

แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร

A GUIDELINE TO AUDIT RISK ASSESSMENT OF
CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN BANGKOK AREA.

ทัศนีย์ แสงสว่าง

บัญชีมหาบัณฑิต

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีปทุม

บทคัดย่อ

การศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้ศึกษาได้ใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 100 ราย และวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามโดยใช้วิธีการทางสถิติเชิงพรรณนา ประกอบด้วยความถี่ ร้อยละและค่าเฉลี่ย พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 79 เป็นเพศหญิง ซึ่งมีอายุระหว่าง 36 - 40 ปี และร้อยละ 56 มีการศึกษาระดับปริญญาตรี มีการจัดตั้งสำนักงานสอบบัญชีในรูปแบบเป็นบริษัทจำกัดร้อยละ 61 มีระยะเวลาดำเนินงานในการให้บริการการสอบบัญชี 11 - 15 ปี ร้อยละ 31 มีจำนวนลูกค้าที่ได้ให้บริการการสอบบัญชีเฉลี่ยปีละ 51-100 ราย ร้อยละ 36 มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6 - 10 คน ร้อยละ 52 มีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป ร้อยละ 81 และ มีการให้บริการอื่นๆ ร้อยละ 35 เช่น การออกแบบระบบบัญชี การวางแผนภาษีและให้คำปรึกษาด้านธุรกิจ เป็นต้น

การประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นพบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเข้าใจในเรื่องของความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง ทั้งในส่วนของความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงจากการตรวจสอบ โดยปัจจัยเสี่ยงในการสอบบัญชีนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมุ่งเน้นไปที่การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีปัจจัยที่มีระดับการประเมินความเสี่ยงสูงสุด คือวิธีการตรวจสอบที่ใช้ อาจไม่มีประสิทธิภาพ หรือไม่ตรงประเด็นกับเรื่องที่ตรวจสอบ ซึ่งอาจส่งผลให้ตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญได้ ส่วนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมนั้นมีปัจจัยที่มีระดับการประเมินความเสี่ยงสูงสุดคือ กิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ได้กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่ และสำหรับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องซึ่งแบ่งเป็น 2 ระดับคือ 1) ระดับของงบการเงิน ปัจจัยที่มีระดับการประเมินความเสี่ยงสูงสุดคือ ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี และความต้องการของลูกค้า เป็นต้น 2) ระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ ปัจจัยที่มีระดับการประเมินความเสี่ยงสูงสุดคือ รายการที่ผิดปกติและซับซ้อน หรือรายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด

ปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี พบว่ากิจการที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูล อาจมีความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในยอดคงเหลือในบัญชีได้ เนื่องจากมีรายการที่ต้องประมวลผลเป็นจำนวนมาก จึงมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้ หรือกิจการที่มีระบบการทำงานเป็นแบบเครือข่าย จะไม่มีนโยบายบัญชีหรือแนวทางในการปฏิบัติงานที่เหมาะสม ส่งผลให้ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเพียงพอ ไม่มีการจัดเก็บเอกสารให้เป็นหมวดหมู่ ทำให้ยากต่อการหาหลักฐานในการตรวจสอบ ส่วนข้อเสนอแนะในการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรเน้นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับรายการต่างๆ ที่มีสาระสำคัญให้ครบถ้วน และควรตรวจสอบความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

คำสำคัญ : ความเสี่ยงการสอบบัญชี

1 บทนำ

การปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant – CPA) จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบนั้น ได้จัดทำขึ้น โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) หรือไม่ การปฏิบัติงานสอบบัญชีดังกล่าวอาจเกิดความเสี่ยงต่อผู้สอบบัญชี ได้ในหลายรูปแบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชี จึงควรให้ความสนใจและเห็นความสำคัญของการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี (Audit Risk Assessment) ในทุกขั้นตอนของกระบวนการตรวจสอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ผู้สอบบัญชี จึงต้องใช้วิจารณญาณเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงได้ลดลงจนถึงระดับต่ำสุดที่ยอมรับได้ ภายหลังจากที่ได้ประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีแล้ว จะช่วยทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดของรายการและข้อมูลที่มีสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่องบการเงิน โดยรวม นอกจากนี้ยังสามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ต้องใช้ได้อย่างเหมาะสม ซึ่งมีส่วนทำให้ผู้สอบบัญชี สามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพและทันต่อเหตุการณ์

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาในหัวข้อเรื่อง “แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร” เพื่อทราบถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อระดับการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี อันจะส่งผลต่อการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบต่อไป

2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในเขตกรุงเทพมหานคร

2. เพื่อศึกษาถึงปัจจัยเสี่ยงต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงการสอบบัญชี

3. เพื่อเสนอแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร

3 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงการสอบบัญชี (Audit Risk)

หมายถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk)

1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) หมายถึง โอกาสที่ขอลดงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในขอลดงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ ซึ่งเป็น ความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการหรืองาน แต่ละอย่าง ส่วนจะมีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ 1) ความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของงบการเงิน (Inherent Risk at the Financial Statements Level) และ 2) ความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของขอลดงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ (Inherent Risk at the Account Balance and Class of Transaction Level)

2) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในขอลดงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในขอลดงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงจากการเกิดความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่ตรวจสอบ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของกิจการว่ามีการจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม และพยายามจัดการความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

3) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในขอลดงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในขอลดงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

การประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี

มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นอย่างยิ่ง มาตรฐานการสอบบัญชีของไทยและมาตรฐานการสอบบัญชีสากล ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบ และให้มีการวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพิจารณาความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวิเคราะห์ความเสี่ยงในการตรวจสอบได้รับความสนใจมากขึ้นจากผู้สอบบัญชีในปัจจุบัน เนื่องจากได้สังเกตเห็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ความเสี่ยง และต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีข้อมูลเพียงพอต่อการแสดงความคิดเห็นว่า รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้หรือไม่ และเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อผู้ซึ่งบการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความชำนาญย่อมตระหนักดีว่าการสอบบัญชุนั้นมีความเสี่ยง และจะต้องมีการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี ซึ่งการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีและการทำความเข้าใจระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในนั้น อยู่ในขั้นตอนของการวางแผนงานสอบบัญชี ตามภาพที่ 1 แสดงขั้นตอนของการวางแผนงานสอบบัญชี ก่อนที่จะมีการพัฒนาแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อไป

การปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของกิจการที่ให้บริการ การสอบบัญชีอยู่นั้นว่า มีความเสี่ยงประเภทใดแฝงอยู่บ้าง มีอยู่อย่างไร และในเรื่องหรือขั้นตอนใดของกิจการเพื่อจะได้หาวิธีจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้นและทำการวางแผนการตรวจสอบต่อไป เพื่อให้ความเสี่ยงการสอบบัญชีดำรงอยู่ในระดับต่ำที่สุดเท่าที่ยอมรับได้ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่า จะจำกัดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอยู่ในระดับใด ที่จะให้ผลเป็นที่น่าพอใจ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ความเสียหายหรือข้อผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือเป็นอุปสรรคต่อการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินได้ หรือไม่ถึงกับทำให้รายงานทางการเงิน หรือข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินเชื่อถือไม่ได้ อย่างไรก็ตามความเสี่ยงบางประเภทนั้นยากที่จะประเมิน ผู้สอบบัญชีที่ทำการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี จะต้องใช้ความระมัดระวังในการจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้นต่อไป

4 ระเบียบวิธีการวิจัย

ศึกษาถึงแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ใช้วิธีการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยศึกษาจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 100 ราย ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสะดวก (Convenient Sampling) ผู้วิจัยได้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยประกอบด้วย 3 ส่วน คือ 1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม 2) การประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อลดความเสี่ยงการปฏิบัติงานสอบบัญชี 3) ปัญหาและข้อเสนอแนะอื่นๆ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี ข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ทั้งหมดจากแบบสอบถาม จะนำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายลักษณะต่างๆ ไปของข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ ซึ่งประกอบด้วย ความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean) สำหรับข้อมูลที่รวบรวมจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ได้ใช้แบบสอบถามวัด 2 ระดับ คือระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมาย

ของความเสียหายการสอบบัญชี และระดับการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีพิจารณาเป็น 5 ระดับตามเครื่องมือ Linkage Scales

5 ผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ร้อยละ 79 เป็นเพศหญิง และร้อยละ 21 เป็นเพศชาย มีอายุระหว่าง 36 - 40 ปี ร้อยละ 44 และมีอายุระหว่าง 41 - 45 ปี ร้อยละ 35 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 56 และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท ร้อยละ 39 การดำเนินกิจการอยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัด ร้อยละ 61 และรองลงมา ร้อยละ 32 มีการดำเนินกิจการในลักษณะกิจการเจ้าของคนเดียว มีระยะเวลาการดำเนินงานให้บริการการสอบบัญชีระหว่าง 11 - 15 ปี ร้อยละ 31 รองลงมา ร้อยละ 29 มีระยะเวลาการดำเนินงานให้บริการการสอบบัญชีระหว่าง 16 - 20 ปี มีจำนวนลูกค้าเฉลี่ยปีละ 51 - 100 ราย ร้อยละ 36 และรองลงมา ร้อยละ 28 มีจำนวนลูกค้าเฉลี่ยปีละ 101 - 150 ราย มีจำนวนพนักงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานประมาณ 6 - 10 คน ร้อยละ 52 และรองลงมา ร้อยละ 33 มีจำนวนพนักงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานประมาณ 11 - 15 คน ร้อยละ 81 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานเป็นผู้ที่สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป และรองลงมา ร้อยละ 15 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานเป็นผู้ที่สำเร็จการศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) หรืออนุปริญญาขึ้นไป และร้อยละ 35 มีการให้บริการด้านการออกแบบระบบบัญชี นอกเหนือจากการสอบบัญชี และรองลงมา ร้อยละ 23 มีการให้บริการวางแผนภาษีและให้คำปรึกษาเกี่ยวกับธุรกิจ

ผู้สอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครมีความคิดเห็นต่อความหมายของความเสี่ยงการสอบบัญชี ผลการสอบถามระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงการสอบบัญชี (Audit Risk : AR) ผู้สอบบัญชี มีระดับความเห็นด้วยค่อนข้างมาก ร้อยละ 41 ร้อยละ 32 เห็นด้วยมาก และร้อยละ 27 เห็นด้วย เมื่อแปลผลจากข้อมูลที่ได้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.05 อยู่ในระดับสูง

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk : IR) มีระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก ร้อยละ 41 ร้อยละ 36 เห็นด้วย และร้อยละ 23 เห็นด้วยมาก เมื่อแปลผลจากข้อมูลที่ได้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.86 อยู่ในระดับสูง

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk : CR) มีระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก ร้อยละ 52 ร้อยละ 25 เห็นด้วยมาก ร้อยละ 19 เห็นด้วย ร้อยละ 3 ค่อนข้างไม่เห็นด้วย และร้อยละ 1 ไม่เห็นด้วย เมื่อแปลผลจากข้อมูลที่ได้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.97 อยู่ในระดับสูง

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk : DR) พบว่ามีระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก ร้อยละ 50 ร้อยละ 24 มีระดับเห็นด้วยมาก ร้อยละ 19 มีระดับเห็นด้วย ร้อยละ 5 มีระดับค่อนข้างไม่เห็นด้วย และร้อยละ 2 มีระดับไม่เห็นด้วย โดยเมื่อแปลผลจากข้อมูลที่ได้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.90 อยู่ในระดับสูง

ส่วนผลการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี มีปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชึ้นนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับงบการเงินอยู่ในระดับสูง มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.67 โดยปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชึ้นนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงเป็นอันดับแรก คือ ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ผู้สอบบัญชีได้นำปัจจัยเสี่ยงต่างๆ มาใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของยอดคงเหลือ

ในบัญชีและประเภทรายการอยู่ในระดับสูง มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.73 โดยปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงเป็นอันดับแรก คือกิจการมีรายการที่ผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด รองลงมา คือ ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการ และดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือ

ปัจจัยเสี่ยงสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องเพิ่มเติม ได้แก่ ความรู้ความสามารถ รวมถึงความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน ระบบสารสนเทศที่กิจการใช้ในการจัดทำบัญชี เอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบในการบันทึกรายการบัญชี ลักษณะบัญชีหรือรายการที่ตรวจสอบ ตลอดจนระเบียบข้อบังคับ และกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk Assessment) ผู้สอบบัญชีนำปัจจัยเสี่ยงต่างๆ มาใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.76 โดยปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงเป็นอันดับแรก คือกิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่ รองลงมา คือกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ ปัจจัยเสี่ยงสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมเพิ่มเติม คือ เรื่องของระบบสารสนเทศของกิจการที่ตรวจสอบ มีการนำคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในการประมวลผลข้อมูล การจะมีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ของพนักงานแต่ละคนอย่างเพียงพอและเหมาะสม

ผู้สอบบัญชีได้นำปัจจัยเสี่ยงต่างๆ มาใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบอยู่ในระดับสูง มีค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.89 โดยปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงเป็นอันดับแรก คือ วิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพ หรือไม่ตรงประเด็นกับเรื่องที่ตรวจสอบ ซึ่งอาจส่งผลให้ตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด รองลงมาคือการเลือกตัวอย่างที่ใช้ในการตรวจสอบ อาจมีความเสี่ยงที่ตัวอย่างที่เลือกนั้น ไม่ใช่ตัวแทนที่แท้จริงของประชากร ซึ่งทำให้ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ ปัจจัยเสี่ยงสำคัญที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยการตรวจสอบอื่นๆ เช่น การเข้าถึงอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ การเข้าถึงข้อมูล การจัดเก็บข้อมูล เป็นต้น

6 อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาสามารถสรุปได้ว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของกิจการแต่ละแห่งที่รับสอบบัญชีอยู่นั้นว่า มีความเสี่ยงประเภทใดแฝงอยู่บ้าง มีอยู่อย่างไร และในเรื่องหรือขั้นตอนใดของกิจการ เพื่อจะได้หาวิธีการจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้นและทำการวางแผนการตรวจสอบต่อไป เพื่อให้ความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Acceptable Audit Risk) เนื่องจากผู้สอบบัญชี ไม่สามารถลดความเสี่ยงการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับที่เรียกว่าความเสี่ยงเป็นศูนย์ (Zero Risk) ได้ หรือผู้สอบบัญชีไม่อาจจะกำจัดความเสี่ยงให้หมดไปได้ และปัจจัยเสี่ยงในการตรวจสอบกิจการจะมุ่งเน้นไปที่การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ เพราะเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากตัวผู้สอบบัญชีเอง ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นผู้สอบบัญชีสามารถควบคุมได้ง่ายที่สุด โดยสามารถวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้ความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับต่ำสุดเท่าที่จะยอมรับได้ และจากการศึกษาก็พบว่า

ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าจะกำจัดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอยู่ในระดับใด ที่จะทำให้ผลเป็นที่น่าพอใจ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหาย หรือข้อผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินได้ หรือไม่ถึงกับทำให้รายงานทางการเงิน หรือข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินเชื่อถือไม่ได้ รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งความเสี่ยงทั้ง 2 ประเภทนี้สามารถควบคุม และป้องกันได้ด้วยการปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีตามความรู้ความสามารถ การประเมินเบื้องต้นว่าลูกคามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมหรือไม่ เพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อจะได้ตัดสินใจกำหนดลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน ได้อย่างมีเหตุผล อีกทั้งยังสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบได้เป็นอย่างดี ส่วนการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องนั้น ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญเป็นลำดับสุดท้าย เนื่องจากความเสี่ยงประเภทนี้เป็นความเสี่ยงที่ไม่สามารถควบคุมได้ เป็นความเสี่ยงที่แฝงอยู่ในกิจการที่ผู้สอบบัญชีรับปฏิบัติตามตรวจสอบ และเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการ กล่าวคือไม่ว่าจะประกอบกิจการใดๆ ก็ย่อมมีความเสี่ยงประเภทนี้เกิดขึ้นแน่นอน ส่วนจะมากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับแต่ละกิจการที่ตรวจสอบ

ผลสรุปที่ได้จากการศึกษาในครั้งนี้ สอดคล้องกับการศึกษาของนายศิลปพร ศรีจันทเพชร (พ.ศ. 2540) ที่กล่าวถึงความเสี่ยงในมุมมองของผู้สอบบัญชีว่า การปฏิบัติตามตรวจสอบงบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในเรื่องความเสี่ยงประเภทต่างๆ และต้องให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงมากขึ้นในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ ความเสี่ยงในการปฏิบัติตามสอบบัญชี หมายความว่ารวมถึง โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินผิดพลาด อันเป็นผลมาจากการปฏิบัติตามตรวจสอบไม่พบความผิดพลาดของรายการ และข้อมูลที่มีสาระสำคัญบางรายการที่มีผลโดยรวมต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความระมัดระวัง และวิเคราะห์ความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติตามสอบบัญชี และต้องวางแผน ตลอดจนปฏิบัติตามตรวจสอบให้เหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้ และเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความชำนาญต่างก็ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเพราะว่ามีความเสี่ยงแฝงอยู่ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะพยายามจัดการให้ความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Acceptable Audit Risk) ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถทำให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำสุด หรือกำจัดความเสี่ยงให้หมดไปได้ก็ตาม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ความเสี่ยงการสอบบัญชีอยู่ในระดับต่ำสุดเท่าที่จะยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาเน้นไปที่การกำจัดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ให้อยู่ในระดับที่ให้ผลเป็นที่น่าพอใจ เพื่อจะได้แสดงความคิดเห็นต่องบการเงินได้ และสอดคล้องกับผลการศึกษานางสาวงามฉวี โชติขนิมนตรี (พ.ศ. 2547) เรื่องแนวทางการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ที่กล่าวไว้ว่ากิจการที่ผู้สอบบัญชีในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ให้บริการการตรวจสอบนั้นเป็นเพียงบริษัทจำกัดเล็กๆ ที่ดำเนินงานในรูปแบบระบบครอบครัวเป็นส่วนใหญ่ ทำให้มีความเสี่ยงสืบเนื่องสูง และระบบการควบคุมภายในก็ยังไม่ดีพอ ผู้สอบบัญชีจึงมุ่งเน้นไปที่การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นสำคัญ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าแม้จะเป็นการตรวจสอบบริษัทจำกัดขนาดเล็กซึ่งเป็นธุรกิจขนาดย่อม หรือจะเป็นการตรวจสอบธุรกิจขนาดใหญ่ ผู้สอบบัญชีก็จะให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก

จากการศึกษาเกี่ยวกับแนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะคือ 1) หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีการให้ความรู้แก่เจ้าของกิจการและพนักงานให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและการตรวจสอบบัญชี เพื่อนำไปปรับใช้หรือพัฒนาระบบการควบคุมภายในของกิจการตนเองให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงเพื่อให้เกิดความร่วมมือที่ดีระหว่างเจ้าของกิจการ พนักงาน และผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอีกทางหนึ่ง 2) การพิจารณารับงานสอบบัญชีของกิจการที่มีความเสี่ยงสูงเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบในการวางแผนการตรวจสอบ การกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตวิธีการตรวจสอบให้รัดกุมมากยิ่งขึ้น 3) ผู้สอบบัญชีควรมีการฝึกอบรมและศึกษาหาความรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีความรู้ความชำนาญในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น และมีความเข้าใจถึงสัญญาณเตือนภัยต่างๆ ซึ่งบ่งชี้ว่างบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เพื่อวางแผนการตรวจสอบให้สามารถป้องกันหรือจำกัดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ และ 4) ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของกิจการที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูล เนื่องจากปัจจุบันกิจการต่างๆ มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการบันทึกบัญชีมากขึ้น ซึ่งพนักงานของกิจการอาจยังไม่มี ความชำนาญในการใช้โปรแกรมเพียงพอ อาจมีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกการบัญชีได้

รายการอ้างอิง

- งามฉวี โชติขมนตรี พ.ศ. 2547. แนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในอำเภอเมือง
จังหวัดเชียงใหม่. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2549. แนวทางการควบคุมภายในที่ดีกรุงเทพมหานคร : บริษัท อมรินทร์พ
ริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
- นันทิสรา วิทยภัฏธรรมศรี พ.ศ. 2551. การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรใน
กรุงเทพมหานคร. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันทเพชร พ.ศ. 2550. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร :
ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- พยอม สิงห์แสนห์ พ.ศ. 2550. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- รุ่งนภา แต่สุชะวัฒน์ พ.ศ. 2547. ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุม
ภายในของธุรกิจขนาดย่อม. การค้นคว้าแบบอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์
- วชิรพล อินสุวรรณ พ.ศ. 2551. ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบ
บัญชี. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วิเชษฐ ไรจน์สุกาญจน และศิลปะพร ศรีจันทเพชร พ.ศ. 2539. ศึกษานานาชาติ : ผู้สอบบัญชีจะตรวจพบ
ข้อผิดพลาดในงบการเงินได้อย่างไร. วารสารบริหารธุรกิจ, (เมษายน-มิถุนายน)
- ศิลปะพร ศรีจันทเพชร พ.ศ. 2540. ความเสี่ยงในมุมมองของผู้สอบบัญชี. วารสารบริหารธุรกิจ, (เมษายน-มิถุนายน) :
69-76
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ พ.ศ. 2544. มาตรฐานการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : บริษัท พี.เอ.ดี.ฟ
วี่ง จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. วิชาการสอบบัญชี 1 พ.ศ. 2551. กรุงเทพมหานคร : สภาวิชาชีพบัญชี.
- Bob and Esamaddin. 2007. **The attitude of Libyan auditor to inherent risk assessment.**The British
Accounting Review, Vol.39, Issues 1, March 2007, P39-59.

