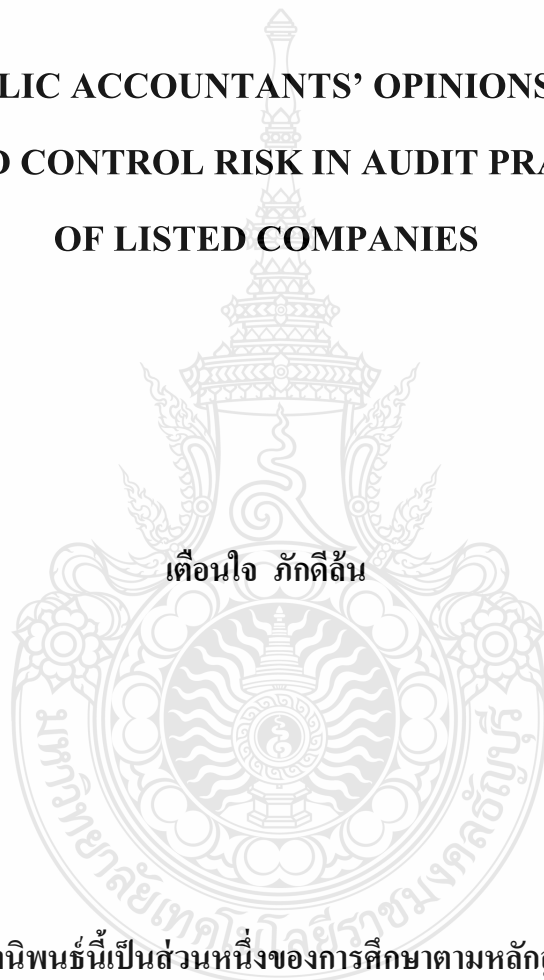


ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียน
กับตลาดหลักทรัพย์

**CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS' OPINIONS ON INHERENT
RISK AND CONTROL RISK IN AUDIT PRACTICES
OF LISTED COMPANIES**



เตือนใจ รักดีล้วน

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียน
กับตลาดหลักทรัพย์



เตือนใจ ภัคดีสั้น

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี
คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียน
กับตลาดหลักทรัพย์

Certified Public Accountants' Opinions on Inherent Risk and
Control Risk in Audit Practices of Listed Companies

ชื่อ - นามสกุล

นางสาวเดือนใจ ภัคดีสัน

วิชาเอก

การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์วันชัย ประเสริฐ, Ph.D.

ปีการศึกษา

2558

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์พนารัตน์ ปานมณี, Ph.D.)



กรรมการ

(รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสานนท์, บธ.ม.)



กรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วันชัย ประเสริฐ, Ph.D.)

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี อนุมัติวิทยานิพนธ์ฉบับนี้
เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ



คณบดีคณะบริหารธุรกิจ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์นารถ พิษมงคล, ปร.ค.)

วันที่ 5 เดือน สิงหาคม พ.ศ. 2559

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์
ชื่อ-นามสกุล	นางสาวเดือนใจ ภักดีสิน
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วันชัย ประเสริฐศรี, Ph.D.
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ และการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์

โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประกาศ ณ วันที่ 15 มกราคม 2559 จำนวนผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น 146 คน ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ Independent Samples t-test, One-way ANOVA, LSD และค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation)

ผลการประเมินความเสี่ยงในการตอบสนองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงมากที่สุด การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมโดยรวมมีความเสี่ยงระดับมาก โดยเฉพาะรายการที่ผิดปกติ ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม มีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด และด้านปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีกำกับการบันทึก อนุมัติและตรวจสอบ

คำสำคัญ : ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การตรวจสอบ

Thesis Title	Certified Public Accountants' Opinions on Inherent Risk and Control Risk in Audit Practices of Listed Companies
Name-Surname	Miss Tuenjai Pakdeelon
Major Subject	Accounting
Thesis Advisor	Assistant Professor Wanchai Prasertsri, Ph.D.
Academic Year	2015

ABSTRACT

This research aimed at exploring to risks of certified public accountants on List Companies and analysis factors affecting inherent risk and control risk in audit practices of Listed Companies.

The samples of the research were comprised of 146 certified public accountants who were approved by the Securities and Exchange Commission and were announced on 15 January 2016. Questionnaires were distributed for data collection. Statistics used in data analysis included descriptive statistics, i.e., percentage, average, and standard deviation, and inferential statistics, i.e., Independent Samples t-tests, One-way ANOVA, LSD, and Pearson Correlation.

The results from the analysis of certified public accountants' responses revealed inherent risk assessment at the highest level in the aspects of integrity and ethics, whereas overall control risk assessment was at a high risk level, especially for unusual items. In addition, problems in receiving sufficient and appropriate audit evidence resulted in the highest risk level, and factors related to information technology systems overall were also placed at the highest risk level, especially changing programs without recordings, approval, and detection.

Keywords: inherent risk, control risk, certified public accountants, detection

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วันชัย ประเสริฐศรี อาจารย์ที่ปรึกษาที่ได้ให้คำชี้แนะในการปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

นอกจากนี้ขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี ประธานกรรมการ ที่ได้กรุณาสละเวลาเป็นประธานกรรมการสอบ รองศาสตราจารย์อภิรดา สุทธิสถานท์ ได้กรุณาสละเวลาเป็นกรรมการสอบ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร์และผู้ช่วยศาสตราจารย์นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ ที่ได้สละเวลาในการเป็นผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบเครื่องมือวิจัยในครั้งนี้ และคณาจารย์ทุกท่านของคณะบริหารธุรกิจมหาวิทาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรีที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้เพิ่มเติมให้แก่ผู้วิจัย และขอขอบพระคุณ เพื่อนครู-อาจารย์ วิทยาลัยเทคนิคสตั๊ดหีบ ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาแนะนำเรื่องการหาค่า SPSS และค่าสถิติ พร้อมทั้งชี้แนะแนวทางตลอดจนให้คำแนะนำข้อคิดเห็นต่าง ๆ พร้อมกับคอยเป็นกำลังใจด้วยดีเสมอมา

ตลอดระยะเวลาในการจัดทำ ผู้วิจัยยังได้รับการช่วยเหลือและกำลังใจจากครอบครัวด้วยดี มาตลอด ขอขอบคุณพี่ เพื่อน และน้อง ๆ นักศึกษาปริญญาโท ACY 54 ทุกคนที่คอยให้กำลังใจ ตลอดจนบุคคลที่ผู้วิจัยไม่สามารถกล่าวนามได้หมดในที่นี้ ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้งในความกรุณาและความปรารถนาดีของทุกท่านเป็นอย่างยิ่ง จึงกราบขอบพระคุณมาไว้ใน โอกาสนี้

คุณค่าและประโยชน์อันใดอันเกิดจากงานวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบบูชาพระคุณบิดา มารดา และครอบครัว ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่านที่มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือ และขอนอบน้อมบูชาท่านบูรพาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ด้วยความรักและเมตตา ของวิทยานิพนธ์ครั้งนี้ได้สำเร็จลุล่วงด้วยดี จึงขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ด้วย หากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยกราบขออภัยไว้ ณ ที่นี้ และขอน้อมรับผิดแต่เพียงผู้เดียว

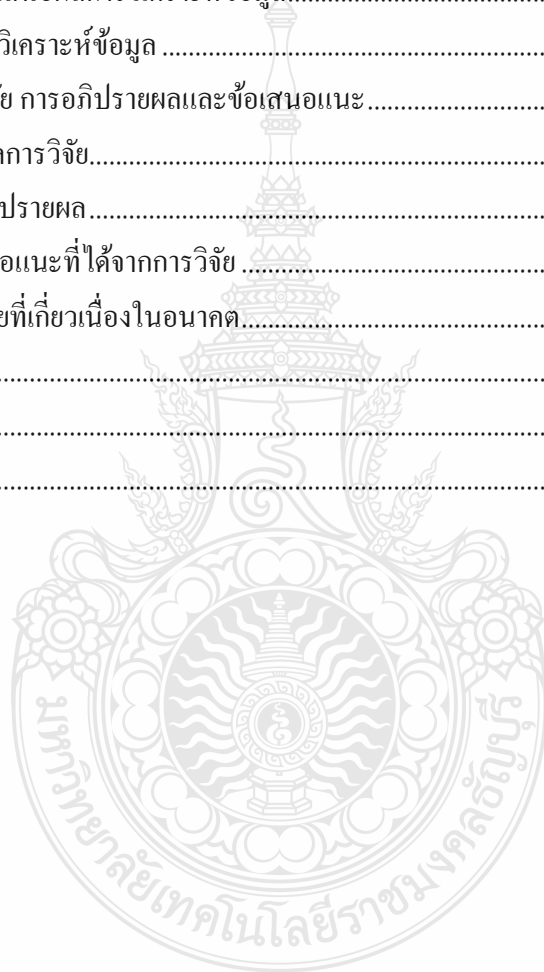
เตือนใจ กักคี่สัน

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	(3)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	(4)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญ.....	(6)
สารบัญตาราง.....	(8)
สารบัญภาพ.....	(11)
บทที่ 1 บทนำ.....	12
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	12
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย.....	13
1.3 สมมติฐานการวิจัย.....	13
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	14
1.5 คำจำกัดความในการวิจัย	14
1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย	15
1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	15
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	16
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี.....	16
2.2 แนวคิดเกี่ยวกับวางแผนงานสอบบัญชี.....	17
2.3 ความเสี่ยงสืบเนื่อง	22
2.4 ความเสี่ยงจากการควบคุม	24
2.5 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ.....	30
2.6 แนวทางประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี.....	31
2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	56
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	63
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	63
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	65
3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	66

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	66
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์.....	68
4.1 การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	68
4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	68
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลและข้อเสนอแนะ.....	91
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	91
5.2 การอภิปรายผล.....	96
5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย.....	97
5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต.....	98
บรรณานุกรม.....	99
ภาคผนวก.....	102
ประวัติผู้เขียน.....	110



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 3.1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	63
ตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามเพศ.....	68
ตารางที่ 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามอายุ.....	69
ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามวุฒิการศึกษา	69
ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	69
ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามอุตสาหกรรมที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี	70
ตารางที่ 4.6 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามปริมาณงานที่รับต่อปี	70
ตารางที่ 4.7 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี.....	71
ตารางที่ 4.8 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ..	71
ตารางที่ 4.9 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ.....	72
ตารางที่ 4.10 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ.....	73
ตารางที่ 4.11 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	74
ตารางที่ 4.12 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านแรงกดดันที่ผิดปกติ	75
ตารางที่ 4.13 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านลักษณะธุรกิจของกิจการ	76
ตารางที่ 4.14 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน.....	77
ตารางที่ 4.15 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม.....	78

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.16 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม ด้านความเชื่อมั่นและจริยธรรม.....	79
ตารางที่ 4.17 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม ด้านความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ	80
ตารางที่ 4.18 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม ด้านรายการที่ผิดปกติ.....	80
ตารางที่ 4.19 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม ด้านปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ และเหมาะสม	81
ตารางที่ 4.20 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม ด้านปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ.....	82
ตารางที่ 4.21 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามเพศ	83
ตารางที่ 4.22 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามอายุ	84
ตารางที่ 4.23 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องกับอายุ.....	84
ตารางที่ 4.24 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุมกับอายุ.....	85
ตารางที่ 4.25 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามวุฒิการศึกษา.....	86
ตารางที่ 4.26 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์.....	86
ตารางที่ 4.27 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุม กับประสบการณ์	87
ตารางที่ 4.28 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามปริมาณงานที่รับต่อปี.....	88

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 4.29 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	88
ตารางที่ 4.30 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง....	89
ตารางที่ 4.31 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับความเสี่ยงจากการควบคุม..	90



สารบัญญภาพ

หน้า

ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย	15
---------------------------------------	----



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบกิจการงานต่าง ๆ โดยเฉพาะกิจการที่มุ่งแสวงหากำไร จำเป็นที่จะต้องมีการบันทึกรายการทางการเงิน และจะต้องมีการจัดหางบการเงินขึ้นมาเพื่อให้ทราบว่าในงวดปีหนึ่ง ๆ หรือในงวดการเงินหนึ่ง ๆ ผลการดำเนินงานมีผลกำไรขาดทุนเป็นอย่างไร เพื่อบรรดาผู้ถือหุ้นจะได้ทราบผลการประกอบการและฐานะของกิจการที่ตนลงทุนลงไป การบันทึกรายการในบัญชีและการจัดทำงบการเงิน ปกติทำโดยนักบัญชี ซึ่งรายการต่าง ๆ ที่บันทึกบัญชีไว้และที่นำมาใช้ในการประกอบการเงินออกมานั้น ถ้าไม่ได้รับการตรวจสอบโดยอิสระ คือ การตรวจสอบโดยบุคคลที่ไม่ใช่นักบัญชี รายการต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบการเงินก็อาจยังไม่ได้รับความเชื่อถือจากผู้ถือหุ้นหรือจากผู้ควบคุมภาครัฐ (เจริญ เจษฎาวัดย์, 2547, น. 22-23)

การปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant-CPA) จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) หรือไม่ การปฏิบัติงานสอบบัญชีดังกล่าวอาจเกิดความเสียหายต่อผู้สอบบัญชี ได้ในหลายรูปแบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ (ทัศนีย์ แสงสว่าง, 2553, น. 1) ความเสียหายมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นอย่างยิ่ง ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบและให้มีการวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพ โดยต้องพิจารณาความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวิเคราะห์ความเสี่ยงในการตรวจสอบได้รับความสนใจมากขึ้นจากผู้สอบบัญชีในปัจจุบัน เนื่องจากได้เล็งเห็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ความเสี่ยง และต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ๆ เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2551, น. 89)

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาในหัวข้อเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” เพื่อทราบถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อระดับการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี

ของผู้สอบบัญชี อันจะส่งผลต่อการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพื่อ
บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด
หลักทรัพย์

1.2.2 เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการตรวจสอบของผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาต

1.2.3 เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1.3 สมมติฐานการวิจัย

1.3.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์ มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.1 ผู้สอบบัญชีที่เพศต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.2 ผู้สอบบัญชีที่อายุต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.3 ผู้สอบบัญชีที่วุฒิการศึกษาต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยง
สืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.4 ผู้สอบบัญชีที่ประสบการณ์ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยง
สืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.5 ผู้สอบบัญชีที่ปริมาณงานที่รับต่อปีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัย
ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.6 ผู้สอบบัญชีที่จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัย
ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

1.3.2 ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

1.3.3 ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงจากการควบคุม

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ในการวิจัยนี้ศึกษา เรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” ในประเด็น ดังต่อไปนี้

1. ขอบเขตด้านประชากร ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวนผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น 146 คน
2. ขอบเขตด้านเนื้อหาในการศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ขอบเขตด้านเวลาในการศึกษาครั้งนี้ ระยะเวลาตั้งแต่ มกราคม - กรกฎาคม 2559

1.5 คำจำกัดความในการวิจัย

ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง ความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีสาระสำคัญ

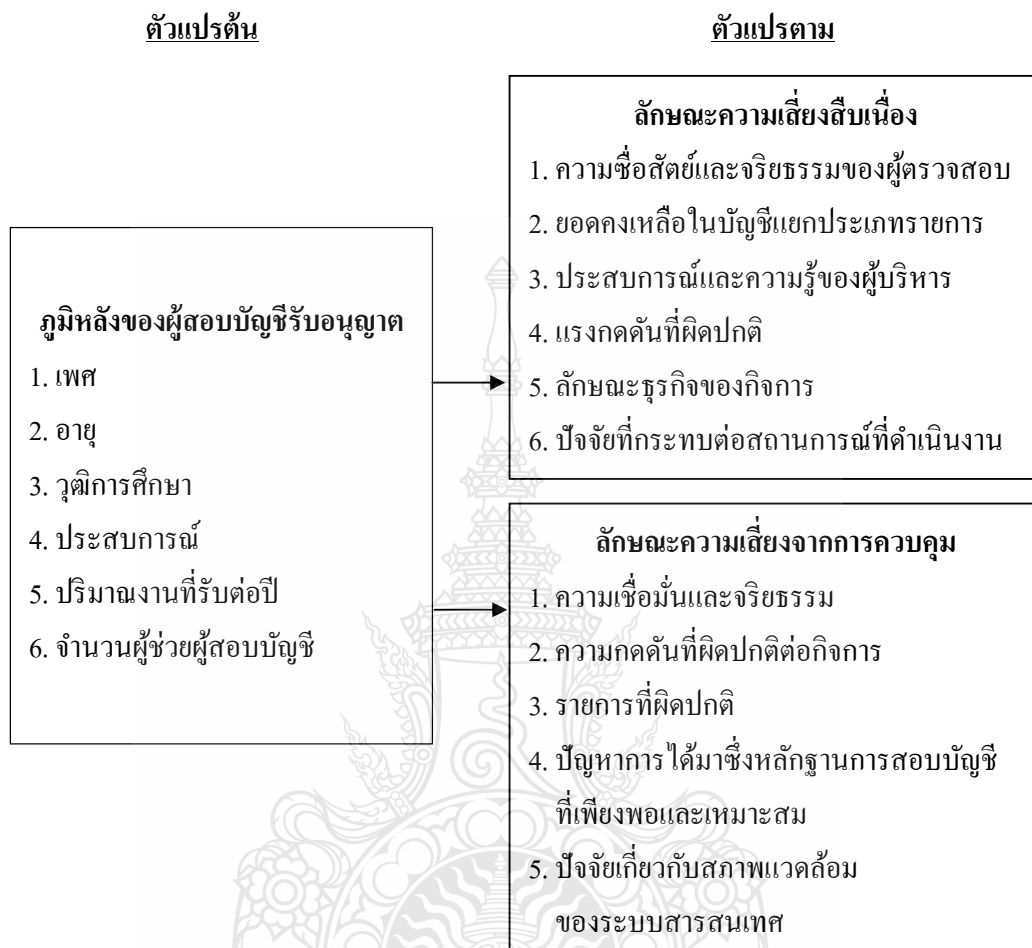
ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่การควบคุมภายในของกิจการไม่สามารถป้องกันหรือตรวจสอบพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นภายในเวลาทันท่วงที

ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี หมายถึง เพศ อายุ และวุฒิการศึกษาของผู้สอบบัญชี

บริษัทจดทะเบียน หมายถึง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หมายถึง หน่วยงานของรัฐ ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีหน้าที่กำกับและพัฒนาตลาดทุนของประเทศ

1.6 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

1.7 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.7.1 ทราบความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

1.7.2 ทราบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

1.7.3 ทราบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

1.7.4 เป็นแนวทางในการสนับสนุนและส่งเสริมความรู้ให้กับผู้ที่สนใจ

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” เป็นการศึกษาถึงความคิดเห็นต่อความเสี่ยงในการสอบบัญชีในปัจจุบัน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีกำหนดหลักปฏิบัติทางการบัญชีที่สะท้อนความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่ของผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะตอบคำถามและสมมติฐานของการวิจัยครั้งนี้ได้จำเป็นต้องอาศัยพื้นฐานความรู้ความเข้าใจตามกรอบแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับวางแผนงานสอบบัญชี
- 2.3 ความเสี่ยงสืบเนื่อง
- 2.4 ความเสี่ยงจากการควบคุม
- 2.5 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
- 2.6 แนวทางประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี
- 2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี

2.1.1 คำจำกัดความของการสอบบัญชี

เจริญ เกษฎาวัลย์ (2547, น. 19-20) วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี (Auditing) เริ่มมาจากกิจกรรมของผู้ตรวจสอบภายนอก (External Auditor) ซึ่งอาจเป็นรับอนุญาต หรือผู้ตรวจสอบภาครัฐ External Auditor มีหน้าที่ตรวจสอบและรับรองงบการเงินโดยตรง ในอังกฤษเรียกว่า Chartered Accountant ส่วนในสหรัฐอเมริกา เรียกว่า Independent CPAs หรือ Independent Public Accountants ในประเทศไทย เรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2550, น. 1-1) จากคำนิยามของการสอบบัญชีของ The American Accounting Association: AAA การสอบบัญชีคือ เป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูลการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศระดับความสอดคล้องของสารสนเทศกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้การสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ

2.1.2 วัตถุประสงค์และกระบวนการของการสอบบัญชี

“การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่อการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีการรายงานทางการเงินหรือไม่” ดังนั้นวัตถุประสงค์การตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200)

ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีกับการบัญชี

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2550, น. 1-1) การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวม และการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2550, น. 5-7) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ ดังนั้นการวางแผนงานสอบบัญชี เริ่มต้นตั้งแต่การพิจารณาการรับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับ ความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และสิ้นสุดที่การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี กระบวนการของการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน 1) การวางแผนสอบบัญชี 2) การปฏิบัติงานตรวจสอบ 3) การเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี

2.2.1 การวางแผนงานสอบบัญชี

การวางแผนงานสอบบัญชี หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ทั่วไป และวิธีการโดยละเอียดสำหรับ ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบที่คาดไว้ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ การวางแผนงานสอบบัญชีเป็นเพียงเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่า ได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม สามารถระบุหาที่อาจเกิดขึ้นและทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว การวางแผนช่วยให้มีการมอบหมายงานแก่ผู้ช่วยอย่างเหมาะสม และช่วยในการประสานงานกับผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญ ในการวางแผนงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจเกี่ยวกับรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องดังต่อไปนี้ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300)

- (1) ลักษณะของการตรวจสอบ
- (2) ขอบเขตของการตรวจสอบ
- (3) ระยะเวลาและจังหวะของการตรวจสอบ

การกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบดังกล่าว อยู่ในช่วงของการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการเช่น ความเสี่ยง (เช่น ความซับซ้อนของธุรกิจที่ตรวจสอบ) และความมีสาระสำคัญในการสอบบัญชี ระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำ ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้ำรายนั้น เช่น การวางแผนงานสอบบัญชี ประสิทธิภาพของการใช้วิธีการตรวจสอบประเภทต่าง ๆ เป็นต้น

ในการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อจัดการกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นนั้น ผู้สอบบัญชีควรเข้าใจ “แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี” (Audit Risk) ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างมากในขั้นตอนการวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อที่จะตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเป็นปริมาณมากน้อยเท่าใด

เนื่องจากการสอบบัญชี ประกอบด้วยความเสี่ยงย่อย 3 ประเภท (คือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ) ซึ่งแสดงเป็นสมการได้ ดังนี้

สมการที่ 1

$$AAR = IR \times CR \times PDR$$

สมการที่ 2

$$ADR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

โดยที่ AAR ย่อมาจาก Acceptable Audit Risk (ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้)

IR ย่อมาจาก Inherent Risk (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)

CR ย่อมาจาก Control Risk (ความเสี่ยงจากการควบคุม)

PDR ย่อมาจาก Planned Detection Risk (ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้)

จากสมการที่ 2 กำหนดให้ AAR มีค่าคงที่ ซึ่งอยู่ในระดับต่ำ (เช่น 5% หรือ 10%) ถ้า IR และ CR สูงแล้ว PDR จะต่ำ นั่นแสดงว่าเมื่อระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีต้องขยายการตรวจสอบออกไป เพื่อลด PDR ให้ต่ำลง และในทางตรงกันข้าม ถ้า IR และ CR ต่ำแล้ว PDR จะสูง นั่นแสดงว่าเมื่อระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีสามารถลดการตรวจสอบลงเพื่อเพิ่ม PDR ให้สูงขึ้นได้

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันเพชร (2550) การกำหนดระดับความเสี่ยงโดยการวัดเปอร์เซ็นต์ดังกล่าวข้างต้นนี้เป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจึงอาจกำหนดระดับความเสี่ยงเป็น 3 ระดับ ระดับสูง (H: High) กลาง (M: Moderate) และ ต่ำ (L: Low) ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจกำหนดความเสี่ยงเป็น 4 ระดับ โดยเพิ่มระดับไม่มีสาระสำคัญ (I: Insignificant) เป็นต้น

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีจะพิจารณา

1. ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น การใช้การทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานโดยตรงจากบุคคลอิสระภายนอกกิจการมากกว่าการทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานจากบุคคลหรือเอกสารภายในกิจการ หรือการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยเฉพาะเพิ่มเติมจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

2. ระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น เลือกตรวจสอบ a วันสิ้นงวดมากกว่าที่จะตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

3. ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น ใช้ตัวอย่างที่ใหญ่ขึ้นความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ในทางตรงกันข้าม เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ในขณะที่การทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มีวัตถุประสงค์ที่ต่างกันอย่างเห็นได้ชัด แต่ผลของการตรวจสอบในแต่ละวิธีอาจใช้หลักฐานที่เป็นประโยชน์ต่อวัตถุประสงค์ของอีกวิธีหนึ่งได้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เคยประเมินไว้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีแสดงไว้ในภาคผนวก

ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้จะไม่อยู่ในระดับที่ต่ำเพียงพอจนทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรใช้

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระข้าง สำหรับยอดคงเหลือและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้จะอยู่ในระดับใด

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการ ตรวจสอบซึ่งเป็นองค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงในระหว่าง การตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้ระหว่างการตรวจสอบเนื้อหาสาระมีความแตกต่างอย่าง สำคัญจากข้อที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายในตอนแรก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไป ตามระดับของความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินใหม่

หากความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินมีระดับสูงขึ้น หลักฐาน การสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็จะมากขึ้นด้วย เมื่อความ เสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้สูง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าวิธีการ ตรวจสอบเนื้อหาสาระสามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อที่ลดความ เสี่ยงจากการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่าความเสี่ยงจาก การตรวจสอบสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของ รายการที่มีสาระสำคัญไม่สามารถลดลงไปสู่ระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความ เห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น

2.2.2 ประโยชน์ของการวางแผนงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ได้กล่าวถึงประโยชน์การวางแผนงานสอบบัญชีไว้ ดังนี้

1. ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและ เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์
2. ช่วยให้เกิดค่าใช้จ่ายและต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบเป็นไปอย่างเหมาะสม
3. ช่วยให้เกิดความร่วมมือกับลูกค้าและป้องกันการเข้าใจผิด โดยทำความเข้าใจการ กำหนดการ ต่าง ๆ ล่วงหน้า และยืนยันกำหนดการต่าง ๆ
4. ช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจได้ว่า ได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมรวมทั้ง สามารถระบุและจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้

5. ช่วยให้มีการมอบหมายงานกับผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม

6. ช่วยให้การประสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่นและผู้เชี่ยวชาญ

2.2.3 ขั้นตอนของการวางแผนงานสอบบัญชี ประกอบด้วย 7 ขั้นตอน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ได้กล่าวถึงขั้นตอนการวางแผนงานสอบบัญชีไว้ ดังนี้

- (1) การพิจารณางานสอบบัญชี
- (2) การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- (3) การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น
- (4) การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
- (5) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง
- (6) การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
- (7) การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

2.2.4 แผนการสอบบัญชีโดยรวม

ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งอธิบายถึงขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบที่คาดหวัง การบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวม จำเป็นต้องมีรายละเอียดให้เพียงพอแก่การจัดทำแนวการสอบบัญชี วิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวม จะรวมถึง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300)

ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

1. ปัจจัยทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปและสถานะทางอุตสาหกรรมที่มีผลต่อธุรกิจของกิจการ
2. ลักษณะสำคัญของกิจการ การดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลประกอบทางการเงิน และข้อกำหนดในการจัดทำรายงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนับจากวันที่ตรวจสอบครั้งก่อน
3. ระดับความสามารถโดยทั่วไปของผู้บริหาร

ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

1. นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีดังกล่าว
2. ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีฉบับใหม่
3. ความรู้สะสมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีผลต่อวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ความเสี่ยงและสาระสำคัญ

1. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และการกำหนดเรื่องสำคัญเพื่อการตรวจสอบ
2. โอกาสที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมทั้งประสบการณ์จากการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ หรือโอกาสเกินการทุจริต
3. ความซับซ้อนทางบัญชี รวมถึงการประมาณทางการบัญชี

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน

1. การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ
 2. ผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ
 3. งานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทาน**

1. ความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นในงานสอบบัญชี องค์ประกอบอื่น ๆ เช่น การตรวจสอบบริษัทย่อย สาขาและส่วนงาน
 2. ความเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ
 3. จำนวนสถานที่ตั้ง
 4. พนักงานที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ
- เรื่องอื่น ๆ**
1. โอกาสที่จะเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
 2. สถานการณ์ที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 3. ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย
 4. ลักษณะและระยะเวลาของรายงาน หรือการติดต่อสื่อสารอื่นกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

2.3 ความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200)

2.3.1 ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
ใน ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน เป็นความเสี่ยงโดยพิจารณาจากงบการเงิน โดยระหว่างงบการเงินมีโอกาสแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญได้อย่างไร ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน ได้แก่ ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ เช่น

1. กิจการที่ผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมมติฐาน อาจมีความเสี่ยงที่สินค้ามีโอกาสที่จะเกิดความล้มเหลว ซึ่งส่งผลกระทบต่อผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องการวัดมูลค่าสินค้า

2. กิจการที่มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมากอาจรวมรายการที่ผิดปกติที่เกิดขึ้นระหว่างกันเช่น รายการซึ่งมีเงื่อนไขทางการค้าที่ไม่ปกติ (เช่น ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกันและระยะเวลาชำระหนี้) ซึ่งแตกต่างจากเงื่อนไขเป็นปกติอย่างมาก นอกจากนี้การขายสินค้าให้แก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องในราคาต่ำกว่าราคาตลาด อาจไม่เป็นที่ยอมรับในทางภาษี และส่งผลกระทบต่อจำนวนหนี้สินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงบการเงิน

2.3.2 ความซื่อสัตย์ ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหารและการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ เช่น

1. ผู้บริหารที่ไม่มีความซื่อสัตย์ (Management Integrity) หรือมีทัศนคติในทางลบต่อการจัดทำงบการเงิน อาจสั่งการให้มีการจัดทำงบการเงินที่บิดเบือนความเป็นจริง

2. ผู้บริหารที่ขาดประสิทธิภาพ และการเปลี่ยนผู้บริหารในระหว่างงวดที่ทำการตรวจสอบ อาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน กล่าวคือ งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาด เนื่องจากผู้บริหารคนใหม่อาจยังไม่คุ้นเคยกับวิธีการปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจ หรือยังไม่เข้าใจถึงระบบการควบคุมภายในที่กิจการต้องมี

2.3.3 แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร เช่น

1. สถานการณ์บางอย่าง อาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น กิจการมีผลการดำเนินงานล้มเหลวหรือขาดเงินทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง

2. ผู้บริหารของกิจการได้รับผลตอบแทน โดยมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิหรือรายได้ในกรณีเช่นนี้ ยอดขายและกำไรของกิจการอาจสูงเกิดความเป็นจริง เนื่องจากกิจการมีการรับรู้รายได้ ทั้ง ๆ ที่กิจการยังไม่ควรรับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือเลื่อนการรับรู้ ค่าใช้จ่ายที่ต้องรับรู้ออกไปโดยตั้งเป็นค่าใช้จ่ายรอรายตัดบัญชีทั้ง ๆ ที่กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบการเงินงวดปัจจุบัน

2.3.4 ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้า และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรม

1. ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและแยกประเภทรายการ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงที่รายการแต่ละบัญชี มีโอกาสที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ มากน้อยเพียงใด ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

2. ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญหรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี เช่น

1. การประมาณสินทรัพย์ที่มีค่า (เช่น เพชร พลอย) หรือสินทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงตามความนิยมและเทคโนโลยี มักจะมีความเสี่ยงที่รายการดังกล่าวอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่ารายการประเภทอื่น เนื่องจากทรัพย์สินดังกล่าวต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณมูลค่า ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมยออก เช่น

1) สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง (เช่น เงินสด หลักทรัพย์ สินค้า) อาจสูญหาย หรือมีการบิดเบือนได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร เนื่องจากสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร

2) รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้สิ้นงวด เช่น

3) รายการปรับปรุงที่ผิดปกติ ซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้สิ้นงวด (เช่น รายการรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมาก รายการแก้ไขข้อผิดพลาด อาจมีความเสี่ยง หรือมีข้อสงสัยว่า งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2.4 ความเสี่ยงจากการควบคุม

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร (2550) ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) หมายถึง นโยบาย วิธีการปฏิบัติหรือการกระทำใด ๆ ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้กิจการบรรลุถึงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้สำเร็จ ซึ่งจะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา

2.4.1 องค์ประกอบของการควบคุมภายใน คณะกรรมการชุดหนึ่ง เรียกว่า The Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission หรือ COSO) ได้ร่วมกันพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

ระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย นโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นในองค์กร เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า กิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

2. ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการดำเนินงาน

3. การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ โคโซ (COSO) อาจแบ่งได้เป็น

1. สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (Control Environment) หมายถึง นโยบายวิธีการและวิธีปฏิบัติต่าง ๆ ที่แสดงให้เห็นถึงทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการ เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถของผู้บริหาร การมีส่วนร่วมอย่างมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ ปรัชญาการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้างการจ้องค์กร เป็นต้น

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) กิจการต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในและภายนอก (เช่น สภาพทางเศรษฐกิจ การเมือง กฎหมาย คู่แข่งขัน) อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้บริหารจึงต้องการมาตรการเพื่อจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวโดยระบุถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง หลังจากนั้นจึงพัฒนาวิธีการเพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น การบริหารสินค้าคงเหลืออย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยป้องกันความเสี่ยงที่สินค้าคงเหลือมีมากเกินไป การวิเคราะห์และอนุมัติการให้สินเชื่อ และมาตรการติดตามหนี้ที่มีประสิทธิภาพ ช่วยป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดหนี้สูญ

3. กิจกรรมควบคุม (Control Activities) หมายถึง นโยบายและวิธีการต่าง ๆ ที่จะสนับสนุนกิจกรรมที่จะป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม การอนุมัติรายการบัญชีและการปฏิบัติงาน การมีเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ การควบคุมทรัพย์สิน และการบันทึกรายการข้อมูลต่าง ๆ การตรวจสอบการปฏิบัติงานโดยอิสระ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้น จัดทำและรายงานผลของรายการดังกล่าว และกำหนดให้มีวิธีการควบคุมทรัพย์สินของกิจการ เช่น กิจการออกแบบขาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าการส่งของทุกรายการได้มีการบันทึกเป็นยอดขายของกิจการในจำนวนที่ถูกต้องและในงวดเวลาที่เหมาะสม

5. การติดตามผล (Monitoring) ช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า นโยบายและวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ การติดตามผลดังกล่าวทำได้โดยการจัดให้มีระบบการรายงานผลการปฏิบัติงานและติดตามผลและการตรวจสอบภายใน เป็นต้น

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การควบคุมภายในที่เกี่ยวกับระบบบัญชีเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น

1. รายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือโดยเฉพาะเจาะจง
2. รายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่น ๆ มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้องในประเภทบัญชีและในงวดบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน
3. การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล จะทำได้เมื่อได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น
4. สินทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม

2.4.2 ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

1. ความต้องการ โดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ
2. การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ
3. โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่ง
4. โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายใน โดยผู้บริหาร หรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ
5. โอกาสที่บุคคลต้องรับผิดชอบในการควบคุมภายในและใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เช่น ผู้บริหารข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน
6. โอกาสที่วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงและการปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดมีความเคร่งครัดน้อยลง

2.4.3 ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน

เพื่อใช้ในการวางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้รับความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบแบบ “ติดตามรายการ” ซึ่งเป็นการเลือกรายการสองสามรายการ และติดตามรายการนั้นตั้งแต่ต้นจนจบของระบบบัญชี วิธีนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการควบคุม ถ้ารายการที่เลือกเป็นรายการประเภทเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติและบันทึกผ่านระบบนั้น อย่างไรก็ตาม ลักษณะและขอบเขตของการทดสอบโดยวิธีติดตามรายการดังกล่าวจะไม่ให้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมในตัวเอง เพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง

ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จะขึ้นอยู่กับเรื่องต่าง ๆ ซึ่งรวมถึง

1. ขนาดและความซับซ้อนของกิจการและระบบคอมพิวเตอร์
2. การพิจารณาเรื่องที่สำคัญ
3. ประเภทของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
4. ลักษณะของบันทึกและเอกสารที่กิจการจัดทำเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยผู้สอบบัญชี

โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่สำคัญต่อการสอบบัญชีจะ ได้มาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการและการได้รับความเข้าใจเพิ่มเติมโดย

1. การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคคลอื่นในระดับต่าง ๆ ที่เหมาะสมของกิจการ รวมทั้งอ้างอิงถึงเอกสาร เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน คำบรรยายลักษณะงานและผังการปฏิบัติงาน
2. การตรวจสอบเอกสารและบันทึกการที่ทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
3. การสังเกตการณ์และการปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์การจ้ระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหารและลักษณะการประมวลผลระบบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับ ประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว บันทึกทางการบัญชีและเอกสารประกอบรายการที่สำคัญตลอดจนบัญชีที่สำคัญในงบการเงิน กระบวนการของการบัญชีและรายงานทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

2.4.4 สภาพแวดล้อมการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของคณะกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315)

2.4.4.1 วิธีการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี ในการได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบควรพิจารณาความรู้เกี่ยวกับวิธีการควบคุมที่มี

อยู่หรือวิธีการควบคุมที่ขาดหายไป ซึ่งได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมและระบบบัญชี เพื่อกำหนดว่าจำเป็นต้องทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการควบคุมหรือไม่ เนื่องจากวิธีการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชี ดังนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะได้อำนาจซึ่งความรู้บางส่วนเกี่ยวกับวิธีการควบคุมด้วย ตัวอย่างเช่น ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีเกี่ยวกับเงินฝากธนาคาร โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะทราบด้วยว่ากิจการมีการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ โดยปกติในการพัฒนาแผนงานสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมสำหรับทุกสิ่งที่คุณบริหารได้ให้การรับรองเกี่ยวกับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีแต่ละประเภทของรายการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315)

2.4.4.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร (2550) ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการควบคุมภายใน ไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงจากการเกิดความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่ตรวจสอบได้ในระดับหนึ่ง เช่น การที่ระบบการควบคุมภายในได้กำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม

ความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมีลักษณะเช่นเดียวกับความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดในข้อมูลในส่วนที่เป็นความเสี่ยงที่อยู่นอกเหนือจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามคำแนะนำของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในจะช่วยลดความเสี่ยงจากระบบการควบคุมภายในได้

2.4.4.3 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น

ข้อมูลที่รวบรวมจากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

1. ระบุถึงรายการที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้
2. ช่วยในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และผู้สอบบัญชีจะใช้ผลจากการประเมินความเสี่ยงในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

หลังจากผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในแล้ว งานขั้นต่อไปของผู้สอบบัญชีคือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น สำหรับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีหรือแต่ละประเภทของรายการที่สาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงดังกล่าวเป็น

กระบวนการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน ตรวจสอบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

หากผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีระดับต่ำ (หมายถึง ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ) ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบการควบคุมโดยการรวบรวม หลักฐานการสอบบัญชีมาสนับสนุนเพื่อให้แน่ใจว่า ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีการ ออกแบบอย่างเหมาะสม และมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพจริง

หากผลของการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีระดับสูง (หมายถึงระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ) ผู้สอบบัญชีย่อมต้องการหลักฐานการสอบบัญชี มากขึ้นจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีจะทราบถึงจุดอ่อนของการควบคุม ภายใน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เมื่อกิจการมี จุดอ่อนของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาต่อไปว่ากิจการมีการควบคุมอื่นทดแทนการ ควบคุมหลักหรือไม่ การควบคุมทดแทนจะช่วยให้โอกาสที่เกิดข้อผิดพลาดน้อยลง ดังนั้นหากผู้สอบ บัญชีพอใจในประสิทธิผลการของการควบคุมทดแทน ย่อมถือได้ว่า การควบคุมภายในนั้นเพียงพอ และสามารถให้ประโยชน์ในการสอบบัญชีได้ หากจุดอ่อนของการควบคุมภายในมีผลกระทบอย่างมี สาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงและจะบันทึกเหตุผลของ การประเมินเช่นนั้นไว้ในกระดาษทำการ

2.4.4.4 การทดสอบการควบคุม

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับต่ำ นั้นหมายถึง ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงการควบคุมภายใน ซึ่งคาดว่าจะป้องกัน ตรวจสอบ และแก้ไขการแสดงผล ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีมา สนับสนุนให้มากขึ้น เพื่อให้แน่ใจว่าระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบ และมีการปฏิบัติตาม อย่างมีประสิทธิภาพจริงโดยใช้การทดสอบการควบคุม

ในกรณีที่การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นชี้ให้เห็นว่า กิจการมีจุดอ่อนใน ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จนเปิดโอกาสให้มีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมี สาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีไม่ควรใช้วิธีการทดสอบการควบคุม แต่ควรดำเนินการตรวจสอบโดยใช้ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ทั้งนี้ เนื่องจากการทดสอบการควบคุมในกรณีดังกล่าว จะไม่ให้ หลักฐานที่มีประโยชน์ต่อการสอบบัญชีเลย อย่างไรก็ตาม ถึงแม้กิจการมีระบบการควบคุมในที่มี ประสิทธิภาพก็ตาม ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะไม่ใช้วิธีการทดสอบการควบคุมเลยก็ได้

แต่จะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงความเชื่อถือในระบบการควบคุมภายใน หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระให้ประโยชน์ในการช่วยลด ต้นทุนและประหยัดเวลาในการสอบบัญชี

วิธีการทดสอบการควบคุม ประกอบด้วยวิธีการดังต่อไปนี้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550)

1. การตรวจสอบประกอบเอกสารประกอบรายการ การตรวจสอบเอกสารการบันทึก หรือ รายงานต่าง ๆ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่า การควบคุมภายในได้มีการ ปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม เช่น การตรวจสอบการอนุมัติการจ่ายเงิน การตรวจสอบการอนุมัติการให้ สินเชื่อ การสอบทานคู่มือการปฏิบัติงาน เป็นต้น

2. การสอบถามบุคลากรเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้อง ในหน้าที่งาน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน เช่น การ สอบถามถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานและวิธีการการควบคุมภายในที่สำคัญ

3. การสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายใน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่า ผู้ที่ได้รับ มอบหมายให้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง หรือการสังเกตว่ากิจการมีการแบ่งแยก หน้าที่ เพื่อประโยชน์ทางด้านการควบคุมภายใน

4. การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุม ภายในเฉพาะเรื่อง เช่น ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายกำหนดว่า ราคาขายที่ระบุในใบกำกับ สินค้าต้องมีการสอบทานอย่างอิสระกับรายละเอียดของราคาขายที่ได้รับอนุมัติแล้ว ในการนี้ผู้สอบ บัญชีอาจปฏิบัติซ้ำโดยตรวจกับรายละเอียดของราคาขายนั้นด้วยตนเอง เพื่อให้แน่ใจว่าผู้สอบทานได้ มีการตรวจสอบกับรายละเอียดดังกล่าวจริงก่อนที่จะลงลายมือ

2.5 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้ไม่สามารถตรวจพบการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือของประเภทรายการหรือมีสาระสำคัญ เมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทรายการอื่น ระดับของ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ลดความเสี่ยงจากการ ตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางอย่างจะมีอยู่เสมอ ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบบัญชีร้อยละร้อยของยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการเนื่องมาจากเหตุต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400)

2.6 แนวทางประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

2.6.1 ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่มีผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากวิธีการตรวจสอบ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315)

2.6.2 ลักษณะของการทุจริต

การทุจริต ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม จะเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต การสบโอกาสที่จะทำการทุจริต และการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทุจริต ตัวอย่างเช่น (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315)

1. แรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ผลักดันให้มีกรจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารของการอยู่ภายใต้แรงกดดันทั้งจากภายในหรือภายนอกที่ต้องดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายกำไรหรือผลประกอบการที่ได้ถูกคาดหวังไว้ (ซึ่งบางครั้งอาจไม่สมเหตุสมผล) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จะมีผลกระทบอย่างมากต่อผู้บริหารหากผลประกอบการไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งคล้ายคลึงกับการที่บุคคลอาจมีสิ่งจูงใจในการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากมีการดำรงชีวิตที่สูงกว่ามาตรฐานของตนเอง เป็นต้น

2. การสบโอกาสในกรทำงานทุจริตเกิดขึ้นเมื่อบุคคลเชื่อว่าการควบคุมภายในสามารถที่จะเข้าแทรกแซงได้ เนื่องจากเป็นบุคคลที่อยู่ในตำแหน่งที่ได้รับความไว้วางใจหรือมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อบกพร่องเฉพาะของการควบคุมภายใน

3. บุคคลอาจสามารถหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต โดยบางคนอาจมีทัศนคติบุคลิกหรือค่านิยมต่าง ๆ ที่ส่งเสริมให้จงใจและตั้งใจที่จะกระทำการที่ไม่ซื่อสัตย์ อย่างไรก็ตาม บุคคลที่มีความซื่อสัตย์สุจริตก็สามารถที่จะทำการทุจริตได้ในสถานการณ์ที่บีบบังคับมากพอ

2.6.3 การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

1. การตกแต่งตัวเลข การบิดเบือนรายการ (รวมถึงการทำงานการเท็จ) หรือการเปลี่ยนแปลงรายการบันทึกบัญชีหรือเอกสารสนับสนุนเพื่อการจัดทางการเงิน

2. การบิดเบือนหรือความตั้งใจที่จะละเลยต่อเหตุการณ์ รายการ หรือข้อมูลที่มีความสำคัญอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อการเงิน

3. การประยุกต์ใช้นโยบายบัญชีที่ไม่เหมาะสมสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินการแยกประเภท วิธีการแสดงรายการและรายการและการเปิดเผยข้อมูล

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับการข้อยกสินทรัพย์ของกิจการและบ่อยครั้งเป็นการเป็นการกระทำโดยพนักงานในจำนวนเงินที่เล็กน้อยและไม่มีสาระสำคัญอย่างไรก็ตาม การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหารซึ่งโดยทั่วไปสามารถที่จะปลอมแปลงหรือปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้มากกว่า และเป็นการยากที่จะตรวจพบ ทั้งนี้การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นได้หลายวิธี รวมถึง

1. การทุจริตเกี่ยวกับการรับเงิน (ตัวอย่างเช่น การขยอกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้าหรือการนำเงินที่ได้รับจากลูกหนี้ที่เคยตัดหนี้สูญไปแล้วไปเข้าบัญชีธนาคารส่วนบุคคล)

2. การขโมยสินทรัพย์หรือทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ (ตัวอย่างเช่น การขโมยสินค้าเพื่อไปใช้ส่วนตัวหรือเพื่อขาย การขโมยสินค้าเสื่อมสภาพหรือเศษซากเพื่อนำไปนำไปขายหรือร่วมมือกับคู่แข่งทางการค้าโดยการเปิดเผยข้อมูลทางเทคนิคเพื่อให้ได้รับประโยชน์เป็นการตอบแทน)

3. การจ่ายค่าสินค้าและบริการ โดยที่ไม่ได้รับจริง (ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินให้กับผู้ขายปลอม การที่ผู้ขายจ่ายเงินกลับให้แก่ตัวแทนจัดซื้อของกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้น การจ่ายเงินให้กับพนักงานที่ไม่มีตัวตน)

4. การใช้สินทรัพย์ของกิจการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว (ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ของกิจการในการค้ำประกันเงินกู้ยืมส่วนตัวหรือเงินกู้ยืมแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมมักเกิดขึ้นร่วมกับรายการบัญชีหรือเอกสารที่ไม่เป็นจริงหรือที่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เพื่อปกปิดข้อเท็จจริงที่สินทรัพย์นั้นสูญหายหรือนำไปค้ำประกันโดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสม

2.6.4 การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

การรักษาวินัยซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องคำถามอย่างต่อเนื่องว่า ข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้อาจก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ซึ่งรวมถึงการพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และการควบคุมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการ

จัดเตรียมและการจัดทำข้อมูล เนื่องจากลักษณะเฉพาะที่หลากหลายของการทุจริต ฉะนั้นการสังเกต และสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่ง โดยปกติแล้วแทบจะไม่เกี่ยวข้องกับภารกิจพื้นฐานหรือตรวจสอบว่าเอกสารนั้นเป็นจริง อีกทั้งผู้สอบบัญชีไม่ได้รับการฝึกอบรมเพื่อเป็นผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์หลักฐาน อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ถึงเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อว่าเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นเอกสารที่แท้จริงหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ในเอกสารนั้นได้มีการดัดแปลงแต่ไม่ได้มีการแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสืบสวนวิธีการอื่น ๆ เพิ่มเติม ซึ่งรวมถึง

1. การยืนยันยอดกับบุคคลที่สาม โดยตรง
2. การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์เอกสารที่แท้จริง

2.6.4 การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

การปรึกษาหารือภายในผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการ อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

1. เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์ได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการและรายการในงบการเงินส่วนใดที่มีความเป็นไปได้ที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

2. ช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเป็นไปได้ที่งบการเงิน อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และช่วยในการพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบคนใดจะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบนั้น

3. เปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงผลของวิธีการตรวจสอบที่ได้ร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และพิจารณาถึงวิธีการดำเนินการกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับทราบ

2.6.5 วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหาร จึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสอบผู้บริหารเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการควบคุมภายในที่มีอยู่เพื่อการป้องกันและการตรวจจับการทุจริตซึ่งมีลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมดังกล่าวที่แตกต่าง กันไปตามแต่ละกิจการ ในกิจการบางแห่ง ผู้บริหารอาจทำการประเมินความเสี่ยงโดยละเอียดอย่าง

สม่ำเสมอเป็นประจำทุกปี หรือกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของการติดตามดูแลอย่างต่อเนื่อง แต่สำหรับบางกิจการ การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจเป็นแบบไม่เป็นทางการและมีความถี่ที่น้อยกว่า ซึ่งลักษณะ ขอบเขต และความถี่ในการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารจะส่งผลเกี่ยวเนื่องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารไม่ได้ทำการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต อาจเป็นสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของกิจการ

1. ในการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน อย่างไรก็ตาม การสอบถามผู้บริหารอาจไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตโดยผู้บริหาร ดังนั้น การสอบถามบุคคลอื่นภายในกิจการอาจเป็นการเปิดโอกาสให้บุคคลอื่น ๆ สามารถให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งโดยปกติแล้วอาจไม่ได้ทำการติดต่อสื่อสารกัน

2. ตัวอย่างของบุคคลอื่น ๆ ภายในกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจทำการสอบถามโดยตรง ในประเด็นที่เกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นหรือข้อสงสัยการทุจริต

- 1) บุคลากรระดับปฏิบัติการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานการเงิน
- 2) พนักงานในระดับที่มีอำนาจหน้าที่ต่าง ๆ กัน
- 3) พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ การจัดทำ หรือการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่เป็นปกติ รวมถึงบุคคลที่ควบคุมดูแลพนักงานเหล่านั้น
- 4) ที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการ
- 5) ผู้บริหารระดับสูงด้านจรรยาบรรณหรือบุคคลในระดับเดียวกัน
- 6) บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบในการดำเนินการกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ ของการทุจริต

3. โดยปกติผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถทำการทุจริตได้โดยง่าย ดังนั้น เมื่อทำการประเมินผลการตอบคำถามของผู้บริหารต่อข้อซักถามของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจถึงความจำเป็นที่ต้องใช้ข้อมูลอื่น ๆ เพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการตอบคำถามของผู้บริหารด้วยการประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

4. โดยปกติการทุจริตถูกปกปิดเพื่อyakต่อการการตรวจพบ แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขบางอย่างที่แสดงถึงสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต หรือเปิดโอกาสให้ทำการทุจริตได้ (ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต) ตัวอย่างเช่น

- 1) สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะทำการทุจริต
- 2) โอกาสที่จะทำการทุจริต
- 3) ความสามารถในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงที่สะท้อนถึงทัศนคติที่หาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนในการทำทุจริตนั้นอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ยากต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีควรตระหนักถึงความมีอยู่จริงของข้อมูลปัจจัยเสี่ยงดังกล่าว แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างกว้าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบได้ แต่ปัจจัยเสี่ยงที่กล่าวนั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอาจมีปัจจัยเสี่ยงอื่น ๆ เพิ่มเติม

5. ขนาด ความซับซ้อน และลักษณะความเป็นเจ้าของของกิจการมีอิทธิพลที่สำคัญต่อการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ของการทุจริตที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีกิจการขนาดใหญ่ อาจจะมีปัจจัยต่าง ๆ ที่จำกัดการปฏิบัติงานอย่างไม่เหมาะสมของผู้บริหาร เช่น

- 1) การกำกับดูแลที่มีประสิทธิผลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- 2) หน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล
- 3) การมีและบังคับใช้ข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ

นอกจากนี้ ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่พิจารณาในระดับของการปฏิบัติงานแต่ละส่วนงานอาจแตกต่างกันเมื่อพิจารณาปัจจัยเสี่ยงในระดับของกิจการโดยรวม

6. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยส่วนใหญ่เป็นผลมาจากการรับรู้รายได้สูงกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายได้ก่อนถึงเวลาที่ควร หรือการบันทึกรายได้ที่ไม่เกิดขึ้นจริง แต่บางครั้งอาจเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การเลื่อนระยะเวลาการรับรู้รายได้ไปรับรู้ในงวดบัญชีถัดไป

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ

7. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้นและอาจนำไปสู่ประเด็นเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ได้แก่

1) กิจการไม่ได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความสำคัญภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ แม้ว่าการทุจริตนั้นไม่ได้มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

2) การพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และผลของการตรวจสอบที่แสดงถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการทุจริตและแผ่กระจาย

3) ผู้สอบบัญชีมีความกังวลเกี่ยวกับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

8. เนื่องจากความหลากหลายของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่จะอธิบายได้อย่างชัดเจนว่าเมื่อใดการถอนตัวจากงานสอบบัญชีจึงมีความเหมาะสม ปัจจัยต่าง ๆ ที่กระทบกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชี รวมถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลที่เป็นผู้บริหารหรือผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ซึ่งอาจส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของคำรับรองต่าง ๆ จากผู้บริหาร) และผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีในการดำเนินการใด ๆ ต่อกับกิจการนั้น

2.6.6 วิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อันมีผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าวิธีการตรวจสอบเหล่านี้จะครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ก็เพียงตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมหรือจำเป็นที่สุดในแต่ละสถานการณ์ นอกจากนี้ การจัดลำดับของวิธีการตรวจสอบที่เป็นตัวอย่างนี้ไม่มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญของวิธีการตรวจสอบ

1. การพิจารณาในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง

การตรวจสอบสนองเป็นการเฉพาะของผู้สอบบัญชีต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับประเภทหรือองค์ประกอบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือสถานการณ์ที่ตรวจพบ รวมถึงยอดคงเหลือทางบัญชีประเภทของรายงาน และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ตัวอย่างของการตอบสนองเป็นการเฉพาะมีดังต่อไปนี้

1) การตรวจเยี่ยมสถานที่หรือทำการทดสอบ โดยไม่ให้มีการตั้งตัวหรือไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้าตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้าหรือทำการตรวจนับเงินสด ณ วันใดวันหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า

2) การขอให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด หรือวันที่ที่ใกล้วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อที่จะลดความเสี่ยงในการบิดเบือนยอดคงเหลือในช่วงเวลาระหว่างวันที่มีการตรวจนับและวันที่สิ้นงวดบัญชี

3) การเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบในปีปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่ และเจ้าหน้าที่รายใหญ่ทางวาจา นอกเหนือจากที่เคยส่งหนังสือยืนยันยอดเป็นลายลักษณ์อักษรการส่ง

หนังสือยืนยันแก่บุคคลหรือหน่วยงานภายในกิจการเป็นการเฉพาะ หรือการหาข้อมูลเพิ่มเติมหรือข้อมูลที่แตกต่างกัน

4) ทำการสอบทานรายละเอียดรายการปรับปรุงสิ้นไตรมาสหรือสิ้นงวดบัญชี และตรวจสอบรายการที่มีลักษณะหรือจำนวนเงินที่ผิดปกติ

5) ในกรณีที่มียุทธศาสตร์ที่สำคัญหรือผิดปกติที่เกิดขึ้นในช่วงใกล้หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีต้องตรวจสอบความเป็นไปได้ที่รายการดังกล่าวเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และแหล่งของเงินทุนที่สนับสนุนการทำรายการนั้น ๆ

6) การตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปลี่ยนแปลงยอดขายและต้นทุนขายตามสถานที่ตั้ง หรือสายงานธุรกิจหรือเป็นรายเดือน กับยอดที่คาดหมายโดยผู้สอบบัญชี

7) สัมภาษณ์บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามที่ได้ระบุไว้ เพื่อได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างถ่องแท้เกี่ยวกับความเสี่ยงแลพิจารณาถึงการควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงดังกล่าว

8) เมื่อมีผู้สอบบัญชีรายอื่นเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการย่อย แขนง หรือสาขา ผู้สอบบัญชีควรมีการปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีรายอื่นนั้นถึงขอบเขตของงานที่จำเป็นต้องทำเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่ประเมินไว้จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากกการทุจริตที่เกิดจากรายการและกิจกรรมระหว่างกิจการหรือกับส่วนงานเหล่านี้

9) หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่นเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญต่อรายการใดในงบการเงิน เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อสมมติบางส่วนหรือทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ รวมถึงวิธีการและประเด็นที่ตรวจพบ เพื่อประเมินว่าประเด็นที่ตรวจพบมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ หรือต้องว่าผู้เชี่ยวชาญรายอื่นเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว

10) การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์ยอดขายของบัญชีบางบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีก่อนที่ได้ผ่านการตรวจสอบแล้ว เพื่อประเมินถึงประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการประมาณการทางบัญชีและการใช้ดุลยพินิจทางบัญชีที่มีการแก้ไขในภายหลังตัวอย่างเช่น ค่าเพื่อการรับคืนสินค้า

11) การใช้วิธีการตรวจสอบรายการบัญชีหรือการกระทบยอดอื่นซึ่งทำโดยกิจการ รวมถึงการพิจารณารายการกระทบยอดที่ทำในระหว่างงวดบัญชี

12) การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยคอมพิวเตอร์ เช่น การทดสอบข้อมูลเพื่อตรวจรายการผิดปกติจากการสุ่มตัวอย่าง

13) การทดสอบความเที่ยงตรงของการบันทึกและการที่จัดทำโดยคอมพิวเตอร์

14) การหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมจากแหล่งอื่น ๆ นอกเหนือจากกิจการที่ถูกตรวจสอบ

3. การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมีดังต่อไปนี้

การรับรู้รายได้

1) การตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับยอดรายได้โดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบรายได้แยกรายเดือน แยกตามสายการผลิต หรือตามส่วนงานธุรกิจ ในระหว่างงวดปัจจุบันกับงวดก่อน โดยอาจนำเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในการระบุมูลค่าสัมพัทธ์ของรายได้ที่ผิดปกติหรือที่"ไม่ได้คาดหมายว่าจะเกิดขึ้น"

2) การขอยืนยันยอดกับลูกค้าบางรายเกี่ยวกับเงื่อนไขของสัญญาและที่อยู่นอกเหนือจากสัญญาเนื่องจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมในหลาย ๆ ครั้งนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดในสัญญา และเกณฑ์การให้ส่วนลดหรือระยะเวลาการใช้ส่วนลดซึ่งบ่อยครั้งไม่มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น หลักฐานเกณฑ์การยอมรับสินค้า เงื่อนไขการส่งและการชำระเงิน ภาวะของผู้ขายในอนาคต สิทธิในการคืนสินค้า การรับประกันจำนวนสินค้าที่จะขายต่อ และเงื่อนไขในการยกเลิกหรือการคืนเงินตามข้อตกลง ซึ่งมักเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าว

3) การสอบถามบุคลากรจากส่วนงานการขายและการตลาดของกิจการ หรือที่ปรึกษากฎหมายภายในกิจการ เกี่ยวกับการขายหรือการส่งสินค้าใกล้สิ้นงวดบัญชี และความรู้ในเรื่องเงื่อนไขหรือข้อตกลงที่ผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านี้

4) การตรวจเยี่ยมสถานการณ์ที่ใดสถานที่หนึ่งหรือหลายที่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อเข้าสังเกตการณ์สินค้าที่เตรียมจัดส่ง หรือพร้อมจัดส่ง (หรือ สินค้ารับคืนรอดำเนินการต่อ) และการใช้วิธีการตรวจตัดยอดขายและตัดยอดสินค้าที่เหมาะสม

5) สำหรับสถานการณ์ที่รายการรายได้มีการบันทึกและประมวลผลโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์ต้องทำการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ารายได้ที่บันทึกเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริงและมีการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่

ปริมาณสินค้าคงเหลือ

1) การตรวจสอบการบันทึกสินค้าคงเหลือของกิจการเพื่อระบุถึงสถานที่หรือรายการสินค้าที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในระหว่างหรือภายหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

2) การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สถานที่ตั้งบางแห่ง โดยไม่ได้มีการแจ้งล่วงหน้าหรือทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสถานที่ตั้งในวันเดียวกัน

3) การตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันที่ใกล้ หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อมูลที่ไม่เหมาะสมระหว่างวันที่นับสินค้าคงเหลือถึงวันที่สิ้นงวดบัญชีให้ต่ำที่สุด

4) การใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในระหว่างการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น การตรวจสอบอย่างเข้มงวดถึงที่บรรจุในกล่อง ลักษณะสินค้าที่วางเป็นกอง (เช่น ภายในกองสินค้าเป็นโพรง ไม่มีสินค้าอยู่จริง) หรือฉลากสินค้า และคุณภาพ (เช่น ความบริสุทธิ์เกรดสินค้าหรือความเข้มข้น) ของสินค้าที่มีลักษณะเป็นของเหลว เช่น สินค้าจำพวกน้ำหอมหรือสารเคมีพิเศษ การพิจารณาใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญอาจเป็นประโยชน์ในการสังเกตการณ์ตรวจนับ

5) การเปรียบเทียบปริมาณในงวดบัญชีปัจจุบันงวดบัญชีก่อน โดยแบ่งเป็นประเภทสินค้า สถานที่ตั้ง หรือใช้เกณฑ์อย่างอื่น หรือเปรียบเทียบกับปริมาณที่นับได้กับปริมาณที่บันทึก

6) การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย เพื่อทดสอบการรวบรวมจำนวนสินค้าคงเหลือที่นับ ตัวอย่างเช่น การจัดเรียงลำดับโดยเขตที่ป้ายสินค้าเพื่อทดสอบการควบคุมป้ายสินค้า หรือการจัดลำดับโดยใช้เลขที่สินค้าเพื่อทดสอบความเป็นไปได้ที่รายการจะขาดหายไปหรือซ้ำซ้อน

การประมาณการของผู้บริหาร

1) การใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับการประมาณการของผู้บริหาร

2) การขยายขอบเขตการสอบถามไปยังบุคคลอื่น นอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชี เพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความสามารถและความตั้งใจของผู้บริหารในการนำแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการมาใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี

4. การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สถานการณ์ที่แตกต่างกันย่อมมีการตอบสนองที่แตกต่างกัน โดยปกติแล้วการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมจะส่งผลโดยตรงต่อยอดคงเหลือทาง

บัญชีและประเภทของรายการ แม้ว่าตรวจสอบบางอย่างที่อธิบายไว้เป็น 2 ประเภทข้างต้นนั้นอาจ นำอาจมาประยุกต์ใช้ในบางสถานการณ์ แต่ขอบเขตของงานสอบบัญชีจะเชื่อมโยงกับข้อมูลเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับความเสียหายของใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมตามที่ระบุไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม มีดังนี้

1. การตรวจนับเงินสดหรือหลักทรัพย์ในเวลาใกล้สิ้นปี หรือ ณ สิ้นปี
2. การขอยืนยันโดยตรงกับลูกค้าเกี่ยวกับรายบัญชี สำหรับงวดเวลาของการตรวจสอบ รวมถึงการลดหนี้ รายการคืนสินค้า และวันที่มีการจ่ายเงิน
3. วิเคราะห์โอกาสที่จะได้รับคืนสำหรับบัญชีที่มีการตัดจำหน่ายไปแล้ว
4. วิเคราะห์สินค้าขาดหายตามสถานที่หรือตามประเภทของสินค้า
5. เปรียบเทียบอัตราส่วนที่สำคัญของสินค้าคงเหลือกับเกณฑ์ของอุตสาหกรรม
6. สอบทานเอกสารหลักฐานประกอบการปรับลดสำหรับสินค้าคงเหลือที่บันทึกโดยวิธีสินค้าคงเหลือที่บันทึกแบบต่อเนื่อง
7. การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการจับคู่ ระหว่างรายชื่อผู้ขายสินค้ากับรายชื่อของพนักงานเพื่อระบุที่อยู่หรือหมายเลขโทรศัพท์ที่ตรงกัน
8. การใช้คอมพิวเตอร์ในการคำนวณรายการในรายงานเงินเดือน เพื่อที่ระบุที่อยู่ บัตรประจำตัวพนักงาน เลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษีหรือเลขที่บัญชีธนาคารที่ซ้ำกัน
9. การสอบทานแฟ้มบุคลากรโดยเน้นรายการที่ไม่ค่อยมีข้อมูล หรือหลักฐานการทำงาน เช่น ไม่มีเอกสารการประเมินผลงาน
10. การวิเคราะห์ลดการค้า และการคืนสินค้าที่มีลักษณะหรือแนวโน้มผิดปกติ
11. การขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาที่เฉพาะเจาะจงกับบุคคลภายนอก
12. การได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขของสัญญา
13. การสอบทานค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนมากและผิดปกติ
14. การสอบทานการอนุมัติและมูลค่าตามบัญชีของเงินให้กู้ยืมแก่ผู้บริหารระดับสูงและบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
15. การสอบทานจำนวนและความถูกต้องของรายงานค่าใช้จ่ายที่เสนอโดยผู้บริหารระดับสูง สถานการณ์ดังต่อไปนี้ อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ความขัดแย้งในการบันทึกทางการบัญชี รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

1) รายการที่ไม่ได้บันทึกอย่างครบถ้วนหรือตามกำหนดเวลาหรือบันทึกอย่างไม่เหมาะสมทั้งในด้านจำนวนเงิน งวดบัญชี การจัดประเภท หรือนโยบายของกิจการ

2) ยอดคงเหลือหรือรายการที่ไม่มีหลักฐานสนับสนุนหรือไม่ได้รับการอนุมัติ

3) รายการปรับปรุงในนาที่สุดท้ายที่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานทางการเงิน

4) หลักฐานการเข้าถึงระบบและการบันทึกรายการของพนักงานที่ไม่สอดคล้องกับหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

5) การแจ้งต่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสงสัยว่าอาจมีการทุจริต

หลักฐานที่ขัดแย้งหรือที่หายไป รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

1. การขาดหายไปของเอกสาร

2. การเปลี่ยนแปลงแก้ไขเอกสาร

3. การไม่มีเอกสารอื่นนอกเหนือจากสำเนาเอกสารหรือเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งที่เอกสารต้นฉบับควรมีอยู่

4. ผลแตกต่างที่มีสาระสำคัญจากการกระทบยอดที่ไม่สามารถอธิบายได้

5. การเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติในงบแสดงฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้มความสัมพันธ์หรืออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ยอดลูกหนี้เพิ่มขึ้นมากกว่ายอดรายได้

6. ข้อมูลที่ได้จากสอบถามหรือวิเคราะห์เปรียบเทียบจากผู้บริหารพนักงานไม่สม่ำเสมอคลุมเครือหรือไม่น่าเชื่อถือ

7. ผลแตกต่างที่ผิดปกติระหว่างจำนวนที่กิจการบันทึกไว้กับหนังสือยืนยันยอดที่ได้รับกลับมา

8. มีรายการด้านเครดิตเป็นจำนวนมากและมีรายการปรับปรุงอื่นในบัญชีลูกหนี้

9. ความแตกต่างที่ไม่สามารถอธิบายได้หรืออธิบายอย่างไม่เพียงพอระหว่างบัญชีคุมยอดและบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้ หรือระหว่างใบแจ้งยอดจากลูกค้าและบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้

10. การหายไปของเช็คที่ยกเลิกซึ่งในสถานการณ์ที่ปกติแล้วเช็คที่ยกเลิกจะถูกส่งคืนให้กิจการพร้อมใบแจ้งยอดจากธนาคาร

11. สินค้าคงเหลือสินทรัพย์หายไปอย่างเป็นสาระสำคัญ

12. การขาดหายไปของหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายการเก็บรักษาบันทึกการกิจการ

13. มีจำนวนรายที่ตอบยืนยันยอดมากกว่าหรือน้อยกว่าที่คาดการณ์ไว้

14. ไม่สามารถหาหลักฐานสำหรับการพัฒนาระบบที่สำคัญหรือหลักฐานประกอบการทดสอบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและการนำโปรแกรมที่สำคัญมาใช้สำหรับปีปัจจุบัน ความสัมพันธ์ที่มีปัญหาหรือไม่กักระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร รวมถึง

1) การไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงรายการบัญชี เครื่องมืออำนวยความสะดวกพนักงานบางคนลูกค้า ผู้ขาย หรือ บุคคลอื่นที่สามารถให้หลักฐานแก่ผู้สอบบัญชี

2) ผู้บริหารค้นผู้สอบบัญชีให้แก้ไขประเด็นที่ซับซ้อนหรือข้อขัดแย้งภายในเวลาที่จำกัดอย่างไม่เหมาะสม

3) ผู้บริหารแสดงความข้องใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี หรือคุกคามกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในหลักฐานการสอบบัญชี หรือการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่มีแนวโน้มว่าจะขัดแย้งกับผู้บริหาร

4) กิจการให้ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีขอล่าช้าผิดปกติ

5) ความไม่เต็มใจที่จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีในการเข้าถึงข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญเพื่อนำมาตรวจสอบโดยใช้เทคนิคทางด้านคอมพิวเตอร์

6) การปฏิเสธที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงบุคลากรด้านเทคโนโลยี และเครื่องอำนวยความสะดวกที่สำคัญซึ่งรวมถึงพนักงานที่ดูแลความปลอดภัย การปฏิบัติงาน และพัฒนาระบบ

7) ความไม่เต็มใจที่จะเพิ่มหรือแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้ครบถ้วนหรือเข้าใจได้มากขึ้น

8) ความไม่เต็มใจที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในอย่างทันทีใดประเด็นอื่น ๆ

1. ผู้บริหาร ไม่เต็มใจให้สอบบัญชีเข้าพบผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยลำพัง

2. นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากมาตรฐานของอุตสาหกรรม

3. มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีบ่อยครั้ง ทั้งที่สถานการณ์ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง

4. เพิกเฉยต่อการละเมิดแนวทางการปฏิบัติด้านจรรยาบรรณของกิจการ

2.6.7 วิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ ลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ

1. การประเมินความเสี่ยงในเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ระบุไว้ของผู้สอบบัญชีเป็นพื้นฐานในการพิจารณาวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบต่อไป ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่า

1) การทดสอบการควบคุมเพียงอย่างเดียวอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภทอย่างมีประสิทธิภาพ

2) การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวเหมาะสมสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภท ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่คำนึงถึงผลกระทบของการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีไม่พบว่ามี การควบคุมที่มีประสิทธิภาพที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หรือเนื่องจากการทดสอบการควบคุมอาจไม่มีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงไม่เชื่อถือความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุมในการกำหนดลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หรือ

3) การใช้วิธีการตรวจสอบร่วมกันระหว่างการทดสอบการควบคุมการตรวจสอบเนื้อหา สาระเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพ

ไม่ว่าจะเลือกวิธีการตรวจสอบวิธีใดผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติการตรวจสอบเนื้อหาสาระ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

2. การออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ซึ่งลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตขึ้นอยู่กับ และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้อง กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ จะให้การเชื่อมโยงอย่างชัดเจนระหว่างวิธีการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี

3. ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ อาจมีผลต่อวิธีการตรวจสอบทั้งสองวิธีหรือ ที่ใช้ร่วมกัน เช่น ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินไว้มีสูง ผู้สอบบัญชีอาจยืนยันความครบถ้วนของ เงื่อนไขของสัญญากับคู่สัญญานอกเหนือจากการตรวจสอบเอกสาร นอกจากนั้นวิธีการตรวจสอบวิธี หนึ่งอาจเหมาะสมกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้บางประเภทมากกว่าอีกวิธีหนึ่ง เช่น ในการ ตรวจสอบรายได้ การทดสอบการควบคุมอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องของความครบถ้วน ในขณะที่การตรวจสอบ เนื้อหาสาระอาจเป็นการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ ได้ประเมินไว้ในเรื่องของการเกิดขึ้นจริงของรายการ

4. ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมหรือตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงการตรวจสอบ ระหว่างกาลหรือ ณ วันสิ้นงวด หากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระเป็น สาระสำคัญสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจว่า การใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงเวลาที่ใกล้วัน สิ้นงวดหรือ ณ วันสิ้นงวด จะมามีประสิทธิภาพมากกว่าการตรวจสอบช่วงเวลาก่อนวันสิ้นงวดหรือ

ปฏิบัติงานตรวจสอบในช่วงเวลาที่ไม่ได้แจ้งไว้หรือไม่สามารถคาดเดาได้ (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติงานตรวจสอบโดยการเลือกสถานประกอบการที่ไม่ได้แจ้งไว้ก่อน) ช่วงเวลาในการตรวจสอบมีความเกี่ยวข้อง โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต เช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่า ในกรณีที่มีความเสี่ยงที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยเจตนาหรือมีการบิดเบือนบัญชีวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยการขยายข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบระหว่างกาลไปยังสิ้นงวดจะไม่มีประสิทธิผล

5. นอกจากนั้น วิธีการตรวจสอบบางวิธีสามารถปฏิบัติได้ ณ วันสิ้นงวดหรือภายหลังวันสิ้นงวดเท่านั้น ตัวอย่างเช่น

- 1) การตรวจสอบความตรงกันของงบการเงินกับบันทึกทางบัญชี
- 2) การตรวจสอบรายการปรับปรุงที่จัดทำในช่วงการจัดทำงบการเงิน
- 3) วิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยง ซึ่ง ณ วันสิ้นงวด กิจการอาจมีการทำสัญญาการขายที่ไม่เหมาะสม หรือรายการค้ายังไม่สามารถสรุปยอดได้

6. ปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องมีอิทธิพลต่อการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าจะปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเมื่อใด รวมถึง

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม
- 2) ช่วงเวลาที่ข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีอยู่ (เช่น เพิ่มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อาจมีการบันทึกข้อมูลใหม่ทับข้อมูลเดิมหรือขั้นตอนที่ต้องการสังเกตการณ์อาจกระทำให้รายได้เพิ่มสูงขึ้น เพื่อให้บรรลุรายได้ตามที่ได้คาดเดาที่ได้คาดการณ์ไว้ โดยการทำสัญญาขายปลอมภายหลังวันสิ้นงวดของผู้สอบบัญชีอาจต้องการตรวจสอบสัญญาที่มีอยู่ ณ วันสิ้นงวด)

3) ช่วงเวลาหรือวันที่ที่หลักฐานการสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้อง

7. ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบที่จำเป็น หลังจากได้พิจารณาถึงความเสี่ยงที่สำคัญ ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ และระดับของความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีวางแผนว่าจะได้รับ ในกรณีที่การใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกันสามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้วัตถุประสงค์หนึ่ง ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบแต่ละวิธีต้องพิจารณาแยกจากกัน โดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขอบเขตของการตรวจสอบหากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเพิ่มขึ้น เช่น ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต การเพิ่มจำนวนตัวอย่างหรือการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้ละเอียดมากขึ้น อาจมีความเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ขอบเขตของการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อวิธีการตรวจสอบนั้นสัมพันธ์กับความเสี่ยงนั้น โดยเฉพาะ

8. การใช้เทคนิคการตรวจโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs) อาจช่วยให้การทดสอบรายการที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์และแฟ้มข้อมูลทางบัญชีมีความละเอียดถี่ถ้วนมากขึ้น ซึ่งอาจเป็นประโยชน์เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจปรับเปลี่ยนขอบเขตการทดสอบ เช่น เมื่อมีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต เทคนิคดังกล่าวสามารถใช้เลือกตัวอย่างรายการจากแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เรียงลำดับข้อมูลตามคุณลักษณะเฉพาะที่ต้องการหรือทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการเลือกตัวอย่าง

2.6.8 คำนิยามของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเป็นผลมาจาก

- 1) ความไม่ถูกต้องในการเก็บรวบรวมหรือประมวลผลข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- 2) การไม่แสดงจำนวนเงินหรือไม่เปิดเผยข้อมูล
- 3) ความประมาณการทางบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งเกิดจากการมองข้ามข้อเท็จจริงหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดอย่างชัดเจน และ

4) การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องการประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่สมเหตุสมผล หรือ การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่เหมาะสม

2. ผู้สอบบัญชีอาจจะกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำซึ่งถ้าต่ำกว่านี้แล้วการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่สำคัญอย่างแน่ชัดและไม่จำเป็นต้องรวบรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีคาดว่าผลรวมของจำนวนเงินดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการ โดยคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” ไม่ได้มีความหมายเดียวกัน “ไม่มีสาระสำคัญ” แต่เนื้อหาของคำว่า “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” หมายถึง จำนวนที่เล็กกว่าอย่างมากเมื่อเทียบกับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 และเป็นสิ่งที่ไม่ต้องคำนึงอย่างแน่ชัดไม่ว่าจะพิจารณาจากแต่ละรายการหรือพิจารณาผลรวมของทุกรายการ และไม่ว่าจะพิจารณาในเงื่อนไขของขนาด ลักษณะ หรือ สถานการณ์ใดก็ตาม ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในการที่จะพิจารณาว่ารายการใดรายการหนึ่งหรือหลายรายการเป็นรายการที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด” รายการดังกล่าวต้องถือว่าไม่ใช่รายการที่ “ไม่สำคัญอย่างแน่ชัด”

3. เพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ระหว่างการตรวจสอบ และในการสื่อสารการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบอาจจะเป็นประโยชน์ถ้ามีการจำแนกเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้ดุลยพินิจ และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้

4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการประเมินว่างบการเงินได้ถูกจัดทำและแสดงรายการในสาระสำคัญตามที่กล่าวในแม่บทการรายงานทางการเงินหรือไม่การประเมินนี้รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของการปฏิบัติด้านการบัญชีของกิจการ รวมไปถึงข้อบ่งชี้ของโอกาสที่จะเกิดความเอนเอียงในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร⁹ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเหตุผลของผู้บริหารที่ไม่ทำการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงให้ถูกต้อง

5. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320¹⁰ ได้อธิบายไว้ว่าในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปรับปรุงเปลี่ยนจำนวนของสาระสำคัญสำหรับงบการเงิน โดยรวม (และหากเกี่ยวข้องกับระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่งหรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะหากสามารถปฏิบัติได้) เมื่อได้ทราบข้อมูลระหว่างการตรวจสอบซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดจำนวนหนึ่ง (หรือหลายจำนวน) ที่แตกต่างจากจำนวนเดิม¹⁰ ดังนั้น การเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญใหม่ที่มีนัยสำคัญใดก็ตามมักจะเกิดขึ้นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข อย่างไรก็ตามถ้าการประเมินระดับความมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 (อ้างอิงย่อหน้า 10 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) ทำให้ระดับความมีสาระสำคัญมีจำนวน (หรือหลายจำนวน) ที่ต่ำกว่าแล้ว ระดับขอบเขตของวิธีการตรวจสอบจะต้องถูกพิจารณาใหม่อีกครั้ง เพื่อให้ได้ซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี

6. หลายสถานการณ์ที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบางรายการอาจเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่าแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญทั้งในส่วนของแต่ละรายการหรือเมื่อนำไปพิจารณารวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวจะต่ำกว่าระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม ซึ่งสถานการณ์ที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมินรวมถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง

- 1) กระทบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล
- 2) กระทบต่อการปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงของหนี้หรือข้อกำหนดในสัญญาอื่น
- 3) เกี่ยวข้องกับการเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีที่ไม่ถูกต้องซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินงวดปัจจุบันอย่างไรเป็นสาระสำคัญ แต่มีแนวโน้มที่จะกระทบต่องบการเงินในงวดถัดไปอย่าง เป็นสาระสำคัญ

4) ปกปิดการเปลี่ยนแปลงในผลกำไรหรือแนวโน้มอื่น โดยเฉพาะในเนื้อหาของเงื่อนไขทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมโดยทั่วไป

5) กระทบต่ออัตราส่วนที่ใช้ในการประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสดของกิจการ

6) กระทบต่อการแสดงข้อมูลจำแนกตามส่วนในงบการเงิน (เช่น ประเด็นสำคัญต่อการจำแนกส่วนหรือส่วนอื่นของธุรกิจของกิจการที่ถือว่ามีความสำคัญในการแสดงผลการดำเนินงานหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ)

7) มีผลทำให้คำตอบแทนของผู้บริหารเพิ่มขึ้น เช่น การทำให้เงื่อนไขการพิจารณาโบนัสหรือคำตอบแทนอื่นบรรลุผลตามที่กำหนด

8) เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ได้สื่อสารให้กับผู้ใช้งบการเงินแล้วซึ่งผู้สอบบัญชีเคยได้รับทราบ เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์ผลกำไร

9) เกี่ยวข้องกับรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบุคคลเฉพาะ (เช่น บุคคลภายนอกที่มีรายการกับกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับสมาชิกของผู้บริหารของกิจการหรือไม่)

10) เป็นการไม่แสดงข้อมูลที่แม้บทการรายงานทางการเงินไม่ได้กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงว่าให้แสดง แต่ตามคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นสิ่งที่สำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน หรือ กระแสเงินสดของกิจการ หรือ

11) กระทบต่อข้อมูลอื่นที่ได้แจ้งไว้ในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว (เช่น ข้อมูลที่รวมอยู่ใน “อธิบายและบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร” หรือ “บทความด้านการดำเนินงานและการเงิน” เป็นต้น) ซึ่งอาจถูกคาดหวังอย่างมีเหตุผลว่าจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 ได้กล่าวถึง การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วซึ่งไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการรายงานต่อข้อมูลอื่นดังกล่าว

สถานการณ์เหล่านี้เป็นแค่เพียงการยกตัวอย่างเท่านั้น ไม่ใช่สถานการณ์ทั้งหมดจะเกิดขึ้นในการตรวจสอบทุกครั้งไปและไม่ได้หมายความว่า จะไม่เกิดสถานการณ์อื่นนอกเหนือจากสถานการณ์ที่กล่าวข้างต้น อย่างไรก็ตาม การที่สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งกล่าวถึงข้างต้นเกิดขึ้นก็ไม่จำเป็นต้องนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นมีสาระสำคัญ

7. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ได้อธิบายว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากหรืออาจเป็นผลมาจากการทุจริตจำเป็นต้องมีการพิจารณาในแง่มุมต่าง ๆ ของการตรวจสอบอย่างไร แม้ว่าขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจะไม่ใช่สาระสำคัญต่องบการเงิน

8. ผลกระทบสะสมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนอาจมีผลกระทบอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินงวดปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีมีหลากหลายวิธีซึ่งเป็นที่ยอมรับที่จะใช้ในการประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขในงบการเงินงวดปัจจุบัน การใช้วิธีในการประเมินที่เหมือนกันจะทำให้เกิดความสม่ำเสมอในการประเมินจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่ง

2.6.9 การพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในได้ถูกระบุขึ้นแล้วหรือไม่

1. ในการกำหนดว่าผู้สอบบัญชีได้ระบุข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษาร่วมกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องของสิ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบการปรึกษาหารือดังกล่าวเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ผู้บริหารทราบได้อย่างทันท่วงที ถึงข้อบกพร่องที่มีอยู่ซึ่งผู้บริหารอาจไม่ได้ตระหนักมาก่อนหน้านี้ ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสมที่ปรึกษาหารือหรือสิ่งที่ตรวจพบคือผู้ที่คุ้นเคยกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง และระดับของผู้บริหารที่มีอำนาจในการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในนั้น การปรึกษาหารือโดยตรงกับผู้บริหารอาจไม่เหมาะสมในบางสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น หากสิ่งที่ตรวจพบทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และความรู้ความสามารถของผู้บริหาร

2. ในการหารือร่วมกับผู้บริหารเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีตรวจพบนั้นผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาต่อไปนี้ เช่น

1) ความเข้าใจของผู้บริหารเกี่ยวกับสาเหตุของข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นหรือสาเหตุของข้อบกพร่องที่สงสัย

2) ข้อยกเว้นที่เกิดข้อบกพร่องที่ผู้บริหารทราบแล้ว ยกตัวอย่างเช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถป้องกันได้โดยการควบคุมทางเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง

3) ทำทีในเบื้องต้นของผู้บริหารกับการตอบสนองต่อสิ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ

3. มีความสำคัญของข้อบกพร่องใดข้อพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกันมิได้ขึ้นอยู่กับเพียงว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้นแล้วหรือไม่เท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นและขนาดของผลกระทบจาก

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอาจมีอยู่แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้พบการ
แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระหว่างการตรวจพบ

4. ตัวอย่างประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการกำหนดว่าข้อบกพร่องใดข้อบกพร่อง
หนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกันเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่
ประกอบด้วย

1) ความเป็นไปได้ที่ข้อบกพร่องนั้นจะนำไปสู่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น
สาระสำคัญต่องบการเงินในอนาคต

2) การใช้ดุลยพินิจและมีความซับซ้อนในการการประมาณการจำนวนเงิน เช่น การ
ประมาณทางบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรม

3) จำนวนเงินที่ปรากฏในงบการเงินที่เป็นผลกระทบจากข้อบกพร่อง

4) จำนวนเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นกับยอดคงเหลือทางบัญชีหรือประเภทของ
รายการที่มีผลกระทบจากข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อ

5) ความสำคัญของการควบคุมนั้นต่อกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น

- การควบคุมดูแลทั่วไป (เช่น การสอดส่องดูแลของผู้บริหาร)

- การควบคุมเรื่องการป้องกันและค้นพบทุจริต

- การควบคุมเรื่องการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- การควบคุมเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- การควบคุมในเรื่องรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นปกติธุรกิจของกิจการ

- การควบคุมในเรื่องกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ณ วันสิ้นงวด (เช่น การ
ควบคุมรายการในสมุดรายวันที่ใช้บันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ)

6) สาเหตุและความถี่ของข้อบกพร่องที่ค้นพบซึ่งเป็นผลมาจากข้อบกพร่องของการควบคุม

7) ผลกระทบเกี่ยวเนื่องของข้อบกพร่องนั้นกับบพร่องอื่นของการควบคุมภายใน

5. ตัวอย่างข้อบ่งชี้ของข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

1) หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีประสิทธิผล ยกตัวอย่างเช่น

- รายการที่มีนัยสำคัญที่มีผลประโยชน์ทางการเงินต่อผู้บริหารแต่ไม่ได้รับการ
ตรวจสอบอย่างละเอียดจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างเหมาะสม

- การพบการทุจริตของผู้บริหารที่ไม่ได้ถูกป้องกัน โดยการควบคุมภายในของกิจการ
ไม่ว่าการทุจริตนั้นจะมีสาระสำคัญหรือไม่ก็ตาม

- ความล้มเหลวของผู้บริหารในการแก้ไขข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่เคยได้รับทราบอย่างเหมาะสม

2) การขาดกระบวนการประเมินความเสี่ยงภายในกิจการที่โดยปกติแล้วควรมี

3) หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่มีประสิทธิผลตัวอย่างเช่น ความล้มเหลวของผู้บริหารในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีคาดหวังว่ากระบวนการในการระบุความเสี่ยงของกิจการจะระบุได้

4) หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่พบไม่มีประสิทธิผล (เช่น ไม่มีการควบคุมสำหรับความเสี่ยงนั้น)

5) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ค้นพบโดยวิธีการของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่ได้รับการป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขโดยการควบคุมภายในของกิจการ

6) การปรับปรุงงบการเงินที่เคยออกไปแล้วย้อนหลังเพื่อสะท้อนการแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งมีผลมาจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต

7) หลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงการไม่มีความสามารถของผู้บริหารในการการสอดคล้องดูแลการจัดทำงบการเงิน

6. การควบคุมอาจถูกออกแบบให้สามารถนำไปปฏิบัติได้โดยลำพังหรืออาจต้องนำไปปฏิบัติรวมเพื่อป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ได้โดยมีประสิทธิผล ยกตัวอย่างเช่น การควบคุมเรื่องลูกหนี้อาจประกอบด้วยการควบคุมโดยอัตโนมัติและการควบคุมด้วยมือที่ถูกออกแบบมาให้นำไปปฏิบัติร่วมกันเพื่อป้องกันหรือค้นพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับยอดคงเหลือทางบัญชี ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในข้อใดข้อหนึ่งอาจไม่สำคัญเพียงพอที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอย่างไรก็ตาม ข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันที่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือทางบัญชีเดียวกันหรือการเปิดเผยข้อมูลประเภทเดียวกัน สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องกัน หรือองค์ประกอบของการควบคุมภายในประเภทเดียวกัน อาจเพิ่มความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญได้

7. ระดับของรายละเอียดในการสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเป็นดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจคำนึงถึงในการกำหนดระดับของรายละเอียดที่เหมาะสมสำหรับการสื่อสารมีดังต่อไปนี้

1) ลักษณะของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดในการสื่อสารของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะอาจแตกต่างจากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

2) ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดในกำหนดในการสื่อสารของกิจการที่การดำเนินงานมีความซับซ้อนมากอาจแตกต่างจากกิจการดำเนินงานไม่มีความซับซ้อน

3) ลักษณะของข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบ

4) องค์ประกอบของการกำกับดูแลของกิจการ ตัวอย่างเช่น หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลประกอบด้วยบุคคลที่ไม่มีประสบการณ์อย่างมากในประเภทธุรกิจที่กิจการดำเนินการหรือในเรื่องที่จะสื่อสาร กิจการจำเป็นต้องสื่อสารในระดับของรายละเอียดที่มากขึ้น

ข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง

8. ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตระหนักถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบระหว่างการตรวจสอบอยู่แล้ว และอาจเลือกที่จะไม่แก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวเมื่อพิจารณาถึงต้นทุนและข้อพิจารณาอื่น ๆ แล้วผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความรับผิดชอบในการประเมินต้นทุนและประโยชน์ของการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่อง ดังนั้นข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 จึงไม่ต้องคำนึงถึงเรื่องต้นทุนหรือข้อพิจารณาอื่น ๆ ซึ่งผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดว่าจะแก้ไขข้อบกพร่องหรือไม่

9. ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีได้สื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการในการตรวจสอบครั้งก่อนแล้วไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าวซ้ำในกรณีที่ข้อบกพร่องดังกล่าวยังคงไม่ได้รับการแก้ไขหากผู้สอบบัญชีเคยสื่อสารข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ยังคงมีอยู่ไปยังผู้บริหารก่อนหน้าแล้วการสื่อสารในปัจจุบันอาจอธิบายชี้ถึงข้อบกพร่องในรายละเอียดเช่นเดียวกับที่ได้เคยสื่อสารไว้ก่อนหน้านี้ หรืออาจเพียงอ้างอิงถึงการสื่อสารครั้งก่อนผู้สอบบัญชีอาจสอบถามผู้บริหารหรือในกรณีที่เหมาะสมสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเหตุผลที่ข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญดังกล่าวยังไม่ได้รับการแก้ไข การไม่ได้ดำเนินการแก้ไขโดยปราศจากคำอธิบายที่สมเหตุสมผลอาจถือได้ว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ

2.6.10 การออกแบบและการทดสอบการควบคุม

1. การทดสอบการควบคุมจะทดสอบเฉพาะการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่ามีการออกแบบอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ หากมีการใช้การควบคุมที่แตกต่างกันอย่างมากในช่วงเวลาที่ต่างกันของช่วงเวลาที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการควบคุมแต่ละการควบคุมแยกจากกัน

2. การทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมแตกต่างจากการทำความเข้าใจและการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบที่ใช้เป็นประเภทเดียวกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในขณะเดียวกันกับการประเมินการออกแบบการควบคุมและการนำการควบคุมไปปฏิบัตินั้นมีประสิทธิภาพ

3. แม้ว่าวิธีการประเมินความเสี่ยงบางอย่างอาจไม่ได้ออกแบบมาเพื่อเป็นการทดสอบการควบคุมโดยเฉพาะแต่อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมเช่นเดียวกับการทดสอบการควบคุม ตัวอย่างของวิธีการประเมินความเสี่ยงผู้สอบบัญชีดังกล่าวอาจรวมถึง

- 1) การสอบถามเกี่ยวกับการใช้งบประมาณของฝ่ายบริหาร
- 2) การสังเกตการณ์การเปรียบเทียบระหว่างงบประมาณค่าใช้จ่ายรายเดือนกับค่าใช้จ่ายจริงของฝ่ายบริหาร
- 3) การตรวจสอบรายงานเกี่ยวกับการสืบหาสาเหตุของผลต่างระหว่างยอดตามงบประมาณและยอดที่เกิดขึ้นจริง

วิธีการตรวจสอบดังกล่าวทำให้ทราบถึงการออกแบบเกี่ยวกับนโยบายงบประมาณของกิจการและทราบว่านโยบายดังกล่าวได้มีการนำไปปฏิบัติหรือไม่ และยังสามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการใช้นโยบายงบประมาณเพื่อที่จะป้องกันหรือตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องของการจัดประเภทค่าใช้จ่าย

4. ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบการทดสอบการควบคุมที่จะทำควบคู่ไปกับการทดสอบรายละเอียดในรายการเดียวกัน ถึงแม้ว่าวัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมจะแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการทดสอบรายละเอียด แต่วัตถุประสงค์ทั้งสองสามารถบรรลุได้โดยการทดสอบรายการเดียวกันไปพร้อมกันซึ่งเรียกว่า การทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์ “Dual-purpose test” เช่น ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบและประเมินผลของการตรวจสอบใบแจ้งหนี้เพื่อพิจารณาว่าได้มีการอนุมัติหรือไม่ในขณะเดียวกันก็ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นเนื้อหาของรายการได้ การออกแบบและการประเมินการทดสอบเพื่อบรรลุสองวัตถุประสงค์นั้น ให้พิจารณาแต่ละวัตถุประสงค์ของการทดสอบแยกจากกัน

5. ในกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าไม่สามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาของให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ทั้งนี้อาจเกิดขึ้นในกรณีที่การดำเนินธุรกิจโดยใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเท่านั้น ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้อง

6. ผู้สอบบัญชีอาจต้องเพิ่มระดับความเชื่อมั่นในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตาม การควบคุมให้สูงขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้หลักฐานการตรวจสอบโยนเน้นเรื่องการทดสอบการ ควบคุมโดยเฉพาะในกรณีที่เห็นว่า ไม่มีความเป็นไปได้หรือไม่สามารถปฏิบัติได้ในการได้มาซึ่งได้ หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว

7. การสอบถามเพียงอย่างเดียวนั้นไม่เพียงพอในการทดสอบความมีประสิทธิภาพของการ ปฏิบัติตามการควบคุม ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมกับการสอบถาม การ สอบถามร่วมกับการตรวจสอบเอกสารหรือการปฏิบัติซ้ำซ้อนให้ความเชื่อมั่นมากกว่าการสอบถาม และการสังเกตการณ์ เนื่องจากการสังเกตการณ์จะสัมพันธ์กับจุดเวลาที่สังเกตการณ์เท่านั้น

8. ลักษณะของการควบคุมมีผลต่อวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบ บัญชีว่าการควบคุมได้ถูกนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เช่น หากเอกสารประกอบให้ หลักฐานในเรื่องความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะ รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมโดยการ ตรวจสอบเอกสารรายการนั้น อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างอาจไม่มีเอกสารประกอบที่เกี่ยวข้อง เช่น อาจไม่มีเอกสารเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในส่วนประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุม บางอย่าง เช่น การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ หรือกิจกรรมการควบคุมบางประเภท เช่น กิจกรรมการควบคุมซึ่งปฏิบัติโดยใช้คอมพิวเตอร์ในสถานการณ์ดังกล่าว หลักฐานการสอบบัญชี เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมอาจได้มาจากการสอบถามร่วมกับวิธีการ อื่น เช่น การสังเกตการณ์หรือการใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย (CAATs)

9. เมื่อผู้สอบบัญชีต้องการหลักฐานที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพ ของการควบคุมการเพิ่มขอบเขตของการทดสอบการควบคุมอาจมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีอาจ พิจารณาประเด็นดังต่อไปนี้ร่วมกับระดับของความเชื่อถือในการควบคุม ในการกำหนดขอบเขตของ การทดสอบการควบคุม

- 1) ความถี่ที่กิจการได้ปฏิบัติตามการควบคุมในระหว่างช่วงเวลา
- 2) ความยาวของช่วงระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือในความมีประสิทธิภาพของการ ปฏิบัติตามการควบคุม
- 3) อัตราการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่ได้คาดการณ์ไว้
- 4) ความเกี่ยวข้องและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่จะได้รับเกี่ยวกับ ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้
- 5) ขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการทดสอบการควบคุมอื่นที่เกี่ยวข้อง กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

10. เนื่องจากการประมวลผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ ผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติ การควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติจะมีลักษณะการทำงานที่สม่ำเสมอเว้นแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรม (รวมถึงตาราง เพิ่มข้อมูล หรือข้อมูลถาวรอื่นที่ถูกนำมาใช้โดยโปรแกรม) เมื่อผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ (ซึ่งสามารถทำได้ทั้งในเวลาที่ยังเริ่มมีการนำควบคุมมาปฏิบัติหรือในช่วงเวลาอื่น) ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบการควบคุมเพื่อพิจารณาว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง การทดสอบดังกล่าวอาจรวมถึงการพิจารณาว่า

- 1) การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมจะทำได้โดยเฉพาะกรณีที่มีการควบคุมการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมที่เหมาะสม
- 2) โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลรายการเป็นโปรแกรมที่ได้รับการอนุมัติ และ
- 3) การควบคุมทั่วไปที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ มีประสิทธิภาพ

การทดสอบดังกล่าวยังอาจรวมถึง การพิจารณาว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมซึ่งอาจเป็นในกรณีที่เกิดการใช้ซอฟต์แวร์สำเร็จรูปโดยไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนหรือบำรุงรักษา เช่น ผู้สอบบัญชีอาจทำการตรวจสอบบันทึกที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัยทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีว่าไม่มีการเข้าถึง โปรแกรม โดยผู้ที่ไม่ได้รับอนุญาตในช่วงระยะเวลาที่ตรวจสอบ

11. บางสถานการณ์ อาจมีความจำเป็นในการให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความมีประสิทธิภาพของการควบคุมทางอ้อม เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะทดสอบความมีประสิทธิภาพของการสอบทานรายงานซื้อขายวันเกี่ยวกับรายการขายที่เกินกว่าวงเงินที่ได้รับอนุมัติของผู้ใช้รายงาน การสอบทานโดยผู้ใช้รายงานและการติดตามหาสาเหตุเป็นการควบคุมที่สัมพันธ์โดยตรงต่อผู้สอบบัญชี การควบคุมความถูกต้องของข้อมูลในรายงาน (เช่น การควบคุมทั่วไปทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ) ถือเป็น “การควบคุมทางอ้อม”

12. เนื่องจากการประมวลผลโดยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีลักษณะของความสม่ำเสมอ หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการนำการควบคุมระบบงานแบบอัตโนมัติไปใช้เมื่อพิจารณาพร้อมกับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการนำการควบคุมไปปฏิบัติ สำหรับการควบคุมทั่วไปของกิจการ (โดยเฉพาะการควบคุมการเปลี่ยนแปลง) อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่ครอบคลุมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม

13. หลักฐานการสอบบัญชี ณ เวลาหนึ่งอาจเพียงพอต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ ณ วันสิ้นงวดในอีก

ด้านหนึ่ง หากผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือในการควบคุมหนึ่ง ๆ ตลอดช่วงของเวลาผู้สอบบัญชีควรใช้การทดสอบที่สามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้องนั้น เช่น การทดสอบการติดตามการควบคุมของกิจการ การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในระหว่างการตรวจสอบระหว่างกาล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12 (ข))

14. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาว่าหลักฐานการสอบบัญชีใดที่ควรได้รับเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมในช่วงเวลาที่เหลือภายหลังการตรวจสอบระหว่างกาลรวมถึง

1) ความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

2) การควบคุมที่ได้ทดสอบในช่วงการตรวจสอบระหว่างกาล และการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในการควบคุมดังกล่าวดังกล่าวที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้ทดสอบในการตรวจสอบระหว่างกาล รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในระบบสารสนเทศ การประเมินผล และบุคลากร

3) ระดับของหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีได้รับ

4) ความยาวของช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่

5) ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะลดการตรวจสอบเนื้อหาสาระเนื่องจากการให้ความเชื่อถือในการควบคุม

6) สภาพแวดล้อมการควบคุม

15. หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมที่อาจได้รับโดยการขยายการทดสอบการควบคุมให้ครอบคลุมช่วงเวลาที่เหลืออยู่หรือการทดสอบการติดตามการควบคุมของกิจการ การใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนเมื่อผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบบางอย่างที่ทำให้แน่ใจว่าหลักฐานนั้นมีความต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบงวดก่อน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติทำงานได้ตามที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีควรได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อที่พิจารณาว่าการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมที่ทำงานโดยอัตโนมัติที่มีผลกระทบต่อความต่อเนื่องของประสิทธิภาพของการทำงานหรือไม่ เช่น การสอบถามฝ่ายบริหารและตรวจสอบร่องรอยของรายการ (logs) ซึ่งบ่งชี้ถึงการเปลี่ยนแปลงในการควบคุมนั้น การพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอาจมีผลทั้งต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของหลักฐานการสอบบัญชีที่คาดว่าจะได้รับเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมในงวดปัจจุบัน

16. การเปลี่ยนแปลงอาจมีผลต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อนซึ่งอาจทำให้หลักฐานดังกล่าวไม่สามารถใช้เป็นเกณฑ์สำหรับความเชื่อถือว่าต่อเนื่องในงวดปัจจุบัน เช่น การเปลี่ยนแปลงระบบที่ทำให้กิจการได้รับรายงานใหม่อาจไม่มีผลกระทบต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับในงวดก่อน แต่การเปลี่ยนแปลงที่มีผลต่อข้อมูลที่เก็บสะสมไว้หรือทำให้ข้อมูลถูกคำนวณแตกต่างไปจากเดิมมีผลต่อความเกี่ยวข้องของหลักฐานการสอบบัญชีดังกล่าว

17. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีว่าจะเชื่อถือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อนหรือไม่สำหรับการควบคุมที่

- 1) ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปหลังจากการที่ได้มีการทดสอบในงวดก่อน และ
- 2) ไม่ใช่การควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

18. โดยทั่วไปหากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่ในระดับที่สูงขึ้น หรือการเชื่อถือในการควบคุมมีสูงขึ้น ช่วงห่างของระยะเวลาที่จะทดสอบใหม่ก็จะสั้นลงปัจจัยที่อาจทำให้ช่วงห่างของระยะเวลาในการทดสอบใหม่ลดลง หรือก่อให้เกิดความไม่เชื่อถือในหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบในงวดก่อน รวมถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีข้อบกพร่อง
- 2) การติดตามการควบคุมที่มีข้อบกพร่อง
- 3) การควบคุมที่เกี่ยวข้องเป็นการปฏิบัติด้วยมือส่วนใหญ่
- 4) การเปลี่ยนแปลงบุคลากรซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการควบคุมไปปฏิบัติ
- 5) สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปที่บ่งชี้ถึงความจำเป็นของการเปลี่ยนแปลงการควบคุม
- 6) การควบคุมทั่วไปในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีข้อบกพร่อง

2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2559) ศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ พบว่าลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตาม TQSC1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน โดยพบว่า 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อการควบคุมคุณภาพ ขึ้นอยู่กับ เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้ำ และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้ำ และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ำและงานที่มีลักษณะเฉพาะขึ้นอยู่กับ

กับ อายุ ประสิทธิภาพปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 4) ทรัพยากรบุคคลขึ้นอยู่กับ อายุ ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 5) การปฏิบัติงาน ขึ้นอยู่กับ ประสิทธิภาพปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และ 6) การติดตามผล ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสิทธิภาพปฏิบัติงานสอบบัญชี จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล (2558) ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่องบการเงินที่มากที่สุด ได้แก่ ปัจจัยด้านการควบคุมภายใน รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านจรรยาบรรณวิชาชีพผู้ทำบัญชี และปัจจัยด้านความรู้ความสามารถผู้ทำบัญชี ตามลำดับ ทั้งนี้ปัจจัยด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีระดับความคิดเห็นที่น้อยที่สุด ความเห็นต่อคุณภาพงบการเงินอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณารายด้านพบว่า ผู้กรอกแบบสอบถามได้ให้ความสำคัญด้านการเปรียบเทียบกัน ซึ่งมีค่าเฉลี่ยมากที่สุด รองลงมา ได้แก่ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และด้านความเชื่อถือได้ ส่วนค่าเฉลี่ยความคิดเห็นต่อคุณภาพงบการเงินที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ได้แก่ ด้านความเข้าใจ

จิรพัทธ์ จินศิริวานิชย์ (2554) ศึกษาแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่าแนวทางการพัฒนาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในอนาคตนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นด้วยกับการที่กรมสรรพากรจะสรรหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร ที่เน้นการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบและให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเฉพาะ ขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่แน่ใจกับแนวทางดังกล่าว ผู้ตอบแบบสอบถามได้เสนอแนะให้กรมสรรพากรเพิ่มคุณสมบัติของการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ให้ต้องผ่านการฝึกงานตรวจสอบบัญชีเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานให้กับผู้สอบบัญชี

จุฬาลักษณ์ ฟองมูล (2554) ศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายซาเบนส์ ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงินพบว่า ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีความเห็นว่า กิจการที่มีการนำมาตรา 404 ของกฎหมายซาเบนส์ ออกซ์เลย์ มาปฏิบัติ นั้น จะมีประสิทธิผลของการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก ปลายมีความเห็นว่ากิจการมีคุณภาพรายงานทางการเงินอยู่ในระดับมาก ซึ่งในการศึกษาได้ยึดหลักการตามแนวคิดการควบคุมภายในของโคโซ พบว่า ทุกปัจจัย มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 หมายความว่า หากกิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลแล้ว จะทำให้รายงานทางการเงินของกิจการนั้นมีคุณภาพสูงตามไปด้วย

ทัศนีย์ แสงสว่าง (2553) พบว่ากิจการที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลอาจมีความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในยอดคงเหลือในบัญชีได้เนื่องจากมีรายการที่ต้องประมวลผลเป็นจำนวนมากจึงมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้ซึ่งได้ศึกษาเกี่ยวกับแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะ คือ สภาวิชาชีพบัญชีควรมีการให้ความรู้แก่เจ้าของกิจการและพนักงานให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและการตรวจสอบบัญชี การพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชีของกิจการที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบในการวางแผนการให้รัดกุมมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีควรมีการฝึกอบรมและศึกษาหาความรู้อย่างต่อเนื่องเพื่อวางแผนการตรวจสอบให้สามารถป้องกันหรือจำกัดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีควรมีความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของกิจการที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลซึ่งพนักงานของกิจการอาจยังไม่มีความชำนาญในการใช้โปรแกรมเพียงพออาจมีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกรายการบัญชีได้

สงกรานต์ ไกยวงษ์ (2553) ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทยในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตพบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรประกอบด้วย 1) ปัจจัยความรู้ทางด้านภาษีอากร 2) ปัจจัยความรู้ด้านการตรวจสอบ 3) ปัจจัยความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ 4) ปัจจัยจำนวนธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ 5) ปัจจัยระยะเวลาที่ทำงานด้านตรวจสอบบัญชี 6) ปัจจัยการเข้าอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องและ 7) ปัจจัยการศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง อายุไม่มีความสัมพันธ์กับทักษะความเป็นมืออาชีพ แต่ความรู้ทางด้านวิชาชีพ ประสบการณ์จากการทำงาน โปรแกรมการศึกษาทางวิชาชีพ การพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะความเป็นมืออาชีพ อย่างมีนัยสำคัญ

นันทิกา วิศิษฐ์ธรรมศรี (2551) ได้ทำการศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ปัจจัยที่ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ สามารถตรวจสอบการปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร ส่วนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ให้ความสำคัญกับปัจจัยที่กิจการมีเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีและมีการเก็บรักษาเอกสารอย่างเหมาะสม และสำหรับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องซึ่งแบ่งเป็น 2 ระดับ ในระดับงบการเงินจะให้ความสำคัญ

เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือความซื่อสัตย์สุจริตและทัศนคติของผู้บริหารในการบริหารงานและการจัดทำงบการเงิน ส่วนในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการจะให้ความสำคัญแก่รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด

อาณดา โขจันตามณี (2551) ได้ทำการศึกษา แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเห็นว่าโครงสร้างการจัดองค์การและลักษณะของการประมวลผลมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับมาก ส่วนการออกแบบและวิธีการปฏิบัติงานมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับปานกลาง การควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์โดยรวมมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการควบคุมระบบงานมากกว่าการควบคุมทั่วไป นอกจากนี้พบว่า ความแตกต่างของสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ และระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน และความแตกต่างของระดับการศึกษา มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน

วิมลฤดี ทิศคร (2551) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านการปฏิบัติและด้านการเรียนรู้แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีรายได้ต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านความคิดสร้างสรรค์ ด้านการพัฒนา และด้านการเรียนรู้แตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรม ด้านการปฏิบัติแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลาและด้านคุณภาพของงานแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลาแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีรายได้ต่อเดือนแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลา และด้านปริมาณงานแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลาแตกต่างกัน

เอ็อมอรา พรหมจันทร์ (2551) ได้ทำการศึกษา สภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีอายุ สถานภาพ และ ระดับการศึกษาแตกต่างกันให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีสภาพในการปฏิบัติงาน ด้านการตัดสินใจ และการแก้ปัญหา และด้านการบริการ แตกต่างกัน, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีอายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การสอบบัญชีและรายได้สุทธิเฉลี่ยต่อเดือนแตกต่างกัน ให้ความคิดเห็น เกี่ยวกับการมีปัญหาในการปฏิบัติงานด้านการพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ที่ตรวจสอบ ด้านข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี กระจายทำการของผู้สอบบัญชี และด้านการ ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกัน

พรณิภา แจ่มสุวรรณ (2551) ศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการ ประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า อายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ทำงานปริมาณการรับงาน จำนวนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเชื้อชาติของผู้สอบบัญชีสังกัดที่ มีต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความเห็นที่ มีต่อระดับความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ ไม่แตกต่างกันผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจอย่างมากเพื่อการ ประเมินความเสี่ยงในการวางแผนของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตควรให้ความสำคัญ การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมตรวจสอบ รายการที่ผิดปกติ เช่น รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อนและยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ เช่น สภาพเศรษฐกิจตกต่ำ ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ลักษณะทางธุรกิจของกิจการมีปัจจัยใดบ้างที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่ปัจจัยเกี่ยวกับ สภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร ความเชื่อมั่นและ จริยธรรมของผู้บริหาร

ถนอมจิตต์ ท้าวแคนคำ (2550) ได้ทำการศึกษาแนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สหกรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของ สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 7 พบว่า ในระดับความรู้ความเข้าใจในแนวทางการปฏิบัติการควบคุม คุณภาพงานสอบบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามมีระดับความรู้ความเข้าใจเฉลี่ยอยู่ในระดับมากที่สุด ทั้งใน เรื่องแนวทางในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพ งานสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 98.39 ในระดับปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ผู้ตอบ แบบสอบถาม มีระดับการปฏิบัติเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 4.21 โดยให้ความสำคัญ ในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการสอบทานมากที่สุด รองลงมาได้แก่ด้านการ ควบคุมดูแล และด้านการสั่งการ และมีการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไป มีระดับ

การปฏิบัติเฉลี่ยอยู่ในระดับมาก ค่าเฉลี่ยของการปฏิบัติ 3.94 โดยให้ความสำคัญในการปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีด้านการติดตามมากที่สุด รองลงมาได้แก่ด้านข้อกำหนดของวิชาชีพ และด้านการแบ่งงาน

จากแนวความคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องผู้วิจัยจะได้นำมาผนวกกับแนวทางคำถามของงานวิจัยและสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ไปตั้งคำถามเพื่อทำการเก็บข้อมูลโดยแบบสอบถามให้ได้ทราบผลว่าโดยแท้จริงแล้วนั้นความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีจากแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมนั้นมีมุมมองความคิดเห็นเป็นประการใดและจะได้นำเสนอผลจากการเก็บข้อมูลมาเทียบเคียงกับแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามที่ได้นำเสนอไว้ในบททบทวนวรรณกรรมนี้เป็นลำดับต่อไป

งานวิจัยอื่น ๆ

ในระหว่างปี 2557 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจเยี่ยมสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 9 สำนักงาน ซึ่งเป็นไปโดยสมัครใจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสอบทานและให้คำแนะนำในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) โดยพบข้อสังเกตในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC1 ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557)

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน พบว่ามีการกำหนดนโยบายในแต่ละด้าน แต่ยังไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติและนำไปปฏิบัติใช้ให้ครบถ้วนในแต่ละองค์ประกอบนอกจากนี้ยังพบว่าสำนักงานให้ความสนใจด้านการแข่งขันทางธุรกิจและการขาดทรัพยากรบุคคลที่มีคุณภาพและเป็นปัจจัยที่สำคัญ ที่ทำให้สำนักงานยังดำเนินการในเรื่องการปรับปรุงและพัฒนาระบบงานให้สอดคล้องกับ TSQC1 ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์

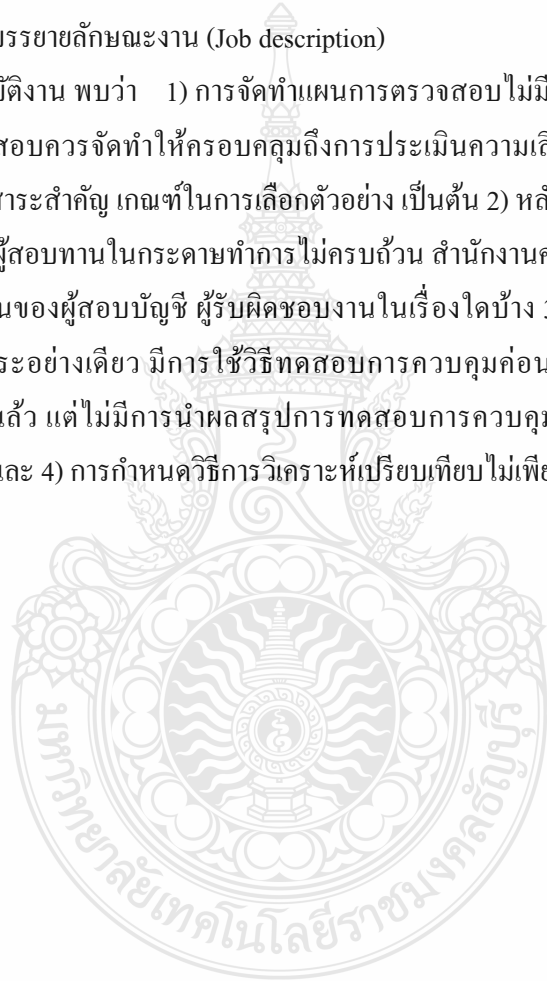
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง พบว่า 1) สำนักงานไม่มีระบบติดตาม และตรวจสอบที่ชัดเจนว่าผู้สอบบัญชี และบุคลากรทุกคนได้จัดทำหนังสือยืนยันความเป็นอิสระครบถ้วน 2) สำนักงานส่วนใหญ่มีการให้บริการอื่น เช่น การให้คำปรึกษาธุรกิจ/บัญชี/ภาษี แต่ยังไม่ได้กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการให้บริการอื่นให้มีความชัดเจนในการปฏิบัติที่ระบุถึงบริการต้องห้ามหรือบริการที่มีการพิจารณาและอนุมัติโดยหัวหน้าสำนักงานอย่างเหมาะสม และ 3) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติการจัดเก็บเอกสารหลักฐาน และการเข้าถึงหลักฐานเอกสารดังกล่าวไม่ชัดเจน เช่น ไม่ได้กำหนดสิทธิการเข้าถึงแฟ้มข้อมูล ไม่ได้กำหนดให้มีผู้รับผิดชอบในการควบคุมการเบิก-จ่ายแฟ้มเอกสารเป็นต้น

3. การตอบรับงาน พบว่าส่วนใหญ่สำนักงานใช้ดุลพินิจของหัวหน้าสำนักงานเป็นหลัก สำนักงานมีการนำแบบประเมินความเสี่ยงในการตอบรับงานมาใช้ แต่เอกสารหลักฐานประกอบการ

ประเมินความเสี่ยงยังมีได้รวบรวมไว้ และในกรณีที่มีการประเมินระดับความเสี่ยงสูง มิได้มีการอธิบายเหตุผล นอกจากนั้นมิได้มีการระบุวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าว

4. ทรัพยากรบุคคล พบว่าอัตราการผลิตของพนักงานในสำนักงานสอบบัญชีมีอัตราสูง และขาดผู้ช่วยในช่วงมีปริมาณงานมาก การบริหารด้านบุคลากรมีรูปแบบไม่เป็นทางการ สำนักงานยังมิมีการจัดทำข้อมูลชั่วโมงใช้จริงของแต่ละงาน และข้อมูลชั่วโมงทำงานของพนักงานแต่ละระดับ (Work Load) เพื่อประโยชน์ในการวางแผนทรัพยากรที่เหมาะสม นอกจากนี้ส่วนใหญ่แล้วยังไม่ได้จัดทำคำบรรยายลักษณะงาน (Job description)

5. การปฏิบัติงาน พบว่า 1) การจัดทำแผนการตรวจสอบไม่มีการจัดทำเอกสารหลักฐาน ทั้งนี้แผนการตรวจสอบควรจัดทำให้ครอบคลุมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ เกณฑ์ในการเลือกตัวอย่าง เป็นต้น 2) หลักฐานการลงลายมือชื่อและวันที่ ของผู้จัดทำและผู้สอบทานในกระดาษทำการไม่ครบถ้วน สำนักงานควรมีข้อกำหนดที่ชัดเจนในเรื่องการสอบทานงานของผู้สอบบัญชี ผู้รับผิดชอบงานในเรื่องใดบ้าง 3) ส่วนใหญ่จะเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระอย่างเดียว มีการใช้วิธีทดสอบการควบคุมค่อนข้างน้อยและเมื่อได้มีการทดสอบการควบคุมแล้ว แต่ไม่มีการนำผลสรุปการทดสอบการควบคุมมาใช้ในการวางแผนการตรวจสอบตอนสิ้นปี และ 4) การกำหนดวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่เพียงพอ และเหมาะสม



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

- 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

3.1.1 ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ประกาศ ณ วันที่ 15 มกราคม 2559 จำนวนผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น 174 คน (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ออนไลน์))

3.1.2 กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และต้องเป็นผู้ตรวจสอบหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในฐานะผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ จำนวนผู้สอบบัญชี 174 คน จากสำนักงานสอบบัญชี 25 แห่ง มีผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด 146 คน คิดเป็นร้อยละ 83.91 รายละเอียดดังตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ลำดับ	สำนักงานสอบบัญชี	จำนวน/คน
1	บริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด	3
2	บริษัท แกรนท์ ธอนด์ จำกัด	6
3	บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด	22

ตารางที่ 3.1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ
จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ต่อ)

ลำดับ	สำนักงานสอบบัญชี	จำนวน/คน
4	บริษัท ซี ดับเบิ้ลยู ดับเบิ้ลยู พี จำกัด	3
5	บริษัท ดีลอยท์ทูลูโซ่โรมาตูลู ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด	10
6	บริษัท บัญชีกิจ จำกัด	3
7	บริษัท บีพีอาร์ออดิทแอนด์ แอคไวเซอร์ จำกัด	1
8	บริษัท เบเกอร์ ทิลลี่ ออดิท แอนด์ แอ็คไวเซอร์ ซี เอชวีเอส (ประเทศไทย) จำกัด	2
9	บริษัท พีวี ออดิจ จำกัด	7
10	บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด	18
11	บริษัท สอบบัญชี ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด	4
12	บริษัท สอบบัญชี ธรรมนิติ จำกัด	5
13	สำนักงาน ดร. วิรัช แอนด์แอสโซซิเอตส์ จำกัด	4
14	บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด	29
15	บริษัท สำนักงาน เอ เอ็ม ซี จำกัด	3
16	บริษัท สำนักงาน ปิติเสวี จำกัด	3
17	สำนักงาน เอ.เอ็ม.ที. แอสโซซิเอท	2
18	บริษัท อาร์เอสเอ็มออดิท เซอร์วิสเซส (ประเทศไทย) จำกัด	3
19	บริษัท เอ็นพีเอส สยาม สอบบัญชีจำกัด	2
20	บริษัท เอ็มอาร์แอนด์แอสโซซิเอท จำกัด	4
21	บริษัท เอส พี ออดิท จำกัด	3
22	บริษัท เอเอ็นเอสออดิท จำกัด	2
23	บริษัท เอเอสที มาสเตอร์ จำกัด	2
24	บริษัท เอเอสวีแอนด์แอสโซซิเอตส์ จำกัด	2
25	สำนักงาน เอ เอ็ม ที แอสโซซิเอท	3
รวม		146

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

ใช้แบบสอบถามที่สร้างขึ้นด้วยตนเองเพื่อเก็บข้อมูลดังนี้

การเก็บข้อมูลปฐมภูมิจากกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้จึงใช้เครื่องมือในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ประกอบด้วยคำถามปลายเปิดและคำถามปลายปิดโดยมีคำถาม 2 ส่วน ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง

แบบสอบถามนี้มีลักษณะของมาตราวัดเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) ความหมายของแต่ละระดับมีดังต่อไปนี้

- 5 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมากที่สุด
- 4 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมาก
- 3 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงปานกลาง
- 2 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อย
- 1 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อยที่สุด

เกณฑ์การแปรผลค่าเฉลี่ยทางสถิติ (\bar{X}) ของผลการวิเคราะห์ข้อมูล ได้กำหนดช่วงเวลาของค่าเฉลี่ยทางสถิติ (\bar{X}) ดังนี้

- 4.20-5.00 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมากที่สุด
- 3.40-4.19 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมาก
- 2.60-3.39 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงปานกลาง
- 1.80-2.59 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อย
- 1.00-1.79 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อยที่สุด

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นดังนี้

1. การหาความเที่ยงตรง (Validity) โดยนำแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นไปให้ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญด้านการสร้างเครื่องมือวิจัย เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงด้านเนื้อหา (Content Validity) พร้อมทั้งพิจารณาความถูกต้องชัดเจนของภาษาแล้วปรับปรุงแบบสอบถามตามข้อเสนอแนะของผู้ทรงคุณวุฒิ

2. การหาความเชื่อมั่น (Reliability) โดยนำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขเรียบร้อยแล้ว ไปทดลองใช้ (Try out) กับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ชุด แล้วคำนวณหาความเชื่อมั่นทั้งฉบับ โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการหาความเชื่อมั่น ใช้สูตรสัมประสิทธิ์แอลฟาของ ครอนบาค

สูตร ครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient)

$$\alpha = \frac{(n)}{n-1} \left| \frac{1 - \sum s_1^2}{s^2} \right|$$

α = คำนวณความเที่ยงของแบบทดสอบหรือ สัมประสิทธิ์แอลฟา

n = จำนวนข้อแบบสอบถาม

s_1^2 = ความแปรปรวนของข้อสอบแต่ละข้อ

s^2 = ความแปรปรวนของจำนวนความถี่ที่ได้จากแบบสอบถามทั้งฉบับของ

คนทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม

3. นำแบบสอบถามที่ผ่านการปรับปรุงแก้ไขแล้ว เสนอคณะกรรมการที่ปรึกษาวิจัย พิจารณา
ให้เห็นชอบ

3.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการรวบรวมข้อมูล ดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

1. ส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง ทางไปรษณีย์ และทางอีเมล
2. รับแบบสอบถามคืน หลังจากได้ให้เวลาตอบแบบสอบถามประมาณ 3 สัปดาห์
3. ติดตามสอบถามไปยังสำนักงานของกลุ่มตัวอย่าง เพื่อขอความกรุณากรอกแบบสอบถาม
และส่งคืน

3.4 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

3.4.1 การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงต่างๆของผู้สอบบัญชี โดยการวิเคราะห์จาก
แบบสอบถาม
2. จัดทำรายงานสรุปซึ่งอธิบายกระบวนการประเมินองค์ประกอบความเสี่ยง
3. สอบทานความสมเหตุสมผลของงานวิจัยที่ได้รับด้วยการขอให้ผู้สอบบัญชีระดับ
หุ้นส่วน (Partner) ที่ได้ทำการสอบถามข้อมูลทำการสอบทานข้อมูลที่ได้ทำการสรุปผลการวิเคราะห์
4. ผลสรุปจะเป็นพื้นฐานในการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูล

3.4.2 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ร้อยละ (Percentage) ความถี่ (Frequency) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ในการบรรยายลักษณะต่าง ๆ ของข้อมูลที่ได้จากการวิจัย

2. สถิติอ้างอิง ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ t-test, One-way ANOVA และ LSD โดยแบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ตัวแปร 2 กลุ่ม เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกัน โดยใช้สถิติ t-test

กรณีที่ 2 ตัวแปรที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกัน ใช้สถิติ LSD ในการทดสอบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกันของแต่ละคู่ของตัวแปร

3. การทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (correlation) Pearson เพื่อทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 และข้อที่ 3



บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์

ผลของการวิจัยเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้ศึกษาแบ่งการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น
ส่วนที่ 1 ข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
ส่วนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
ส่วนที่ 3 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐาน

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ส่วนที่ 1 ข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามเพศ

เพศ	จำนวน	ร้อยละ
ชาย	56	38.40
หญิง	90	61.60
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.1 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (61.60%; N = 90) มากกว่ากลุ่มตัวอย่างเพศชาย (38.40%; N = 56)

ตารางที่ 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามอายุ

อายุ	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 35 ปี	3	2.10
35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี	55	37.70
45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี	68	46.60
55 ปีขึ้นไป	20	13.70
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.2 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีอายุ 45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี (46.60%; N = 68) รองลงมาคือ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี (37.70%; N = 55) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีน้อยที่สุด (2.10%; N = 3) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามวุฒิการศึกษา

วุฒิการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	37	25.30
สูงกว่าปริญญาตรี	109	74.70
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.3 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี (74.70%; N = 109) มากกว่าตัวอย่างที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี (25.30%; N = 37) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	จำนวน	ร้อยละ
ต่ำกว่า 5 ปี	6	4.10
10 ปี ไม่เกิน 15 ปี	7	4.80
15 ปี ไม่เกิน 20 ปี	37	25.30
20 ปีขึ้นไป	96	65.80
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.4 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 20 ปีขึ้นไป (65.80%; N = 96) รองลงมาคือ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี (25.30%; N = 37) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่ำกว่า 5 ปี มีน้อยที่สุด (4.10%; N = 6) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามอุตสาหกรรมที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชี

อุตสาหกรรม	จำนวน	ร้อยละ
อุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	110	15.30
อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์	114	15.80
อุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน	55	7.60
อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค	116	16.10
อุตสาหกรรมทรัพยากร	28	3.90
อุตสาหกรรมเทคโนโลยี	63	8.70
อุตสาหกรรมสินค้า	119	16.50
อุตสาหกรรมบริการ	116	16.10
รวม	721	100.00

จากตารางที่ 4.5 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีในอุตสาหกรรมสินค้า (16.50%; N = 119) รองลงมาคือ อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภคและบริการ (16.10%; N = 116) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีในอุตสาหกรรมทรัพยากร มีน้อยที่สุด (3.90%; N = 28) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.6 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามปริมาณงานที่รับต่อปี

ปริมาณงานที่รับต่อปี	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 5 ราย	8	5.50
6-10 ราย	8	5.50
11-50 ราย	44	30.10
51-100 ราย	53	36.30
มากกว่า 100 ราย	33	22.60
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.6 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีปริมาณงานที่รับต่อปี 51-100 ราย (36.30%; N = 53) รองลงมาคือ 11-50 ราย (30.10%; N = 44) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีปริมาณงานที่รับต่อปีน้อยกว่า 10 ราย มีน้อยที่สุด (5.50%; N = 8) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.7 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง จำแนกตามจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
6-10 คน	25	17.10
มากกว่า 10 คน	121	82.90
รวม	146	100.00

จากตารางที่ 4.7 การสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คน (82.90%; N = 121) มากกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6-10 คน (17.10%; N = 25) ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

ตารางที่ 4.8 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ	4.39	0.39	มากที่สุด
ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	4.04	0.46	มาก
ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	3.73	0.50	มาก
แรงกดดันที่ผิดปกติ	3.93	0.52	มาก
ลักษณะธุรกิจของกิจการ	3.93	0.52	มาก
ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน	3.62	0.52	มาก
รวม	3.94	0.38	มาก

จากตารางที่ 4.8 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.94$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.39$) รองลงมาคือ ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.04$) ส่วนปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.62$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.9 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
ด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ	\bar{X}	SD	ระดับ ความเสี่ยง
1) บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำ ในการบริหารงานและไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่ กำหนดดูแล	4.66	0.52	มากที่สุด
2) การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อนซึ่งความซับซ้อน นั้นดูเหมือนไม่จำเป็น	4.27	0.53	มากที่สุด
3) การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน ทั้ง ๆ ที่สามารถแก้ไขได้	4.34	0.62	มากที่สุด
4) การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน	4.64	0.50	มากที่สุด
5) การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย	4.37	0.60	มากที่สุด
6) การเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง	4.09	0.62	มาก
รวม	4.39	0.39	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.9 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.39$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงานและไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่ กำหนดดูแล ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.66$) รองลงมาคือ การขาด บุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน ($\bar{X} = 4.64$) ส่วนการเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมาย หรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.09$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.10 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
ด้านยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ

ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	\bar{X}	SD	ระดับ ความเสี่ยง
1) รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย	3.18	1.01	ปานกลาง
2) บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัย การประมาณการเป็นอย่างมาก	3.97	0.99	มาก
3) ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งาน ของผู้เชี่ยวชาญ	4.24	0.66	มากที่สุด
4) ระดับของดุลยพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดของยอดคงเหลือ ของบัญชี	4.14	0.73	มาก
5) สินทรัพย์อื่นที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย	3.99	0.76	มาก
6) รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด	3.74	0.70	มาก
7) รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ	4.55	0.63	มากที่สุด
8) ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ	4.48	0.65	มากที่สุด
รวม	4.04	0.46	มาก

จากตารางที่ 4.10 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.04$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.55$) รองลงมา คือ ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ ($\bar{X} = 4.48$) ส่วนรายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.18$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.11 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสี่ประเด็น ด้านประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร

ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหารในด้านการเงินและบัญชี	4.48	0.54	มากที่สุด
2) การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด (เช่น สมุหบัญชี แคชเชียร์ ผู้อำนวยการบัญชีและการเงิน)	3.94	0.69	มาก
3) การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์	3.95	0.58	มาก
4) การสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม	3.34	0.67	ปานกลาง
5) การแสดงรายการในงบการเงิน (ประจำงวด 1, 3, 6 และ 12 ของเดือน)	3.47	0.73	มาก
6) ความรู้ความเชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน	3.48	0.67	มาก
7) การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบเหมาะสมผล	3.49	0.69	มาก
8) การติดตามสถานการณ์ความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร	3.74	0.84	มาก
9) ฝ่ายบริหารเลือกใช้ นโยบายบัญชี ที่เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของกิจการ	3.68	0.88	มาก
10) ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงงบการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ	3.74	0.99	มาก
รวม	3.73	0.50	มาก

จากตารางที่ 4.11 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.73$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหารในด้านการเงินและบัญชี ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.48$) รองลงมาคือ การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.95$) ส่วนการสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.34$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.12 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสิบเรื่อง ด้านแรงกดดันที่ผิดปกติ

แรงกดดันที่ผิดปกติ	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	3.70	0.83	มาก
2) กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างจาก ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน	4.47	0.62	มากที่สุด
3) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน	4.39	0.65	มากที่สุด
4) ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจหรือถึงจุดอิ่มตัว	3.99	0.65	มาก
5) การยอมรับของลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ	3.59	0.78	มาก
6) ความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่	3.47	0.77	มาก
7) ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ	3.84	0.81	มาก
8) เป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น	3.73	0.69	มาก
9) การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ออกมาขายอยู่ทุกกระยะ ๆ	4.17	0.73	มาก
10) บริษัทเปลี่ยนพนักงานทางบัญชีการเงินบ่อย	4.01	0.60	มาก
รวม	3.93	0.52	มาก

จากตารางที่ 4.12 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.93$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างจาก ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.47$) รองลงมาคือ ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ($\bar{X} = 4.39$) ส่วนความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.47$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.13 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสี่ประเด็น ด้านลักษณะธุรกิจของกิจการ

ลักษณะธุรกิจของกิจการ	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) โอกาสที่จะเกิดความล้มเหลวด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ	4.13	0.49	มาก
2) ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน	3.88	0.62	มาก
3) ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ	4.05	0.58	มาก
4) ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้	4.11	0.69	มาก
5) นโยบายบุคคลและการปฏิบัติงานเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ต้องการสนับสนุนโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ	4.42	0.65	มากที่สุด
6) การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแทนกัน	3.76	0.82	มาก
7) กิจการที่พัฒนาระบบเอกสารโดยคอมพิวเตอร์ และเน้นการปฏิบัติงานสำหรับการอนุมัติรายการค้าและระบบที่เหมาะสมในการเปลี่ยนแปลง	3.80	0.78	มาก
8) ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในงานของบุคลากร	3.68	0.80	มาก
9) การหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร	3.54	0.82	มาก
รวม	3.93	0.52	มาก

จากตารางที่ 4.13 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.93$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า นโยบายบุคคลและการปฏิบัติงานเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ต้องการสนับสนุนโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.42$) รองลงมาคือ โอกาสที่จะเกิดความล้มเหลวด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.13$) ส่วนการหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.54$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.14 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง
ด้านปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน

ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน	\bar{X}	SD	ระดับ ความเสี่ยง
1) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ	3.57	0.87	มาก
2) นโยบายในการบริหารของธุรกิจที่มีผลกระทบอย่างมากหรือ มีความเสี่ยงที่ไม่ปกติก่อนที่จะทำการตรวจสอบ	3.84	0.70	มาก
3) สภาพการแข่งขัน	3.83	0.72	มาก
4) ความอยู่รอดต่อไปในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยรวม หรือแต่ละกลุ่มธุรกิจในเครือ	3.62	0.66	มาก
5) ฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของงานตามข้อกำหนด อย่างเพียงพอ	3.97	0.69	มาก
6) สัดส่วนของบุคลากรในการปฏิบัติเหมาะสมกับปริมาณงานที่ทำ	3.43	0.78	มาก
7) การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม	3.40	0.73	มาก
8) ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม	3.29	0.79	ปานกลาง
9) ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน	3.09	0.87	ปานกลาง
10) ชื่อเสียงของธุรกิจ	3.17	0.80	ปานกลาง
11) การยอมรับทางสังคมต่อธุรกิจประเภทนั้น ๆ	3.36	0.79	ปานกลาง
12) กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ	3.28	0.92	ปานกลาง
13) ธุรกิจได้ขยายตัวเร็วเกินกว่าจะรองรับได้	3.73	0.65	มาก
14) รัฐบาลควบคุมราคา โควต้า การนำเข้า/ส่งออก	3.92	0.58	มาก
15) ถูกค้าประกอบธุรกิจในอุตสาหกรรมที่กำลังประสบปัญหา ทางธุรกิจ	3.58	0.70	มาก
16) รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ	4.01	0.76	มาก
17) ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ	4.49	0.58	มากที่สุด
รวม	3.62	0.52	มาก

จากตารางที่ 4.14 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.62$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.49$) รองลงมาคือ รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.01$) ส่วนศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.09$) ตามลำดับ

ส่วนที่ 3 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ตารางที่ 4.15 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1. ความเชื่อมั่นและจรรยาบรรณ	3.69	0.46	มาก
2. ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ	4.14	0.51	มาก
3. รายการที่ผิดปกติ	4.32	0.47	มากที่สุด
4. ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	4.32	0.54	มากที่สุด
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	3.81	0.54	มาก
รวม	4.06	0.39	มาก

จากตารางที่ 4.15 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.06$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า รายการที่ผิดปกติ/ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.32$) รองลงมาคือ ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.14$) ส่วนความเชื่อมั่นและจรรยาบรรณ มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.69$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.16 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
ด้านความเชื่อมั่นและจริยธรรม

ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) กิจการมีฟังก์ชันกรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้	4.45	0.65	มากที่สุด
2) มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม	3.41	0.88	มาก
3) องค์กรธุรกิจกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ	3.51	1.10	มาก
4) นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน	3.23	0.93	ปานกลาง
5) รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน	3.14	0.83	ปานกลาง
6) การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมากซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น	3.13	0.81	ปานกลาง
7) การสนับสนุนในนโยบายในแต่ละเรื่อง	3.82	0.65	มาก
8) ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง	3.42	0.60	มาก
9) การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง	4.12	0.61	มาก
10) การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี	4.15	0.60	มาก
11) เปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง	4.21	0.63	มากที่สุด
รวม	3.69	0.46	มาก

จากตารางที่ 4.16 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.69$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า กิจการมีฟังก์ชันกรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.45$) รองลงมาคือ เปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง ($\bar{X} = 4.21$) ส่วนการจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมากซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.42$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.17 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ด้านความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ

ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) สภาพทางเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ	4.08	0.71	มาก
2) กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว	4.02	0.70	มาก
3) กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว	4.21	0.56	มากที่สุด
4) ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง	4.11	0.74	มาก
5) ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ	4.27	0.52	มากที่สุด
รวม	4.14	0.51	มาก

จากตารางที่ 4.17 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.14$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.27$) รองลงมาคือ กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว ($\bar{X} = 4.21$) ส่วนกิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.02$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.18 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ด้านรายการที่ผิดปกติ

รายการที่ผิดปกติ	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร	4.18	0.59	มาก
2) รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน	4.52	0.53	มากที่สุด
3) การจ่ายค่าบริการ เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทน ซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ	4.25	0.67	มากที่สุด
รวม	4.32	0.47	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.18 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.32$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.52$) รองลงมาคือ การจ่ายค่าบริการ เช่น ทุนความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ ($\bar{X} = 4.25$) ส่วนรายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.18$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.19 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง

จากการควบคุม ด้านปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม

ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) ข้อมูลไม่เพียงพอเช่นเพิ่มข้อมูลไม่สมบูรณ์	4.10	0.89	มาก
2) รายการปรับปรุงบัญชีที่มากผิดปกติ	4.19	0.66	มากที่สุด
3) รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้	4.42	0.56	มากที่สุด
4) รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ	4.49	0.54	มากที่สุด
5) ความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม	4.38	0.53	มากที่สุด
6) การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุสมผลของผู้บริหาร	4.36	0.58	มากที่สุด
รวม	4.32	0.54	มากที่สุด

จากตารางที่ 4.19 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.32$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.49$) รองลงมาคือ รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้ ($\bar{X} = 4.42$) ส่วนข้อมูลไม่เพียงพอเช่นเพิ่มข้อมูลไม่สมบูรณ์ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.10$) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.20 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ด้านปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ

ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	\bar{X}	SD	ระดับความเสี่ยง
1) การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีกำกับการบันทึก อนุมัติ และทดสอบ	4.57	0.55	มากที่สุด
2) ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์	4.45	0.54	มากที่สุด
3) การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำการค้าไม่ชัดเจน	4.15	0.70	มาก
4) การแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งของเอกสาร	4.12	0.76	มาก
5) การดูแลรักษาทรัพย์สิน	4.09	0.74	มาก
6) การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่	3.79	0.70	มาก
7) การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เข้มงวดต่อคนที่มอบอำนาจให้กระทำ	3.55	0.80	มาก
8) การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร	3.36	0.79	ปานกลาง
9) การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	3.34	0.77	ปานกลาง
10) โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า	3.59	0.95	มาก
11) นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ	3.72	0.75	มาก
12) โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจาก โปรแกรมประยุกต์ใช้งานควบคุมทางภาษาและแฟ้มข้อมูล	3.52	0.86	มาก
13) การจำกัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่าง ๆ	3.58	0.98	มาก
14) รหัสผ่านถูกควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน	3.56	0.90	มาก
รวม	3.81	0.54	มาก

จากตารางที่ 4.20 พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 3.81$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีการบันทึก อนุมัติ และทดสอบ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.57$) รองลงมาคือ ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์ ($\bar{X} = 4.45$) การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.34$) ตามลำดับ

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานการวิจัย : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน สามารถแบ่งเป็นสมมติฐานย่อยได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1.1 ผู้สอบบัญชีที่เพศต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยคำนวณจากค่าที (Independent Sample t-test) ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อ Sig. (2-tailed) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.21 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามเพศ

เพศ	\bar{X}	SD	Sig.
ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง	ชาย	3.97	0.000*
	หญิง	3.92	
ความเสี่ยงจากการควบคุม	ชาย	4.07	0.698
	หญิง	4.05	

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.21 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ t-test พบว่า เพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างกัน ซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig.= 0.000) แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกันซึ่งมากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.698)

สมมติฐานที่ 1.2 ผู้สอบบัญชีที่อายุต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน จะใช้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มอายุ โดยใช้ค่าสถิติ One-way ANOVA ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อค่า Prob. (p) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.22 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามอายุ

อายุ		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	Between Groups	4.147	3	1.382	11.575	0.000*
	Within Groups	16.957	142	0.119		
	รวม	21.104	145			
ความเสี่ยงจากการควบคุม	Between Groups	5.165	3	1.722	14.563	0.000*
	Within Groups	16.789	142	0.118		
	รวม	21.955	145			

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.22 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า อายุที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.000)

ตารางที่ 4.23 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องกับอายุ

อายุ	ต่ำกว่า 35 ปี	35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี	45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี	55 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 35 ปี	-	0.018*	0.001*	0.135
35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี		-	0.000*	0.061
45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี			-	0.000*
55 ปีขึ้นไป				-

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.23 ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสึบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี และ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี ส่วนผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสึบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสึบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.24 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุมกับอายุ

อายุ	ต่ำกว่า 35 ปี	35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี	45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี	55 ปีขึ้นไป
ต่ำกว่า 35 ปี	-	0.638	0.034*	0.958
35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี		-	0.000*	0.233
45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี			-	0.000*
55 ปีขึ้นไป				-

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.24 ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีและ 55 ปีขึ้นไป ส่วนผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.3 ผู้สอบบัญชีที่วุฒิการศึกษาต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสึบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยคำนวณจากค่าที (Independent Sample t-test) ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อ Sig. (2-tailed) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.25 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
จำแนกตามวุฒิการศึกษา

วุฒิการศึกษา		\bar{X}	SD	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ปริญญาตรี	3.94	0.42	0.958
	สูงกว่าปริญญาตรี	3.94	0.37	
ความเสี่ยงจากการควบคุม	ปริญญาตรี	4.13	0.36	0.196
	สูงกว่าปริญญาตรี	4.03	0.40	

จากตารางที่ 4.25 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ t-test พบว่า วุฒิการศึกษาที่แตกต่างกัน ไม่มี
ความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทาง
สถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.4 ผู้สอบบัญชีที่ประสบการณ์ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยง
สืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน จะใช้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ย
ระหว่างกลุ่มอายุ โดยใช้ค่าสถิติ One-way ANOVA ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธ
สมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อค่า Prob. (p) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.26 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
จำแนกตามประสบการณ์

ประสบการณ์		Sum of Squares	df	MS	F	F
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	Between Groups	0.842	3	0.281	1.967	0.122
	Within Groups	20.261	142	0.143		
	รวม	21.104	145			
ความเสี่ยงจากการควบคุม	Between Groups	3.348	3	1.116	8.518	0.000*
	Within Groups	18.606	142	0.131		
	รวม	21.955	145			

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.26 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า ประสิทธิภาพที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสปีงเนื่องไม่ต่างกัน ซึ่งมากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.122) แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกันซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.000)

ตารางที่ 4.27 การเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุมกับประสิทธิผล

อายุ	ต่ำกว่า 5 ปี	10 ปี ไม่เกิน	15 ปี ไม่เกิน	20 ปี ขึ้นไป
		15 ปี	20 ปี	
ต่ำกว่า 5 ปี	-	0.103	0.007*	0.509
10 ปี ไม่เกิน 15 ปี		-	0.482	0.107
15 ปี ไม่เกิน 20 ปี			-	0.000*
20 ปี ขึ้นไป				-

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4.27 ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีประสิทธิผลต่ำกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีประสิทธิผล 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี และ ผู้ที่มีประสิทธิผล 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีประสิทธิผล 20 ปี ขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.5 ผู้สอบบัญชีที่ปริมาณงานที่รับต่อปีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสปีงเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน จะใช้เปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มอายุ โดยใช้ค่าสถิติ One-way ANOVA ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อค่า Prob. (p) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.28 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
จำแนกตามปริมาณงานที่รับต่อปี

ปริมาณงานที่รับต่อปี		Sum of Squares	df	MS	F	F
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	Between Groups	0.944	4	0.236	1.650	0.165
	Within Groups	20.160	141	0.143		
	รวม	21.104	145			
ความเสี่ยงจากการควบคุม	Between Groups	0.878	4	0.220	1.469	0.215
	Within Groups	21.076	141	0.149		
	รวม	21.955	145			

จากตารางที่ 4.28 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ One-way ANOVA พบว่า ปริมาณงานที่รับต่อปีที่แตกต่างกันไม่มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.6 ผู้สอบบัญชีที่จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยคำนวณจากค่าที (Independent Sample t-test) ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้น จะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อ Sig. (2-tailed) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 4.29 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม
จำแนกตามจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

	จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	\bar{X}	SD	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	6-10 คน	4.02	0.42	0.262
	มากกว่า 10 คน	3.92	0.37	
ความเสี่ยงจากการควบคุม	6-10 คน	4.11	0.35	0.429
	มากกว่า 10 คน	4.05	0.40	

จากตารางที่ 4.29 ผลการศึกษาจากการใช้สถิติ t-test พบว่า จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกัน ไม่มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 2 ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน จะใช้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยใช้ค่าสถิติ Correlation

ตารางที่ 4.30 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง	1	2	3	4	5	6
เพศ	-	0.086	0.043*	0.000**	0.000**	0.527
อายุ			0.343	0.000**	0.112	0.015**
วุฒิกการศึกษา				0.148	0.032	0.000**
ประสบการณ์					0.000**	0.142
ปริมาณงานที่รับต่อปี						0.000**
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี						-

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 4.30 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง พบว่า เพศและปริมาณงานที่รับต่อปี มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนวุฒิกศึกษามีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 3 ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงจากการควบคุม

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน จะใช้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) กับความเสี่ยงจากการควบคุม โดยใช้ค่าสถิติ Correlation

ตารางที่ 4.31 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างภูมิลักษณ์ของผู้สอบบัญชีกับความถี่จากการควบคุม

ความถี่จากการควบคุม	1	2	3	4	5	6
เพศ	-	0.086	0.043*	0.000**	0.000**	0.698
อายุ		-	0.343	0.000**	0.112	0.213
วุฒิการศึกษา			-	0.148	0.032	0.196
ประสบการณ์				-	0.000**	0.144
ปริมาณงานที่รับต่อปี					-	0.399
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี						-

จากตารางที่ 4.31 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ภูมิลักษณ์ของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง พบว่า ภูมิลักษณ์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับความถี่จากการควบคุม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

ผลของการวิจัยเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” ผู้ศึกษาได้ทำการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากบทก่อนหน้านี้นี้ดั่งนั้นในบทนี้ผู้ศึกษาจึงได้ทำการสรุปผลการวิจัยจากบทก่อนหน้า และนำผลที่ได้มาอภิปรายผลโดยเชื่อมโยงกับแนวคิดและทฤษฎีที่นำมาใช้ศึกษาซึ่งผู้ศึกษาแบ่งการนำเสนอข้อมูลออกเป็นดังต่อไปนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 ข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากการสำรวจกลุ่มตัวอย่าง พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (61.6%; N = 90) มากกว่ากลุ่มตัวอย่างเพศชาย (38.4%; N= 56) ส่วนใหญ่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี (46.6%; N = 68) รองลงมาคือ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี (37.7%; N = 55) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีน้อยที่สุด (2.1%; N = 3) ตามลำดับ โดยมีการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี (74.7%; N = 109) มากกว่าตัวอย่างที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี (25.3%; N = 37) ตามลำดับ เมื่อพิจารณาประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 20 ปีขึ้นไป (65.8%; N = 96) รองลงมาคือ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี (25.3%; N = 37) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่ำกว่า 5 ปี มีน้อยที่สุด (4.1%; N = 6) ตามลำดับ ซึ่งส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีในอุตสาหกรรมสินค้า (16.5%; N = 119) รองลงมาคือ อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภคและบริการ (16.1%; N = 116) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีในอุตสาหกรรมทรัพยากร มีน้อยที่สุด (3.9%; N = 28) ตามลำดับ สำหรับปริมาณงานที่รับต่อปี พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีปริมาณงานที่รับต่อปี 51-100 ราย (36.3%; N = 53) รองลงมาคือ 11-50 ราย (30.1%; N = 44) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่มีปริมาณงานที่รับต่อปีน้อยกว่า 10 ราย มีน้อยที่สุด (5.5%; N = 8) ตามลำดับ และมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมากกว่า 10 คน (82.9%; N = 121) มากกว่ากลุ่มตัวอย่างที่มีมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6-10 คน (17.1%; N = 25) ตามลำดับ

5.1.2 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.94$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.39$) รองลงมาคือ ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ

ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.04$) ส่วนปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.62$) ตามลำดับและเมื่อพิจารณารายละเอียดแต่ละด้านมีดังต่อไปนี้

5.1.2.1 ด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.39$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจรอบงำในการบริหารงานและไม่มีการควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำหนดดูแล ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.66$) รองลงมาคือ การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน ($\bar{X} = 4.64$) ส่วนการเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.09$) ตามลำดับ

5.1.2.2 ด้านยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.04$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.55$) รองลงมาคือ ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ ($\bar{X} = 4.48$) ส่วนรายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.18$) ตามลำดับ

5.1.2.3 ด้านประสพการณ์และความรู้ของผู้บริหาร พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.73$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ประสพการณ์และความรู้ของผู้บริหารในด้านการเงินและบัญชี ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.48$) รองลงมาคือ การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.95$) ส่วนการสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.34$) ตามลำดับ

5.1.2.4 ด้านแรงกดดันที่ผิดปกติ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.93$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างจาก ประมาณการที่ชี้ต่อสาธารณชน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.47$) รองลงมาคือ ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ($\bar{X} = 4.39$) ส่วนความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.47$) ตามลำดับ

5.1.2.5 ด้านลักษณะธุรกิจของกิจการ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.93$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า นโยบายบุคคลและการปฏิบัติงานเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ต้องการสนับสนุน โครงสร้างการควบคุมภายในที่มี

ประสิทธิภาพ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.42$) รองลงมาคือ โอกาสที่จะเกิดความล่าช้าด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.13$) ส่วนการหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.54$) ตามลำดับ

5.1.2.6 ด้านปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.62$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.49$) รองลงมาคือ รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.01$) ส่วนศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.09$) ตามลำดับ

5.1.3 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.06$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า รายการที่ผิดปกติ/ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.32$) รองลงมาคือ ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.14$) ส่วนความเชื่อมั่นและจริยธรรม มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.69$) ตามลำดับและเมื่อพิจารณารายละเอียดแต่ละด้าน มีดังต่อไปนี้

5.1.3.1 ด้านความเชื่อมั่นและจริยธรรม พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 3.69$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า กิจการมีฟังก์ชันกรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.45$) รองลงมาคือ เปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง ($\bar{X} = 4.21$) ส่วนการจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.42$) ตามลำดับ

5.1.3.2 ด้านความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.14$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.27$) รองลงมาคือ กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว ($\bar{X} = 4.21$) ส่วนกิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.02$) ตามลำดับ

5.1.3.3 ด้านรายการที่ผิดปกติ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X} = 4.32$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.52$) รองลงมาคือ การจ่ายค่าบริการ เช่น หนี้ค่าความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่ง

ปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ ($\bar{X} = 4.25$) ส่วนรายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.18$) ตามลำดับ

5.1.3.4 ด้านปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.32$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.49$) รองลงมาคือ รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้ ($\bar{X} = 4.42$) ส่วนข้อมูลไม่เพียงพอเช่นแฟ้มข้อมูลไม่สมบูรณ์ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 4.10$) ตามลำดับ

5.1.3.5 ด้านปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ พบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 3.81$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มี การบันทึก อนุมัติ และทดสอบ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X} = 4.57$) รองลงมาคือ ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์ ($\bar{X} = 4.45$) การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X} = 3.34$) ตามลำดับ

5.1.4 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 1 : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงาน ที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานเป็นสมมติฐานย่อยได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1.1 เพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างกัน ซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.000) แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกันซึ่งมากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.698)

สมมติฐานที่ 1.2 อายุที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.000) สำหรับผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี และ 45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี ส่วนผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแตกต่างไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนผลจากการเปรียบเทียบ

รายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันไป จาก ผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีและ 55 ปีขึ้นไป ส่วนผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.3 วุฒิการศึกษาที่แตกต่างกันไม่มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.4 ประสบการณ์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องไม่ต่างกัน ซึ่งมากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.122) แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกันซึ่งน้อยกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 (Sig. = 0.000) สำหรับผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีประสบการณ์ต่ำกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันไปจาก ผู้ที่มีประสบการณ์ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปีและ ผู้ที่มีประสบการณ์ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันไปจาก ผู้ที่มีประสบการณ์ 20 ปีขึ้นไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.5 ปริมาณงานที่รับต่อปีที่แตกต่างกันไม่มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 1.6 จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันไม่มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สมมติฐานที่ 2 ภูมิภาคของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง จากผลการวิเคราะห์ค่าสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ พบว่า เพศและปริมาณงานที่รับต่อปี มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนวุฒิการศึกษามีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

สมมติฐานที่ 3 ภูมิภาคของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงจากการควบคุม จากผลการวิเคราะห์ค่าสถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ภูมิภาคของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงจากการควบคุม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5.2 การอภิปรายผล

5.2.1 เพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทิศา วิศิษฐ์ธรรมศรี (2551) ที่ได้ทำการศึกษา แนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ปัจจัยที่ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ สามารถตรวจสอบการปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร ส่วนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ให้ความสำคัญกับปัจจัยที่กิจการมีเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีและมีการเก็บรักษาเอกสารอย่างเหมาะสม และสำหรับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องซึ่งแบ่งเป็น 2 ระดับ ในระดับงบการเงินจะให้ความสำคัญเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือความซื่อสัตย์สุจริตและทัศนคติของผู้บริหารในการบริหารงานและการจัดทำงบการเงิน ส่วนในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการจะให้ความสำคัญแก่รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด

5.2.2 อายุที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับเอ็อมมูรา พรหมจันทร์ (2551) ที่ได้ทำการศึกษา สภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยที่มีอายุ แตกต่างกันให้ความสำคัญเห็นเกี่ยวกับการมีสภาพในการปฏิบัติงาน ด้านการตัดสินใจและการแก้ปัญหา และด้านการบริการ การมีปัญหาในการปฏิบัติงาน ด้านการพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ ด้านข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี กระจายทำการของผู้สอบบัญชี และด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกัน

5.2.3 วุฒิการศึกษาที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของงานวิจัยของอาณดา โชจินตามณี (2551) ได้ทำการศึกษา แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ พบว่า ระดับความสำคัญของการควบคุมทั่วไปในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน และความแตกต่างของระดับการศึกษา มีผลทำให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความเห็นต่อระดับความสำคัญของการควบคุมระบบงานในระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์แตกต่างกัน

5.2.4 ประสบการณ์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของวิมลฤดี ทิศกร (2551) ที่ได้ทำการศึกษาเรื่อง

ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการทำงาน ด้านเวลาแตกต่างกัน

5. จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของเพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2559) ได้ทำการศึกษาเรื่องความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TQSC1) พบว่า จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่น้อยเกินไป หรือขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี อาจไม่สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพได้ ในปัจจุบันยังไม่มียุทธศาสตร์ หรือ แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคัดเลือกคุณสมบัติของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี อาทิเช่น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์เห็นความสำคัญของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และมีการออกข้อบังคับ หรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับการให้บริการผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อาจทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีของประเทศไทยยกระดับความน่าเชื่อถือได้

5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

5.3.1 การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความคิดเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอย่างเพียงพอ เพื่อสามารถระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้ดีและมีประสิทธิภาพ

5.3.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำผลการศึกษานี้ไปเป็นแนวปฏิบัติการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อทำการประเมินความเสี่ยงในปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมได้ดังนี้

(1) ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อม โดยการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ

(2) ระบุปัจจัยเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมโดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

(3) ประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม โดยพิจารณาจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงกับระดับผลกระทบ ซึ่งโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจะพิจารณาจากความซับซ้อนของระบบงานและความซับซ้อนของระบบประมวลผล ส่วนระดับผลกระทบจะพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่องบการเงินโดยรวม

5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.4.1 การศึกษาค้นคว้าวิทยานิพนธ์นี้ ได้ทำการศึกษาเฉพาะกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เท่านั้น หากจะทำการศึกษาในครั้งต่อไป สามารถที่จะเลือกศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นๆ ซึ่งได้ปฏิบัติงานตรวจสอบในกิจการที่มีการใช้การประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมหรือทำการศึกษาในกลุ่มของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีการใช้ประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อจะทำให้เกิดประโยชน์แก่การศึกษาต่อไป

5.4.2 หากมีการนำแบบสอบถามของการศึกษานี้ไปใช้ประโยชน์ในการศึกษาครั้งต่อไป สามารถนำแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์



บรรณานุกรม

- เจริญ เจษฎาวัลย์. (2547). **คู่มือการตรวจสอบบัญชี** (พิมพ์ครั้งที่ 2). นนทบุรี: พอติ จำกัด.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2551). ความเสี่ยงในการสอบบัญชี. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, 4(9), 89-96.
- _____. (2551). การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในประเด็นเกี่ยวกับการ
การสอบบัญชี. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, 4(10), 23-25.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์และศิลปพร ศรีจันทพร. (2551). ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อม
ได้อย่างไร. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, 4(10), 87-95.
- ถนอมจิตต์ ท้าวแคนคำ. (2550). แนวทางการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ตามมาตรฐาน
การสอบบัญชี รหัส 200 ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานบัญชี
สหกรณ์ที่ 7. (ค้นคว้าแบบอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2553). แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในเขตกรุงเทพมหานคร. บัณฑิตวิทยาลัย: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- นันทิศา วิศิษฐ์ธรรมศรี. (2551). แนวทางประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษี
อากรในกรุงเทพมหานคร. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ,
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร. (2550). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วน
จำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- _____. (2552). **คู่มือสอบ CPA วิชาการสอบบัญชีที่ประมวลผลโดยคอมพิวเตอร์**. กรุงเทพฯ:
ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- แนวคำตอบข้อสอบจำลอง. (2554). การทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตครั้งที่ 19. วิชาการสอบบัญชี 1 (ส่วนอัตโนมัติ).
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2559). ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐาน
การควบคุมคุณภาพ. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
- พรรณิภา แจ่มสุวรรณ. (2551). การใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยง
ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
- พะยอม สิงห์เสนห์. (2544). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- วลัยลักษณ์ สวรรณวลัยกรและมนวิภา ผดุงสิทธิ์. (2556). ความคาดหวังและความพร้อมของวิชา
สอบบัญชีไทยในการแข่งขันในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. วารสารวิชาชีพบัญชี, 9(25),
35-49.
- วิมลฤดี ทศคร. (2551). ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการ
ทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ,
มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200. วัตถุประสงค์
โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบ
บัญชี. สืบค้นจาก www.Fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300. การวางแผน
ตรวจสอบงบการเงิน. สืบค้นจาก www.Fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315. การระบุและ
ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมกิจการ. สืบค้นจาก www.Fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320. ความมีสาระ
สำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี. สืบค้นจาก www.Fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330. วิธีปฏิบัติ
ของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้. สืบค้นจาก www.Fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้นจาก
www.fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). ผลการตรวจสอบคุณภาพสำนักงานบัญชีโดยรวม
ปี 2557. สืบค้นจาก www.fap.or.th
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). Audit Quality Focus -TQSC1. สืบค้นจาก
www.fap.or.th

บรรณานุกรม (ต่อ)

- สงกรานต์ ไกยวงษ์. (2553). ปัจจัยที่ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีไทย
ในบริบทของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต (รายงานผลการวิจัย).
กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- เอกพล คงมา และ ศิลปพร ศรีจันทะพร. (2556). ปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1
ไปใช้ในงานสอบบัญชี สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีอิสระ.
วารสารวิชาชีพบัญชี, 9(26), 32-43.
- อาณดา ไช้จินตมาณี. (2551). แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของระบบ
สารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาโทมหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2558). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร. (การค้นคว้าแบบอิสระปริญญาโทมหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- เอี่ยมอรุรา พรหมจันทร์. (2551). สภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- Arens a A., Elder, J. R., & Beasley, S. M. (2006). **Auditing and Assurance Services: An
Integrated Approach** (11th ed.). New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Bob & Esamaddin. (2007). The attitude of Libyan auditor to inherent risk assessment. **The British
Accounting Review**, 39(1), 39-59.
- Franzel, JM. (2013). Auditor objectivity and skepticism-What's next?. In **American Accounting
Association Annual Meeting**. August 5, 2013, Anaheim CA. Retrieved from:
http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013_AAA.aspx
- Hurt, R. K. (2010). Development of Professional Skepticism. **Auditing: A Journal GJ Practice &
Theory**, 29(1), 149-171.
- Jackson, S. B. & Pitmar, M. K. (2001). Auditors and earning management. **The CPA Journal**,
71(7).



ภาคผนวก

แบบสอบถาม

เรื่อง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

คำชี้แจงในการตอบแบบสอบถาม

แบบสอบถามนี้จัดทำขึ้นเพื่อสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 2 ส่วน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี

ตอนที่ 1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

ตอนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ส่วนที่ 1 ข้อมูลสถานภาพทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงใน หน้าข้อที่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับสถานภาพทั่วไปของท่าน

1. เพศ

1. ชาย 2. หญิง

2. อายุ

1. ต่ำกว่า 35 ปี 2. 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี
 3. 45 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 55 ปี 4. 55 ปีขึ้นไป

3. วุฒิการศึกษา

1.ปริญญาตรี 2. สูงกว่าปริญญาตรี 3. อื่นๆ(ระบุ).....

4. ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของท่านที่ผ่านมาจนถึงปัจจุบัน

1. ต่ำกว่า 5 ปี 2. 5 ปี ไม่เกิน 10 ปี 3. 10 ปี ไม่เกิน 15 ปี
 4. 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี 5. 20 ปีขึ้นไป

5. มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีอุตสาหกรรมใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- 1. อุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
- 2. อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค
- 3. อุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
- 4. อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม
- 5. อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์
- 6. อุตสาหกรรมทรัพยากร
- 7. อุตสาหกรรมเทคโนโลยี
- 8. อุตสาหกรรมบริการ
- 9. อื่นๆ (ระบุ).....

6. ปริมาณงานที่รับต่อปี

- 1. น้อยกว่า 5 ราย 2. 6-10 ราย 3. 11-50 ราย
- 4. 51-100 ราย 5. มากกว่า 100 ราย

7. จำนวนผู้ช่วยสอบบัญชี

- 1. 1 คน 2. 2-5 คน 3. 6-10 คน 4. มากกว่า 10 คน

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี

คำชี้แจง คำถามต่อไปนี้ให้ท่านแสดงความคิดเห็นของท่านว่า แต่ละปัจจัยมีน้ำหนักในการวางแผนการสอบบัญชี มาก-น้อยเพียงใด โดยทำเครื่องหมาย ✓ ลงใน ช่องแสดงความคิดเห็น (5 = มากที่สุด, 4 = มาก, 3 = ปานกลาง, 2 = น้อย, 1 = น้อยที่สุด)

ตอนที่ 1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร					
1) บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงาน และไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและ คณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล					
2) การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อน ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนไม่จำเป็น					

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
3) การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้ง ๆ ที่สามารถแก้ไขได้					
4) การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน					
5) การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย					
6) การเปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง					
7) ผู้บริหารเอาใจใส่ในการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม					
2. ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ					
1) รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย					
2) บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก					
3) ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ					
4) ระดับของดุลพินิจที่ใช้ในการกำหนดของยอดคงเหลือของบัญชี					
5) สินทรัพย์อื่นที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย					
6) รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด					
7) รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ					
8) ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ					
3. ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร					
1) ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร ในด้านการเงินและบัญชี					
2) การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด (เช่น สมุหบัญชี แคชเชียร์ ผู้อำนวยการบัญชีและการเงิน)					
3) การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์					
4) การสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม					
5) การแสดงรายการในงบการเงิน (ประจำงวด 1,3,6 และ 12 เดือน)					
6) ความรู้ความเชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการ ของกรรมการทุกคน					

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
7) การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุสมผล					
8) การติดตามสถานการณ์ความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร					
9) ฝ่ายบริหารเลือกใช้ นโยบายการบัญชี ที่เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของกิจการ					
10) ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงงบการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ					
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ					
1) สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง					
2) กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างจาก ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน					
3) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน					
4) ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจหรือถึงจุดอิ่มตัว					
5) การยอมรับของลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ					
6) ความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่					
7) ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ					
8) บริษัทเป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น					
9) การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ ออกมาขายอยู่ทุกระยะ ๆ					
10) บริษัทเปลี่ยนพนักงานทางบัญชีและพนักงานการเงินบ่อย					
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ					
1) โอกาสที่จะเกิดความล้มสัยด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ					
2) ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน					
3) ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ					
4) ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้					

ตอนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ความเสี่ยงจากการควบคุม	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม					
1) กิจการมีฟังก์ชันเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้					
2) มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม					
3) องค์กรธุรกิจกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ					
4) นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน					
5) รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน					
6) การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น					
7) การสนับสนุนในนโยบายในแต่ละเรื่อง					
8) ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้					
9) การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง					
10) การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี					
11) เปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง					
2. ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ					
1) สภาพทางเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ					
2) กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว					
3) กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว					
4) ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง					
5) ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ					

ความเสี่ยงจากการควบคุม	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
<u>3. รายการที่ผิดปกติ</u>					
1) รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร					
2) รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน					
3) การจ่ายค่าบริการ (เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ)					
<u>4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม</u>					
1) ข้อมูลไม่เพียงพอ เช่น เพิ่มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์					
2) รายการปรับปรุงบัญชีที่มากผิดปกติ					
3) รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้					
4) รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ					
5) ความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม					
6) การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุผลผลของผู้บริหาร					
<u>5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ</u>					
1) การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีกรบันทึก อนุมัติ และทดสอบ					
2) ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์					
3) การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำรายการค้าไม่ชัดเจน					
4) การแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งของเอกสาร					
5) การดูแลรักษาทรัพย์สิน					
6) การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่					
7) การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เข้มงวดต่อคนที่มอบอำนาจให้กระทำ					
8) การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร					

ความเสี่ยงจากการควบคุม	ระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
9) การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
10) โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า					
11) นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ					
12) โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจากโปรแกรมประยุกต์ใช้งาน งานควบคุมทางภาษาและแฟ้มข้อมูล					
13) การจำกัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่าง ๆ					
14) รหัสผ่านถูกควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ, ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน					

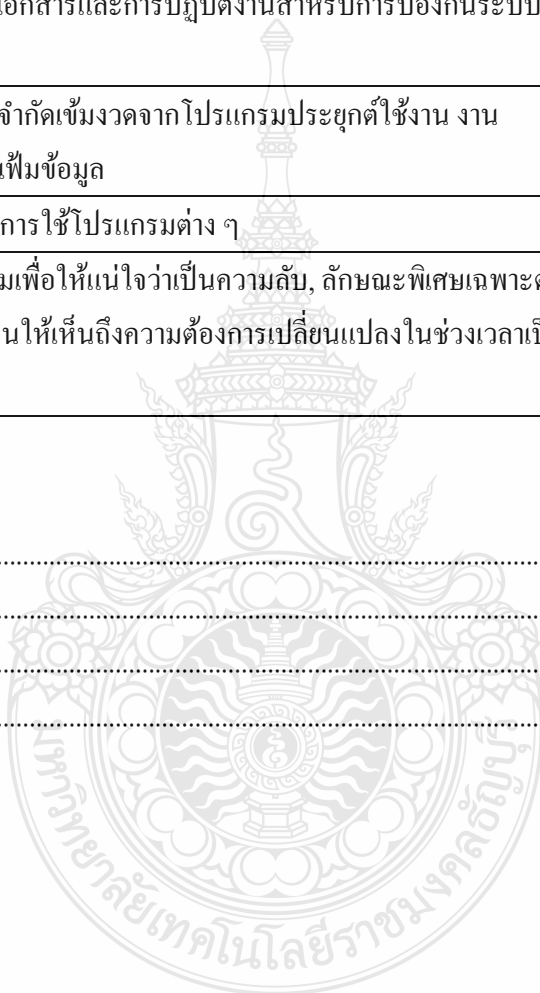
ข้อเสนอแนะ

.....

.....

.....

.....



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	นางสาวเดือนใจ กักดีลั่น
วัน เดือน ปีเกิด	25 กันยายน พ.ศ. 2530
ที่อยู่	598/149 หมู่ที่ 1 ตำบลสัตหีบ อำเภอสัตหีบ จังหวัดชลบุรี 20180
การศึกษา	ปริญญาตรี คณะบริหารธุรกิจ สาขาการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
ประสบการณ์ในการทำงาน	พ.ศ. 2556 - ปัจจุบัน ครูแผนกวิชาการบัญชี วิทยาลัยเทคนิคสัตหีบ
โทรศัพท์	08-6415-1083
E-Mail Address	hanakimi_wt@hotmail.com

