

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะขอกล่าวถึง 1) การวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี 2) ผลของการตรวจสอบภายในต่อการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวม 3) การประเมินประสิทธิผลโดยรวมของงานตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี 4) การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน และ 5) การประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี 6) งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียด ดังนี้

#### 1. การวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวม

แผนการสอบบัญชีโดยรวม (Overall Audit Plan) หมายถึง แผนงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งอธิบายถึงขอบเขตและการปฏิบัติงานตรวจสอบที่คาดหวัง ผู้สอบบัญชีจะจัดทำแนวการสอบบัญชี (Audit Program) โดยใช้รายละเอียดที่บันทึกไว้ในแผนการสอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบและวิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ โดยผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 300 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี ได้กำหนดเรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีสอบบัญชีโดยรวมซึ่งประกอบด้วย

- 1) ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ
- 2) ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
- 3) ความเสี่ยงและสาระสำคัญ
- 4) ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน
- 5) การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงานและการสอบทาน
- 6) เรื่องอื่นๆ

## 1. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการ และวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงินหรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบช่วยในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม เช่น ผู้สอบบัญชีใช้ความรู้ความเข้าใจในเรื่องวิธีการดำเนินธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมซึ่งควรบันทึกไว้ในแผนการสอบบัญชีเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

การได้มาซึ่งความรู้ที่จำเป็นเกี่ยวกับธุรกิจเป็นกระบวนการสะสมอย่างต่อเนื่องของการรวบรวมการประเมินข้อมูลและหาความสัมพันธ์ของความรู้ที่ได้รับกับหลักฐานการสอบบัญชี และข้อมูลในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น แม้ว่าจะมีการรวบรวมข้อมูลไว้ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบแล้วก็ตาม แต่เมื่อมีความรู้ความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยมักต้องแก้ไขและปรับปรุงเพิ่มเติมข้อมูลในขั้นตอนต่อมา

ในการตรวจสอบปีต่อไป ผู้สอบบัญชีควรปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยและประเมินผลข้อมูลที่ได้มาก่อน รวมถึงข้อมูลในกระดาษทำการของปีก่อนด้วย ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงการเปลี่ยนแปลงสำคัญที่เกิดขึ้นหลังการสอบบัญชีครั้งก่อน

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการพิจารณาประกอบด้วย

### 1. ปัจจัยด้านเศรษฐกิจโดยทั่วไป

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ภาวะเศรษฐกิจโดยทั่วไป อัตราดอกเบี้ยและแหล่งเงินทุน ภาวะเงินเฟ้อและการปรับค่าเงินตรา นโยบายรัฐบาลเกี่ยวกับการเงิน การคลัง ภาษีอากร และข้อจำกัดทางการค้า รวมถึงการพิจารณาเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนและการควบคุมเงินตราต่างประเทศ

2. อุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ สภาพการณ์ที่สำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่อธุรกิจของลูกค้า

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ตลาดและการแข่งขัน วัฏจักรหรือฤดูกาลของธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีของผลิตภัณฑ์ ความเสี่ยงทางธุรกิจ (เช่น สินค้าที่มีเทคโนโลยีสูง สินค้าตามสมัยนิยม โอกาสในการเข้ามาแข่งขันได้ง่าย) การลดหรือการขยายตัวทางธุรกิจ สภาพการณ์ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจในทางลบ (เช่น ความต้องการซื้อลดลง กำลังการผลิตส่วนเกิน การแข่งขันด้านราคาอย่างรุนแรง) อัตราส่วนที่สำคัญและสถิติการดำเนินงาน วิธีปฏิบัติและปัญหาทางการบัญชีเฉพาะเรื่อง ข้อกำหนดและปัญหาเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม กฎหมายที่เกี่ยวข้อง วิธีปฏิบัติเฉพาะเรื่องหรือมีลักษณะพิเศษ (เช่น สัญญาจ้างแรงงาน วิธีการจัดการทางการเงิน และการบัญชี)

3. กิจการที่ตรวจสอบ

ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ ประกอบด้วย

- 3.1 การบริหารงานและความเป็นเจ้าของ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงลักษณะสำคัญของ รูปแบบกิจการที่เป็นเอกชนหรือมหาชน หน่วยราชการ (รวมทั้งที่เพิ่งมีการเปลี่ยนแปลงหรือวางแผนว่าจะเปลี่ยนแปลง) เจ้าของกิจการผู้รับประโยชน์และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ในประเทศ ต่างประเทศ ชื่อเสียง และประสบการณ์ทางธุรกิจ) โครงสร้างเงินทุน (รวมถึงที่เพิ่งมีการเปลี่ยนแปลงหรือวางแผนที่จะเปลี่ยนแปลง) โครงสร้างองค์กร วัตถุประสงค์ของการบริหาร ปรัชญา และแผนกลยุทธ์ของการบริหาร การซื้อกิจการ การควบกิจการ หรือการขยายกิจการ (รวมถึงที่วางแผนจะกระทำหรือที่เพิ่งจะกระทำ) แหล่งและวิธีการจัดการทางการเงิน (ปัจจุบันและในอดีต)

ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเกี่ยวกับคณะกรรมการของกิจการในเรื่อง องค์ประกอบของคณะกรรมการ ชื่อเสียงทางธุรกิจและประสบการณ์ของกรรมการแต่ละคน ความเป็นอิสระจากผู้บริหารและการควบคุมผู้บริหาร



ความถี่ของการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบและขอบเขตของกิจกรรม นโยบายเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ การเปลี่ยนแปลงที่ปรึกษาทางวิชาชีพ (เช่น นักกฎหมาย)

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาเกี่ยวกับผู้บริหารของกิจการในเรื่อง ประสิทธิภาพและชื่อเสียง การหมุนเวียนของผู้บริหาร บุคลากรที่สำคัญ ด้านการเงินและสถานภาพในองค์กร พนักงานฝ่ายบัญชี แผนการให้สิ่งจูงใจ หรือโบนัสซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทน การใช้ประมาณการและงบประมาณ ความกดดันที่มีต่อผู้บริหาร (เช่น รับผิดชอบมากเกินไป อำนาจอยู่กับบุคคลเดียว การรักษาราคาหุ้น การกำหนดเงื่อนไขเวลาที่ไม่เหมาะสม ในการรายงานผลการดำเนินงาน) รวมถึงระบบข้อมูลเพื่อการบริหาร

### 3.2 ลักษณะธุรกิจของกิจการ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึง ลักษณะธุรกิจของกิจการ (เช่น ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง การให้บริการทางการเงิน การนำเข้าหรือส่งออก) สถานที่ตั้ง โรงงาน คลังสินค้า สำนักงาน การจ้างงาน ผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการและการตลาด ผู้ขายสินค้าและให้บริการรายสำคัญ สินค้าคงเหลือ สัมปทาน ใบอนุญาต และสิทธิบัตร ประเภทค่าใช้จ่ายที่สำคัญ การวิจัยและพัฒนา สิทธิทรัพย์สิน หนี้สิน และรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จำแนกตามสกุลเงินตราและวิธีการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน กฎหมายและข้อกำหนดที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการ ระบบสารสนเทศในปัจจุบันหรือแผนที่จะเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต โครงสร้างหนี้ รวมทั้งข้อตกลงและข้อจำกัดต่างๆ

### 3.3 ผลการดำเนินงานทางการเงิน

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวกับเงื่อนไขทางการเงินและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ เช่น อัตราส่วนที่สำคัญและสถิติการดำเนินงาน รวมถึงแนวโน้มของธุรกิจ



### 3.4 สภาพแวดล้อมในการจัดทำรายการทางการเงิน และอิทธิพลภายนอกซึ่งมีผลกระทบต่อผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

### 3.5 กฎหมาย

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมและข้อกำหนดทางด้านกฎหมาย ภาษีอากร การวัดผลและเรื่องที่ต้องเปิดเผยเป็นพิเศษเกี่ยวกับกิจการ ข้อกำหนดในการรายงานผลการสอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงิน

## 2. ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและได้ให้ความหมายของคำว่า "ระบบบัญชี" และ "ระบบการควบคุมภายใน" ดังนี้

ระบบบัญชี หมายถึง ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนดรวบรวม วิเคราะห์ คำนวณ จัดประเภท บันทึก สรุปผลและรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์อื่น

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจว่าสามารถดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ รวมถึงการป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานของระบบบัญชีแล้ว ระบบการควบคุมภายในยังครอบคลุมถึง สภาพแวดล้อมการควบคุม และวิธีการควบคุม

ตามรายงานของ Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (COSO) ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่เป็นตัวแทนจากสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน\* ได้กล่าวถึงองค์ประกอบของการควบคุมภายในว่าประกอบด้วย 5 องค์ประกอบที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน ดังนี้

- 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) หมายถึง ความประพฤติ ความซื่อสัตย์เกี่ยวกับผลประโยชน์ต่างๆ รวมถึงศีลธรรมจรรยาบรรณในการบริหารของผู้บริหาร และการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานที่รวมถึง ความเป็นอิสระในการทำงาน ความรู้ความสามารถ ปรัชญาและวิธีการบริหารงานที่เหมาะสมกับโครงสร้างขององค์กร เป็นต้น
- 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) หมายถึง ความสอดคล้องของกิจกรรมต่างๆ ที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์หลักขององค์กร ตามงบประมาณและทรัพยากรที่กำหนดไว้ อย่างเหมาะสม โดยผู้ประเมินความเสี่ยงจะต้องสามารถชี้ให้เห็นความเสี่ยงที่สำคัญๆ ที่จะเกิดขึ้นจากทั้งภายในและภายนอกองค์กร รวมถึงที่จะเกิดขึ้นกับวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรด้วย การประเมินความเสี่ยงจะรวมถึงความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากวิธีการจัดการด้วย
- 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activity) หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ทำให้มั่นใจว่าเมื่อนำไปปฏิบัติแล้วจะเกิดผลสำเร็จตามที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้ กิจกรรมการควบคุมเหล่านี้จะชี้ให้ผู้ปฏิบัติงานเห็นความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดความระมัดระวังและสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ กิจกรรมการควบคุมอาจแบ่งได้เป็น 3 กลุ่มตามวัตถุประสงค์ขององค์กร คือ กิจกรรมควบคุมในการปฏิบัติงาน กิจกรรม

---

\* สถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน ได้แก่ 1. The National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR) 2. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) 3. The Institute of Internal Auditor (IIA) 4. Institute of Management Accountants (IMA) และ 5. The Financial Executives Institute (FEI)  
( เจริญ เจษฎาวัลย์ 2645 : 66 )

การควบคุมการรายงานทางการเงิน และกิจกรรมการควบคุมการปฏิบัติตามนโยบาย และระเบียบต่างๆ กิจกรรมเพื่อการควบคุมต่างๆ เหล่านี้จะเกิดขึ้นในทุกระดับขององค์กร

- 4) สารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร (Information and Communication) หมายถึง ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน การรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามนโยบาย และระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่ใช้ในการควบคุมและการดำเนินกิจกรรมขององค์กร รวมถึงสารสนเทศที่ได้รับจากภายนอกองค์กร ดังนั้น การพัฒนาระบบสารสนเทศให้ทันสมัยและเหมาะสมจึงเป็นส่วนสำคัญเพราะข้อมูลที่ได้รับจากการประมวลผลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารได้ ในการตัดสินใจและจัดการทำรายงานเสนอต่อบุคคลภายนอก การติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพจะต้องเชื่อมโยงกับระบบสารสนเทศ และสามารถติดต่อกันได้ทุกระดับเพื่อช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถรับทราบข่าวสารจากผู้บริหารได้อย่างรวดเร็วและชัดเจน
- 5) การติดตามผลการปฏิบัติงาน (Monitoring) หมายถึง การติดตามประเมินผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องของฝ่ายบริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคคลอื่นๆ ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง การตอบสนองต่อคำแนะนำของผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับขอบเขตของระยะเวลาในการติดตามขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของวิธีการที่นำมาใช้ในการรายงานเมื่อพบว่ากิจกรรมส่วนใดส่วนหนึ่งขาดการควบคุม

การศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในนั้น ผู้สอบบัญชีควรศึกษาและทำความเข้าใจในองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล โดยผู้สอบบัญชีจะต้องมีการพิจารณาว่ากิจการได้มีการออกแบบและกำหนดจุดควบคุมในแต่ละวงจรทางบัญชีไว้อย่างไร

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการควบคู่ไปกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมและ



ข้อพิจารณาอื่นซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุประเภทของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจแสดงอยู่ในงบการเงิน รวมถึงการพิจารณาปัจจัยซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้สามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม

### 3. ความเสี่ยงและสาระสำคัญ

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ได้ให้ความหมายของ “ความเสี่ยงในการสอบบัญชี” “ความเสี่ยงสืบเนื่อง” “ความเสี่ยงจากการควบคุม” และ “ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ” ไว้ดังนี้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีประกอบด้วย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ซึ่งอาจป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

### ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงในการสอบบัญชีและความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญ (Materiality) มีความหมายเดียวกันกับคำว่า "นัยสำคัญ" ตามมาตรฐานการบัญชีที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชีว่า "ข้อมูลจะถือว่ามีนัยสำคัญ หากการไม่แสดงข้อมูลนั้นหรือการแสดงข้อมูลนั้นผิดพลาดจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินซึ่งใช้งบการเงินเป็นปัจจัยหลักในการตัดสินใจ ความมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะซึ่งต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป"

ในการวางแผนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรประเมินความมีสาระสำคัญเกี่ยวกับยอดคงเหลือของบัญชีใดบัญชีหนึ่งและประเภทของรายการประเภทใดประเภทหนึ่งเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าควรตรวจสอบรายการใด และควรจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างและวิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ และยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่คาดว่าจะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ความมีสาระสำคัญมีความสัมพันธ์แบบผกผันกับระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ กล่าวคือ หากผู้สอบบัญชีตัดสินใจลดระดับของความมีสาระสำคัญที่ยอมรับได้ลงระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้ย่อมสูงขึ้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการเพื่อชดเชยโดยเลือกที่จะ

- (1) ลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้ ถ้าเป็นไปได้ และสนับสนุนการลดระดับดังกล่าวด้วยการขยายหรือเพิ่มการทดสอบการควบคุม
- (2) ลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบโดยการเปลี่ยนแปลงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขต ของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความมีสาระสำคัญและความสัมพันธ์ระหว่างความมีสาระสำคัญกับความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการประเมิน และในการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาระดับความมีสาระสำคัญของข้อมูลทั้งที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณ คือ เป็นจำนวนเงินและข้อมูลเชิงคุณภาพ คือ ลักษณะของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น การเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ การอธิบายที่ไม่เหมาะสมเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่อาจส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเป็นไปได้ของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจำนวนเงินน้อย แต่เมื่อรวมกันหลายๆ รายการแล้วอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินได้

#### 4. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน

ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปความเห็นได้อย่างสมเหตุสมผล ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาสถานการณ์แวดล้อมอย่างระมัดระวังรอบคอบ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะตัดสินใจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับสถานการณ์แวดล้อม

##### 4.1 ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ได้แก่ ลักษณะและระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องทั้งในระดับงบการเงินและระดับยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการบัญชี ลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ความมีสาระสำคัญของรายการที่ตรวจสอบ ประสบการณ์ที่ได้จากการตรวจสอบครั้งก่อนๆ ผลของการตรวจสอบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ แหล่งที่มาและความเชื่อถือได้ของข้อมูลและค่าใช้จ่ายในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ การปรับเปลี่ยนเรื่อง



ที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ รวมถึงงานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการตรวจสอบ

#### 4.2 การทดสอบในการสอบบัญชี

การทดสอบในการสอบบัญชีอาจแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

4.2.1 การทดสอบการควบคุม (Test of Control) หมายถึง การทดสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบ

4.2.2 การทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) หมายถึง การทดสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนเรื่องที่จะตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ โดยผู้สอบบัญชีควรปรับแผนการตรวจสอบและจัดทำแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับผลจากการประเมินความเสี่ยง เช่น หากผลจากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้วิธีการทดสอบการควบคุม ในทางตรงกันข้ามหากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการทดสอบเนื้อหาสาระ

#### 5. การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงาน

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่น\* โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีอื่น รวมถึงการที่ผู้สอบบัญชี

\* ผู้สอบบัญชีอื่น หมายถึง ผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีหลัก แต่เป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อข้อมูลทางการเงินของส่วนประกอบที่รวมอยู่ในงบการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีหลัก (ศิลปิน ศรีจันเพชร

ควรพิจารณาความเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ จำนวนสถานที่ตั้ง การตรวจสอบบริษัทย่อยหรือสาขาและส่วนงานต่างๆของบริษัท โดยผู้สอบบัญชีจะกำหนดตารางการตรวจสอบ พนักงานที่ตรวจสอบ และประมาณเวลาที่ตรวจสอบ

## 6. เรื่องอื่นๆ

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงโอกาสของการเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงาน ต่อเนื่องของกิจการ สถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย ตลอดจนลักษณะและระยะเวลาของรายงานหรือการติดต่อสื่อสารกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรทำการเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีตามความเหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีจึงควรทบทวนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และปรับเปลี่ยนตามความจำเป็นระหว่าง การตรวจสอบ นอกจากนี้ การวางแผนการตรวจสอบควรกระทำอย่างต่อเนื่องตลอดการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีควรบันทึกเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญไว้ด้วย

## 2. งานตรวจสอบภายในกับการวางแผนงานสอบบัญชีโดยรวม

ด้วยเหตุที่การดำเนินงานของธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์นั้นมีความซับซ้อนและแตกต่างไปจากธุรกิจทั่วไป ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรปรึกษาร่วมกับผู้ตรวจสอบภายใน และสอบทานรายงานการตรวจสอบภายในเพื่อเป็นการหาความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของบริษัทที่ตรวจสอบ

นอกจากนี้ เนื่องจากสถาบันการเงินส่วนใหญ่จะมีการดำเนินธุรกิจที่ประกอบด้วยสาขาหรือสำนักงานย่อยเป็นจำนวนมาก อีกทั้งการสอบบัญชีของสถาบันการเงินส่วนใหญ่จะอยู่ในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจสอบทานรายงานการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทเพื่อทำให้

เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องมากขึ้น และเป็นการประหยัดต้นทุนในการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี

สำหรับการประเมินสถานะแวดล้อมของการควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในนั้น ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในของบริษัท รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและร่วมปรึกษาถึงประเด็นปัญหาสำคัญที่พบในการตรวจสอบ โดยทั่วไป 1) คณะกรรมการตรวจสอบ และ 2) ฝ่ายตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระจากการบริหารงานของบริษัทและมีความรู้ความเข้าใจด้านการรายงานทางการเงินและการควบคุมภายใน เพื่อทำการสอบทานความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงินที่ฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดทำ รวมถึงการสอบทานประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

ในขณะเดียวกัน หากการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบริษัทถูกค่าที่สอบบัญชีมีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีก็สามารถปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลา และวิธีการสอบบัญชี ตลอดจนสามารถลดขอบเขตของวิธีการดังกล่าวแต่จะไม่สามารถลดวิธีการตรวจสอบลงได้ทั้งหมด อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีหลังจากที่ได้พิจารณางานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่างานตรวจสอบภายในไม่มีผลกระทบต่อวิธีการสอบบัญชีก็ได้

### 3. การประเมินประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายในโดยรวมของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายในได้กำหนดประเด็นที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเกี่ยวกับประสิทธิผลโดยรวมของงานตรวจสอบภายใน ได้แก่

#### 1. ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งประกอบด้วย



พื้นฐาน 3 ประการคือ \* 1) สิทธิในการที่จะเข้าถึงหน่วยที่หน่วยตรวจสอบ (The Right to Access) อย่างเพียงพอ หรือการได้รับมอบอำนาจ (Authority) 2) เสรีภาพในการสอบทาน (Freedom to Review) อย่างเพียงพอ 3) หน่วยตรวจสอบภายในต้องไม่มีอำนาจสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่นนอกเหนือจากงานตรวจสอบภายใน เนื่องจากความรับผิดชอบนั้นอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการประเมินผลการตรวจสอบ โดยอาจเรียกได้ว่าเป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานของตนเอง (Self-Review) นอกจากนี้ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในยังรวมถึงเสรีภาพในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน สถานะของฝ่ายตรวจสอบภายในควรจะรายงานผลการตรวจสอบและขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือไม่อย่างไร

## 2. ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

เนื่องจากคุณภาพของงานตรวจสอบภายในนั้นขึ้นอยู่กับคุณภาพของฝ่ายตรวจสอบภายในที่ประกอบด้วยผู้บังคับบัญชาและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในทั่วไป ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน ประสิทธิภาพและคุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเป็นผู้ที่ทรงคุณความรู้และเป็นผู้ที่มีความสามารถในการทำงานที่เกี่ยวกับวิชาชีพ รวมถึงความเพียงพอในการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอของลูกจ้างสอบบัญชีนั่น

## 3. ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าผู้ตรวจสอบภายในได้มีการวางแผน การควบคุม การสอบทานงานตรวจสอบภายใน และการจัดทำเอกสารหลักฐานอย่างเหมาะสมหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าฝ่ายตรวจสอบภายในมีคู่มือการตรวจสอบ แผนการปฏิบัติงาน และมีการจัดทำ

\* เจริญ เจษฎาวัดย์, การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบภายใน ตอน1 : ฤกษ์แห่งความสำเร็จ.

(กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์พอดี, 2545) , หน้า 60.

กระดาษทำการอย่างเพียงพอ ฝ่ายตรวจสอบภายในที่ดีควรมีการจัดทำกฎบัตร หรือ คู่มือในการปฏิบัติงาน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติงานไปในทิศทางเดียวกัน

#### 4. การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้ผลงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาแผนงานตรวจสอบภายในสำหรับงวด และปรึกษาหารือกับผู้งานตรวจสอบภายในตั้งแต่ในช่วงเริ่มแรกของการวางแผน โดยตกลงกับผู้ตรวจสอบภายในเป็นการล่วงหน้าในเรื่องระยะเวลาของงานตรวจสอบภายใน ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน ปริมาณการทดสอบ วิธีการเลือกตัวอย่าง การจัดทำเอกสารหลักฐาน วิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการสอบทาน และการรายงานผลการตรวจสอบ

การประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายในจะมีประสิทธิผลมากขึ้นหากมีการประชุมร่วมกันเป็นระยะตามความเหมาะสมในระหว่างงวดที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องได้รับคำชี้แจงและรายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งได้รับแจ้งเกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่อยู่ในความสนใจของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งอาจจะกระทบต่องานของผู้สอบบัญชี ในทำนองเดียวกันผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบถึงเรื่องที่สำคัญซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานตรวจสอบภายในด้วย

#### 5. การประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องในกรณีที่ต้องการใช้ผลงานนั้น เพื่อให้แน่ใจว่าผลงานดังกล่าวเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

การประเมินผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องเป็นการพิจารณาความเพียงพอของขอบเขตของงานและแนวการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง และเป็นการพิจารณาว่าผลการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ การประเมินผลงานตรวจสอบภายในดังกล่าวซึ่งอาจรวมถึงการพิจารณาในเรื่องต่อไปนี้

1. งานตรวจสอบภายในได้มีการปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับการฝึกอบรมทางวิชาชีพและมีความชำนาญในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ มีการควบคุมดูแล สอบทาน และจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับงานของผู้ช่วยอย่างเหมาะสม
2. การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมที่จะใช้เป็นเกณฑ์อย่างสมเหตุสมผลในการสรุปผลการตรวจสอบ
3. ข้อสรุปมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ และรายงานที่ได้จัดทำขึ้นสอดคล้องกับผลของการปฏิบัติงาน
4. ข้อยกเว้นหรือเรื่องผิดปกติที่เปิดเผยโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในซึ่งได้ทำการแก้ไขอย่างเหมาะสม

การกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการทดสอบผลงานตรวจสอบภายในจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องความเสี่ยงกับความมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ และการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนการประเมินผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่อง การทดสอบดังกล่าวอาจเน้นการตรวจสอบรายการที่หน่วยงานตรวจสอบได้ตรวจสอบแล้ว การตรวจสอบรายการอื่นซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับรายการที่ตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีควรบันทึกข้อสรุปที่ได้จากการประเมินและการทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องเหล่านั้น

## 6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Ward และ Robertson (1980) ได้ทำการสำรวจความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประสานงานระหว่างกันขณะปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยทำการศึกษาลักษณะและขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีใช้หรือให้ความเชื่อถือและประโยชน์ที่ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับจากการประสานงานกับผู้สอบบัญชี



ประเด็นที่ผู้วิจัยใช้ในการประเมินประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา SAS no. 9 (Statement on Auditing Standard no. 9 The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Auditor's Examination, 1975) ประกอบด้วย

1) ความเที่ยงธรรม 2) ความรู้ความสามารถ ของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- 1) แนวทางที่ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติในการพิจารณาเรื่องความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย
  - 1.1 การสอบทานเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในและระดับการรายงานผลการตรวจสอบในบริษัท
  - 1.2 การสอบทานเกี่ยวกับเนื้อหาและคุณภาพของรายงานการตรวจสอบภายใน
  - 1.3 การสอบทานเกี่ยวกับการปฏิบัติของผู้บริหารตามคำแนะนำของฝ่ายตรวจสอบภายใน
  - 1.4 การสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายในเพื่อสังเกตเกี่ยวกับทัศนคติด้านความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน
  - 1.5 การสอบทานเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในและความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายใน
  - 1.6 การสอบทานเกี่ยวกับแนวการตรวจสอบภายในเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ของบริษัท
- 2) แนวทางที่ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติในการพิจารณาเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย
  - 2.1 การสอบทานเกี่ยวกับระดับการศึกษาและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายใน
  - 2.2 การประเมินผลการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในจากหลักฐานและกระดาษทำการในรายงานการตรวจสอบภายใน
  - 2.3 การสอบทานเกี่ยวกับนโยบายการคัดเลือกพนักงานตรวจสอบภายใน ขั้นตอนการทำงาน และผลการทำงานตรวจสอบภายในที่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
  - 2.4 การสอบทานเกี่ยวกับคุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น การเป็นผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (CIA) หรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)
  - 2.5 การสอบทานเกี่ยวกับนโยบายการฝึกอบรมให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท

### ผลการสำรวจพบว่า

- 1) ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อถือในงานตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบทางการเงินที่เกี่ยวกับการทดสอบการควบคุม (Test of control) มากกว่าผลการตรวจสอบภายในด้านการทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive testing)
- 2) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าการใช้งานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการสำคัญที่ต้องเน้นให้มีการตรวจสอบเป็นพิเศษ และผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีที่เพียงพอต่อการสรุปผลมากขึ้น นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงลักษณะเฉพาะทางธุรกิจของลูกค้านั้น
- 3) ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จึงเห็นว่าการใช้หรือเชื่อถือในงานตรวจสอบภายในจะสามารถลดต้นทุนในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้

ในขณะเดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในก็ได้รับประโยชน์จากการประสานงานกับผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับความรู้ใหม่ๆ เกี่ยวกับเทคนิคและวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี อีกทั้งผู้ตรวจสอบภายในยังได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในการทำงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งนำไปสู่การพัฒนางานตรวจสอบภายในให้เป็นประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นการเพิ่มมูลค่าให้แก่ฝ่ายตรวจสอบภายในของกิจการ

ผู้ตอบที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยังเห็นว่า ในอนาคตผู้สอบบัญชีจะมีการประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น เพราะ

- 1) ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจะมีหน้าที่ในการทำให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในได้มากขึ้น
- 2) ผู้สอบบัญชีต้องการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในงานสอบบัญชี แต่ลูกค้าต้องการลดหรือชะลอการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจะต้องพยายามหาหลักฐานการสอบบัญชีให้ได้อย่างเพียงพอในระยะเวลาและค่าใช้จ่ายที่มี

- จำกัด ประกอบด้วย การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเรื่องที่ต้องให้ความสำคัญในการตรวจสอบเป็นพิเศษ
- 3) ในอนาคตธุรกิจจะมีโครงสร้างที่ซับซ้อนมากขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการมากขึ้น

Brown (1983) ได้ทำการศึกษาประเด็นที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานในฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้าที่สอบบัญชี โดยทำการประเมินเกี่ยวกับความเชื่อถือได้โดยรวมของการปฏิบัติงานในฝ่ายตรวจสอบภายในตามแนวทางตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา (SAS no. 9) คือ การพิจารณาเกี่ยวกับความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้เพิ่มประเด็นในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในคือ คุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการตรวจสอบในปีที่ผ่านมาซึ่งพิจารณาจากรายงานการตรวจสอบภายใน แนวการตรวจสอบ และการสอบทานงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน

โดยการศึกษาการสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการ (Manager) และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโสใน (Senior) ของสำนักงานสอบบัญชีที่จัดว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จำนวน 4 สำนักงาน (ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 8 CPA firm) ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ผลจากการศึกษาพบว่า ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในคือ เรื่องความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน และคุณภาพของงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการตรวจสอบในปีที่ผ่านมา โดยปัจจัยดังกล่าวจะมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการใช้หรือเชื่อถือในผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายในอย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชียังคงต้องประเมินคุณภาพของงานตรวจสอบภายในในปัจจุบันด้วย แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะมีความเห็นว่าคุณภาพของงานตรวจสอบภายในของบริษัทในปีที่ผ่านมาเป็นที่น่าพอใจแล้วก็ตาม



Schneider (1984) เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของลูกค้า ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตัดสินใจเกี่ยวกับความแข็งแกร่งของฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญแก่ฝ่ายตรวจสอบภายในและระบบการควบคุมภายในของบริษัทในภาพรวมมากกว่าที่จะให้ความสำคัญเพียงบางส่วน สำหรับการศึกษานี้ได้ระบุถึงประเด็นที่ผู้สอบบัญชีใช้ประเมินความแข็งแกร่งของฝ่ายตรวจสอบภายใน ได้แก่

1. ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ การรายงานผลของฝ่ายตรวจสอบภายในต่อผู้บริหารของบริษัทซึ่งแสดงให้เห็นว่าฝ่ายตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน และความเป็นอิสระในหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีหน้าที่ในงานตรวจสอบภายในของบริษัทเท่านั้น
2. ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ การจัดทำรายงานตรวจสอบภายในควรมีการสั่งการและสอบถามรายงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในอาวุโสของบริษัทอย่างเหมาะสม และผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทควรเป็นผู้มีประสบการณ์ในเชิงวิชาชีพ
3. คุณภาพของผลงานตรวจสอบภายใน พิจารณาจากประเด็นสำคัญ 2 ประเด็น ได้แก่ ความเหมาะสมของขอบเขตการตรวจสอบของฝ่ายตรวจสอบภายใน และความเพียงพอทั้งด้านคุณภาพและปริมาณของเอกสารประกอบรายงานการตรวจสอบภายใน

ผลการศึกษาพบว่า ในการประเมินความแข็งแกร่งของฝ่ายตรวจสอบภายในนั้น ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการประเมินความแข็งแกร่งของฝ่ายตรวจสอบภายใน

Schneider (1985) ได้ทำการศึกษาเพิ่มเติมจากปี 1984 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของความแข็งแกร่งของฝ่ายตรวจสอบภายในกับระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อลดการทำงานของผู้สอบบัญชี โดยจัดระดับการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในออกเป็น 3 ระดับ คือ (1). ต่ำกว่าร้อยละ 25 (2). ร้อยละ 25 -50 และ (3). มากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนชั่วโมงในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีมีการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีจะทำการลดหรือปรับเปลี่ยนระยะเวลาในการสอบบัญชีอันเนื่องมาจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทมีการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถสูง และผู้สอบบัญชีเห็นว่าคุณภาพของผลงานตรวจสอบภายในเป็นที่น่าพอใจ

Margheim (1986) ได้ทำการสำรวจว่าในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีได้ทำการปรับเปลี่ยนลักษณะและขอบเขตของกระบวนการตรวจสอบอันเนื่องมาจากการเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีหรือไม่

ผลจากการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีจะลดชั่วโมงการสอบบัญชีลงเมื่อผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีความรู้ความสามารถสูง แต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงหรือลดชั่วโมงการตรวจสอบลงในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเชื่อถือในผลงานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานสูง ซึ่งผลจากการศึกษาดังกล่าวสอดคล้องกับการศึกษาของ Schneider (1985) ที่พบว่าความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่จะเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Maletta และ Kida (1993) ได้สำรวจบทบาทของความเสี่ยงในงานสอบบัญชีที่มีต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการเชื่อถือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยทำการสำรวจความคิดเห็นของผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบ (Audit Manager) จากสำนักงานสอบบัญชีที่จัดว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ขอบเขตของการศึกษาคั้งนี้คือการวางแผนการตรวจสอบในวงจรรายได้ในการสอบบัญชีของบริษัทที่มีการดำเนินธุรกิจประเภทการผลิต และความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ทำการศึกษาคือ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

ผลจากการศึกษาพบว่า ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการที่จะเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ในกรณีที่มิระดับความเสี่ยงสืบเนื่องสูง ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือในงานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้นเมื่อโครงสร้างการควบคุมภายในของบริษัทมีความแข็งแกร่ง ในขณะที่ระดับความเสี่ยงสืบเนื่องต่ำพบว่าโครงสร้างการ

ควบคุมภายในของบริษัทมีผลต่อการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีภายนอกที่จะเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในน้อยมาก

Terry (1999) ได้สรุปแนวทางการปฏิบัติงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน Section 300 of the IIA Standards for the Professional Practice of Internal Auditing กับแนวทางการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามข้อกำหนดของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (AICPA) พบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในมักจะมีความรับผิดชอบการปฏิบัติงานที่คล้ายกันในเรื่อง ดังนี้

1. การประเมินความน่าเชื่อถือและความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน
2. การประเมินระบบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดของบริษัทซึ่งอาจมีความเกี่ยวข้องกับ ความน่าเชื่อถือและความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน
3. การประเมินวิธีการรักษาสินทรัพย์และการพิสูจน์ความมีอยู่จริงของสินทรัพย์
4. การประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อข้อมูลในงบการเงิน

#### ข้อกำหนดของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา (AICPA)

มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา SAS no.65 (Statement on Auditing Standard no.65 The Auditor's Consideration of the Internal Auditing Function in an Audit of Financial Statements) ได้กำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชี โดยหมายรวมถึงผลงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน และความมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของบริษัท ซึ่งเป็นกระบวนการสำคัญที่สะท้อนให้เห็นถึงความถูกต้องตามควรของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรเน้นการพิจารณากิจกรรมการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่มีผลต่อการกำหนดแผนการสอบบัญชี โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจเปรียบเสมือนเป็นผู้ช่วยโดยตรงของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชียังคงต้องทำการประเมินและทดสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อนตัดสินใจเชื่อหรือใช้ผลงานนั้นเสมอ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในยังคงเป็นพนักงานของบริษัท ผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีความเป็นอิสระดังเช่นผู้สอบบัญชี



### ข้อกำหนดของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกา (IIA)

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 550 of the IIA Standards ที่ได้กล่าวถึงเรื่องการประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี โดยกำหนดแนวทางสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบภายในประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพื่อก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบและเป็นประโยชน์ในการลดต้นทุนในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีด้วย โดยผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายใน (Director of Internal Audit) ต้องแน่ใจว่าการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีต้องอยู่ในขอบเขตของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน Section 300 เพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในขณะเดียวกัน งานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในได้เช่นเดียวกัน

### การริเริ่มให้มีการประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (IIA) และสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของอเมริกา (AICPA) ได้ริเริ่มให้มีการประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทโดยมีแนวคิดที่ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีควรจะใช้หรือเชื่อถืองานตรวจสอบภายในที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ (Competency) และมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) ดังนั้น ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทต้องให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว และผลักดันให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถในเชิงวิชาชีพและมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่งานตรวจสอบภายในของบริษัทและก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการประสานงานกับผู้สอบบัญชี ดังนี้

- 1) หากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้มีความรอบรู้ด้านเกี่ยวกับธุรกิจของบริษัท ย่อมส่งผลให้การปฏิบัติงานของพนักงานในองค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ของบริษัทมากขึ้น
- 2) หากผู้สอบบัญชีมีการใช้งานของผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้นและอาจลดปริมาณงานสอบบัญชีซึ่งย่อมมีผลต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่ลดลงได้
- 3) ผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทเปรียบเสมือนผู้ที่อยู่เบื้องหลังความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน และผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นตัวกลางในการลดความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและฝ่ายบริหารของบริษัทได้ โดยทำให้ผู้บริหารเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับ

กระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ในขณะที่เดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในก็เป็นผู้ชี้แจงให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเหตุผลในการกำหนดนโยบายการบัญชีของฝ่ายบริหารด้วย

## 7. สรุปผลจากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและแนวทางการศึกษาในครั้งนี้

จากการทบทวนงานวิจัยในต่างประเทศ เรื่อง การประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในและการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชี ผลจากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบประเด็นสำคัญ 2 ประเด็นคือ ประเด็นที่ 1) ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีได้มีการติดต่อประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายในเป็นอย่างมาก เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกันกับผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบที่อาจมีความซ้ำซ้อนกัน และเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบทั้งสอง อีกทั้ง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะช่วยลดต้นทุนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ ประเด็นที่ 2) ผลงานตรวจสอบภายในจะมีผลกระทบต่อข้อกำหนดลักษณะ ขอบเขต และระยะเวลาของการสอบบัญชีก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเห็นว่าการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีมีประสิทธิผล โดยผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยรวมนั้นได้อย่างเพียงพอ โดยพิจารณาจากปัจจัยหลัก 3 ปัจจัย ได้แก่ ความรู้ความสามารถ (Competency) ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) และผลการปฏิบัติงาน (Work Performance) ของผู้ตรวจสอบภายใน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศสหรัฐอเมริกา ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดประเด็นในการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยรวมตามมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย รหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน ซึ่งกำหนดประเด็นที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยรวม โดยพิจารณาจากปัจจัยหลัก 3 ปัจจัย ได้แก่ ความรู้ความสามารถ (Competency) ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน (Objectivity) และความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Due Professional Care) ของผู้ตรวจสอบภายใน