตัวตนและเกิดขึ้นจริง ผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานเกี่ยวกับความมีตัวตนของสินค้าเมื่อผู้สอบบัญชีได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้เพื่อให้มั่นใจว่ากิจการได้ทำใบสรุปสินค้าจากผลการตรวจนับโดยถูกต้อง ผู้สอบบัญชีควรเลือกรายการจากใบสรุปสินค้าหรือรายละเอียดสินค้าและเปรียบเทียบกับรายการตามหลักฐานการตรวจนับของกิจการและกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี

(4) การแสดงมูลค่า ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบให้มั่นใจว่า กิจการได้ตีราคาสินค้าในราคาทุนหรือตลาดที่ต่ำกว่าและได้บันทึกค่าเผื่อนี้มูลค่าที่ลดลง ในกรณีที่กิจการมีสินค้าเสื่อมสภาพหรือล้าสมัย ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบให้มั่นใจว่า ต้นทุนขายเกิดขึ้นของงวดปัจจุบันเป็นของกิจการซึ่งได้มาจากการทดสอบระบบซื้อ ขาย รายการเงินเดือนและการจ่ายเงินของกิจการ อีกทั้งการตรวจสอบสินค้าคงเหลือและบัญชีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

(5) สิทธิและภาระผูกพัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบให้ทราบถึงภาระผูกพันเหนือสินค้ำที่มีอยู่ เช่นกรณีที่ใช้วัตถุดิบเป็นประกันเงินกู้จากธนาคาร หรือกู้เงินตามสัญญาทรัสต์รีซีทส์ ซึ่งเมื่อมีสินค้ำนำเข้ามาเป็นหลักประกันอาจตรวจสอบให้ทราบถึงสินค้ำที่ถูกยึดไว้เป็นประกันโดย

- ตรวจสอบสัญญากู้เงินหรือหนังสือยืนยันยอดกับธนาคาร
- สอบถามผู้บริหาร
- การขอหนังสือรับรองจากลูกค้า
- การขอหนังสือรับรองจากนายความ

(6) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีควรสอบทานการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ในงบการเงินว่าเป็นไปตามกฎกระทรวงหรือไม่สำหรับกิจการตามประเภทที่ระบุไว้

#### 4) การตรวจสอบบัญชีเจ้าหนี้การค้า

เจ้าหนี้การค้า หมายถึง หนี้สินที่เกิดจากการซื้อวัตถุดิบ สินค้ำค่าบริการ ซึ่งเป็นหนี้สินที่เกิดจากการประกอบธุรกิจปกติของกิจการ

##### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อให้ได้หลักฐานพิสูจน์ความถูกต้องของเจ้าหนี้การค้า

- ส่งหนังสือยืนยันยอด
- การตรวจสอบความถูกต้องของใบสำคัญประกอบรายการซื้อ

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบการกระทบยอดระหว่างบัญชีแยกประเภทของเจ้าหนี้การค้ากับบัญชีเจ้าหนี้รายตัวซึ่งกิจการเป็นผู้จัดทำขึ้นดังนี้

- เปรียบเทียบยอดคงเหลือของเจ้าหนี้ตามรายละเอียดของเจ้าหนี้รายตัวกับบัญชีย่อย

ย่อย

- ทดสอบการบวกเลขในรายละเอียดเจ้าหนี้และงบกระทบยอด
- ตรวจสอบรายการปรับปรุงเกี่ยวกับการกระทบยอดดังกล่าวในงวดถัดไป

(2) ความครบถ้วน ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อให้ได้หลักฐานพิสูจน์ความครบถ้วนของเจ้าหนี้การค้า

- ตรวจสอบใบแจ้งหนี้



- การตรวจหาเจ้าหนี้ที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี โดยการตรวจสอบรายการต้นปีใหม่ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบรายการต้นปีใหม่ด้วย เพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีการหลงลืมหรือละเว้นการลงรายการหนี้สินระยะสั้นเพียงวันสิ้นปี การตรวจสอบรายการตอนต้นปีเพื่อค้นหาหนี้สินที่ยังไม่ได้ลงบัญชีมักจะได้ผลตามความมุ่งหมาย และเป็นวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีทุกคนยึดถือปฏิบัติด้วย

(3) การตัดยอด การตรวจตัดยอดซึ่งนี้ยังมีความสำคัญในการตรวจสอบเจ้าหนี้ด้วย คือ ทำให้ได้ยอดเจ้าหนี้ที่ครบถ้วน ณ วันสิ้นปี เป็นวิธีการตรวจสอบที่สัมพันธ์กับการตรวจสอบรายการซื้อเชื่อและการตรวจสอบรายการต้นปีใหม่ด้วย วิธีการตรวจตัดยอดซึ่งที่อยากจะกล่าวเน้นไว้ในที่นี้คือ ควรตรวจสอบใบรับของสำหรับระยะเวลาใกล้สิ้นปีว่า ได้มีการลงรายการซื้อและตั้งเจ้าหนี้ไว้ครบทุกรายหรือไม่ และควรดูรายละเอียดสินค้าคงเหลือ โดยเฉพาะสินค้าระหว่างทางในวันสิ้นปี เพื่อทดสอบว่าการซื้อสินค้าเหล่านั้นได้มีการบันทึกหนี้สินไว้ครบถ้วนแล้ว

(4) ความมีตัวตน การแสดงมูลค่า สิทธิและภาระผูกพัน เพื่อพิสูจน์ความมีตัวตนของเจ้าหนี้การค้า ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือยืนยันยอดไปยังเจ้าหนี้โดยตรง นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เช่น ตรวจสอบการชำระเงินหลังวันที่ในงบดุล เป็นต้น ซึ่งจากการตรวจสอบความมีตัวตนของเจ้าหนี้ ผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานเพื่อพิสูจน์วัตถุประสงค์เรื่องสิทธิและภาระผูกพันด้วย

(5) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีควรสอบถามงานการเงินและพิจารณาว่าได้มีการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเจ้าหนี้การค้าครบถ้วนและเพียงพอ ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

#### 5) การตรวจสอบที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

รายจ่ายที่เป็นทุน หมายถึง รายจ่ายที่มีระยะเวลาการรับประโยชน์นานเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ส่วนรายจ่ายประจำ คือ รายจ่ายที่ได้รับประโยชน์หมดสิ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนั้น จำนวนเงินที่จ่ายจะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นข้อแตกต่างของประเภทรายจ่ายด้วย

ค่าเสื่อมราคา หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินที่มีการเสื่อมสภาพ ส่วนที่คิดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตลอดอายุการใช้งานที่ได้ประมาณไว้

#### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความครบถ้วน ผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานเกี่ยวกับความครบถ้วนของที่ดิน อาคาร

และอุปกรณ์ จากการตรวจสอบความมีตัวตนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เช่นเดียวกับการตรวจสอบเงินลงทุน ในบางกรณีเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ หรือสินทรัพย์ของกิจการอาจอยู่ในมือบุคคลภายนอก โดยกิจการฝากให้เก็บรักษาไว้ ให้บุคคลภายนอกเช่าสินทรัพย์ ใช้เป็นหลักประกันเงินกู้ยืม หรือรอการโอนมาเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีควรมีหนังสือถึงบุคคลภายนอกให้ยืนยันมายังผู้สอบบัญชี โดยตรงเกี่ยวกับรายละเอียดสินทรัพย์และเหตุผลที่ยึดถือเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์หรือตัวสินทรัพย์นั้นไว้ ผลการยืนยันอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงหนี้สินที่ใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกันและยังไม่ได้ลงบัญชีหรือยังไม่ได้อนุมัติโดยถูกต้องก็ได้

(2) ความถูกต้อง ผู้สอบบัญชีควรจัดทำกระดาษทำการแสดงการวิเคราะห์บัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยแสดงยอดยกมา, ชื่อเพิ่มระหว่างปี, จำหน่ายระหว่างปี, ยอดคงเหลือปลายปี, ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสม รวมทั้งกำไรขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยนำมาตรวจสอบในรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ตรวจสอบยอดคงเหลือต้นปีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และค่าเสื่อมราคาสะสมกับงบการเงินปีก่อนที่ตรวจสอบแล้ว
- ตรวจสอบสินทรัพย์ที่ซื้อหรือก่อสร้างเองระหว่างปีโดย ตรวจสอบการอนุมัติ ในรายงานการประชุมคณะกรรมการ หรือตรวจสอบหลักฐานประกอบการซื้อหรือก่อสร้างเอง

(3) ความมีตัวตน สิทธิและภาระผูกพัน การตรวจนับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทำให้ทราบว่ากิจการมีสินทรัพย์ที่ยังมิได้ลงบัญชีไว้หรือมีรายการสินทรัพย์ตามบัญชีแต่ไม่มีตัวสินทรัพย์บ้างหรือไม่ อย่างไรก็ตาม โดยปกติผู้สอบบัญชีตรวจนับแต่เพียงสินทรัพย์ที่สำคัญบางรายการเท่านั้น นอกเหนือไปจากการเยี่ยมชมโรงงานเพื่อให้ทราบถึงภาวะดำเนินงานโดยทั่วไป สินทรัพย์บางประเภท เช่น รถยนต์และรถบรรทุก ควรตรวจนับโดยครบถ้วน

(4) การตัดยอด โดยปกติแล้วผู้สอบบัญชีจะได้หลักฐานว่ากิจการได้บันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ค่าเสื่อมราคาและรายการตัดบัญชี รายได้ที่เกี่ยวข้องและกำไรขาดทุนจากการขายสินทรัพย์ตรงตามรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จากการตรวจสอบเกี่ยวกับความครบถ้วน ความถูกต้อง ความมีตัวตนรวมทั้งสิทธิและภาระผูกพันของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

(5) การแสดงมูลค่า ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แสดงไว้ในรายละเอียดที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กับเอกสารประกอบหรือข้อมูลอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับจากการตรวจสอบราคาทุนในขั้นก่อน แล้วพิจารณาความเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

(6) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ผู้สอบบัญชีควรสอบทานงบการเงินและพิจารณาว่าได้มีการแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ค่าเสื่อมราคาและรายการตัดบัญชี โดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

6) การตรวจสอบบัญชีเงินกู้ยืมระยะยาว

วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

(1) ความมีตัวตน/ภาระผูกพัน/ความครบถ้วน/ความถูกต้อง

- ขอคำยืนยันยอดเงินกู้ยืมระยะยาว สอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับยอดหนี้สิน ระยะเวลาการจ่ายเงิน ดอกเบี้ย (อัตราและจำนวนเงินค้างจ่าย) และหลักทรัพย์ค้ำประกัน
- ทดสอบการคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่ายและค่าใช้จ่ายสำหรับปี
- ตรวจสอบการอนุมัติการกู้ยืม หรือต่อสัญญาใหม่ระหว่างปีกับรายงานการประหมคณกรรมการ
- ตรวจสอบเงินที่ได้รับจากการกู้ยืมกับสมุดเงินสดรับ และตรวจสอบใบสำคัญจ่ายเงินและใบเสร็จรับเงินของเจ้าหนี้สำหรับการจ่ายเงินต้นและดอกเบี้ย
- ตรวจสอบส่วนของหนี้สินระยะสั้นและระยะยาวของเงินกู้เพื่อแสดงในงบการเงิน
- สำหรับเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ตรวจสอบว่าได้แปลงค่าเป็นเงินบาท โดยถูกต้อง

(2) การจัดแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

- สอบทานหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นว่าครบถ้วนและเพียงพอตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
- พิจารณาการเปิดเผยข้อกำหนดที่สำคัญของสัญญาเงินกู้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7) การสอบทานเหตุการณ์ ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังและภาระผูกพัน

เหตุการณ์ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน แต่ก่อนวันที่ออกงบการเงิน เหตุการณ์เหล่านี้มี 2 ประเภท คือ

- เหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหลักฐานหรือข้อมูลเพิ่มเติมที่แสดงถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นแล้วก่อนหรือ ณ วันที่ในงบการเงินเหตุการณ์นี้มีผลให้ต้องปรับปรุงงบการเงินดังกล่าว ทั้งนี้จะต้องทราบหรือสามารถประมาณผลกระทบที่มีผลต่องบการเงินได้อย่างมีเหตุผล

- เหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงินแต่ก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นหลักฐานหรือข้อมูลเพิ่มเติมแสดงถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นหลังวันที่ในงบการเงิน ในกรณีไม่ต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่ต้องเปิดเผยให้ทราบถึงสถานการณ์นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

#### (1) ความครบถ้วน การแสดงมูลค่าและความถูกต้อง

- ขอรายละเอียดเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ในภายใน และภาระผูกพันที่เป็นสาระสำคัญแล้วตรวจสอบเอกสารประกอบรายละเอียดสำหรับรายที่สำคัญ ๆ
- สอบถามข้อมูลโดยตรงจากนายความเกี่ยวกับคดีความที่กำลังสู้ความกันอยู่ หรือที่ถูกฟ้องเรียกค่าเสียหาย รวมทั้งหนี้สิน โดยประมาณของค่าเสียหายที่ยังไม่ได้กำหนดขึ้นบังคับให้ชำระและแนวโน้มของคดีที่กำลังสู้ความกันอยู่
- สอบทานหนังสือตอบยืนยันของบุคคลภายนอก
- สอบทานรายการหลังวันที่ในงบการเงิน โดยเฉพาะหลักฐานใบสำคัญจ่ายและใบแจ้งหนี้จากวันที่หลังวันที่ในงบดุลจนถึงวันที่ออกรายงาน
- พิจารณาว่าได้มีการตั้งสำรองสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายในที่บริษัท คาดว่าจะเป็นหนี้สินจริงและได้มีการสำรองเพื่อผลขาดทุนที่เป็นสาระสำคัญจากสัญญาซื้อที่ยังมีผลบังคับอยู่

(2) การจัดแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล สอบทานงบการเงินและพิจารณาว่าหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นเพียงพอและครบถ้วนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยมีหลักเกณฑ์ว่า ถ้าหากว่าไม่เปิดเผยแล้วจะกระทบต่อความสามารถในการวิเคราะห์และตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน โดยเปิดเผยถึงลักษณะของเหตุการณ์และประมาณการผลกระทบที่มีต่องบการเงิน

### 8) การตรวจสอบรายได้และค่าใช้จ่าย

การตรวจสอบรายได้และค่าใช้จ่ายมักกระทำพร้อมกับการตรวจสอบสินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง เช่น ตรวจสอบค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ตรวจสอบสินทรัพย์ถาวร ตรวจสอบหนี้สงสัยจะสูญพร้อมกับลูกหนี้ ตรวจสอบดอกเบี้ยจ่ายพร้อมเงินกู้ และตรวจสอบรายได้จากหลักทรัพย์พร้อมกับหลักทรัพย์ เป็นต้น การตรวจสอบรายได้และค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่จึงรวมอยู่ในแผนงานตรวจสอบรายการสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งได้อธิบายไว้แล้วในส่วนต่าง ๆ ข้างต้น

#### วิธีการตรวจสอบ

วิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสรุปได้ดังนี้

#### (1) ความมีตัวตน/ความครบถ้วน/ความถูกต้อง/สิทธิและภาระผูกพัน

- วิเคราะห์บัญชีรายได้และค่าใช้จ่ายบางประเภท ผู้สอบบัญชีควรวิเคราะห์บัญชีที่มีรายการเป็นจำนวนเงินมาก หรือมีโอกาสผิดพลาดได้ง่าย โดยตรวจเอกสารใบสำคัญประกอบรายการพร้อมทั้งตรวจหารายการที่ผิดปกติ ซึ่งการวิเคราะห์นี้จะช่วยให้ทราบถึงความถูกต้องและป้องกันไม่ให้เกิดการลงบัญชีค่าใช้จ่ายไม่ครบหรือผิดพลาด

- เปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายกับปีก่อน
- ตรวจสอบการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน
- ตรวจสอบรายได้เบ็ดเตล็ด
- ตรวจสอบรายการต้นปีใหม่
- ตรวจสอบรายการพิเศษ

#### (2) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

- สอบทานหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ได้จัดทำขึ้นว่าครบถ้วนและเพียงพอตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
- รวบรวมข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายที่ต้องเปิดเผยเป็นหมายเหตุประกอบงบการเงิน