

## บทที่ 4

### รายงานผลการศึกษา

ในการวิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาจะนำเสนอผลของการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปแบบคำอธิบายผลและความหมาย และรูปแบบตารางตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีลักษณะเป็นงานตรวจสอบเช่นเดียวกัน แต่ในกาปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชนั้น มีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นหลักการและกระบวนการปฏิบัติงาน ดังนั้นในบทนี้จะกล่าวถึงการเปรียบเทียบการบัญชีนิติเวชและการสอบบัญชี โดยแบ่งหัวข้อการเปรียบเทียบดังต่อไปนี้

1. ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ
2. ความรับผิดชอบ
3. กระบวนการปฏิบัติงาน
4. การวางแผน
5. การควบคุมภายใน
6. หลักฐานของการตรวจสอบ
7. การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน
8. คุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ

#### 1. ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ

การให้บริการของผู้สอบบัญชีแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ การสอบบัญชี และบริการเกี่ยวเนื่อง(การสอบทาน การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และการรวบรวมข้อมูล) ในขณะที่ลักษณะการให้บริการของนักบัญชีนิติเวช เป็นการให้บริการในการตรวจสอบเกี่ยวกับการทุจริตโดยเฉพาะ ซึ่งหากเปรียบเทียบในลักษณะการให้บริการของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่ามีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การให้บริการเกี่ยวเนื่องในลักษณะที่เป็นการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกันของผู้สอบบัญชี เป็นการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเพียงแต่รายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการ

ตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน โดยผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเชื่อมั่นใดๆ ซึ่งคล้ายคลึงกับการตรวจสอบทุจริตของนักบัญชีนิติเวช ที่เป็นการตรวจสอบเพื่อค้นหาและพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต โดยรายงานข้อเท็จจริงที่ได้จากได้ตรวจพบที่ได้ตรวจสอบตามขอบเขตที่ผู้บริหารของกิจการกำหนดให้ตรวจสอบเป็นหลัก ซึ่งเป็นการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง ไม่ได้ตรวจสอบทุกรายการในงบการเงิน และไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นหรือการแสดงความเห็นใดๆต่อบุคคลภายนอกกิจการอื่นๆ

**ตารางที่ 4.1 แสดงการเปรียบเทียบลักษณะการให้บริการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช**

ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
การให้บริการเกี่ยวเนื่อง (การตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน)		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง

## 2. ความรับผิดชอบ

เมื่อกล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช มีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกัน และแตกต่างกันหลายประการ โดยสามารถเปรียบเทียบกันแต่ละหัวข้อเรื่อง ดังต่อไปนี้

### 2.1 วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐาน

ในการสอบบัญชี การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชี ในการรายงานทางการเงินหรือไม่ และในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่สำคัญ 3 ประการ คือผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ

ในขณะที่การบัญชีนิติเวช มีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินคือ เพื่อให้ให้นักบัญชีนิติเวชสามารถพิสูจน์หรือพบหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต และการบัญชีนิติเวทยังมีหลักการพื้นฐานที่สำคัญ คือ การใช้หลักคิดที่อนุমানว่าไม่ได้เป็นการมองโลก

ในแง่ดีเรียนรู้จากประสบการณ์เป็นส่วนใหญ่ การกระทำทุจริตสำหรับพนักงานและผู้บริหารในแต่ละระดับมีลักษณะไม่เหมือนกันทั้งประเภทของการทุจริตและจำนวนความเสียหายที่เกิดขึ้น การทุจริตทางการเงินมักจะมีลักษณะที่คล้ายกัน โดยความบังเอิญและส่วนใหญ่ของการทุจริตทางการเงินมักตรวจสอบพบโดยอาศัยเทคนิควิธีการอื่นเป็นหลัก ไม่ใช่ตรวจพบจากวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั่วไป และนักบัญชีนิติเวชต้องปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติงานของการบัญชีนิติเวชที่กำหนดขึ้นโดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายในและจะต้องปฏิบัติตามมรรยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับรองอนุญาตกำหนด (Code of Professional Ethics of the Association of Certified Fraud Examiners)

จากวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของทั้งการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช มีความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกันหลายประการ โดยที่ความคล้ายคลึงกันคือ ทั้งการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช เป็นการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเหมือนกันเพียงแต่การบัญชีนิติเวชจะมีรายละเอียดของการตรวจสอบที่เป็นไปในทางเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ที่อาจเกี่ยวข้องกับทุจริต ซึ่งมีได้ตรวจสอบรายการบัญชีทุกรายการเหมือนกับการสอบบัญชี แต่ขอบเขตของการตรวจสอบจะกว้างกว่า โดยจะไม่ตรวจสอบเฉพาะข้อมูลหรือรายการที่ปรากฏในงบการเงินเท่านั้นแต่จะตรวจสอบถึงรายการที่อยู่นอกงบการเงินตลอดจนการปฏิบัติงานของพนักงาน แต่การสอบบัญชีจะเน้นไปที่การตรวจสอบข้อมูลหรือรายการในงบการเงิน นอกจากนี้ยังมีความแตกต่างของวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐาน โดยสามารถแยกเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

1) การแสดงความเห็นต่องบการเงิน

การสอบบัญชี มีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ แต่นักบัญชีนิติเวชไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินผู้แสดงความเห็นแต่ตรวจสอบเพื่อพิสูจน์หรือค้นหาหลักฐานประกอบการทุจริต

2) มรรยาทของวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชี ส่วนนักบัญชีนิติเวชต้องปฏิบัติตามมรรยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับรองอนุญาตเป็นผู้กำหนด

3) มาตรฐานการปฏิบัติงาน

ในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่สำหรับนักบัญชีนิติเวช เนื่องจากการบัญชีนิติเวชยังไม่มีกรอบมาตรฐานเป็นข้อบังคับสำหรับการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชโดยตรง ดังนั้นนักบัญชีนิติเวชจึงต้องปฏิบัติงานตรวจสอบโดยอ้างอิงถึงมาตรฐานสอบบัญชี ตลอดจนการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในบางฉบับที่ออกโดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน ตลอดจนหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบเท่านั้น

เลขหมู่.....

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

๐  
657  
๐3750

e.2

#### 4) การวางแผนและปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ เพื่อให้สามารถตรวจสอบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะเน้นหรือให้ความสำคัญเฉพาะรายการหรือเหตุการณ์ที่เป็นสาระสำคัญเป็นหลัก เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินในภาพรวม จึงอาจไม่สามารถตรวจสอบรายการบัญชีทุกรายการอย่างละเอียดได้ทั้งหมด ในขณะที่นักบัญชีนิติเวชนั้น จะทำการตรวจสอบเฉพาะรายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเท่านั้น ไม่ได้ตรวจสอบในภาพรวมของงบการเงินที่เป็นการรับรองว่างบการเงินได้ถูกจัดทำขึ้นอย่างถูกต้องตามที่ควร ดังนั้นนักบัญชีนิติเวชจะต้องทำรายการตรวจสอบรายการดังกล่าวอย่างละเอียด ซึ่งในการวางแผนและปฏิบัติงานนั้นการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอาจจะไม่เพียงพอการพิสูจน์หรือค้นพบหลักฐานประกอบการทุจริต แต่จะต้องคิดในมุมมองของผู้ทุจริตอีกด้วย เพื่อให้สามารถทราบถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตได้

#### 2.2 ข้อตกลงในการรับงานตรวจสอบ

ในการตอบรับงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี 2 ฉบับ(Engagement Letter)ก่อนที่เริ่มงานตรวจสอบบัญชี เพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดเกี่ยวกับการรับงานนั้นและเพื่อยืนยันกับกิจการและให้กิจการยอมรับเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์ ขอบเขตการตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้า รูปแบบของรายงาน และค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ลูกค้าจะลงนามเมื่อเห็นชอบตามเนื้อหาสาระและข้อเสนอในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีดังกล่าว ลูกค้าจะจัดเก็บหนังสือตอบรับงานไว้ 1 ฉบับและส่งคืนให้ผู้สอบบัญชีเก็บไว้ 1 ฉบับ ซึ่งคล้ายกับการตอบรับงานของนักบัญชีนิติเวช ซึ่งถึงแม้ว่าจะไม่มีการกำหนดให้มีการจัดทำหนังสือตอบรับงานตรวจสอบไว้เป็นมาตรฐาน แต่ก่อนที่นักบัญชีนิติเวชจะสามารถเข้าไปตรวจสอบกิจการลูกค้าได้นั้น จะต้องได้รับการทบทวนจากผู้บริหารของกิจการก่อน ดังนั้นในการตอบรับงานตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวช ก็ควรจะมียกหนังสือตอบรับงานที่ส่งให้ผู้บริหารเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีเช่นกัน

#### 2.3 กระดาษทำการ

ตามมาตรฐานการสอบบัญชานั้น ได้กำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับเรื่องกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีไว้ โดยให้นิยามของกระดาษทำการ หมายถึง เอกสารที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีและเพื่อผู้สอบบัญชี หรือเอกสารหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้รับและเก็บรักษาไว้เพื่อผลประโยชน์ในการปฏิบัติ

งานสอบบัญชี กระจายทำการอาจอยู่ในรูปข้อมูลบนกระดาษ แผ่นฟิล์ม สื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือสื่ออื่นๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีควรบันทึกเรื่องต่างๆที่มีความสำคัญ เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและเป็นหลักฐานว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยที่รูปแบบและเนื้อหาของกระดาษทำการอาจมีความหลากหลายแตกต่างกันตามวัตถุประสงค์ของการจัดทำ แต่ควรมีความสมบูรณ์ และมีรายละเอียดเพียงพอที่จะทำให้มีความเข้าใจในการสอบบัญชีโดยรวม ส่วนกระดาษทำการของนักบัญชีนิติเวชนั้น คือ เอกสารและหลักฐานประกอบต่างๆที่ถูกรวบรวมขึ้น จากข้อเท็จจริงต่างๆที่ได้จากการตรวจสอบโดยที่รูปแบบและเนื้อหาที่มีความหลากหลายซึ่งอาจอยู่ในรูปกระดาษ คำให้การในสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นหลักฐานของการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตลอดจนใช้เป็นหลักฐานในการดำเนินคดีในชั้นศาลอีกด้วย

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีและกระดาษทำการของนักบัญชีนิติเวช จะเห็นว่ามีความคล้ายคลึงกันทั้งในแง่ความหมายและวัตถุประสงค์ในการจัดทำ กล่าวคือ กระดาษทำการ เป็นเอกสารที่ถูกจัดทำขึ้นจากปฏิบัติงานตรวจสอบและรวมถึงหลักฐานต่างๆที่ถูกรวบรวมขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นหลักฐานในการปฏิบัติงานและใช้เป็นหลักฐานในการดำเนินคดี

#### 2.4 การทุจริตและข้อผิดพลาด

การปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับการทุจริตและข้อผิดพลาดของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีความแตกต่างกันในเรื่องความมีสาระสำคัญของการทุจริตและข้อผิดพลาด กล่าวคือ สำหรับผู้สอบบัญชีนั้น ในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี การประเมินและการรายงานควรพิจารณาถึงความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาด ตลอดจนการกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าจะตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินอันเกิดจากการทุจริตและข้อผิดพลาดด้วย ซึ่งการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อให้ตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินโดยรวม และหมายความว่าหากผู้สอบบัญชีได้วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้ว ก็ยังไม่สามารถตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ผู้สอบบัญชีก็ไม่ต้องรับผิดชอบต่อการทุจริตและข้อผิดพลาดดังกล่าว แต่ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีควรแจ้งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อผิดพลาดต่อผู้บริหารทันทีที่สามารถกระทำได้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสงสัยหรือตรวจพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่สำคัญ ถึงแม้ว่าผล

กระทบที่มีต่องบการเงินอาจไม่เป็นสาระสำคัญก็ตาม ในขณะที่นักบัญชีนิติเวช ในการวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น จะต้องพยายามกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถตรวจพบและ พิสูจน์การทุจริตและข้อผิดพลาด โดยไม่สนใจว่าการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้นจะเป็นสาระสำคัญ หรือไม่ ทั้งนี้เป็นเพราะการตรวจสอบทุจริตคืองานหลักของนักบัญชีนิติเวชและเป็นการตรวจสอบ เฉพาะเรื่อง นักบัญชีนิติเวชจึงจำเป็นที่จะต้องตรวจสอบการทุจริต โดยให้ความสำคัญกับการทุจริต ทุกเรื่องแม้ว่าจะไม่มีสาระสำคัญก็ตาม ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบการปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับ การทุจริตและข้อผิดพลาด พบว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญกับความมีสาระสำคัญของการทุจริต และข้อผิดพลาดแต่นักบัญชีนิติเวชจะให้ความสำคัญกับการทุจริตและข้อผิดพลาดทั้งหมดไม่ว่าจะมี สาระสำคัญหรือไม่

ตารางที่ 4.2 แสดงการเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช

ความรับผิดชอบ	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. วัตถุประสงค์และ หลักการพื้นฐาน	1. การแสดงความเห็น ต่องบการเงิน 2. มรรยาทของวิชาชีพ 3. มาตรฐานการ ปฏิบัติงาน 4. การวางแผนและ ปฏิบัติงาน	เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดง ความเห็นต่องบการเงิน  ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม มรรยาทของผู้สอบบัญชี  มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรอง ทั่วไป  ใช้วิจารณ์ในการสังเกตและ สงสัยแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ	ไม่ได้ตรวจสอบเพื่อแสดง ความเห็น แต่ตรวจสอบเพื่อ พิสูจน์หรือค้นหาหลักฐาน ประกอบการทุจริต  นักบัญชีนิติเวชต้องปฏิบัติตาม มรรยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบ ทุจริตรับรองอนุญาตเป็นผู้กำหนด แนวปฏิบัติงานของการบัญชี นิติเวชคิดในมุมมองผู้ทุจริต
2. ข้อตกลงในงาน ตรวจสอบ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
3. กระจายทำการ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
4. การทุจริตและข้อ ผิดพลาด	วิธีการตรวจสอบ	กำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ พบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ	กำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อ ให้พบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดโดยไม่สนใจว่าเป็น สาระสำคัญหรือไม่

### 3. กระบวนการปฏิบัติงาน

ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีหน้าที่การปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน แต่วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบต่างกัน ดังนั้นกระบวนการปฏิบัติงานของทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจึงมีทั้งความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน โดยหากเปรียบเทียบกระบวนการปฏิบัติงานหลัก 4-ขั้นตอนดังกล่าวของทั้งการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช พบว่ากระบวนการปฏิบัติงานหลักมีความเหมือนกัน โดยจะสามารถจัดกลุ่มขั้นตอนที่มีความคล้ายคลึงกันได้ ซึ่งแบ่งได้เป็น 3 ช่วงการปฏิบัติงานคือ การปฏิบัติงานช่วงการวางแผน การปฏิบัติงานช่วงการตรวจสอบ(รวบรวมและประเมินหลักฐาน) และ การปฏิบัติงานช่วงการออกรายงาน กล่าวคือทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจะต้องมีการปฏิบัติทั้ง 3 ช่วงดังกล่าวตามลำดับเหมือนกัน แต่รายละเอียดการปฏิบัติงานของแต่ละช่วงนั้น ผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชก็จะสามารถกระจายขั้นตอนการปฏิบัติต่างๆ แตกต่างกันไป ดังนั้นหากเปรียบเทียบในรายละเอียดของการปฏิบัติ พบว่ามีความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกันดังต่อไปนี้

#### 3.1 การปฏิบัติงานช่วงการวางแผน

การปฏิบัติงานในช่วงการวางแผนนั้น เป็นการปฏิบัติงานเพื่อให้ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชสามารถทราบได้ว่าควรพิจารณาเรื่องใดเป็นสำคัญ ตลอดจนกำหนดขอบเขตหรือเพื่อให้ทราบว่าต้องตรวจสอบอะไรบ้าง ซึ่งการปฏิบัติงานในช่วงนี้ของทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชสามารถเปรียบเทียบขั้นตอนที่มีความคล้ายคลึงกัน โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนแรกเป็นขั้นตอนการพิจารณารับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง และการทำความเข้าใจในระบบควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี จะเปรียบเทียบได้กับการขั้นตอนการรับรู้ปัญหาของนักบัญชีนิติเวช และอีกหนึ่งส่วนคือ การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี จะเปรียบเทียบได้กับการวางแผนตรวจทานของนักบัญชีนิติเวช โดยในทั้ง 2 ส่วนดังกล่าวนั้นก็จะมีทั้งความคล้ายคลึงและความแตกต่างในรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช

ในส่วนแรกนั้น ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่คล้ายคลึงกันคือ การพิจารณารับงานตรวจสอบ การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้วทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจะต้อง

มีการปฏิบัติงาน 3 ขั้นตอนดังกล่าวในช่วงการวางแผนการตรวจสอบ โดยที่เริ่มจากการพิจารณารับงานตรวจสอบ ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจำเป็นที่จะต้องพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น ความรู้ความสามารถ ความเป็นกลาง เป็นต้น เพื่อให้มีความเหมาะสมในการที่จะรับงานตรวจสอบ ตลอดจนเข้าตกลงกับผู้บริหารในเรื่องต่างๆ เช่น วัตถุประสงค์ ขอบเขตการตรวจสอบ ความรับผิดชอบ รูปแบบของรายงาน และค่าธรรมเนียม เป็นต้น จากนั้นก็ต้องทำการรวบรวมข้อมูลธุรกิจที่ตรวจสอบ รวมถึงการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบในเบื้องต้น เพราะจะช่วยให้เข้าใจถึงสภาพธุรกิจ ตลอดจนการปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม ในส่วนแรกของการปฏิบัติงานช่วงวางแผนนั้น ก็มีข้อแตกต่างกันระหว่างของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชอยู่เช่นเดียวกัน โดยที่ผู้สอบบัญชีเมื่อได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้นเรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนต่อไปก็คือ การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง และการทำความเข้าใจในระบบควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ทั้งนี้เพราะจะทำให้ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถจะกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ซึ่งแตกต่างกับนักบัญชีนิติเวชในเรื่องของการกำหนดความมีสาระสำคัญ นักบัญชีนิติเวชจะไม่ให้ความสำคัญในเรื่องของความมีสาระสำคัญ เพราะการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชมีลักษณะเป็นเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต ดังนั้นเมื่อทำการตรวจสอบก็จะมีรายละเอียดในเรื่องนั้นๆค่อนข้างสูง นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงและการทำความเข้าใจในระบบควบคุมภายในก็มีความแตกต่างจากผู้สอบบัญชี กล่าวคือเป็นการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ นักบัญชีนิติเวชสามารถทราบถึงการทุจริตต่างๆที่อาจมีอยู่กิจการ ใครที่มีความน่าจะเป็นว่าจะทำการทุจริต ตลอดจนหาวิธีการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตดังกล่าวให้ลดลง

สำหรับส่วนที่สองของการปฏิบัติงานช่วงวางแผนนั้น จะทั้งมีความคล้ายคลึงและแตกต่างกันกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับนักบัญชีนิติเวช โดยการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชีก็จะมีคล้ายคลึงกันกับแผนงานตรวจสอบที่ถูกจัดทำขึ้นโดยนักบัญชีนิติเวช ซึ่งจะมีเนื้อหาครอบคลุมโดยรวมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ลักษณะ ระยะเวลา ตลอดจนการประสานงานยังบุคลากรที่ใช้ในการตรวจสอบ แต่นักบัญชีนิติเวชจะไม่มีการจัดทำแนวการตรวจสอบเหมือนกับผู้สอบบัญชี เพราะรูปแบบวิธีการที่จะใช้ค้นพบทุจริตมักไม่เป็นรูปแบบที่ตายตัว



ตารางที่ 4.3 แสดงการเปรียบเทียบการปฏิบัติงานในช่วงวางแผน

ขั้นตอนการปฏิบัติงานในช่วงการวางแผน	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชีนิติเวช
1. การพิจารณารับงานตรวจสอบ	มี	มี
2. การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ	มี	มี
3. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	มี	มี
4. การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยง	มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง	ไม่มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ แต่มีการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต
5. การทำความเข้าใจในระบบควบคุมภายใน	มี	มี
6. การพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวมและแนวการตรวจสอบ	มีการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี	มีการพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวม แต่ไม่มีการจัดทำแนวการตรวจสอบ

### 3.2 การปฏิบัติงานช่วงการตรวจสอบ(รวบรวมและประเมินหลักฐาน)

หลังจากที่ได้ผ่านการปฏิบัติงานช่วงการวางแผนเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชก็จะเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อค้นหาหลักฐานต่างๆที่ใช้สนับสนุนข้อเท็จจริงในการออกรายงานในขั้นตอนสุดท้าย โดยการปฏิบัติงานช่วงการตรวจสอบนี้ หากจะแบ่งกลุ่มขั้นตอนการปฏิบัติงาน ก็จะสามารถแบ่งได้เป็น 2 ส่วน ได้แก่ ช่วงการรวบรวมหลักฐาน และช่วงประเมินหลักฐาน

ในส่วนแรก ที่เป็นการรวบรวมหลักฐาน ในขั้นตอนนี้จะมีความแตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชในส่วนของเทคนิคที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐาน ซึ่งถึงแม้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจะเป็นการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน แต่วัตถุประสงค์ต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีตรวจสอบเพื่อรับรองความถูกต้องเชื่อถือได้ของงบการเงิน แต่นักบัญชีนิติเวชตรวจสอบเพื่อค้นหาและพิสูจน์การทุจริต ดังนั้นเทคนิคที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานจึง

แตกต่างกัน โดยที่เทคนิคที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการรวบรวมหลักฐาน ตัวอย่างเช่น การตรวจนับ การยืนยันยอด การสอบถาม การคำนวณซ้ำ เป็นต้น แต่สำหรับนักบัญชีนิติเวชนั้นในการตรวจสอบเพื่อค้นหาหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต นอกจากจะต้องใช้เทคนิคดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีใช้อยู่ ก็ยังต้องมีการใช้เทคนิคอื่นเพิ่มขึ้นมาอีก ซึ่งได้แก่ การตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลภายในองค์กร และการสัมภาษณ์และการสอบสวนอีกด้วย

ดังนั้นในส่วนของการรวบรวมหลักฐานนั้นหากจะเปรียบเทียบกับในขั้นตอนการทำงานระหว่างผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช ก็จะพบว่าขั้นตอนการรวบรวมหลักฐานของผู้สอบบัญชี ซึ่งได้แก่ การวางแผนที่จะลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินได้หรือไม่ การปฏิบัติงานทดสอบการควบคุม การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี การประเมินความน่าจะเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงว่าอยู่ในระดับใด การพิจารณาผลการประเมินความน่าจะเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริง การปฏิบัติงานวิวิเคราะห์เปรียบเทียบ การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือที่สำคัญ การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือเพิ่มเติม การสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีขั้นสุดท้าย ก็จะเปรียบเทียบได้กับขั้นตอนการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของนักบัญชีนิติเวชแต่ทั้งนี้ในรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนก็อาจมีความแตกต่างกันอยู่บ้าง เช่น นักบัญชีนิติเวชจะให้ความสำคัญกับการทดสอบการควบคุมไม่มากนัก แต่จะเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่า นอกจากนี้นักบัญชีนิติเวชจะต้องมีขั้นตอนสำคัญเพิ่มมาจากการรวบรวมหลักฐานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ การตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลภายในองค์กร และการสัมภาษณ์และการสอบสวนเพื่อให้สามารถทราบถึงสิ่งผิดปกติที่สามารถเกี่ยวข้องเพื่อทราบถึงการทุจริตได้ อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้สอบบัญชีก็จะมี การตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลในองค์กรอยู่บ้างในบางกรณี ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการควบคุม แต่ก็ไม่ได้ถือเป็นงานหลักที่ต้องให้ความสำคัญอย่างมาก

สำหรับส่วนที่สอง ที่เป็นการประเมินหลักฐาน พบว่าไม่มีความแตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช เพราะเมื่อได้ทำการรวบรวมหลักฐานเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็จำเป็นที่จะต้องทำการประเมินหลักฐานว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปผลขั้นสุดท้ายและออกรายงานได้อย่างสมเหตุสมผล

ตารางที่ 4.4 แสดงการเปรียบเทียบการปฏิบัติงานในช่วงการตรวจสอบ

ขั้นตอนการปฏิบัติงานในช่วงการตรวจสอบ	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชีนิติเวช
1. การวางแผนที่จะลดระดับความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินได้หรือไม่	มี	มี
2. การปฏิบัติงานทดสอบการควบคุม	มี	มี
3. การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการบัญชี	มี	มี
4. การประเมินความน่าจะเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงว่าอยู่ในระดับใด	มี	มี
5. การพิจารณาผลการประเมินความน่าจะเป็นที่มีการแสดงข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริง	มี	มี
6. การปฏิบัติงานวิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ	มี	มี
7. การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือที่สำคัญ	มี	มี
8. การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือเพิ่มเติม	มี	มี
9. การสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	มี	ไม่มี
10. การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	มี	ไม่มี
11. การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีขั้นสุดท้าย	มี	มี
12. การตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลภายในองค์กร และการสัมภาษณ์และการสอบสวน	มีการตรวจสอบประวัติแต่ไม่ให้ความสำคัญมาก	มี
13. การประเมินหลักฐาน	มี	มี

### 3.3 การปฏิบัติงานช่วงการออกรายงาน

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช ทำการรวบรวมหลักฐานและประเมินหลักฐานเสร็จเรียบร้อยแล้ว ขั้นตอนสุดท้ายของการปฏิบัติงานคือ การออกรายงาน ซึ่งในภาพรวมนั้นขั้นตอนการออกรายงานของผู้สอบบัญชี และรายงานสิ่งที่ค้นพบของนักบัญชีนิติเวชมีความคล้ายคลึงกัน แต่อาจมีความแตกต่างกันในรูปแบบและรายละเอียดบ้าง อย่างไรก็ตามในขั้นตอนนี้ นักบัญชีนิติเวชมักจะมีขั้นตอนการทำงานเพิ่มขึ้นมาอีกอย่างหนึ่ง คือ การเตรียมตัวเป็นพยานในชั้นศาล ซึ่งนักบัญชีนิติเวชจะต้องทำหน้าที่เป็นพยานและให้การในชั้นศาลในฐานะผู้เชี่ยวชาญ (Expert Witness) อีกด้วย ซึ่งสำหรับผู้สอบบัญชีโดยปกติไม่ออกรายงานเสร็จก็ไม่จำเป็นต้องไปเป็นพยานในชั้นศาล แต่ถ้ามีกรณีพิเศษก็อาจจะต้องไปให้ปากคำในชั้นศาลด้วยเช่นกัน เช่นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้องในกรณีที่แสดงความเห็นไม่เหมาะสม

#### ตารางที่ 4.5 แสดงการเปรียบเทียบการปฏิบัติงานในช่วงการออกรายงาน

ขั้นตอนการปฏิบัติงานในช่วงการวางแผน	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชีนิติเวช
1. การออกรายงาน	มี	มี
2. การเป็นพยานในชั้นศาล	ไม่มี(เว้นแต่เป็นกรณีพิเศษ)	มี

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบกระบวนการปฏิบัติงานทั้งหมดของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่ามีขั้นตอนการปฏิบัติงานหลักเหมือนกัน แต่จะมีความแตกต่างในรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนหลัก โดยสามารถสรุปความแตกต่างในรายละเอียดจากตารางที่ 4.4 ถึง 4.5 ซึ่งจะแสดงเป็นตาราง ได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.6 แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช

กระบวนการปฏิบัติงาน	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. การปฏิบัติงานในช่วงวางแผน			
1.1 การพิจารณารับงานตรวจสอบ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
1.2 การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
1.3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
1.4 การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยง	การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยง	มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง	ไม่มีการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ แต่มีการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต
1.5 การทำความเข้าใจในระบบควบคุมภายใน		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
1.6 การพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวมและแนวการตรวจสอบ	การพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวมและแนวการตรวจสอบ	มีการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี	มีการพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวม แต่ไม่มีการจัดทำแนวการตรวจสอบ



ตารางที่ 4.6 แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช(ต่อ)

กระบวนการปฏิบัติงาน	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
2.7 การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือที่สำคัญ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
2.8 การปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือเพิ่มเติม			
2.9 การสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	การสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	โดยปกติมีการการสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	โดยปกติไม่มีการการสอบทานหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
2.10 การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	การสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	โดยปกติมีการสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	โดยปกติไม่มีการสอบทานเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล
2.11 การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีขั้นสุดท้าย		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
2.12 การตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลภายในองค์กรและการสัมภาษณ์และการสอบสวน	การสอบสวน	โดยปกติจะมีการตรวจสอบประวัติส่วนตัวและสัมภาษณ์แต่ไม่มากนักและมักจะไม่มี การสอบสวน	โดยปกติมีการตรวจสอบประวัติส่วนตัวของบุคคลภายในองค์กร และการสัมภาษณ์และการสอบสวน
2.13 การประเมินหลักฐาน		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
3. การปฏิบัติงานในช่วงการออกรายงาน			
3.1 การออกรายงาน		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
3.2 การเป็นพยานในชั้นศาล	การเป็นพยานในชั้นศาล	โดยปกติไม่มีการเป็นพยานในชั้นศาลเว้นแต่มีกรณีพิเศษ	โดยปกติมีการเป็นพยานในชั้นศาล

#### 4. การวางแผน

ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช เมื่อมีการปฏิบัติงานตรวจสอบ จะต้องมีการวางแผนการตรวจสอบเสมอ แต่การวางแผนของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชก็มีความเหมือนกันและแตกต่างกัน ซึ่งสามารถเปรียบเทียบกันในประเด็นดังต่อไปนี้

##### 4.1 แนวคิดของการวางแผน

เมื่อเปรียบเทียบการวางแผนของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่ามีความคล้ายกันและแตกต่างกัน คือผู้สอบบัญชีจะมีการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมซึ่งคล้ายคลึงกับการแผนงานตรวจสอบที่ถูกจัดทำขึ้นโดยนักบัญชีนิติเวช ซึ่งจะมีเนื้อหาครอบคลุมโดยรวมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ลักษณะ ระยะเวลา ตลอดจนการประสานงานยังบุคลากรที่ใช้ในการตรวจสอบ ส่วนความแตกต่างกันคือผู้สอบบัญชีจะจัดทำแนวการตรวจสอบ ซึ่งมีเนื้อหาหลักคือ การกำหนดวิธีการตรวจสอบไว้ล่วงหน้า ต่างจากนักบัญชีนิติเวชที่ไม่ได้กำหนดวิธีการตรวจสอบไว้หน้าแต่จะอาศัยความละเอียดในการสังเกตในระหว่างการตรวจสอบ เพราะนักบัญชีนิติเวชเชื่อว่าการใช้เทคนิคการตรวจสอบบัญชีโดยทั่วไป จะไม่สามารถค้นพบการทุจริตได้

##### 4.2 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวช ก็จำเป็นต้องได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบเช่นเดียวกันกับผู้สอบบัญชี นักบัญชีนิติเวชจะต้องมีการสอบทานและทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อมูลด้านบริหารของกิจการ เช่น แผนกลยุทธ์ของกิจการ เป็นต้น นโยบายการปฏิบัติงาน และการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อจะสามารถประเมินระดับความเสี่ยง และประเมินวิธีการที่กิจการใช้ควบคุมความเสี่ยงดังกล่าวว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่ ทั้งนี้การที่ผู้สอบบัญชีนิติเวชได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ ก็อาจจะช่วยให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการทุจริต และทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อพิสูจน์และค้นหาทุจริตได้ง่ายขึ้น ซึ่งแหล่งที่มาของความรู้เกี่ยวกับธุรกิจและกิจการที่ตรวจสอบ ก็มักจะมาจากการเข้าพบและพูดคุยกับผู้บริหารของกิจการ และเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบเรื่องความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกัน ซึ่งทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชก็จำเป็นต้องได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ เพราะจะช่วยให้เข้าใจถึงสภาพธุรกิจ ตลอดจนการปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น



#### 4.3 ความมีสาระสำคัญ

ในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความมีสาระสำคัญและความสัมพันธ์กับความเสี่ยงในการสอบบัญชีด้วย ซึ่งจากวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ เป็นไปตามแม่บทการบัญชี ในการรายงานทางการเงินหรือไม่ นอกจากนี้ในวรรคความเห็นของรายงานผู้สอบบัญชี หากเป็นความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ประโยคสุดท้ายของวรรคความเห็นคือ “โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ซึ่งหมายความว่าความถูกต้องตามที่ควร เป็นความถูกต้องส่วนใหญ่ หรือเฉพาะที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ดังนั้น ความถูกต้องตามที่ควรจึงมีความหมายครอบคลุมถึงความมีสาระสำคัญไว้ด้วยแล้ว ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ จึงเป็นการเน้นให้ชัดเจนขึ้นถึง “ตามที่ควร” ว่าเฉพาะรายการและข้อมูลที่มี “สาระสำคัญ” เท่านั้น รายการและข้อมูลที่ไม่มีความสำคัญย่อมไม่มีผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรแต่ประการใด

โดยสรุปแล้ว การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในช่วงการวางแผนการตรวจสอบ จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าควรตรวจสอบรายการใด โดยมุ่งเน้นเฉพาะการตรวจสอบเรื่องที่สำคัญ และยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่คาดว่าจะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ตนยอมรับได้ อาจกล่าวได้ว่า ความมีสาระสำคัญช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ และยังใช้ประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจสอบอีกด้วย

แต่ในทางตรงข้าม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชนั้น จะต้องพยายามกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถตรวจพบและพิสูจน์การทุจริตและข้อผิดพลาด โดยไม่สนใจว่าการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้นจะเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ทั้งนี้เป็นเพราะขอบเขตในการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชมักจะแคบกว่าของผู้สอบบัญชี ซึ่งการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชเป็นตรวจสอบเฉพาะรายการหรือเหตุการณ์ที่อาจเกี่ยวข้องกับการทุจริต เมื่อทำการตรวจสอบรายการหรือเหตุการณ์นั้นๆ ก็จะต้องตรวจสอบให้ละเอียด โดยไม่สนใจว่าจำนวนเงินของรายการดังกล่าวเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินในภาพรวม ซึ่งจะต้องตรวจสอบรายการทั้งหมดในงบการเงิน ดังนั้นในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถตรวจสอบรายการทางการเงินทั้งหมดได้อย่างละเอียด จึงจำเป็นที่จะต้องตรวจสอบอย่างละเอียดเฉพาะรายการที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น ดังนั้นหากจะเปรียบเทียบในเรื่องความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่าผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบ

งการเงิน โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญ แต่นักบัญชีนิติเวชไม่ได้นำเรื่องความมีสาระสำคัญเป็นข้อพิจารณาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ตารางที่ 4.7 แสดงการเปรียบเทียบการวางแผนของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช

การวางแผน	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. แนวคิดการวางแผน	แผนการตรวจสอบโดยรวมและแนวการตรวจสอบ	กำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบ ตลอดจน กำหนดวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ	ไม่ได้จัดทำแนวการตรวจสอบที่กำหนดวิธีการตรวจสอบไว้ล่วงหน้า แต่จะกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ช่วงเวลาและบุคลากรและต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
2. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
3. ความมีสาระสำคัญ			ไม่ได้กล่าวถึง

## 5. การควบคุมภายใน

ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จำเป็นที่จะต้องมีความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอของกิจการที่ตรวจสอบ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยในเรื่องการควบคุมภายใน สามารถเปรียบเทียบความคล้ายคลึงและความแตกต่างของการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช ในหัวข้อดังต่อไปนี้

### 5.1 การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบกับการควบคุมภายใน

ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จะต้องมีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบตลอดจนศึกษาระบบการควบคุมภายใน เพื่อจะหาวิธีการตรวจสอบเพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้เหลือน้อยที่สุด การเปรียบเทียบเรื่องการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบและการควบคุมภายใน สามารถแยกเป็นประเด็นดังต่อไปนี้

- 1) ประเภทของความเสี่ยง
- 2) วัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยง

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะคำนึงถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเฉพาะที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในควบคู่กับการใช้ดุลยพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมและข้อพิจารณาอื่น ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้กำหนดไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน

ในขณะที่การตรวจสอบทุจริต นักบัญชีนิติเวชจะประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตที่กิจการประสบอยู่ โดยจะพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆที่จะทำให้ความน่าจะเป็นของการทุจริตมีมากขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ นักบัญชีนิติเวชสามารถทราบถึงการทุจริตต่างๆที่อาจมีอยู่ในกิจการ ใครที่มีความน่าจะเป็นว่าจะทำการทุจริต ตลอดจนหาวิธีการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตดังกล่าวให้ลดลง

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกัน คือ ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงเพื่อที่จะกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน แต่นักบัญชีนิติเวชประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ นักบัญชีนิติเวชสามารถทราบถึงการทุจริตต่างๆที่อาจมีอยู่กิจการ ใครที่มีความน่าจะเป็นว่าจะทำการทุจริต ตลอดจนหาวิธีการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตดังกล่าวให้ลดลง

## 5.2 การตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

การตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงผลกระทบของสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ที่มีต่อการสอบบัญชี โดยที่วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบไม่ได้เปลี่ยนไปตามสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ เช่นเดียวกันกับการตรวจสอบทุจริตของนักบัญชีนิติเวชที่ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถ การวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบ ในการตรวจสอบการทุจริตภายใต้สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.8 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมภายในการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช

การวางแผน	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบกับการควบคุมภายใน	1. ประเภทของความเสี่ยง 2. วัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยง	ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ เพื่อที่จะกำหนดลักษณะระยะเวลาและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน	ความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ทราบถึงการทุจริตต่างๆ ที่อาจมีอยู่ในกิจการ ใครที่มีความน่าจะเป็นที่จะทำการทุจริต ตลอดจนหาวิธีการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตดังกล่าวให้ลดลง
2. การตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง

## 6. หลักฐานของการตรวจสอบ

ในการตรวจสอบงบการเงินและการตรวจสอบทุจริตของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จะต้องมีการรวบรวมหลักฐาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์สนับสนุนในการตัดสินใจในการสรุปความเห็นในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามหลักฐานของการตรวจสอบของการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวชก็มีส่วนคล้ายคลึงและแตกต่างกัน โดยสามารถแยกพิจารณาในหัวเรื่องที่สำคัญดังต่อไปนี้

### 6.1 ลักษณะของหลักฐานของการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีเริ่มทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัทหนึ่งบริษัทใดโดยปกติผู้สอบบัญชีย่อมไม่ทราบว่ามีข้อผิดพลาดประการใดอยู่บ้างหรือไม่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่รวบรวมหลักฐานต่างๆ เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของบัญชี หลังจากการตรวจสอบบัญชีเสร็จสิ้นลงแล้วผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินซึ่งทำขึ้นจากรายละเอียดในบัญชียุคนั้นถูกต้องเพียงไร ความเห็น

ของผู้สอบบัญชีนี้ย่อมต้องมีหลักฐานประกอบอย่างครบถ้วน ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าการสอบบัญชี คือ การรวบรวมหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของงบการเงิน

นักบัญชีนิติเวชก็เช่นกัน เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบ ในเริ่มแรกก็จะยังไม่ทราบว่ามี การทุจริตเกิดขึ้นจริงหรือไม่ จนกว่าจะได้มาซึ่งหลักฐานอันน่าเชื่อถือ เพื่อที่จะนำมาสนับสนุนเหตุ ผลในการรายงานเกี่ยวกับการทุจริต ซึ่งหลักฐานของการตรวจสอบทุจริต คือ ข้อมูลที่นักบัญชีนิติ เวชได้รับจากขั้นตอนการรวบรวมหลักฐาน ซึ่งหลักฐานของการตรวจสอบทุจริต ได้แก่ เอกสาร ต่างๆ ข้อความ คำให้การ ตลอดจนวัตถุหรือสิ่งของต่างๆที่เกี่ยวข้องที่ได้จากการตรวจสอบ

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จำเป็นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานที่ น่าเชื่อถือ เพื่อใช้ในการสรุปความเห็นในขั้นตอนสุดท้าย อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบถึงลักษณะ ของหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ จะเห็นว่ามีความแตกต่างกัน คือ หลักฐานของการสอบบัญชี โดยทั่วไปจะอยู่ในรูปเอกสาร และการจดบันทึกต่างๆที่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงินและบัญชี ของกิจการ เช่น สมุดบัญชี บันทึกรายการบัญชี(ตัวอย่างเช่น บัญชีแยกประเภททั่วไป งบกระทบ ยอดเงินฝาก) เอกสารประกอบรายการบัญชี(ตัวอย่างเช่น ใบสำคัญจ่ายและเอกสารประกอบการจ่าย เงิน บัตรลงเวลาทำงาน) หลักฐานจากการสอบถามผู้บริหารและบุคลากรของกิจการ คำยืนยันจาก บุคคลภายนอก(เช่น หนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้า) สัญญาต่างๆ(เช่น สัญญาเงินกู้ สัญญาเช่า) หลักฐานที่ได้จากการตรวจนับทรัพย์สิน และข้อมูลที่ได้จากการสังเกตการณ์(เช่น การสังเกตการณ์ การตรวจนับสินค้า) เป็นต้น แต่หลักฐานของการตรวจสอบทุจริตของนักบัญชีนิติเวชนั้น นอกจาก จะอยู่ในรูปเอกสารและการจดบันทึกต่างๆที่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงินและบัญชีของกิจการ แล้ว แต่ยังรวมถึงหลักฐานอื่นๆที่ไม่อยู่ในรูปเอกสารและไม่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงินและ บัญชี เช่น คำให้การของผู้ต้องสงสัย คำให้การของพยาน รูปถ่าย บันทึกจากภาพและเสียง เป็นต้น ดังนั้นหลักฐานการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวช จึงมีลักษณะที่กว้างกว่าหลักฐานที่ได้จากการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

## 6.2 การรวบรวมหลักฐาน

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถ แสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องรวบรวมหลักฐานการ สอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสม เหตุสมผล เช่นเดียวกับนักบัญชีนิติเวช ก็จำเป็นที่จะต้องรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอและมีความ น่าเชื่อถือ เพื่อที่จะสามารถใช้เป็นสิ่งสนับสนุนการสรุปประเด็นเกี่ยวกับการทุจริตได้ อย่างไรก็ตาม โดย ทั่วไปแล้ววิธีการรวบรวมหลักฐานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจะมีความแตกต่างกัน กล่าว

คือ นักบัญชีนิติเวช นอกจากจะใช้เทคนิคการรวบรวมหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีใช้อยู่ ก็ยังจะต้องใช้เทคนิคอื่นในการรวบรวมหลักฐานอีกด้วย ซึ่งได้แก่การตรวจสอบประวัติส่วนตัวและการสัมภาษณ์ และสอบสวน เพราะหนึ่งในหลักการพื้นฐานของนักบัญชีนิติเวช เชื่อว่า การทุจริตทางการบัญชี มักพบโดยอาศัยเทคนิคอื่นที่ไม่ใช่วิธีการตรวจสอบบัญชีโดยทั่วไป ดังนั้น วิธีในการรวบรวมหลักฐานของนักบัญชีนิติเวชมีความหลากหลายมากกว่าผู้สอบบัญชี

### 6.3 การประเมินหลักฐาน

ผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีวัตถุประสงค์ของการประเมินหลักฐานที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินหลักฐานที่ได้จากการทดสอบการควบคุมและการทดสอบเนื้อหาสาระว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ เพื่อให้สรุปและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ว่า งบการเงินได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ในขณะที่นักบัญชีนิติเวชต้องประเมินหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบว่ามีความเพียงพอและน่าเชื่อถือหรือไม่ เพื่อสรุปประเด็นว่ามีการทุจริตเกิดขึ้นหรือไม่ อย่างไร ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชจำเป็นต้องประเมินหลักฐานเกี่ยวกับความเพียงพอ ความเหมาะสม และความน่าเชื่อถือ เพื่อใช้ในการออกรายงานได้อย่างสมเหตุสมผล

### 6.4 การเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างของรายการทางการเงินเพื่อนำมาตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช มีความแตกต่างกันในประเด็นต่อไปนี้

#### 1 วิธีการเลือกตัวอย่าง

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยปกติ ผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบรายการบัญชีที่เกิดขึ้นทุกรายการ แต่จะเลือกตัวอย่างขึ้นมาทดสอบ โดยใช้วิธีการที่เหมาะสมแก่กรณี ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ 50 รายการ ผู้สอบบัญชีอาจเกณฑ์ในการเลือกตัวอย่างอย่างเป็นระบบ(เช่น เลือกทุกรายการที่ 10 จากรายละเอียดของยอดลูกหนี้การค้าทั้งหมด ณ วันใดวันหนึ่ง) หรือเลือกรายการที่มีจำนวนเงินเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญ(เช่น เลือกรายการที่มีจำนวนเงินค้างชำระเกิน 1,000,000 บาท) หรือเลือกรายการที่มีแนวโน้มว่าจะมีความเสี่ยง(เช่น รายการที่ค้างชำระเป็นเวลานาน รายการที่มียอดคงเหลือทางด้านเครดิต) เป็นต้น ซึ่งสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการเลือกตัวอย่าง เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบทุกรายการจะเป็นการสิ้นเปลืองเวลาและเสียค่าใช้จ่ายสูงมาก และงานตรวจสอบงบการเงินอาจไม่เสร็จทันเวลา นอกจากนี้ ข้อความที่ใช้แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่ว่า “งบการเงินแสดง.....โดย

ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ก็มีความหมายว่า ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเฉพาะสิ่งที่มีสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงินเท่านั้น

ในขณะที่นักบัญชีนิติเวช เมื่อมีการตรวจสอบ ก็จะต้องเลือกรายการเฉพาะที่มีความเกี่ยวข้องหรือมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดการทุจริตทุกรายการมาตรวจสอบ โดยไม่สนใจว่ารายการที่เลือกมานั้นจะมีจำนวนเงินมากหรือน้อยเท่าใด เป็นสาระสำคัญหรือไม่ เพราะนักบัญชีนิติเวชเชื่อว่า การทุจริตจำนวนเงินเพียงเล็กน้อยอาจซ่อนส่วนที่มองไม่เห็นจำนวนเงินมหาศาล แต่ถ้าหากรายการใดที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทุจริตก็ไม่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบ เพราะการตรวจสอบของนักบัญชีนิติเวชเป็นเพียงการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง หรือรายการที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเท่านั้น

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบวิธีการเลือกตัวอย่างของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่ามีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างจากรายการบัญชีทั้งหมดโดยใช้วิธีการที่เหมาะสมแก่กรณี ซึ่งจะใช้หลักความมีสาระสำคัญเป็นเกณฑ์การพิจารณาที่สำคัญ แต่นักบัญชีนิติเวชจะเลือกทุกรายการมาตรวจสอบ ถ้ารายการนั้นมีความเป็นไปได้ว่าจะมีการทุจริต

## 2 ขนาดตัวอย่าง

การกำหนดขนาดตัวอย่างของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ในการกำหนดขนาดตัวอย่างของการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ เพื่อกำหนดปริมาณของหลักฐานการสอบบัญชีหรือขนาดตัวอย่างที่จะเลือกขึ้นมาตรวจสอบ เช่น วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมประชากรที่ตรวจสอบ ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการ ความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ เป็นต้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างนั้นได้ลดลงจนอยู่ในระดับต่ำที่พอจะยอมรับได้หรือไม่ ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรทางสถิติ หรือการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเที่ยงธรรมในสถานการณ์นั้น ซึ่งมีความแตกต่างจากการบัญชีนิติเวช โดยนักบัญชีนิติเวชจะไม่มีกำหนดขนาดของตัวอย่างที่จะนำมาตรวจสอบ แต่จะทำการตรวจสอบรายการทุกรายการที่อาจเกี่ยวข้องกับการทุจริตจนกว่าปริมาณของหลักฐานที่ได้มานั้น เพียงพอและชัดเจนในการที่จะสรุปประเด็นเกี่ยวกับการทุจริตได้

ตารางที่ 4.9 แสดงการเปรียบเทียบหลักฐานการตรวจสอบของการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวช

หลักฐานการตรวจสอบ	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. ลักษณะหลักฐานของการตรวจสอบ	ลักษณะของหลักฐาน	อยู่ในรูปเอกสาร และการจดบันทึกต่างๆที่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงินและบัญชีของกิจการ	อยู่ในรูปเอกสารและการจดบันทึกต่างๆที่เกี่ยวข้องกับรายการทางการเงินและบัญชีของกิจการ และหลักฐานอื่นเช่น คำให้การของผู้ต้องสงสัย และพยาน รูปถ่าย เป็นต้น
2. การรวบรวมหลักฐาน	วิธีการรวบรวมหลักฐาน	โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธีต่อไปนี้ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี ได้แก่ การตรวจ การสังเกตการณ์ การสอบถามและการขอคำยืนยัน การคำนวณ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การได้มาซึ่งหลักฐานของการตรวจสอบ นักบัญชีนิติเวชนอกจากจะต้องใช้วิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้อยู่ ยังต้องมีวิธีการตรวจสอบประวัติส่วนตัวของผู้ต้องสงสัยและมีการสัมภาษณ์และสอบสวนอีกด้วย
3. การประเมินหลักฐาน		ไม่แตกต่าง	ไม่แตกต่าง
4. การเลือกตัวอย่าง	1. วิธีการเลือกตัวอย่าง 2. ขนาดตัวอย่าง	เลือกตัวอย่างโดยใช้การเลือกรายการมาทดสอบอย่างเหมาะสมพิจารณาว่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้หรือไม่	เลือกรายการเฉพาะที่มีความเกี่ยวข้องกับการทุจริตทุกรายการ ไม่มีการกำหนดขนาดตัวอย่างแต่ปริมาณของหลักฐานต้องเพียงพอและชัดเจนที่จะสรุปประเด็น

#### 7. การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน

เมื่อผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชทำการปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้น ก็จะต้องมีการสรุปผลการตรวจสอบและการรายงานเพื่อให้ผู้ถือหุ้น ผู้บริหารของกิจการ และผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงผลจากการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามการรายงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวชย่อมมีความแตกต่าง ทั้งนี้เนื่องจากหลักการในการตรวจสอบ ตลอดจนกระบวนการปฏิบัติงานมีความแตกต่าง



กัน ส่งผลให้การรายงานสรุปผลการตรวจสอบมีความแตกต่างกันด้วย ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวสามารถเปรียบเทียบกันในหัวข้อต่อไปนี้

### 7.1 วัตถุประสงค์ของการรายงาน

รายงานของผู้สอบบัญชี(Auditor's Report) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้ทราบโดยชัดแจ้งว่า งบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือไม่ เพียงใด มีการเปิดเผยข้อมูลต่างๆที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในงบการเงินขึ้นหรือไม่ และเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบแต่ละรายการโดยแน่นอน นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้

ในขณะที่การรายงานสิ่งที่ค้นพบ(Report Findings)ของนักบัญชีนิติเวช เป็นการรายงานผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบที่เสนอต่อผู้บริหาร หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องอื่นภายในกิจการ เช่นผู้ถือหุ้น รายงานดังกล่าวเป็นรายงานที่เสนอภายในกิจการไม่มีผลต่อผู้ใช้รายงานภายนอก เช่นผู้ลงทุนภายนอก เพราะการรายงานสิ่งที่ค้นพบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กิจการได้ทราบว่า นักบัญชีนิติเวชได้ตรวจพบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตอะไรบ้าง อย่างไรก็ตาม ใครที่มีความเป็นไปได้ว่าเป็นผู้ทุจริต ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อกิจการในการทราบถึงการทุจริต ผู้กระทำความผิด วิธีป้องกันทุจริตในอนาคต ตลอดจนนำไปใช้เป็นหลักฐานในชั้นศาล

ดังนั้น หากเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ของรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานสิ่งที่ค้นพบของนักบัญชีนิติเวช พบว่ามีความแตกต่างกันคือ รายงานของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงินสำหรับผู้ใช้ภายในและภายนอกกิจการ แต่รายงานสิ่งที่ค้นพบของนักบัญชีนิติเวชมีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปผลถึงสิ่งที่ค้นพบจากการตรวจสอบเกี่ยวกับการทุจริตสำหรับผู้ใช้ภายในกิจการ

### 7.2 รูปแบบและเนื้อหาของรายงาน

เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบและเนื้อหาของรายงานทั้ง 2 อย่างดังกล่าว พบว่ารูปแบบมีความแตกต่างกัน คือ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องเป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น แต่รายงานสิ่งที่ค้นพบของนักบัญชีนิติเวชสามารถอยู่ในรูปแบบลักษณะอักษรหรือรายงานทางวาจาก็ได้ และเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีถูกจัดเป็นลำดับค่อนข้างตายตัว(แตกต่างกันบางส่วนเมื่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่เหมือนกัน) แต่เนื้อหาของรายงานสิ่งที่ค้นพบค่อนข้างยืดหยุ่น ขึ้นอยู่กับงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ

ตารางที่ 4.10 แสดงการเปรียบเทียบการสรุปผลการตรวจสอบและการออกรายงานของผู้สอบบัญชี และนักบัญชีนิติเวช

การสรุปผล การตรวจสอบและ การออกรายงาน	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
1. วัตถุประสงค์ของการรายงาน	วัตถุประสงค์ของการรายงาน	รายงานเพื่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน	รายงานเพื่อสรุปผลถึงสิ่งที่ค้นพบจากการตรวจสอบเกี่ยวกับการทุจริต
2. รูปแบบและเนื้อหาของรายงาน	รูปแบบและเนื้อหาของรายงาน	รายงานมีองค์ประกอบพื้นฐานคือวรรคนำ วรรคขอบเขต วรรคความเห็นและมีรูปแบบเป็นลายลักษณ์อักษร	รายงานเพื่อสรุปผลถึงสิ่งที่ค้นพบจากการตรวจสอบ จะอยู่ในหลายลักษณะขึ้นอยู่กับงานที่ได้รับมอบหมายให้ทำ โดยรายงานส่วนใหญ่จะประกอบด้วยลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบขอบเขตของการตรวจสอบวิธีการที่ใช้ตรวจสอบ ข้อจำกัดของขอบเขตและการค้นหาเพื่อตรวจสอบ และรายงานยังอยู่ในรูปลายลักษณ์อักษรหรือวาจาก็ได้

#### 8. คุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ

จากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบของทั้งการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวชพบว่ามีความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน โดยที่ความคล้ายคลึงกันคือ ทั้งการสอบบัญชีและการบัญชีนิติเวชเป็นการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน ส่วนความแตกต่างที่สำคัญคือ ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน แต่นักบัญชีนิติเวชตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเพื่อค้นหาและพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต ดังนั้น เมื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบมีทั้งความคล้ายคลึงกันและความแตกต่างกัน คุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพก็ย่อมจะต้องมีทั้งส่วนที่คล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน ส่วนที่คล้ายคลึงกันคือ ทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช จำเป็นจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับด้านบัญชีและการสอบบัญชี เช่น ความรู้ความสามารถในการตีความหมายของข้อมูลทางการเงินและการวิเคราะห์งบการเงิน ความรู้ความสามารถที่จะ

ระบุปัญหาจากงบการเงิน ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี เป็นต้น ส่วนที่แตกต่างกันคือ นักบัญชีนิติเวชจะต้องมีความรู้ความสามารถในด้านอื่นๆเพิ่มเติม นอกเหนือไปจากความรู้ด้านบัญชีและการสอบบัญชี ทั้งนี้เป็นเพราะการตรวจสอบทุจริตของนักบัญชีนิติเวชต้องอาศัยทฤษฎีความรู้ในหลายๆด้าน โดยความรู้ความสามารถที่สำคัญดังกล่าวของนักบัญชีนิติเวหากจะรวมกลุ่มกัน พบว่าสามารถแบ่งได้เป็น 4 แขนงวิชาด้วยกัน คือ ด้านการบัญชี(Accounting) ด้านกฎหมาย(Law) ด้านการสอบบัญชีเชิงสอบสวน(Investigative Auditing) และด้านอาชญวิทยา(Criminology)

ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบในด้านคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช พบว่าโดยทั่วไปนักบัญชีนิติเวชจำเป็นต้องมีความรู้ในหลายๆด้านมากกว่าผู้สอบบัญชี ซึ่งความรู้ที่นักบัญชีนิติเวชต้องมียากกว่าผู้สอบบัญชีคือ ด้านกฎหมาย และด้านอาชญวิทยา ส่วนในด้านการสอบบัญชีก็มีความต่างกันบางส่วน โดยที่นักบัญชีนิติเวชต้องมีความรู้ด้านสอบบัญชีที่เน้นในเชิงสอบสวนด้วย

ตารางที่ 4.11 แสดงการเปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติเวช

คุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ	ความแตกต่าง	การสอบบัญชี	การบัญชีนิติเวช
คุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ	ความรู้ด้านต่างๆ	ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ด้านบัญชีและสอบบัญชีเป็นหลัก	นักบัญชีนิติเวชต้องมีความรู้ด้านบัญชีและสอบบัญชี ความรู้ด้านกฎหมาย การตรวจสอบบัญชีเชิงสอบสวน และอาชญวิทยา เป็นหลัก