

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาความคิดเห็นต่อความเสี่ยงในการสอบบัญชีในมุมมองของผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีขนาดย่อมที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้ศึกษาได้ศึกษาค้นคว้า จากเอกสาร ตำราต่างๆ และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี เพื่อนำแนวคิดมาเป็นกรอบในการวิเคราะห์และสนับสนุนการศึกษา ดังต่อไปนี้

แนวคิดการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (นิพนธ์ เห็น โโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2548: 5-1 – 5-8)

ความเสี่ยงมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นอย่างยิ่ง มาตรฐานการบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบและให้มีการวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องพิจารณาความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความเสี่ยงในการสอบบัญชีประกอบด้วยความเสี่ยงย่อย 3 ประเภท ดังนี้

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk: IR) หมายถึง โอกาสที่ข้อยกเว้นหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อยกเว้นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ซึ่งอาจป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงสืบเนื่องนี้มีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบเช่น ระบบบัญชีหรือรายการที่ใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจของผู้บริหาร ได้แก่ บัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อสินค้าเสื่อมสภาพล้าสมัย ค่าเผื่อการรับคืนสินค้า ย่อมมีความเสี่ยงสูงกว่าบัญชีหรือรายการที่มีหลักฐานเอกสารการเกิดขึ้นอย่างชัดเจน เช่น การตรวจสอบราคาทุนของสินทรัพย์ถาวร การซื้อสินค้า ผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ใน 2 ระดับใหญ่ๆ ดังนี้

ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน (Inherent Risk at the Financial Statements Level) เป็นความเสี่ยงโดยพิจารณาจากงบการเงินรวมว่า งบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูล

ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน ได้แก่

- ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ เช่น กิจการที่ผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมัยนิยม อาจมีความเสี่ยงที่สินค้ามีโอกาสที่จะเกิดความล้าสมัยซึ่งส่งผลต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องการวัดมูลค่าของสินค้า กิจการที่มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมากอาจรวมรายการผิดปกติที่เกิดขึ้นระหว่างกัน เช่น รายการซึ่งมีเงื่อนไขทางการค้าที่ไม่ปกติ ได้แก่ ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกันและระยะเวลาชำระหนี้ ซึ่งแตกต่างจากเงื่อนไขปกติอย่างมาก นอกจากนี้การขายสินค้าให้แก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดอาจไม่เป็นที่ยอมรับในทางภาษี ทั้งยังมีผลกระทบต่อจำนวนหนี้สินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงบการเงิน

- ความซื่อสัตย์ ประสิทธิภาพและความรู้ของผู้บริหาร และการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ เช่น ผู้บริหารที่ไม่มีความซื่อสัตย์ (Management Integrity) หรือมีทัศนคติในทางลบต่อการจัดงบการเงินอาจสั่งการให้มีการจัดทำงบการเงินที่บิดเบือนจากความเป็นจริง ผู้บริหารที่ขาดประสิทธิภาพและการเปลี่ยนผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ อาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน กล่าวคือ งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดเนื่องจากผู้บริหารคนใหม่อาจยังไม่คุ้นเคยกับวิธีปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจหรือไม่เข้าใจถึงระบบการควบคุมภายในที่กิจการต้องมี

- แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร เช่น กิจที่มีผลการดำเนินงานล้มเหลว หรือขาดทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้บริหารของกิจการได้รับผลตอบแทน โดยมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิหรือรายได้ ในกรณีเช่นนี้ยอดขายและกำไรของกิจการอาจสูงเกินความเป็นจริง เนื่องจากกิจการอาจมีการรับรู้รายได้ ทั้งๆที่ยังไม่ควรรับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือเลื่อนการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่ต้องรับรู้ออกไปโดยตั้งเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชี ทั้งๆที่กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงบการเงินงวดปัจจุบัน

- ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้าและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรม

ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ (Inherent Risk at the Account Balance and Class of Transaction Level) เป็นการพิจารณาในรายละเอียดของรายการมากกว่าในระดับของงบการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงที่รายการบัญชี

แต่ละบัญชี มีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญมากน้อยเพียงใด ปัจจัยที่ใช้ประเมินความเสี่ยงในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ เช่น

- ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี เช่น การประมาณการสินทรัพย์ที่มีค่าพวกเพชร พลอย หรือสินทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงตามความนิยมและเทคโนโลยีมักจะมีความเสี่ยงมากกว่ารายการประเภทอื่น เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวอาจต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณมูลค่า

- ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขักขอก ได้แก่ สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องมาก เช่น เงินสด หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด สินค้า อาจสูญหายหรือมีการบิดเบือนได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวรเนื่องจากสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องมากสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร

- รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด ได้แก่ รายการปรับปรุงที่ผิดปกติ ซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้วันสิ้นงวด เช่น รายการรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมาก รายการแก้ไขข้อผิดพลาด อาจทำให้เกิดข้อสงสัยว่างบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2. ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk: CR) หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา

ระบบการควบคุมภายในที่ดีควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากความเสี่ยงสืบเนื่องได้ ตัวอย่างของความเสี่ยงจากการควบคุม เช่น

- กิจการไม่มีนโยบายหรือแนวทางในการปฏิบัติงานมีผลทำให้ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่งานกันทำอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง

- เจ้าหน้าที่คนหนึ่งของกิจการมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเตรียมเช็คและจัดทำบัญชีรายชื่อยอดเงินฝากธนาคาร ผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่คนนี้ได้แต่ตรวจสอบว่างบพิชุนย์ยอดเงินฝากธนาคารได้จัดทำแล้ว แต่ไม่เคยสอบทานในรายละเอียดและรายการกระทบยอดว่าจัดทำถูกหรือไม่

- ผู้จัดการฝ่ายบัญชีให้ความไว้วางใจพนักงานคนหนึ่งมากเกินไปจึงให้ทำหน้าที่ทุกอย่างเกี่ยวกับรายการทางการเงินของกิจการ

3. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk: DR) หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้

- ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง ในการตรวจสอบงบการเงินผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่แต่จะใช้การทดสอบตัวอย่าง นั่นคือ ผู้สอบบัญชีอาจมีความเสี่ยงที่ว่าตัวอย่างที่เลือกนั้น ไม่ใช่ตัวแทนที่แท้จริงของประชากรซึ่งทำให้ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

- วิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพ วิธีการตรวจสอบที่ไม่ตรงประเด็นกับเรื่องที่ตรวจสอบย่อมทำให้ตรวจไม่พบข้อผิดพลาดอย่างไรก็ตาม ในบางครั้งวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพก็ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้ เนื่องจากการสอบบัญชีมีข้อจำกัดหลายประการและหลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

- มีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือสรุปความเห็นผิดพลาดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

ความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นภายในกิจการที่ตรวจสอบซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้สอบบัญชี ในขณะที่ความเสี่ยงจากการตรวจสอบอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้สอบบัญชี โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่มีลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตที่เหมาะสมจากการวางแผนการตรวจสอบ จึงเรียกรisk ความเสี่ยงจากการตรวจสอบนี้ว่า ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้ (Planned Detection Risk: PDR)

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถจัดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้หมดไปโดยสิ้นเชิง แต่ผู้สอบบัญชีอาจลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีลงถึงระดับหนึ่งที่ยอมรับได้ (Acceptable Audit Risk: AAR) ซึ่งทำได้โดยการวางแผนการตรวจสอบที่มีประสิทธิผล การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในแต่ละงาน รวมถึงการให้คำปรึกษาหารือแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในแต่ละงานรวมถึงการให้คำปรึกษาแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและสอบทานงานสอบบัญชีอย่างระมัดระวังรอบคอบ

รายการบัญชี และยอดคงเหลือในงบการเงินมีโอกาสที่จะมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นั่นคือ ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการมีความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับที่สูงหรือต่ำแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ หรือตามประเภทของรายการที่ตรวจสอบ เช่น สถาบันการเงินให้ลูกหนี้กู้ยืมเงิน ย่อมมีความเสี่ยงที่อาจจะเก็บเงินไม่ได้ ซึ่งส่งผลให้กิจการมีความเสี่ยงสืบเนื่องที่บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมอาจแสดงด้วยมูลค่าที่สูงเกินจริง

โดยปกติระบบการควบคุมภายในที่กิจการกำหนดขึ้นสามารถป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้ ระบบการควบคุมภายในดังกล่าวอาจรวมถึงการพิจารณาอนุมัติสินเชื่ออย่างระมัดระวัง และมาตรฐานในการติดตามหนี้ที่มีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม การควบคุมภายในถึงแม้จะมีการออกแบบไว้อย่างดีก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถให้ข้อสรุปได้เสมอไปว่า ระบบการควบคุมภายในได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดหลายประการ เช่น อาจมีการใช้ดุลยพินิจในการอนุมัติสินเชื่อและพิจารณาหลักประกันผิดพลาดไป ความเสี่ยงจากการควบคุมจึงเกิดขึ้น เนื่องจากระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของบัญชีลูกหนี้เงินกู้ยืมได้อย่างทันเวลา บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมจึงอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

หากวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ไม่มีประสิทธิภาพหรือมีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสรุปความคิดเห็นผิดพลาดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีย่อมมีความเสี่ยงจากการตรวจสอบซึ่งอาจส่งผลให้แสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมในรายงานการสอบบัญชี

แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk Model)

ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้เนื่องจากในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถขจัดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้หมดไปได้โดยสิ้นเชิง จะมีก็แต่ความเสี่ยงในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับและพอใจที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้เท่านั้น

ในการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อจัดการกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นนั้น ผู้สอบบัญชีควรเข้าใจแบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชีซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างมากในขั้นตอนของการวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อที่จะตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีปริมาณมากน้อยเท่าใด

เนื่องจากความเสี่ยงในการสอบบัญชีหรือที่เรียกว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ ประกอบด้วยความเสี่ยงย่อย 3 ประเภท คือความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบหรือที่เรียกว่าความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้ ซึ่งแสดงเป็นสมการต่อไปนี้

$$ARR = IR \times CR \times PDR \text{ หรือ}$$

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

โดยที่ ARR ย่อมาจาก Acceptable Audit Risk (ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้)

IR ย่อมาจาก Inherent Risk (ความเสี่ยงสืบเนื่อง)

CR ย่อมาจาก Control Risk (ความเสี่ยงจากการควบคุม)

PDR ย่อมาจาก Planned Detection Risk (ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้)

อธิบายสมการข้างต้นได้ว่า หากกำหนดให้ ARR มีค่าคงที่ ซึ่งอยู่ในระดับต่ำ เช่น 5% หรือ 10% ถ้า IR และ CR สูงแล้ว PDR จะต่ำ นั่นแสดงว่า เมื่อระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีต้องขยายการตรวจสอบออกไป เพื่อลด PDR ให้อยู่ในระดับต่ำ และในทางตรงกันข้าม ถ้า IR และ CR ต่ำแล้ว PDR จะสูง แสดงว่า เมื่อระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีสามารถลดการตรวจสอบลงเพื่อเพิ่ม PDR ให้สูงขึ้นได้

ตัวอย่างในการตรวจสอบกิจการแห่งหนึ่ง ผู้สอบบัญชีได้ประเมิน IR เท่ากับ 50% IC เท่ากับ 40% และ ARR เท่ากับ 5% สามารถคำนวณหา PDR ตามสมการข้างต้นได้เท่ากับ 0.25 หรือ 25% แต่ถ้า CR เพิ่มขึ้นเป็น 100% และ IR เพิ่มขึ้นเป็น 100% โดยที่ ARR ยังเป็น 5% จะคำนวณ PDR ได้ 0.05 หรือ 5%

จาก PDR ที่ 25% เป็น 5% หมายความว่า ผู้สอบบัญชียอมให้มีความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้เกิดขึ้นน้อยกว่าเดิม นั่นคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้มากขึ้น เพื่อที่จะให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้อยู่ในระดับเท่าเดิมคือ 5%

การกำหนดระดับความเสี่ยงโดยวัดเป็นเปอร์เซ็นต์ดังกล่าวนี้เป็นเรื่องยากในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจึงอาจกำหนดระดับความเสี่ยงเป็น 3 ระดับ คือ ระดับสูง กลาง และต่ำ ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงเป็น 4 ระดับ โดยเพิ่มระดับไม่มีสาระสำคัญ

ตารางที่ 1 ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับหลักฐานการสอบบัญชี

สถานการณ์	ARR	IR	CR	PDR	ปริมาณหลักฐานที่ต้องการ
1	สูง	ต่ำ	ต่ำ	สูง	น้อย
2	ต่ำ	ต่ำ	ต่ำ	กลาง	กลาง
3	ต่ำ	สูง	สูง	ต่ำ	มาก
4	กลาง	กลาง	กลาง	กลาง	กลาง
5	สูง	ต่ำ	กลาง	กลาง	กลาง

จากตารางที่ 1 อธิบายความสัมพันธ์ได้ดังนี้

สถานการณ์ที่ 1 ผู้สอบบัญชี ตัดสินใจที่จะให้ความเสี่ยงที่ยอมรับได้อยู่ในระดับสูง (อาจเนื่องมาจากกิจการที่ตรวจสอบเป็นบริษัทขนาดเล็ก หรือมีผู้ใช้งบการเงินไม่มากนัก) และผู้สอบบัญชีประเมินว่าความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ (ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและมีโอกาสน้อยมากที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้จะอยู่ในระดับสูง ผู้สอบบัญชีไม่ต้องการหลักฐานการสอบบัญชีมากนัก

สถานการณ์ที่ 3 ผู้สอบบัญชี ตัดสินใจที่จะให้ความเสี่ยงที่ยอมรับได้อยู่ในระดับต่ำ (อาจเนื่องมาจากกิจการที่ตรวจสอบเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือมีผู้ใช้งบการเงินมาก) ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมประเมินอยู่ในระดับสูง (ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพและมีโอกาสเป็นไปได้มากที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่วางแผนไว้จะอยู่ในระดับต่ำ นั่นคือ ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้ได้มากที่สุด เพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ยอมรับได้อยู่ในระดับต่ำเท่าที่จะทำได้

แนวคิดการควบคุมภายใน (จันทนา สาขากร, 2548: 44-54)

COSO (The Committee of Sponsoring Organization of Treachery Commission) ได้พัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายใน เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่อง 1) ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน 2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน 3) การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และระเบียบต่าง ๆ

องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO มีองค์ประกอบ 5 ข้อ ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นองค์ประกอบพื้นฐานขององค์ประกอบอื่นๆ ที่จะทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ โดยสภาพแวดล้อมเกี่ยวกับการควบคุมเกี่ยวข้องกับสภาวะการณ์หรือปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลให้เกิดระบบการควบคุมในหน่วยงานในการดำเนินงาน โดยฝ่ายบริหารจะมีอิทธิพลสำคัญต่อการสร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในในหน่วยงาน เช่น จริยธรรมของการทำงาน ความซื่อสัตย์ ความไว้วางใจได้ ความโปร่งใสและการมีภาวะผู้นำที่ดีซึ่งรวมทั้งการกำหนดนโยบายโครงสร้างและระเบียบวิธีปฏิบัติที่เหมาะสม ตัวอย่างสภาพแวดล้อมการควบคุมในหน่วยงาน เช่น ปรัชญาและลักษณะการทำงานของผู้บริหาร ความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการบริหารและการปฏิบัติงาน โครงสร้างของหน่วยงานที่ได้รับการจัดไว้เป็นอย่างดี นโยบายการบริหารและการพัฒนาด้านบุคลากร การกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ และคณะกรรมการตรวจสอบและการตรวจสอบภายใน

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่า องค์กรมีความเสี่ยงอย่างไร และความเสี่ยงนั้นๆ อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงานมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมากำหนดแนวทางที่จำเป็นในการปฏิบัติให้มั่นใจได้ว่า ความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือเกิดขึ้นในอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จขององค์กร การพิจารณาความน่าจะเป็นของเหตุการณ์ทั้งภายนอกและภายในที่จะก่อผลเสียหายหรือการไม่บรรลุผลขององค์กรแล้วนำมาพัฒนาวิธีการในการบริหารความเสี่ยงให้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ปัจจัยสำคัญในการประเมินความเสี่ยง คือ ผู้ประเมินจะต้องเข้าใจในวัตถุประสงค์ขององค์กรอย่างถ่องแท้ โดยองค์กรต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจนทั้งในระดับกิจการโดยรวมและระดับกิจกรรม

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่างๆที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตามภายในระยะเวลาที่กำหนด สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุมคือ การกำหนดนโยบายมาตรการหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบายซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากจึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไปและได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจน

กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการทำงานในองค์การดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กร ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย กิจกรรมควบคุม ประกอบด้วย การกำหนดนโยบายและแผนงาน การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด การประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ การแบ่งแยกหน้าที่ ด้ชนีวัดผลการดำเนินงาน การจัดทำเอกสารหลักฐาน การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

ข้อมูลสารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหาร ข้อมูลข่าวสารทางการเงินและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่นๆ ที่มาจากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอก กิจกรรมควรจัดให้มีระบบสารสนเทศที่สามารถสนองความต้องการอย่างเหมาะสมทันต่อการปฏิบัติงาน มีความปลอดภัยและสะดวกในการเข้าถึงของผู้ใช้ มีข้อมูลอย่างเพียงพอมีความถูกต้องสมบูรณ์เชื่อถือได้ทันเหตุการณ์รวมทั้งมีการจัดลำดับความสำคัญตลอดจนการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพและมีระบบการสื่อสารที่ดีจะส่งผลถึงการบริหารงานของผู้บริหาร โดยเฉพาะข่าวสารที่เป็นสัญญาณบอกเหตุอันจะทำให้ผู้บริหารสามารถแก้ไขปัญหาได้ทันกาลและบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน การสื่อสารจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารต้องจัดให้มีขึ้นและควรเป็นระบบการสื่อสารสองทาง การสื่อสารภายในหน่วยงานที่ชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นทางการหรือไม่ก็ตามจะเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานให้สามารถบรรลุเป้าหมายที่วางไว้

5. การติดตามผล (Monitoring)

การติดตามและประเมินผล เป็นกระบวนการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบงานต่าง ๆ ของหน่วยงานซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับและการปฏิบัติงานตามภาระหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่าง ๆ อีกทั้งมาตรการต่าง ๆ และระบบการควบคุมภายในมีการเปลี่ยนแปลงหรือต้องพัฒนาตลอดเวลา ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องมีการติดตามและประเมินผล เพื่อให้ทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบ

การควบคุมภายในว่าอยู่ในระดับที่เหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันเพียงใด สำหรับความถี่ในการติดตามประเมินผลจะมีมากน้อยเพียงใด ขึ้นกับผลการประเมินความเสี่ยงในเบื้องต้น และผลที่ได้จากการติดตามประเมินผลการดำเนินงานของกิจการนั่นเอง

แนวคิดการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (ศิลปิน ศรีจันทพร, 2552: 26-31)

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountant: IFAC) ได้ออกมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (International Standard on Quality Control: ISQC1) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สำนักงานบัญชีมีหน้าที่ในการจัดให้มีและดูแลระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่าสำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรมีการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ ข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (ISQC1) ระบุถึงระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

ผู้บริหารสูงสุดของสำนักงานหรือหุ้นส่วนผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี โดยกำหนดเป็นนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่กำหนดให้มีบุคลากรที่รับผิดชอบต่อการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีรวมทั้งมอบอำนาจหน้าที่ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงาน

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

สำนักงานสอบบัญชีต้องการกำหนดนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานของบุคลากรเกี่ยวกับจรรยาบรรณด้านต่างๆที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะเรื่องความเป็นอิสระการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ขอบเขตการให้บริการ เพื่อให้สำนักงานประเมินผลกระทบทั้งหมดต่อความเป็นอิสระและต้องสรุปว่ามีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของความเป็นอิสระ เช่น การกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีต้องได้รับหนังสือยืนยันจากพนักงานทุกคนรวมทั้งผู้เป็นหุ้นส่วนว่า ได้มีการปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระจากลูกค้าอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง และการลดข้อจำกัดจากความคุ้นเคยกับลูกค้าลงเมื่อใช้บุคลากรเดิมในการตรวจสอบในระยะเวลาอันยาวนานโดยการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและพนักงานสอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตามระยะเวลาที่เหมาะสมของข้อกำหนดจรรยาบรรณ

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้า

สำนักงานสอบบัญชีต้องกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานต่อลูกค้า รายใหม่หรือการรับงานต่อจากลูกค้ารายเดิม เพื่อให้มั่นใจว่า สำนักงานจะรับงานสอบบัญชีโดยมี ผู้สอบบัญชีที่ความรู้ความสามารถในการดำเนินงานสอบบัญชีได้รวมถึงเวลา ทรัพยากรในการ ปฏิบัติงานและสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณรวมทั้งต้องพิจารณาความซื่อสัตย์ของ ลูกค้า เช่น การได้รับข้อมูลที่จำเป็นก่อนรับงานสอบบัญชี การระบุความขัดแย้งทางผลประโยชน์ใน การรับงานและเอกสารบันทึกแนวทางแก้ไขก่อนที่จะรับงานและหากผู้สอบบัญชีได้ข้อมูลที่จะทำ ให้ปฏิเสธการรับงานจะต้องแจ้งให้สำนักงานทราบในทันทีเพื่อที่จะดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป

4. ทรัพยากรบุคคล

สำนักงานควรมอบหมายความรับผิดชอบในแต่ละงานสอบบัญชีแก่ผู้สอบบัญชีและ จัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน โดยต้องระบุบทบาท ความรับผิดชอบและความรู้ ความสามารถของผู้สอบบัญชีให้ชัดเจนและมีการสื่อสารไปยังผู้สอบบัญชีคนดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องมั่นใจว่าทีมตรวจสอบ มีความสามารถและมีศักยภาพที่จะทำงานสอบบัญชีให้ เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด และมีผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้ เป็นส่วนหนึ่งของทีมตรวจสอบทำการตรวจทานงานสอบบัญชีเพื่อที่จะออกรายงานการสอบบัญชี เหมาะสมกับสถานการณ์

5. ผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐาน วิชาชีพ กฎระเบียบ และข้อบังคับตามกฎหมาย อย่างเพียงพอที่สำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชี จะออกรายงานอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์ซึ่งนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการ ส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพงานสอบบัญชี การกำกับดูแลความรับผิดชอบและการ ตรวจทานความรับผิดชอบควรทำโดยผู้ที่มีประสบการณ์มากกว่า เช่น การให้คำปรึกษาหารือ การ สอบทานการควบคุมคุณภาพการปฏิบัติงาน การแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี การ บันทึกการสอบทานการควบคุมคุณภาพ แนวทางการแก้ปัญหาความเห็นที่แตกต่างกันของทีม ตรวจสอบ ที่ปรึกษาหรือผู้สอบบัญชีกับผู้สอบทานคุณภาพ

6. การติดตามดูแล

สำนักงานต้องจัดให้มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นว่า นโยบายของระบบการควบคุมคุณภาพเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจอย่างเพียงพอและดำเนินงานอย่างมี ประสิทธิภาพ โดยมีการพิจารณาและประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งมี การสุ่มตรวจทานเป็นระยะจากผู้ที่มีประสบการณ์ทำงานสอบบัญชีและไม่เกี่ยวข้องกับการ

ตรวจสอบในงานนั้น สำนักงานควรสื่อสารให้ผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับจุดอ่อนที่พบจากขั้นตอนการควบคุมคุณภาพอย่างน้อยปีละครั้งและคำแนะนำวิธีการแก้ไขที่เหมาะสม

แนวคิดคุณภาพงานสอบบัญชี (Wooten Thomas, 2003)

การสอบบัญชีเป็นการให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงินที่ต้องอาศัยดุลยพินิจและวิจารณญาณในการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจึงจำเป็นที่จะต้องมีความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเฉพาะด้าน ดังนั้นคุณภาพและมาตรฐานในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละคนแต่ละสำนักงานย่อมแตกต่างกันไป

ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมคุณภาพในแต่ละงานสอบบัญชี เพื่อให้มั่นใจว่างานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่ทางการและกฎหมายกำหนด รวมทั้งเสนอรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์

คุณภาพงานสอบบัญชีเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบหาข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Detecting Misstatements) และรายงานข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ตรวจพบ (Reporting Misstatements)

Wooten ได้เสนอแบบจำลองคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Model) ของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่

1. ปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Factors)

สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญของการจัดหา จัดจ้างรวมถึงการพัฒนาอบรมบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดต่างๆ ในงบการเงินได้ ปัจจัยภายในสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย

- ทรัพยากรบุคคล ซึ่งแบ่งเป็น การจ้างบุคลากร และการพัฒนาทางวิชาชีพ เนื่องจากงานสอบบัญชีต้องอาศัยทรัพยากรบุคคลเป็นหลัก สำนักงานสอบบัญชีที่สามารถจัดสรรทรัพยากรบุคคลให้เหมาะสมและมีการพัฒนาทางวิชาชีพตามมาตรฐานการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจะทำให้ได้บุคลากรที่มีผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง
- กระบวนการควบคุมงานภายในสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่มีข้อกำหนดระเบียบที่เป็นระบบแบบแผนในการปฏิบัติงานจะทำให้มีโอกาสในการตรวจสอบที่จะไม่พบข้อผิดพลาดหรือมองข้ามข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินในระหว่างการตรวจสอบงบการเงินขึ้นน้อยมาก

- ประสบการณ์การตรวจสอบในอุตสาหกรรมของสำนักงาน การมีลูกค้าในกลุ่มอุตสาหกรรมนั้นๆเป็นจำนวนมากจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในธุรกิจของอุตสาหกรรมนั้นอย่างลึกซึ้งและมองเห็นความเสี่ยงเฉพาะด้านของอุตสาหกรรมนั้นอย่างชัดเจน

2. ปัจจัยของทีมงานตรวจสอบบัญชี (Audit Team Factors)

คุณลักษณะของทีมงานสอบบัญชีนั้นเป็นส่วนหนึ่งที่มีความสัมพันธ์ต่อการบ่งชี้ถึงคุณภาพของงานสอบบัญชี ในด้านความสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดต่างๆ ในงบการเงินได้ ปัจจัยของทีมงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

- การควบคุมแต่ละงานสอบบัญชี การจัดให้มีผู้ควบคุมงานสอบบัญชีที่มีประสบการณ์ระหว่างการปฏิบัติงาน โดยการสอบทานงานของผู้ช่วย ให้คำปรึกษาและแนะนำวิธีการตรวจสอบจะทำให้คุณภาพงานตรวจสอบมีคุณภาพสูง
- การวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ต้องมีการวางแผนในการตรวจสอบจะทำให้เกิดความมั่นใจว่า จะตรวจพบข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญในรายงานทางการเงิน
- การปฏิบัติงานสอบบัญชีเชิงผู้ประกอบวิชาชีพมีผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้ที่มีความเชี่ยวชาญจะเข้าใจถึงวัตถุประสงค์และหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติ ไม่ละเว้นขั้นตอนในการปฏิบัติงาน มีความช่างสงสัยและค้นหาหลักฐานต่างๆ เพื่อใช้ประกอบรายงานการตรวจสอบ
- ประสบการณ์ในบริษัทลูกค้า การปฏิบัติงานตรวจสอบในลูกค้ารายเดิมซ้ำๆ จะทำให้มีความเข้าใจต่อกิจการ ระบบงานทางบัญชีของลูกค้า สามารถมองเห็นถึงจุดแข็งและจุดอ่อนของกระบวนการภายในเพื่อนำไปใช้ในการประเมินความเสี่ยงของงบการเงินและวางแผนการตรวจสอบ
- ความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะธุรกิจที่ตรวจสอบของทีมงานต่อลูกค้าที่อยู่กลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันเป็นจำนวนมากจะทำให้มีความเข้าใจในธุรกิจของอุตสาหกรรมนั้นมองเห็นถึงจุดแข็งจุดอ่อนและประเด็นปัญหาที่มักเกิดขึ้นของธุรกิจนั้น

3. ปัจจัยด้านความเป็นอิสระ (Independence)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากบริษัทของลูกค้ามีส่วนเกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี ในด้านการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในรายงานทางการเงิน ปัจจัยด้านความเป็นอิสระประกอบด้วย

- ระยะเวลาเป็นปัจจัยที่มีผลความสัมพันธ์ระหว่างทีมตรวจสอบกับคุณภาพงานสอบบัญชี ทีมตรวจสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์ในการตรวจสอบตรวจสอบลูกค้ารายเดิมในระยะเวลาที่นานมักมีความคุ้นเคยต่อระบบภายในและเจ้าหน้าที่ของบริษัทลูกค้าจนอาจทำให้ขาดความเป็นอิสระ และลดความเข้มงวดในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- การให้บริการอื่น นอกเหนือจากการบริการสอบบัญชีอาจส่งผลต่อการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบระหว่างการตรวจสอบเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีต้องรักษาลูกค้าไว้
- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การรายงานข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินที่ตรวจพบของผู้สอบบัญชีอาจต้องเผชิญกับการสูญเสียรายได้ค่าธรรมเนียมจากลูกค้าใน ปีถัดไปเนื่องจากลูกค้าไม่พอใจกับผลการรายงานการตรวจสอบที่ได้รับ การหลีกเลี่ยงไม่รายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจึงส่งผลให้งานสอบบัญชีไม่มีคุณภาพ

เมื่อผู้สอบบัญชีบรรลุคุณภาพงานสอบบัญชีผลที่ตามมา ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น (Higher Fee) ข้อพิพาททางกฎหมายลดลง (Lower Litigation) ความมีชื่อเสียง (Good Reputation) และการสร้างมูลค่าแก่ลูกค้าที่สูงมากขึ้น (Higher Client Valuation)

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

สมชาย สุภัทรกุล (2542) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยสรุปจากผลงานการวิจัยของต่างประเทศซึ่งส่วนใหญ่เป็นงานศึกษาจากประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า คุณภาพของงานสอบบัญชีในสายตาผู้ใช้งบการเงินแบ่งออกเป็น 2 ประการ คือ 1) ด้านความรู้ความสามารถในการตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน 2) ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการรายงานข้อผิดพลาดไว้ในงบการเงินให้ผู้ใช้งบการเงินทราบ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กน่าจะมีรู้ความสามารถใกล้เคียงกันและสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปได้เช่นกัน ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีลูกค้าเป็นจำนวนมาก ลูกค้ารายหนึ่งๆมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของสำนักงานสอบบัญชีน้อยกว่าทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความเป็นอิสระในการ

รายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีในสายตาของผู้ใช้งบการเงินของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีแตกต่างกันหรือกล่าวได้ว่า จำนวนลูกค้าของแต่ละสำนักงานอาจจะเป็นตัวบ่งชี้ที่สำคัญเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีของแต่ละสำนักงาน สำนักงานที่มีลูกค้าเป็นจำนวนมากถือเป็นสำนักงานขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง เพื่อรักษาทั้งชื่อเสียงและลูกค้าของสำนักงานไว้

จักรพงษ์ รัตนะ (2547) ได้ศึกษาระดับปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 225 แห่ง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการหาค่าเฉลี่ย การศึกษาได้แบ่งลักษณะของปัญหาออกเป็น 4 ด้าน ได้แก่ ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายใน และด้านการเรียนรู้และพัฒนา พบว่าปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญและส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ปัญหาด้านการจัดการกระบวนการภายในของสำนักสอบบัญชีเป็นปัญหาที่สำคัญเป็นอันดับแรก คือ การสอบทานและการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบตามหลักการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นปัญหาอันดับแรก รองมาคือปัญหาด้านความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

นลินรัตน์ เต๋นดอนทราย (2547) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บข้อมูลความคิดเห็นของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชีของสำนักงานที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 700 คน ได้รับการตอบกลับ 287 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือการวิเคราะห์ปัจจัยและการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ พบว่า ปัจจัยทางด้านสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยทางด้านระยะเวลาในการปฏิบัติงาน และปัจจัยความต้องการความสำเร็จของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยปัจจัยปัจจัยทางด้านสำนักงานสอบบัญชี ประกอบด้วย การฝึกอบรมอย่างเพียงพอและการรับรู้ถึงประสิทธิผลของการสอบทานงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับพฤติกรรมที่ทำให้งานสอบบัญชีลดลง นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการฝึกอบรมอย่างเพียงพอจะทำให้หน้าความรู้ไปประยุกต์ใช้ในระหว่างตรวจสอบและสามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี อีกทั้งการรับรู้ถึงประสิทธิผลของการสอบทานงานจะทำให้ผู้สอบบัญชีลดพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานลดลงเนื่องจากหากมีการสอบทานงานแล้วพบข้อผิดพลาดจะส่งผลให้ต้องกลับไปทำงานนั้นซ้ำหรือต้องมีการตรวจสอบเพิ่มเติม ปัจจัยทางด้านระยะเวลาในการปฏิบัติงาน ได้แก่ การรับรู้ถึงแรงกดดันทางเวลาและการเห็นว่าในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีขั้นตอนมากเกินไปและบางขั้นตอนไม่จำเป็นมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับพฤติกรรมที่ทำให้งานสอบบัญชีลดลง อธิบายได้ว่า ระยะเวลา

ในการปฏิบัติงานน้อย ผู้สอบบัญชีจะรู้สึกกดดันและต้องการทำงานให้เสร็จตามเวลาที่กำหนดจึงอาจมีการละเว้นขั้นตอนการตรวจสอบบางรายการ

พรพิมล เหล่าณากุล (2547) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชีภายใต้มาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sabanes – Oxlex Act ในประเทศไทย โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทย่อยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาที่ดำเนินการในประเทศไทย จำนวน 78 แห่ง จากผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีของบริษัทดังกล่าว ซึ่งได้รับการตอบกลับจำนวน 30 บริษัท เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาคือการวิเคราะห์ปัจจัยและการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ ปัจจัยที่นำมาศึกษาได้แก่ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทผู้รับการตรวจสอบและการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทผู้รับการตรวจสอบ ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทผู้รับการตรวจสอบและปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทผู้รับการตรวจสอบมีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยปีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีระดับความเสี่ยงในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดอยู่ในระดับสูง

สุกานดา มิสกวันวงศ์ (2550) ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยภายในที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยศึกษาเชิงสำรวจในมุมมองระดับผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีขึ้นไปของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง โดยส่งแบบสอบถามไปจำนวน 412 ชุด ซึ่งได้รับการตอบกลับจำนวน 132 ชุด แล้ววิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าเฉลี่ยเลขคณิต ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยภายในที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีเรียงตามอันดับ 3 อันดับแรก ได้แก่ ปัจจัยภายในด้านความรู้ด้านความสามารถและประสิทธิภาพการทำงานของทีมงานตรวจสอบบัญชี ปัจจัยด้านการพัฒนาทางวิชาชีพ และปัจจัยด้านจำนวนบุคลากรกับระยะเวลาที่ใช้ในงานตรวจสอบ มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากตามลำดับ จากความคิดเห็นของผู้ช่วยผู้จัดการงานสอบบัญชีต่อสภาพแวดล้อมภายในสำนักงานสอบบัญชีโดยไม่แยกตามปัจจัยภายในเรียงตามค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ การวางแผนเกี่ยวกับจำนวนบุคลากรและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบไม่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ได้รับมอบหมาย การขาดความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี การขาดความรู้ความเข้าใจและการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับธุรกิจก่อนการวางแผนการตรวจสอบเป็นรายการที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมากตามลำดับ

สุภัค ทรงโยธิน (2550) ได้ศึกษาปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยส่งแบบสอบถามไปจำนวน 101 ชุด ซึ่งได้รับการตอบ

กลับจำนวน 52 ชุด แล้ววิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าเฉลี่ยเลขคณิต ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านลูกค้ำ ปัจจัยด้านสาขาวิชาชีพบัญชี มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมากตามลำดับ ส่วนปัจจัยด้าน ตำแหน่งงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปัจจัยด้านผู้ร่วม วิชาชีพมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับปานกลางตามลำดับ และจากความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีต่อปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยไม่แยกตามปัจจัย เรียงตามค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรก ได้แก่ การที่ผู้บริหารระดับสูงของลูกค้ำขาดความโปร่งใสใน การบริหารงาน การที่ลูกค้ำมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่น่าเชื่อถือที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ในระดับมากที่สุดตามลำดับ และการที่ลูกค้ำไม่เปิดเผยข้อมูลที่ไม่ได้แสดงในงบการเงินให้ผู้สอบ บัญชีทราบ มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับมาก

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved