



รายงานผลการวิจัย

เรื่อง

การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยง ในการประเมินความเสี่ยงในการ
ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

THE FACTORS AND ELEMENT OF RISK AFFECTING
THE RISK ASSESSMENT OF AUDITORS

โดย

อาจารย์ พรณิภา แจ่มสุวรรณ

อาจารย์ประจำคณะการบัญชี

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

รายงานการวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนจากมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

2547

ISBN 978-974-671-547-8

ชื่อเรื่อง : การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงในการ

ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้วิจัย : อาจารย์ พรณิศา แจ่มสุวรรณ

สถาบัน : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปีที่พิมพ์ : พุทธศักราช 2549

สถานที่พิมพ์ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

แหล่งที่เก็บรายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ : ศูนย์วิจัยมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

จำนวนหน้างานวิจัย : 98 หน้า

ลิขสิทธิ์ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่อง “ การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ” เป็นการศึกษาปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเพื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ประกอบในการวางแผนการสอบบัญชี ในการตรวจสอบของรายงานทางการเงินขององค์กร ผู้สอบบัญชีต้องมีความรอบรู้และแบบแผนในการระบุปัจจัยเสี่ยงในรูปแบบต่างๆ ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญกับความเสี่ยงในการแสดงความเห็นผิดพลาดไปจากข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ หรือเรียกว่าความเสี่ยงในการตรวจสอบ เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบที่สำคัญ คือ ประเมินความเสี่ยงมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบข้อเท็จจริงของฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่จะประเมินความเสี่ยงโดยการวิเคราะห์และระบุปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น และแบ่งระดับความเสี่ยงออกเป็นระดับต่างๆ เช่น ความเสี่ยงสูง ความเสี่ยงปานกลางและความเสี่ยงต่ำ ในปัจจุบันแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยง โดยการใช้ตัวชี้วัดและองค์ประกอบความเสี่ยงที่มีความหลากหลายในการทำงานของผู้สอบบัญชี และยังไม่มีแนวชัดเจน การศึกษานี้จึงเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติในการใช้และระบุปัจจัยเสี่ยงหรือองค์ประกอบความเสี่ยง ซึ่งจะเป็นสิ่งที่ต้องการอย่างสูงเพื่อให้การประเมินความเสี่ยงและการวางแผนการสอบบัญชีได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ผลการวิจัยพบว่า ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรให้ความสำคัญและระมัดระวังความเสี่ยงเป็นอันดับแรกในเรื่อง

- ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม
- รายการที่ผิดปกติ เช่น รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน
- ความซื่อสัตย์ จริยธรรมของผู้บริหารและยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ
- ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ เช่น สภาพเศรษฐกิจตกต่ำ เป็นต้น
- แรงกดดันที่ผิดปกติ เช่น ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน เป็นต้น
- ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ

- ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่
- ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ
- ความเชื่อมั่นและจริยธรรม
- ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร

ส่วนอายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ทำงาน ปริมาณการรับงาน จำนวนของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เชื้อชาติของผู้สอบบัญชี สังกัดที่มีต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม นั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความเห็นที่มีต่อระดับความเสี่ยงในด้านต่างๆ ไม่แตกต่างกัน

นอกจากนี้ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะไว้ 2 ประการคือ ประการที่ 1 ความเสี่ยงดังกล่าวข้างต้นผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจอย่างมากเพื่อการประเมินความเสี่ยงในการวางแผนของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งผู้สอบบัญชีอื่นสามารถนำไปเป็นแนวในการปฏิบัติงานได้ ประการที่ 2 สามารถนำมาใช้ในการประกอบการเรียนการสอนตลอดจนบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องได้ทราบ มุมมองเกี่ยวกับความเสี่ยงชัดเจนมากขึ้น

Research Title : The factors and element of risk affecting the risk assessment of auditors

Researcher : Phunnipha Chaengsuwan

institute: Dhurakij Pundit University

Year of Publication : 2006

Publisher : Dhurakij Pundit

University

Place of collection : DPU Research Center

Number of Page: 98

Abstract

The factors and elements of risk affecting the risk assessment of auditors research is to study the factors and elements of risk for inherent risk and control risk assessment that will be expected for Certified Public Accountants using in audit planning. In an Audit of Financial Statement of organization, the auditor must realize and plan in specifying factors of risk. The auditor will be largely responsible for problems arising from decisions made based upon the auditors report or it is called Audit Risk. For reduction of the Audit Risk, the auditors used the important techniques in auditing. It is risk assessment to guide in the Audit Procedure Planning of C.P.A. The most auditors will assess by analysis and indicate the prospective factor of risk. The levels of the risk are divided into high risk, middle risk and low risk. These days, the audit risk concept by using indicator and elements of risk is to have variety in auditor's work and it is not still explicit. This research is related to the audit risk concept and identifying the indicator or elements of risk which are needed in risk assessment and audit planning more efficiently.

The results indicated that the risk that C.P.A. should be aware of and be careful include:

- Problems from sufficient and appropriate audit evidence.
- Unusual items such as repeated or overlapped items.
- Integrity and ethics of executives and the ledger.
- Unusual pressure for business such as depression.
- Unusual pressure such as reputation of financial report.
- The feature of business.

Factors affect by information technology

- Assurance and ethics
- Experience and knowledge of executives.

In the side of auditor's age, work experience quantity of work, number of assistant auditor, race of auditor that affect the inherent risk and control risk found that C.P.A. showed the opinion in the level of risks were not different

Moreover, the researcher offers two suggestions. first, as mentioned above, the auditor should pay more attention to for risk assessment plan of effective auditors as well as another auditor can get to guide in practice. Second, to be able to apply for learning and teaching as well as the other knew the ideas deal with the risk clearly



กิตติกรรมประกาศ

ในการวิจัยเรื่อง “ การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยง ในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ” ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์จากการวิจัยครั้งนี้ ผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้เชี่ยวชาญ อาจารย์ และเจ้าหน้าที่ของมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ที่มีส่วนสนับสนุนให้งานวิจัยครั้งนี้เสร็จสมบูรณ์ ดังมีรายนามต่อไปนี้

- | | |
|---|---|
| 1. รองศาสตราจารย์ ดร. วรากรณ์ สามโกเศศ | อธิการบดี |
| 2. รองศาสตราจารย์ ดร. สรชัย พิสาลบุตร | ผู้อำนวยการศูนย์วิจัย |
| 3. อาจารย์ วิศิษฐ์ศรี จินตนา | ที่ปรึกษาคณะการบัญชี |
| 4. as. ปรีเปรม นนทสิทธิ์ | คณบดีคณะการบัญชี |
| 5. ผู้ช่วยศาสตราจารย์ อัมพร เทียงตระกูล | รองคณบดีคณะการบัญชีฝ่ายบริหาร |
| 6. อาจารย์เกรียงศักดิ์ พาชยานุกูล | หัวหน้าแผนกประมวลผลข้อมูลและ
นักวิจัยประจำศูนย์วิจัย |

บทคัดย่อภาษาไทย	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	(1)
สารบัญตาราง	(3)
สารบัญภาพ	(4)
บทที่ 1 บทนำ	
• ความเป็นมาของปัญหา	1
• วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
• สมมติฐานการวิจัย	2
• นิยามคำศัพท์	3
• ขอบเขตการวิจัย	3
• ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
• กรอบแนวความคิดในการวิจัย	4
บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	
• แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี	5
• แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี	7
• แนวคิดเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับการสอบบัญชี	10
บทที่ 3 วิธีการดำเนินวิจัย	
ระเบียบวิธีการวิจัย	
• การวิจัยเชิงปริมาณ	22
• ประชากร	22
• เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	23
• วิธีเก็บรวบรวมข้อมูล	24
• การวิเคราะห์ข้อมูล	24
• สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	25

บทที่ 4 ผลการวิจัย

- ตอนที่ 1 ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง 26
- ตอนที่ 2 ปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณา
การวางแผนงานสอบบัญชี 29
- ตอนที่ 3 การทดสอบสมมุติฐาน
 - 3.1 การทดสอบระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันมี
ความคิดเห็นต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจาก
การควบคุมแตกต่างกัน 51
 - 3.2 การทดสอบระหว่างประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกันของ
ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง
และความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน 53
 - 3.3 การทดสอบระหว่างปริมาณรับงานที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชี
มีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจาก
การควบคุมที่แตกต่างกัน 54

บทที่ 5 สรุป อภิปราย และ ข้อเสนอแนะ

- สรุปผลการวิจัย 61
- วิธีการดำเนินวิจัย 62
- ผลการวิเคราะห์ข้อมูล 62
- ข้อเสนอแนะ 65

บรรณานุกรม 66

ภาคผนวก

- ก มาตรฐานการสอบบัญชี
- ข แบบสอบถาม
- ค ประวัติผู้วิจัย

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
ตอนที่ 1 ลักษณะทั่วไปของการสุ่มตัวอย่าง	
• ตารางที่ 1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามลักษณะทั่วไป	26
ตอนที่ 2 ปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี	
• ตารางที่ 1 ร้อยละค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน จำแนกตามความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงินในด้านต่างๆ	29
• ตารางที่ 2 ร้อยละค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบน จำแนกตามความเสี่ยง จากการควบคุมในระดับงบการเงินด้านต่างๆ	34
• ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนและลำดับของความเสี่ยง จำแนกตามภาพรวม แต่ละด้านของความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม	37
• ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยกับความเสี่ยงแต่ละปัจจัยย่อยเรียงจากมากไปหาน้อย	44
ตอนที่ 3 การทดสอบสมมติฐาน	
• ตารางที่ 5 เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของความเสี่ยง ระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชีที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ	51
• ตารางที่ 6 เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างวุฒิการศึกษาของผู้สอบ บัญชีกับปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ	53
• ตารางที่ 7 เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างประสบการณ์กับปัจจัยเสี่ยง ในด้านต่างๆ	54
• ตารางที่ 8 เปรียบเทียบระหว่างจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีกับปัจจัย เสี่ยงในด้านต่างๆ	57
• ตารางที่ 9 เปรียบเทียบระหว่างระดับความคิดเห็นของความเสี่ยง ระหว่างกลุ่มบริษัทต่างชาติดกับบริษัทในประเทศที่มีต่อปัจจัยเสี่ยง ในด้านต่างๆ	59

1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

2 แผนภูมิความเสี่ยง



บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาของปัญหา

ในการตรวจสอบรายงานทางการเงินขององค์กรที่ดำเนินธุรกิจในยุคโลกาภิวัตน์นั้น ผู้สอบบัญชีต้องมีความรอบรู้และแบบแผนในการระบุปัจจัยความเสี่ยงรูปแบบต่างๆที่ทันสมัย เพื่อที่จะปรับเปลี่ยนกระบวนการตรวจสอบให้ทันกับความเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและความซับซ้อนของธุรกรรมการค้าดำเนินธุรกิจ

มาตรฐานการสอบบัญชีของไทย รหัส 200 เรื่อง “วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี” ได้ระบุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ว่าเป็นการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ซึ่งในการบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญกับความเสี่ยงในการแสดงความเห็นผิดพลาดไปจากข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ หรือที่เรียกว่าความเสี่ยงในการตรวจสอบ(Audit risk) ซึ่งความเสี่ยงในการตรวจสอบนั้นมีย่อยประกอบ 3 ประการ คือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent risk) คือความเสี่ยงที่แฝงหรืออาจเกิดขึ้นหรือข้อผิดพลาดในงบการเงินโดยไม่คำนึงถึงระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงจากการควบคุม(Control risk) คือความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ไม่อาจป้องกันหรือช่วยให้ทราบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ(Detection risk) คือความเสี่ยงจากวิธีการตรวจสอบที่ไม่อาจค้นพบเหตุการณ์หรือรายการผิดพลาดที่มีสาระสำคัญได้

นอกจากนี้ จากความสำคัญของการปฏิบัติงานทางวิชาชีพการสอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานทางการเงินได้พบการทุจริตและการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดในรายงานทางการเงิน ส่งผลให้มีการออกมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 82 (Statement on Audit Standards (SAS) No. 82) มาตรฐานฉบับนี้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความเสี่ยงจากการแสดงรายการที่ผิดจากข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ(Risk of material misstatements) เนื่องจากการทุจริต มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการระบุตัวชี้วัด และประเมินความเสี่ยงจากความงมงายทุจริตและแสดงข้อมูลผิดพลาดในรายงานการเงินและการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองความเสี่ยงเหล่านั้นอย่างมีประสิทธิภาพ

เพื่อต้องการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบที่สำคัญคือ การประเมินความเสี่ยงมาเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบสมัยใหม่ และที่ผู้สอบบัญชีมีระบบการประเมินความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพและตระหนักถึงความเสี่ยงใหม่ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปถือว่าเป็นกลไกที่สำคัญในการสนับสนุนให้การตรวจสอบมี

ประสิทธิผลของการตรวจสอบได้พบการทุจริต หรือ การตรวจสอบได้พบการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดซึ่งมีผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน จะเห็นว่าเป็นประเด็นที่สำคัญมากสำหรับการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีโดยส่วนใหญ่จะประเมินความเสี่ยง โดยการวิเคราะห์และระบุถึงปัจจัยความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น และได้แบ่งระดับความเสี่ยงเหล่านั้นออกเป็นระดับต่างๆ เช่น ความเสี่ยงสูง ความเสี่ยงปานกลาง และ ความเสี่ยงต่ำ ความความมีนัยสำคัญและความถี่ที่ความเสี่ยงอาจจะเกิดขึ้น

อย่างไรก็ตามมีสิ่งที่ควรต้องระวัง คือความไม่เพียงพอในการระบุปัจจัย องค์ประกอบและการประเมินความเสี่ยงก่อให้เกิดผลกระทบต่อความสัมฤทธิ์ผลในการตรวจสอบบัญชีและอาจส่งผลให้เกิดความผิดพลาดในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบได้ ในปัจจุบันแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยงโดยการใช้ตัวชี้วัดและองค์ประกอบความเสี่ยงมีความหลากหลายในการทำงานของผู้สอบบัญชี และยังไม่มีความชัดเจน การศึกษาวิจัยนี้จึงเกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติในการใช้และระบุปัจจัยบ่งชี้หรือองค์ประกอบความเสี่ยงซึ่งจะเป็นสิ่งที่ต้องการอย่างสูง เพื่อให้การประเมินความเสี่ยงเพื่อการวางแผนการตรวจสอบได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยงเพื่อการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เปรียบเทียบองค์ประกอบความเสี่ยงที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงกับมาตรฐานการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีไทย หรือมาตรฐานการตรวจสอบของนานาชาติ
3. วิเคราะห์การตอบสนองปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการใช้องค์ประกอบความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี
4. กำหนดแบบแผนปัจจัยและองค์ประกอบของความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานการเงินเพื่อช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สมมติฐานการวิจัย

1. ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี(อายุ ประสบการณ์ ปริมาณงานส่วนที่รับผิดชอบปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง และระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแต่ละด้านแตกต่างกัน
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สังกัดกิจการในประเทศ(เฉพาะที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และต่างประเทศ(BIG 4)) มีความคิดเห็นต่อปัจจัยระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแต่ละด้านแตกต่างกัน

นิยามคำศัพท์

การประเมินความเสี่ยง(Risk assessment) หมายถึง การวิเคราะห์และการระบุถึงความเสี่ยงเพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไรและในเรื่องหรือขั้นตอนของงานใดเพื่อกำหนดมาตรการการควบคุมที่เหมาะสม

ความเสี่ยงจากการแสดงรายการที่ผิดจากข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Risk of material misstatement) หมายถึง ความเสี่ยงที่ไม่สามารถที่จะระบุรายการผิดพลาดที่สำคัญ และการทุจริตที่อาจมีผลกระทบต่อการเงินและประเมินความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญต่อการเงิน

ขอบเขตของการวิจัย

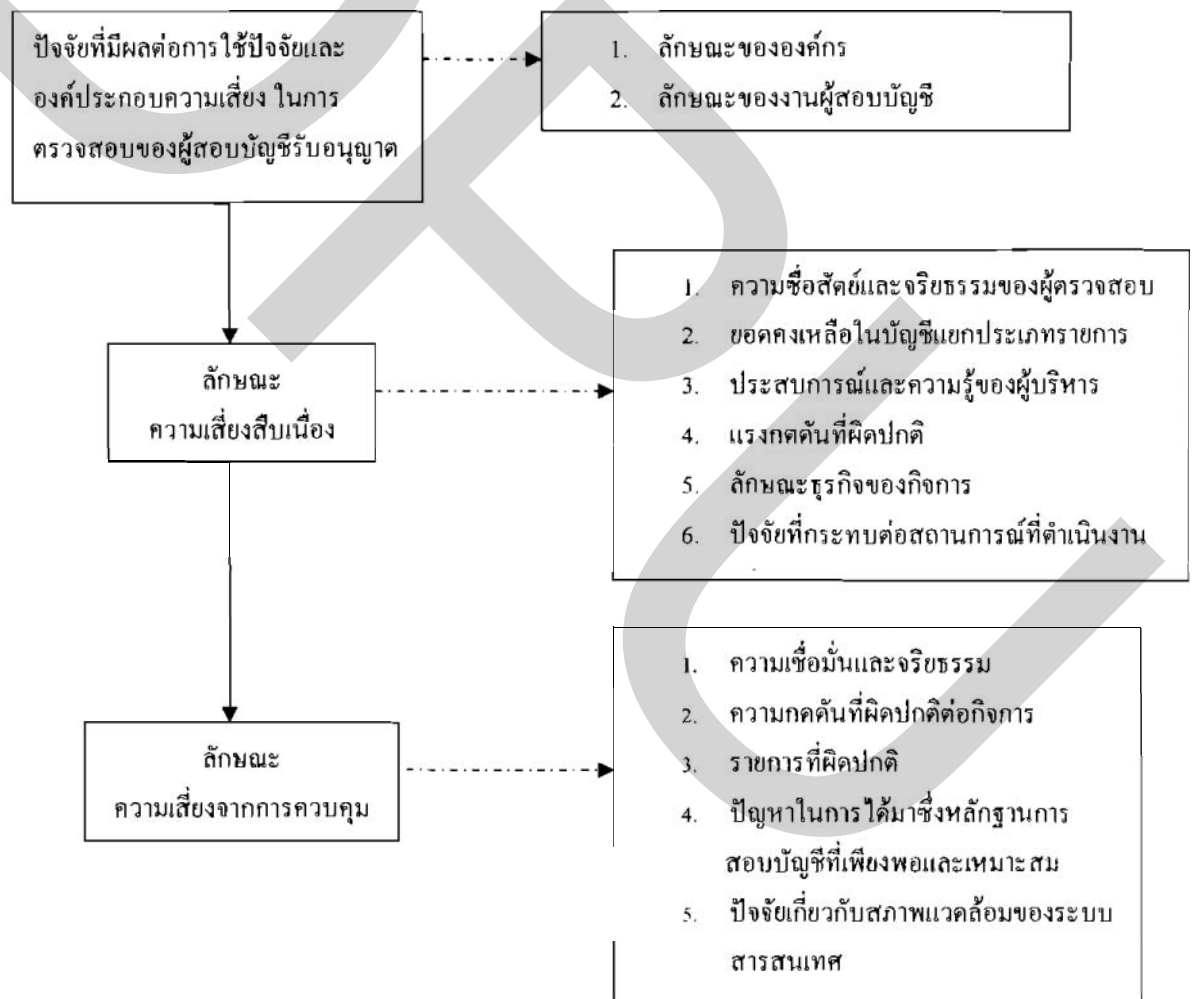
ในการศึกษาวิจัย

1. ศึกษาและระบุปัจจัยและองค์ประกอบของความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น
2. ศึกษาและเปรียบเทียบการใช้ ปัจจัยและองค์ประกอบของความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีกับมาตรฐานการสอบบัญชี
3. ศึกษาและเปรียบเทียบการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในสำนักงานไทยกับสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติขนาดใหญ่(BIG 4)

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบแนวการปฏิบัติงานในการใช้ปัจจัยบ่งชี้หรือองค์ประกอบความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น
2. ทราบแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยง เพื่อการวางแผนการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. ทราบความแตกต่างในการใช้ปัจจัยบ่งชี้หรือองค์ประกอบความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีของไทย กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติขนาดใหญ่(BIG 4)

กรอบแนวความคิดในการวิจัย



บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึง แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องของการศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบ ความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (The factors and elements of risk affecting the risk assessment of auditors) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุมภายในเกี่ยวกับการสอบบัญชี

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับวิชาชีพการสอบบัญชี

2.1.1 พัฒนาการของวิชาชีพสอบบัญชีในช่วงคริสต์ศตวรรษที่ 20 มีดังนี้

ก. วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีเปลี่ยนจากการมุ่งเน้นจับการทุจริตและข้อผิดพลาดไป เป็นการพิจารณาความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน

ข. ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ ความรับผิดชอบขยาย ขอบเขตจากผู้ถือหุ้นและผู้บริหารของกิจการที่ตรวจสอบไปยังบุคคลที่สาม เช่น หน่วยงานของ ทางการ หน่วยงานกำกับดูแลและผู้ลงทุนที่เป็นสาธารณชนทั่วไป

ค. วิธีการตรวจสอบที่เปลี่ยนจากการตรวจสอบอย่างละเอียดทุกรายการไปเป็นการใช้ วิธีการเลือกตัวอย่างซึ่งรวมถึงการเลือกตัวอย่างเชิงสถิติ

ด. การให้ความสำคัญกับการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน เพื่อใช้เป็น แนวทางในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของวิธีการทดสอบและการเลือกตัวอย่างรายการ

ด. การพัฒนาวิธีการตรวจสอบใหม่ๆ ที่ใช้กับระบบคอมพิวเตอร์และการใช้คอมพิวเตอร์ เป็นเครื่องมือช่วยในการตรวจสอบ

ฉ. ผู้สอบบัญชีต้องหาวิธีป้องกันตนเองจากคดีความฟ้องร้องที่เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชีโดย การเพิ่มความระมัดระวังรอบคอบ การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ตลอดจนการประกันภัย

ท. บริษัทมหาชนจำกัต้องเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นอย่างเพียงพอ ตามความต้องการของผู้ใช้บ การเงินและตามมาตรฐานที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับดูแล ทั้งนี้เพื่อไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิด

ฉ. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเพิ่มมากขึ้นในการประเมินความเสี่ยงของรายการทุจริตที่มี สาระสำคัญ

ซ. บริการอื่นของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากขึ้นตามสภาพทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปตามความต้องการที่หลากหลายของลูกค้า เช่น งานที่ปรึกษาทางธุรกิจ การตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ เป็นต้น

2.1.2 สถาบันทางการสอบบัญชี

วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยได้รับอิทธิพลเป็นอย่างมากจากสถาบันทางการสอบบัญชีในต่างประเทศ ซึ่งมีบทบาทหน้าที่สำคัญในการส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชี โดยการให้ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานวิชาชีพ รวมทั้งออกระเบียบข้อบังคับ เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพ ที่สำคัญมีดังนี้

- สถาบันทางการสอบบัญชีในต่างประเทศ

- ก. สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ
- ข. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา
- ค. สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน
- ง. สมาคมผู้ตรวจสอบและควบคุมระบบสารสนเทศ

- สถาบันทางการสอบบัญชีในประเทศไทย แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

- ก. สถาบันการศึกษา (Educational Body) ทำหน้าที่ให้ความรู้และการศึกษาในวิชาชีพสอบบัญชี
- ข. สถาบันวิชาชีพ (Professional Body) ทำหน้าที่ส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีให้มีมาตรฐานและเป็นที่ยอมรับของสาธารณชน โดยไม่มีอำนาจตามกฎหมายในการกำกับควบคุมดูแลผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
- ง. สถาบันกำกับดูแล (Regulatory Body) ทำหน้าที่ออกระเบียบ กฎเกณฑ์ และกฎหมาย เพื่อกำกับควบคุม และดูแลผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้ปฏิบัติงานเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณชน

2.1.3 กฎหมายการสอบบัญชีของประเทศไทย

กฎหมายการสอบบัญชีของประเทศไทยได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2472 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

(นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร พุทธศักราช 2549)

2.1.4 คำจำกัดความของการสอบบัญชี

สมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American Accounting Association : AAA) ได้ให้คำนิยามของการสอบบัญชีไว้ว่า “การสอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้อย่างสนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ”

- วัตถุประสงค์และกระบวนการของการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีได้กำหนดไว้ดังนี้ “การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่” ดังนั้นวัตถุประสงค์การตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร พุทธศักราช 2549)

- ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีกับการบัญชี

การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวม และการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร พุทธศักราช 2549)

การบัญชี หมายถึง กระบวนการจดบันทึก การจัดประเภท และการสรุปเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในลักษณะอย่างมีเหตุผล เพื่อให้สารสนเทศทางการเงินสำหรับการตัดสินใจของผู้ใช้ทั้งภายใน(เช่น ผู้บริหาร) และภายนอก(เช่น ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน และสาธารณชนทั่วไป)

- กระบวนการของการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน

1.4.1 การวางแผนงานสอบบัญชี

1.4.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบ

1.4.3 การเสร็จสิ้นการสอบบัญชี และการออกรายงานการสอบบัญชี

(นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทร์เพชร พุทธศักราช 2549)

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการวางแผนงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ ดังนั้นการวางแผนงานสอบบัญชี เริ่มต้นตั้งแต่การพิจารณาการรับงานสอบบัญชี การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และสิ้นสุดที่การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

2.2.1 การวางแผนงานสอบบัญชี หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ทั่วไป และวิธีการโดยละเอียดสำหรับลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบที่คาดไว้ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนงานสอบบัญชี) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ การวางแผนงานสอบบัญชี หมายถึง การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน วิธีการ (หรือลักษณะ) และเวลาที่จะใช้ในการ

ตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและเหมาะสม ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร พุทธศักราช 2549)

การวางแผนงานสอบบัญชีเป็นเพียงเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่า ได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม สามารถระบุปัญหาที่อาจเกิดขึ้นและทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว การวางแผนช่วยให้มีการมอบหมายงานแก่ผู้ช่วยอย่างเหมาะสม และช่วยในการประสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่นและผู้เชี่ยวชาญ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนงานสอบบัญชี)

ในการวางแผนงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องดังต่อไปนี้

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

การกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบดังกล่าว อยู่ในช่วงของการวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการเช่น

- ความเสี่ยง (เช่น ความซับซ้อนของธุรกิจที่ตรวจสอบ) และความมีสาระสำคัญในการสอบบัญชี
- ระบบการควบคุมภายในของลูกค้า
- ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้ายานั้น เช่น การวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับลูกค้ายาใหม่ต้องยากกว่าลูกค้ารายเดิม
- ประสิทธิภาพของการใช้วิธีการตรวจสอบประเภทต่างๆ เป็นต้น

2.2.2 ประโยชน์ของการวางแผนงานสอบบัญชี

ก. ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์

ข. ช่วยให้เกิดค่าใช้จ่ายและต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบเป็นไปอย่างเหมาะสม

ค. ช่วยให้เกิดความร่วมมือกับลูกค้าและป้องกันการเข้าใจผิด โดยทำความเข้าใจกำหนดการต่างๆล่วงหน้า และยืนยันกำหนดการต่างๆ

ง. ช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจได้ว่า ได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม รวมทั้งสามารถระบุและจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้

จ. ช่วยให้มีการมอบหมายงานกับผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม

ฉ. ช่วยให้การประสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่นและผู้เชี่ยวชาญ

2.2.3 ขั้นตอนของการวางแผนงานสอบบัญชี ประกอบด้วย 7 ขั้นตอนดังนี้

- (1) การพิจารณาแผนงานสอบบัญชี

- (2) การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- (3) การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเบื้องต้น
- (4) การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ
- (5) การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้และความเสี่ยงสืบเนื่อง
- (6) การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม
- (7) การพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี
(นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร พุทธศักราช 2549)

2.2.4 แผนการสอบบัญชีโดยรวม

ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งอธิบายถึงขอบเขตและการปฏิบัติงานตรวจสอบที่คาดหวัง การบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวม จำเป็นต้องมีรายละเอียดให้เพียงพอแก่การจัดทำแนวการสอบบัญชี รูปแบบเนื้อหาที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ วิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ

เรื่องต่างๆที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการตรวจสอบโดยรวม จะรวมถึงความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

- ปัจจัยทางเศรษฐกิจโดยทั่วไปและสถานะทางอุตสาหกรรมที่มีผลต่อธุรกิจของกิจการ
- ลักษณะสำคัญของกิจการ การดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลประกอบทางการเงิน และข้อกำหนดในการจัดทำรายงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนับจากวันที่ตรวจสอบครั้งก่อน
- ระดับความสามารถโดยทั่วไปของผู้บริหาร

ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

- นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีดังกล่าว
- ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีฉบับใหม่
- ความรู้สะสมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีผลต่อวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ความเสี่ยงและสาระสำคัญ

- การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และการกำหนดเรื่องสำคัญเพื่อการตรวจสอบ
- โอกาสที่อาจเกิดจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมทั้งประสบการณ์จากการตรวจสอบในงวดก่อนๆหรือโอกาสเกิดการทุจริต
- ความซับซ้อนทางบัญชี รวมถึงการประมาณทางการบัญชี

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน

- การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ
- ผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ
- งานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี
(มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่องการวางแผนงานสอบบัญชี)

การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทาน

- ความเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นในงานสอบบัญชี องค์ประกอบอื่นๆเช่นการตรวจสอบบริษัทย่อย สาขาและส่วนงาน
- ความเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ
- จำนวนสถานที่ตั้ง
- พนักงานที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ

เรื่องอื่นๆ

- โอกาสที่จะเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- สถานการณ์ที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย
- ลักษณะและระยะเวลาของรายงาน หรือการติดต่อสื่อสารอื่นกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

2.3 แนวคิดเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุมภายในเกี่ยวกับการสอบบัญชี

2.3.1 ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบ สามส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากวิธีการตรวจสอบ
(มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)

2.3.2 ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) หมายถึง นโยบาย วิธีการปฏิบัติหรือการกระทำใดๆซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้กิจการบรรลุถึงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้สำเร็จ ซึ่งจะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา

2.3.3 องค์ประกอบของการควบคุมภายใน คณะกรรมการชุดหนึ่งเรียกว่า The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission หรือ COSO) ได้ร่วมกันพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

ระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย นโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นในองค์กร เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า กิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ในเรื่องดังต่อไปนี้

- ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน
- ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ(COSO) อาจแบ่งได้เป็น

1. สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (Control Environment) หมายถึง นโยบาย วิธีการและวิธีปฏิบัติต่างๆที่แสดงให้เห็นถึงทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการ เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร ความรู้ความสามารถของผู้บริหาร การมีส่วนร่วมอย่างมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ ปรัชญาการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้างการจ้องค์กร เป็นต้น

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

3. กิจกรรมควบคุม(Control Activities) หมายถึง นโยบายและวิธีการต่างๆ ที่จะสนับสนุนกิจกรรมที่จะป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม การอนุมัติรายการบัญชีและการปฏิบัติงาน การมีเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ การควบคุมทรัพย์สินและการบันทึกรายการข้อมูลต่างๆ การตรวจสอบการปฏิบัติงานโดยอิสระ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร(Information and Communication) มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบันทึกการรายการที่เกิดขึ้น จัดทำและรายงานผลของรายการดังกล่าว และกำหนดให้มีวิธีการควบคุมทรัพย์สินของกิจการ เช่น กิจการออกแบบขาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าการส่งของทุกรายการได้มีการบันทึกเป็นยอดขายของกิจการในจำนวนที่ถูกต้องและในเวลาที่เหมาะสม

5. การติดตามผล (Monitoring) ช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า นโยบายและวิธีการต่างๆที่กำหนดไว้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ การติดตามผลดังกล่าวทำได้โดยการจัดให้มีระบบการรายงานผลการปฏิบัติงานและติดตามผลและการตรวจสอบภายใน เป็นต้น (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร พุทธศักราช 2549)

234 **ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk)** คือ โอกาสที่ข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)

- ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องใน 2 ระดับใหญ่ๆ คือ

ก. **ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน** เป็นความเสี่ยงโดยพิจารณาจากงบการเงิน โดยรวมว่างบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญได้อย่างไร

ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน ได้แก่

- **ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ** เช่น

- กิจการที่ผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมมติฐาน อาจมีความเสี่ยงที่สินค้ามีโอกาสที่จะเกิดความล้มเหลว ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องการวัดมูลค่าสินค้า

- กิจการที่มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมากอาจรวมรายการที่ผิดปกติที่เกิดขึ้นระหว่างกันเช่น รายการซึ่งมีเงื่อนไขทางการค้าที่ไม่ปกติ (เช่น ราคา อดรา ดอกเบี้ย การค้าประกันและระยะเวลาชำระหนี้) ซึ่งแตกต่างจากเงื่อนไขเป็นปกติเป็นอย่างมาก นอกจากนี้การขายสินค้าให้แก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องในราคาต่ำกว่าราคาตลาด อาจไม่เป็นที่ยอมรับในทางภาษี และส่งผลกระทบต่อจำนวนหนี้สินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงบการเงิน

- **ความซื่อสัตย์ ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหารและการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ** เช่น

- ผู้บริหารที่ไม่มีความซื่อสัตย์ (Management Integrity) หรือมีทัศนคติในทางลบต่อการจัดทำงบการเงิน อาจสั่งการให้มีการจัดทำงบการเงินที่บิดเบือนความเป็นจริง

- ผู้บริหารที่ขาดประสิทธิภาพ และการเปลี่ยนผู้บริหารในระหว่างงวดที่ทำการตรวจสอบ อาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน กล่าวคือ งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดเนื่องจากผู้บริหารคนใหม่อาจยังไม่คุ้นเคยกับวิธีการปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจ หรือยังไม่เข้าใจถึงระบบการควบคุมภายในที่กิจการต้องมี

- **แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร** เช่น

- สถานการณ์บางอย่าง อาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น กิจการมีผลการดำเนินงานล้มเหลวหรือขาดเงินทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ผู้บริหารของกิจการได้รับผลตอบแทน โดยมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิหรือรายได้ในกรณีเช่นนี้ ยอดขายและกำไรของกิจการอาจสูงเกินความเป็นจริง เนื่องจากกิจการมีการรับรู้รายได้ ทั้งๆที่กิจการยังไม่ควรรับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือเลื่อนการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ต้องรับรู้ออกไป โดยตั้งเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีทั้งๆที่กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบการเงินงวดปัจจุบัน

- ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้า และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรม

ข. ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและแยกประเภทรายการ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงที่รายการแต่ละบัญชี มีโอกาสที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญมากน้อยเพียงใด ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ เช่น

- ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญหรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี เช่น

- การประมาณการสินทรัพย์ที่มีค่า(เช่น เพชร พลอย) หรือสินทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงตามความนิยมและเทคโนโลยี มักจะมีความเสี่ยงที่รายการดังกล่าวอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมากกว่ารายการประเภทอื่น เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณมูลค่า

- ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกยึดออก เช่น

- สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง(เช่น เงินสด หลักทรัพย์ สินค้า) อาจสูญหาย หรือมีการบิดเบือนได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร เนื่องจากสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร

- รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้สิ้นงวด เช่น

- รายการปรับปรุงที่ผิดปกติ ซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้สิ้นงวด (เช่น รายการรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมาก รายการแก้ไขข้อผิดพลาด) อาจมีความเสี่ยง หรือมีข้อสงสัยว่า งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร พงศกิจายน 2549)

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การควบคุมภายในที่เกี่ยวกับระบบบัญชีเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น

- รายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือโดยเฉพาะเจาะจง

- รายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่นๆที่มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้องในประเภทบัญชีและในงวดบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน

- การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล จะทำได้เมื่อได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น

- สินทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในช่วงเวลาที่เหมาะสมเหตุผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม
ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

- ความต้องการโดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ

- โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่ง

- โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายใน โดยผู้บริหาร หรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ

- โอกาสที่บุคคลต้องรับผิดชอบในการควบคุมภายในและใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เช่น ผู้บริหารข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน

- โอกาสที่วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไปและการปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดมีความเคร่งครัดน้อยลง

ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

เพื่อใช้ในการวางแผนการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้รับความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบแบบ “ติดตามรายการ” ซึ่งเป็นการเลือกรายการ สอดตามรายการ และติดตามรายการนั้นตั้งแต่ต้นจนจบของระบบบัญชี วิธีนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการควบคุม ถ้ารายการที่เลือกเป็นรายการประเภทเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติและบันทึกผ่านระบบนั้น อย่างไรก็ตามลักษณะและขอบเขตของการทดสอบโดยวิธีติดตามรายการดังกล่าวจะไม่ให้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมในตัวเอง เพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง

ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จะขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆซึ่งรวมถึง

- ขนาดและความซับซ้อนของกิจการและระบบคอมพิวเตอร์

- การพิจารณาเรื่องที่สำคัญ

- ประเภทของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง

- ลักษณะของบันทึกและเอกสารที่กิจการจัดทำเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง

- ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยผู้สอบบัญชี

โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่สำคัญต่อการสอบบัญชีจะได้อาจมาจากการสังเกตที่ผ่านมามีเกี่ยวกับกิจการและได้รับความเข้าใจเพิ่มเติมโดย

- การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคคลอื่นในระดับต่างๆที่เหมาะสมของกิจการ รวมทั้งอ้างอิงถึงเอกสาร เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน คำบรรยายลักษณะงานและผังการปฏิบัติงาน

- การตรวจสอบเอกสารและบันทึกการกระทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

- การสังเกตการณ์และการปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหารและลักษณะการประมวลผล

ระบบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับ

- ประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ

- การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว

- บันทึกทางการบัญชีและเอกสารประกอบรายการที่สำคัญตลอดจนบัญชีที่สำคัญในงบการเงิน

- กระบวนการของการบัญชีและรายงานทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

สภาพแวดล้อมการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของคณะกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ

วิธีการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี ในการได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบควรพิจารณาความรู้เกี่ยวกับวิธีการควบคุมที่มีอยู่หรือวิธีการควบคุมที่ขาดหายไป ซึ่งได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมและระบบบัญชี เพื่อกำหนดว่าจำเป็นต้องทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการควบคุม

หรือไม่ เนื่องจากวิธีการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชี ดังนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งความรู้บางส่วนเกี่ยวกับวิธีการควบคุมด้วย ตัวอย่างเช่น ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีเกี่ยวกับเงินฝากธนาคาร โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะทราบด้วยว่ากิจการมีการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ โดยปกติในการพัฒนาแผนงานสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมสำหรับทุกสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองเกี่ยวกับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีแต่ละประเภทของรายการ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)

2.3.5 ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร พลศุภกิจยาน 2549)

ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงจากการเกิดความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่ตรวจสอบได้ในระดับหนึ่ง เช่น การที่ระบบการควบคุมภายในได้กำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม

ความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมีลักษณะเช่นเดียวกับการเสี่ยงจากข้อผิดพลาดในข้อมูลในส่วนที่เป็นความเสี่ยงที่อยู่นอกเหนือจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามคำแนะนำของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในจะช่วยลดความเสี่ยงจากระบบการควบคุมภายในได้

(อุณากร พลพิริชาดา, สุวัจชัย เมฆะอำนวยชัย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต)

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น

ข้อมูลที่รวบรวมจากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในสามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

- ระบุถึงรายการที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้
- ช่วยในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และผู้สอบบัญชีจะใช้ผลจากการประเมินความเสี่ยงในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

หลังจากผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในแล้ว งานขั้นต่อไปของผู้สอบบัญชีคือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น สำหรับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีหรือแต่ละประเภทของรายการที่สาระสำคัญ การประเมินความเสี่ยงดังกล่าวเป็นกระบวนการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน ตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

หากผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีระดับต่ำ(หมายถึงระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ) ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบการควบคุมโดยการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีมาสนับสนุนเพื่อให้แน่ใจว่า ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบอย่างเหมาะสม และมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพจริง

หากผลของการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีระดับสูง (หมายถึงระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ) ผู้สอบบัญชีย่อมต้องการหลักฐานการสอบบัญชีมากขึ้นจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีจะทราบถึงจุดอ่อนของการควบคุมภายใน ซึ่งอาจส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เมื่อกิจการมีจุดอ่อนของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาต่อไปว่ากิจการมีการควบคุมอื่นทดแทนการควบคุมหลักหรือไม่ การควบคุมทดแทนจะช่วยให้โอกาสที่เกิดข้อผิดพลาดน้อยลง ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีพอใจในประสิทธิภาพของการควบคุมทดแทน ย่อมถือได้ว่า การควบคุมภายในนั้นเพียงพอและสามารถใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชีได้ หากจุดอ่อนของการควบคุมภายในมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง และจะบันทึกเหตุผลของการประเมินเช่นนั้นไว้ในกระดาษทำการ

การทดสอบการควบคุม

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับต่ำ นั่นหมายถึงผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงการควบคุมภายใน ซึ่งคาดว่าจะป้องกัน ตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีมาสนับสนุนให้มากขึ้น เพื่อให้แน่ใจว่าระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพจริงโดยใช้การทดสอบการควบคุม

ในกรณีที่การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นชี้ให้เห็นว่า กิจการมีจุดอ่อนในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จนเปิดโอกาสให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีไม่ควรใช้วิธีการทดสอบการควบคุม แต่ควรดำเนินการตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ทั้งนี้เนื่องจากการทดสอบการควบคุมในกรณีดังกล่าว จะไม่ให้หลักฐานที่มีประโยชน์ต่อการสอบบัญชีเลย อย่างไรก็ตาม ถึงแม้กิจการมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพก็ตาม ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจวางแผนที่จะไม่ใช้วิธีการทดสอบการควบคุมเลยก็ได้ แต่จะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระทั้งหมด โดยไม่คำนึงถึงความเชื่อถือในระบบการควบคุมภายในหากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระให้ประโยชน์ในการช่วยลดต้นทุนและประหยัดเวลาในการสอบบัญชี

วิธีการทดสอบการควบคุม ประกอบด้วยวิธีการดังต่อไปนี้

ก. การตรวจสอบประกอบเอกสารประกอบรายการ การตรวจสอบเอกสาร การบันทึก หรือรายงานต่างๆมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่า การควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม เช่นการตรวจสอบการอนุมัติการจ่ายเงิน การตรวจสอบการอนุมัติการให้สินเชื่อ การสอบทานคู่มือการปฏิบัติงาน เป็นต้น

ข. การสอบถามบุคลากรเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน การสอบถามบุคลากรที่เกี่ยวข้องในหน้าที่งาน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน เช่น การสอบถามถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานและวิธีการควบคุมภายในที่สำคัญ

ค. การสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายใน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่า ผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง หรือการสังเกตว่ากิจการมีการแบ่งแยกหน้าที่ เพื่อประโยชน์ทางด้านการควบคุมภายใน

๑. การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง เช่น ระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการขายกำหนดว่า ราคาขายที่ระบุในใบกำกับสินค้าต้องมีการสอบทานอย่างอิสระกับรายละเอียดของราคาขายที่ได้รับอนุมัติแล้ว ในการนี้ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติซ้ำโดยตรงกับรายละเอียดของราคาขายนั้นด้วยตนเอง เพื่อให้แน่ใจว่าผู้สอบทานได้มีการตรวจสอบกับรายละเอียดดังกล่าวจริงก่อนที่จะลงลายมือชื่อ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร พุทธกิจยาน 2549)

2.3.6 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือของประเภทรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทรายการอื่น

ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางอย่างจะมีอยู่เสมอ ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบบัญชีร้อยละร้อยของยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการเนื่องมาจากเหตุต่างๆ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง (มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)

ในการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อจัดการกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นนั้น ผู้สอบบัญชีควรเข้าใจ "แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี"(Audit Risk) ซึ่งเป็นประโยชน์

อย่างมากในขั้นตอนของการวางแผนงานตรวจสอบ 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 ซึ่งอยู่ในระดับค่า (เช่น 5% หรือ 10%) ถ้า IR และ CR สูงแล้ว PDR จะต่ำ นั่นแสดงว่าเมื่อระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีต้องขยายการตรวจสอบออกไป เพื่อลด PDR ให้ต่ำลง และในทางตรงกันข้าม ถ้า IR และ CR ต่ำแล้ว PDR จะสูง นั่นแสดงว่าเมื่อระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีสามารถลดการตรวจสอบลงเพื่อเพิ่ม PDR ให้สูงขึ้นได้

การกำหนดระดับความเสี่ยงโดยการวัดเป็นเปอร์เซ็นต์ดังกล่าวข้างต้นนี้เป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจึงอาจกำหนดระดับความเสี่ยงเป็น 3 ระดับ ระดับสูง(H:High) กลาง (M:Moderate) และ ต่ำ(L:Low) ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจกำหนดความเสี่ยงเป็น 4 ระดับโดยเพิ่มระดับไม่มีสาระสำคัญ(I:Insignificant)เป็นต้น (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร พศจิกายน 2549)

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีจะพิจารณา

ก. ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น การใช้การทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานโดยตรงจากบุคคลอิสระภายนอกกิจการมากกว่าการทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานจากบุคคลหรือเอกสารภายในกิจการ หรือการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยเฉพาะเพิ่มเติมจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ข. ระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น เลือกตรวจสอบ a วันสั้นลงมากกว่าที่จะตรวจสอบก่อนวันสั้นลง

ก. ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น ใช้ตัวอย่างที่ใหญ่ขึ้น
ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ ในทางตรงกันข้าม เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีแสดงไว้ในภาคผนวก

ในขณะที่การทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัด แต่ผลของการตรวจสอบในแต่ละวิธีอาจใช้หลักฐานที่เป็นประโยชน์ต่อวัตถุประสงค์ของอีกวิธีหนึ่งได้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เคยประเมินไว้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีแสดงไว้ในภาคผนวก

ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้จะไม่อยู่ในระดับที่ต่ำเพียงพอจนทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ้าง สำหรับข้อคงเหลือและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ ไม่ว่าความเสี่ยงเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้จะอยู่ในระดับใด

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบซึ่งเป็นองค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงในระหว่างการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้ระหว่างการตรวจสอบเนื้อหาสาระมีความแตกต่างอย่างสำคัญจากข้อที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในตอนแรก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไปตามระดับของความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินใหม่

หากความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินมีระดับสูงขึ้นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็จะมากขึ้นด้วย เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้สูง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อที่ลดความเสี่ยงจากการในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบสำหรับสิ่งที่ผู้บริการได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับข้อคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญไม่สามารถลดลงไปสู่ระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น (มาตรฐานการสอบบัญชี
รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)



บทที่ 3

วิธีการดำเนินวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง ปัจจัยเสี่ยงและองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา

- ศึกษาแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยงเพื่อการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- เปรียบเทียบองค์ประกอบความเสี่ยงที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงกับมาตรฐานการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีไทย หรือมาตรฐานการตรวจสอบของนานาชาติ
- วิเคราะห์การตอบสนองปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการใช้องค์ประกอบความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี
- กำหนดแบบแผนปัจจัยและองค์ประกอบของความเสี่ยงต่างๆที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานการเงินเพื่อช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.1 การวิจัยเชิงปริมาณ

เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ(Survey Research) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บข้อมูลปัจจัยเสี่ยงและองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชีเพื่อนำผลจากการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม และข้อมูลที่จะนำมาบันทึกและประมวลผลเพื่อวิเคราะห์เกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงและองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี

3.2 ประชากร ได้แก่

ผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 93 คน ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่คือ

กลุ่มที่ 1 ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่างชาติขนาดใหญ่(Big 4) ได้แก่ บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชนสอบบัญชี จำกัด บริษัท คิลอยท์ ทูซ โรมัทสு ไชยศ จำกัด บริษัท ไพร์วอเดอร์ เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอส จำกัด และบริษัท สำนักงานเอ็นส์ท แอน ยัง จำกัด

กลุ่มที่ 2 สำนักงานสอบบัญชีของไทย เช่นบริษัทสอบบัญชี ธรรมนิติ จำกัด บริษัท บัญชีกิจ จำกัด เป็นต้น

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ใช้แบบสอบถามที่สร้างขึ้นด้วยตนเองและการสัมภาษณ์ เพื่อเก็บข้อมูลดังนี้

1 แบบสอบถาม โดยจะแจกให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตที่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นๆที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานสอบบัญชีของบริษัทมหาชนดังกล่าว

แบบสอบถามประกอบด้วยคำถามปลายเปิดและคำถามปลายปิด ซึ่งประกอบด้วยคำถามสองส่วน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับงานสอบการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง

แบบสอบถามนี้ มีลักษณะของมาตราวัดเป็นแบบมาตรส่วนประมาณค่า(Rating Scale) 5 ระดับของ Likert ความหมายของแต่ละระดับมีดังต่อไปนี้

5 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมากที่สุด

4 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงมาก

3 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงปานกลาง

2 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อย

1 หมายความว่า มีระดับความเสี่ยงน้อยที่สุด

เกณฑ์การแปรผลค่าเฉลี่ยทางสถิติ ($\bar{x}$) ของผลการวิเคราะห์ข้อมูล ได้กำหนดช่วงของค่าเฉลี่ยทางสถิติ ($\bar{x}$) 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

2 การสัมภาษณ์เชิงลึก

3 การทดสอบเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นดังนี้

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

2. การหาความเชื่อมั่น (Reliability) โดยนำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขเรียบร้อยแล้ว ไปทดลองใช้ (Try out) กับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 คน แล้วคำนวณหาความเชื่อมั่นทั้งฉบับ โดยใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปในการหาความเชื่อมั่น ใช้สูตรสัมประสิทธิ์แอลฟาของ ครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) (อ้างถึงใน ประยูร อาษานาม, 2541)

สูตร ครอนบาค

$$\alpha = \left[\frac{n}{n-1} \right] \left| \frac{1 - \sum S_i^2}{S^2} \right|$$

α = ดัชนีความเที่ยงของแบบทดสอบหรือ สัมประสิทธิ์แอลฟา

n = จำนวนข้อแบบสอบถาม

S_i^2 = ความแปรปรวนของข้อสอบแต่ละข้อ

S^2 = ความแปรปรวนของจำนวนความถี่ที่ได้จากแบบสอบถามทั้งฉบับของคน

ทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม

3. นำแบบสอบถามที่ผ่านการปรับปรุงแก้ไขแล้ว เสนอคณะกรรมการที่ปรึกษาวิจัย พิจารณาให้ความเห็นชอบ

3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

3.4.1 ส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยดำเนินการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง โดยอธิบายให้บุคลากรที่เป็นกลุ่มตัวอย่างเข้าใจจุดประสงค์ วิธีการตอบแบบสอบถาม และประโยชน์ที่ 1) จากการตอบแบบสอบถาม

3.4.2 ผู้วิจัยเก็บแบบสอบถามคืนด้วยตนเอง หลังจากได้ให้เวลาตอบแบบสอบถามประมาณ 1 สัปดาห์

3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล

3.5.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงต่างๆของผู้สอบบัญชี โดยการวิเคราะห์จากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์

3.5.2 จัดทำรายงานสรุปซึ่งอธิบายกระบวนการประเมินองค์ประกอบความเสี่ยง

3.5.3 สอบทานความสมเหตุสมผลของงานวิจัยที่ได้รับด้วยการขอให้ผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วน (Partner) ที่ผู้วิจัยได้ทำการสอบถามข้อมูลทำการสอบทานข้อมูลที่ได้ทำการสรุปผลการวิเคราะห์

3.5.4 ผลสรุปจะเป็นพื้นฐานในการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูล

3.6 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3.6.1 สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานในการบรรยายลักษณะต่างๆของข้อมูลที่ได้จากการวิจัย

3.6.2 สถิติอ้างอิง ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน ได้แก่ t -test, F -test(Anova) โดยแยกเป็น 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ตัวแปร มี 2 กลุ่ม เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกัน โดยใช้สถิติ t -test

กรณีที่ 2 ตัวแปร ที่มีมากกว่า 2 กลุ่ม เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกัน(วิเคราะห์ความแปรปรวน) โดยใช้สถิติ F -test(Anova) และใช้สถิติ LSD ในการทดสอบค่าเฉลี่ยความแตกต่างกันของแต่ละคู่ของตัวแปร

บทที่ 4
ผลการวิจัย

ผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ประกอบในการวางแผนงานสอบบัญชีจากกลุ่มตัวอย่าง บริษัท 25 บริษัท โดยเปรียบเทียบกลุ่มบริษัทที่เป็นของไทยกับกลุ่มบริษัทที่เป็นของต่างประเทศ มีดังนี้

ตอนที่ 1 ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ตารางที่ 1 ร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามลักษณะทั่วไป

ลักษณะทั่วไป	ร้อยละ
1. เพศ	
- ชาย	41.94
- หญิง	58.06
2. อายุ	
- ต่ำกว่า 35 ปี	38.71
- 35-44 ปี	32.26
- 45-54 ปี	22.58
- 55 ปีขึ้นไป	6.45
3. ระดับการศึกษา	
- ปริญญาตรี	48.39
- สูงกว่าปริญญาตรี	51.61
4. ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	
- ต่ำกว่า 5 ปี	25.81
- 5-9 ปี	9.68
- 10-14 ปี	19.35
- 15-19 ปี	19.35
- 20 ปีขึ้นไป	25.81

ลักษณะทั่วไป	ร้อยละ
5. ประสบการณ์ในการสอบบัญชีกิจการประเภท	
- อุตสาหกรรม	25.80
- การพาณิชย์กรรม	20.00
- สถาบันการเงิน	9.20
- การบริการ	23.30
- ธุรกิจขนาดย่อม	20.00
- อื่นๆ เช่น กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ, อสังหาริมทรัพย์	1.70
6. กิจการที่ตรวจสอบเป็นบริษัทต่างประเทศ	
- มี	73.33
- ไม่มี	26.67
7. จำแนกตามจำนวนงานที่รับงานสอบบัญชี	
- น้อยกว่าถึง 5 ราย	3.23
- 6-10 ราย	16.13
- 11-50 ราย	48.39
- 51-100 ราย	22.58
- มากกว่า 100 ราย	9.68
8. จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	
- 2-5 คน	22.58
- 6-10 คน	3.23
- มากกว่า 10 คน	74.19

จากตารางที่ 1 กลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีที่ทำการศึกษาเพศหญิงคิดเป็นร้อยละ 58.06 เพศชายคิดเป็นร้อยละ 41.94 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 34 ปี คิดเป็นร้อยละ 38.71 รองลงมา 35-44 คิดเป็นร้อยละ 32.26 และ 45-54 คิดเป็นร้อยละ 22.58 ตามลำดับ

โดยส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีที่ทำการศึกษามีการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีคิดเป็นร้อยละ 51.61 และปริญญาตรีคิดเป็นร้อยละ 48.39

กลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาพบว่าส่วนใหญ่มิประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไปคิดเป็นร้อยละ 64.51 รองลงมามีประสบการณ์น้อยกว่า 10 ปีลงมา คิดเป็นร้อยละ 35.49

ส่วนประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีของแต่ละกิจการพบว่ามีส่วนที่ได้มาพอๆกันนั้นคือ อุตสาหกรรม การพาณิชย์กรรม สถาบันการเงิน การบริการ ธุรกิจขนาดย่อมและอื่นๆ(กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ อสังหาริมทรัพย์) คิดเป็นร้อยละ 25.80 ,20.00,5.20,23.30,20.00และ 1.70 ตามลำดับ

ส่วนใหญ่ตัวการที่ทำการตรวจสอบเป็นบริษัทต่างประเทศ ร้อยละ 73.33

กลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีที่ทำการศึกษาส่วนใหญ่มีจำนวนกิจการที่สอบบัญชีมากกว่า 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 80.55

ส่วนจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างที่ทำการสำรวจ ส่วนใหญ่มีมากกว่า 10 คน คิดเป็นร้อยละ 74.19

ตอนที่ 2 ปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี
 ตารางที่ 1 ร้อยละค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน จำแนกตามความเสี่ยงสืบเนื่อง ในระดับงบการเงินในด้านต่างๆ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ลำดับที่
1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร								
- บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงาน และไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล	74.2	25.8				4.74	.445	1
- การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อน ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนไม่จำเป็น	38.7	38.7	19.43	3.2		4.13	.846	6
- การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญ ในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้	51.6	45.2	3.2			4.48	.570	3
- การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน	65.5	31	3.4			4.62	.561	2
- การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย	48.3	48.3	3.4			4.45	.572	4
- การเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง	31	58.6	10.3			4.21	.620	5
- ผู้บริหารเอาใจใส่ในการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม	27.6	20.7	17.2	20.7	13.8	3.28	1.437	7
2. ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ								
- รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย	37.9	31	17.2	6.9	6.9	3.86	1.217	7
- บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก	48.3	44.8	6.9			4.41	.628	4
- ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่ต้องตั้งใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ	37.9	48.3	13.8			4.24	.689	5

ความเสียหายเบื้องต้น	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ลำดับที่
- ระดับของดุลพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดของคองเหลือของบัญชี	31	37.9	27.6	3.4		3.97	.865	6
- สันนิษฐานที่ที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย	17.2	51.7	31			3.86	.693	7
- รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด	64.3	35.7				4.64	.488	2
- รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ	69	27.6	3.4			4.66	.553	1
- ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ	48.3	51.7				4.48	.509	3
3. ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร								
- ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร ในด้านการเงินและการบัญชี	13.8	62.1	24.1			3.90	.618	2
- การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด(เช่น สมุหบัญชี แคชเชียร์ ผู้อำนวยการบัญชีและการเงิน)	51.8	55.2	10.3			4.24	.636	1
- การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์	10.3	27.6	41.4	10.3	10.3	3.17	1.104	6
- การสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม	20.7	20.7	31	13.8	13.8	3.21	1.120	4
- การแสดงรายการในงบการเงิน(ประจำงวด 1.3.6. และ 12 เดือน)	6.9	27.6	44.8	10.3	10.3	3.10	1.047	8
- ความรู้ความเชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน	10.8	13.8	37.9	31	6.9	2.90	1.081	10
- การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุผล	13.8	20.7	34.5	10.3	20.7	2.97	1.322	9
- การติดตามสถานการณ์ความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร	17.2	20.7	34.5	20.7	6.9	3.21	1.177	4
- ฝ่ายบริหารเลือกใช้ นโยบายการบัญชี ที่เหมาะสมกับการดำเนินงานธุรกิจของกิจการ	27.6	27.6	6.9	24.1	13.8	3.31	1.466	3
- ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงงบการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ	20.7	20.7	20.7	27.6	10.3	3.14	1.329	7

ความเสี่ยงสิ่งหนึ่ง	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ลำดับที่
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ								
- สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดการทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	72.4	27.6				4.72	.855	1
- กิจกรรมการเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างจาก ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน	69	24.1	6.9			4.62	.622	2
- ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน	51.7	34.5	10.3	3.4		4.34	.814	3
- ระยะเวลาในการดำเนินการหรือถึงจุดอิ่มตัว	20.7	48.3	24.1	6.9		3.83	.848	8
- การยอมรับของผู้ลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ	10.3	41.4	41.4	6.9		3.55	.783	10
- ความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่	41.4	51.1	6.9			4.28	.797	4
- ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ	10.3	58.6	24.1	6.9		3.72	.751	9
- บริษัทเป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือซึ่งตรวจสอบโดย ผู้สอบบัญชีอื่น	41.4	34.5	20.7	3.4		4.14	.875	6
- การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ออกขายอยู่ทุกระยะ	31	58.6	10.3			4.21	.620	5
- บริษัทเปลี่ยนพนักงานบัญชีและพนักงานการเงินบ่อย	23.3	63.3	13.3			4.10	.607	7
5. ลักษณะทางธุรกิจของการ								
- โอกาสที่เกิดความถดถอยด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ	22.6	58.1	19.4			4.03	.657	3
- ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน	25.8	40d	25.8			4.00	.130	4
- ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ	48.4	35.5	12.9	3.2		4.29	.824	2
- ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้	45.2	45.2	6.5	3.2		4.32	.748	1

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ลำดับที่
- นโยบายบุคคลและการปฏิบัติเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่ เชื่อถือได้ ต้องการสนับสนุน โครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ	22.6	25.8	35.5	12.9	3.2	3.52	1.092	6
- การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแทนกัน	12.9	38.7	45.2	3.2		3.61	.761	5
- กิจกรรมที่พัฒนาระบบเอกสาร โดยคอมพิวเตอร์และนั่นเนื่องถึงการปฏิบัติงานสำหรับการอนุมัติรายการ ค้าและระบบบัญชีที่เหมาะสมในการเปลี่ยนแปลง	6.5	51.6	19.4	19.4	3.2	3.39	.989	7
- ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในงานของบุคลากร		45.2	35.5	9.7	9.7	3.16	.969	9
- การหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร	6.9	29	54.8	9.7		3.32	.748	8
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่								
- สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ	16.1	61.3	22.6			3.94	.629	7
- นโยบายในการบริหารของธุรกิจที่มีผลกระทบอย่างมากหรือมีความเสี่ยงที่ไม่ปกติก่อนที่จะทำการ ตรวจสอบ	29	54.8	16.9			4.13	.670	5
- สภาพการแข่งขัน	6.5	41.9	51.6			3.55	.624	9
- ความอยู่รอดต่อไปในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการโดยรวม หรือแต่ละกลุ่มธุรกิจใด	32.3	54.8	12.9			4.19	.654	4
- ฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของงานตามข้อกำหนดอย่างเพียงพอ	3.2	38.7	38.7	12.9	6.5	3.19	.946	13
- สัดส่วนของบุคลากรในการปฏิบัติเหมาะสมกับปริมาณงานที่ทำ	3.2	32.3	51.6	6.5	6.5	3.19	.873	13
- การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม	6.5	19.4	51.6	19.4	3.2	3.06	.892	15
- ระบบการควบคุมปัจจัยการทำงานอย่างเหมาะสม		9.7	58.1	25.8	6.5	2.71	.732	17

ความเสียหายเบื้องต้น	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ลำดับที่
- ศักยภาพของพนักงานผ่านจัดหาทุน	9.7	12.9	41.9	25.8	9.7	2.87	1.088	16
- ชื่อเสียงของธุรกิจ	9.7	19.4	58.1	12.9		3.26	.815	11
- การยอมรับทางสังคมต่อธุรกิจประเภทนั้นๆ	6.5	25.8	51.6	16.1		3.23	.805	12
- กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานธุรกิจ	16.1	48.4	35.5			3.81	.703	8
- ธุรกิจได้ขยายตัวเร็วเกินกว่าจะรองรับได้	29	48.4	19.4	3.2		4.03	.795	6
- รัฐบาลควบคุมราคา โควต้า การนำเข้า/ส่งออก	9.7	32.3	51.6	6.5		3.45	.768	10
- ถูกค่าประกอบธุรกิจในตลาดหลักทรัพย์ที่กำลังมีปัญหาทางธุรกิจ	45.2	48.4	6.5			4.39	.615	3
- รายการที่ไม่ผ่านประมวลผลตามปกติ	67.7	29		3.2		4.61	.667	1
- ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ	58.1	41.9				4.58	.502	2

ตารางที่ 2 ร้อยละค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน จำแนกตามความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับการเงินในด้านต่างๆ

ความเสี่ยงจากการควบคุม	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ลำดับที่
1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม								
- กิจกรรมมีฟังก์ชันเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้	3.2	22.6	32.3	29	12.9	2.74	1.064	9
- มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม	9.7	22.6	25.8	19.4	22.6	2.77	1.309	7
- องค์การธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ	3.2	29	29	19.4	19.4	2.77	1.175	7
- นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน	3.2	12.9	45.2	19.4	19.4	2.61	1.054	10
- รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน		19.4	38.7	25.8	16.1	2.61	.989	10
- การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น	19.4	51.6	25.8	3.2		3.87	.763	5
- การสนับสนุนในนโยบายในแต่ละเรื่อง		28.5	61.3	9.7	3.2	3.10	.700	6
- ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้	53.3	36.7	10			4.43	.679	2
- การเปลี่ยนแปลงงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง	25.8	61.3	12.9			4.13	.619	3
- การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลาในฝ่ายบัญชี	48.4	48.4	3.2			4.45	.568	1
- เปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง	32.3	51.6	12.9	3.2		4.13	.763	3
2. ความกดดันที่ติดไปติดกิจการ								
- สภาพทางเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ	24.1	48.3	27.6			3.97	.731	5
- กิจกรรมมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว	32.3	41.9	22.6	3.2		4.03	.836	4

ความเสียหายจากการควบคุม	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ลำดับที่
- กิจกรรมที่มีความพอใจอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์ของลูกค้าเพียงรายเดียว	45.2	41.9	9.7	3.2		4.29	.783	2
- ความภาคภูมิใจต่อการให้บริการระดับสูง	45.8	41.9	3.2			4.52	.570	1
- ความภาคภูมิใจที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องทำงานการเงินในเวลาราชการเกินกว่าปกติ	35.5	54.8	9.7			4.26	.631	3
3. รายการที่ผิดปกติ								
- รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร	83.9	16.1				4.84	.374	1
- รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน	41.9	48.4	9.7			4.32	.653	2
- การจ่ายค่าบริการ (เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าค่าบริการที่ได้รับ)	38.7	41.9	19.4			4.19	.749	3
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม								
- ข้อมูลที่ไม่เพียงพอ เช่น แฟ้มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์	48.4	51.6				4.48	.508	6
- รายการปรับปรุงบัญชีที่มีมากผิดปกติ	51.6	48.4				4.52	.508	3
- รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้	54.8	41.9	3.2			4.52	.570	3
- รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ	54.8	41.9	3.2			4.52	.570	3
- ความแตกต่างจำนวนระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม	64.5	32.3	3.2			4.61	.558	2
- การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุผลของผู้บริหาร	76.7	23.3				4.77	.430	1
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ								
- การเปลี่ยนแปลงโปรแกรม โดยไม่มีการบินทัก อนุมัติ และทดสอบ	61.3	32.3	6.5			4.55	.624	1
- ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์	25.8	61.3	12.9			4.13	.619	4
- การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำการที่ไม่ชัดเจน	35.5	54.8	9.7			4.26	.631	2

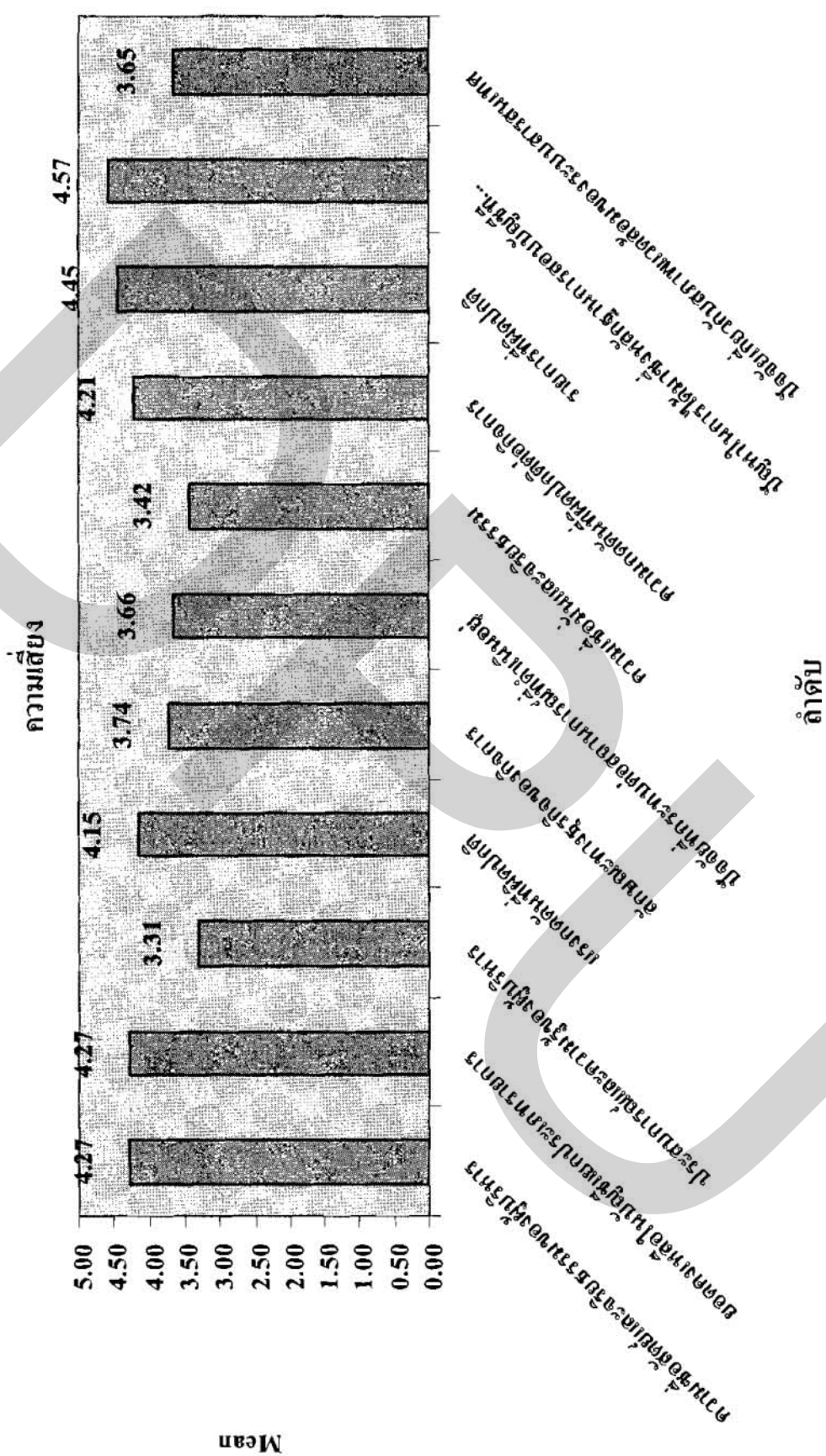
ความเสียหายจากการควบคุม	5	4	3	2	1	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	ลำดับที่
- การแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งเอกสาร	41.9	41.9	16.1			4.26	.729	2
- การดูแลรักษาทรัพย์สิน	12.9	54.8	25.8		6.5	3.68	.945	5
- การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่	12.9	41.9	29	9.7	6.5	3.45	1.060	9
- การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เพิ่มงวดก่อนที่มอบอำนาจให้กระทำ	6.5	35.5	29	22.6	6.5	3.13	1.056	14
- การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร	3.2	41.9	32.3	19.4	3.2	3.23	.920	12
- การวางแผนความจำเป็นไปให้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	12.9	45.2	22.6	16.1	3.2	3.48	1.029	7
- โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า	12.9	48.4	25.8	9.7	3.2	3.58	.958	6
- นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ	12.9	38.7	35.5	9.7	3.2	3.48	.962	7
- โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจากโปรแกรมประยุกต์ใช้งาน งานควบคุมทางภาษาและเพิ่มข้อมูล	6.5	41.9	32.3	16.1	3.2	3.32	.945	10
- การจัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่างๆ	3.2	41.9	38.7	12.9	3.2	3.29	.864	11
- รหัสผ่านถูกควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ, ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว, และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน	16.1	35.5	19.4	12.9	16.1	3.23	1.3	12

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและลำดับของความเสี่ยงจำแนกตามภาพรวมแต่ละด้านของความเสี่ยง
สืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

ตัวแปร	Mean	Std. Deviation	ลำดับ
ความเสี่ยงสืบเนื่อง			
ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร	4.27	0.72	3
ข้อตกลงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	4.27	0.71	3
ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	3.31	1.11	11
แรงกดดันที่ผิดปกติ	4.15	0.72	6
ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ	3.74	0.84	7
ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่	3.66	0.75	8
ภาพรวมความเสี่ยงสืบเนื่อง	3.90	0.81	
ความเสี่ยงจากการควบคุม			
ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	3.42	0.88	10
ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ	4.21	0.71	5
รายการที่ผิดปกติ	4.45	0.59	2
ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสม	4.57	0.52	1
ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	3.65	0.91	9
ภาพรวมความเสี่ยงจากการควบคุม	4.06	0.72	-
ภาพรวมความเสี่ยงทั้งหมด	3.98	0.76	-

หมายเหตุ : เกณฑ์ในการพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ประกอบในการวางแผน
สอบบัญชี

ค่าเฉลี่ย	น้ำหนัก
1.00 – 1.79	น้อยที่สุด
1.80 – 2.59	น้อย
2.60 – 3.39	ปานกลาง
3.40 – 4.19	มาก
4.20 – 5.00	มากที่สุด



จากตารางที่ 2 และ 3 พบว่า เมื่อดูจากภาพรวมของความเสี่ยง 2 ปัจจัยคือ ความเสี่ยงสืบเนื่องกับความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นอันดับ 1 ($\bar{x} = 4.06$) รองลงมาคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง($\bar{x} = 3.90$) และเมื่อแยกความเสี่ยงทั้งสองปัจจัยออกเป็นด้านๆ เรียงตามลำดับความเสี่ยงพบว่า

1. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญสูงสุด ($\bar{x} = 4.57$) อันได้แก่

- 1.1 การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุสมผลของผู้บริหาร
- 1.2 ความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม
- 1.3 รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ
- 1.4 รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้
- 1.5 รายการปรับปรุงบัญชีที่มากผิดปกติ
- 1.6 ข้อมูลที่ไม่เพียงพอ เช่น เพิ่มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์

2. รายการที่ผิดปกติ(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยง 4.45 อันได้แก่

- 2.1 รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร
- 2.2 รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน
- 2.3 การจ่ายค่าบริการ(เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ

3. ความซื่อสัตย์ จริยธรรมของผู้บริหารและยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 4.27 อันได้แก่

3.1 ความซื่อสัตย์ จริยธรรมของผู้บริหาร

- 3.1.1 บุคคลเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มที่มีอำนาจครอบงำในการบริหารงานและไม่มีการควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพโดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล
- 3.1.2 การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน
- 3.1.3 การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งๆที่สามารถแก้ไขได้
- 3.1.4 การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย
- 3.1.5 การเปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง
- 3.1.6 การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซ้ำซ้อน ซึ่งความซ้ำซ้อนนั้นดูเหมือนไม่จำเป็น
- 3.1.7 ผู้บริหารเอาใจใส่ในการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม

3.2 ขอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 4.27 อันได้แก่

3.2.1 รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ

3.2.2 รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด

3.2.3 ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ

3.2.4 บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก

3.2.5 ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานผู้เชี่ยวชาญ

3.2.6 ระดับดุลยพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดของขอดคงเหลือของบัญชี

3.2.7 สินทรัพย์อื่นที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย

4. ความกดดันที่ผิดปกติ ต่อกิจการ (ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยง 4.21 อันได้แก่

4.1 ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง

4.2 กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์ของลูกค้าเพียงรายเดียว

4.3 ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ

1.4 กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว

4.5 สภาพเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ

5. แรงกดดันที่ผิดปกติ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 4.15 อันได้แก่

5.1 สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

5.2 กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริงต่างจากประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน

5.3 ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

5.4 ความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่

5.5 การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ออกขายอยู่ทุกระยะฯ

5.6 บริษัทเป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น

5.7 บริษัทเปลี่ยนพนักงานบัญชีและพนักงานการเงินบ่อย

5.8 ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจหรือถึงจุดอิ่มตัว

5.9 ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ

5.10 การยอมรับของลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ

6. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 3.74 อันได้แก่

- 6.1 ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้
- 6.2 ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
- 6.3 โอกาสที่เกิดความล้มเหลวด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ
- 6.4 ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน
- 6.5 การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแทนกัน
- 6.6 นโยบายบุคคลและการปฏิบัติเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ ต้องการสนับสนุนโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ
- 6.7 กิจการที่พัฒนาระบบเอกสารโดยคอมพิวเตอร์และเน้นถึงการปฏิบัติงานสำหรับการอนุมัติรายการค้าและระบบบัญชีที่เหมาะสมในการเปลี่ยนแปลง
- 6.8 การหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร
- 6.9 ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในงานของบุคลากร

7. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 3.66 อันได้แก่

- 7.1 รายการที่ไม่ผ่านประมวลผลตามปกติ
- 7.2 ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ
- 7.3 ลูกค้าประกอบธุรกิจในอุตสาหกรรมที่กำลังประสบปัญหาทางธุรกิจ
- 7.4 ความอยู่รอดต่อไปในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการโดยรวม หรือแต่ละกลุ่มธุรกิจในเครือ
- 7.5 นโยบายในการบริหารธุรกิจที่มีผลกระทบอย่างมากหรือมีความเสี่ยงที่ไม่ปกติก่อนที่จะทำการตรวจสอบ
- 7.6 ธุรกิจได้ขยายตัวเร็วเกินกว่าจะรองรับได้
- 7.7 สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ
- 7.8 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานธุรกิจ
- 7.9 ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปใช้ในงานของบุคลากร
- 7.10 รัฐบาลควบคุมราคา โควตา การนำเข้า/ส่งออก
- 7.11 ชื่อเสียงของธุรกิจ
- 7.12 การยอมรับทางสังคมต่อธุรกิจประเภทนั้นๆ

- 7.13 ฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของงานตามข้อกำหนดอย่างเพียงพอ และสัดส่วนของบุคลากรในการปฏิบัติเหมาะสมกับปริมาณงานที่ทำ
- 7.14 การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม
- 7.15 ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาทุน
- 7.16 ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม
- 8. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ (ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยง 3.65 อันได้แก่
 - 8.1 การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมใดไม่มีการบันทึก อนุมัติ และทดสอบ
 - 8.2 การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำการค้าไม่ชัดเจน และการแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งของเอกสาร
 - 8.3 ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์
 - 8.4 การดูแลรักษาทรัพย์สิน
 - 8.5 โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า
 - 8.6 นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ
 - 8.7 การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง
 - 8.8 การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่
 - 8.9 โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจากโปรแกรมประยุกต์ใช้งาน งานควบคุมทางภาษาและแฟ้มข้อมูล
 - 8.10 การจัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่างๆ
 - 8.11 รหัสผ่านถูกควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ, ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว, และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน
 - 8.12 การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร
 - 8.13 การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เข้มงวดต่อคนที่มอบอำนาจให้กระทำ
- 9. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยง 3.42 อันได้แก่
 - 9.1 การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี
 - 9.2 ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้

- 9.3 การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง
- 9.4 เปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง
- 9.5 การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น
- 9.6 การสนับสนุนนโยบายในแต่ละเรื่อง
- 9.7 มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม
- 9.8 องค์กรธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
- 9.9 กิจการมีผังองค์กรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ เช่น การบรรยายลักษณะงานไว้
- 9.10 นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน
- 9.11 รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน
- 10. ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยง 3.31 อันได้แก่
 - 10.1 การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด(เช่น สมุหบัญชี แคชเชียร์ ผู้อำนวยการบัญชีและการเงิน)
 - 10.2 ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหารในด้านการเงินและบัญชี
 - 10.3 ฝ่ายบริหารเลือกใช้นโยบายบัญชีที่เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของกิจการ
 - 10.4 การสอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม
 - 10.5 การติดตามความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร
 - 10.6 การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์
 - 10.7 ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ
 - 10.8 การแสดงรายการในงบการเงิน(ประจำงวด 1,3,6 และ 12 เดือน)
 - 10.9 การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุผล
 - 10.10 ความรู้เชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน

ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยระดับความเสี่ยงแต่ละปัจจัยย่อยเรียงจากมากไปหาน้อย

ตัวแปร	Mean	ลำดับ	Std. Deviation
รายการที่ผิดปกติโดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.84	1	0.37
การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุสมผลของผู้บริหาร (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.77	2	0.43
บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงานและไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพโดยคณะกรรมการตรวจสอบและ คณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.74	3	0.44
สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ความเสี่ยง สืบเนื่อง)	4.72	4	0.45
รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.66	5	0.55
รายการผิดปกติและซับซ้อนโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วัน สิ้นงวด (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.64	6	0.49
การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน (ความเสี่ยง สืบเนื่อง)	4.62	7	0.56
กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง ต่างหาก ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.62	7	0.62
รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.61	9	0.67
ความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.61	9	0.56
ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.58	11	0.50
การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มี การบันทึก อนุมัติ และทดสอบ (ความเสี่ยง จากการควบคุม)	4.55	12	0.62
ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.52	13	0.57
รายการปรับปรุงบัญชีที่มากผิดปกติ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.52	13	0.51
รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.52	13	0.57
รายการที่มีเอกสารไม่เพียงพอ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.52	13	0.57
การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งๆที่สามารถแก้ไขได้ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.48	17	0.57
ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.48	17	0.51
ข้อมูลที่ไม่เพียงพอเช่น แฟ้มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.48	17	0.51

ตัวแปร	Mean	ลำดับ	Std. Deviation
การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.45	20	0.57
การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.45	20	0.57
ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.43	22	0.68
บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.41	23	0.63
ลูกค้าประกอบธุรกิจในอุตสาหกรรมที่กำลังประสบปัญหาทางธุรกิจ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.39	24	0.62
ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.34	25	0.81
ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.32	26	0.75
รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.32	26	0.65
ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.29	28	0.82
กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.29	28	0.78
ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดการทางการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.26	31	0.63
การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำการค้าไม่ชัดเจน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.26	31	0.63
การแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งของเอกสาร (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.26	31	0.73
ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.24	34	0.69
การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด(เช่น สมุห์บัญชี แคชเชียร์ ผู้อำนวยการบัญชีและการเงิน) (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.24	34	0.64
การเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.21	36	0.62
การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ออกขายอยู่ทุกกระยะๆ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.21	36	0.62
ความอยู่รอดต่อไปในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการโดยรวม หรือแต่ละกลุ่มธุรกิจในเครือ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.19	38	0.65
การจ่ายค่าบริการ(เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ) (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.19	38	0.75
บริษัทเป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.14	40	0.88

ตัวแปร	Mean	ลำดับ	Std. Deviation
การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อน ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนไม่จำเป็น (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.13	41	0.85
นโยบายในการบริหารของธุรกิจที่มีผลกระทบอย่างมากหรือมีความเสี่ยงที่ไม่ปกติ ก่อนที่จะทำการตรวจสอบ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.13	41	0.67
การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.13	41	0.62
เปลี่ยนที่ปรึกษาภายนอกหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.13	41	0.76
ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.13	41	0.62
บริษัทเปลี่ยนพนักงานบัญชีและพนักงานการเงินบ่อย (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.10	46	0.61
โอกาสที่จะเกิดความล้มเหลวด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.03	47	0.66
ธุรกิจได้ขยายตัวเร็วเกินกว่าจะรองรับได้ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.03	47	0.80
กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	4.03	47	0.84
ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	4.00	50	0.73
ระดับของดุลพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดของยอดคงเหลือของบัญชี (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.97	51	0.87
สภาพทางเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.97	51	0.73
สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.94	53	0.63
ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหารในด้านการเงินและบัญชี (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.90	54	0.62
การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.87	55	0.76
รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.86	56	1.22
สินทรัพย์อื่นที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.86	56	0.69
ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจหรือถึงจุดอิ่มตัว (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.83	58	0.85
กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.81	59	0.70
ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.72	60	0.75
การดูแลรักษาทรัพย์สิน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.68	61	0.94
การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแทนกัน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.61	62	0.76
โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.58	63	0.96
การยอมรับของลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.55	64	0.78

ตัวแปร	Mean	ลำดับ	Std. Deviation
สภาพการแข่งขัน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.55	64	0.62
นโยบายบุคคลและการปฏิบัติงานเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ต้องการสนับสนุนโครงสร้างการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.52	66	1.09
การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.48	67	1.03
นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.48	67	0.96
รัฐบาลควบคุมราคา โควต้า การนำเข้า/ส่งออก (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.45	69	0.77
การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.45	69	1.06
กิจการที่พัฒนาระบบเอกสาร โดยคอมพิวเตอร์ และเน้นถึงการปฏิบัติงานสำหรับอนุมัติรายการค้าและระบบที่เหมาะสมในการเปลี่ยนแปลง (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.39	71	0.99
การหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.32	72	0.75
โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจากโปรแกรมประยุกต์ใช้งาน งานควบคุมทางภาษาและเพิ่มข้อมูล (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.32	72	0.94
ฝ่ายบริหารเลือกใช้นโยบายบัญชี ที่เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของกิจการ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.31	74	1.47
การจำกัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่างๆ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.29	75	0.86
ผู้บริหารเอาใจใส่ในการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.28	76	1.44
ชื่อเสียงของธุรกิจ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.26	77	0.82
การยอมรับทางสังคมต่อธุรกิจประเภทนั้นๆ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.23	78	0.80
รหัสผ่านควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ, ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว, และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.23	78	1.33
การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.23	80	0.92
สอบทานและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.21	81	1.32
การติดตามสถานการณ์ความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.21	81	1.18
ฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของงานตามข้อกำหนดอย่างเพียงพอ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.19	83	0.95

ตัวแปร	Mean	ลำดับ	Std. Deviation
สัดส่วนของบุคลากรในการปฏิบัติเหมาะสมกับปริมาณงานที่ทำ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.19	83	0.87
การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.17	85	1.10
ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในงานของบุคลากร (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.16	86	0.97
ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงงบการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.14	87	1.33
การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เข้มงวดต่อคนที่มอบอำนาจให้กระทำ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.13	88	1.06
การแสดงรายการในงบการเงิน(ประจำงวด 1,3,6 และ 12 เดือน) (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.10	89	1.05
การสนับสนุนในนโยบายในแต่ละเรื่อง (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	3.10	89	0.70
การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	3.06	91	0.89
การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุผล (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	2.97	92	1.32
ความรู้เชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	2.90	93	1.08
ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	2.87	94	1.09
มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	2.77	95	1.31
องค์การธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	2.77	95	1.18
กิจการมีผังองค์กรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่น การบรรยายลักษณะงานไว้ (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	2.74	97	1.06
ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)	2.71	98	0.74
นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	2.61	99	1.05
รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน (ความเสี่ยงจากการควบคุม)	2.61	100	0.99

จากตารางที่ 4 เมื่อจัดเรียงลำดับของความเสี่ยงทั้งหมด จากมากไปหาน้อย พบว่า 10 อันดับปัจจัยเสี่ยงแรกของหน่วยงาน คือ

1. รายการที่ผิดปกติโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร (ความเสี่ยงจากการควบคุม) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 4.84 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด
2. การหลีกเลี่ยง หรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุผลผลของผู้บริหาร(ความเสี่ยงจากการควบคุม) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง = 4.77 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด
3. บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจรอบงำในการบริหารงานและไม่มีการควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพโดยตรงคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง = 4.74 อยู่ในช่วงความเสี่ยงมากที่สุด
4. สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง = 4.72 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด
5. รายการที่ไม่ผ่านการประเมินผลตามปกติ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง = 4.66 อยู่ในช่วงความเสี่ยงมากที่สุด
6. รายการผิดปกติและซับซ้อนโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น a วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง = 4.64 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด
7. และ 8 ให้ค่าเฉลี่ยความเสี่ยงเท่ากันคือ 4.62 ซึ่งอยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด คือการขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และกิจการขาดทุนในการดำเนินงานจริง ต่างหาก ประมาณการใช้ต่อสาธารณชน(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
9. และ 10 ให้ค่าเฉลี่ยความเสี่ยงเท่ากัน คือ 4.61 ซึ่งอยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงมากที่สุด คือรายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม(ความเสี่ยงจากการควบคุม)

ซึ่ง จาก 10 อันดับแรกของปัจจัยความเสี่ยง มีความเสี่ยงมากที่สุด ที่หน่วยงานพึงต้องระมัดระวัง

ส่วน 10 อันดับปัจจัยของความเสี่ยงที่มีความเสี่ยงอยู่ในระดับท้ายๆคือ

1. รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน(ความเสี่ยงจากการควบคุม) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.61 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
2. นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน(ความเสี่ยงจากการควบคุม) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.61 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
3. ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.71 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
4. กิจการมีผังองค์กรเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่น การบรรยายลักษณะงาน

- ไว้ (ความเสี่ยงจากการควบคุม) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.74 อยู่ในช่วงความเสี่ยงลำดับปานกลาง
5. และ 6 มีค่าเฉลี่ยความเสี่ยงเท่ากัน คือ 2.77 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง คือมีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) และองค์การธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
7. ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.87 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
8. ความรู้เชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน (ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.90 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
9. การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุผล(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความเสี่ยง 2.97 อยู่ในช่วงลำดับความเสี่ยงปานกลาง
10. การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ค่าเฉลี่ยความ

ตอนที่ 3 การทดสอบสมมติฐาน

3.1 การทดสอบระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

ตารางที่ 5 เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระดับความคิดเห็นของความเสี่ยงระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชีที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ

ปัจจัยความเสี่ยง	ช่วงอายุ	$\bar{X}$	SD	F-test	SIG
ความเสี่ยงสืบเนื่อง 1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร	ต่ำกว่า 35 ปี	4.17	.372	1.12	.360
	35-44 ปี	4.35	.410		
	45-54 ปี	4.48	.430		
	55 ปีขึ้นไป	4.00	.606		
2. ขอบคองเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	ต่ำกว่า 35 ปี	4.08	.419	1.299	.298
	35-44 ปี	4.39	.607		
	45-54 ปี	4.50	.345		
	55 ปีขึ้นไป	4.00	.884		
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	ต่ำกว่า 35 ปี	3.22	.860	.618	.610
	35-44 ปี	3.15	1.29		
	45-54 ปี	3.78	.325		
	55 ปีขึ้นไป	3.25	.212		
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ	ต่ำกว่า 35 ปี	4.05	.327	1.267	.308
	35-44 ปี	4.21	.479		
	45-54 ปี	4.25	.378		
	55 ปีขึ้นไป	3.50			
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ	ต่ำกว่า 35 ปี	3.70	.509	.398	.755
	35-44 ปี	3.72	.681		
	45-54 ปี	3.90	.456		
	55 ปีขึ้นไป	3.44	.629		
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่	ต่ำกว่า 35 ปี	3.58	.328	.309	.819
	35-44 ปี	3.67	.564		
	45-54 ปี	3.79	.329		
	55 ปีขึ้นไป	3.65	.832		

ปัจจัยความเสี่ยง	ช่วงอายุ	$\bar{X}$	SD	F-test	SIG
ความเสี่ยงจากการควบคุม 1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	ต่ำกว่า 35 ปี	3.28	.594	1.945	.147
	35-44 ปี	3.19	.700		
	45-54 ปี	3.86	.436		
	55 ปีขึ้นไป	3.55	.514		
2. ความกดดันที่ผลิตปกติต่อกิจการ	ต่ำกว่า 35 ปี	4.36	.472	.522	.671
	35-44 ปี	4.33	.539		
	45-54 ปี	4.09	.527		
	55 ปีขึ้นไป	4.00	1.414		
3. รายการที่ผลิตปกติ	ต่ำกว่า 35 ปี	4.28	.422	1.665	.198
	35-44 ปี	4.63	.457		
	45-54 ปี	4.57	.370		
	55 ปีขึ้นไป	4.17	.707		
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	ต่ำกว่า 35 ปี	4.55	.259	1.207	.327
	35-44 ปี	4.72	.369		
	45-54 ปี	4.52	.150		
	55 ปีขึ้นไป	4.25	1.061		
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	ต่ำกว่า 35 ปี	3.43	.471	1.593	.214
	35-44 ปี	3.58	.876		
	45-54 ปี	4.06	.245		
	55 ปีขึ้นไป	3.82	.959		

จากการทดสอบค่าเฉลี่ยความถี่เห็นระดับความเสี่ยงในปัจจัยต่างๆ ของผู้สอบบัญชีแต่ละช่วงอายุ พบว่า ความถี่เห็นที่มีต่อปัจจัยแต่ละระดับของแต่ละช่วงอายุของผู้สอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกัน นั่นคือ ผลที่ได้คล้ายคลึงกับตารางที่ 3 นั่นคือ ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยงมากที่สุด ($\bar{X} = 4.57$) รองลงมาคือ รายการที่ผลิตปกติ(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 4.45$) และความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหารและยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 4.27$) ความกดดันที่ผลิตปกติต่อกิจการ (ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 4.21$) แรงกดดันที่ผลิตปกติ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 4.15$) ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 3.74$) ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 3.66$) ปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยงมาก ($\bar{X} = 3.65$) ความเชื่อมั่นและจริยธรรม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) มีระดับความเสี่ยง

เสี่ยงปานกลาง ($\bar{X} = 3.42$) ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) มีระดับความเสี่ยงปานกลาง ($\bar{X} = 3.21$)

3.2 การทดสอบระหว่างประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชีที่มีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

ตารางที่ 6, เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างวุฒิการศึกษาของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ

ปัจจัยความเสี่ยง	รายการของการศึกษา	$\bar{X}$	SD	F-test	Sig
ความเสี่ยงสืบเนื่อง 1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร	ต่ำกว่า 5 ปี	4.18	.269	.249	.908
	5-93	4.14	.515		
	10-14 ปี	4.36	.335		
	15-19 ปี	4.33	.540		
	20 ปีขึ้นไป	4.33	.513		
2. ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	ต่ำกว่า 5 ปี	3.93	.407	1.183	.344
	5-93	44.6	.289		
	10-14 ปี	4.50	.385		
	15-19 ปี	4.29	.710		
	20 ปีขึ้นไป	4.32	.514		
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	ต่ำกว่า 5 3	3.01	.782	.573	.685
	5-93	3.20	1.212		
	10-14 ปี	3.08	1.121		
	15-19 ปี	33.7	1.346		
	20 ปีขึ้นไป	3.56	.293		
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ	ต่ำกว่า 5 ปี	3.94	.321	.630	.646
	5-93	4.30	.200		
	10-14 ปี	4.25	.356		
	15-19 ปี	4.18	.560		
	20 ปีขึ้นไป	4.10	.473		
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ	ต่ำกว่า 5 ปี	3.50	.411	.657	.628
	5-93	3.74	.449		
	10-14 ปี	3.98	.665		
	15-19 ปี	3.80	.728		
	20 ปีขึ้นไป	3.75	.503		

ปัจจัยความเสี่ยง	รายการของ การศึกษา	$\bar{X}$	SD	F-test	Sig
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่	ต่ำกว่า 5 ปี	3.57	.226	.810	.530
	5-9 ปี	3.65	.353		
	10-14 ปี	3.48	.481		
	15-19 ปี	3.90	.635		
	20 ปีขึ้นไป	3.70	.408		

จากการตรวจสอบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระดับความเสี่ยงในปัจจัยต่างๆของผู้สอบบัญชี จำแนกตามประสบการณ์การทำงานพบว่า ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยด้านต่างๆตามประสบการณ์ทำงานไม่มีความแตกต่างกันคือ ส่วนใหญ่ความคิดเห็นตามประสบการณ์ทำงานจะให้ความคิดเห็นอยู่ในระดับที่เหมือนกัน หรือมีทิศทางไปในทางเดียวกัน โดยจากตารางที่ 6 จะเห็นว่าปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม มีความเสี่ยงอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมา คือ รายงานที่ผิดปกติและขาดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการตามลำดับ

3.3 การทดสอบระหว่างปริมาณรับงานที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมที่แตกต่างกัน

ตารางที่ 7. เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างประสบการณ์กับปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ

ปัจจัยความเสี่ยง	ประสบการณ์	จำนวนคน	$\bar{X}$	SD	F-test	Sig
ความเสี่ยงสืบเนื่อง 1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของ ผู้บริหาร	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	4.1190	.30528	1.417	.261
	11 – 50 ราย	14	4.2245	.35754		
	51 – 100 ราย	7	4.4082	.56802		
	มากกว่า 100 ราย	2	4.7143	.00000		
	รวม	29	4.2808	.41207		
2. ขาดคงเหลือในบัญชีแยกประเภท รายการ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	4.2917	.29226	.727	.546
	11 – 50 ราย	13	4.1442	.52502		
	51 – 100 ราย	7	4.3393	.66815		
	มากกว่า 100 ราย	2	4.6875	.26517		
	รวม	28	4.2634	.51183		

ปัจจัยความเสี่ยง	ประสบการณ์	จำนวนคน	$\bar{X}$	SD	F-test	Sig
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	3.2167	.89312	.871	.469
	11 – 50 ราย	14	3.2643	.94755		
	51 – 100 ราย	7	3.2000	1.00167		
	เกิน 100 ราย	2	4.3500	.77782		
	รวม	29	3.3138	.93760		
4. แรงกดดันที่ผลิตปกติ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	5	4.0200	.37014	.367	.777
	11 – 50 ราย	14	4.1000	.28555		
	51 – 100 ราย	7	4.2571	.66548		
	เกิน 100 ราย	2	4.2000	.00000		
	รวม	28	4.1321	.40648		
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	3.6852	.30965	1.586	.216
	11 – 50 ราย	15	3.5630	.55312		
	51 – 100 ราย	7	4.0159	.68020		
	เกิน 100 ราย	3	4.0741	.27962		
	รวม	31	3.7384	.54926		
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	3.6765	.36404	.182	.908
	11 – 50 ราย	15	3.6078	.38807		
	51 – 100 ราย	7	3.6891	.61481		
	เกิน 100 ราย	3	3.8039	.45691		
	รวม	31	3.6584	.43077		
ความเสี่ยงจากการควบคุม						
1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	3.3636	.48787	.631	.602
	11 – 50 ราย	15	3.4909	.76432		
	51 – 100 ราย	6	3.1212	.46592		
	เกิน 100 ราย	3	3.6364	.15746		
	รวม	30	3.4061	.62335		
2. ความกดดันที่ผลิตปกติต่อกิจการ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	4.2667	.43205	.569	.641
	11 – 50 ราย	14	4.3857	.46716		
	51 – 100 ราย	6	4.0667	.78655		
	เกิน 100 ราย	3	1.0667	.80829		
	รวม	29	4.261	.55832		

ปัจจัยความเสี่ยง	ประสบการณ์	จำนวนคน	$\bar{X}$	SD	F-test	Sig
3. รายการที่ผิดปกติ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	4.3333	.42164	.212	
	11 – 50 ราย	15	4.5111	.45192		
	51 – 100 ราย	7	4.4286	.59982		
	uinnii 100 ราย	3	4.4444	.19245		
	รวม	31	4.4516	.45173		
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการ สอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	4.6111	.31032	1.750	
	11 – 50 ราย	14	4.6905	.25198		
	51 – 100 ราย	7	4.3333	.48113		
	มากกว่า 100 ราย	3	4.5556	.38490		
	รวม	30	4.5778	.35215		
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของ ระบบสารสนเทศ	ต่ำกว่าถึง 10 ราย	6	3.6548	.53912	.198	.897
	11 – 50 ราย	15	3.6381	.75856		
	51 – 100 ราย	7	3.5510	.64644		
	uinnii 100 ราย	3	3.9048	.10911		
	รวม	31	3.6475	.64045		

จากการทดสอบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระดับความเสี่ยงในปัจจัยต่างๆของผู้สอบบัญชีจำแนกตามปริมาณงานที่รับของผู้สอบบัญชีพบว่า ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นคือ ปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆจำแนกตามปริมาณงานที่รับของผู้สอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกัน นั่นคือ ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงแต่ละระดับไม่แตกต่างกัน

3.4 การทดสอบระหว่างจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อระดับค: เมื่อนับเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่แตกต่างกัน

ตารางที่ 8 . เปรียบเทียบระหว่างจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีกับปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ

ปัจจัยเสี่ยง	ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	จำนวนคน	$\bar{X}$	SD	T-test	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง						
	1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	4.23 4.30	.11 .47	-409	.686
2. ขอบคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ						
	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	6 22	4.13 4.30	.16 .57	-741	.465
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร						
	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	7 22	3.21 3.35	.84 .98	-317	.754
4. แรงกดดันที่คิดปกติ						
	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	7 21	4.06 4.16	.31 .44	-556	.583
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ						
	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	8 23	3.52 3.82	.49 .56	1.361	.184
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่						
	ต่ำกว่าถึง 10 คน มากกว่า 10 คน	8 23	3.58 3.69	.31 .47	-585	.563

ปัจจัยเสี่ยง	ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	จำนวนคน	$\bar{x}$	SD	T-test	Sig.
ความเสี่ยงจากการควบคุม 1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	ต่ำกว่าถึง 10 คน	8	3.28	.72	-.640	.528
	มากกว่า 10 คน	22	3.45	.60		
2. ความกดดันที่ผิดปกติต่อการ	ต่ำกว่าถึง 10 คน	8	4.33	.47	.369	.715
	มากกว่า 10 คน	21	4.24	.60		
3. รายการที่ผิดปกติ	ต่ำกว่าถึง 10 คน	8	4.50	.47	.347	.731
	มากกว่า 10 คน	23	4.43	.45		
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	ต่ำกว่าถึง 10 คน	8	4.65	.31	.632	.533
	มากกว่า 10 คน	22	4.55	.37		
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	ต่ำกว่าถึง 10 คน	8	3.38	.58	-1.371	.181
	มากกว่า 10 คน	23	3.74	.65		

จากการทดสอบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระดับความเสี่ยงในปัจจัยต่างๆของผู้สอบบัญชีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีพบว่า ไม่ว่าจะมีส่วนช่วยผู้สอบบัญชีต่ำกว่าหรือมากกว่า 10 คน ผู้สอบบัญชีให้ความคิดเห็นไม่แตกต่างกันคือมีทิศทางในทางเดียวกัน

3.5 การทดสอบ ระหว่างเชื้อชาติของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีสังกัด ที่มีระดับความเสี่ยงสูงและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน
ตารางที่ 9. เปรียบเทียบระหว่างระดับความคิดเห็นของความเสี่ยงระหว่างกลุ่มบริษัทต่าง ๆ ในประเทศที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ

ปัจจัยเสี่ยง	จำนวน	$\bar{x}$	SD	SE	Sig.
ความเสี่ยงสูง					
1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร	BIG 4 THAI	4.26 4.29	.44 .39	-.197	.845
2. ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ	BIG 4 THAI	4.34 4.20	.51 .52	.713	.482
3. ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร	BIG 4 THAI	3.15 3.45	1.06 .83	-.864	.395
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ	BIG 4 THAI	4.14 4.13	.39 .43	.075	.941
5. ลักษณะทางธุรกิจของการ	BIG 4 THAI	3.81 3.68	.54 .57	.648	.522
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่	BIG 4 THAI	3.54 3.75	.42 .43	-1.386	.176

ปัจจัยเสี่ยง	จำนวน	$\bar{x}$	SD	SE	Sig.
ความเสี่ยงจากการควบคุม					
1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม	BIG 4	3.38	.68	-.215	.831
	THAI	3.43	.60		
2. ความกดดันที่ผลิตปกติต่อการกิจการ	BIG 4	4.12	.49	-1.187	.246
	THAI	4.36	.59		
3. รายการที่ผิดปกติ	BIG 4	4.45	.46	.008	.993
	THAI	4.45	.45		
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	BIG 4	4.54	.31	-.605	.550
	THAI	4.61	.39		
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ	BIG 4	3.59	.75	-.433	.668
	THAI	3.69	.55		

จากการทดสอบ ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นระดับความเสี่ยงในปัจจัยต่างๆของผู้สอบบัญชีจําแนกตามบริษัทที่สังกัดพบว่า ผู้สอบบัญชีแต่ละคนของบริษัทที่สังกัดไม่เป็นของไทยหรือต่างชาติจะให้ความคิดเห็นที่มีต่อระดับความเสี่ยงในด้านต่างๆที่ไม่แตกต่างกัน คอมีทิศทางในทางเดียวกัน

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่องนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจเพื่อเก็บข้อมูลปัจจัยเสี่ยงและองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี เพื่อนำผลจากการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามและข้อมูลที่จะนำมาบันทึก และประมวลผลเพื่อวิเคราะห์เกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงและองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้พิจารณาในการวางแผนการสอบบัญชี

1. สรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยเพื่อศึกษาแนวปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยงเพื่อการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างบริษัท 25 บริษัท โดยเปรียบเทียบกลุ่มบริษัทที่เป็นของไทยกับกลุ่มบริษัทที่เป็นของต่างประเทศ ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบองค์ประกอบความเสี่ยงที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงกับมาตรฐานการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชีไทยหรือมาตรฐานการตรวจสอบนานาชาติ จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นต่อปัจจัยในระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแต่ละด้านไม่แตกต่างกัน ซึ่งกลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาพบว่าส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไปคิดเป็นร้อยละ 64.51 รองลงมา มีประสบการณ์น้อยกว่า 10 ปีคิดเป็นร้อยละ 35.40 และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีของแต่ละรายการพบว่า มีสัดส่วนที่ได้มาพอๆ กันคือ ธุรกิจอุตสาหกรรม พณิชยกรรม สถาบันทางการเงิน การให้บริการ ธุรกิจขนาดย่อม และอื่นๆ คิดเป็นร้อยละ 25.80, 20.00, 5.20, 23.30, 20.00 และ 1.70 ตามลำดับ และความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญและระดับระวางความเสี่ยงที่จะนำไปใช้ในแบบแผนปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน เพื่อช่วยในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในธุรกิจที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. วิธีการดำเนินวิจัย

- ประชากร ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่างชาตินาฬิกาใหญ่(BIG 4) (ได้แก่บริษัท เภพเอ็มจี ภูมิไชยสอบบัญชี จำกัด ลอยท์ ทูซ โรมัทสุ ไชยยศ จำกัด บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอส จำกัด และบริษัท สำนักงาน เอ็นส์ แอนยัง จำกัด) และกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีของไทย(เช่น บริษัทสอบบัญชีธรรมนิติ จำกัด บริษัทบัญชีกิจเป็นต้น)

- เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ใช้แบบสอบถามที่สร้างขึ้นด้วยตนเอง และการสัมภาษณ์เพื่อเก็บข้อมูล โดยจะแจกให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตที่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานสอบบัญชีของบริษัทมหาชน โดยนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปทดสอบความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่น ซึ่งแบบสอบถามนี้ได้ผ่านการปรับปรุงแก้ไขแล้ว เสนอคณะกรรมการที่ปรึกษาวิจัย พิจารณาให้ความเห็นชอบแล้ว

- การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยดำเนินการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง โดยได้อธิบายให้บุคลากรที่เป็นกลุ่มตัวอย่างเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ วิธีการตอบแบบสอบถาม และประโยชน์ที่ได้จากการตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ผู้วิจัยเก็บแบบสอบถามด้วยตนเอง หลังจากได้ให้เวลาตอบแบบสอบถามประมาณ 1 สัปดาห์

- การวิเคราะห์ข้อมูล โดยการวิเคราะห์จากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์ ซึ่งจัดทำรายงานสรุป ซึ่งได้อธิบายกระบวนการประเมินองค์ประกอบความเสี่ยง สอบทานงานสมเหตุผลผลของงานวิจัยที่ได้รับโดยขอให้ผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วน ที่ผู้วิจัยได้ทำการสอบถามข้อมูล ทำการสอบทานข้อมูลที่ได้ทำการสรุปผล ซึ่งการสรุปผลจะเป็นพื้นฐานในการศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูล

3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

พบว่าเมื่อดูภาพรวมของความเสี่ยง 2 ปัจจัย คือความเสี่ยงสืบเนื่องกับความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นอันดับหนึ่ง รองลงมาคือความเสี่ยงสืบเนื่อง และเมื่อแยกความเสี่ยงของทั้งสองปัจจัยออกเป็นด้านๆ ความเสี่ยงเหล่านั้นสามารถเรียงลำดับได้ดังนี้

3.1 ความเสี่ยง10 อันดับแรกที่มีความเสี่ยงสูงสุดได้แก่

1. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม(ความเสี่ยงจากการควบคุม) เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญสูงสุด
2. รายการที่ผิดปกติ(ความเสี่ยงจากการควบคุม)

3. ความซื่อสัตย์ จริยธรรมของผู้บริหารและยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง) และยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
4. ความกดดันที่ผิดปกติดังกล่าว(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
5. แรงกดดันที่ผิดปกติ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
6. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
7. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
8. ปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
9. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
10. ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)

3.2 ความเสี่ยง 10 อันดับสุดท้ายแรกของปัจจัยความเสี่ยงได้แก่

1. รหัสที่องค์กรกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
2. นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
3. ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
4. กิจการมีฟังก์ชันการเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
5. มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
6. องค์กรธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ(ความเสี่ยงจากการควบคุม)
7. ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
8. ความรู้เชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการของกรรมการทุกคน(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
9. การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุสมผล(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)
10. การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม(ความเสี่ยงสืบเนื่อง)

3.3 การทดสอบระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่แตกต่างกัน จากการทดสอบพบว่าความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยแต่ละระดับของแต่ละช่วงอายุของผู้สอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกันคือผลที่ได้คล้ายคลึงกัน

3.4 ทดสอบระหว่างประสบการณ์ทำงานที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกันพบว่าความคิดเห็นที่มีต่อปัจจัยด้านต่างๆ ตามประสบการณ์การทำงานไม่มีความแตกต่างกัน

3.5 ทดสอบระหว่างปริมาณรับงานที่แตกต่างกันของผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่แตกต่างกัน พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงแต่ละระดับไม่แตกต่างกัน

3.6 ทดสอบระหว่างจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อระดับความเสี่ยงจากการควบคุมที่แตกต่างกัน พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

3.7 การทดสอบระหว่างเชื้อชาติของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีสังกัดที่มีต่อระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน พบว่าผู้สอบบัญชีแต่ละเชื้อชาติของบริษัทที่สังกัดไม่ว่าจะเป็นของไทยหรือต่างชาติจะให้ความคิดเห็นที่มีต่อระดับความเสี่ยงในด้านต่างๆไม่แตกต่างกัน

อภิปรายผล

จากการเรียงลำดับความเสี่ยงทั้งหมดจากมากไปหาน้อยพบว่า 10 อันดับแรก ดังกล่าวข้างต้นมีความเสี่ยงมากที่สุดที่หน่วยงานพึงต้องระมัดระวัง และความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเรื่องระหว่างช่วงอายุของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ทำงาน ปริมาณรับงาน จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เชื้อชาติของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีสังกัด ต่อระดับความเสี่ยงต่างๆไม่แตกต่างกัน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยที่พบและการนำผลการวิจัยไปใช้

ประการที่1 ในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรระมัดระวังและให้ความสำคัญในเรื่อง ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม รายการที่ผิดปกติ ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหารและขอคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการเช่น ความกดดันทางด้านการเงินของผู้บริหารระดับสูงเป็นต้น แรงกดดันที่ผิดปกติเช่นความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินเป็นต้น ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่ ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ ความเชื่อมั่นและจริยธรรม ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร เป็นอย่างมากและควรคำนึงถึงเป็นอย่างแรกในการประเมินความเสี่ยงที่จะใช้ในการประกอบกรวางแผนสอบบัญชี เพื่อให้งานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ประการที่2 ผู้สอบบัญชีอื่นที่มีใช้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปพัฒนาในงานของตนได้เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและความชัดเจนมากขึ้น อีกทั้งมีประโยชน์ต่อนักศึกษาและบุคคลที่เกี่ยวข้อง ถึงความชัดเจนในเรื่องความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประเมินความเสี่ยงในการวางแผนการสอบบัญชี

2. ข้อเสนอแนะจากการวิจัยครั้งต่อไป

สำหรับหัวข้อในการวิจัยที่ผู้วิจัยใคร่เสนอแนะ คือ "ปัจจัยเสี่ยงของผู้จัดทำบัญชีควรคำนึงในการจัดทำรายงานทางการเงินเสนอต่อบุคคลภายนอก และผู้บริหาร" เพื่อลดความเสี่ยงของผู้จัดทำบัญชี และระมัดระวังในการประกอบอาชีพมากขึ้น

สรุป

บรรณานุกรม

- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2548) , **การสอบบัญชี** (พิมพ์ครั้งที่ 1) , กรุงเทพมหานคร . ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพรส
- สภาวิชาชีพบัญชี (2545) , **มาตรฐานการบัญชี (2545)** , กรุงเทพมหานคร : บริษัท พีเอลิฟวิ่ง จำกัด
- Alvin A Arens , Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2006) , **Auditing And Assurance Services An AIntegrated Approach**, Pearson Education Inc, Upper Saddle River, New Jersey,07458
- Graham w. Cosserrat (2004). **Auditing Modern**, Jonh wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Grate. Chichester West Susses P019 85Q , England
- สิ่งพิมพ์อื่นๆ**
- สภาวิชาชีพบัญชี (2549) , วัตถุประสงค์และหน้าที่ , www.icaat.or.th
- สมาคมการบัญชีไทย (2549) , วัตถุประสงค์และหน้าที่ , www.Thaa.acc.chula.ac.th
- สมาคมผู้ตรวจสอบและควบคุมระบบสารสนเทศ-ภาคพื้นกรุงเทพ (2549) , วัตถุประสงค์และหน้าที่ , www.isaca-bangkok.org/profile.html
- สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2549) , วัตถุประสงค์และหน้าที่ , www.Theiit.or.th

ภาคผนวก ก

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200

วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี (ใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1)

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี (ISA 200, "Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements") โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกันยกเว้น

ย่อหน้า 4 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดหลักการพื้นฐานของมารยาทผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีในประเทศไทย ในขณะที่ ISA 200 กำหนดหลักการพื้นฐานของมารยาทผู้สอบบัญชีตาม IFC's Code of Ethics for Professional Accountants

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส Z00

วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี (ใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1)

สารบัญ

	ย่อหน้า
คำนำ	1
วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ	2-3
หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ	4-6
ขอบเขตของการตรวจสอบ	7
ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล	8-11
ความรับผิดชอบต่อการเงิน	
วันถือปฏิบัติ	

- มาตรฐานการสอบบัญชีใช้กับการตรวจสอบงบการเงิน และยังสามารถนำไปใช้ได้กับการตรวจสอบข้อมูลอื่น และบริการที่เกี่ยวข้อง โดยมีการเปลี่ยนแปลง (ถ้าจำเป็น)
- มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด หลักการพื้นฐาน และ วิธีการตรวจสอบที่สำคัญ (ซึ่งแสดงเป็นตัวเข้ม) รวมทั้ง แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง ในรูปของคำอธิบาย และคำชี้แจงอื่น ๆ หลักการพื้นฐาน และ วิธีการตรวจสอบที่สำคัญ เหล่านี้จะต้องตีความตามเนื้อหาในคำอธิบาย และคำชี้แจงอื่น ๆ ที่ให้แนวทางปฏิบัติ ในการนำไปใช้
- การทำความเข้าใจและการใช้ หลักการพื้นฐาน และ วิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้ง แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะข้อความทั้งหมดในมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งคำอธิบายและคำชี้แจงอื่น ๆ ในมาตรฐานการสอบบัญชี มิใช่พิจารณาเฉพาะแต่เพียงข้อความที่เป็นตัวเข้มเท่านั้น
- ในกรณียกเว้น ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่ามีความจำเป็นที่จะปฏิบัติแตกต่างไปจากมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีและให้เกิดประสิทธิผลมากขึ้น เมื่อมีกรณีเช่นนี้ขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องพร้อมที่จะให้เหตุผลที่เหมาะสมในการปฏิบัติที่แตกต่างดังกล่าว
- มาตรฐานการสอบบัญชี ใช้กับเรื่องที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น

- การนำมาตรฐานการสอบบัญชีไปใช้กับภาครัฐ มีกล่าวไว้ในคอนทักของมาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับในกรณีที่ไม่ได้กล่าวไว้ในคอนทักให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนั้น ในทุกกรณีที่เป็นสาระสำคัญ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200
วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี

คำนำ

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดเพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านควบคู่ไปกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 “แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี”

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

2. การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานการเงินหรือไม่
3. แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารงานของผู้บริหาร

หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ

4. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมารยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย หลักการพื้นฐานของมารยาทผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย
 - 4.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
 - 4.2 ความรู้ความสามารถ และ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน
 - 4.3 มารยาทต่อลูกค้า
 - 4.4 มารยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
 - 4.5 มารยาททั่วไป

5. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing – ISAs) ซึ่งประกอบด้วย หลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ที่อยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณะอื่น
6. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจอยู่ ซึ่งเป็นเหตุผลให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น โดยปกติผู้สอบบัญชีคาดหวังว่าจะพบหลักฐานที่จะสนับสนุนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยผู้บริหาร แต่ต้องไม่สันนิษฐานว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นสิ่งที่ถูกต้องเสมอไป

ขอบเขตของการตรวจสอบ

7. “ขอบเขตของการตรวจสอบ” หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในสถานการณ์แวดล้อม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดของกฎหมายหรือใบกำกับตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล

8. การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญการให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเป็นแนวคิดเกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่างบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบทั้งหมด
9. อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบมีข้อจำกัดซึ่งกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการที่จะตรวจให้พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อจำกัดเหล่านี้เป็นผลมาจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น
 - การใช้วิธีการทดสอบรายการ

- ข้อจำกัดของแต่ละระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน (ตัวอย่างเช่น โอกาสที่จะเกิดการสมรู้ร่วมคิดกันทุจริต)
- หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

10. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะมีการใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติงานเพื่อแสดงความเห็น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องต่อไปนี้

- 10.1 การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบ
- 10.2 การสรุปผลการตรวจสอบจากหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้ ตัวอย่างเช่น การประเมินความเหมาะสมของการประมาณการ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้กำหนดในการจัดทำงบการเงิน

11. นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดอื่นที่อาจกระทบต่อการใช้ดุลพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มา เพื่อสรุปเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน* (ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) ในกรณีเหล่านี้ มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับ ได้กำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ในกรณีที่ไม่มี

- 11.1 สภาพการณ์แวดล้อมที่ผิดปกติ ซึ่งเพิ่มความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ให้อยู่ในระดับสูงกว่าที่อาจคาดหมายได้ตามปกติ
- 11.2 ตัวอย่างที่แสดงว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ความรับผิดชอบต่องบการเงิน

12. ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ส่วนผู้บริหารรับผิดชอบต่อการจัดทำและนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน การตรวจสอบงบการเงินไม่เป็นการปลดปล่อยภาระความรับผิดชอบของผู้บริหารในเรื่องดังกล่าวได้

* โปรดดูคำอธิบายของ “สิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับการเงิน” ทั่วมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

วันที่ถือปฏิบัติ

13. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี” ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีบัญชีสิ้นสุด ใน หรือ หลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2541 เป็นต้นไป

การนำไปใช้กับภาครัฐ

1. ไม่ว่าเป็นการปฏิบัติงานสอบบัญชีในภาคเอกชนหรือภาครัฐก็ตาม ต้องใช้หลักการพื้นฐานของการสอบบัญชีเช่นเดียวกัน สิ่งนี้อาจแตกต่างกันไปในงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติในภาครัฐ คือ วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งมักเป็นผลมาจากความแตกต่างในข้อกำหนดให้ตรวจสอบและความต้องการตามกฎหมาย หรือรูปแบบของการรายงาน (ตัวอย่างเช่น หน่วยงานของรัฐอาจต้องจัดทำรายงานทางการเงินเพิ่มเติม)
2. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบหน่วยงานของรัฐ ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาข้อกำหนดต่าง ๆ แต่ละเรื่องจากกฎข้อบังคับ หรือกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง ที่กระทบข้อกำหนดให้ตรวจสอบและต้องพิจารณาข้อกำหนดพิเศษอื่น ๆ อีก ตลอดจนต้องพิจารณาถึงประเด็นความมั่นคงแห่งชาติด้วย ข้อกำหนดให้ตรวจสอบดังกล่าว อาจเฉพาะเจาะจงมากกว่าข้อกำหนดในภาคเอกชน และมักจะครอบคลุมวัตถุประสงค์ที่มากกว่าและมีขอบเขตกว้างขวางกว่าที่โดยปกติใช้กับการตรวจสอบงบการเงินในภาคเอกชน ข้อกำหนดให้ตรวจสอบดังกล่าวยังอาจมีผลกระทบอื่น ๆ อีก เช่น การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการกำหนดระดับของความมีสาระสำคัญในรายงานเกี่ยวกับการทุจริตและข้อผิดพลาด และในรูปแบบของรายงานการสอบบัญชี นอกจากนี้ยังอาจมีความแตกต่างในกระบวนการ และวิธีการตรวจสอบอีกด้วยอย่างไรก็ตาม ความแตกต่างเหล่านี้จะไม่ทำให้เกิดความแตกต่างในหลักการพื้นฐาน และวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ

คำอธิบายของ “สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน”

“สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน” หมายถึง การให้การรับรองโดยผู้บริหาร โดยการแสดงออกอย่างชัดแจ้งหรือไม่ก็ตามที่มีอยู่ในงบการเงิน และจัดประเภทของการรับรอง ความถูกต้องของงบการเงินว่ามีดังนี้

- (ก) ความมีอยู่จริง (Existence) สินทรัพย์ หรือ หนี้สิน มีอยู่จริง ณ วันที่ใดวันหนึ่ง
- (ข) สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations) สินทรัพย์ หรือหนี้สินเป็นของกิจการ ณ วันที่ใดวันหนึ่ง
- (ค) เกิดขึ้นจริง (Occurrence) รายการ หรือ เหตุการณ์เกิดขึ้น และเกี่ยวกับกิจการในระหว่างงวด
- (ง) ความครบถ้วน (Completeness) ไม่มีรายการ สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ หรือ เหตุการณ์ใด ๆ ที่มีได้บันทึกไว้ หรือมีรายการที่มีได้เปิดเผย
- (จ) การตีราคา (Valuation) กิจการบันทึก สินทรัพย์ หรือหนี้สิน ในราคาที่เหมาะสม
- (ฉ) การวัดมูลค่า (Measurement) กิจการบันทึก รายการ หรือ เหตุการณ์ ในจำนวนที่ถูกต้อง และรายได้ หรือ ค่าใช้จ่าย ได้รับการบันทึกในงวดบัญชีที่ถูกต้อง
- (ช) การแสดงรายการ การเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) รายการในงบการเงิน ได้รับการเปิดเผยจัดประเภท และบรรยายลักษณะ ตามแบบทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300

การวางแผนงานการสอบบัญชี

คำนำ

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับ การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของปีถัดไปของลูกค้ารายเดิม ดังนั้น สำหรับการตรวจสอบครั้งแรกผู้ตรวจสอบบัญชีอาจจำเป็นต้องเพิ่มขึ้นขั้นตอนการวางแผนนอกเหนือจากเรื่องที่กำลังกล่าวใน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
2. **ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีประสิทธิผล**
3. “การวางแผน” หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ทั่วไปและวิธีการ โดยละเอียดสำหรับลักษณะระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบที่คาดไว้ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์

การวางแผนงาน

4. การวางแผนงานสอบบัญชีที่เพียงพอช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่าการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม สามารถระบุปัญหาที่เกิดขึ้นและทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว การวางแผนช่วยให้มีการมอบหมายแก่ผู้ช่วยในการและสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่นและผู้เชี่ยวชาญ
5. ขอบเขตการวางแผนขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการความซับซ้อนของการตรวจสอบ ประสิทธิภาพและความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของผู้สอบบัญชีในกิจการนั้น
6. การได้มาซึ่งความรู้กับธุรกิจเป็นสิ่งสำคัญในการวางแผน การมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุเหตุการณ์ รายการ และการปฏิบัติงานอันอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน
7. ผู้สอบบัญชีอาจต้องหารือกับคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริการ และพนักงานของกิจการเกี่ยวกับแผนการตรวจสอบบัญชีโดยรวมและวิธีการตรวจสอบบางเรื่อง เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบและเพื่อประสานวิธีการตรวจสอบและเพื่อประสานวิธีการตรวจสอบกับงานที่ทำโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

แผนการสอบบัญชีโดยรวม

8. **ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและบันทึกการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งอธิบายถึงขอบเขตและการปฏิบัติงานตรวจสอบที่คาดหมาย การบันทึกแผนการสอบบัญชีโดยรวมจำเป็นต้องมีรายละเอียดให้เพียงพอแก่การจัดทำแนวการสอบบัญชี รูปแบบและเนื้อหาที่เหมาะสม**

ขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของการตรวจสอบ วิธีการและเทคโนโลยีเฉพาะ
ด้านที่ผู้สอบบัญชีใช้ปฏิบัติ

9. เรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวม จะรวมถึง
ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ

- ปัจจัยทางด้านเศรษฐกิจโดยทั่วไปไปสถานะของอุตสาหกรรมที่มีผลต่อธุรกิจ
ของกิจการ
- ลักษณะสำคัญของกิจการ การดำเนินธุรกิจของกิจการ ผลประกอบทางการเงิน
และข้อกำหนดในการจัดทำรายงาน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นนับจากวันที่
ตรวจสอบครั้งก่อน
- ระดับความสามารถโดยทั่วไปของผู้บริหาร

ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

- นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว
- ผลกระทบของมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ๆ
- ความรู้สะสมของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่ง
มีผลต่อวิธีการทดสอบควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ความเสี่ยงและสาระสำคัญ

- การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม ที่คาดว่าจะ
เกิดขึ้น ภาระการกำหนดเรื่องสำคัญที่ตรวจสอบ
- การกำหนดระดับสาระสำคัญเพื่อการตรวจสอบ
- โอกาสที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้ง
ประสบการณ์จากการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ หรือโอกาสเกิดการทุจริต
- ความซับซ้อนทางบัญชี รวมทั้งการประมาณทางการบัญชี

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน

- การปรับเปลี่ยนเรื่องที่ต้องตรวจสอบเป็นการเฉพาะ
- ผลกระทบของเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อการตรวจสอบ
- งานตรวจสอบภายในและผลที่คาดว่าจะกระทบต่อวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทาน

- การเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นในงานสอบบัญชี องค์ประกอบอื่น ๆ เช่น การ
ตรวจสอบบริษัทย่อย สาขาและส่วนงาน
- การเกี่ยวข้องของผู้เชี่ยวชาญ
- จำนวนสถานที่ตั้ง

- พนักงานที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ

เรื่องอื่น ๆ

- โอกาสที่จะเกิดปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- สถานการณ์ที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีและความรับผิดชอบตามกฎหมาย
- ลักษณะและระยะเวลาของรายงาน หรือการติดต่อสื่อสารอื่นกับกิจการตามข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี

แนวการสอบบัญชี

10. ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม แนวการสอบบัญชีใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง แนวการสอบบัญชีอาจจะระบุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่อง และกำหนดระยะเวลาโดยประมาณสำหรับเรื่องที่ตรวจสอบหรือวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ
11. ในการจัดเตรียมแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาการประเมินเฉพาะเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม และระดับความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระยะเวลาที่ใช้ในวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การประสานความร่วมมือที่คาดว่าจะได้รับจากกิจการ การกำหนดตัวช่วยและการเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่นหรือผู้เชี่ยวชาญในการพัฒนาแนวการสอบบัญชี เรื่องอื่นๆ ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 9 อาจจำเป็นต้องมีการพิจารณาในรายละเอียดด้วย

การเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

12. ผู้สอบบัญชีควรทบทวน แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีตามความจำเป็นในระหว่างการตรวจสอบ การวางแผนควรกระทำอย่างต่อเนื่องตลอดการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ เหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญควรมีการบันทึกไว้ด้วย

วันถือปฏิบัติ

13. มาตรฐานการสอบบัญชี 300 “การวางแผนงานการสอบบัญชี” ให้ถือการปฏิบัติการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีบัญชีสิ้นสุดใน หรือ หลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2543 เป็นต้นไป

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400
การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน
(ใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 18 20 29 และ 38)

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ฉบับที่ 20 เรื่อง การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงข้ออ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ ฉบับที่ 29 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในกรณีการใช้งานคอมพิวเตอร์ และฉบับที่ 38 เรื่อง ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงในการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น โดยมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน (ISA 400, "Risk Assessments and Internal Control") โดยมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400

การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

คำนำ

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการให้คำแนะนำซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและความเสี่ยงในการสอบบัญชี รวมทั้งองค์ประกอบของความเสี่ยงนั้น ซึ่งได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ
2. ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอเพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีควรให้ดุลพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้
3. “ความเสี่ยงในการสอบบัญชี” หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบ 3 ส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากวิธีการตรวจสอบ
4. “ความเสี่ยงสืบเนื่อง” คือ โอกาสที่ข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการอื่นโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้
5. “ความเสี่ยงจากการควบคุม” คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในข้อบกพร่องหรือประเภทของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการอื่น
6. “ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ” คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบและแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญ

ในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในขอลงเหลืออื่นประเภทของรายการอื่น

7. “ระบบบัญชี” หมายถึง ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนด รวบรวม วิเคราะห์ คำนวณจัดประเภท บันทึก สรุปผล และรายงานเกี่ยวกับและเหตุการณ์อื่น
8. “ระบบการควบคุมภายใน” หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานของระบบบัญชีแล้ว ระบบการควบคุมภายในยังครอบคลุมถึง

8.1 “สภาพแวดล้อมของการควบคุม” ซึ่งหมายถึงทัศนคติโดยรวม การตระหนักและการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและความสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ สภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีผลต่อประสิทธิภาพวิธีการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ตัวอย่างเช่น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวด โดยการจัดให้มีการควบคุมเฉพาะเรื่องที่สำคัญ อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวดในตัวเองไม่ได้ทำ ให้แน่ใจว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ

ปัจจัยที่แสดงถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมรวมถึง

- การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการต่าง ๆ
- ปรัชญาและรูปแบบการดำเนินงานของผู้บริหาร
- โครงสร้างการจ้องการและวิธีการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
- ระบบควบคุมของผู้บริหาร รวมทั้งการตรวจสอบภายใน นโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับบุคลากร และการแบ่งแยกหน้าที่

8.2 “วิธีการควบคุม” ซึ่งหมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่นอกเหนือไปจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมซึ่งผู้บริหารกำหนดขึ้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เฉพาะของกิจการ วิธีการเฉพาะรวมถึง

- การรายงาน การสอบทาน และการอนุมัติการกะทบยอด
- การตรวจสอบความถูกต้องทางตัวเลขของการบันทึกรายการ

- การควบคุมระบบงานและสภาพแวดล้อมของระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดการควบคุมเกี่ยวกับ
 - การเปลี่ยนแปลงแก้ไขโปรแกรมคอมพิวเตอร์
 - การเข้าถึงแฟ้มข้อมูล

9. ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบจะคำนึงถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเฉพาะที่เกี่ยวกับงบสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในควบคู่ไปกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมและข้อพิจารณาอื่น จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถ

9.1 ระบุถึงประเภทของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจแสดงอยู่ในงบการเงิน

9.2 พิจารณาปัจจัยซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

9.3 กำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม

10. ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเบื้องต้นร่วมกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง เพื่อกำหนดความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่เหมาะสมพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิเคราะห้การตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าว

ความเสี่ยงสืบเนื่อง

11. ในการกำหนดแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน และในการกำหนดแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินดังกล่าวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญหรือถือว่าความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองอยู่ในระดับสูง

12. ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลพินิจเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพเพื่อประเมินปัจจัยต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น

ในระดับของงบการเงิน

- ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร

- ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร และการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่าง saw ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริหารขาดประสบการณ์อาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการ
- แรงกดดันที่ผลักดันต่อผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น มีสถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น กรณีอุตสาหกรรมซึ่งกิจการที่ล้มเหลวเป็นจำนวนมากหรือกิจการขาดเงินลงทุนในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง
- ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ เช่น โอกาสที่จะเกิดความล้มล้มด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่สำคัญและจำนวนสถานประกอบการ ตลอดจนการกระจายที่ตั้งของโรงงาน
- ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจและสภาพการแข่งขันตามที่ปรากฏจากแนวโน้มและอัตราส่วนทางการเงินการเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้า และวิธีการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมนั้น

ในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

- รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลต่อเท็จจริงได้ง่าย เช่น บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก
- ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ
- ระดับของดุลพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดของยอดคงเหลือของบัญชี
- ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมย เช่น สินทรัพย์ที่เป็นที่ต้องการสูง และเคลื่อนย้ายได้ง่าย เช่น เงินสด
- รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด
- รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

13. การควบคุมภายในที่เกี่ยวกับระบบบัญชีเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ เช่น

- รายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือโดยเฉพาะเจาะจง
- รายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่น ๆ มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้องในประเภทบัญชีและในงวดบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน
- การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล จะทำได้เมื่อได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น

- สันทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม

ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะและระบบการควบคุมภายใน

14. ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่สามารถให้หลักฐานที่เป็นข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ตัวอย่างเช่น

- ความต้องการโดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ
- การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ
- โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลพินิจผิดพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่ง
- โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร หรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ
- โอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในและใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เช่น ผู้บริหารข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน
- โอกาสที่วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไป และการปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดมีความเคร่งครัดน้อยลง

ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน

15. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเพื่อใช้ในการวางแผนสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้รับความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจวิธีการทดสอบแบบ “ติดตามรายการ” ซึ่งเป็นการเลือกรายการสองสามรายการ และติดตามรายการนั้นตั้งแต่ต้นจนจบของระบบบัญชี วิธีการนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการควบคุมถ้ารายการที่เลือกเป็นรายการประเภทเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติและบันทึกผ่านระบบนั้นอย่างใดก็ตามลักษณะและขอบเขตของการทดสอบโดยวิธีการติดตามรายการดังกล่าวจะไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมในตัวเอง เพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง

16. ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จะขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ ซึ่งรวมถึง

- ขนาดและความซับซ้อนของกิจการและระบบคอมพิวเตอร์
- การพิจารณาเรื่องสาระสำคัญ
- ประเภทของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
- ลักษณะของบันทึกและเอกสารที่กิจการจัดทำเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง
- ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องโดยผู้สอบบัญชี

17. โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่สำคัญต่อการสอบบัญชีจะได้มาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการและได้รับความเข้าใจเพิ่มเติมโดย

17.1 การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคคลอื่นในระดับต่าง ๆ ที่เหมาะสมของกิจการ รวมทั้งอ้างอิงเอกสาร เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน คำบรรยายลักษณะงานและผังการปฏิบัติงาน

17.2 การตรวจสอบเอกสารและบันทึกรายการที่ทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

17.3 การสังเกตการณ์และการปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหารและลักษณะการประมวลผลระบบบัญชี

18. ผู้สอบบัญชีควรไต่ถามซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับ

18.1 ประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ

18.2 การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว

18.3 บันทึกทางการบัญชีและรายการทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

18.4 กระบวนการของการบัญชีและรายการทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายงานและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม

19. ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอ เพื่อจะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ

วิธีการควบคุม

20. ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี ในการได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบควรพิจารณา ความรู้เกี่ยวกับวิธีการควบคุม ที่มีอยู่หรือวิธีการควบคุมที่ขาดหายไป ซึ่งได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมหรือไม่ เนื่องจากวิธีการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชี ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งความรู้บางส่วนเกี่ยวกับวิธีการควบคุมด้วย ตัวอย่างเช่น ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีเกี่ยวกับเงินฝากธนาคาร โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะทราบด้วยว่ากิจการมีการจัดทำงบกระทบบยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ โดยปกติ ในการพัฒนาแผนงานสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมสำหรับทุกสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองเกี่ยวกับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีแต่ละประเภทของรายการ

ความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น

21. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น เป็นกระบวนการประเมินประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงจากการควบคุมมักจะมียู่เสมอเนื่องจากการมีข้อจำกัดสืบเนื่องของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

22. หลังจากที่ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเบื้องต้น สำหรับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีหรือแต่ละประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

23. โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับสูง สำหรับสิ่งใดสิ่งหนึ่งหรือทุกสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เมื่อ

23.1 ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการไม่มีประสิทธิภาพ หรือ

23.2 การประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการจะไม่มีประสิทธิภาพ

24. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเบื้องต้นสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินควรอยู่ในระดับสูง ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้

24.1 ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ซึ่งคาดว่าจะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ และ

24.2 ผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะทดสอบการควบคุมเพื่อที่จะสนับสนุนการประเมินนั้น

การจัดทำเอกสารหลักฐานความเข้าใจและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

25. ผู้สอบบัญชีควรบันทึกในกระดาษทำการเกี่ยวกับ

25.1 ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

25.2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง ผู้สอบบัญชีจะบันทึกเหตุผลของการประเมินเช่นนั้น

26. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคต่าง ๆ ในการจดบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชี ภาระบบการควบคุมภายในโดยใช้ดุลพินิจในการเลือกใช้เทคนิคแต่ละอย่าง โดยทั่วไป เทคนิคที่ใช้โดยลำพัง หรือใช้ร่วมกับวิธีอื่น ได้แก่การเขียนคำอธิบาย การใช้แบบสอบถาม การใช้แบบสอบถามและผังทางเดินเอกสาร รูปแบบปลั๊กขอบเขตของเอกสารหลักฐานเหล่านี้ขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของกิจการ และลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ โดยทั่วไป เมื่อระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการมีความซับซ้อนมากขึ้นและวิธีการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีมีขอบเขตกว้างขึ้น เอกสารหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีจัดทำจึงจำเป็นต้องมีขอบเขตกว้างขึ้นด้วย

การทดสอบการควบคุม

27. การทดสอบการควบคุมเป็นวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของ

27.1 รูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน กล่าวคือระบบดังกล่าวได้ออกแบบมาอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

27.2 การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดระยะเวลาบัญชี

28. วิธีการปฏิบัติบางวิธีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในในอาจไม่ได้วางแผนไว้โดยเฉพาะที่จะเป็นการทดสอบการควบคุม แต่ก็อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในบางเรื่อง ซึ่งถือว่าเป็นการทดสอบการควบคุมได้ ตัวอย่างเช่น ในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับเงินฝากธนาคาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับหลักฐานการ

สอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลของการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารจากการสอบถามและการสังเกตการณ์

29. เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าวิธีการที่ได้ปฏิบัติไปแล้วเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในนั้น ยังให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของรูปแบบและประสิทธิผลของการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองอีกด้วย ผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานการสอบบัญชื่อนั้นหากเห็นว่าเพียงพอเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในระดับต่ำกว่าระดับสูง

30. การทดสอบการควบคุมรวมถึง

- การทดสอบเอกสารประกอบรายการหรือเหตุการณ์อื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบการอนุมัติรายการ
- การสอบถามและการสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายในซึ่งไม่ให้ร่องรอยการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมได้ปฏิบัติตามนั้นจริง
- การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ตัวอย่างเช่น การกระทบยอดเงินฝากธนาคารเพื่อให้แน่ใจว่ากิจการได้จัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารอย่างถูกต้อง

31. ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยการทดสอบการควบคุมเพื่อสนับสนุนผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินมีระดับยิ่งต่ำลงเท่าใดที่ผู้สอบบัญชียังต้องการหลักฐานสนับสนุนมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบอย่างเหมาะสมและมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ

32. ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาวิธีการที่นำไปปฏิบัติ ความสม่ำเสมอในการปฏิบัติในระหว่างงวด และผู้ปฏิบัติตามแนวความคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพเป็นที่ยอมรับว่าอาจมีการปฏิบัติซึ่งแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้บ้าง การปฏิบัติซึ่งแตกต่างจากการควบคุมที่กำหนดอาจมีสาเหตุมาจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญ ปริมาณรายการที่เปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญ ปริมาณรายการที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญตามฤดูกาล และความผิดพลาดของผู้ปฏิบัติงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เรื่องระยะเวลาของการเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่สำคัญ หลังจากนั้น ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าการทดสอบการควบคุมได้ครอบคลุมระยะเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงบุคลากรหรือปริมาณรายการดังกล่าวอย่างเหมาะสม

33. ในสภาพแวดล้อมที่มีระบบสารสนเทศที่ใช้ในคอมพิวเตอร์ วัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากระบบที่จัดทำด้วยมือ อย่างไรก็ตาม วิธีการตรวจสอบบางวิธีอาจเปลี่ยนไป ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามีความจำเป็นต้องใช้หรือต้องการจะใช้เทคนิคการสอบบัญชีโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย ตัวอย่างการใช้เทคนิคดังกล่าว เช่น การใช้คอมพิวเตอร์ตรวจสอบแฟ้มข้อมูลหรือโปรแกรม หรือการใช้ข้อมูลทดสอบที่เหมาะสมเมื่อระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่มีหลักฐานการตรวจสอบที่มองเห็นได้ ซึ่งการควบคุมภายในดังกล่าวได้กำหนดโดยโปรแกรมระบบบัญชีที่ใช้คอมพิวเตอร์
34. ผู้สอบบัญชีควรประเมินว่าการควบคุมภายในมีการออกแบบและปฏิบัติตามดังกล่าวที่ได้ไว้จากการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นหรือไม่ ทั้งนี้โดยพิจารณาผลของการทดสอบการควบคุม การประเมินความแตกต่างที่พบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงระดับของความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะปรับปรุงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้คุณภาพและความทันต่อเวลาของหลักฐานการสอบบัญชี
35. หลักฐานการสอบบัญชีบางอย่างที่ได้มาโดยผู้สอบบัญชีอาจมีความน่าเชื่อถือไ้มากกว่าหลักฐานอื่น โดยปกติ การสังเกตการณ์โดยผู้สอบบัญชีจะให้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือกว่าการสอบถามแต่เพียงอย่างเดียว ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการแบ่งแยกหน้าที่ โดยการสังเกตการณ์บุคลากรที่มีหน้าที่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมหรือโดยการสอบถามบุคลากรที่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มาโดยใช้วิธีการทดสอบการควบคุมวิธีอื่นเพิ่มเติมจากวิธีการนั้น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีสำหรับช่วงเวลาอื่น
36. ในการกำหนดหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสนับสนุนข้อสรุปเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้จากการตรวจสอบในงวดก่อน ในการรับงานสอบบัญชี ที่ต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะมีความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในจากการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ แต่ผู้สอบบัญชียังจำเป็นต้องปรับปรุงความรู้ในเรื่องดังกล่าวให้เป็นปัจจุบัน และควรพิจารณาถึงความจำเป็นที่จะต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมกรณีมีการเปลี่ยนแปลงในการควบคุม ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะเชื่อถือหลักฐาน ที่ได้จากการตรวจสอบในงวดก่อน ผู้สอบบัญชีควรหาหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อสนับสนุนความเชื่อดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะหาหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะระยะเวลา ขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อนดังกล่าว ปล่อยให้ประเมินผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนั้น ต่อความเชื่อถือในวิธีการตรวจสอบที่

ใช้ในงวดก่อนตามที่ผู้สอบบัญชีได้วางแผนไว้ ทั้งนี้ช่วงเวลาที่ผ่านไปหลังจากการใช้วิธีการตรวจสอบนั้นยังนานเท่าใด ความเชื่อถือก็จะยิ่งลดลงเท่านั้น

37. ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการควบคุมภายในได้ให้อยู่ตลอดงวดบัญชีหรือไม่ หากการควบคุมที่ใช้อยู่มีความแตกต่างมากในช่วงเวลาต่าง ๆ ในระหว่างงวด ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมที่ใช้อยู่ในแต่ละช่วงเวลาแยกจากกัน หากการควบคุมภายในสำหรับช่วงเวลาหนึ่งมีความบกพร่อง ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาลักษณะ ระยะเวลา ปลายขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้สำหรับรายการและเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นแยกต่างหาก

38. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจทำการทดสอบการควบคุมบางเรื่องในระหว่างการตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเชื่อถือในผลของการทดสอบดังกล่าว โดยไม่ได้พิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมสำหรับช่วงเวลาในงวดที่ยังไม่ได้ตรวจสอบนั้น ปัจจัยในการพิจารณารวมถึง

- ผลการทดสอบระหว่างงวด
- ช่วงเวลาที่เหลืออยู่ในงวดนั้น
- การเปลี่ยนแปลงในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นในช่วงที่เหลืออยู่ในงวดนั้น
- ลักษณะจำนวนของรายการและเหตุการณ์อื่น ปลายขอบเขตเหลือที่เกี่ยวข้อง
- สภาพแวดล้อมของการควบคุม โดยเฉพาะการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมดูแล
- วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะใช้

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

39. ก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าผลของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมถูกต้องแล้วหรือไม่ ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้มา

ความสัมพันธ์ระหว่างการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

40. ผู้บริหารมักตอบสนองต่อสถานการณ์ของความเสี่ยงสืบเนื่องโดยการออกแบบระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ดังนั้น ในหลาย ๆ กรณี ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจึงเกี่ยวพันกันอย่างมาก ในสถานการณ์ดังกล่าว การประเมินความเสี่ยงอาจไม่เหมาะสม หากผู้สอบบัญชีพยายามที่จะแยกการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมออกจากกัน ทั้งนี้ การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีในสถานการณ์

ดังกล่าวอาจเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกัน

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

41. ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบบางอย่างจะมีอยู่เสมอ ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบบัญชีร้อยละร้อยของยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของรายการเนื่องจากเหตุผลต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นหลักฐานที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่เป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

42. ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระดับของความเสี่ยงปะความเสี่ยงจากการควบคุมได้ประเมินไว้ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็นเพื่อที่จะลดความเียงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ในเรื่องนี้ผู้สอบบัญชีจะพิจารณา

42.1 ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น การใช้การทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานโดยตรงจากบุคคลอิสระภายนอกกิจการมากกว่าการทดสอบที่มุ่งหาหลักฐานจากบุคคลหรือเอกสารภายในกิจการ หรือการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยเฉพาะเพิ่มเติมจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

42.2 ระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น เลือกตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวดมากกว่าที่จะตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

42.3 ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ตัวอย่างเช่น ใช้ขนาดตัวอย่างที่ใหญ่ขึ้น

43. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ต้องอยู่ในระดับต่ำพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่พอจะยอมรับได้ ในทางตรงกันข้าม เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องปะความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชียอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีแสดงไว้ในภาคผนวก

44. ในขณะที่การทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ มีวัตถุประสงค์ที่ต่างกัน อย่างเห็นได้ชัด แต่ผลของการสอบในแต่ละวิธีอาจใช้หลักฐานที่เป็นประโยชน์ต่อ วัตถุประสงค์ของอีกวิธีหนึ่งได้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่เคยประเมินไว้ ตัวอย่างความสัมพันธ์ของ องค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบแสดงไว้ในภาคผนวก
45. ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้จะไม่อยู่ใน ระดับที่ต่ำเพียงพอทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชี ควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระบ้าง สำหรับยอดคงเหลือและประเภทของรายการที่มี สารสำคัญไม่ว่าความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินไว้จะอยู่ใน ใด
46. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการ ตรวจสอบซึ่งเป็นองค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงใน ระหว่างการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับในช่วงการตรวจสอบเนื้อหา สารมีความแตกต่างอย่างสำคัญจากข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและ ความเสี่ยงจากการควบคุมในตอนแรก ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะปรับเปลี่ยนวิธีการ ตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ได้วางแผนไว้ให้เป็นไปตามระดับของความเสี่ยงจากการควบคุมที่ ได้ประเมินใหม่
47. หากความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ประเมินมีระดับสูงขึ้นหลักฐานการ สอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระก็มากขึ้นด้วย เมื่อ ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้สูง ผู้สอบบัญชีต้อง พิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสามารถใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ และเหมาะสมเพื่อที่จะลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบแบบความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้ อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบ สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีหรือประเภทของ รายการที่มีสารสำคัญไม่สามารถลดลงไปสู่ระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ผู้สอบบัญชีควร แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น

ความเสี่ยงในการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดย่อม

48. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องได้ความเชื่อมั่นในระดับเดียวกันเพื่อที่จะแสดงความเห็นแบบไม่มี เงื่อนไข ต้องการการเงินของทั้งกิจการขนาดย่อมและขนาดใหญ่ อย่างไรก็ตาม การควบคุม ภายในหลายเรื่องที่เหมาะสมกับกิจการขนาดใหญ่จะไม่เหมาะสมกับกิจการขนาดย่อม

ตัวอย่างเช่น งานด้านบัญชี ในกิจการขนาดย่อมอาจทำได้โดยกิจการไม่กี่คน ซึ่งอาจมีความรับผิดชอบทั้งในการปฏิบัติงานและการดูแลเก็บรักษาทรัพย์สิน ดังนั้น การแบ่งแยกหน้าที่อาจจะไม่มีหรืออาจจำกัดเป็นอย่างมาก การแบ่งแยกหน้าที่อย่างไรเพียงพอในบางสถานการณ์อาจทดแทนโดยระบบการควบคุมทางการบริหารงานที่เคร่งครัดซึ่งมีเจ้าของกิจการที่เป็นผู้จัดการดูแลควบคุมอยู่ เนื่องจากเจ้าของหรือผู้จัดการมีความรู้ความเข้าใจโดยตรงในกิจการและเกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการค้าที่เกิดขึ้น ในสถานการณ์ซึ่งการแบ่งแยกหน้าที่ถูกจำกัดและขาดหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมดูแลกิจการโดยเจ้าของหรือผู้จัดการหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงิน อาจได้มาโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเท่านั้น

การแจ้งจุดอ่อนของการควบคุม

49. ผลของการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และผลของการทดสอบการควบคุมอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงจุดอ่อนในระบบ **ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้บริหารทราบในระดับที่เหมาะสมทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในรูปแบบหรือการปฏิบัติงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ** โดยปกติ ในการแจ้งให้ฝ่ายบริหารทราบว่า การแจ้งเรื่องดังกล่าวด้วยวาจาเหมาะสมแล้ว ผู้สอบบัญชีจะบันทึกการแจ้งเรื่องดังกล่าวไว้ในกระดานทำการ สิ่งที่สำคัญในการแจ้งฝ่ายบริหารคือ ควรระบุว่าเป็นการแจ้งจุดอ่อนเท่าที่ผู้สอบบัญชีได้พบจากการผลของการสอบบัญชี และการตรวจสอบนี้ไม่ได้กำหนดขึ้นเพื่อพิจารณาถึงความเพียงพอของการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารกิจการ

วันถือปฏิบัติ

50. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 “การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน” ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือสิ้นสุด ใน หรือ หลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 เป็นต้นไป

การนำไปใช้กับภาครัฐ

1. ย่อหน้า 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องทราบถึง “วัตถุประสงค์ของผู้บริหาร” ของหน่วยงานในภาครัฐ ซึ่งจะคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสาธารณะชน และวัตถุประสงค์ตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาที่มาและลักษณะของวัตถุประสงค์ดังกล่าวในการประเมินว่าวิธีการควบคุมภายในมีประสิทธิผลสำหรับการสอบบัญชีหรือไม่
2. ย่อหน้า 9 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุว่า ในการตรวจสอบงบการเงินผู้สอบบัญชีจะคำนึงถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

เฉพาะที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีภาครัฐมักมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ผู้สอบบัญชีภาครัฐมักมีความรับผิดชอบเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน โดยอาจมีการสอบทานการควบคุมภายในที่มีขอบเขตกว้างกว่าและมีรายงานเพิ่มเติมจากปกติ เช่น จุดอ่อนการควบคุมภายในที่พบจากการตรวจสอบงบการเงินและในการตรวจสอบอื่นอาจต้องรายงานถึงสถาบันนิติบัญญัติหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น

ตัวอย่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตารางต่อไปนี้แสดงถึง ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงตามผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม				
การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชี		สูง	กลาง	ต่ำ
	สูง	ต่ำมาก	ค่อนข้างต่ำ	กลาง
	กลาง	ค่อนข้างต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง
	ต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง	สูงมาก

พื้นที่แรเงาในนี้แสดงถึงระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบจะมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม ตัวอย่างเช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ต้องอยู่ในระดับต่ำพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ในทางตรงกันข้าม เมื่อมีความเสี่ยงจากการยอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่ยอมรับได้

ภาคผนวก ข

แบบสอบถาม

เรื่อง การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยง ในการประเมินความเสี่ยงจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

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. วุฒิกการศึกษา

- ☐ 1. ปริญญาตรี ☐ 2. สูงกว่าปริญญาตรี

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. มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีกิจการประเภทใดบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ☐ 1. อุตสาหกรรม ☐ 2. พาณิชยกรรม ☐ 3. สถาบันการเงิน
☐ 4. การบริการ ☐ 5. ธุรกิจขนาดย่อม ☐ 6. อื่นๆ.....

6. กิจการที่ตรวจสอบเป็นบริษัทต่างประเทศ

- ☐ 1. มี ☐ 2. ไม่มี

7. ในแต่ละปีบัญชี ท่านรับงานประมาณเท่าใด

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

8. จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

- ☐ 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 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	น้ำหนักระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
1.ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร					
1) บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงานและไม่มี การควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล					
2) การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อน ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนไม่จำเป็น					
3) การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในต่างๆ ที่สามารถแก้ไขได้					

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	น้ำหนักระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
4) การขาดบุคลากรที่รับผิดชอบในการทำบัญชีเป็นระยะเวลานาน					
5) การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารบ่อย					
6) การเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง					
7) ผู้บริหารเอาใจใส่ในการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอและเหมาะสม					
2. ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ					
1) รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลข้อเท็จจริงได้ง่าย					
2) บัญชีที่มีการปรับปรุงในงวดก่อน หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการเป็นอย่างมาก					
3) ความซับซ้อนของรายการและเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ					
4) ระดับของดุลพินิจที่ใช้ในการกำหนดของยอดคงเหลือของบัญชี					
5) สินทรัพย์อื่นที่มีความต้องการสูงเคลื่อนย้ายได้ง่าย					
6) รายการผิดปกติและซับซ้อน โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด					
7) รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ					
8) ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ					
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร					
1) ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร ในด้านการเงินและบัญชี					
2) การเปลี่ยนแปลงพนักงานในตำแหน่งที่สำคัญระหว่างงวด (เช่น สมุห์บัญชี แกะเชิษฐ์ ผู้อำนวยการบัญชี และการเงิน)					
3) การประชุมอย่างเป็นทางการของคณะกรรมการในการกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์					
4) การสอบถามและแสดงรายการของกิจการและติดตามผลอย่างเหมาะสม					
5) การแสดงรายการในงบการเงิน (ประจำงวด 1,3,6 และ 12 เดือน)					
6) ความรู้ความเชี่ยวชาญและการอุทิศเวลาให้กิจการ ของกรรมการทุกคน					
7) การพิจารณาความเสี่ยงธุรกิจอย่างระมัดระวังรอบคอบสมเหตุสมผล					
8) การติดตามสถานการณ์ความเสี่ยงธุรกิจของผู้บริหาร					
9) ฝ่ายบริหารเลือกใช้ <u>นโยบายการบัญชี</u> ที่เหมาะสมกับการดำเนินธุรกิจของกิจการ					
10) ผู้บริหารสามารถพิสูจน์การปรับปรุงงบการเงินสำหรับข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ					
4. แรงกดดันที่ผิดปกติ					
1) สถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง					
2) กิจการขาดเงินทุนในการดำเนินงานจริง <u>ต่ำกว่า</u> ประมาณการที่ใช้ต่อสาธารณชน					
3) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน					
4) ระยะเวลาในการดำเนินธุรกิจหรือถึงจุดอิ่มตัว					
5) การยอมรับของลูกค้าต่อผลิตภัณฑ์ของกิจการที่ตรวจสอบ					
6) ความอยู่รอดต่อไปในอนาคตของกิจการแต่ละกลุ่มธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่					
7) ขนาดและปริมาณรายการทางธุรกิจ					
8) บริษัทเป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และมีบริษัทในเครือซึ่งตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีอื่น					
9) การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีเป็นไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การผลิตรุ่นใหม่ออกขายอยู่ทุกระยะๆ					

ความเสี่ยงสืบเนื่อง	น้ำหนักระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
10) บริษัทเปลี่ยนพนักงานบัญชีและพนักงานการเงินบ่อย					
5. ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ					
1) โอกาสที่จะเกิดความล้มเหลวด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ					
2) ความซับซ้อนของโครงสร้างเงินทุน					
3) ปริมาณธุรกิจที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ					
4) ธุรกิจขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้					
5) นโยบายบุคคลและการปฏิบัติงานเป็นผลส่งเสริมให้แข็งแกร่งหรือพัฒนาความสามารถและบุคคลที่เชื่อถือได้ ต้องการสนับสนุนโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ					
6) การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแทนกัน					
7) กิจการที่พัฒนาระบบเอกสารโดยคอมพิวเตอร์ และเน้นถึงการปฏิบัติงานสำหรับการอนุมัติรายการค้าและ ระบบที่เหมาะสมในการเปลี่ยนแปลง					
8) ความเข้าใจในหน้าที่และการปฏิบัติงานสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในงานของบุคลากร					
9) การหมุนเวียนตำแหน่งของบุคลากร					
6. ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินอยู่					
1) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ					
2) นโยบายในการบริหารของธุรกิจที่มีผลกระทบอย่างมากหรือมีความเสี่ยงที่ไม่ปกติก่อนที่จะทำการตรวจสอบ					
3) สภาพการแข่งขัน					
4) ความอยู่รอดต่อไปในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยรวม หรือแต่ละกลุ่มธุรกิจในเครือ					
5) ฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นถึงศักยภาพของงานตามข้อกำหนดอย่างเพียงพอ					
6) สัดส่วนของบุคลากร ในการปฏิบัติเหมาะสมกับปริมาณงานที่ทำ					
7) การอบรมพนักงานในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม					
8) ระบบการชั่วโมงพักการทำงานอย่างเหมาะสม					
9) ศักยภาพของพนักงานฝ่ายจัดหาเงินทุน					
10) ชื่อเสียงของธุรกิจ					
11) การยอมรับทางสังคมต่อธุรกิจประเภทนั้นๆ					
12) กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ					
13) ธุรกิจได้ขยายตัวเร็วเกินกว่าจะรองรับได้					
14) รัฐบาลควบคุมราคา โควต้า การนำเข้า/ส่งออก					
15) ลูกค้านประกอบธุรกิจในอุตสาหกรรมที่กำลังประสบปัญหาทางธุรกิจ					
16) รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ					
17) ปริมาณการปรับปรุงมีมากเป็นพิเศษ					

ตอนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ความเสี่ยงจากการควบคุม	น้ำหนักระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
1. ความเชื่อมั่นและจริยธรรม					
1) กิจกรรมมีฟังก์ชันเป็นปัจจุบันและสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญดังเช่นการบรรยายลักษณะงานไว้					
2) มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม					
3) องค์การธุรกิจมีการกำหนดสายการบังคับบัญชาเป็นที่แน่นอนตามอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ					
4) นโยบายธุรกิจเป็นที่ยอมรับในการปฏิบัติงาน					
5) รหัสที่องค์การกำหนดขึ้นเป็นที่ยอมรับและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน					
6) การจัดโครงสร้างของกิจการซับซ้อนมาก ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเหมือนว่าไม่จำเป็น					
7) การสนับสนุนนโยบายในแต่ละเรื่อง					
8) ไม่มีการแก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายในทั้งที่สามารถแก้ไขได้					
9) การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง					
10) การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี					
11) เปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง					
2. ความกดดันที่ผิดปกติต่อการ					
1) สภาพทางเศรษฐกิจกำลังตกต่ำ					
2) กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว					
3) กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว					
4) ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง					
5) ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ					
3. รายการที่ผิดปกติ					
1) รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปี ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร					
2) รายการหรือวิธีปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน					
3) การจ่ายค่าบริการ (เช่น หนายความ ที่ปรึกษาหรือตัวแทนซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ					
4. ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม					
1) ข้อมูลที่ไม่เพียงพอเช่น แฟ้มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์					
2) รายการปรับปรุงบัญชีที่มากผิดปกติ					
3) รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการตามปกติและบัญชีคุมที่กระทบยอดไม่ได้					
4) รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ					
5) ความแตกต่างจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันบุคคลที่สาม					
6) การหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุผลของผู้บริหาร					
5. ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ					
1) การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีการบันทึก อนุมัติ และทดสอบ					
2) ไม่มีการจัดแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์					
3) การนำข้อมูลเข้าเครื่องและมีการมอบอำนาจให้กระทำการการคำนวณอัตโนมัติ					

ความเสี่ยงจากการควบคุม	น้ำหนักระดับความเสี่ยง				
	5	4	3	2	1
4) การแก้ไขข้อผิดพลาดในแหล่งของเอกสาร					
5) การดูแลรักษาทรัพย์สิน					
6) การมีส่วนร่วมของผู้ใช้มีความเพียงพอและการควบคุมภายในมีการพัฒนาระบบใหม่					
7) การประเมินอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ เข้มงวดต่อคนที่มอบอำนาจให้กระทำ					
8) การสอบทานกิจกรรมกระบวนการคอมพิวเตอร์โดยฝ่ายบริหาร					
9) การวางแผนความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสียหายในอนาคตเพื่อให้เกิดความเข้าใจในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
10) โปรแกรมและข้อมูลย้อนกลับของจุดอ่อนคลังสินค้า					
11) นโยบายการจัดทำเอกสารและการปฏิบัติงานสำหรับการป้องกันระบบสารสนเทศ					
12) โปรแกรมเมอร์ถูกจำกัดเข้มงวดจากโปรแกรมประยุกต์ใช้งาน งานควบคุมทางภาษา และเพิ่มข้อมูล					
13) การจำกัดกระบวนการใช้โปรแกรมต่างๆ					
14) รหัสผ่านถูกควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าเป็นความลับ, ลักษณะพิเศษเฉพาะตัว, และเป็นปัจจุบันสะท้อนให้เห็นถึงความต้องการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาเป็นพื้นฐาน					

ข้อเสนอแนะ

.....

.....

.....



ภาคผนวก ค

มี

ใจใน

เทพ

จงภา

และ

.....

.....

.....

.....

.....

ประวัติผู้วิจัย

1. ข้อมูลทั่วไป

1.1 ชื่อ/นามสกุล พรรณิภา แจ่มสุวรรณ

Miss Phunnipha Chaengsuwan

1.2 สัญชาติ ไทย เชื้อชาติ ไทย ศาสนา พุทธ

1.3 เกิดวันที่ 10 กุมภาพันธ์ พุทธศักราช 2497

1.4 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี 1199581134

1.5 ตำแหน่งปัจจุบัน อาจารย์ประจำคณะการบัญชี

1.6 สถานที่ติดต่อ

1.6.1 สถานที่ทำงาน คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

110/1-4 ถนนประชาชื่น หลักสี่ ก.ท.ม. 10210

โทรศัพท์ 02-9547300-29 โทรสาร 02-5899606

1.6.2 บ้านเลขที่ 285/82 หมู่บ้านการเคหะฯประชาชนเวศน์ 3 ส่วน 3 ซอยวัดบัวขวัญ

ถนนงามวงศ์วาน ตำบลบางกระสอ จังหวัดนนทบุรี 11000

2. ประวัติการศึกษา

ระดับปริญญา	อักษรย่อ	สาขาวิชา	สถานศึกษา	ปีจบ	ประเทศ
ป.โท	W6.W	การบัญชี	มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต	2541	ไทย
ป.ตรี	W6.U	การบัญชี	มหาวิทยาลัยรามคำแหง	2524	ไทย