

บทที่ 2

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามลำดับดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชี
2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีนิติเวช
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชี(Auditing)

การสอบบัญชี มีลักษณะดังนี้

1.1 ความหมาย

การสอบบัญชี¹ หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ โดยผู้สอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและเสนอรายงานอย่างมีจรรยาบรรณ และเป็นไปตามหลักการแห่งวิชาชีพ เพื่อแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินที่กิจการทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพียงใดและงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

1.2 ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ

งานตรวจสอบบัญชีในประเทศต่างๆ² ถือเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่ง เรียกว่าวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เช่นเดียวกับวิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการแพทย์ เป็นต้น ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบบัญชีนี้มีชื่อเรียกว่า

¹ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1(กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์,2540), หน้า5

² พยอม ดิงห์แสนห์, คุณหญิง.การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2545, หน้า1-1

“ผู้สอบบัญชี” (Auditor หรือ Public Accountant) ซึ่งเมื่อขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (Certified Public Accountant) โดยที่งานหลักของผู้สอบบัญชานั้น คือ การตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นรับรองความถูกต้องของงบการเงินของกิจการต่างๆซึ่งเรียกว่า “การสอบบัญชี” นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังเสนอบริการต่อธุรกิจต่างๆในด้านอื่น ซึ่งเรียกว่า “บริการเกี่ยวเนื่อง” เช่น การให้คำแนะนำทางบัญชี วางรูปแบบบัญชี ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรและธุรกิจ การเสนอบริการด้านบริหารอื่นๆ ตลอดจนการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกันและการรวบรวมข้อมูล

เมื่อการให้บริการของผู้สอบบัญชีมีหลายประเภท ดังนั้น สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี เรื่องแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นกรอบสำหรับการออกมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบริการของผู้สอบบัญชี ซึ่งจำแนกออกเป็น 2 ประเภท³ คือ

1.2.1 การสอบบัญชี(Auditing) คือ การตรวจสอบ(Audit)

1.2.2 บริการเกี่ยวเนื่อง (Related Services) คือ การสอบทาน(Review) การสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน(Agree-upon Procedures) และการรวบรวมข้อมูล(Compilation)

การจำแนกบริการของผู้สอบบัญชิดังกล่าวใช้เกณฑ์ระดับความเชื่อมั่น(Level of Assurance) ที่ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นตามแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี หมายถึง ระดับความพอใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของสิ่ง(เช่น งบการเงิน)ที่บุคคลหนึ่ง(เช่นผู้บริหาร)ให้การรับรอง(Assertion)โดยมีบุคคลอื่น(เช่น ผู้ใช้งบการเงิน)เป็นผู้ใช้ประโยชน์จากการรับรองนั้น

ตารางที่ 2.1 แสดงการบริการของผู้สอบบัญชีตามระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้

ลักษณะของบริการของผู้สอบบัญชี	ระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้	รายงานที่ออก
การตรวจสอบ	ให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ถึงขั้นเป็นข้อยุติ(High, but not absolute assurance)หรือให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล(Reasonable assurance)	ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็น(Positive assurance on assertion)
การสอบทาน	ให้ความเชื่อมั่นอย่างพอประมาณ	ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้

³ นิพนธ์ เทินโชคชัยชนะและศิลาพร ศรีจันทร์เพชร.การสอบบัญชี:เล่ม1. กรุงเทพฯ: บริษัท เอเอ็นเอส บีซีเนิส คอนซัลแทนส์, 2545, หน้า11-16 ถึง1-17

ตารางที่ 2.1 แสดงการบริการของผู้สอบบัญชีตามระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้ (ต่อ)

ลักษณะของบริการ ของผู้สอบบัญชี	ระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้	รายงานที่ออก
	(Moderate assurance)	บริหารให้การรับรองในรูปแบบ ที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น (Negative assurance on assertion)
การตรวจสอบตามวิธี การที่ตกลงร่วมกัน	ไม่ให้ความเชื่อมั่น(No assurance)	ข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจ สอบ(Factual findings of procedures)
การรวบรวมข้อมูล	ไม่ให้ความเชื่อมั่น(No assurance)	การระบุถึงข้อมูลที่รวบรวม (Identification of information compiled)

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ใช่ใช้สำหรับการให้บริการอื่น โดยผู้สอบบัญชี เช่น
บริการด้านภาษีอากร การให้คำปรึกษาและการให้คำแนะนำด้านการเงินและบัญชี เป็นต้น

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชีนอกจากจะกล่าวถึงบริการของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังกล่าว
ถึงความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีกับข้อมูลทางการเงินไว้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีเสนอรายงานเกี่ยวกับข้อ
มูลนั้น หรือยินยอมให้ใช้ชื่อของผู้สอบบัญชีในด้านที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ หากผู้สอบบัญชีไม่ได้
เกี่ยวข้องในลักษณะดังกล่าว บุคคลที่สามจะไม่สามารถกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเกี่ยว
กับข้อมูลนั้นได้

1.3 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์⁴ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดง
ความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ เป็นไปตามแม่บทการ
บัญชี ในการรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมี

⁴ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200. กรุงเทพฯ:
สมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542, หน้า 5

ความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารของผู้บริหาร

การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นไปเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลอันขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเป็นแนวคิดที่เกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่างบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเกี่ยวข้องกับกระบวนการตรวจสอบทั้งหมด

อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบมีข้อจำกัดซึ่งกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการที่จะตรวจให้พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อจำกัดเหล่านี้เป็นผลมาจากปัจจัยต่างๆ เช่น

- 1 การใช้วิธีทดสอบรายการ
- 2 ข้อจำกัดของแต่ละระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน (ตัวอย่างเช่น โอกาสที่จะเกิดการสมรู้ร่วมคิดกันทุจริต)

- 3 หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะมีการใช้ดุลยพินิจในการปฏิบัติงานเพื่อแสดงความเห็น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องต่อไปนี้

- 1 การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบ

- 2 การสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้ เช่นการประเมินความเหมาะสมของประมาณการซึ่งผู้บริหารเป็นผู้กำหนดในการจัดทำงบการเงิน

นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดอื่นที่อาจกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มา เพื่อสรุปเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในกรณีเหล่านี้ มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับได้กำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในกรณีที่ไม่มี

- 1 สภาพแวดล้อมที่ผิดปกติ ซึ่งเพิ่มความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ให้อยู่ในระดับสูงกว่าที่อาจคาดหมายได้ตามปกติ

- 2 ตัวอย่างที่แสดงว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

1.4 หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่สำคัญ 3 ประการ⁵ คือ

1.4.1 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย หลักการพื้นฐานของมรรยาทผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย

1.4.1.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

1.4.1.2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

1.4.1.3 มรรยาทต่อลูกค้า

1.4.1.4 มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

1.4.1.5 มรรยาททั่วไป

1.4.2 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing – ISAs) ซึ่งประกอบด้วยหลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่างๆที่เกี่ยวข้อง ที่อยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณะอื่น

1.4.3 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงาน โดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น โดยปกติผู้สอบบัญชีคาดหวังว่าจะพบหลักฐานที่จะสนับสนุนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยผู้บริหาร แต่ต้องไม่สันนิษฐานว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นสิ่งที่ถูกต้องเสมอไป

1.5 ขอบเขตของการตรวจสอบ

ขอบเขตของการตรวจสอบ⁶ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในสถานการณ์แวดล้อม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้อง

⁵ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200, หน้า 3-4

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4

กับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

1.6 ความรับผิดชอบต่อการเงิน

ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อการเงิน⁷ จากผลการตรวจสอบของตนว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ เพียงใด

นอกจากนี้⁸ ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการป้องกันการทุจริตและข้อผิดพลาด และไม่อาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบบัญชีประจำปีอาจช่วยยับยั้งการทุจริตและข้อผิดพลาดได้

1.7 กระบวนการของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการประมวลผลและการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้

กระบวนการสอบบัญชีแบ่งออกได้เป็น 4 ขั้นตอนใหญ่ ดังนี้⁹

1.7.1 การวางแผนและการออกแบบแนวทางการตรวจสอบ (Plan and Design an Audit approach)

1.7.2 การปฏิบัติงานทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี (Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions)

1.7.3 การปฏิบัติงานวิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ และตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายละเอียดยอดคงเหลือ (Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balances)

1.7.4 การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี (Complete the Audit and Issue an Audit Report)

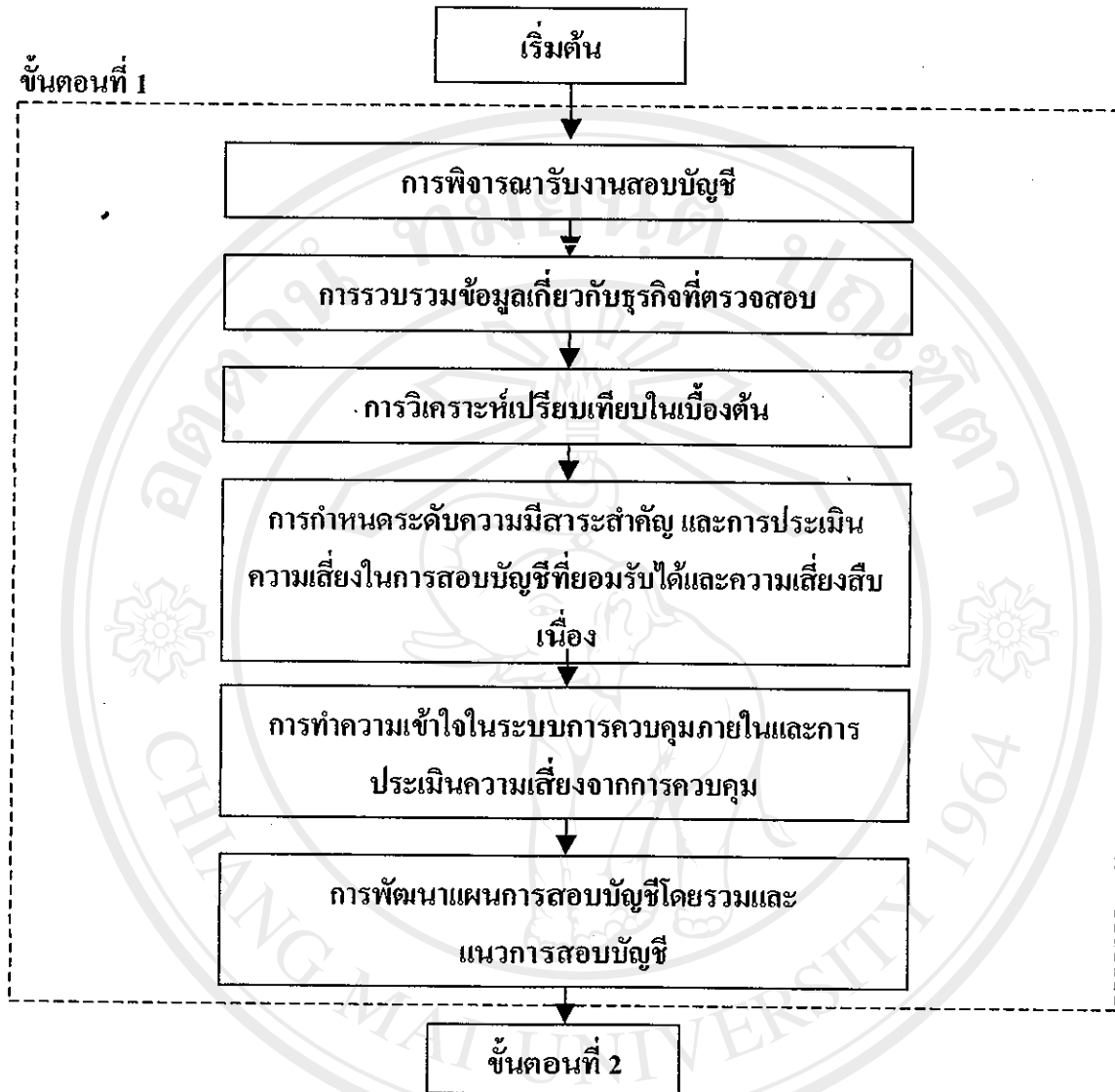
ในแต่ละขั้นตอนใหญ่มีขั้นตอนย่อย ๆ อธิบายพอสังเขปได้ดังนี้

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6

⁸ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240, หน้า 4

⁹ นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปิน ศรีจันทเพชร.การสอบบัญชี:เล่ม1, หน้า 1-25 ถึง 1-29

1.7.1 การวางแผนและการออกแบบแนวทางการตรวจสอบ



ในขั้นตอนที่ 1 นี้แบ่งออกเป็น 6 ขั้นตอนย่อยดังนี้

1.7.1.1 การพิจารณารับงานสอบบัญชี

1.7.1.2 การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

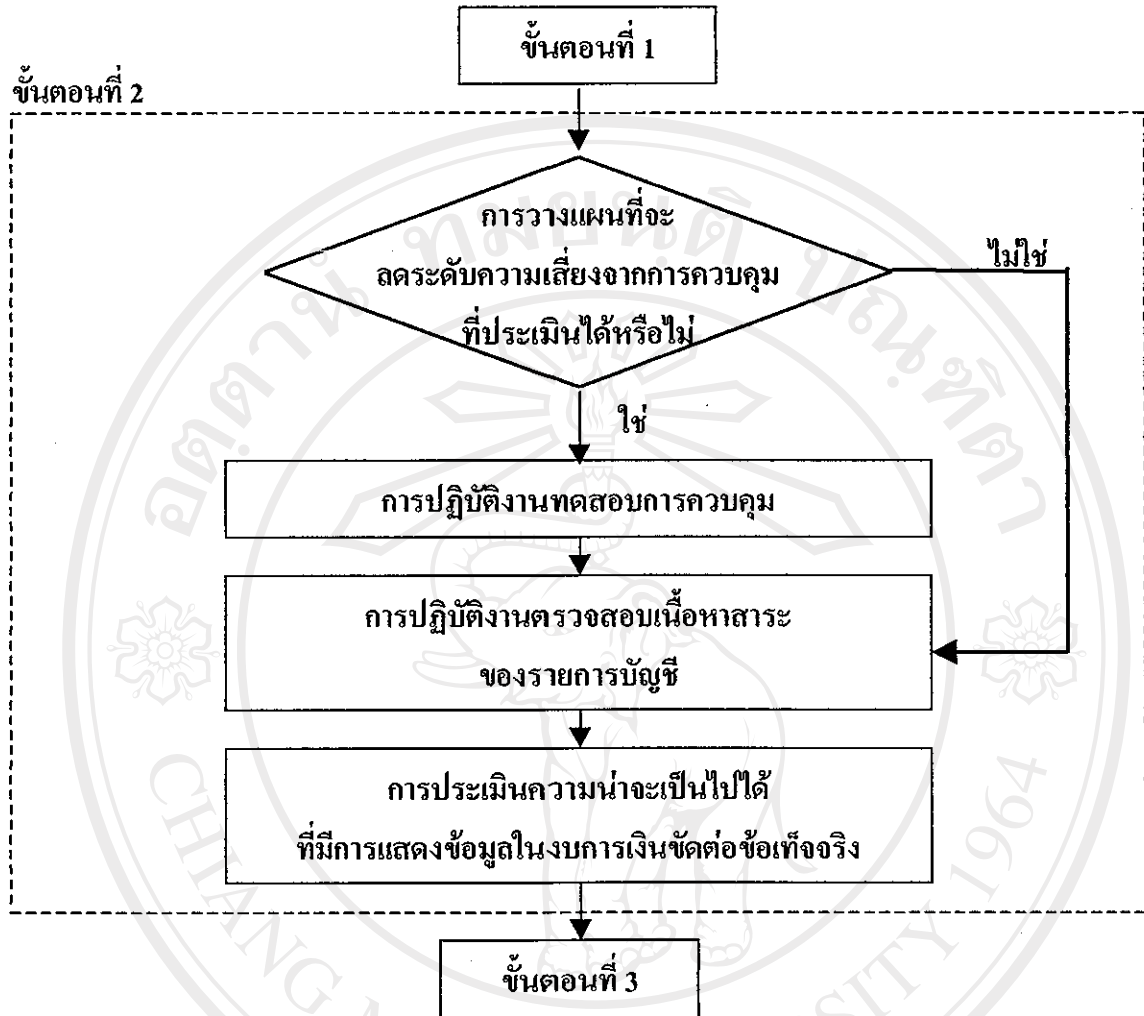
1.7.1.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น

1.7.1.4 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงที่ต่ำเนื่อง

1.7.1.5 การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

1.7.1.6 การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

1.7.2 การปฏิบัติงานทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี



ในขั้นตอนที่ 2 นี้แบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอนย่อยดังนี้

1.7.2.1 การพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีตั้งใจจะวางแผนที่จะลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินได้หรือไม่

ถ้าผู้สอบบัญชีต้องการจะอาศัยระบบการควบคุมภายในช่วยลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานทดสอบการควบคุมในขั้นตอนย่อยที่ 1.7.2.2

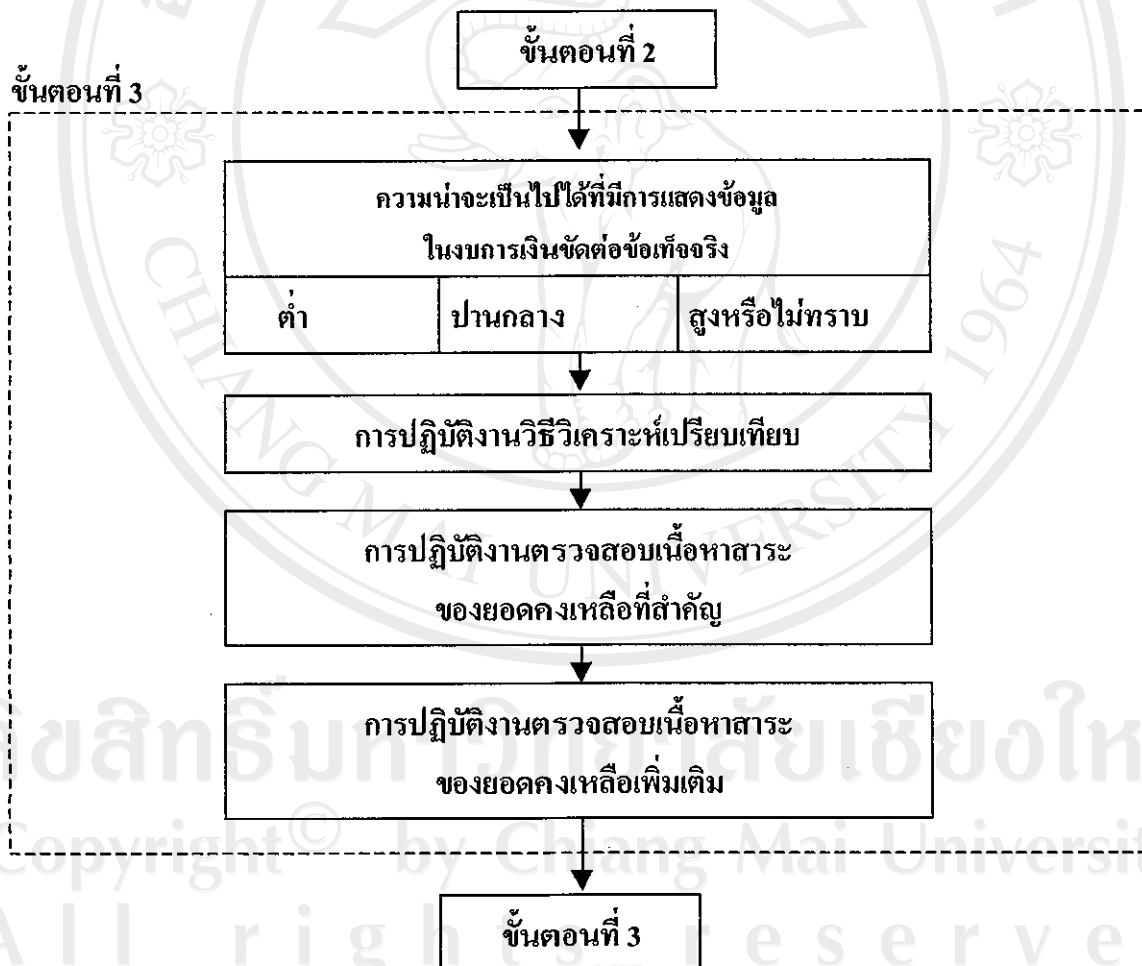
แต่ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ต้องการจะอาศัยระบบการควบคุมภายในช่วยลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องขยายการปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชีออกไปในขั้นตอนย่อยที่ 1.7.2.3

1.7.2.2 การปฏิบัติงานทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีต้องการประเมินประสิทธิภาพ ความมืออยู่จริง และการถือปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ได้ออกแบบไว้

1.7.2.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี ไม่ว่าจะผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานตรวจสอบการควบคุมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี โดยการตรวจสอบและประเมินรายการต่าง ๆ ที่บันทึกอยู่ในบัญชีว่า เป็นรายการที่ถูกต้อง สมเหตุสมผล เกิดขึ้นจริง เป็นต้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติงานในขั้นตอนย่อยที่ 2.2 และ 2.3 ในเวลาพร้อมกันก็ได้

1.7.2.4 การประเมินความน่าจะเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงว่าอยู่ในระดับใด (ต่ำ ปานกลาง สูง หรือ ไม่ทราบ)

1.7.3 การปฏิบัติงานวิเคราะห์เปรียบเทียบและตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายละเอียดยอดคงเหลือ



ในขั้นตอนที่ 3 นี้แบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอนย่อยดังนี้

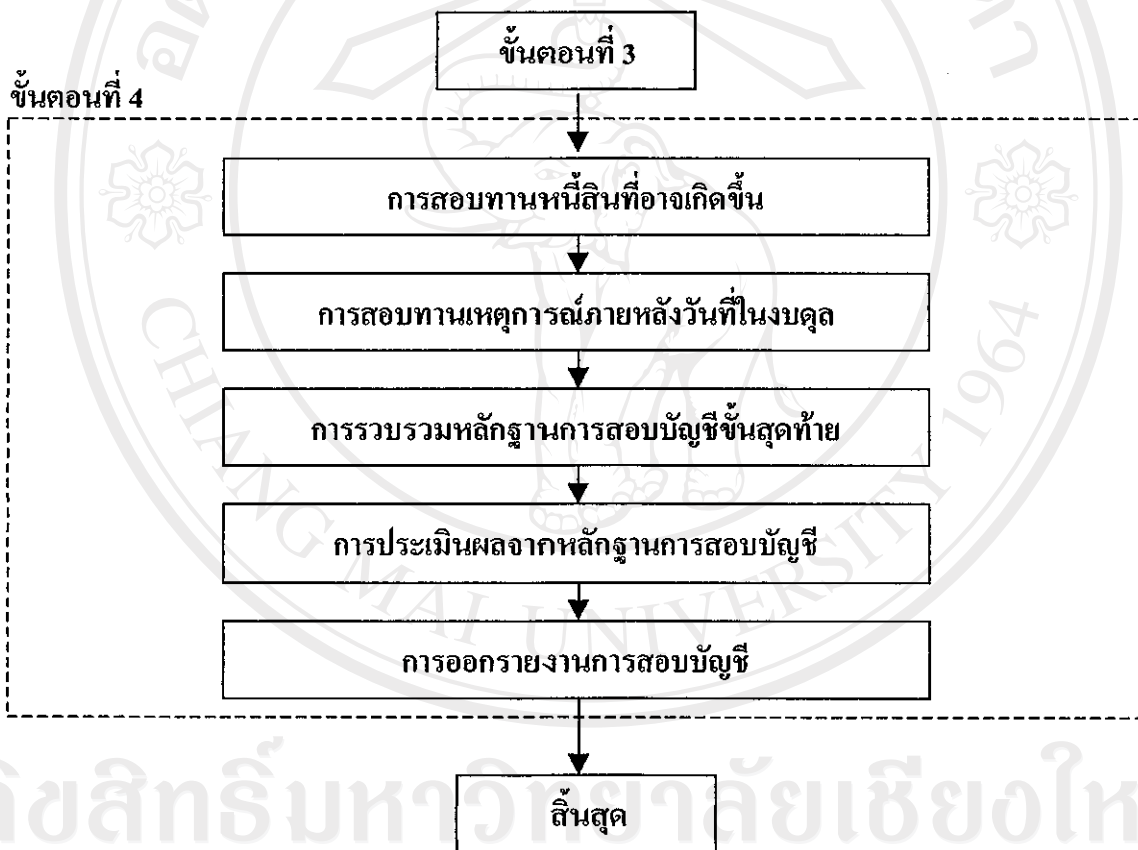
1.7.3.1 การพิจารณาผลการประเมินความน่าจะเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงิน จัดต่อข้อเท็จจริงว่าอยู่ในระดับต่ำ ปานกลาง สูงหรือไม่ทราบ เพื่อผู้สอบบัญชีจะได้กำหนดขอบเขต การตรวจสอบต่อไปได้อย่างเหมาะสมแก่กรณี

1.7.3.2 การปฏิบัติงานวิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นการใช้การเปรียบเทียบและความ สัมพันธ์เพื่อประเมินว่ายอดคงเหลือตามบัญชีหรือข้อมูลอื่น ได้แสดงไว้อย่างสมเหตุสมผลหรือไม่

1.7.3.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือที่สำคัญ

1.7.3.4 การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือเพิ่มเติม

1.7.4 การสร้างเส้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี



ในขั้นตอนที่ 4 นี้แบ่งออกเป็น 5 ขั้นตอนย่อยดังนี้

1.7.4.1 การสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

1.7.4.2 การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

1.7.4.3 การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีขั้นสุดท้าย

1.7.4.4 การประเมินผลจากหลักฐานการสอบบัญชี

1.7.4.5 การออกรายงานการสอบบัญชี

1.8 การวางแผน

แนวคิดของการวางแผน

ในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลที่สำคัญ ที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม(Overall Audit Plan) ซึ่งแผนการสอบบัญชีโดยรวมเปรียบเสมือนแผนกลยุทธ์ของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับความเสี่ยงสืบเนื่องจากการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลรายละเอียดที่จำเป็นในกระดาษทำการแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดทำแนวการสอบบัญชีต่อไป รูปแบบและเนื้อหาของแผนการสอบบัญชีโดยรวมอาจแตกต่างกัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ วิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ

ในการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเรื่องต่างๆดังต่อไปนี้¹⁰

- 1 ขอบเขตของงานสอบบัญชี
- 2 ความรู้ของธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 3 ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
- 4 ความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ
- 5 ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- 6 การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงาน
- 7 เรื่องอื่นๆ

เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมเรียบร้อยแล้ว งานขั้นต่อไปของผู้สอบบัญชีคือการจัดทำแนวการสอบบัญชี(Audit Program) เพื่อวางแผนและระบุวิธีการตรวจสอบในรายละเอียดก่อนที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่างๆในงบการเงิน ซึ่งแนวการตรวจสอบบัญชีเป็นกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม

¹⁰ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300, หน้า 4

แนวการตรวจสอบบัญชีควรประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญ ดังต่อไปนี้¹¹

- 1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
- 2 ขอบเขตการตรวจสอบ
- 3 เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้
- 4 เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ
- 5 คำนึงกระดาษทำการที่อ้างถึงงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง
- 6 ถายมือชื่อผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานและวันที่ตรวจสอบและสอบทานเสร็จสิ้น

ในช่วงปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรทบทวนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีตามความจำเป็น เพื่อให้สามารถรองรับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญควรมีการบันทึกไว้ด้วย

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน¹² ผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการ และวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้¹³

- 1 เพื่อให้เข้าใจในระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีใช้ความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการประเมินเบื้องต้นว่า งบการเงินของกิจการเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการอาจมีลักษณะเฉพาะ เช่น ระบบบัญชีของธนาคารพาณิชย์และสถาบันการเงิน ระบบบัญชีของธุรกิจน้ำมัน ระบบบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องหาความรู้เพิ่มเติมและจัดทีมงานตรวจสอบที่มีความรู้ในวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจนั้นๆ

- 2 เพื่อช่วยประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง(Inherent Risk)¹⁴ หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือ มีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่น หรือประเภทของรายงาน

¹¹ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทพร.การสอบบัญชี:เล่ม1, หน้า 6-13

¹² คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 310, หน้า 3

¹³ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทพร.การสอบบัญชี:เล่ม1, หน้า4-8 –ถึง4-9

¹⁴ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 4

อื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ โดยปกติกิจการแต่ละแห่งมีความเสี่ยงสืบเนื่องที่แตกต่างกันไปตามลักษณะธุรกิจ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจที่ผลิตและขายสินค้า ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงตามเทคโนโลยีหรือสินค้าตามสมัยนิยม ย่อมมีความเสี่ยงสืบเนื่องที่สินค้าจะมีโอกาสล้าสมัยมากกว่าสินค้าทั่วไป ความเสี่ยงดังกล่าวอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการเงิน กล่าวคือ สินค้าคงเหลือในงบดุลอาจแสดงด้วยมูลค่าที่สูงกว่าความเป็นจริง ผลจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม โดยมุ่งตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยง ซึ่งควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ

ผู้สอบบัญชีอาจหาความรู้เกี่ยวกับธุรกิจและกิจการที่ตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่างๆ ได้ดังต่อไปนี้

- 1 ประสบการณ์ในการตรวจสอบของปีที่ผ่านมา
- 2 การปรึกษาหารือกับบุคลากรของกิจการ
- 3 การปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีอื่น ที่ปรึกษากฎหมาย และที่ปรึกษาด้านอื่นๆ ที่ให้บริการแก่กิจการหรือธุรกิจประเภทนั้น
- 4 การปรึกษาหารือกับผู้ที่มีความรู้จากภายนอกกิจการ
- 5 สิ่งตีพิมพ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- 6 กฎหมายและกฎเกณฑ์ที่มีผลกระทบที่สำคัญต่อกิจการที่ตรวจสอบ
- 7 การตรวจเยี่ยมชมสถานประกอบการและโรงงาน
- 8 เอกสารที่กิจการจัดทำ

ความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญ(Materiality)คือรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีใด ที่หากผู้ใช้งบการเงินไม่ได้รับทราบแล้วอาจตัดสินใจผิดไปกรณีที่ได้รับทราบ ความมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูล ในการพิจารณาว่าข้อมูลมีนัยสำคัญหรือไม่นั้น ให้พิจารณาจากผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นเกณฑ์ กล่าวคือ หากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดมีผลกระทบต่อตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จะถือว่าข้อมูลนั้นมีนัยสำคัญ

ในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ยอมรับได้เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบงบการเงินว่าได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หากผู้ตรวจสอบบัญชีพบว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะเสนอให้ลูกค้าปรับปรุงแก้ไขงบการเงิน ถ้าลูกค้าปฏิเสธที่จะแก้ไขงบการเงิน ผู้สอบบัญชีก็ไม่อาจแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ เนื่องจาก ขนาดหรือลักษณะของความไม่

ถูกต้องของรายการและข้อมูลมีสาระสำคัญ (การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) ซึ่งถือว่ามีผลต่อความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ในทางปฏิบัติ การที่ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญเป็นเรื่องยาก เนื่องจากเป็นเรื่องของการใช้วิจารณญาณหรือดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ(Professional Judgement) ข้อควรพิจารณาในการกำหนดความมีสาระสำคัญโดยทั่วไปมีดังนี้

- 1 ความมีสาระสำคัญเป็นแนวคิดของการเปรียบเทียบเชิงสัมพัทธ์
- 2 ความมีสาระสำคัญอาจกำหนดโดยใช้รายการในงบการเงินเป็นฐาน
- 3 ความมีสาระสำคัญอาจกำหนดได้จากลักษณะทั้งปริมาณและคุณภาพของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- 4 ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีจำนวนเงินน้อย แต่เมื่อรวมกันหลายๆรายการแล้วอาจมีสาระสำคัญ

1.9 การควบคุมภายใน

การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบกับการควบคุมภายใน

โดยปกติ เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีก็ต้องพบกับความเสี่ยงจากการสอบบัญชี(Audit Risk)¹⁵ ซึ่งหมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยที่ความเสี่ยงในการสอบบัญชีประกอบด้วย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง(Inherent Risk)¹⁶ คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ ความเสี่ยงประเภทนี้มีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น รายการหรือบัญชีที่ต้องอาศัยดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหาร (บัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย เป็นต้น)ย่อมมีความเสี่ยงสูงกว่ารายการหรือบัญชีที่มีเอกสารสำหรับการตรวจสอบอย่างชัดเจน(เช่น ราคาของสินทรัพย์ถาวร เป็นต้น)

¹⁵ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 3

¹⁶ เรื่องเดียวกัน

ความเสี่ยงจากการควบคุม(Control Risk)¹⁷ คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น ตัวอย่างของความเสี่ยงจากการควบคุม เช่น

1 กิจการไม่มีนโยบายหรือแนวทางในการปฏิบัติงาน ซึ่งส่งผลให้ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง

2 ผู้จัดการฝ่ายบัญชีให้ความไว้วางใจพนักงานคนใดคนหนึ่งมากเกินไป พนักงานคนนั้นจึงได้รับมอบหมาย ให้ทำหน้าที่ทุกอย่างเกี่ยวกับรายการทางการเงินของกิจการ

ทั้งความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เป็นสิ่งที่ช่วยชี้ให้ทราบว่าน่าจะมีข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินบ้างหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะวิเคราะห์ความเสี่ยงทั้งสองประเภทนี้เพื่อกำหนดวิธีการ ระยะเวลา และปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระ(Substantive Procedures)

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ(Detection Risk)¹⁸ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้

- 1 การเลือกตัวอย่างที่ไม่เหมาะสม
- 2 วิธีการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ
- 3 มีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสรุปความเห็นผิดพลาดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

การตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงผลกระทบของสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ที่มีต่อการสอบบัญชี โดยที่วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบไม่ได้เปลี่ยนไปตามสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ อย่างไรก็ตาม การใช้คอมพิวเตอร์ทำให้ลักษณะการประมวลผล การจัดเก็บข้อมูล และการรายงานข้อมูลทางการเงิน

¹⁷ เรื่องเดียวกัน

¹⁸ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 4

เงินเปลี่ยนแปลงไป และอาจมีผลต่อผู้สอบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่กิจการใช้อยู่ ดังนั้นสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ อาจมีผลกระทบต่อ¹⁹

1 วิธีการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในการได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

2 การพิจารณาความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งนำไปสู่ผลการประเมินความเสี่ยงโดยผู้สอบบัญชี

3 การออกแบบและการใช้วิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชี เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ

ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้ในการตรวจสอบงบการเงินภายใต้สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์

1 ความชำนาญและความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถวางแผน ตั้งการ ควบคุมดูแล และสอบทานงานที่ได้ปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าตนจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบหรือไม่

2 การวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรได้มาเกี่ยวกับความสำคัญแก่ความซับซ้อนของกิจกรรมระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ และข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบ ความเข้าใจดังกล่าว เช่น การไม่มีหลักฐานการติดตามรายการหรือขาดร่องรอยการตรวจสอบ การขาดการแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

3 การประเมินความเสี่ยง ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์อาจส่งผลกระทบอย่างกว้างต่อทุกระบบงานที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ และส่งผลกระทบต่อบัญชีใดบัญชีหนึ่ง โดยเฉพาะที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ

4 วิธีการตรวจสอบวิธีการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์จะมีผลต่อการใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆเพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการตรวจสอบด้วยมือหรือเทคนิคการตรวจสอบบัญชีโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย หรือใช้ทั้งสองอย่างประกอบกัน

¹⁹ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 401, หน้า 3

1.10 หลักฐานการตรวจสอบ

หลักฐานการสอบบัญชี²⁰ หมายถึง ข้อมูลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับและใช้สรุปเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน หลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยเอกสารเบื้องต้น และบันทึกทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลประกอบจากแหล่งภายนอก

การรวบรวมหลักฐาน

วิธีการที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการรวบรวมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี มีดังต่อไปนี้

1 การตรวจ

การตรวจ ได้แก่การตรวจนับสินทรัพย์ที่มีตัวตน และการตรวจดูบันทึกทางการบัญชีและเอกสาร

การตรวจสินทรัพย์ที่มีตัวตน หรือการตรวจนับสินทรัพย์ทางกายภาพให้หลักฐานเกี่ยวกับความมืออยู่จริง เช่น การตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์ สินทรัพย์ถาวร สินค้าคงเหลือ เป็นต้น การตรวจดังกล่าวนอกจากจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ทราบถึงปริมาณของสินทรัพย์แล้ว ยังให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพของสินทรัพย์อีกด้วย เช่นการตรวจนับสินค้าคงเหลือจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงปริมาณของสินค้าและทราบถึงคุณภาพของสินค้า การลำสมัย ชำรุดเสียหาย เป็นต้น

การตรวจดูบันทึกทางการบัญชีและเอกสาร เป็นการตรวจสอบบัญชีและเอกสารประกอบรายการบัญชี เช่น การตรวจสอบใบส่งของและใบกำกับสินค้าสำหรับการขาย การตรวจสอบลายเซ็นผู้มีอำนาจบนใบสำคัญจ่ายเพื่อดูหลักฐานการอนุมัติ เป็นต้น

2 การสังเกตการณ์

การสังเกตการณ์เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ เช่น สังเกตการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จ่ายเงินเดือน สังเกตการตรวจนับสินค้าของพนักงานของกิจการ สังเกตการณ์การเก็บรักษาเงินสดและหลักทรัพย์ สังเกตการณ์อนุมัติเอกสารและการผ่านเอกสาร เป็นต้น การสังเกตจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้หลักฐานเกี่ยวกับความเหมาะสมของกาปฏิบัติงานว่า ได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้

3 การสอบถาม

การสอบถามประกอบด้วย การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายนอกและภายในกิจการ ซึ่งอาจเป็นการสอบถามด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร เช่น การสอบถามเหตุการณ์หลังวันปิดบัญชีที่สำคัญ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง ภาระผูกพัน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม จุดอ่อนของ

²⁰ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500, หน้า 3

เทคนิคนี้ คือ ข้อเท็จจริงที่ได้จากการสอบถามเป็นเพียงหลักฐานประกอบเท่านั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรวบรวมหลักฐานด้วยวิธีอื่นด้วย เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงจนเป็นที่น่าพอใจ

4 การขอคำยืนยัน

การขอคำยืนยัน คือ การขอคำตอบของข้อสอบถามเพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในบันทึกทางบัญชี เช่น การส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดจากลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ของกิจการ การขอข้อมูลจากธนาคารและทนายความของกิจการ เป็นต้น ผู้ให้คำยืนยันมักเป็นบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระจากกิจการ ดังนั้น การขอคำยืนยันจึงให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ นอกจากนี้คำยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษร ย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่าคำยืนยันด้วยวาจาและสามารถบันทึกเป็นหลักฐานไว้ในแฟ้มกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีได้ แต่ทั้งนี้ การที่จะใช้เทคนิคข้อนี้ให้ได้ประโยชน์อย่างแท้จริงนั้น ผู้สอบบัญชีต้องควบคุมการยืนยันยอดอย่างใกล้ชิด เช่น ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดลูกหนี้การค้าด้วยตนเอง และขอให้ลูกหนี้ดังกล่าวตอบยืนยันยอดกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง

5 การคำนวณซ้ำ

การคำนวณซ้ำ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้นและบันทึกทางการบัญชี หรือการทดสอบการคำนวณโดยอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคา การทดสอบการคำนวณค่าเบี้ยประกันภัยจ้ำยล่วงหน้า การทดสอบการบวกเลขในสมุดรายวันขาย เป็นต้น

6 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ รวมทั้งการเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่างๆว่าเป็นไปตามคาดหมาย หรือเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่ เช่น ผู้สอบบัญชีคำนวณอัตรากำไรขั้นต้นของสินค้าที่ขายในปีนี้ เปรียบเทียบกับอัตรากำไรขั้นต้นของปีก่อน เป็นต้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบจะเป็นที่ช่วยบ่งชี้ในเบื้องต้นว่าจำเป็นต้องรวบรวมหลักฐานด้วยวิธีอื่นเพิ่มเติมมากน้อยเพียงใด หรืออาจลดปริมาณการรวบรวมหลักฐานด้วยวิธีอื่นลงได้

ดังนั้น ในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีก็จะใช้เทคนิคทั้ง 6 วิธี ดังกล่าว เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อให้สามารถสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล

การประเมินหลักฐาน

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระร่วมกับหลักฐานจากการทดสอบการควบคุม เพื่อสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน

1.11 การสรุปความเห็นและการรายงาน

วัตถุประสงค์ของการรายงาน

รายงานของผู้สอบบัญชี(Auditor's Report) เป็นผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่เป็นข้อสรุปจากการปฏิบัติงานที่เสนอต่อผู้บริหารงาน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในเรื่องนี้เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้ทราบโดยชัดเจนว่า งบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือไม่ เพียงใด มีการเปิดเผยข้อมูลต่างๆที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในงบการเงินขึ้นหรือไม่ และเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบแต่ละรายการโดยแน่นอน นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี อาจจำแนกได้เป็น 4 ประเภทอย่างดังนี้

- 1 ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข
- 2 ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข
- 3 ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- 4 ไม่แสดงความเห็นหรืองดแสดงความเห็น

รูปแบบและเนื้อหาของรายงาน

รายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องอยู่ในรูปแบบลายลักษณ์อักษรและมีองค์ประกอบพื้นฐานซึ่งโดยปกติอยู่ในโครงสร้างดังต่อไปนี้²¹

- 1 ชื่อรายงาน
- 2 ผู้รับรายงาน
- 3 วรรคนำ
 - 3.1 ระบุถึงงบการเงินที่ตรวจสอบ
 - 3.2 ข้อความที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
- 4 วรรคขอบเขต(อธิบายลักษณะของการตรวจสอบ)

²¹ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542),มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700, หน้า 3

- 4 อ้างอิงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
- 5 อธิบายถึงงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ
- 5 วรรณกรรมเห็น
- 6 วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
- 7 ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี
- 8 ตายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

1.12 คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามที่สมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือหน่วยงานกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้กำหนดไว้ จึงจะสามารถขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ซึ่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 กำหนดคุณสมบัติและพื้นฐานความรู้ของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐาน โดยบัญญัติในมาตรา 15 ว่า

ผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ต้องมีคุณสมบัติดังนี้²²

- 1 เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ก.บช. (คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี) เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช.เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้
- 2 เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช.เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้
- 3 มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว
- 4 มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลที่มีสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้
- 5 ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
- 6 ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช.เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- 7 ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ และ
- 8 ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

²² พยอม สิงห์แสนห์, คุณหญิง.การสอบบัญชี, หน้า1-30

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายที่กล่าวข้างต้นนี้ เน้นว่าผู้สอบบัญชีต้องได้รับการศึกษาอบรมทางการบัญชีมาโดยเฉพาะ และต้องมีประสบการณ์เกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้วด้วย อันที่จริงแล้วผู้สอบบัญชีควรมีคุณสมบัติทางด้านวิชาชีพโดยตรง และทางด้านอื่น ๆ อีกด้วย ดังต่อไปนี้

1 ความซื่อสัตย์และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ งานสอบบัญชีเป็นการสอบทานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อลงความเห็นว่างบการเงินของกิจการที่ถูกตรวจสอบเป็นอย่างไร ในการปฏิบัติงานดังกล่าวอาจมีข้อขัดแย้งกับผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์และเอาจริงเอาจัง กล่าวที่จะเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา ไม่เกรงกลัวหรือโอนอ่อนผ่อนตามเอื้ออำนวยแก่ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ความซื่อสัตย์และการปฏิบัติงานโดยไม่ลำเอียงของผู้สอบบัญชีนี้เองจะช่วยผดุงศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป ผู้สอบบัญชีแต่ละคนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพย่อมได้รับประโยชน์จากความเชื่อถือในวิชาชีพส่วนรวมนี้ด้วย

2 มนุษยสัมพันธ์และการเป็นผู้นำ งานของผู้สอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของกิจการ ผู้บริหารงาน ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่น ๆ การติดต่อทางการงานกับบุคคลเหล่านี้ต้องอาศัยมนุษยสัมพันธ์ที่ดีเป็นอย่างมาก เช่น ในการติดต่อขอหลักฐานต่างๆ เพื่อตรวจสอบ อาจทำให้เกิดความรำคาญหรือการโต้แย้งขึ้นได้ นอกจากนั้น งานตรวจสอบจะลุล่วงโดยสะดวกหรือรวดเร็ว ต้องอาศัยความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการช่วยจัดทำรายละเอียดต่างๆ ประกอบรายการในบัญชีให้ ผู้สอบบัญชีที่ขาดมนุษยสัมพันธ์ที่ดีจะประสบปัญหาหรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะเมื่อคำนึงถึงว่าลูกค้าเป็นผู้พิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้สอบบัญชีด้วย การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงต้องให้เป็นที่พอใจแก่ลูกค้า และในขณะเดียวกันก็ต้องรักษาความอิสระไว้ นอกจากจะต้องมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีแล้ว ผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีต้องมีความสามารถเป็นผู้นำด้วย เพราะโดยลักษณะของงานแล้ว การปฏิบัติงานสนามต้องอาศัยการตัดสินใจเฉพาะหน้าส่วนหนึ่ง และต้องควบคุมการทำงานของผู้นับจ้างบัญชีด้วย

3 การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ และหาทางแก้ปัญหานั้นโดยมีเหตุผล ในการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ผู้สอบบัญชีควรทราบว่ามีเรื่องใดบ้างที่ผิดปกติ และติดตามเรื่องนั้นให้ถึงที่สุดไม่ปล่อยให้ข้อสงสัยผ่านไปเลย ๆ อันที่จริงแล้วการตรวจสอบบัญชีเป็นการสอบสวนข้อเท็จจริงอย่างหนึ่ง ต้องอาศัยความชำนาญและไหวพริบของผู้สอบสวนด้วย ในการสอบสวนข้อเท็จจริงนั้นควรระลึกว่าหลักฐานบางอย่างที่ได้ อาจไม่ใช่หลักฐานที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง และหลักฐานบางอย่างมีความสัมพันธ์กับหลักฐานอย่างอื่นอีกด้วย

4 การฝึกอบรม งานสอบบัญชีต้องอาศัยความชำนาญในการสอบสวนข้อเท็จจริง และประสบการณ์เกี่ยวกับธุรกิจประเภทต่าง ๆ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องสนใจในการฝึกอบรมทั้งในเรื่องที่เกี่ยวกับวิชาชีพโดยตรงและในเรื่องธุรกิจโดยทั่วไปอีกด้วย การศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับตนเองให้ทันกับความก้าวหน้าของธุรกิจได้ ในขณะเดียวกัน ผู้สอบบัญชีควรมีโครงการให้การศึกษาอบรมแก่พนักงานของตนเกี่ยวกับเทคนิคการปฏิบัติงานและปัญหาโดยเฉพาะของธุรกิจประเภทต่าง ๆ ด้วย การศึกษาอบรมดังกล่าวในปัจจุบันนี้ถือว่ามีความสำคัญเท่าเทียมกันกับการมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้า

5 การเขียนรายงาน สิ่งเชื่อมโยงระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าหรือนุคคลฝ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชี ในการเสนอรายงานแบบยาวก็ดี หรือเสนอข้อสังเกตเกี่ยวกับการสอบบัญชีก็ดี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความสามารถในการเขียนรายงานให้ผู้อ่านเข้าใจได้โดยชัดเจน กรณีที่ผู้สอบบัญชีให้คำปรึกษาหรือให้บริการด้านอื่น ๆ แก่ลูกค้า การเขียนรายงานก็เป็นสิ่งจำเป็นไม่ยิ่งหย่อนกว่ากัน ความสามารถในการเขียนรายงานให้ชัดเจนและรัดกุมนี้อาจนำมาใช้ในการทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีได้ด้วย เพื่อให้การอ้างอิงถึงกระดาษทำการต่าง ๆ มีประโยชน์อย่างแท้จริง

6 ภาษีอากร งานสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากรด้านต่าง ๆ คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรแสตมป์ ภาษีโรงเรือน ภาษีสุทธกากร และภาษีสรรพสามิต ที่สำคัญที่สุดก็คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอาศัยยอดกำไรสุทธิในงบการเงินซึ่งผู้สอบบัญชีรับรองเป็นหลัก ในขณะเดียวกัน ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิ รวมทั้งระบุว่ามีการใดบ้างที่กฎหมายไม่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่าย นอกจากนั้น เจ้าหน้าที่ภาษีอากรยังมีคำวินิจฉัยปัญหาภาษีอากรกรณีต่าง ๆ ไว้อีกด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องติดตามศึกษาให้ทราบเพื่อใช้ในการตรวจสอบและให้คำแนะนำแก่ลูกค้าอย่างถูกต้อง ในทางปฏิบัติ กิจการที่มีใช้บริษัทมหาชนมักจะให้ผู้สอบบัญชีเป็นที่ปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร

7 กฎหมายธุรกิจ ในปัจจุบันมีกฎหมายต่าง ๆ เกี่ยวกับธุรกิจใช้บังคับอยู่หลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท กฎหมายแรงงาน การควบคุมเงินตราต่างประเทศ การควบคุมอาหารและยา การจัดตั้งโรงงาน การจดทะเบียนสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้าและลิขสิทธิ์ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับกฎหมายธุรกิจเหล่านี้เพื่อให้สามารถแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้องแก่ลูกค้า

8 เศรษฐศาสตร์และการค้าระหว่างประเทศ ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับหลักเศรษฐศาสตร์ทั้งในส่วนรวมของประเทศและเฉพาะของแต่ละกิจการ ภาวะการเงินของประเทศ

และระหว่างประเทศ การควบคุมธุรกิจโดยรัฐบาล ปัญหาการค้าระหว่างประเทศและอิทธิพลของ บริษัทระหว่างประเทศ เป็นต้น

9 การจัดวางระบบงานและการประเมินผล ในการเสนอข้อสังเกตต่อลูกค้าจากผล การตรวจสอบ หรือในการศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความ รู้เกี่ยวกับการจัดวางระบบงานตามสมควร เช่น การจัดแบ่งส่วนงาน การปรับปรุงวิธีทำงาน และการ กำหนดอัตราค่าจ้างที่ต้องการ เป็นต้น และในกรณีที่ลูกค้าต้องการให้ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพของการบริหารงาน จำเป็นต้องอาศัยการศึกษาอบรมในด้านการประเมินผลงานด้วย

10 ระบบข้อมูลเพื่อการบริหารงาน ในเมื่อผู้บริหารงานได้เริ่มใช้ข้อมูลทางการเงิน เพื่อประ โยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น ผู้สอบบัญชีควรสามารถให้คำแนะนำแก่กิจการทั้งในด้านการ รวบรวมข้อมูลและการใช้ข้อมูลให้เป็นประโยชน์ ทั้งนี้รวมถึงความรู้เกี่ยวกับการใช้คอมพิวเตอร์ เพื่อประมวลผลด้วย

11 ความรู้เกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไป เช่นการจัดทำงบประมาณ การควบคุม เครดิต การบริหารพัสดุ การหาแหล่งเงินทุน และการดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น เป็นเรื่องซึ่งผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ เพื่อให้เข้าใจการบริหารงานของกิจการดีขึ้นและสามารถ ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ได้

นอกจากนี้ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ย่อมนำมาซึ่งการได้ข้อมูลต่างๆ ของกิจการที่ตรวจสอบ ทั้งที่เป็นความลับ จุดอ่อนและจุดแข็งของกิจการ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นที่ ต้องการของคู่แข่งทางธุรกิจ และบุคคลที่เกี่ยวข้องต่างๆ ดังนั้น กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ให้ไว้ ณ วันที่ 15 มิถุนายน พ.ศ. 2534 กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชี ที่เกี่ยวกับความลับของผู้สอบบัญชี ดังนี้²³

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

1.1 ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

1.2 ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือ ตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้น ค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวข้อง กับกิจการนั้น

1.3 ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

²³ พยอ ม สិងห์ เสน่ห์, คุณหญิง. การสอบบัญชี, หน้า 1-36 ถึง 1-38

1.4 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่คนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็น ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

2.1 ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้

2.2 ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.3 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับการคาดคะเนรายการใด ๆ ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชีหรือสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.4 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.5 ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

2.6 ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชานั้นมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมีผลกระทบต่องบการเงิน

2.7 การลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข หรือโดยไม่แสดงความเห็น หรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ต้องแสดงเหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

3. มรรยาทต่อลูกค้า

3.1 ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย

3.2 ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับไว้แล้ว โดยไม่มีเหตุอันสมควร

4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

4.1 ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

4.2 ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

5. มรรยาททั่วไป

5.1 ไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

5.2 ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่น โฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือชื่อและที่ตั้งสำนักงานของตน

5.3 ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ

5.4 ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้ทำงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น

5.5 ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงสุดของยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กระทำการฝ่าฝืนมรรยาทตามที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวงข้างต้นนี้ จะได้รับการพิจารณาโทษให้พักหรือเพิกถอนใบอนุญาตโดย ก.บช. ในระยะหลังนี้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหลายรายได้รับโทษเนื่องจากฝ่าฝืนมรรยาท ซึ่งส่วนใหญ่มักเป็นกรณีที่มีได้ตรวจสอบหลักฐานที่จำเป็นก่อนที่จะลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี

อาศัยกฎหมายว่าด้วยมรรยาทนี้เอง ก.บช. ได้ออกประกาศเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวทางปฏิบัติในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีอีกด้วย

ต่อมา ก.บช. ได้ออกประกาศฉบับที่ 39 (2540) ลงวันที่ 7 มีนาคม พ.ศ. 2540 เรื่องการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้การควบคุมมรรยาทของผู้สอบบัญชีเป็นไปด้วยความเหมาะสมและความเป็นธรรม มีสาระสำคัญว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ และการที่ผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีในปริมาณมากจนไม่สามารถควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ ถือเป็นการไม่รักษามรรยาทของผู้สอบบัญชี ก.บช. ได้วางหลักเกณฑ์พิจารณาไว้ว่า หากผู้สอบบัญชีรายใดรับงานและลงลายมือชื่อในรายงานการสอบบัญชีเกินกว่า 300 ราย ก.บช. จะถือว่ารับงานในปริมาณมากเกินความสามารถที่จะปฏิบัติงานได้ ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ถูกพิจารณาเพิกถอนใบอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการบัญชีนิติเวช(Forensic Accounting)

การบัญชีนิติเวช มีลักษณะดังนี้

2.1 ความหมาย

การบัญชีนิติเวช หมายถึง การใช้ทักษะด้านการเงินและแนวคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวน เพื่อใช้ในการตรวจสอบ สืบสวนและสอบสวนข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อหาหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตโดยเฉพาะ

2.2 ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ

การบัญชีนิติเวชนั้น เป็นแขนงวิชาชีพใหม่ ที่มีขึ้นมาภายหลังการสอบบัญชี ซึ่งการบัญชีนิติเวชนั้น คือ การใช้ทักษะด้านการเงินและแนวคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวน เพื่อใช้ในการตรวจสอบ สืบสวนและสอบสวนข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อหาหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตโดยเฉพาะ นักบัญชีนิติเวชจึงทำหน้าที่คล้ายๆกับนักสืบ²⁴ แต่เนื่องจากจุดเริ่มต้นของการตรวจสอบนี้ มาจากการตรวจสอบด้านภาษีอากรซึ่งเกี่ยวข้องกับกฎหมายและมักจะเป็นความผิดอาญา ดังนั้น การบัญชีนิติเวชนี้จึงถูกมองว่าเป็นการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับอาชญากรรมซึ่งสาเหตุที่ทำให้การบัญชีนิติเวชเริ่มมีความสำคัญขึ้นมานั้น มีสาเหตุที่สำคัญหลายประการด้วยกัน คือ

- 1 การเพิ่มขึ้นของการทุจริต
- 2 การที่คนมีความผูกพันกับองค์กรน้อยลง
- 3 การเปลี่ยนแปลงคุณค่าทางสังคม ซึ่ง ได้แก่ การที่ผู้คนเป็นนักวัตถุนิยม ครอบครัแตกแยก ไม่ให้คุณค่ากับจริยธรรม เป็นต้น
- 4 การมีบทบาทเพิ่มขึ้นอย่างมากของคอมพิวเตอร์และเทคโนโลยี

นอกจากนี้การทุจริตก่อให้เกิดความเสียหายจำนวนมากต่อธุรกิจ²⁵ โดยเฉพาะอย่างยิ่งตั้งแต่ปี ค.ศ. 1996 ที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับรองอนุญาต(Association of Certified Fraud Examiners :ACFE)ได้รายงานว่ามีผลเสียหายมูลค่ากว่าสี่แสนล้านดอลลาร์สหรัฐฯ และจากผลการศึกษาในปี ค.ศ. 1998 ของสำนักงานสอบบัญชี KPMG และสำนักงานสอบบัญชี ERNST & YOUNG พบว่า

²⁴ เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์, “การบัญชีสืบสวน”, วารสารบริหารธุรกิจ,ปีที่24, ฉบับที่ 90(เมษายน-มิถุนายน 2544), หน้า 6

²⁵ จันทนา สาขากร, “การบัญชีนิติเวช(Forensic Accounting)สาระสำคัญ เทคนิคการตรวจสอบ และการเป็นพยานในศาล,วารสารบริหารธุรกิจ , ปีที่24, ฉบับที่ 92(ตุลาคม-ธันวาคม 2544), หน้า110

ส่วนใหญ่เรื่องการทุจริตจะเป็นปัญหาใหญ่มากขึ้นในอนาคต และการทุจริตเกือบทั้งหมดทำโดยพนักงานในองค์กร การทุจริตส่วนใหญ่เกิดจากการกระทำของฝ่ายบริหาร อันเนื่องมาจากการควบคุมภายในที่ไม่ดีพอ ผู้บริหารละเลยหรือไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน หรือผู้บริหารมีความรู้เรื่องการควบคุมภายในค่อนข้างน้อย

จากสาเหตุที่สำคัญดังกล่าว จึงทำให้มีความต้องการในการตรวจสอบทุจริตมีมากขึ้น ไม่ว่าจะ เป็นขององค์กรธุรกิจ รัฐบาล ผู้ถือหุ้น หรือการเป็นพยานในศาล ส่งผลให้ มีวิชาชีพแขนงใหม่เกิดขึ้น คือ การบัญชีนิติเวช มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการป้องกันและค้นหาการทุจริต โดยผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการทุจริต ถูกเรียกว่านักบัญชีนิติเวช (Forensic Accountant) นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาฉบับที่ 82 ซึ่งออกมาในปี ค.ศ.1997 ถือว่าได้เป็นการตอบสนองข้อวิพากษ์ที่ว่าผู้สอบบัญชีที่จะต้องประเมินความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอันเกิดจากการทุจริต ซึ่งในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับดังกล่าวได้ระบุถึงปัจจัยต่างๆที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจและใส่ใจตั้งแต่การวางแผนตรวจสอบซึ่งได้แก่ (1) การจัดการและการมีบทบาทของฝ่ายบริหารในการควบคุม (2) สภาพอุตสาหกรรม และ (3) ลักษณะการดำเนินงานและความมั่นคงของสถานะทางการเงิน นอกจากนี้ยังมีการระบุถึงการรวบรวมหลักฐาน การจัดทำเอกสารและการรายงานผลด้วย อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติไม่ใช่เรื่องง่ายที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบทุจริตทั้งหมด โดยเฉพาะการทุจริตที่มีการร่วมมือกันหลายฝ่ายหรือการทุจริตด้วยการปลอมแปลงเอกสาร เพราะนอกจากโดยลักษณะของการทุจริตหรือหลักฐานแล้ว ในการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตยังต้องอาศัยวิจรรณญาณทางวิชาชีพอีกด้วย ซึ่งแม้ว่าจะมีการวางแผนอย่างดี และมีการปฏิบัติที่เหมาะสมก็อาจจะไม่สามารถตรวจสอบการทุจริตโดยเฉพาะ ซึ่งอาจจะเป็นผู้ชำนาญการเฉพาะทาง เช่นนักบัญชีนิติเวช เพราะบุคคลเหล่านี้จะไม่มีสมมุติฐานเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของฝ่ายจัดการและไม่สนใจว่างบการเงินได้จัดทำตามมาตรฐานบัญชี แต่จะให้ความสนใจในคำถามต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น

- 1 ระบบการควบคุมของกิจการนั้นมีจุดบกพร่องที่ตรงส่วนใด
- 2 ระบบบัญชีที่ใช้อยู่ เปิดโอกาสให้มีการตกแต่งตัวเลข หรือการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ใดบ้าง
- 3 ใครเป็นผู้ดูแลรายการนอกงบดุล และรายการเหล่านั้น ได้ถูกบันทึกไว้ที่ไหน อย่างไร
- 4 วิธีการที่ง่ายที่สุดที่สามารถลัดขั้นตอนหรือไม่ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้คืออะไร และจะสามารถผ่านหูผ่านตาผู้บริหารระดับต่างๆไปได้อย่างไร
- 5 สิ่งแวดล้อมในการทำงานแบบใด ที่เปิดโอกาสให้มีการทุจริตได้ง่าย

2.3 วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ

การตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ นักบัญชีนิติเวชสามารถพิสูจน์หรือพบหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต

2.4 หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ

การบัญชีนิติเวช เป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์หรือค้นพบหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต ที่มีลักษณะที่แตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภายนอก ดังนั้นการบัญชีนิติเวชซึ่งเป็นแขนงวิชาใหม่ จำเป็นต้องพัฒนาหลักการพื้นฐานของการบัญชีนิติเวช มีแนวทางดังต่อไปนี้²⁶

2.4.1 เป็นการใช้หลักคิดที่อนุมานว่าไม่ได้เป็นการมองโลกในแง่ดี กล่าวคือมองว่ามีการทุจริต และให้ความหมายของการทุจริตว่าเป็นการเจตนาจงใจบิดเบือนหรือแสดงข้อเท็จจริงทางการเงินอย่างผิดพลาดไม่ว่าจะมีนัยสำคัญหรือไม่ก็ตาม โดยต้องคิดให้เหมือนผู้กระทำการทุจริตให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

2.4.2 เป็นการเรียนรู้จากประสบการณ์เป็นส่วนใหญ่แทนที่จะเรียนรู้จากตำราหรือกระดาษทำการในปีก่อนๆ โดยให้พิจารณามูลเหตุจูงใจ โอกาส ประโยชน์และสภาพแวดล้อมในการกระทำทุจริต

2.4.3 การกระทำทุจริตสำหรับพนักงานและผู้บริหารในแต่ละระดับมีลักษณะไม่เหมือนกันทั้งในด้านประเภทของการทุจริตและจำนวนความเสียหายที่เกิดขึ้น

2.4.4 การทุจริตทางการเงินมักตรวจสอบพบโดยอาศัยเทคนิควิธีการอื่นเป็นหลักไม่ใช่ตรวจพบจากวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั่วไป

2.4.5 นักบัญชีนิติเวชต้องปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติงานของการบัญชีนิติเวช(General and Specific Standards for the Professional Practice of Forensic Accounting) โดยแนวปฏิบัติที่ถูกต้องอ้างอิงและกำหนดขึ้นโดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน(Institute of Internal Auditors) และจะต้องปฏิบัติตามมรรยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับอนุญาตกำหนด (CFE Code of Professional Standards)

²⁶ สมชาย สุภรดา, “การบัญชีนิติเวชศาสตร์:ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธได้.” วารสารนักบัญชี (เม.ย-ก.ค 2541), หน้า 44

2.5 ขอบเขตของการตรวจสอบ

นักบัญชีนิติเวชต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ ที่ต้องเกี่ยวข้องกับเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานปฏิบัติงานของการบัญชีนิติเวชที่กำหนดโดยสถาบันของผู้ตรวจสอบภายใน(Institute of Internal Auditors)เป็นหลัก ซึ่งขอบเขตของการตรวจสอบต้องครอบคลุมในเรื่องที่สำคัญ²⁷ คือ ป้องกันหรือยับยั้งการทุจริต ออกแบบการควบคุมภายในที่ดี กำหนดระดับความเสี่ยงจากการทุจริตขององค์กร แสดงข้อมูลทางการเงินที่ผิดปกติ และระบุถึงข้อบกพร่องของการทุจริต

2.6 ความรับผิดชอบของนักบัญชีนิติเวช

ความรับผิดชอบของนักบัญชีนิติเวช²⁸ คือ การสืบสวนและวิเคราะห์เอกสารหลักฐานทางการเงินทั้งหมด จากนั้นให้สื่อสารสิ่งที่ตรวจพบในรูปแบบรายงานตารางข้อมูลทางการบัญชีและสรุปผลย่อ ตลอดจนต้องประสานงานและให้ความช่วยเหลือในการสืบสวนต่อไป รวมถึงการไปปรากฏตัวเป็นพยานในชั้นศาลในฐานะผู้เชี่ยวชาญอีกด้วย

2.7 กระบวนการของการบัญชีนิติเวช

โดยทั่วไปลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบเชิงนิติเวช มีขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอนใหญ่ดังนี้

2.7.1 ขั้นตอนการรับรู้ปัญหาและการวางแผนการตรวจสอบ(Problem Recognition and Review Planning)

2.7.1.1 การรับรู้ปัญหา(Problem Recognition)ประกอบด้วยขั้นตอนดังนี้

(ก) เข้าพบกับผู้บริหารของกิจการ ระบุถึงปัญหาที่เกิดขึ้นหรือที่อาจจะเกิดขึ้น และติดต่อสื่อสารกับผู้ที่เกี่ยวข้อง

(ข) ศึกษาในเรื่องต่างๆต่อไปนี้ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ที่อาจจะมีส่วนร่วมกับการทุจริต

- ระบุตำแหน่งในองค์กรของบุคคลนั้น
- ค้นหาความรับผิดชอบหรืออำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย
- สอบทานประวัติส่วนตัว เช่นการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน

²⁷ www.cfenet.com

²⁸ สมชาย สุภธาดา, “การบัญชีนิติเวชศาสตร์:ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธได้.” วารสารนักบัญชี (เม.ย-ก.ค 2541) หน้า 44

- ติดตามการใช้ชีวิตส่วนตัวที่น่าสงสัยที่อาจเกี่ยวข้องกับการทุจริต(ในกรณี ที่เห็นว่าเหมาะสม)

(ค) สรุปและประเมินข้อมูลที่ได้จากกระบวนการและศึกษาในเรื่องดังกล่าวข้างต้น แล้วพิจารณาว่าจะทำการตรวจสอบต่อไป(ในกรณีที่มีเหตุผลสนับสนุนที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ) หรือยกเลิกการตรวจสอบทุจริต(ในกรณีที่ไม่เห็นว่าการกระทำดังกล่าวไม่ใช่การทุจริต แต่เป็นเพียง ความผิดพลาดหรือความไม่ได้ตั้งใจ)

(ง) หากต้องมีการตรวจสอบทุจริตก็จะต้องใช้ทฤษฎีในการตรวจสอบทุจริต(The fraud theory approach) ซึ่งมีขั้นตอนดังนี้

- วิเคราะห์ข้อมูลที่ได้
- สร้างสมมติฐาน
- ทำการทดสอบสมมติฐาน
- ปรับแต่งและแก้ไขสมมติฐาน

2.7.1.2 การวางแผนตรวจทาน(Review Planning) เมื่อมีเหตุผลสนับสนุนที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ว่าการทุจริตเกิดขึ้น จึงต้องมีการตรวจสอบทุจริต โดยต้องมีการวางแผนตรวจทาน ในเรื่องต่อไปนี้

- (ก) กำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
- (ข) ช่วงเวลาในการทำการตรวจสอบและกำหนดบุคลากรที่ใช้ตรวจสอบ
- (ค) ประมาณต้นทุนทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

2.7.2 ขั้นตอนการรวบรวมหลักฐาน(Evidence Collection)

ในขั้นตอนนี้ เป็นขั้นตอนที่ต้องกระทำอย่างพิถีพิถันเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐาน คล้ายคลึงกับการทำงานของตำรวจฝ่ายสืบสวนสอบสวนคดี โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อพิจารณาว่าหลักฐานที่ได้ในขั้นตอนการรับรู้ปัญหา เชื่อถือได้หรือเป็นการเข้าใจผิด เทคนิคหรือเครื่องมือที่ใช้เพื่อรวบรวมหลักฐานให้ได้มาอย่างครบถ้วนมากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ได้แก่ เทคนิคที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีสอบบัญชีใช้ในการรวบรวมหลักฐาน และเทคนิคเพิ่มเติมจากที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีใช้อยู่

เทคนิคที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีใช้อยู่²⁹ ได้แก่

²⁹ William T. thornhill . Forensic Accounting : How to Investigate Financial Fraud , New York:

- 1 การวิเคราะห์นโยบายของกิจการ
 - 2 การยื่นยันยอด
 - 3 การตรวจสอบเอกสารรายการ
 - 4 การสอบถาม
 - 5 การทดสอบความถูกต้องของเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ เช่น การคำนวณซ้ำ การทดสอบการผ่านรายการ
 - 6 การสังเกตการณ์ เช่น สังเกตการณ์การเคลื่อนย้ายสินค้า
 - 7 การตรวจสอบทางกายภาพ เช่น การตรวจนับ
- เทคนิคเพิ่มเติมที่นักบัญชีนิติเวชต้องใช้³⁰

- 1 การตรวจสอบประวัติส่วนตัว เช่นการศึกษา การเป็นหนี้และการใช้ชีวิตประจำวัน(ทั้งนี้ต้องไม่เป็นการละเมิดสิทธิส่วนบุคคล)

- 2 การสัมภาษณ์หรือสอบสวน

โดยขั้นตอนนี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอนได้แก่

- 2.7.2.1 การตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน

- 2.7.2.2 การสัมภาษณ์หรือสอบสวน

2.7.3 ขั้นตอนการประเมินหลักฐาน(Evidence Evaluation)

ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญมาก เป็นตัวชี้ว่าจำเป็นต้องเก็บรวบรวมหลักฐานหรือสัมภาษณ์พยานเพิ่มเติมเพียงใด นักบัญชีนิติเวชต้องใช้ดุลพินิจเพื่อประเมินถึงความเพียงพอและความชัดเจนของหลักฐานเพื่อสรุปประเด็นในท้ายที่สุด โดยในขั้นตอนนี้สามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วนคือ

- 2.7.3.1 ประเมินความเพียงพอและความชัดเจนของหลักฐาน

- 2.7.3.2 สรุปประเด็นเกี่ยวกับการทุจริต

2.7.4 ขั้นตอนการรายงานสิ่งที่ค้นพบ(Report Findings)

นักบัญชีนิติเวชต้องเขียนรายงานผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบ โดยรายงานส่วนใหญ่จะประกอบด้วยลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ ขอบเขตของการตรวจสอบ วิธีการที่ใช้ตรวจสอบ ข้อจำกัดของขอบเขตและการค้นหาเพื่อตรวจสอบ รวมถึงจะต้องมีตารางและรูปภาพประกอบที่จำเป็น ที่สามารถเป็นสิ่งที่อธิบายได้อย่างชัดเจนและเหมาะสม สำหรับสิ่งที่ค้นพบ และยังรวมถึงหลักฐานอื่นนอกเหนือจากที่อยู่ในรูปกระดาษ เช่น คำให้การของพยาน หรือพยานที่

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 48

เป็นผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งการรายงานผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบสามารถทำได้ในหลายรูปแบบ ไม่มีรูปแบบที่กำหนดไว้ตายตัว

อย่างไรก็ตาม นักบัญชีนิติเวช ต้องเขียนรายงานในรูปแบบที่แตกต่างไปจากรายงานปกติ เพื่อให้ข้อความและเนื้อหาถูกสื่อสารไปยังผู้ใช้รายงานอย่างถูกต้อง โดยไม่เปิดโอกาสให้มีการตีความที่อาจนอกประเด็นทำให้ไขว้เขวได้ นอกจากนี้การรายงานยังสามารถอยู่ในรูปแบบการพูดได้อีกด้วย

ในขั้นตอนนี้แบ่งขั้นตอนที่สำคัญได้ 2 ส่วน คือ

2.7.4.1 ออกรายงานสิ่งที่ค้นพบ

2.7.4.2 เตรียมตัวเป็นพยานในชั้นศาล

2.8 การวางแผน

การวางแผนของนักบัญชีนิติเวชนั้น จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อ ในขั้นตอนของการรับรู้ปัญหาอันมีเหตุผลที่เชื่อถือได้ว่าการทุจริตได้เกิดขึ้น นักบัญชีนิติเวชจึงจะมีการวางแผนการปฏิบัติงาน เมื่อมีการวางแผนงานตรวจสอบ นักบัญชีนิติเวชจะพัฒนาแผนงาน (Review Plan) ที่เชื่อมโยงและเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล แผนงานที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน ระบุถึงทักษะต่างๆ ที่ต้องใช้ของทีมงานแต่ละคน และอาจจะรวมถึงการระบุชื่อทีมงานแต่ละคน ว่าใครจะต้องตรวจสอบอะไร ในสถานการณ์อย่างไร ตลอดจนประมาณต้นทุนจะคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบ โดยที่การประมาณต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบนั้น นักบัญชีนิติเวชจะต้องคำนึงถึงเสมอว่า หากการทุจริตไม่สามารถถูกตรวจพบและไม่สามารถยับยั้งได้ จะก่อให้เกิดความเสียหายเป็นจำนวนเท่าใด ดังนั้น แม้ว่าจะต้องเสียต้นทุนในการตรวจสอบ แต่ถ้าคุ้มค่ากับความเสียหายของการทุจริตดังกล่าวก็ควรจะทำ

ส่วนประกอบที่สำคัญของแผนงานดังกล่าว คือ

- 1 กำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
- 2 ช่วงเวลาในการทำการตรวจสอบและกำหนดบุคลากรที่ใช้ตรวจสอบ
- 3 ประมาณต้นทุนทั้งหมดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบ

แผนการตรวจสอบที่ถูกกำหนดขึ้นนั้น จะไม่ระบุวิธีการตรวจสอบที่ชัดเจน โดยนักบัญชีนิติเวชจะต้องเป็นผู้ที่มีความละเอียดในการสังเกตสิ่งต่างๆ โดยไม่ยึดติดกับกระบวนการที่เป็นระบบมาตรฐานเสมอไป เพราะการทุจริตนั้น มักไม่มีรูปแบบมาตรฐาน แต่การทุจริตแต่ละครั้งมักมีลักษณะพิเศษ เพราะผู้ทุจริตมักจะเป็นคนฉวยโอกาส เมื่อสถานการณ์และสิ่งแวดล้อมเอื้ออำนวย

นอกจากนี้แผนงานตรวจสอบจะต้องมีความยืดหยุ่น เพื่อว่าเมื่อมีการรื้อแผนงาน(Rescheduling) สามารถทำได้อย่างรวดเร็วเมื่อสถานการณ์ที่ถูกบ่งชี้ไว้มีการเปลี่ยนแปลงไป

2.9 การควบคุมภายใน

การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบกับการควบคุมภายใน

นักบัญชีนิติเวชเมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบ ก็จะต้องพบความเสี่ยงในการตรวจสอบเช่นกัน แต่ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับนักบัญชีนิติเวช และได้ให้ความสำคัญ คือ ความเสี่ยงจากการทุจริต (Fraud Risk) ซึ่งหมายถึง ความเสี่ยงที่ความน่าจะเป็นของการทุจริตในแต่ละสภาพแวดล้อมการทำงานมีมากขึ้น นักบัญชีนิติเวชจะต้องศึกษาและประเมินการควบคุมภายใน นโยบายการป้องกันทุจริต วิธีการปฏิบัติงานของกิจการเพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่ทำให้ความน่าจะเป็นของการทุจริตมีมากขึ้น โดยปัจจัยที่ทำให้ความเสี่ยงดังกล่าวมีมากขึ้น เช่น

- 1 การให้รางวัลไม่เพียงพอสำหรับพนักงาน เช่น
 - 1.1 จ่ายเงินเดือนน้อย
 - 1.2 ไม่มีการให้รางวัลหรือการชมเชยเมื่อปฏิบัติงานดีเยี่ยม
 - 1.3 ไม่มีสวัสดิการ
- 2 การควบคุมการบริหารภายในไม่ดีพอ เช่น
 - 2.1 ไม่มีการกำหนดอย่างชัดเจนถึงมาตรฐานการปฏิบัติงานและจริยธรรมในการปฏิบัติงาน
 - 2.2 บทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานของพนักงานไม่ชัดเจน
- 3 ไม่มีการกระตุ้นผลการปฏิบัติงาน เช่น
 - 3.1 ปราศจากการให้คำแนะนำหรือตักเตือน และการดำเนินงานใดๆเมื่อระดับผลการปฏิบัติงานและพฤติกรรมของพนักงานต่ำกว่ามาตรฐานที่ยอมรับ
- 4 ขาดการสนับสนุนจากผู้บริหาร เช่น
 - 4.1 ขาดแคลนทรัพยากรที่เพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้ตรงตามมาตรฐานที่กำหนดไว้
- 5 การสอบทานการปฏิบัติของพนักงานไม่เพียงพอ เช่น
 - 5.1 ขาดแคลนการตรวจสอบภายในที่ทันเวลาและเหมาะสม
- 6 การแข่งขันภายในกิจการ เช่น
 - 6.1 การสนับสนุนให้พนักงานแต่ละคนแข่งขันผลการปฏิบัติ หรือแข่งขันกันในแต่ละ

แผนก

- 7 แรงจูงใจที่สำคัญอื่นๆ เช่น

7.1 การให้คำแนะนำหรือฝึกอบรมเกี่ยวกับกฎหมาย จริยธรรม และการรักษาความปลอดภัยไม่เพียงพอ

7.2 ไม่มีการติดตามและบังคับใช้นโยบายเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ ความจงรักภักดีและความยุติธรรม

7.3 หน้าที่การงานของพนักงานมีความเครียดสูง

การตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

นักบัญชีนิติเวช ที่จำเป็นจะต้องพิจารณาถึงผลกระทบของสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ ที่มีต่อการตรวจสอบทุจริต ซึ่งในปัจจุบัน³¹ ผู้กระทำทุจริตพยายามสร้างสรรค์เทคนิคใหม่ๆ และวิธีการต่างๆ ในการทุจริตที่ใช้คอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือออกมามากมาย ที่พบเห็นกันมาก ได้แก่ โปรแกรมม้าโทรจัน เทคนิคการปิดเศษ เทคนิคชาลามี ทางเข้าพิเศษของระบบ ซุปเปอร์แซปปิง ซอฟต์แวร์ที่ผิดกฎหมาย การเปลี่ยนแปลงข้อมูล การรั่วไหลของข้อมูล พิกกี้แบ็คคิง การแอบสวมรอย วิศวกรรมทางสังคม โปรแกรมระเบิดเวลา การเจาะระบบ การล้วงความลับ การลักลอบดักฟัง การขมขู่ผ่านทางอีเมล การปลอมแปลงอีเมล การทำให้เซิร์ฟเวอร์ปฏิเสธการให้บริการ การก่อการร้ายทางอินเทอร์เน็ต การให้ข่าวสารที่ผิดผ่านทางอินเทอร์เน็ต การเจาะรหัสผ่าน เป็นต้น

2.10 หลักฐานการตรวจสอบ

หลักฐานของการตรวจสอบทุจริต หมายถึง ข้อมูลซึ่งนักบัญชีนิติเวชได้รับและใช้เพื่อสรุปประเด็นเกี่ยวกับการทุจริต โดยข้อมูลดังกล่าวนอกจากจะอยู่ในรูปเอกสารและการจดบันทึกต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทางการเงินและบัญชีของกิจการแล้ว แต่ยังรวมถึงหลักฐานอื่นๆ ที่ไม่อยู่ในรูปเอกสารและไม่เกี่ยวข้องกับการทางการเงินและบัญชี เช่น คำให้การของผู้ต้องสงสัย คำให้การของพยาน รูปถ่าย บันทึกจากภาพและเสียง เป็นต้น

³¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “การทุจริตและการรักษาความปลอดภัยในระบบสารสนเทศทางการบัญชี”, การใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดทำและตรวจสอบบัญชี, กรุงเทพฯ: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2546, หน้า 56

การรวบรวมหลักฐาน

การรวบรวมหลักฐานของนักบัญชีนิติเวชต้องใช้วิธีอื่นการนอกจากวิธีการโดยทั่วไปที่ผู้สอบบัญชีใช้อื่นร่วมด้วย ซึ่งวิธีการที่สำคัญได้แก่

1 การตรวจสอบประวัติส่วนตัว

เป็นการตรวจสอบประวัติหรือปูมหลัง(Background)ของพนักงานหรือบุคคลที่ต้องสงสัยว่าอาจเกี่ยวพันกับการทุจริต ตลอดจนลักษณะการใช้ชีวิต(Lifestyle) เพื่อให้ทราบถึงสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปที่อาจมีสาเหตุมาจากการทุจริต เช่น ตรวจสอบการใช้เงินที่มากผิดปกติ การเป็นหนี้ การศึกษา ประวัติการกระทำผิดหรืออาชญากรรม เป็นต้น ซึ่งเทคนิคนี้มักจะอาศัยการสังเกตพฤติกรรมเป็นหลัก แต่ทั้งนี้การตรวจสอบประวัติส่วนตัวดังกล่าวต้องไม่เป็นการละเมิดสิทธิส่วนบุคคล

2 การสัมภาษณ์และการสอบสวน

การสัมภาษณ์(Interview) เป็นกระบวนการถาม-ตอบระหว่างผู้สัมภาษณ์และผู้ถูกสัมภาษณ์ คำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์จะต้องเป็นคำถามที่ทำให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์หรือทำให้ทราบถึงสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต โดยในระหว่างที่ผู้สัมภาษณ์ฟังคำตอบของผู้ถูกสัมภาษณ์อยู่นั้น จะต้องมีการสังเกตอาการ หรือพฤติกรรมของผู้ถูกสัมภาษณ์ด้วย(ทั้งน้ำเสียงและการแสดงออกทางกายภาพ เช่น เหงื่อ สายตา เป็นต้น) การสังเกตดังกล่าวอาจจะเป็นการยืนยันถึงปัจจัยหรือเงื่อนไขที่ได้ระบุไว้ก่อนหน้านี้อแล้วในช่วงของการรับรู้ปัญหา เท่ากับการได้ข้อมูลเพิ่มเติม ที่อาจทำให้ทราบว่าคำตอบที่ได้จากการสัมภาษณ์นั้นยอมรับได้ หรือว่าจะต้องมีการสัมภาษณ์ หรือทดสอบบุคคลอื่นอีก

การสอบสวน(Interrogation) เป็นกระบวนการถาม-ตอบระหว่างผู้สอบสวนและผู้ต้องสงสัย โดยสิ่งที่ถาม-ตอบเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการถูกใส่ความหรือกล่าวหาของผู้ต้องสงสัย การถาม-ตอบจะคล้ายกับการสัมภาษณ์ แต่จะใช้กลยุทธ์หรือทักษะมากกว่าการสัมภาษณ์ เช่น การสร้างสถานการณ์ เป็นต้น นอกจากนี้ลักษณะของคำถามยังแบ่งเป็น 3 ลักษณะ ได้แก่

1 คำถามทั่วไป (General Question) เช่น ชื่อ ที่อยู่ หรือคำถามอื่นๆที่สามารถตอบได้ง่าย ไม่ได้ใช้การพิจารณาไตร่ตรองมากนัก เป็นต้น

2 คำถามเฉพาะ(Specific Question) คำถามประเภทนี้จะเกี่ยวข้องกับการกระทำต่างๆที่มีส่วนพัวพันกับการทุจริต เช่น ทำไมเงินในบัญชีถึงหายไปโดยที่คุณไม่ทราบ เป็นต้น

3 คำถามที่เป็นหลุมพราง(Bait Question) เป็นคำถามเพื่อจับผิดผู้ต้องสงสัยโดยเฉพาะ

การแบ่งคำถามเป็น 3 ลักษณะดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงความแตกต่างของพฤติกรรมหรืออาการของผู้ต้องสงสัยระหว่างคำถามโดยทั่วไป คำถามเฉพาะ และคำถามที่เป็นหลุมพราง

การประเมินหลักฐาน

นักบัญชีนิติเวชต้องใช้ดุลพินิจเพื่อประเมินถึงความเพียงพอและความชัดเจนของหลักฐาน เพื่อใช้สรุปประเด็นเกี่ยวกับการทุจริตได้อย่างสมเหตุสมผล

2.11 การสรุปความเห็นและการรายงาน

วัตถุประสงค์ของการรายงาน

รายงานสิ่งที่ค้นพบ(Report Findings)ของนักบัญชีนิติเวช เป็นการรายงานผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบที่เสนอต่อผู้บริหาร หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอื่นภายในกิจการ เช่นผู้ถือหุ้น รายงานดังกล่าวเป็นรายงานที่เสนอภายในกิจการ ไม่มีผลต่อผู้ใช้รายงานภายนอก เช่นผู้ลงทุนภายนอก เพราะการรายงานสิ่งที่ค้นพบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กิจการได้ทราบว่า นักบัญชีนิติเวชได้ตรวจพบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตอะไรบ้าง อย่างไร ใครที่มีความเป็นไปได้ว่าเป็นผู้ทุจริต ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการในการทราบถึงการทุจริต ผู้กระทำความผิด วิธีป้องกันทุจริตในอนาคต ตลอดจนนำไปใช้เป็นหลักฐานในชั้นศาล

รูปแบบและเนื้อหาของรายงาน

รายงานสิ่งที่ค้นพบของนักบัญชีนิติเวช มีเนื้อหาเกี่ยวกับการสรุปผลถึงสิ่งที่ค้นพบจากการตรวจสอบ ซึ่งเนื้อหาจะอยู่ในหลายลักษณะขึ้นอยู่กับงานที่รับมอบหมายให้ทำ โดยรายงานส่วนใหญ่จะประกอบด้วยลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ ขอบเขตของการตรวจสอบ วิธีการที่ใช้ตรวจสอบ ข้อจำกัดของขอบเขตและการค้นหาเพื่อตรวจสอบ โดยที่รายงานสามารถอยู่ในรูปลายลักษณ์อักษรหรือรูปแบบวาจาก็ได้

2.12 คุณสมบัติของนักบัญชีนิติเวช

นักบัญชีนิติเวชจะต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับอนุญาต (Association of Certified Fraud Examiners :ACFE)กำหนดจึงจะสามารถขึ้นทะเบียนเป็นนักบัญชีนิติเวชได้ โดย ACFE กำหนดคุณสมบัติไว้ดังนี้ ³²

- 1 สำเร็จการศึกษาปริญญาตรีทางบัญชีหรือเทียบเท่า
- 2 มีประสบการณ์ทำงานเป็นนักบัญชีหรือผู้ตรวจสอบบัญชี(ทั้งภายในและภายนอก)ไม่ต่ำกว่า 2 ปี
- 3 ผ่านการทดสอบที่ ACFE กำหนด (Uniform CFE Examination)

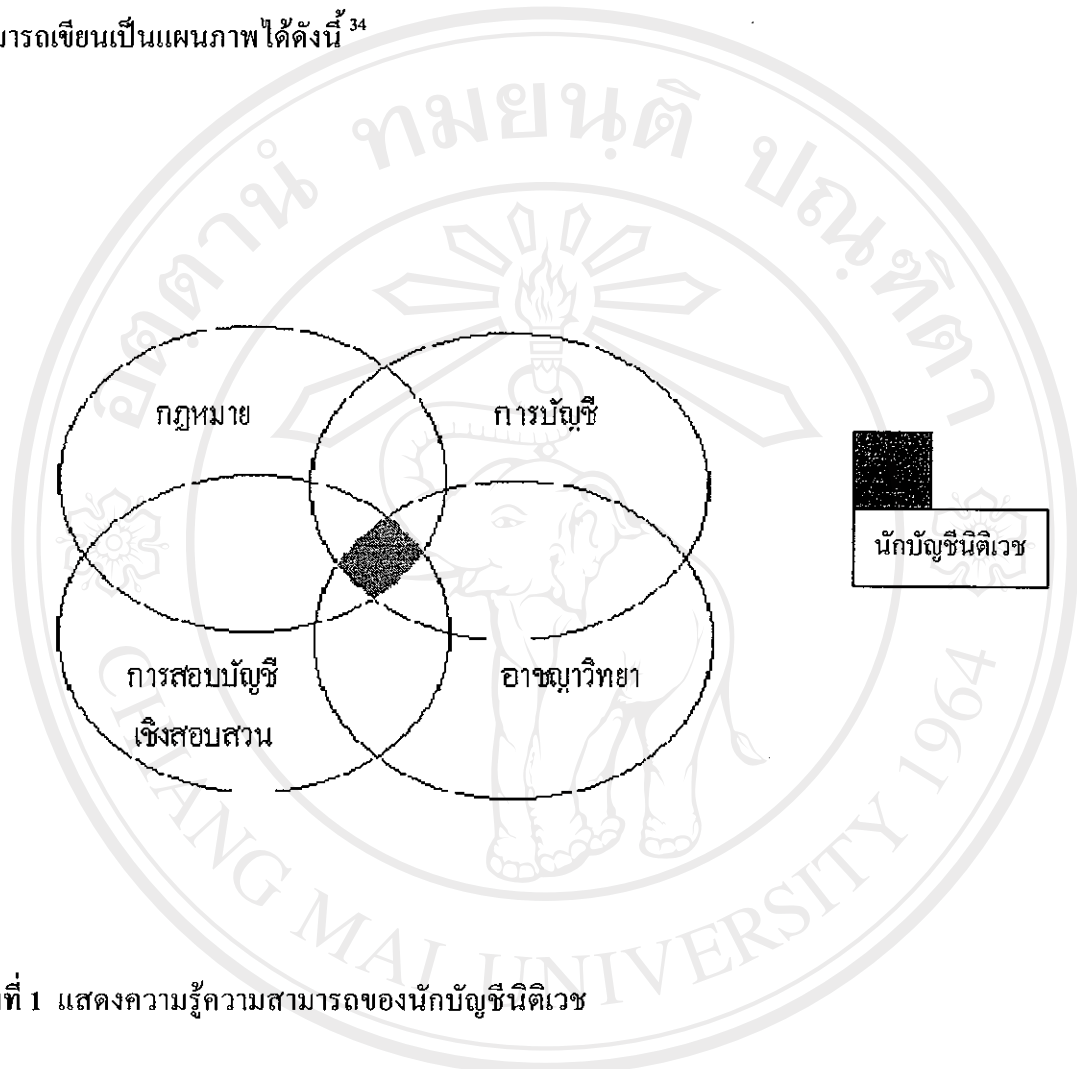
ซึ่งนักบัญชีนิติเวชต้องได้รับการศึกษาและอบรมทางการบัญชีมาโดยเฉพาะ ตลอดจนด้านอื่นๆที่เกี่ยวข้อง เช่นการตรวจสอบภายใน ภาษีอากร เป็นต้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีนิติเวทยังต้องมีความรู้และทักษะในด้านอื่นๆ นอกเหนือจากความรู้และทักษะในด้านการบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งความรู้และทักษะที่สำคัญดังกล่าว ได้แก่ ³³

- 1 ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต (Fraud Knowledge)
- 2 ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย (Knowledge of Law)
- 3 ความรู้เกี่ยวกับกฎของหลักฐาน (Rules of Evidence)
- 4 ความสามารถในการตรวจสอบและค้นพบทุจริต (Investigative Eampetency)
- 5 มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี, มีทักษะในการสัมภาษณ์และการสอบสวน(Interpersonal Skills)
- 6 มีความเข้าใจในหลักจิตวิทยา (Understanding of Psychological Theories)
- 7 มีความเข้าใจในพฤติกรรมของอาชญากรรม(Other Important Theories Relative to Criminal Behavior)
- 8 ความสามารถในการแสดงออกทั้งกริยา วาจา และการนำเสนอ (Communications Skill)
- 9 ความรู้ในด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology Skill)
- 10 มีความเป็นมืออาชีพ มีความอิสระ และความไม่มีอคติ(PIO Formula ; P :Professionalism, I : Independence , O : Objectivity)
- 11 ทักษะการใช้ประโยชน์ของผู้เชี่ยวชาญอื่นๆ (Utilization of other Expert Skill)
- 12 มีจริยธรรมและตระหนักในสิทธิมนุษยชน (Rights of Persons under Review)

³² www.cfenet.com

³³ William T. thornhill . Forensic Accounting : How to Investigate Financial Fraud, หน้า 21-30

โดยความรู้ความสามารถที่สำคัญดังกล่าวของนักบัญชีนิติเวช หากจะรวมกลุ่มกัน พบว่าสามารถแบ่งได้เป็น 4 แขนงวิชาด้วยกัน คือ ด้านการบัญชี(Accounting) ด้านกฎหมาย(Law) ด้านการสอบบัญชีเชิงสอบสวน(Investigative Auditing) และด้านอาชญวิทยา(Criminology) โดยสามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังนี้³⁴



ภาพที่ 1 แสดงความรู้ความสามารถของนักบัญชีนิติเวช

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

³⁴ D.Larry Crumbley, Lester E. Heitger, G. Stevenson. Forensic and Investigative Accounting, Chicago: CCH INCORPORATED, 2003, หน้า12-3

นอกจากนี้ นักบัญชีนิติเวชจะต้องปฏิบัติตามมรรยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับรองอนุญาตกำหนด (Code of Professional Ethics of the Association of Certified Fraud Examiners) ซึ่งกำหนดในเรื่องต่อไปนี้³⁵

- 1 นักบัญชีนิติเวชต้องแสดงให้เห็นถึงความเป็นมืออาชีพและความขยันในการปฏิบัติงานของคุณ
- 2 นักบัญชีนิติเวชจะต้องไม่ประพฤติดนหรือร่วมกิจกรรมใดๆ ในทางที่ผิดกฎหมายและผิดจริยธรรม
- 3 นักบัญชีนิติเวชจะต้องแสดงให้เห็นถึงความซื่อสัตย์ในระดับสูงในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย และจะตกลงรับงานเฉพาะงานที่มีการคาดหมายอย่างสมเหตุสมผลว่าจะถูกทำให้เสร็จสมบูรณ์ด้วยความสามารถเพียงพอประกอบวิชาชีพ
- 4 นักบัญชีนิติเวชจะต้องยอมรับในคำสั่งต่างๆ ที่ถูกต้องตามกฎหมายของศาล และจะให้การในเหตุการณ์ต่างๆ ที่เป็นความจริงและปราศจากความอคติใดๆ
- 5 นักบัญชีนิติเวชเมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบ จะต้องให้ได้มาซึ่งหลักฐานหรือเอกสารอื่นใดเพื่อใช้เป็นสิ่งสนับสนุนที่มีเหตุผลในการแสดงความเห็นใดๆ ของคุณ และจะไม่มีความเห็นใดๆ ที่แสดงออกมาเกี่ยวกับความผิดและความบริสุทธิ์ของบุคคลใดหรือคณะใด
- 6 นักบัญชีนิติเวชจะไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับใดๆ ที่ได้มาในระหว่างปฏิบัติงานตรวจสอบโดยปราศจากอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม
- 7 นักบัญชีนิติเวชจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงทุกอย่างที่สามารถค้นพบมาได้ ในช่วงเวลาที่อยู่ในการพิจารณาคดีในชั้นศาล เพราะถ้าไม่เปิดเผยข้อมูลทั้งหมด อาจเป็นสาเหตุให้เกิดการบิดเบือนความจริงได้
- 8 นักบัญชีนิติเวชจะต้องพยายามอย่างต่อเนื่องในการเพิ่มความสามารถและความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานเพียงพอประกอบวิชาชีพ ที่ถูกแสดงออกมาภายใต้คำสั่งที่ได้รับมอบหมาย

³⁵ www.cfenet.com

3. งานวิจัยเกี่ยวข้อง

สมชาย ศุภธาดา ได้ให้ความหมายและแนวคิดของการบัญชีนิติเวชในบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์:ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ในปี 2541 โดยสรุปว่าการบัญชีนิติเวชศาสตร์³⁶ หมายถึงการใช้ทักษะด้านการเงินและแนวความคิดด้านการสืบสวนสอบสวนมาแก้ไขปัญหาการทุจริตภายในองค์กร ซึ่งรวมไปถึงการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจจริงประกอบกับความเข้าใจในหลักทางตัวบทกฎหมายบางอย่างที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังกล่าวถึงสาเหตุของการทุจริตซึ่งมาจาก 2 ปัจจัยได้แก่ ปัจจัยส่วนบุคคลและปัจจัยส่วนองค์กร และขั้นตอนการทำงาน ได้แก่ 1. ขั้นตอนการรับรู้ปัญหาและวางแผนงาน 2. ขั้นตอนการรวบรวมหลักฐาน 3. ขั้นตอนการประเมินหลักฐาน 4. ขั้นตอนการรายงานสิ่งที่ตรวจพบ

จันทนา สาขากร ได้ใช้คำศัพท์ภาษาไทยของ Forensic Accounting เรียกว่า การบัญชีนิติเวช โดยได้สรุปในบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวช สำคัญ เทคนิคการตรวจสอบ และการเป็นพยานในศาล ในปี 2544 โดยได้ให้ความหมายของการบัญชีนิติเวชว่า คือการตรวจสอบและการสืบสวนข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อหาหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำทุจริต โดยเฉพาะ นอกจากนี้ยังกล่าวถึงเทคนิคการตรวจสอบ, การตรวจสอบทุจริต, การเป็นพยานในคดีความ รวมถึงยังได้เน้นว่าการตรวจสอบทุจริตนอกจากจะใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้อยู่ตามปกติแล้ว ยังให้ความสำคัญของเทคนิคการสัมภาษณ์ในระดับสูง เนื่องจากผู้สอบบัญชีนิติเวชจะต้องพยายามคิดเชิงผู้ทุจริต ไม่คิดอยู่ในกรอบในระบบ ประพฤติตนเยี่ยงนักสืบเพื่อค้นหาเบาะแสขั้นต้นของการทุจริต

จากเอกสารประกอบการสอนเรื่องการบัญชีนิติเวชของ รองศาสตราจารย์จันทนา สาขากร ได้ให้ความหมายและแนวคิดของการบัญชีนิติเวช และความสำคัญของการบัญชีนิติเวช โดยสรุปว่า สาเหตุหลักเนื่องมาจากมีการทุจริตเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ยังกล่าวถึงทัศนคติของผู้สอบบัญชีนิติเวช, หลักการพื้นฐานของผู้สอบบัญชีนิติเวชและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีนิติเวช ในเรื่องที่แตกต่างกันจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตลอดจนขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนิติเวช ได้แก่ 1. ขั้นตอนการรับรู้ปัญหาและวางแผนงาน 2. ขั้นตอนการรวบรวมหลักฐาน 3. ขั้นตอนการประเมินหลักฐาน 4. ขั้นตอนการรายงานสิ่งที่ตรวจพบ

³⁶ สมชาย ศุภธาดา, “การบัญชีนิติเวชศาสตร์:ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธได้.” วารสารนักบัญชี (เม.ย.-ก.ค. 2541), หน้า 41

เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์ ได้สรุปในบทความเรื่อง การบัญชีสืบสวน(Forensic Account) เกี่ยวกับความหมายและที่มาของการบัญชีสืบสวน ว่าคือการสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบการทุจริต หรือหาข้อเท็จจริงในเรื่องที่ยังคลุมเครือ โดยนักบัญชีแขนงนี้ทำหน้าที่คล้ายนักสืบ และยังกล่าวถึงลักษณะพิเศษของผู้สอบบัญชีสืบสวน ที่ต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ต้องมีความคิดหรือจินตนาการเยี่ยงผู้ทุจริต เพื่อให้สามารถจินตนาการได้ว่าผู้ทุจริตจะได้อย่างไร และจะได้หาตรวจสอบให้พบการทุจริตนั้นได้ และยังคงอาศัยความรู้ในหลายๆด้าน โดยเฉพาะด้านพฤติกรรมมนุษย์ ด้านกฎหมาย ความเป็นคนช่างสังเกต และกล้าคิดกล้าสงสัยในสิ่งที่ไม่อยู่ในกรอบ

วรศักดิ์ ทูมมานนท์ ได้สรุปในเอกสารประกอบการบรรยายเรื่อง Forbes.com: The Corporate Scandal Sheet เกี่ยวกับการบิดเบือนข้อมูลทางการเงินของบริษัท WorldCom ประเทศสหรัฐอเมริกา ว่าบริษัทฯได้ตกแต่งงบการเงินโดยมีวิธีการสำคัญ คือแสดงกระแสเงินสดสูงเกินจริงจำนวน \$3,800 ล้าน โดยนำค่าใช้จ่ายดำเนินงานไปบันทึกเป็นสินทรัพย์ และ บริษัทฯให้เงินกู้จำนวน \$400 ล้าน แก่นาย Bernard Ebbers ผู้ก่อตั้งบริษัทโดยไม่แสดงในงบดุล เมื่องบการเงินของบริษัทฯถูกตรวจสอบ ก็ถูกค้นพบการทุจริตดังกล่าว ส่งผลให้บริษัทฯต้องล้มละลายในที่สุด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved