



## การวางแผนและการวิเคราะห์หลายมุมมองสำหรับงานการตรวจสอบ Multidimensional Planning and Analysis in Audit Work

ศาสตราจารย์ ดร.อุทัย ต้นละม้าย  
ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### บทคัดย่อ

งานการตรวจสอบมีความซับซ้อนและรายละเอียดอย่างมาก การนำแนวคิดการวางแผนและการวิเคราะห์หลายมุมมองมาใช้จะทำให้งานตรวจสอบ ทั้งการตรวจสอบภายนอกและการตรวจสอบภายใน ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น ในปัจจุบันธุรกิจได้นำการวิเคราะห์หลายมุมมองมาใช้ในการจัดทำรายงานเพื่อการจัดการเชิงกลยุทธ์และตามหน้าที่งานอย่างแพร่หลาย บทความนี้ให้ตัวอย่างมุมมองและมิติที่สามารถใช้ในขั้นตอนกระบวนการการตรวจสอบ อีกทั้งตัวอย่างรายงานที่สร้างจากระบบธุรกิจอัจฉริยะ และตัวอย่างการออกแบบแผนผังการวิเคราะห์แบบดาวในบริบทของการตรวจสอบภายในและการวิเคราะห์งบการเงินเพื่อตรวจสอบงบการเงิน

**คำสำคัญ:** 1) การวิเคราะห์หลายมุมมอง 2) กระบวนการการตรวจสอบ 3) การตรวจสอบภายใน  
4) การวิเคราะห์งบการเงินเพื่อตรวจสอบ

### Abstract

Audit work is complex and requires extensive details. The application of multidimensional perspective in planning and analysis will enable both external and internal audits to be more efficient and effective. Businesses nowadays have extensively employed multidimensional analysis to prepare reports for strategic and functional management. This article gives example dimensions to be used in each individual step of the audit process. Example reports generated from a business intelligent system and example star-schema designs within the context of internal audit and financial statement analytic for auditing are also provided.

**Keywords:** 1) Multidimensional Analysis 2) Audit Process 3) Internal Audit 4) Financial Statements Analytic for Auditing



## บทนำ

บัณฑิตในสายวิชาชีพทางการบัญชีจะมีความเกี่ยวข้องกับงานการตรวจสอบไม่ทางใดก็ทางหนึ่งในวิชาชีพของตน ดังนั้นหลักสูตรทางการบัญชีจึงมีวิชาด้านการตรวจสอบเป็นวิชาบังคับและวิชาเลือกเสมอสำหรับบัณฑิตที่จะเริ่มทำงานกับบริษัทสอบบัญชีก็ยิ่งต้องทำความเข้าใจกับงานตรวจสอบไม่ว่าจะในฐานะผู้สอบบัญชีภายนอกหรือผู้สอบบัญชีภายใน และจากการที่ธุรกิจมีความซับซ้อนมากขึ้น ทำให้เกิดความจำเป็นที่ต้องปรับเปลี่ยนโครงสร้างการดำเนินธุรกิจบ่อย ๆ โดยส่วนหนึ่งเกิดจากความก้าวหน้าด้านเทคโนโลยี พัฒนาการด้านการขนส่ง การโทรคมนาคม และด้านโลจิสติกส์ ยิ่งทำให้การขยายหรือยุบรวมหน่วยธุรกิจ อาทิ สาขาตามภูมิศาสตร์ (Geographical Location) สามารถทำได้อย่างรวดเร็วมากขึ้น แต่ไม่ว่าจะมีหลักสูตรด้านการบัญชีอยู่ในเกือบทุกมหาวิทยาลัย และมีบัณฑิตที่สำเร็จการศึกษาเป็นจำนวนมากเพียงใด ความต้องการผู้สำเร็จการศึกษาด้านการบัญชียังมีอยู่เสมอทำให้การบัญชีเป็นที่สาขาที่ขาดแคลนตลอดมา ความต้องการคนทำบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งภายนอกและภายในทำให้งานการตรวจสอบเป็นงานที่หนักมาก ดังนั้น การนำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจสอบจึงเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ บทความนี้นำเสนอแนวคิดและแนวทางการใช้เครื่องมือการวางแผนและการวิเคราะห์หลายมุมมองมาใช้ในงานตรวจสอบเพื่อให้การดำเนินการของงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

เทคโนโลยีธุรกิจอัจฉริยะ (Business Intelligence) เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์และรายงานข้อมูลในรูปแบบหลายมุมมองหรือมิติ (Multi-dimensional Model) ทำให้สามารถดูข้อมูลแบบเจาะลึก (Drill Down) เพื่อช่วยการตัดสินใจการวางแผน การวิเคราะห์ และการรายงานได้ตามความต้องการ ปัจจุบันบทบาทของการวิเคราะห์ข้อมูลมีความจำเป็นสำหรับการตรวจสอบ ดังนั้นจึงมีความพยายามที่จะปรับปรุงมาตรฐานการตรวจสอบที่วางกันกระบวนการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยเครื่องมือหรือเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ที่มีความทันสมัย และการวิเคราะห์ข้อมูลตรวจสอบด้วยแนวคิดและเครื่องมือการวิเคราะห์หลายมิติจึงเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบอย่างมาก (Titera, 2013; Webb, 2012)

การใช้เครื่องมือการวางแผนและการวิเคราะห์ข้อมูลหลายมิตินั้นสามารถทำได้ในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ นั่นคือ ในขั้นตอนการวางแผนจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถวิเคราะห์ และเข้าใจธุรกิจและกระบวนการสำคัญในหลายมุมมอง สามารถทำรายงานทางบัญชีหลากหลายรูปแบบตามความต้องการของผู้ใช้หลายกลุ่ม และยังอาจช่วยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับความผิดพลาดหรือการฉ้อฉลที่อาจเกิดขึ้นได้รวดเร็วมากขึ้น

การใช้เครื่องมือการวางแผนและการวิเคราะห์หลายมุมมองสำหรับขั้นตอนการตรวจสอบจะช่วยให้เข้าถึงหลักฐานที่มีคุณภาพและน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะเมื่อนำข้อมูลจากประชากรที่อยู่กระจัดกระจายมาบูรณาการและตรวจสอบความครบถ้วนก่อนการวิเคราะห์เชิงลึกต่อไป สำหรับขั้นตอนการสรุปผลจะสามารถนำการวิเคราะห์หลายมุมมองมาใช้ในการตรวจเช็คกิจกรรมการไหลของข้อมูลต่อเนื่องอื่นว่าครบถ้วนหรือไม่ นอกจากนั้นเครื่องมือการวิเคราะห์หลายมุมมองยังประยุกต์ได้กับการตรวจสอบประเภทต่าง ๆ อาทิ การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) เพื่อยืนยันความถูกต้องและเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งมักจะใช้ผลการตรวจสอบภายในประกอบโดยมีผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบหลัก หรือการตรวจสอบการทำตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) เพื่อปฏิบัติตามนโยบายกฎระเบียบ ภายในองค์กร และกฎบัตรและกฎข้อบังคับต่าง ๆ ตามกฎหมาย เพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรได้ปฏิบัติตามกฎระเบียบเหล่านั้น หรือเป็นการสอบทานมาตรฐานการทำงาน ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้คุมกฎ ผู้ตรวจสอบภายใน หรือหน่วยงานกำกับดูแลจะเป็นผู้รับผิดชอบ หรือการตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit) เพื่อประเมินและปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลตามวิสัยทัศน์ ภารกิจ และวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารและหน่วยงานการตรวจสอบภายใน

## แนวคิดหลายมุมมองและงานการตรวจสอบภายใน

ธุรกิจส่วนใหญ่โดยเฉพาะด้านการเงินการธนาคารจะให้ความสำคัญต่อระบบและกระบวนการ



กำกับดูแลที่ดี เพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการดำเนินธุรกิจและสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน คู่ค้า และผู้บริหาร เป็นต้น ดังนั้นการมีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจึงส่งผลต่อความเชื่อมั่นดังกล่าว ปัจจุบันงานการตรวจสอบภายในเป็นการประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น ช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายที่วางไว้และปรับปรุงประสิทธิภาพของการดำเนินงานขององค์กร ซึ่งตามมาตราฐานสากลของการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors) ได้กำหนดให้ผู้บริหารงานตรวจสอบจัดทำแผนงานตรวจสอบตามความเสี่ยงเพื่อกำหนดลำดับความสำคัญของกิจกรรมการตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กร โดยวางแผนกิจกรรมการตรวจสอบภายในจากข้อมูลการประเมินความเสี่ยงขององค์กร

หน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรมักจะมีบริการให้บริการงานตรวจสอบ 2 รูปแบบ คือ การบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Services) และการบริการให้คำปรึกษา (Consulting Services) สำหรับการให้บริการความเชื่อมั่นเป็นการตรวจสอบและประเมินหลักฐานอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระเพื่อให้ความเห็นหรือข้อสรุปเกี่ยวกับระบบงานกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลของบริษัท เพื่อเพิ่มมูลค่าและช่วยให้บริษัทบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ส่วนการบริการให้คำปรึกษาเป็นกิจกรรมการให้คำแนะนำปรึกษา ซึ่งลักษณะและขอบเขตของงานจะเป็นไปตามข้อตกลงที่ทำขึ้นร่วมกับผู้บริหารระดับสูงของบริษัท โดยมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลของบริษัท

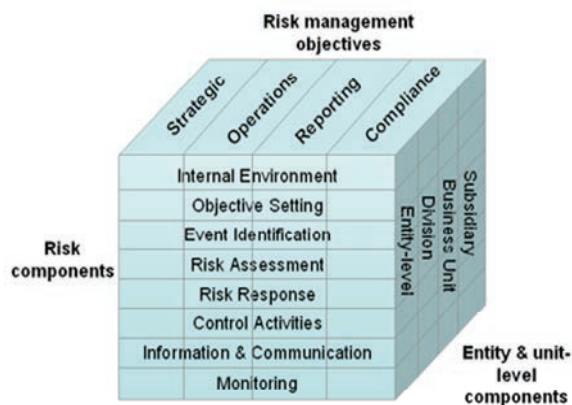
กรอบแนวคิดการควบคุมภายในแบบบูรณาการที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้กันอย่างแพร่หลายทั่วโลก และถูกจัดทำขึ้นโดย Committee Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) และเริ่มเผยแพร่กรอบแนวคิดการควบคุมภายในแบบบูรณาการในปี ค.ศ. 1992 ชื่อว่า Internal Control-Integrated Framework

ต่อมาในปี ค.ศ. 2006 คณะกรรมการดังกล่าวก็ออกแนวปฏิบัติการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินสำหรับองค์กรมหาชนขนาดเล็ก Internal Control over Financial Reporting: Guidance for Smaller Public Companies ซึ่งเอกสารฉบับนี้ได้มีการนำมาใช้โดยองค์กรต่าง ๆ จนกระทั่งในปี 2009 ความตื่นตัวในด้านธรรมาภิบาลทำให้กรอบแนวคิดการควบคุมภายในฉบับ Internal Control Integrated Framework: Guidance on Monitoring Internal Control Systems เป็นฉบับที่ใช้กันอย่างแพร่หลายทั่วโลก และในปัจจุบันก็มีการเคลื่อนไหวปรับปรุงกรอบแนวคิดนี้ให้มีความทันสมัยมากขึ้นและร่างรายงานฉบับสมบูรณ์ประมาณปลายปี ค.ศ. 2013

นอกจากกรอบแนวคิดด้านการควบคุมภายใน COSO (2004) ยังได้เสนอกรอบการบริหารความเสี่ยงทั้งองค์กร Enterprise Risk Management (COSO-ERM) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2004 ซึ่งก็ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายและเป็นใช้ร่วมกับกรอบแนวคิดการบริหารจัดการความเสี่ยงควบคู่ไปกับกรอบแนวคิดการควบคุมภายในเพื่อให้องค์กรมีการดำเนินการด้านการกำกับดูแลที่ดีมากขึ้น ซึ่งการปรับปรุงกรอบการบริหารความเสี่ยงให้ทันสมัยจะมาเป็นเรื่องเฉพาะไปในแต่ละปี อาทิ เรื่องการควบคุมดูแลการบริหารความเสี่ยงโดยคณะกรรมการบริษัท (Board Oversight) ในปี 2010 และย้ำอีกครั้งในปี 2012 เรื่อง Key Risk Indicators ปี 2011 ประชาสัมพันธ์ Risk Appetites เรื่อง Risk Assessment และ Cloud Computing ในปี 2012 เป็นต้น อนึ่งแม้ว่าทั้ง Internal Control-Integrated Framework และ COSO-ERM จะมีองค์ประกอบสำคัญ 3 มิติ เหมือนกัน แต่ก็มีความแตกต่างกันดัง ภาพ 1 ซึ่งจะเห็นได้ว่า COSO ใช้การออกแบบหลายมุมมองสำหรับกรอบแนวคิด ซึ่งเมื่อนำทั้ง 3 มิติมาประกอบกันเป็นลูกเต๋าก็จะได้แนวปฏิบัติย่อย ๆ ในแต่ละส่วน ดังนั้นการการนำเครื่องมือการวางแผน การวิเคราะห์และการรายงานแบบหลายมุมมองมาใช้กับงานตรวจสอบภายในจึงเป็นกระบวนการตามธรรมชาติ



Internal Control- Integrated Framework (2013)



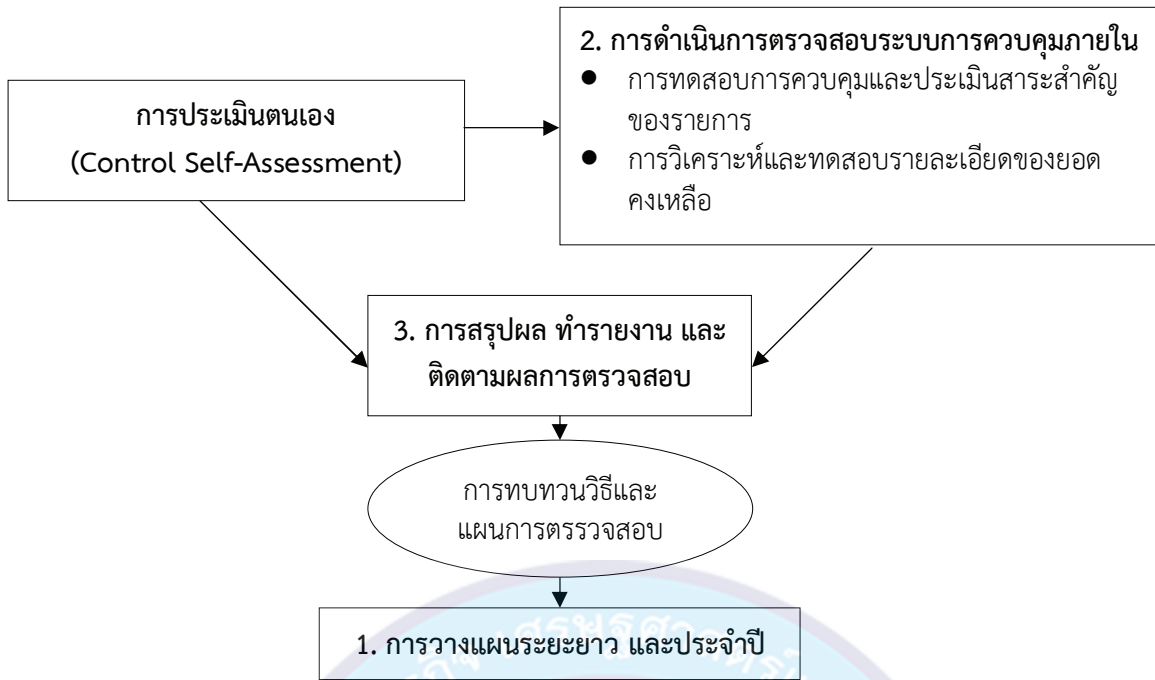
The COSO Enterprise Risk Management Framework 2004

ภาพ 1: กรอบแนวคิดโดย COSO

ที่มา: <http://www.coso.org>

การตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของงานที่ผู้ตรวจสอบภายนอกต้องทำด้วย ซึ่งวัตถุประสงค์หลักคือการตรวจสอบความเพียงพอเหมาะสมของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการดำเนินธุรกิจขององค์กรที่ตรวจสอบว่ามีความโปร่งใส อีกทั้งงบการเงินที่มาจากรายการธุรกิจถูกต้อง ครบถ้วน และเชื่อถือได้ โดยทั่วไปงานการตรวจสอบภายในมีผู้เกี่ยวข้องหลายฝ่าย ได้แก่ ผู้บริหารระดับสูงที่มีหน้าที่รับผิดชอบ หน่วยงานอิสระอย่าง คณะกรรมการตรวจสอบ หน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กร และผู้ตรวจสอบภายนอก สำหรับกิจกรรมหลัก ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานการตรวจสอบภายในแสดงในภาพ 2 ประกอบด้วย 1) การวางแผน ซึ่งรวมถึงการทบทวนวิธีการและแผนการตรวจสอบ 2) การทดสอบการควบคุมและประเมินสาระสำคัญของรายการ และการวิเคราะห์และทดสอบรายละเอียดของยอดคงเหลือ และ 3) การสรุปผล ทำรายงาน และติดตามผลการตรวจสอบ โดยวงจรการทำงานตรวจสอบจะมีการทบทวนวิธีและแผนการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ อนึ่ง การของการดำเนินงานด้านการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งนั้น ต้องการบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจกระบวนการทำงานที่เฉพาะเจาะจงขององค์กรนั้น ๆ อย่างแท้จริง ดังนั้น สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors, IIA) ได้สนับสนุนให้มีการนำกระบวนการ

การประเมินตนเอง (Control Self-Assessment, CSA) มาเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภายใน โดยให้คำจำกัดความกว้าง ๆ ไว้ นั่นคือ “a process through business which internal control effectiveness is examined and assessed. The objective is to provide reasonable assurance that all business objectives will be met.” (The IIA, 1998) การประเมินตนเองมักจะเป็นส่วนหนึ่งของงานที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะดำเนินการให้หน่วยงานภายในองค์กรทำการประเมินตนเองว่ามีระบบการควบคุมภายในเพียงพอหรือไม่ การดำเนินการตามกระบวนการหลักของงานการตรวจสอบภายในเหล่านี้ต้องคำนึงถึงความถี่ในการตรวจในแต่ละวัฏจักรการตรวจสอบ (Audit Cycle) โดยนำผลการตรวจสอบเป็นข้อมูลย้อนกลับ เพื่อทบทวนวิธีและแผนการตรวจสอบก่อนการวางแผนงานการตรวจสอบระยะยาวและประจำปีในครั้งต่อไป การวางแผนการตรวจสอบระยะยาวเพื่อให้หน่วยงานได้รับการตรวจสอบอย่างทั่วถึง โดยหน่วยงานหรือแผนกใดแผนกหนึ่งอาจจะไม่ได้รับการตรวจสอบทุกปี แต่อาจจะเป็นทุกสองหรือสามปี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงและระดับผลกระทบจากการดำเนินงานของหน่วยงานหรือแผนกนั้น ๆ ว่ามีมากน้อยเพียงใด (อุษณา ภัทรมนตรี, 2555, หน้า 8-11)



ภาพ 2: กระบวนการของงานการตรวจสอบ

สำหรับงานการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในนั้นเป็นหน้าที่หลักของทั้งผู้ตรวจบัญชีภายในและทบทวนโดยผู้ตรวจบัญชีภายนอกอย่างสม่ำเสมอทุกปี เพื่อให้มั่นใจว่าผลการดำเนินงานขององค์กร โดยเฉพาะทางการเงินเป็นที่น่าเชื่อถือ สมบูรณ์และถูกต้อง ซึ่งเมื่อผู้ตรวจสอบพบจุดอ่อนของระบบและได้ทำการแนะนำกระบวนการควบคุมภายในที่ดีขึ้นแล้ว การติดตามว่าผู้มีหน้าที่รับผิดชอบได้ทำการแก้ไขปรับปรุงหรือไม่ ส่วนงานการทบทวนแผนการตรวจสอบและการวางแผนการตรวจสอบในระยะยาวเป็นหน้าที่ของหน่วยงานการตรวจสอบภายในซึ่งมักจะทำทุกปี

1. การวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งเป็นแผนการปฏิบัติงานที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นเพื่อระบุความครอบคลุมและขอบเขตเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ จำนวนหน่วยงานที่รับการตรวจระยะเวลาในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ รวมทั้งงบประมาณที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ การวางแผนการตรวจสอบมีความสำคัญเพราะการติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบต้องทำเป็นระยะ ๆ เพื่อให้งานตรวจสอบสามารถดำเนินไปตามกำหนดเวลาที่วางไว้ แม้แผนงานการตรวจสอบประจำปีจะจัดทำขึ้นเพื่อให้หน่วยงานสามารถจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่จำกัดให้สามารถ

ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพที่สุด แต่การวางแผนการตรวจสอบมักจะครอบคลุมวงจรการตรวจสอบทั้งหมด เช่น ถ้าการตรวจหน่วยงานทั้งหมดแบบทุกปี หรือปีเว้นปี หรือทุกสองปี แล้วจะใช้เวลารวมทั้งหมด 4 ปี การวางแผนระยะยาวก็จะครอบคลุมรอบระยะเวลา 4 ปี ซึ่งจะมีการปรับแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยงที่ประเมินใหม่ทุกปี โดยคำนึงถึงผลการตรวจสอบของปีก่อนหน้า เป็นต้น

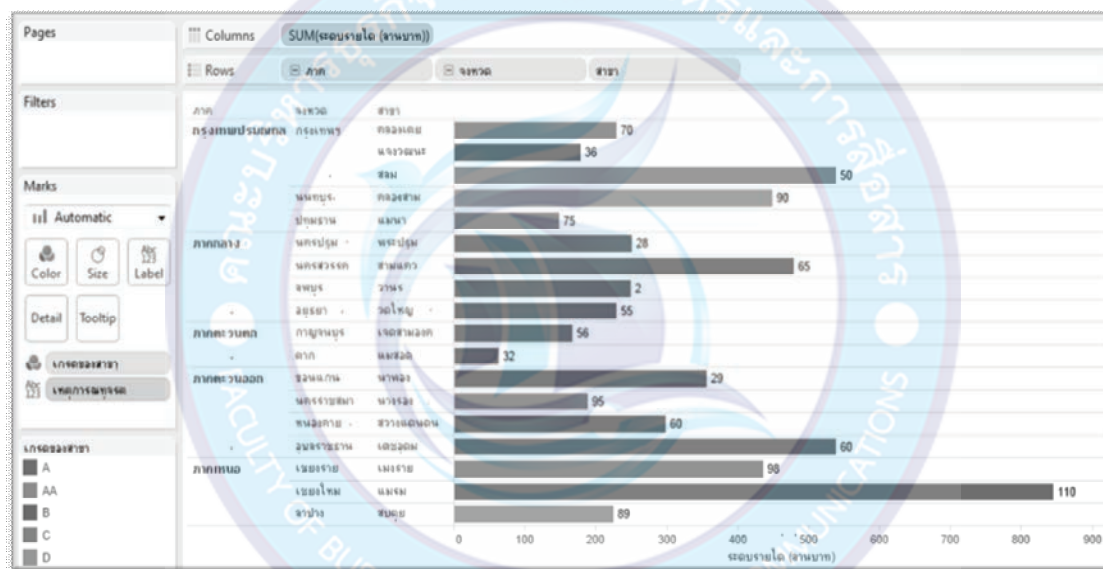
กระบวนการวางแผนการตรวจสอบเริ่มจากการระบุปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ อาทิ คุณภาพของระบบควบคุมภายใน ผลการตรวจสอบของงวดก่อนหน้า การตรวจพบทุจริตที่เกิดขึ้น ความมีสาระสำคัญของรายการและความเสี่ยงต่อชื่อเสียงองค์กร เป็นต้น เมื่อระบุความเสี่ยงและเรื่องที่น่าคิดว่าจะตรวจสอบ ขั้นตอนต่อไปคือการกำหนดหน่วยตัวอย่าง ความครอบคลุมและจำนวนตัวอย่างที่จะทำการตรวจ รวมถึงกระบวนการตรวจสอบที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงทรัพยากรของหน่วยงานด้านการตรวจสอบที่มักจะมีอยู่อย่างจำกัด อาทิ ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

การประยุกต์แนวคิดหลายมุมมองสำหรับกระบวนการวางแผนการตรวจสอบประจำปีจะช่วยให้หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถใช้ทรัพยากรบุคคลอย่างมีประสิทธิภาพ การวางแผนการ



ตรวจสอบตามความเสี่ยงจะทำให้สามารถจัดลำดับความสำคัญของกิจกรรมและแผนงานการตรวจสอบ อีกทั้งทำให้กระบวนการตรวจสอบอย่างต่อเนื่องทำได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (Pistalu, 2013) ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงที่เป็นข้อมูลสำหรับการวิเคราะห์และวางแผนสำหรับธุรกิจขายปลีกที่มีสาขาที่ต้องตรวจสอบเป็นจำนวนมาก การวางแผนเพื่อเลือกสาขาสำหรับการตรวจสอบสามารถวิเคราะห์ข้อมูลปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ได้แก่ จำนวนการเกิดทุจริต ผลการตรวจปีที่ผ่านมา จำนวนการปฏิบัติงานผิดพลาดที่ทำให้เกิดความเสียหาย ภาระงานของบุคลากร เป็นต้น มิติหรือมุมมองที่ใช้มักจะนำมาวิเคราะห์ควบคู่กับข้อมูลปัจจัยเสี่ยงสำหรับการวางแผนอาจใช้มิติต่าง ๆ อาทิ มิติเวลา

(รายปีหรือรายครึ่งปี) มิติสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ (ภาค จังหวัด และสาขา) มิติระดับความเสี่ยง (สูงมาก สูงปานกลาง และต่ำ) มิติสถานการณ์ตรวจสอบงวดก่อน (ตรวจ และไม่ได้ตรวจ) มิติระดับรายได้ของสาขา (รายได้สูง รายได้ปานกลาง และรายได้ต่ำ) มิติเกรดของสาขา (สำคัญมากที่สุด-AA สำคัญมาก-A สำคัญปานกลาง-B สำคัญน้อย-C สำคัญน้อยมาก-D) เป็นต้น ตัวอย่างรายงานหลายมุมมองแสดงใน ภาพ 3 เป็นรายงานการวิเคราะห์เหตุการณ์ทุจริตตามสาขา ระดับรายได้ของสาขา และเกรดของสาขา แม้ในตัวอย่างรายงานที่แสดงจะเป็นรูปภาพแท่งแนวนอน แต่ระบบธุรกิจอัจฉริยะส่วนใหญ่ให้ความคล่องตัวแก่ผู้ใช้ให้ปรับเปลี่ยนรูปแบบกราฟตามความต้องการ



ภาพ 3: ตัวอย่างรายงานการวิเคราะห์จำนวนเหตุการณ์ทุจริตตามระดับรายได้และตามที่ตั้งภูมิศาสตร์  
ที่มา: ผู้เขียนสร้างข้อมูลตัวอย่างเกี่ยวกับเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นและใช้โปรแกรม Tableau มาทำรายงานหลายมุมมอง

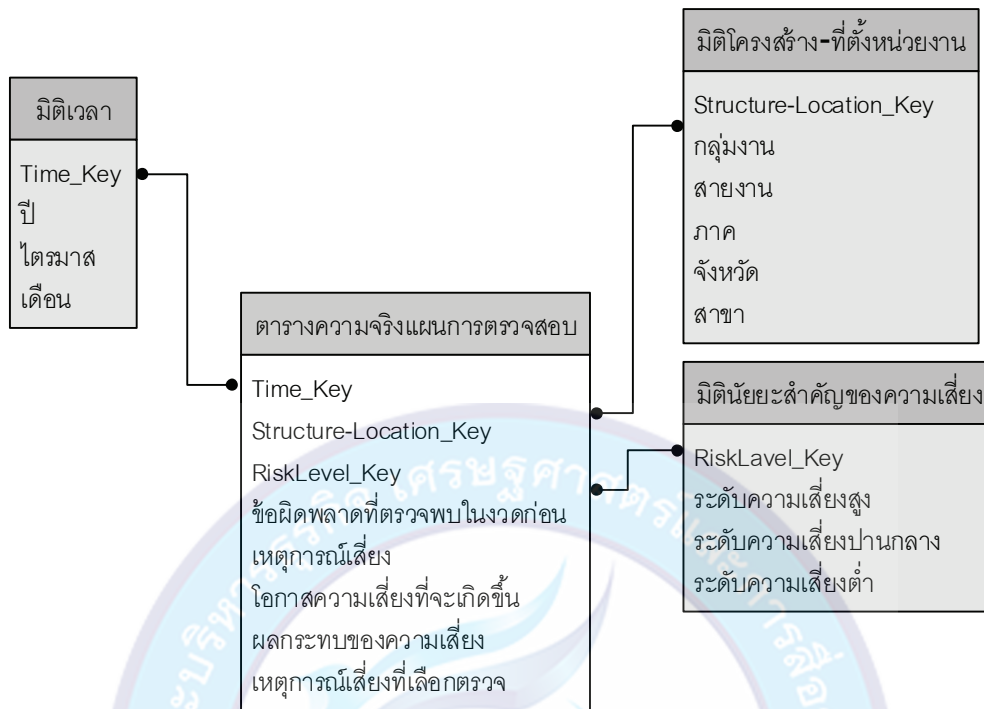
ข้อมูลและมิติที่ใช้ในการวางแผนการตรวจสอบของแต่ละองค์กรมีความแตกต่างกัน บางองค์กรอาจใช้ข้อมูลสรุปโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์เสี่ยงผลกระทบจากเหตุการณ์เสี่ยง หรือปริมาณข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในงวดการตรวจสอบที่ผ่านมา และสำหรับมิติที่ใช้ ก็อาจใช้มิติโครงสร้างหน่วยงานในองค์กรซึ่งแบ่งเป็นลำดับชั้น โดยรวมมิติที่ตั้งตามภูมิศาสตร์เข้าไปด้วยก็ได้ ดังนั้นมิตินี้จึงอาจเริ่มจากระดับกลุ่มงานระดับสายงาน ต่อด้วยระดับภาคและระดับจังหวัดโดยระดับย่อยที่สุดคือสาขา นอกจากนั้นการวิเคราะห์ตามมิติระดับนัยสำคัญของความเสี่ยงที่ใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ

นั่นคือ ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับไม่ได้ ระดับความเสี่ยงที่เป็นกังวล และระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ ก็จะทำให้สามารถนำค่าวัด เช่น เหตุการณ์ความเสี่ยง (Risk Events) ความเสี่ยงที่น่าจะเกิดขึ้น (Risk Likelihood) และผลกระทบ (Risk Impact) มาคำนวณคะแนนความเสี่ยง (Risk Score) เพื่อตัดสินใจเกี่ยวกับสัดส่วนจำนวนเหตุการณ์เสี่ยงที่เลือกตรวจต่อเหตุการณ์เสี่ยงทั้งหมดตามมิติต่าง ๆ นอกจากนั้นการวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับปริมาณข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในงวดก่อนจะทำให้เห็นถึงประสิทธิภาพของการตรวจสอบโดยรวม ตัวอย่างการออกแบบลูกเต๋า



ข้อมูลโดยใช้การออกแบบชนิดดาว หรือ Star Schema ให้  
ตัวอย่างใน <http://Data-warehouse4u.info> สำหรับ

การวางแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยงแสดงใน  
ภาพ 4



ภาพ 4: การออกแบบลูกเต๋าข้อมูลสำหรับงานการวางแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยง

2. การดำเนินการตรวจสอบ ส่วนหนึ่งของ  
แผนการตรวจสอบประจำปี คือ การตรวจสอบ  
เกี่ยวกับระบบงานที่มีการเปลี่ยนแปลง อาทิ การ  
เปลี่ยนแปลงด้านนโยบายและข้อบังคับต่าง ๆ ของ  
องค์กรและข้อบังคับจากภาครัฐ การเปลี่ยนแปลง  
กระบวนการทำงานหรือวิธีปฏิบัติงานอันเนื่องจากการ  
ปรับปรุงการดำเนินงานหรือการนำเทคโนโลยี  
สารสนเทศมาใช้ในขั้นตอนการทำงานต่าง ๆ ทำให้  
แนวทางการตรวจสอบต้องเปลี่ยนไป ซึ่งรวมถึงวิธีการ  
ตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ หรือจำนวน  
หน่วยงานที่ได้ทำการตรวจสอบ เป็นต้น

นอกจากการตรวจสอบการเปลี่ยนแปลงของ  
ระบบงาน การตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องกับงบ  
การเงินก็เป็นเรื่องที่สำคัญ นั่นคือ ผู้ตรวจสอบ  
มักจะทำการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินและทำ  
การเปรียบเทียบกับงวดการตรวจสอบที่ผ่านมาเพื่อหา  
รายการผิดปกติ หรือผลกระทบจากกระบวนการ  
ดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในที่ไม่มี  
ประสิทธิผล ตัวอย่างรายการทางการเงินที่มักจะได้รับ  
ความสนใจเป็นพิเศษ คือ รายการลูกหนี้ค้างรับ

รายการส่วนลดผิดปรกติ รายการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย  
รายการค่าใช้จ่ายการเดินทางของผู้บริหาร รายการ  
ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย หรือบริษัทร่วมทุน  
และรายการตราสารทางการเงิน เป็นต้น ซึ่งรายการ  
เหล่านี้แม้จะมีมาตรฐานการบัญชีรองรับอยู่แล้ว แต่ก็  
ยังต้องมีการตรวจสอบกระบวนการการทำรายการ  
เหล่านี้ว่ามีการควบคุมที่ดีหรือไม่ เช่น มีการอนุมัติ  
รายการตามขั้นตอนที่เหมาะสม มีการบันทึกรายการ  
และทำรายการที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้องและทันเวลา  
ในส่วนของมิติที่ใช้ในการออกแบบรายงานการ  
วิเคราะห์นั้นก็คล้ายคลึงกับที่แสดงใน ภาพ 3 และ 4  
ข้างต้น โดยมีมิติเฉพาะในแต่ละเรื่องที่วิเคราะห์จะ  
แตกต่างกันไปตามประเภทของรายการทางการเงิน  
เหล่านั้น ถ้าเป็นรายการลูกหนี้ค้างรับก็อาจใช้มิติกลุ่ม  
ลูกค้าซึ่งอาจแบ่งตามประเภทสินค้าและบริการ หรือ  
มิติการจัดชั้นลูกหนี้ซึ่งอาจคำนวณจากมูลค่าสินเชื่อ  
และการแจกแจงเป็น ชั้นปรกติ ชั้นเกินกำหนด  
มากกว่า 1 เดือน ชั้นเกินกำหนดมากกว่า 3 เดือน ชั้น  
เกินกำหนดมากกว่า 6 เดือน และชั้นเกินกำหนด  
มากกว่าหนึ่งปี เป็นต้น



การตรวจสอบระบบสารสนเทศที่ใช้ในองค์กร นับว่าเป็นงานการตรวจสอบภายในที่สำคัญมากในปัจจุบัน ซึ่งส่วนหนึ่งของการตรวจสอบคือการตรวจสอบระบบรักษาความปลอดภัยหรือสิทธิ์และบทบาทของผู้ใช้เพื่อเข้าถึงข้อมูล บันทึกข้อมูลและแก้ไขข้อมูล ซึ่งโดยปกติจะมีการจัดทำแผนผังสิทธิ์ (Authorization Scheme) ที่เป็นลายลักษณ์อักษร (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทพร, 2556, หน้า 13-6 ถึง 13-19) และมีการกำหนดค่าดังกล่าวในระบบฐานข้อมูลและระบบแอปพลิเคชันต่าง ๆ ที่ใช้ในองค์กร สำหรับองค์กรที่นำระบบการวางแผนทรัพยากรองค์กรมาใช้ก็ต้องมีการกำหนดบทบาทหน้าที่และสิทธิ์ของผู้ใช้ (Role Author-ization in an Enterprise Resource Planning) เช่นกัน แม้ว่าการกำหนดค่าใน

ระบบสารสนเทศจะทำการรัดกุมแต่เมื่อโครงสร้างองค์กรเปลี่ยนไป บทบาทหน้าที่ก็เปลี่ยนไป และถ้ามีพนักงานเข้าออกบ่อยก็อาจทำให้ข้อมูลบทบาทและสิทธิ์ไม่ทันสมัยเท่าที่ควร ดังนั้นการวิเคราะห์ความน่าเชื่อถือได้ของระบบรักษาความปลอดภัยของระบบสารสนเทศเกี่ยวกับสิทธิ์ของผู้ใช้ในหลายมิติจะทำให้เห็นถึงระดับความเสี่ยงของระบบสารสนเทศและจุดแข็งหรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในด้านระบบสารสนเทศขององค์กรมากขึ้น มิติที่ใช้วิเคราะห์มีอยู่หลากหลาย เช่น มิติประเภทของระบบงาน มิติหน้าที่งานของผู้ใช้ หรือมิติความถูกต้องของบทบาทผู้ใช้ระบบ เป็นต้น ตัวอย่างรายงานการวิเคราะห์การทำรายการของผู้ใช้ตามระบบงานแสดงใน ภาพ 5

Application	Amount	User Name
Vendor Credit Memos	-10.00	Patana Srisai
Vendor Beginning Balances	50,000.00	
Sales Tax Setup Wizard	1,155.00	
Sales Orders	1,155.00	
Receipts	2,353.89	
Quotes	13,020.00	
Purchases/Receive Inventory	1,200.00	5,400.00
Purchase Orders	1,800.00	1,800.00
Payments	900.00	5,400.00
Maintain Vendors		
Maintain Inventory Items		
Maintain Customers/Prospects		
Maintain Company		
Maintain Chart of Accounts		
Inventory Adjustments	6.00	-37.00
General Journal Entry	1,248.62	1,133,149.84
GL Beginning Balance	147,000.00	
Customer Beginning Balances		10,000.00
Credit Memos	-165.00	
Close Payroll Year		
Close Fiscal Year		
Change Vendor ID		
Change Account ID		
Business company Log In		
Backup Company Data Files		

ภาพ 5: ตัวอย่างรายงานประเภทการทำรายการของผู้ใช้ตามระบบงาน

ที่มา: ผู้เขียนสร้าง log-file ตัวอย่างรายการและสิทธิ์ของผู้ใช้และใช้โปรแกรม Tableau ในการทำรายงานหลายมุมมอง

**3. การติดตามและประเมินผลการตรวจสอบ**  
การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพควรต้องมีการติดตาม ทบทวนและประเมินผล อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าระบบควบคุมภายในที่วางไว้ยังมีความเหมาะสม ข้อเสนอแนะได้รับการแก้ไขปรับปรุงอย่างทันเวลา กิจกรรมควบคุมภายในได้มีการทบทวน แก้ไข ปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไป

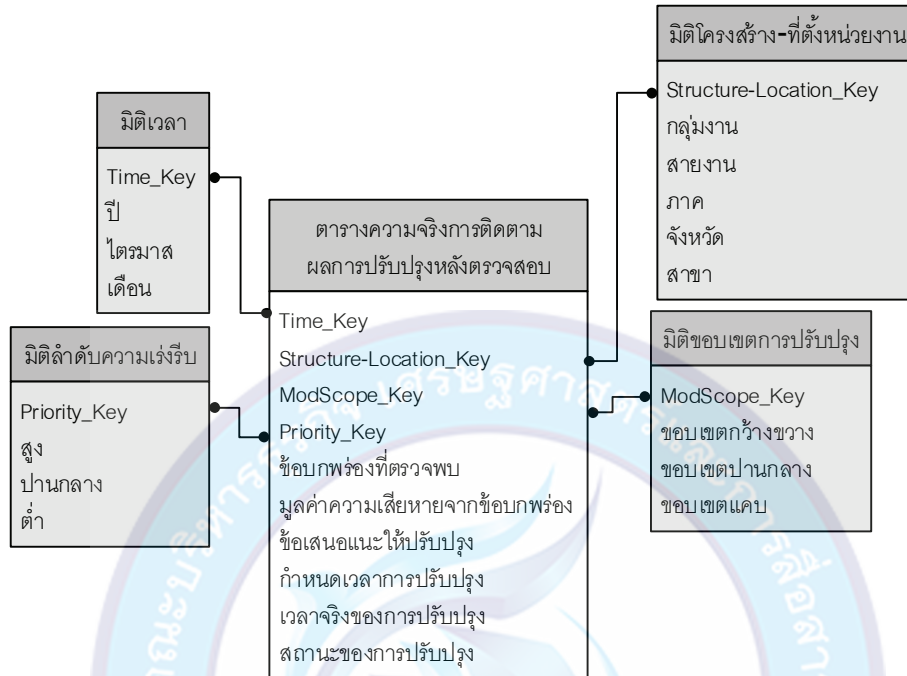
เพื่อให้การดำเนินงานการตรวจสอบมีประสิทธิภาพ หลังจากการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในจะติดตามงานที่ได้เสนอให้หน่วยงานไปดำเนินการปรับปรุงโดยมักจะกำหนดระยะเวลาที่หน่วยงานควรดำเนินการปรับปรุงโดยคำนึงถึงระดับความสำคัญของงาน ข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบและผลลัพธ์จากการปรับปรุง เช่น เวลาการทำงานที่ลดลงเนื่องจากหน่วยงานได้ปรับปรุงการทำงานจากข้อเสนอแนะเหล่านั้น การวิเคราะห์กระบวนการ





ติดตามงานหลังการตรวจสอบตามเวลา ตามมิติของโครงสร้างหน่วยงาน และตามมิติประเภท ขอบเขตและความสำคัญของงาน จะช่วยลดข้อบกพร่องของการตรวจสอบได้ทันเวลา อีกทั้งทำให้งานการตรวจสอบ

เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น ตัวอย่างการออกแบบลูกเต๋าข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์หลายมุมมองแสดงใน ภาพ 6



ภาพ 6: การออกแบบลูกเต๋าสำหรับการติดตามผลการปรับปรุงหลังตรวจสอบ

การประยุกต์แนวคิดหลายมุมมองกับงานการตรวจสอบภายในนอกจากจะใช้กับกระบวนการหลักของการตรวจสอบภายในยังสามารถนำมาวิเคราะห์การปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในเองด้วย นั่นคือ นำมาใช้วิเคราะห์ผลผลิตภาพการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ (Staff Productivity) การประเมินคุณภาพการทำงานของผู้ปฏิบัติงานว่าทำตามมาตรฐานการตรวจสอบหรือไม่ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจพบข้อบกพร่องได้ในระดับใด มีต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบอยู่ในงบประมาณที่ตั้งไว้หรือไม่อย่างไร จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการตรวจสอบจริงเมื่อเทียบกับประมาณการเป็นอย่างไร การวิเคราะห์หลายมุมมอง โดยใช้มิติตามช่วงเวลา มิติตามโครงสร้างองค์กร มิติตามกลุ่มงาน ประเภทงาน เนื่องงานการตรวจสอบ มิติกลุ่มพนักงาน ประเภทพนักงาน รายชื่อพนักงานตรวจสอบ เป็นต้น

อนึ่งข้อมูลที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์แบบหลายมุมมองจะต้องมีการเก็บในระดับของความละเอียด (Granularity) ที่เล็กที่สุดซึ่งในทางปฏิบัติ

อาจจะทำไม่ได้ง่ายนัก ยังมีจำนวนมิติมากและมีลำดับชั้นลึกเพียงไรต้นทุนในการเก็บข้อมูลก็จะมากตามไปด้วย นั่นคือ ข้อมูลต้นทุนและค่าใช้จ่ายและประมาณการจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการตรวจสอบมักจะเก็บข้อมูลในระดับกลุ่มงานและประเภทพนักงานโดยอาจไม่ได้มีการประมาณการณไปถึงระดับรายบุคคลหรือระดับเนื่องงานตรวจสอบ

### แนวคิดหลายมุมมองและงานให้บริการการตรวจสอบบัญชี

หนึ่งในงานวิชาชีพที่สำคัญทางการบัญชีคืองานให้บริการตรวจสอบบัญชี ซึ่งมีมาตรฐานการบัญชีและข้อกำหนดทางกฎหมายเป็นตัวกำหนดคุณภาพการตรวจสอบและสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ๆ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะทำงานการตรวจสอบงบการเงินประจำรอบระยะเวลาบัญชีหรือสอบทานรายงบการเงินรายไตรมาส และการบริการให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวเนื่องอื่น อาทิ การทำ Due Diligence การตรวจสอบค่า Royalty Fee การตรวจสอบ



Board of Investment และการตรวจสอบตาม US Sarbanes-Oxley Act (US-SOX) (J. Stephen McNally, 2013) เป็นต้น

ลักษณะของวิธีการตรวจสอบมีอยู่ 2 รูปแบบ คือ การทดสอบการควบคุม (Test of Control) และวิธีการตรวจสอบความถูกต้องและน่าเชื่อถือได้ของเนื้อหาสาระ (Substantive Test) โดยการทดสอบการควบคุมเป็นการประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่จะป้องกัน ตรวจพบและแก้ไขข้อมูลที่ผิดปกติ ส่วนการตรวจสอบสาระเป็นการตรวจจับการแสดงผลที่ไม่ตรงความจริงที่เป็นสาระสำคัญ อาทิ การทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีจะคำนึงถึงความเสี่ยงของการสอบบัญชี มีการวางแผนและออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม (Robson, Humphrey, Christopher, Khalifa and Jones, 2007; Curtis and Turley, 2007; Peecher, Schwartz and Solomon, 2007) ซึ่งกระบวนการของการสอบบัญชีมีความคล้ายคลึงกับกระบวนการตรวจสอบภายใน คือ แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน ได้แก่ 1) ขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ (Planning Phase) 2) ขั้นตอนปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงการประเมินและการทดสอบการควบคุม (Control Phase) และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Phase) และ 3) ขั้นตอนการรวบรวมงานขั้นสุดท้าย (Completion Phase) ซึ่งจะประเมินผล ให้ข้อเสนอแนะและการจัดทำรายงานการสอบบัญชี (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทเพชร, พฤษภาคม 2556; Arens, Elder and Beasley, 2012)

ระดับของการประยุกต์แนวคิดหลายมุมมอง สำหรับแต่ละขั้นตอนการตรวจสอบอาจไม่เท่ากัน นั่นคือ สำหรับขั้นตอนการวางแผนนั้น นอกจากจะใช้แนวคิดหลายมิติเพื่อช่วยพิจารณาว่าควรจะรับงานการสอบบัญชีของลูกค้าหรือไม่ ยังต้องมีการวางแผนกำลังคนและทรัพยากรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในการวิเคราะห์เพื่อวางแผนดังกล่าวจึงอาจใช้มิติประเภทลูกค้า (ใหม่/เก่า) มิติขนาดธุรกิจ (ใหญ่/กลาง/เล็ก) มิติลักษณะธุรกิจซึ่งเป็นมิติที่หลากหลาย เช่น บริษัทจดทะเบียน/ไม่จดทะเบียน มิติลักษณะระบบสารสนเทศของลูกค้า มิติระดับความเสี่ยงที่มีอยู่ของลูกค้า (Inherent Risk) ซึ่งอาจจะเกี่ยวเนื่องกับอุตสาหกรรมที่ลูกค้าทำธุรกิจอยู่ และมิติความรู้

ความสามารถและความเชี่ยวชาญของทีมตรวจสอบ (Audit Team) เป็นต้น สำหรับขั้นตอนการประเมินและตรวจสอบการควบคุม ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจระบบงานของลูกค้าอย่างละเอียดเพื่อพิจารณาความเพียงพอของการควบคุมภายใน โดยที่ผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอกมักจะใช้รายงานการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบบัญชีภายในและประเมินความมีประสิทธิภาพของหน่วยงานนี้ประกอบ แนวคิดหลายมิติในขั้นตอนนี้อาจใช้เครื่องมือการวิเคราะห์ข้อมูลแบบหลายมุมมองคล้ายคลึงกับขั้นตอนของการตรวจสอบภายในดังที่กล่าวมาข้างต้น

ในส่วนที่เกี่ยวกับขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระนั้นจะใช้มิติด้านระดับความมีสาระสำคัญของรายการก่อปรกับระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบเพื่อบริหารจัดการแนวทางและกำหนดขอบเขตการตรวจสอบที่เหมาะสม (Bagchi, 2006) โดยคำนึงถึงประเภทความเสี่ยงขององค์กรธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ ได้แก่ ความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ (Strategic Risk) ความเสี่ยงด้านการเงิน (Financial Risk) ที่เกิดจากปัจจัยทางการตลาด (Marketing Risk) และที่เกิดจากภาวะผูกพันระหว่างคู่สัญญา (Credit Risk) ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติงาน (Operational Risk) ความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหรือข้อบังคับ (Compliance Risk) และความเสี่ยงจากการหยุดชะงักของธุรกิจ (Business Interruption Risk) สำหรับขั้นตอนการรวบรวมงานขั้นสุดท้ายก็มีความคล้ายคลึงกับขั้นตอนสรุปผลและติดตามผลการตรวจสอบภายใน การนำแนวคิดวิเคราะห์หลายมุมมองจะสามารถตอบสนองต่อความต้องการรายงานหลายรูปแบบจากผู้ที่มีความต้องการหลากหลาย

โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะทำการวิเคราะห์ภาพรวมของงบการเงินในงานการตรวจบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่าผลลัพธ์ของการทำธุรกรรมตลอดวงจรบัญชีในงวดที่ตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด ในทางปฏิบัติจะทำการเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างงวดปัจจุบันกับงวดก่อนหน้าโดยไม่ได้ย้อนกลับไปวิเคราะห์หลาย ๆ งวดปีบัญชี แต่จะครอบคลุมในระดับไตรมาสและรายเดือนของปีที่เปรียบเทียบเท่านั้น แต่การนำแนวคิดหลายมุมมองก็ยังคงเป็นประโยชน์ในวิเคราะห์งบการเงินเพื่อการตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีมีมิติการรายงานมากกว่าแค่มิติเวลา อาทิ มาตรฐาน



การบัญชี TAS 14 การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตาม ส่วนงาน หรือ TAS 16 เรื่องการทำบัญชีแยกตามส่วนประกอบ ที่มีนัยสำคัญของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น

นอกจากจะใช้แนวคิดการวิเคราะห์หลาย มุมมองกับขั้นตอนการตรวจสอบ บริษัทตรวจสอบ บัญชียังสามารถใช้แนวคิดนี้สำหรับการพิจารณา รับงาน ตรวจสอบ การวิเคราะห์หลายมุมมองจะนำมาตีระดับ ความเสี่ยงและมีตีประเภทความเสี่ยงมาใช้ เช่น ความ เสี่ยงสืบเนื่องหรือที่มากับลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) และความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) มา ประกอบการตัดสินใจรับงานลูกค้ารายใหม่ ๆ การ วิเคราะห์หลายมุมมองด้านรายได้ค่าธรรมเนียมการ ตรวจสอบเข้าใจถึงสัดส่วนรายได้หลักและรายได้รอง ขององค์กรว่ามาจากลูกค้าประเภทใด ลูกค้าใหม่หรือ ลูกค้าเก่า เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) หรือกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) มีขนาด ธุรกิจใหญ่หรือเล็กแค่ไหน และอยู่ในอุตสาหกรรม ประเภทใดบ้าง การวิเคราะห์ประสิทธิภาพของการ ตรวจสอบในมุมมองด้านประเภทของงาน บุคลากรด้าน การตรวจสอบตามลำดับขั้นของหน้าที่งานมาเป็นมิติที่ นำมาใช้อย่างแพร่หลาย อาทิ หุ่นส่วน ผู้จัดการ หัวหน้าทีมตรวจสอบหรือผู้สอบบัญชีอาวุโส ผู้ช่วย ผู้สอบบัญชี และพนักงานฝึกงาน เป็นต้น การวิเคราะห์ โดยใช้มิติด้านบุคลากรจะช่วยให้สามารถบริหารงาน ตรวจสอบและค่าใช้จ่ายล่วงเวลาให้มีประสิทธิภาพ มากขึ้น อีกทั้งสามารถปฏิบัติงานได้ทันตามแผนงาน การตรวจสอบและทันกำหนดเวลาโดยไม่ให้เกิดความ ล่าช้า ในกรณีที่พบงานที่เกิดความล่าช้าก็ใช้มิติ ประเภทลูกค้า ช่วงเวลา ประเภทสายธุรกิจ ลักษณะ การตรวจสอบ และประเภทการตรวจสอบในการ วิเคราะห์

### บรรณานุกรม

- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาปะพร ศรีจันเพชร. (2554). การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาปะพร ศรีจันเพชร. (2556). การสอบบัญชีและการให้ความ เชื่อมั่น (Auditing and Assurance Services). กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2555). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. กรุงเทพฯ: จามจุรีโปรดักส์.
- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2012). **Auditing and Assurance Services**. New York: Prentice Hall.

### สรุป

บทความนี้เน้นการนำแนวคิดการวิเคราะห์ หลายมุมมองมาประยุกต์ใช้กับงานการตรวจสอบ ภายในและการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต ในทางปฏิบัติผู้ตรวจสอบอาจใช้โปรแกรม ทั่วไปอย่างสเปรดชีท (Spreadsheet) หรือโปรแกรม เฉพาะอย่างธุรกิจอัจฉริยะ (Business Intelligence) มาเป็นเครื่องมือในการทำรายงานการวิเคราะห์หลาย มิติที่สามารถแสดงข้อมูลในรูปแบบของภาพและกราฟ ที่น่าสนใจเพื่อช่วยให้งานการตรวจสอบภายในและ การตรวจสอบงบการเงินมีประสิทธิภาพและประสิทธิ- ผลมากขึ้น การวิเคราะห์หลายมุมมองเหมาะสำหรับ งานการวางแผนการตรวจสอบที่มีความซับซ้อน เพราะจะช่วยประหยัดเวลาในการวางแผนการ ตรวจสอบภายในให้ครอบคลุม ไม่ว่าจะเป็นด้านการ ทบทวนการวิเคราะห์การดำเนินงาน ด้านการนำ กระบวนการตรวจสอบแบบอัตโนมัติและต่อเนื่องมา ใช้ และการดำเนินการจัดการความเสี่ยงให้มี ประสิทธิภาพดีขึ้น เป็นต้น การนำแนวคิดหลาย มุมมองมาใช้วิเคราะห์ข้อมูลขององค์กรที่รับการ ตรวจสอบก็อาจจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายนอกใช้ เครื่องมือวิเคราะห์ธุรกิจแบบเดียวกับที่องค์กรใช้และ สามารถเข้าถึงข้อมูลที่ต้องการตรวจสอบได้รวดเร็วขึ้น อีกทั้งเข้าใจกระบวนการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อใช้ในการ ดำเนินงานและการตัดสินใจขององค์กรมากขึ้น สามารถค้นพบหลักฐานเพื่อยืนยันคุณภาพของระบบ การควบคุมภายในของกระบวนการทำงานด้านต่าง ๆ ขององค์กรได้รวดเร็วขึ้น รวมทั้งสามารถสื่อสารผล การตรวจสอบระหว่างผู้เกี่ยวข้องในงานตรวจสอบ กลุ่มต่าง ๆ ได้ง่ายขึ้น



- Bagchi, S.K. (2006). Commercial Bank Audit–Need for a Multidimensional Approach with Focus on Disclosure Requirement under Basel Accord II. **The Chartered Accountant**, April, 1475-1480.
- Curtis, E. and Turley, S. (2007). The business risk audit–A longitudinal case study of an audit engagement. **Accounting, Organizations and Society**, 32(4–5), 439–461.
- Datawarehouse4u. **Star Schema**. retrieved January 25, 2014 from <http://datawarehouse4u.info/Data-warehouse-schema-architecture-star-schema.html>.
- McNally, J. S. (2013). The COSO Framework and SOX Compliance, One approach to an effective transition, **Strategic Finance**, June, 1-8.
- Peecher, M. E., Schwartz, R. and Solomon, I. (2007). It’s all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing, **Accounting, Organizations and Society**, 32(4–5), 463–485.
- Pistalu, T. (2013). **Data Analytics for Internal Auditor, Leveraging data analytics and continuous auditing processes**. retrieved Jan 5, 2014 from <http://www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/leveraging-data-analytics-auditing-effectiveness.pdf>.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R. and Jones, J. (2007). Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field. **Accounting Organizations and Society**, 32, 409-438.
- Titera, W. R. (2013). Updating Audit Standard-Enabling Audit Data Analysis. **Journal of Information Systems**, American Accounting Association, 27(1), 325-331.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). **Enterprise Risk Management-Integrated Framework**, Executive Summary, September 2004, 1-7. retrieved November 5, 2013 from <http://www.coso.org>.
- The Institute of Internal Auditors. (1998). **Professional Practices Pamphlet 98-2, A Perspective on Control Self-Assessment (Altamonte Springs, Florida:)**, 1998, CSA Definition chapter. retrieved December 10, 2013 from <http://www.iiajapan.com/pdf/data/csa/pp98-2.pdf>.
- Webb, L. 2012. **Taming the audit request beast**. Business Intelligence in Audit (24 Slide presentation). retrieved Jan 5, 2014 from [http://www.isaca.org/chapters1/phoenix/events/Documents/isaca\\_bi\\_march\\_2012.pdf](http://www.isaca.org/chapters1/phoenix/events/Documents/isaca_bi_march_2012.pdf).