

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ปี พ.ศ. 2557 : การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ดร.ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์*

บทคัดย่อ

ในปี พ.ศ. 2557 นี้ ผู้สอบบัญชีที่ต้องการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อการสอบบัญชี จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 ที่ปรับปรุงใหม่ บทความนี้จึงขอเสนอสาระสำคัญและประเด็นที่น่าสนใจของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หลักการสำคัญของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ผู้สอบบัญชีควรเชื่อมั่นว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเที่ยงธรรม มีความรู้ความสามารถและมีมาตรฐานในการทำงานที่ดี โดยควรระวังอย่างมากในการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ประเด็นที่น่าสนใจในการนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติประกอบด้วยเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีที่อาจมีผลกระทบจากการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน การประเมินอุปสรรคที่ไม่อาจทำให้ผู้ตรวจสอบภายในดำรงความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน ข้อจำกัดด้านความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน การควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเอง และความสามารถของกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

คำสำคัญ: ผู้ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 การสอบบัญชี

ABSTRACT

In 2014, the external auditors who use the work of internal auditors serving their work must follow to the revised Thai Standard on Auditing 610. This article presents the significant aspects and interesting matters of the standard. The key principle in the use of internal auditors is that the external auditor should assure that the internal auditor has objectivity, competency, and good performance standard. Especially, the external auditor should be prudent in requesting any direct assistance from the internal auditor. The interesting issues in the adoption of this standard include the quality of audit works which may have an impact from the work of internal auditors, the assessment of obstacles for the internal auditor to maintain objectivity, the limited competency of internal auditors, the quality control of the internal audit work conforming with the performance standard, and the capability of the audit committees to consider the extent of the use of the internal auditor's works.

Keywords: Internal Auditors, Thai Standard on Auditing 610, Auditing

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) เรื่อง การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ใช้ปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบงบการเงินรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 โดยจะใช้แทนมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 610 เดิมที่ใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 มาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่นี้ได้เพิ่มเนื้อหาที่เป็นเรื่องที่น่าสนใจมาก คือ การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในด้วย จากอดีตซึ่งครอบคลุมเฉพาะการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเท่านั้น การครอบคลุมถึงการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในน่าจะมีประโยชน์ต่อทั้งผู้สอบบัญชีและต่อกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ เนื่องจากอาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีโอกาสดูแลควบคุมต้นทุนการสอบบัญชีให้ดีขึ้นได้ ซึ่งอาจส่งผลให้ค่าสอบบัญชีของกิจการลดลงได้

ความน่าเชื่อถือของสารสนเทศสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) โดยเริ่มจากการทำความเข้าใจถึงความจำเป็นมาของการปรับปรุงครั้งนี้ จากนั้นจะทบทวนเนื้อหาของมาตรฐานฉบับเดิมโดยสังเขป ต่อด้วยการสรุปเนื้อหาที่เพิ่มเติมในมาตรฐานฉบับปรับปรุง และส่งท้ายด้วยการนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจในการนำมาตรฐานฉบับปรับปรุงนี้ไปปฏิบัติ

ความเป็นมาของการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเชื่อว่าเป็นวิธีหนึ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดค่าสอบบัญชีที่เป็นภาระของกิจการที่ได้รับตรวจสอบได้ โดยทั่วไปการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อการตรวจสอบงบการเงินมีอยู่ 2 ทาง คือ (1) การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่สร้างขึ้นโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในภายใต้การควบคุมดูแลตามนโยบายตรวจสอบภายในของกิจการเอง และ

(2) การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ได้จากการที่ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานตรวจสอบโดยมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้กำหนดทิศทาง ควบคุมดูแลและสอบทานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้เพื่อให้ผลงานดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งในการแสดงความเห็นต่อการเงินที่ตรวจสอบ การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในทั้ง 2 วิธีนี้ ได้มีการปฏิบัติมานานแล้วในต่างประเทศ โดยมาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐ (Statements of Auditing Standards (SAS) No. 65) ซึ่งออกมาตั้งแต่เดือนเมษายน พ.ศ. 2534 ได้ระบุว่า ผู้สอบบัญชีสามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในได้ เช่น อาจให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยศึกษาทำความเข้าใจการควบคุมภายในของบริษัท ทดสอบการควบคุม หรือช่วยตรวจสอบเนื้อหาสาระในบางเรื่องได้อย่างไรก็ตาม การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในไม่เคยถูกนำเสนอในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISA) เลย แต่อาจเนื่องด้วยการแข่งขันด้านค่าสอบบัญชีที่ทวีความรุนแรงมากขึ้น อีกทั้ง ISA เองก็เป็นที่ยอมรับและมีหลายประเทศได้นำไปปฏิบัติเพิ่มมากขึ้น จึงได้มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (ที่อาจช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชี) ที่เคยพูดถึงใน ISA นั้น เป็นเพราะว่า ISA ไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน หรือเป็นเพียงเพราะ ISA ไม่ได้การพูดถึงเท่านั้น ทั้งนี้ส่วนหนึ่งของข้อสงสัยนี้ อาจเนื่องมาจากการที่บางประเทศมีกฎหมายหรือข้อบังคับห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อการสอบบัญชีก็เป็นได้

เพื่อยุติข้อสงสัยดังกล่าว คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ จึงได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 610 โดยระบุว่า ผู้สอบบัญชีสามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชีได้หากกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้ห้ามไว้ อีกทั้งได้ระบุลักษณะ

และขอบเขตงานที่สามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในได้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 ฉบับเดิม

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เดิมครอบคลุมเฉพาะกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความต้องการใช้ผลงานที่ผู้ตรวจสอบภายในได้จัดทำไว้ เรื่องนี้จะยังทำ ผลงานดังกล่าวอาจเป็นผลงานที่ผู้ตรวจสอบภายในวางแผนและปฏิบัติเองอยู่แล้ว หรืออาจเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีได้ตกลงกับผู้ตรวจสอบภายในให้ทำการตรวจสอบบางเรื่องที่ผู้สอบบัญชีสนใจที่จะได้จากผู้สอบบัญชีจะนำผลการตรวจสอบดังกล่าวไปพิจารณา เพื่อปรับเปลี่ยนลักษณะ เวลา หรือขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อลดต้นทุนการตรวจสอบ ทั้งงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือให้ผู้ตรวจสอบภายในไปตรวจสอบดังกล่าวยังอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของผู้บังคับบัญชาของผู้ตรวจสอบภายในตามนโยบายปกติของกิจการ (ซึ่งต่างจากงานที่ขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในที่กล่าวถึงในมาตรฐานฉบับปรับปรุง ซึ่งผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ดูแลควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยตรง)

หลักการใหญ่ ๆ ในการพิจารณาว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในจะมีความเหมาะสมและมีส่วนช่วยต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีหรือไม่ก็คือ (1) ผู้ตรวจสอบภายในมีความเที่ยงธรรม (Objectivity) เพียงพอในการปฏิบัติงานของตนหรือไม่ (2) ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้ได้ผลงานที่น่าเชื่อถือหรือไม่ (3) ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น มีการวางแผน การควบคุม และการสอบทานงานและจัดทำหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมหรือไม่ และ (4) ผู้ตรวจสอบภายในมีการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีอย่างอิสระเปิดเผยในเวลาที่เหมาะสมหรือไม่

ส่วนสำคัญของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างหนึ่ง คือ ความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ถึงแม้ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่มี

เป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบ เนื่องจากเป็นลูกจ้างของกิจการ แต่หากผู้ตรวจสอบภายในสามารถแสดงให้ประจักษ์ว่าตนมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ งานของผู้ตรวจสอบภายในก็จะมีค่าน่าเชื่อถือในระดับหนึ่ง ความเที่ยงธรรมอาจพิจารณาได้จาก สถานะในกิจการของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความสามารถในการรายงานผลการตรวจสอบภายในโดยตรงต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (เช่น ผู้บริหาร กรรมการตรวจสอบ) การไม่ข้องเกี่ยวกับกิจกรรมที่อาจทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ อิทธิพลของผู้บริหารต่อการว่าจ้างผู้ตรวจสอบภายใน ข้อจำกัดในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และการยอมรับของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยผู้บริหาร ซึ่งอาจสังเกตได้จากการนำผลการตรวจสอบไปปรับปรุงแก้ไขตามที่หน่วยงานตรวจสอบภายในเสนอแนะ เป็นต้น การพิจารณาความเที่ยงธรรมที่ระบุในมาตรฐานการสอบบัญชีจึงเป็นเหมือนการประเมินสภาพแวดล้อมที่จะมีผลต่อความเชื่อถือได้ของผลงานของผู้สอบภายในเท่านั้น เนื่องจากความเที่ยงธรรมจริง ๆ นั้น เกิดจากความสามารถที่ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติงานและรายงานผลการตรวจสอบโดยสุจริตเที่ยงธรรมนั่นเอง ซึ่งเป็นคุณสมบัติที่ไม่อาจประเมินได้ง่ายโดยบุคคลภายนอกที่ไม่ได้มีประสบการณ์โดยตรงกับผู้ปฏิบัติงาน

ในด้านการพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านใดนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีระบุให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า

- (1) ลักษณะและขอบเขตงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้ทำไปหรือกำลังจะดำเนินการนั้น มีผลอย่างไรต่องานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- (2) ลักษณะความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับรายการที่อาจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมีมากน้อยเพียงใด
- (3) หลักฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมนั้นต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญมากเพียงใดในการได้ข้อสรุป

กล่าวโดยสรุป คือให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าผลงานของผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำมาใช้ประโยชน์กับงานสอบบัญชีในลักษณะ เวลาหรือขอบเขตใด ทั้งนี้ต้องพิจารณาด้วยว่ารายการที่มีความเสี่ยงจากการแก้ไขข้อมูลบัญชีและรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพอย่างมกนั้นสมควรใช้งานผู้ตรวจสอบภายในมากน้อยเพียงใด

เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าองค์ประกอบโดยรวมสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในบางขอบเขตได้ มาตรฐานการสอบบัญชีระบุให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในระดักราชยะ อื่นๆ ในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- (1) ผู้ตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับผลงานการตรวจสอบภายในนั้น ได้รับการฝึกอบรมและมีความชำนาญด้านเทคนิคที่เหมาะสมกับงานหรือไม่
- (2) ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในได้รับการควบคุมดูแลและสอบทาน อีกทั้งมีหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอหรือไม่
- (3) การสรุปผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในมีหลักฐานอ้างอิงที่เหมาะสมหรือไม่
- (4) ข้อสรุปของผู้ตรวจสอบภายในเหมาะสมกับสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง และรายงานที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำนั้นสอดคล้องการผลของการตรวจสอบหรือไม่
- (5) ผู้ตรวจสอบภายในได้แก้ไขปัญหาหรือสิ่งผิดปกติที่พบในการตรวจสอบอย่างเหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินและตรวจสอบผลงานของผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าว และจัดทำเป็นกระดาษทำการแสดงผลการประเมินและการตรวจสอบไว้ด้วย การตรวจสอบงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีอาจทำได้โดยการปฏิบัติซ้ำบางรายการ การตรวจสอบรายการที่คล้ายคลึงกับรายการที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ตรวจสอบ (กรณีไม่สามารถปฏิบัติซ้ำได้) หรือการสังเกตการณ์วิธีตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

เนื้อหาหลักของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ส่วนใหญ่เป็นการเรียบเรียงข้อกำหนดของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่มีฉบับเดิมใหม่ โดยเนื้อหาจากฉบับเดิมยังมาปรากฏในฉบับปรับปรุง แต่ได้มีการเรียบเรียงและขยายความให้ชัดเจนและครอบคลุมมากขึ้น นอกจากนี้ยังได้เพิ่มเนื้อหาใหม่ทั้งหมดที่เกี่ยวกับการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน เนื้อหาโดยสังเขปของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงนี้มีดังต่อไปนี้

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้เพิ่มความชัดเจน โดยระบุไม่ให้ผู้สอบบัญชีนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ใน 3 กรณีดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อสถานะภายในองค์กรของหน่วยงานตรวจสอบภายในและนโยบายหรือวิธีปฏิบัติไม่เอื้ออำนวยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถดำรงไว้ซึ่งความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ เช่น การให้หน่วยงานตรวจสอบภายในอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของผู้บริหารที่อาจมีผลประโยชน์ขัดแย้งกันระหว่างงานตรวจสอบกับงานอื่นที่ผู้บริหารรับผิดชอบอยู่ หรือกิจการมีนโยบายห้ามหน่วยงานตรวจสอบภายในให้รายงานผลการตรวจสอบหรือปัญหาที่พบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรงหากมิได้ผ่านการยินยอมจากผู้บริหารของหน่วยงานที่ตรวจสอบก่อน
- (2) เมื่อหน่วยงานตรวจสอบภายในขาดความรู้ความสามารถที่เพียงพอ เช่น มีจำนวนผู้ตรวจสอบภายในไม่เพียงพอต่องานที่ต้องทำ ผู้ตรวจสอบภายในไม่ได้รับกรอบบรรทัดการรายงานทางการเงินและเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม หรือขาดความรู้เรื่องเฉพาะของอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง
- (3) เมื่อหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่ได้ใช้วิธีการที่เป็นระบบและปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด เช่น การ

ไม่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบภายในที่ดี หรือการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมคุณภาพดังกล่าว การไม่มีหรือการไม่ปฏิบัติตามแนวปฏิบัติด้านการประเมินความเสี่ยง การขาดการปฏิบัติงาน การจัดทำเอกสารหลักฐานหรือการทำการงานที่มีลักษณะและขอบเขตที่เหมาะสมกับสถานการณ์

เนื่องจากผู้สอบบัญชียังเป็นผู้ที่รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวในการแสดงความเห็นจากรายงานสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) จึงเน้นย้ำว่า ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้ตัดสินใจว่า สิ่งที่สำคัญเกี่ยวกับการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ควรนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในปริมาณที่มากเกินไปมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยตนเอง ทั้งนี้เพื่อรักษาภาพลักษณ์ด้านคุณภาพของงานสอบบัญชี มิเช่นนั้นผู้สอบบัญชีอาจเข้าใจผิดในเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้สอบบัญชีควรลดการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในกรณีต่อไปนี้

- ผู้สอบบัญชีต้องมีการใช้ดุลยพินิจต่าง ๆ ในการวางแผน ปฏิบัติงานและประเมินหลักฐานที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบภายใน
- ผู้สอบบัญชีได้ประเมินว่าสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้อาจมีความเสี่ยงค่อนข้างสูงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- สถานะของหน่วยงานตรวจสอบภายในไม่เป็นที่ยอมรับ และไม่มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องในการส่งเสริมความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- หน่วยงานตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอ

การพิจารณาว่าจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านใด มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เดิมได้ระบุให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาด้วยว่าหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมได้นั้นต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญในการได้ข้อสรุปมากเพียงใด มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

ได้ขยายความว่าดุลยพินิจที่สำคัญให้รวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การประเมินความเพียงพอของการตรวจสอบ การประเมินความเหมาะสมของสมมติฐานเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ การประเมินประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ การประเมินการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ และการประเมินเรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี นั่นคือ ผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้พิจารณารายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากด้วยตนเองมากกว่าอาศัยผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในได้แสดงไว้ในภาพที่ 1

เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในความน่าเชื่อถือของผลงานของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีนำไปใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้ระบุเป็นการเจาะจงว่า ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยการปฏิบัติซ้ำบางส่วน เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือได้ว่าผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเพียงพอเหมาะสมกับการนำมาใช้ในการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีควรพิจารณาการปฏิบัติซ้ำในกรณีที่ผลการตรวจสอบโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในค่อนข้างมาก รวมถึงหากผลงานดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 ฉบับเดิมมิได้ระบุให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติซ้ำในต้นชัดในส่วนของการกำหนด ดังเช่นที่ปรากฏในฉบับปรับปรุง

การขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

ดังที่ได้เกริ่นไว้ข้างต้น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้เพิ่มเติมขอบเขตของมาตรฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยได้ระบุเป็นการทั่วไปว่าผู้สอบบัญชีสามารถขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในเพื่อ

สนับสนุนงานสอบบัญชีของตนได้หากไม่มีกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นใดห้ามไว้ แต่จะต้องประเมินอุปสรรคที่มียุทธศาสตร์สำคัญต่อการดำรงความเที่ยงธรรมและความสามารถของ ผู้ตรวจสอบภายในโดยรวมนั้น ความที่ผู้ตรวจสอบถามผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับส่วนที่สูญเสียและความสัมพันธ์ที่อาจเป็นอุปสรรคต่อความเที่ยงธรรมด้วย โดยระบุห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหากมีความเสี่ยงที่ผู้ตรวจสอบภายในจะไม่สามารถดำรงความเที่ยงธรรมที่หากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานที่ได้รับการมอบหมายได้

ในส่วนขอบเขตและลักษณะงานที่ผู้สอบบัญชีอาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยเหลือโดยตรงนั้น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้ห้ามการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในสำหรับการตรวจรอบกรณีที่มีลักษณะดังนี้

- งานที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมากในการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบ
- (2) งานที่มีความเสี่ยงสูงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ยกเว้นงานนั้นแทบไม่ต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบและการประเมินผลการตรวจสอบเลย เช่น หากผู้สอบบัญชีประเมินว่าความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูงมีความเสี่ยงสูงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีก็ไม่ควรมอบหมายการตรวจสอบเรื่องนี้ให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยเหลือ เนื่องจากการพิจารณาความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูงมักต้องใช้วิจารณญาณด้วย
- (3) ผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้สอบบัญชีจะมอบหมายงานให้ช่วยเหลือโดยตรงนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานที่ผู้ตรวจสอบภายในท่านนั้นเพิ่งทำมาและเป็นงานที่ต้องรายงานผลให้ผู้บริหารทราบ



ภาพที่ 1 ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

- (4) งานที่ต้องทำหรือตัดสินใจโดยผู้สอบบัญชีตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบ ภายใน

เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจจะขอความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินใน ภาพรวมด้วยว่าการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบ ภายใน (รวมทั้งการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน) ยังไม่มากจนเกินไปและยังคงแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชี มีส่วนข้องเกี่ยวกับการตรวจสอบมากเพียงพอ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรแจ้งต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อ ทำความเข้าใจให้ตรงกันว่าการขอความช่วยเหลือโดยตรง จากผู้ตรวจสอบภายในนี้ไม่มากจนเกินไปทำให้ผู้อื่นอาจมอง ได้ว่างานสอบบัญชีมีคุณภาพด้อย สรุปปัจจัยที่ต้องพิจารณา ในกรณีการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน แสดงไว้ในภาพที่ 2

นอกจากนี้ ในการขอความช่วยเหลือโดยตรงจาก ผู้ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ยังได้ระบุไว้ก่อนที่จะใช้ผู้ตรวจสอบภายใน ในการช่วยเหลือในงานสอบบัญชีโดยตรง ผู้สอบบัญชีควร ได้รับข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารที่รับ มอบอำนาจจากกิจการว่า ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับ อนุญาตให้ปฏิบัติงานตามคำสั่งของผู้สอบบัญชี อีกทั้งได้รับ ข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ตรวจสอบภายในว่าจะ รักษาความลับตามที่ผู้สอบบัญชีกำหนด และจะต้องแจ้งต่อ ผู้สอบบัญชีหากมีเหตุอันควรจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายของผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อได้รับข้อตกลงดังกล่าวแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดทิศทางการควบคุมดูแลและสอบทาน งานที่มอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในตามมาตรฐานการ สอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบ งานการบัญชีจะต้องตระหนักว่างานดังกล่าวนี้ทำโดย ผู้ตรวจสอบภายใน (ซึ่งเป็นผู้ที่ไม่มีความอิสระจากกิจการที่

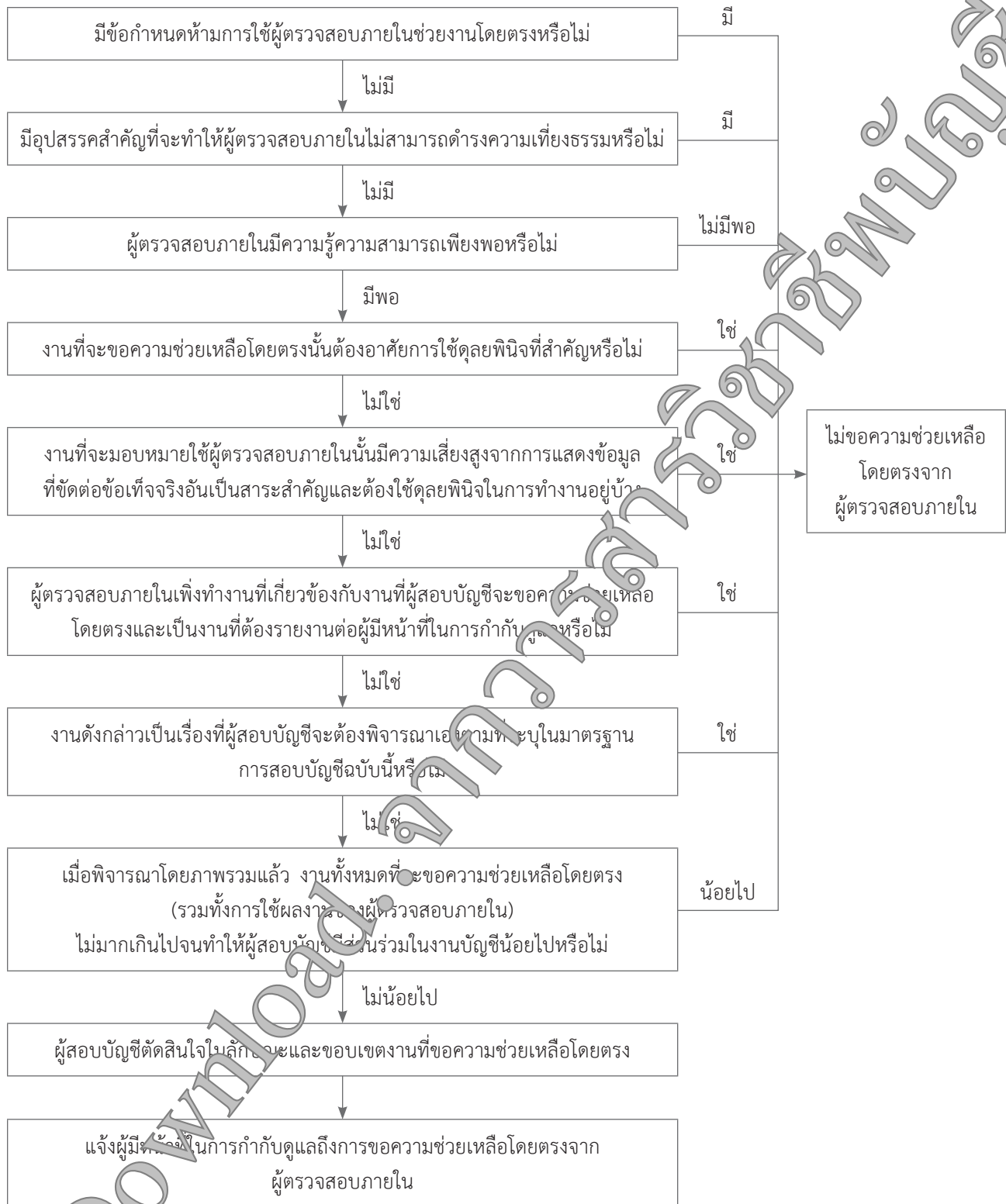
ตรวจสอบ) และผู้สอบบัญชีต้องปรับเปลี่ยนการกาหนด ทิศทาง การควบคุมดูแลและการสอบทานงานที่มอบหมาย นั้นให้เหมาะสมกับระดับการใช้ดุลยพินิจและระดับ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงาน โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับ ความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ ภายในด้วย นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานผลงาน ที่ได้รับความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยการตรวจสอบหลักฐานทางสร้อยด้วยตัวเองด้วย

สำหรับด้านการจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับนี้ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำ เอกสารเพื่อแสดงให้เห็นถึง

- (1) การประเมินระดับความรู้ความสามารถของ ผู้ตรวจสอบภายในที่ให้ความช่วยเหลือโดยตรง
- (2) เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะและ ขอบเขตของงานที่มอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายใน
- (3) ผู้สอบทานและวันที่สอบทานงานที่มอบหมาย ให้ผู้ตรวจสอบภายใน รวมถึงระบุขอบเขตการ สอบทานตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เอกสารหลักฐานงานตรวจสอบ ได้ระบุไว้
- (4) ข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้มีอำนาจ ของกิจการและผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการ มอบหมายงานที่ขอความช่วยเหลือโดยตรง
- (5) กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับ การมอบหมายให้ช่วยเหลือในการตรวจสอบ

ประเด็นที่น่าสนใจในการนำมาตรฐานฉบับปรับปรุงนี้ ไปใช้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้เพิ่ม ขอบเขตข้อกำหนดให้ครอบคลุมการขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อระงับข้อข้องใจว่า มาตรฐานการสอบบัญชีไม่อนุญาตให้มีการขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน หรือเป็นเพียงการไม่กล่าวถึง เรื่องดังกล่าวในมาตรฐานเท่านั้น มาตรฐานฉบับนี้ไม่มีเจตนา



ที่จะสนับสนุนการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน แต่ก็ไม่ห้ามการขอความช่วยเหลือดังกล่าวด้วยเช่นกัน เนื่องจากคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) เห็นว่ายังไม่มีข้อพิสูจน์ใด ๆ ว่าการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในจะมีผลทำให้คุณภาพการสอบบัญชี หรือทำให้ความรู้สึกของบุคคลภายนอกต่อคุณภาพดังกล่าวด้อยลง ในทางกลับกัน การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในอาจมีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี เช่น การทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีดีขึ้น การทำให้ผู้สอบบัญชีทราบข้อมูลเชิงลึกของกิจการจากผู้ตรวจสอบภายใน หรือการได้ใช้บุคคลที่มีความชำนาญเฉพาะในบางลักษณะที่ผู้สอบบัญชีไม่ชำนาญมากนัก นอกจากนี้ การขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในยังอาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีโอกาสที่จะไปมุ่งความสนใจกับปัญหาการสอบบัญชีที่มีสาระสำคัญมากกว่า อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า ในระยะหลัง ๆ นี้ ไม่ค่อยมีงานวิจัยว่า ผลกระทบของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากหรือไม่อย่างไร (Baine-Aldred, Brandon, William F. Messier, Rittenberg & Stefaniak, 2013) โดยเฉพาะในประเทศไทยซึ่งงานวิจัยเรื่องดังกล่าวมีน้อยมาก ผลกระทบของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในจึงยังไม่สามารถสรุปได้โดยชัดเจน

เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในสามารถถือได้ว่ามีความเป็นอิสระจากกิจการที่ตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในอาจมีความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงยินยอมให้มีการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในได้เพียงในกรณีที่เหมาะสมบางกรณี โดยได้ระบุข้อจำกัดและการป้องกันที่มากพอที่จะไม่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีด้อยลง การพิจารณาความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติหน้าที่จึงมีความสำคัญมาก แต่เนื่องด้วยความเที่ยงธรรมเป็นสิ่งที่อยู่เบื้องหลังของมนุษย์ และเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถ

ประเมินได้อย่างชัดเจน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีอุปสรรคอะไรที่จะส่งผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ โดยไม่จำเป็นต้องประเมินระดับความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากการประเมินระดับความเที่ยงธรรมคงทำได้ยากหากผู้สอบบัญชีไม่มีโอกาสมากพอที่จะพบกับสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในผู้นั้นได้ใช้ความเที่ยงธรรมอย่างจริงจังในการทำงานที่ปฏิบัติ

ถึงแม้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในได้ ผู้ตรวจสอบภายในที่มาช่วยงานตรวจสอบให้กับผู้สอบบัญชีโดยตรงนั้นก็ยังไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและไม่ใช่ผู้ช่วยของผู้สอบบัญชี กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ๆ (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังคงเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงต่องานตรวจสอบแก่ผู้เดียว ผู้สอบบัญชีจึงควรเพิ่มความระมัดระวังและเพิ่มความเข้มข้นของการกำหนดทิศทางการตรวจสอบ การควบคุมดูแล และการสอบทานงานที่ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ปฏิบัติภายใต้ข้อตกลงการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงประเด็นเรื่องความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในทุกขั้นตอนการควบคุมดูแล

อนึ่ง เป็นที่น่าสังเกตว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ระบุให้ผู้สอบบัญชีกำหนดทิศทาง ควบคุมดูแล และสอบทานงานที่ผู้ตรวจสอบภายในมาให้ความช่วยเหลือโดยตรงแก่ผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ด้วย เพื่อป้องกันการเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีตีความว่าผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) จึงได้มีการแก้ไขคำนิยามของคำว่า “กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ” มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (เรื่องการควบคุมคุณภาพ

การตรวจสอบงบการเงิน) และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ไปด้วยแล้ว โดยระบุเพิ่มเติมชัดเจนว่า “กลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ” ไม่รวมถึงบุคคลจากหน่วยงาน ตรวจสอบภายในของลูกค้านักที่ปฏิบัติงานให้ความช่วยเหลือ โดยตรงในการตรวจสอบในกรณีที่ผู้สอบบัญชีทำตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง)

ในการประเมินถึงอุปสรรคที่อาจมีผลต่อความเที่ยงธรรม ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชี มักกล่าวถึงสถานะในองค์กร รวมทั้งอำนาจของหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน เช่น การพิจารณาว่าหน่วยงานตรวจสอบ ภายในรายงานโดยตรงต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ส่วนใหญ่มักเป็นกรรมการตรวจสอบ) หรือไม่ เนื่องจากการ ที่หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถรายงานผลการ ตรวจสอบต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยตรง โดยไม่มี อิทธิพลของผู้บริหารเข้าแทรกแซง ย่อมบ่งชี้ได้ว่าหน่วยงาน ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม ได้มากกว่า ซึ่งในอดีตมีงานวิจัยมากมายในต่างประเทศ ที่พบว่ามีความสัมพันธ์ระหว่างการที่หน่วยงานตรวจสอบ ภายในรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยตรง กับกา ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในและการขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน (Gramling et al., 2004; Munro & Stewart, 2011) อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสนใจ ว่างานวิจัยหลัง ๆ แสดงให้เห็นว่าการที่หน่วยงานตรวจสอบ ภายในรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยตรงนั้น ไม่เพียงพอที่จะให้ผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นในความเที่ยงธรรม ของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ เช่น Krishnamoorthy and Maletta (2012) พบว่ากรณีคณะกรรมการบริษัท ขาดความเข้มแข็ง (ขาดคุณสมบัติอิสระจากผู้บริหาร) มีผล ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อถือในคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบ ภายในน้อยลง และทำให้ความร่วมมือระหว่างผู้ตรวจสอบ ภายในกับผู้สอบบัญชีน้อยลงด้วย ดังนั้น การพิจารณาเพียง การที่หน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานโดยตรงต่อผู้มี หน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีระบุจึง อาจไม่เพียงพอ นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจสอบที่ขาด

ความเข้มแข็ง (เช่น ขาดผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชี หรือไม่มีป ฏิกรรมการอิสระ) ก็มีผลทำให้ผู้สอบบัญชีลดความน่าเชื่อถือ ของหน่วยงานตรวจสอบภายในในด้านอื่นไปด้วย (Abbott et al, 2012; Desai et al, 2010; Krishnamoorthy & Maletta, 2012)

งานวิจัยจำนวนมากที่ใช้วิธีการทดลองและการสำรวจ ด้วยแบบสอบถามพบว่าผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบ ภายในมากขึ้นหากความสามารของหน่วยงานตรวจสอบ ภายในมีมากขึ้น และผู้ตรวจสอบภายในได้ ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี (Gramling et al., 2004) ความพยายามที่จะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน นั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อกำหนดต้นทุนการสอบบัญชี (Felix, et al, 1998) ซึ่งนำไปสู่การลดค่าสอบบัญชีของกิจการ เนื่องจากตลาดการสอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียนฯ มักมีการแข่งขันสูงมาก (Doogar & Easley, 1998; Government Accountability Office (GAO), 2008) อย่างไรก็ตาม ผลของการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบ ภายในที่อาจมีต่อการลดค่าสอบบัญชีสำหรับประเทศไทยนั้น ยังไม่สามารถบอกได้เป็นที่แน่นอน เนื่องจากยังขาดงานวิจัย ในเรื่องดังกล่าวมาสนับสนุน ซึ่งอาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชี ส่วนใหญ่ในเมืองไทยไม่ค่อยใช้ผลงานของหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน และไม่ขอความช่วยเหลือโดยตรงจาก ผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม กรรมการตรวจสอบ ซึ่งโดยหน้าที่แล้วเป็นผู้มีหน้าที่เสนออนุมัติค่าสอบบัญชี ที่ได้ทราบถึงการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีในครั้งนี้ สามารถใช้โอกาสนี้ในการชักจูงให้ผู้สอบบัญชี ขอความ ช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น เพื่อลด ค่าสอบบัญชีก็ได้

อย่างไรก็ตาม การที่จะให้ผู้สอบบัญชีของไทยมาใช้ ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือขอความ ช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในมากขึ้น และปฏิบัติ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ได้นั้น อาจมีอุปสรรคอยู่หลายประการ ทั้งด้านสถานะของ หน่วยงานตรวจสอบภายในที่อาจส่งผลต่อความเที่ยงธรรม

ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเอง และความสามารถของกรรมการตรวจสอบ กล่าวคือ ถึงแม้ว่าบริษัทจดทะเบียนทั้งหลายแห่งได้จัดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในรายงานโดยตรงต่อกรรมการตรวจสอบ (ซึ่งรับผิดชอบการจ้างงาน เลิกจ้าง หรือขึ้นเงินเดือนของผู้ตรวจสอบภายใน) ซึ่งเป็นลักษณะที่ดีที่ส่งเสริมความสามารถในการทำงานอย่างเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ดังที่ได้ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แต่ผู้สอบบัญชีอาจยังคงมีความกังวลต่อความสามารถในการปฏิบัติและรายงานผลการตรวจสอบโดยเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายในก็ได้ เนื่องจากคนไทยส่วนใหญ่ยังมีความรู้สึกเกรงใจต่อผู้อาวุโสกว่า และต้องคำนึงถึงการรักษาหน้าและหน้าบุญคุณ (Komin, 1990, 1998) ผู้บริหารจึงอาจยังมีอิทธิพลอย่างมากต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ กรรมการอิสระ (ซึ่งหมายรวมถึงคณะกรรมการตรวจสอบ) ยังอาจไม่มีอำนาจในทางปฏิบัติมากพอที่จะส่งเสริมความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในได้ เนื่องจากสัดส่วนกรรมการอิสระที่มีน้อยกว่ากรรมการที่มีอำนาจบริหารในคณะกรรมการบริษัทหรือการมีประธานกรรมการบริษัทที่ไม่ใช่กรรมการอิสระที่พบได้ในหลายบริษัทไทย ทำให้อิทธิพลของผู้บริหารหรือเจ้าของจึงยังมีอยู่ค่อนข้างมาก ผู้ตรวจสอบภายในจึงอาจไม่สามารถดำรงความเที่ยงธรรมไว้ได้มากนัก

ในหลายกรณี ความรู้ความสามารถทางด้านเทคนิคของผู้ตรวจสอบภายใน อาจมีเพียงพอสำหรับงานตรวจสอบภายใน แต่ความรู้ความสามารถด้านการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชี (ที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีสำหรับการให้ความช่วยเหลือโดยตรงต่อผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน) อาจยังมีไม่มากนัก อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในย่อมมีความรู้ด้านระบบของกิจการที่ตรวจสอบมากกว่าผู้สอบบัญชี ดังนั้นการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในอาจเกิดขึ้นได้มากกว่าในงาน

ด้านการทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาด้วยว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในมีการทำงานที่เป็นระบบระเบียบและมีความรู้ความสามารถที่เพียงพอหรือไม่ เช่น ศึกษาระบบระเบียบการทำงานตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ที่อาจเกี่ยวข้องกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน (เช่น ด้านที่เกี่ยวกับผู้นำ ทรัพยากรบุคคล และการปฏิบัติงานแต่ละงานที่ได้รับมอบหมาย) ซึ่งยังรวมเอา มาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในเอง การควบคุมคุณภาพของงานตรวจสอบภายในถือว่าเป็นเรื่องที่ยากขึ้นใหม่และในหลายองค์ประกอบอาจไม่มีการควบคุมคุณภาพที่ดีตามมาตรฐานที่กล่าว เช่น การให้มีผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกมาประเมินการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นครั้งคราว ซึ่งเป็นเรื่องที่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น และอาจทำให้เกิดความกังวลเรื่องการรักษาความลับของบริษัทอีกเช่นกัน ปัจจัยเหล่านี้จึงอาจเป็นอุปสรรคในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือการการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน

เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน หรือใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมากเกินไป มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งลักษณะและขอบเขตของเรื่องดังกล่าวต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย ในทางปฏิบัติการแจ้งเรื่องนี้ต่อกรรมการตรวจสอบ (ซึ่งมักเป็นผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) อาจไม่ส่งผลตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีตั้งใจไว้ เนื่องจากการประเมินว่าผู้สอบบัญชีขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในหรือใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในมากเกินไปหรือไม่ไม่ได้มีการระบุรายละเอียดในมาตรฐานการสอบบัญชี กรรมการตรวจสอบที่ไม่เคยมีประสบการณ์เป็นผู้สอบบัญชีมาก่อนย่อมไม่สามารถให้ความเห็นในเรื่องดังกล่าวได้ง่ายนัก อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีอาจมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังมากขึ้นในการวางแผนที่จะขอ

ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้มั่นใจว่าตนสามารถจะตอบคำถามเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีได้หากกรรมการตรวจสอบซักถามเรื่องดังกล่าว

บทสรุป

ข้อดีของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) คือ การได้วางกรอบสำหรับผู้สอบบัญชีเพื่อให้การใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในนั้นทำได้โดยไม่กระทบกับคุณภาพงานสอบบัญชีมากนัก และเน้นให้ผู้สอบบัญชีใช้ความระมัดระวังเป็นพิเศษในการกำหนดทิศทาง ควบคุมดูแล และสอบทานงานของผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม ขณะนี้ยังขาดหลักฐานเชิงประจักษ์จากงานวิจัยเพื่อศึกษาผลกระทบของการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายในต่อคุณภาพงานสอบบัญชี นอกจากนี้ การนำมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้ยังอาจเป็นไปได้ยากเนื่องจากมีปัญหาในด้านความเที่ยงธรรมของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความรู้ด้านเทคนิคของผู้ตรวจสอบภายใน ความเชื่อถือได้ของงานตรวจสอบภายใน (เนื่องจากขาดการควบคุมคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน) และความสามารถของกรรมการตรวจสอบในการรับรู้ถึงปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานจากหน่วยงานตรวจสอบภายในและการขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจส่งผลต่อภาพลักษณ์ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ อย่างไรก็ตาม คงจะต้องติดตามกันต่อไปว่าการที่มาตรฐานการสอบบัญชีได้แก้ไขและเพิ่มโอกาสให้ผู้สอบบัญชีลดงานบางส่วนลงจะได้รับการตอบรับอย่างไรจากผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และกรรมการตรวจสอบ รวมทั้งส่งผลให้ค่าสอบบัญชีลดลงได้มากน้อยเพียงใด

เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555a). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220: การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน. กรุงเทพฯ.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555b). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610: การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง): การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน. สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_105_01/332/TSA610_2013_Thai.pdf
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: the incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 94–118. doi: 10.1111/j.1911-3846.2011.01072.x
- AICPA. (1991). AU Section 322: the auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statements. Retrieved from <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00322.pdf>
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., William F. Messier, J., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(Supplement 1), 251–286.

- Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 346-346. doi: 10.1111/j.1911-3846.2010.01023_4.x
- Doogar, R., & Easley, R. F. (1998). Concentration without differentiation: a new look at the determinants of audit market concentration. *Journal of Accounting and Economics*, 25, 235-253.
- Felix, W., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (1998). *The contribution of internal audit as a determinant of audit fees and factors influencing this contribution*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Government Accountability Office (GAO). (2008). *Continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action*. Retrieved from www.gao.gov/new.items/d08163.pdf
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 21, 194-244.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2008). *International Standard on Auditing 610 Using the work of internal auditors*. Retrieved from <http://www.ifac.org/sites/default/files/download/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2013). *Basis for conclusions International Standard on Auditing-ISA 610 (Revised 2013), using the work of internal auditors*. Retrieved from [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISA-610-(Revised-2013).pdf)
- Komin, S. (1990). Culture and work-related values in Thai organizations. *International Journal of Psychology*, 25(3), 681-704.
- Komin, S. (1998). The world view through Thai value systems. In A. Pongsapich (Ed.). *Traditional and changing Thai world view* (pp.207-229). Bangkok: Chulalongkorn University Press.
- Krishnamoorthy, G., & Maletta, M. J. (2012). *The role of internal audit in the financial statement audit: the contingent effects of board independence and audit committee effectiveness*.
- Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 464-481.