

สรุป ปัญหาและข้อเสนอแนะ

ระบบคอมพิวเตอร์ได้รับการพัฒนาให้ก้าวหน้าอย่างไม่หยุดยั้ง จนทำให้การบันทึก
รายการทางบัญชีได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จากสภาพที่มองเห็นใคด้วยสายตา มาเป็น
การบันทึกอยู่ในสภาพที่ไม่สามารถมองเห็นใคด้วยสายตา (เช่น การบันทึกในเทปแม่เหล็ก
หรือจานแม่เหล็ก เป็นต้น) นอกจากนี้รายการที่บันทึกอยู่นั้น ก็อาจจะถูกลบออกและแทนที่โดย
รายการที่เกิดขึ้นใหม่ อันทำให้วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เคยใช้อยู่เดิมนั้น ไม่สามารถ
ที่จะนำมาใช้ใคอีกต่อไป ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรที่จะนิ่งเฉยต่อปัญหาดังกล่าว เพราะอาจ
จะทำให้วิชาชีพของตนประสบความล้มเหลวในการที่จะให้บริการแก่ธุรกิจในส่วนนี้ใค เพราะ
การสอบบัญชีนั้น ไม่เพียงแต่ผู้สอบบัญชีจะมีใจวางบการเงินของผู้ลูกค้าจะแสดงฐานะการเงิน
ใคถูกต้องตามที่ควรเท่านั้น แต่จะต้องใคให้ลูกค้าเห็นถึงจุดอ่อนต่าง ๆ ของระบบที่เป็นอยู่
ตลอดจนการแนะนำใคให้ลูกค้าแก้ไขจุดอ่อนเหล่านั้นด้วย จึงทำให้ผู้สอบบัญชีจำต้องมีความรู้ชั้น
พื้นฐานและความรู้ทางด้านเทคนิคของระบบคอมพิวเตอร์พอสมควร เพราะการที่จะอาศัย
ความร่วมมือของผู้เชี่ยวชาญเฉพาะค่านั้น คงไม่สามารถแก้ไขปัญหาคือใคเท่ากับใคที่มีความรู้
ทั้งสองค่านีในขณะเดียวกัน

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

การสอบบัญชีในระบบคอมพิวเตอร์นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องเผชิญกับปัญหาต่าง ๆ
อย่างมากมาย ดังใคใคกล่าวมาแล้วในบทก่อน ๆ ซึ่งพอที่จะสรุปปัญหาสำคัญ ๆ รวมทั้งข้อเสนอ
แนะใคดังต่อไปนี้

1. คนทุน
2. ความรู้ทางด้านเทคนิค
3. ระยะเวลาที่จะทำการตรวจสอบ

4. ความร่วมมือจากแผนกประมวลข้อมูลของลูกค้า
5. การปรับปรุงโปรแกรมให้เป็นมาตรฐาน

ต้นทุน

การใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อช่วยในการตรวจสอบบัญชีนั้น จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นตามมาด้วย เช่น การวางรูปแบบโปรแกรม การให้รหัส การทดสอบ และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องและหากว่าติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์ขึ้นเอง ก็จะต้องพิจารณาถึงค่าติดตั้ง ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา สถานที่และเครื่องอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น ๆ ซึ่งการตัดสินใจใช้หรือไม่ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์นั้น ก็ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้นว่ามีความสำคัญมากหรือน้อย เมื่อเปรียบเทียบกับการประหยัดเวลา คุณภาพของการตรวจสอบที่จะได้รับและความสามารถที่จะพิชิตอุปสรรคต่าง ๆ ได้ หากนำคอมพิวเตอร์มาใช้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจขอให้ลูกค้าจัดเตรียมข้อมูลต่าง ๆ ที่ตนต้องการ ซึ่งอาจประกอบด้วย รายละเอียดของรายการต่าง ๆ (Transaction Listings) หรือให้พิมพ์ข้อมูลที่อยู่ในอุปกรณ์บันทึกข้อมูลออกมา (Master File Printouts) โดยใช้โปรแกรมของลูกค้า เพื่อที่จะคัดเลือกข้อมูลดังกล่าวทำการทดสอบต่อไป และควยเหตุที่ผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบเฉพาะรายการที่คัดเลือกไว้เท่านั้น การที่จะพิมพ์ข้อมูลออกมาเพื่อจุดประสงค์ดังกล่าว จึงต้องคำนึงถึงต้นทุนที่จะต้องเสียเพิ่มขึ้นเปรียบเทียบกับค่าสอบบัญชีที่สามารถจะประหยัดได้

ความรู้ทางงานเทคนิค

ผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจถึงเทคนิคใหม่ ๆ เพื่อที่จะสามารถทำการประเมินผลของระบบคอมพิวเตอร์ตลอดจนการพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบ (Computer Audit Program) ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องเขียนผังทางเดินของงาน (Flow Chart) ให้รหัส (Code) ประกอบ (Assemble) และตรวจสอบตัวโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งงานเหล่านี้

จำต้องอาศัยความรู้ทางด้านเทคนิคเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ทั้งสิ้น นอกจากนี้การนำระบบ On-Line Real-Time และ Integrated System มาใช้ ตลอดจนการใช้ระบบ Time-Sharing ของศูนย์บริการคอมพิวเตอร์ก็จะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีจำต้องมีความรู้เกี่ยวกับระบบดังกล่าวเพิ่มขึ้น และถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านคอมพิวเตอร์ แต่ก็ควรมีความรู้โดยทั่วไปเกี่ยวกับระบบคอมพิวเตอร์พอสมควร เช่นเดียวกับความรู้โดยทั่วไปในด้านอื่น ๆ เช่น ด้านภาษี เป็นต้น เพราะสำนักงานสอบบัญชีอาจจะจ้างผู้เชี่ยวชาญเฉพาะอย่างใด แต่หากผู้สอบบัญชีมีความรู้ทางด้านอื่น ๆ ด้วยในขณะเดียวกัน ก็จะเป็นการเพิ่มพูนศักดิ์ศรีให้กับตนเองมากยิ่งขึ้น ซึ่งการทำความเข้าใจกับเทคนิคใหม่ ๆ ทางด้านคอมพิวเตอร์คงไม่เกินความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะทำได้ เพราะปัญหาดังกล่าวนี้น่าจะไม่ยุ่งยากสับสนไปกว่าปัญหาทางด้านภาษีอากร ซึ่งนับว่าเป็นปัญหาที่ยุ่งยากสับสนที่สุด แต่ผู้สอบบัญชีก็ยังสามารถทำความเข้าใจได้เป็นอย่างดี วิธีที่จะทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์มีอยู่มากมายหลายทางด้วยกันคือ

- 1) หลักสูตรที่จัดขึ้นโดยผู้ผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์
- 2) หลักสูตรปกติและหลักสูตรพิเศษที่จัดขึ้นโดยวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย
- 3) ศึกษาด้วยตนเองจากตำราต่าง ๆ ที่มีอยู่
- 4) ฝึกฝนอบรมในระหว่างปฏิบัติงาน
- 5) การจัดประชุมและสัมมนาทางวิชาการ

ระยะเวลาที่จะทำการตรวจสอบ

ในอดีต การตรวจสอบรายละเอียดต่าง ๆ มักจะกระทำในขณะที่ตรวจสอบระหว่างปี (Interim Audit) โดยเลือกรายการต่าง ๆ ครอบคลุมระยะเวลาตลอดทั้งปี หรือครอบคลุมตั้งแต่วันสุดท้ายของงบการเงินในงวดก่อน จนกระทั่งถึงเวลาที่ทำการทดสอบ ซึ่งวิธีการดังกล่าวนี้ไม่อาจจะนำมาใช้ในระบบคอมพิวเตอร์ที่บันทึกข้อมูลต่าง ๆ ในอุปกรณ์บันทึกข้อมูลที่เป็นเทปแม่เหล็ก (Magnetic Tape) หรือจานแม่เหล็ก (Magnetic Disc) เพราะข้อมูลเหล่านี้จะมิได้รับการเก็บรักษาไว้เป็นเวลานาน ๆ ด้วยการลบของเกาออก

และบันทึกของใหม่ลงแทนที่ตามระยะเวลาที่กำหนด ดังนั้นการตรวจสอบข้อมูลรายละเอียดเหล่านี้จึงต้องกระทำภายในระยะเวลาก่อนที่จะถูกลบทิ้ง หรือกระทำภายหลังที่ประมวลผล (Processed) เสร็จสิ้นใหม่ ๆ หรือกระทำในระหว่างประมวลผล เป็นต้น และหากว่าผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบรายการต่าง ๆ ครอบคลุมทั้งปี ก็จะต้องเพิ่มจำนวนครั้งที่จะไปทำการตรวจสอบยังสำนักงานของลูกค้าให้มากขึ้น หรือทำการตกลงกับลูกค้าให้เก็บรักษาข้อมูลต่าง ๆ ในระยะเวลาที่ต้องการ เพื่อจุดประสงค์ในการตรวจสอบของตน

ความร่วมมือจากแผนกประมวลผลของลูกค้า

ก่อนที่จะทำการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรจะปรึกษารื้อกับลูกค้า เพื่อให้ได้ประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่าย โดยพยายามใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้าเพื่อสนับสนุนงานทางด้านสอบบัญชีให้มากที่สุดแทนที่จะคิดว่าเครื่องคอมพิวเตอร์ เป็นอุปสรรคของงานสอบบัญชี โดยอาจทำการปรึกษารื้อกับผู้วิเคราะห์ระบบ (Systems Analysts) ตั้งแต่เริ่มแรกของการจัดวางระบบ เพราะหากว่าสิ่งที่คุณสอบบัญชีต้องการได้รับการกำหนดไว้ในโปรแกรมแต่เริ่มแรกแล้ว การเปลี่ยนแปลงแก้ไขในภายหลัง จะก่อให้เกิดความยุ่งยากและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายเป็นอย่างมาก ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรแจ้งถึงความต้องการของตนให้แก่ผู้วิเคราะห์ระบบได้ทราบแต่เริ่มแรก เช่นเดียวกับที่ฝ่ายจัดการแจ้งความต้องการของตน เพราะหากว่าได้จัดวางระบบอย่างเหมาะสมแต่เริ่มแรกแล้ว ก็จะช่วยแก้ปัญหาทางด้านตรวจสอบที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังได้ และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในระบบคอมพิวเตอร์เกิดขึ้น ก็ควรจะให้ลูกค้าแจ้งให้ทราบทุกครั้งไป เพื่อที่จะได้ทำการทดสอบเพิ่มขึ้นในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว หรือทำการปรับปรุงแก้ไขชุดข้อมูลในการทดสอบ (Test Data) หรือโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบ (Computer Audit Program) เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้การใช้วิธีพิเศษในการตรวจสอบบัญชีของลูกค้า เช่น ใช้ชุดข้อมูลในการทดสอบหรือใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบ จะต้องอาศัยความร่วมมือและช่วยเหลือจากพนักงานในแผนกประมวลผลข้อมูล (Data Processing Department) ของ

ลูกค้า และยังคงอาศัยเวลาในการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ของลูกค้าอีกด้วย ซึ่งโดยปกติเวลาที่เครื่องจะว่างสำหรับผู้สอบบัญชี จะเป็นในเวลากลางคืน หรือในวันหยุดประจำสัปดาห์ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องจัดเตรียมพนักงานทั้งของตนและของลูกค้า เพื่อให้สามารถทำงานในเวลาดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีก็ควรจะเจรจากับลูกค้าเพื่อขอเวลาการใช้เครื่องในเวลาทำงานตามปกติหากกระทำได้

การปรับปรุงโปรแกรมให้เป็นมาตรฐาน

เครื่องคอมพิวเตอร์ โดยปกติจะแตกต่างกันในผู้ผลิตแต่ละราย และผู้ผลิตแต่ละรายก็จะผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์ออกมาหลายแบบต่าง ๆ กัน อันเป็นเหตุให้ภาษาโปรแกรม (Programming Languages) ที่ใช้จะแตกต่างกันด้วย หากว่าลูกค้าแต่ละแห่งใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ที่ไม่เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันก็ได้มีการพัฒนาภาษาโปรแกรมสำหรับใช้กับเครื่องต่าง ๆ ใดหลายแบบ แต่ผู้สอบบัญชีก็ยังคงต้องเผชิญกับปัญหาเกี่ยวกับระบบบัญชีและวิธีการรวบรวมข้อมูลของลูกค้าแต่ละแห่งที่แตกต่างกัน จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบ (Computer Audit Program) สำหรับลูกค้าแต่ละราย ซึ่งทำให้สิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นอย่างมาก

วิธีการแก้ปัญหาดังกล่าวนี้ จะต้องพยายามพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้เป็นมาตรฐาน (Standardization or generalization) เพื่อให้ใช้ได้กับลูกค้าหลาย ๆ ราย วิธีการดังกล่าวอาจกระทำได้โดยการจัดทำโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อใช้กับลูกค้าที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน เช่น นายหน้าซื้อขายหุ้น เป็นต้น ซึ่งกระทำโดยบรรจุวิธีการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐาน (Standard Audit Procedures) เข้าไว้ในตัวโปรแกรม โดยที่ข้อมูลของลูกค้าแต่ละรายจะต้องได้รับการจัดรูปแบบให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน (Standard Format) และโอนไปบันทึกในเทปแม่เหล็ก โดยใช้โปรแกรมสำหรับแปลงข้อมูล (Conversion Program) เมื่อข้อมูลถูกจัดอยู่ในรูปแบบที่เป็นมาตรฐานเดียวกันแล้ว ก็สามารถนำไปประมวลผล (Processed) โดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบที่ใช้กับลูกค้าทุก ๆ รายได้ และแม้ว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ของลูกค้าแต่ละรายจะ

ต่างกัน แต่หากพิจารณาสภาพของข้อมูลต่าง ๆ (Nature of the Data) อยู่ในสภาพเดียวกัน โดยบันทึกอยู่ในเทปแม่เหล็ก ก็สามารถที่จะจัดทำโปรแกรมเพื่อให้ปรับปรุงรหัสของข้อมูล (Data Codes) ให้อยู่ในรูปแบบเดียวกัน เพื่อที่จะใช้กับโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานได้

สรุป

จากปัญหาต่าง ๆ ที่วิเคราะห์มาทั้งหมดตั้งแต่เริ่มแรก จึงพอที่จะสรุปได้ว่าระบบคอมพิวเตอร์นั้นมีผลกระทบกระเทือนต่อการสอบบัญชีเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีที่จะใช้ในการตรวจสอบ (Auditing Techniques) แม้ว่าจุดมุ่งหมายและมาตรฐานการสอบบัญชีจะยังคงมิได้มีการเปลี่ยนแปลงก็ตาม และในกรณีที่ระบบคอมพิวเตอร์ได้รับการพัฒนาให้ก้าวหน้ายิ่งขึ้น วิธีการตรวจสอบก็จะต้องได้รับการปรับปรุงเพื่อให้ทันกับวิวัฒนาการของระบบคอมพิวเตอร์ เพราะวิธีการควบคุมข้อมูลที่ดี ระบบการควบคุมภายในที่ดีและแนวทางในการตรวจสอบที่ดี จะเปลี่ยนแปลงไปจากธุรกิจที่มีได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ ดังนั้นการนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบ จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นในระบบคอมพิวเตอร์ที่เพิ่มความสลับซับซ้อนมากขึ้น เพราะรายการบางประเภทนั้นไม่สามารถที่จะทำการตรวจสอบได้ด้วยมือ (Manual Examination) นอกจากนี้ยังเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และให้บริการแก่ลูกค้าได้มากขึ้น

อาจจะมีผู้หนึ่งเกรงว่า การนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาช่วยในการตรวจสอบบัญชี จะทำให้พนักงานบัญชีเกิดการว่างงาน เพราะงานต่าง ๆ นั้นจะใช้เครื่องคอมพิวเตอร์กระทำแทน ซึ่งความรู้สึกดังกล่าวคงเป็นจินตนาการที่เกิดจากความหวาดระแวงของบุคคลที่ปราศจากความรู้ หรือไม่ยอมรับรู้ถึงความก้าวหน้าและการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปตามระยะเวลา เพราะการนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้นั้น งานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมิได้ลดลงเลย เพียงแต่เปลี่ยนแปลงจากวิธีเดิมมาเป็นวิธีใหม่ อันเนื่องมาจากความสำคัญของระบบการควบคุมภายในได้เปลี่ยนจากแผนกที่ต้องการใช้ข้อมูล (User Departments) ไปยังแผนกประมวลผลข้อมูล (Data Processing Department) ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำ

การตรวจสอบวิธีดำเนินงานของลูกค้าเพิ่มขึ้น นอกจากการตรวจสอบรายการทางการเงิน และทางบัญชีที่เคยปฏิบัติอยู่เดิม นอกจากนี้วิธีการตรวจสอบอีกหลายด้าน เช่น การสังเกต การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การส่งคำยืนยันยอดลูกหนี้ การตรวจนับทรัพย์สินถาวร ตรวจนับเงินสดในมือ ตรวจสอบเอกสารสำคัญต่าง ๆ เช่น โฉนดที่ดิน ใบหุ้น หรือเอกสารที่แสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอื่น ๆ ตลอดจนการตรวจสอบการอนุมัติ และการปลอมแปลงเอกสารต่าง ๆ ก็ไม่สามารถที่จะใช้เครื่องคอมพิวเตอร์กระทำแทนได้ ยิ่งกว่านั้นยังจะต้องเพิ่มงานทางด้านการจัดทำโปรแกรม การควบคุมเครื่อง และงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเครื่องคอมพิวเตอร์อีกด้วย

การนำวิธีการตรวจสอบพิเศษมาใช้ จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบระบบของลูกค้าได้อย่างทะลุปรุโปร่ง (Penetrating) แมว่าจำนวนข้อมูลจะมีมากมายเพียงใดก็ตาม เพราะเครื่องคอมพิวเตอร์สามารถตรวจสอบรายการต่าง ๆ ที่บันทึกอยู่ในอุปกรณ์บันทึกข้อมูลที่อยู่ในสภาพของข้อมูลที่พร้อมจะป้อนเข้าเครื่อง (Machine-Readable Form) ได้รวดเร็วกว่าการกระทำด้วยมือหลายเท่าตัว นอกจากนี้ยังสามารถทำการตรวจสอบได้อย่างมีหลักเกณฑ์มากขึ้น โดยนำวิธีการทางสถิติมาใช้ เช่น วิธีการสุ่มตัวอย่าง (Sampling Techniques) เป็นต้น อันจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำการตัดสินใจในสถานการณ์ต่าง ๆ ได้ดีขึ้น เพราะว่ามีข้อมูลที่เป็นตัวเลข (Quantitative) เป็นเครื่องสนับสนุน

แม้ว่าวิธีการตรวจสอบจะได้เปลี่ยนแปลงไปในระบบคอมพิวเตอร์ ผู้สอบบัญชีก็ไม่สามารถที่จะโยนความรับผิดชอบของตนให้แก่ผู้เชี่ยวชาญทางด้านคอมพิวเตอร์ทั้งหมด เพราะผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลที่ได้รับการฝึกฝนอบรมมา เพื่อเผชิญกับปัญหาทางการสอบบัญชีโดยเฉพาะ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้ตัดสินใจปัญหาทางการตรวจสอบ และเป็นผู้อำหนดเกี่ยวกับข้อมูลที่จะทำการทดสอบตลอดจนเอกสารต่าง ๆ ที่ตนต้องการ โดยที่ผู้เชี่ยวชาญทางด้านคอมพิวเตอร์ จะให้ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคเท่านั้น

จึงเห็นได้ว่าคอมพิวเตอร์ เป็นเครื่องมือที่ให้ประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีอย่างมากมาย ซึ่งรวมทั้งช่วยเพิ่มสมรรถภาพในการตัดสินใจด้วย ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรที่จะทำการสำรวจ และศึกษาคนควาถึงโอกาสที่จะนำเครื่องคอมพิวเตอร์มาใช้ เพื่อปรับปรุงบริการด้านวิชาชีพของตนให้ทันต่อความเจริญก้าวหน้าของธุรกิจ อันจะเป็นการเพิ่มพูนศักดิ์ศรีของการเป็นนักวิชาชีพอีกทางหนึ่งด้วย