

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

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

เตือนใจ รักดีสัน¹

วันชัย ประเสริฐศรี²

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 146 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ด้วยแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ทดสอบความแตกต่างโดยใช้สถิติ t-test (Independent samples t-test) วิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way analysis of variance) การทดสอบรายคู่ด้วยวิธี Least significant difference (LSD) และสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบสเปียร์แมน (Spearman correlation coefficient) ผลการวิจัย พบว่า การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงมากที่สุด การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมโดยรวมมีความเสี่ยงระดับมาก โดยเฉพาะรายการที่ผิดปกติ ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม มีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด และด้านปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศโดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด โดยเฉพาะการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีการบันทึก อนุมัติและตรวจสอบ

คำสำคัญ: ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การตรวจสอบ

¹ นักศึกษาปริญญาโทหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
E-mail: tuanjai_p@mail.rmutt.ac.th

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สาขาวิชาการบัญชีและการเงิน คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
E-mail: wanchai_p@rmutt.ac.th

Abstract

This research aimed at exploring to risks of certified public accountants and analysis factors affecting inherent risk and control risk in audit practices. The samples of the research were comprised of 146 certified public accountants who were approved by the Securities and Exchange Commission. Questionnaires were distributed for data collection. Statistics used in data analysis included descriptive statistics, i.e., percentage, average, and standard deviation, and inferential statistics, i.e., Independent Samples t-test, One-way ANOVA, Least Significant Difference (LSD) and Spearman Correlation Coefficient. The results from the analysis of certified public accountants' responses revealed inherent risk assessment at the highest level in the aspects of integrity and ethics, whereas overall control risk assessment was at a high risk level, especially for unusual items. In addition, problems in receiving sufficient and appropriate audit evidence resulted in the highest risk level, and factors related to information technology systems overall were also placed at the highest risk level, especially changing programs without recordings, approval, and detection.

Keywords: Inherent Risk, Control Risk, Certified Public Accountants, Detection

บทนำ

การประกอบกิจการงานต่าง ๆ โดยเฉพาะกิจการที่มุ่งแสวงหากำไร จำเป็นที่จะต้องมีการบันทึกรายการทางการเงิน และจะต้องมีการจัดทำงบการเงินขึ้นเพื่อให้ทราบว่าในงวดปีหนึ่ง ๆ หรือในงวดการเงินหนึ่ง ๆ ผลการดำเนินงานมีผลกำไรขาดทุนเป็นอย่างไร เพื่อบรรดาผู้ถือหุ้นจะได้ทราบผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการที่ตนลงทุนลงไป การบันทึกรายการในบัญชีและการจัดทำงบการเงิน ปกติจัดทำโดยนักบัญชีซึ่งรายการต่าง ๆ ที่บันทึกบัญชีไว้และที่นำมาใช้ในการประกอบงบการเงินออกมานั้น ถ้าไม่ได้รับการตรวจสอบโดยอิสระ คือ การตรวจสอบโดยบุคคลที่ไม่ใช่นักบัญชี รายการต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบการเงินก็อาจยังไม่ได้ได้รับความเชื่อถือจากผู้ถือหุ้นหรือจากผู้ควบคุมภาครัฐ (เจริญ เกษภูววัลย์, 2547, น. 22-23)

การปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified public accountant-CPA) จะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally accepted accounting principles-GAAP) หรือไม่ การปฏิบัติงานสอบบัญชีดังกล่าวอาจเกิดความเสี่ยงต่อผู้สอบบัญชี ได้ในหลายรูปแบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ (ทัศนีย์ แสงสว่าง, 2553, น. 1) ความเสี่ยงมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นอย่างยิ่ง ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบและให้มีการวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพ โดยต้องพิจารณาความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวิเคราะห์ความเสี่ยงในการตรวจสอบได้รับความสนใจมากขึ้นจากผู้สอบบัญชีในปัจจุบันเนื่องจากได้เล็งเห็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ความเสี่ยง และต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบตามความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ๆ เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2551, น. 89)

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาในหัวข้อเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์” เพื่อทราบถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อระดับการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี อันจะส่งผลต่อการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
2. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานการวิจัย

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.1 ผู้สอบบัญชีที่มีเพศแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.2 ผู้สอบบัญชีที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.3 ผู้สอบบัญชีที่มีวุฒิการศึกษาแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.4 ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.5 ผู้สอบบัญชีที่มีปริมาณงานที่รับต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 1.6 ผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน

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

3. ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม

การทบทวนทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

จากงานวิจัย เรื่อง ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จากการทบทวนทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง คือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ที่กล่าวถึงเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมโดยมีรายละเอียดดังนี้

ความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent risk) หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้า และวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรม

1. ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและแยกประเภทรายการ ผู้สอบบัญชี จะประเมินความเสี่ยงที่รายการแต่ละบัญชี มีโอกาสที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญมากน้อยเพียงใด ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

2. ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญหรือบัญชี ที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี

2.1 สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง (เช่น เงินสด หลักทรัพย์ สินค้า) อาจสูญหาย หรือมีการบิดเบือนได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร เนื่องจากสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ถาวร (สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน)

2.2 รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้สิ้นงวด

2.3 รายการปรับปรุงที่ผิดปกติ ซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้สิ้นงวด (เช่น รายการรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมาก รายการแก้ไขข้อผิดพลาด อาจมีความเสี่ยง หรือมีข้อสงสัยว่า งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ความเสี่ยงจากการควบคุม

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร (2550) ได้อธิบายไว้ในหนังสือการสอบบัญชี เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบที่สามารถป้องกันความเสี่ยงจากการเกิดความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในข้อมูลที่ตรวจสอบได้ในระดับหนึ่ง เช่น การที่ระบบการควบคุมภายในได้กำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม ความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมีลักษณะเช่นเดียวกับความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดในข้อมูลในส่วนที่เป็นความเสี่ยงที่อยู่นอกเหนือจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามคำแนะนำของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในจะช่วยลดความเสี่ยงจากระบบการควบคุมภายในได้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเบื้องต้น ข้อมูลที่รวบรวมจากการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน สามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการวางแผนตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

1. ระบุดังรายการที่อาจมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

2. ช่วยในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และผู้สอบบัญชีจะใช้ผลจากการประเมินความเสี่ยงในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี ในการได้มาซึ่งความเข้าใจนี้ ผู้สอบควรพิจารณาความรู้เกี่ยวกับ

วิธีการควบคุมที่มีอยู่หรือวิธีการควบคุมที่ขาดหายไป ซึ่งได้จากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมและระบบบัญชี เพื่อกำหนดว่าจำเป็นต้องทำความเข้าใจเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการควบคุมหรือไม่ เนื่องจากวิธีการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชี ดังนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมและระบบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งความรู้บางส่วนเกี่ยวกับวิธีการควบคุมด้วย ตัวอย่างเช่น ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีเกี่ยวกับเงินฝากธนาคาร โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะทราบด้วยว่ากิจการมีการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ โดยปกติในการพัฒนาแผนงานสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมสำหรับทุกสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองเกี่ยวกับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีแต่ละประเภทของรายการ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสาร การตั้งใจละเว้นการบันทึกรายการหรือแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ผิดตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เพ็ญธิดา พงษ์ธานี (2559) ศึกษาความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ พบว่าลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ความสามารถในการปฏิบัติตาม TQSC1 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แตกต่างกัน โดยพบว่า 1) ความรับผิดชอบของผู้ประกอบการควบคุมคุณภาพ ขึ้นอยู่กับ เพศ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 4) ทรัพยากรบุคคลขึ้นอยู่กับ อายุ ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 5) การปฏิบัติงาน ขึ้นอยู่กับ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี ระดับการศึกษา และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และ 6) การติดตามผล ขึ้นอยู่กับ อายุ ประสบการณ์ปฏิบัติงานสอบบัญชี จำนวนลูกค้า และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

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

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ได้มีการกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และต้องเป็นผู้ตรวจสอบหรือแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในฐานะผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ จำนวนผู้สอบบัญชี 174 คน จากสำนักงานสอบบัญชี 25 แห่ง มีผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด 146 คน คิดเป็นร้อยละ 83.91

การเก็บข้อมูลปฐมภูมิจากกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้จึงใช้เครื่องมือในการวิจัยเป็นแบบสอบถาม (Questionnaire) ประกอบด้วยคำถามปลายเปิดและคำถามปลายปิดโดยมีคำถาม 2 ส่วน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับองค์กรที่ผู้ตอบแบบสอบถามได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง

แบบสอบถามนี้ มีลักษณะของมาตราวัดเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating scale) 5 ระดับ ตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) เกณฑ์การแปลผลค่าเฉลี่ยทางสถิติของผลการวิเคราะห์ข้อมูลได้กำหนดช่วงเวลาของค่าเฉลี่ยทางสถิติดังนี้

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

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ทดสอบความแตกต่างโดยใช้สถิติ t-test (Independent samples t-test) และวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way analysis of variance) และการทดสอบรายคู่ด้วยวิธี Least Significant Difference (LSD) และ สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบสเปียร์แมน (Spearman correlation coefficient)

ผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 เพื่อศึกษาความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ตารางที่ 1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

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

ผลการวิจัยพบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X}=3.94$) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X}$

=4.39) รองลงมาคือ ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.04) ส่วนปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X}$ =3.62) ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 เพื่อศึกษาความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ตารางที่ 2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

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

ผลการวิจัยพบว่า โดยรวมมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X}$ = 4.06) และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า รายการที่ผิดปกติ/ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมากที่สุด มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด ($\bar{X}$ = 4.32) รองลงมาคือ ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการ ซึ่งมีความเสี่ยงในระดับมาก ($\bar{X}$ = 4.14) ส่วนความเชื่อมั่นและจริยธรรม มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด ($\bar{X}$ = 3.69) ตามลำดับ

ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานที่ 1 : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ที่ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน ซึ่งสามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีที่เพศต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยคำนวณจากค่าที่ (Independent sample t-test) ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้นจะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อ Sig. (2-tailed) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 3 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามเพศ

ความเสี่ยง	เพศ	$\bar{X}$	SD	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ชาย	3.97	0.39	0.000*
	หญิง	3.92	0.38	
ความเสี่ยงจากการควบคุม	ชาย	4.07	0.34	0.698
	หญิง	4.05	0.42	

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า เพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องต่างกัน (Sig.= 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกัน

2. ผู้สอบบัญชีที่อายุต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

ตารางที่ 4 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามอายุ

อายุ		Sum of Squares	df	MS	F	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ระหว่างกลุ่ม	4.147	3	1.382	11.575	0.000*
	ภายในกลุ่ม	16.957	142	0.119		
	รวม	21.104	145			
ความเสี่ยงจากการควบคุม	ระหว่างกลุ่ม	5.165	3	1.722	14.563	0.000*
	ภายในกลุ่ม	16.789	142	0.118		
	รวม	21.955	145			

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า อายุที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน (Sig. = 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง แตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี (Sig. = 0.018) และ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี (Sig. = 0.001) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

และพบว่า ผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง แตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี (Sig. = 0.000) ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง แตกต่างไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป (Sig. = 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.05

ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีอายุต่ำกว่า 35 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุม แตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีและ 55 ปีขึ้นไป (Sig. = 0.034) ส่วน ผู้ที่มีอายุ 35 ปีขึ้นไป ไม่เกิน 45 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุม แตกต่างไปจาก ผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปี (Sig. = 0.000) ประกอบกับผู้ที่มีอายุ 45 ขึ้นไปไม่เกิน 55 ปีมีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มี 55 ปีขึ้นไป (Sig. = 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

3. ผู้สอบบัญชีที่วุฒิการศึกษาต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

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

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามวุฒิการศึกษา

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

จากตารางที่ 5 พบว่า วุฒิการศึกษาที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกัน

4. ผู้สอบบัญชีที่ประสบการณ์ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

ตารางที่ 6 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามประสบการณ์

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

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 6 พบว่า ประสบการณ์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องไม่ต่างกัน แต่มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน (Sig. = 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ผลจากการเปรียบเทียบรายคู่ด้วยวิธี LSD พบว่า ผู้ที่มีประสบการณ์ต่ำกว่า 5 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีประสบการณ์ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี (Sig. = 0.007) และ ผู้ที่มีประสบการณ์ 15 ปี ไม่เกิน 20 ปี มีความคิดเห็นต่อความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างไปจาก ผู้ที่มีประสบการณ์ 20 ปีขึ้นไป (Sig. = 0.000) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5. ผู้สอบบัญชีที่ปริมาณงานที่รับต่อปีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

ตารางที่ 7 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามปริมาณงานที่รับต่อปี

ปริมาณงานที่รับต่อปี		Sum of Squares	df	MS	F	Sig.
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	ระหว่างกลุ่ม	0.944	4	0.236	1.650	0.165
	ภายในกลุ่ม	20.160	141	0.143		
	รวม	21.104	145			
ความเสี่ยงจากการควบคุม	ระหว่างกลุ่ม	0.878	4	0.220	1.469	0.215
	ภายในกลุ่ม	21.076	141	0.149		
	รวม	21.955	145			

จากตารางที่ 7 พบว่า ปริมาณงานที่รับต่อปีที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกัน

6. ผู้สอบบัญชีที่จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมต่างกัน

สำหรับสถิติที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยคำนวณจากค่าที่ (Independent sample t-test) ใช้ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 ดังนั้นจะปฏิเสธสมมติฐานหลัก (H_0) ก็ต่อเมื่อ Sig. (2-tailed) มีค่าน้อยกว่า 0.05 ผลการทดสอบสมมติฐานแสดงดังนี้

ตารางที่ 8 การเปรียบเทียบปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม จำแนกตามจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

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

จากตารางที่ 8 พบว่า จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่ต่างกัน

สมมุติฐานที่ 2 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยสามารถเขียนสมมุติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_0 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

H_1 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์ต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

ตารางที่ 9 แสดงการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง

ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี	ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง		
	Spearman (r_s)	Sig. (2-tailed)	ระดับความสัมพันธ์
เพศ	0.602	0.000*	สูง
อายุ	0.352	0.000*	ค่อนข้างต่ำ
วุฒิกการศึกษา	0.422	0.000*	ปานกลาง
ประสบการณ์	0.479	0.000*	ปานกลาง
ปริมาณงานที่รับต่อปี	0.341	0.000*	ค่อนข้างต่ำ
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	0.347	0.000*	ค่อนข้างต่ำ

*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 9 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีด้านเพศ อายุ วุฒิกการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีค่า Sig. (2-tailed) น้อยกว่า 0.05 นั่นคือ ปฏิเสธสมมุติฐานหลัก (H_0) และยอมรับสมมุติฐานรอง (H_1) หมายความว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีด้านเพศ ความสัมพันธ์มากที่สุดเป็นอันดับ 1 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r_s) เท่ากับ 0.602 ตามด้วยด้าน ประสบการณ์ ด้านวุฒิกการศึกษา ด้านอายุ ด้านจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และปริมาณงานที่รับต่อปีซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.479, 0.422, 0.352, 0.347 และ 0.341 ซึ่งมีระดับความสัมพันธ์อยู่ในระดับค่อนข้างต่ำถึงระดับสูงและมีความสัมพันธ์กันในทิศทางเดียวกันตามลำดับ

สมมุติฐานที่ 3 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม โดยสามารถเขียนสมมุติฐานทางสถิติได้ดังนี้

H_0 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม

H_1 : ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์ต่อปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม

ตารางที่ 10 แสดงการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชี (เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี) มีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม

ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี	ปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม		
	Spearman (r_s)	Sig. (2-tailed)	ระดับความสัมพันธ์
เพศ	0.348	0.000*	ค่อนข้างต่ำ
อายุ	0.334	0.000*	ค่อนข้างต่ำ
วุฒิกการศึกษา	0.403	0.000*	ปานกลาง
ประสบการณ์	0.389	0.000*	ค่อนข้างต่ำ
ปริมาณงานที่รับต่อปี	-0.163	0.049*	ต่ำ
จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	0.211	0.011*	ค่อนข้างต่ำ

*นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 10 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีด้านเพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีค่า Sig. (2-tailed) น้อยกว่า 0.05 นั่นคือ ปฏิเสธสมมุติฐานหลัก (H_0) และยอมรับสมมุติฐานรอง (H_1) หมายความว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และเมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีด้านวุฒิกศึกษามีความสัมพันธ์มากที่สุดเป็นอันดับ 1 โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.403 ตามด้วย ด้านประสบการณ์ ด้านเพศ ด้านอายุ และด้านจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.389, 0.348, 0.334 และ 0.211 ตามลำดับซึ่งมีระดับความสัมพันธ์อยู่ในระดับระดับต่ำถึงระดับปานกลางและมีความสัมพันธ์กันในทิศทางเดียวกัน ในขณะที่ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีด้านปริมาณงานที่รับต่อปีมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ -0.163 มีระดับความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำและมีความสัมพันธ์กันในทิศทางตรงกันข้าม

การอภิปรายผล

จากวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้วิจัยนำเสนอการอภิปรายผลสำหรับการทดสอบสมมุติฐานที่ตั้งไว้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ผู้สอบบัญชีที่มีเพศที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องแตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ นันทิศา วิศิษฐ์ธรรมศรี (2551) ที่ได้ทำการศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงใน

การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก รองลงมาคือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้ความสำคัญกับปัจจัยที่เกี่ยวกับความสามารถในการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร ส่วนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้ความสำคัญกับปัจจัยที่กิจการมีเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีและมีการเก็บรักษาเอกสารอย่างเหมาะสม และสำหรับความเสี่ยงการประเมินสืบเนื่องซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ระดับ โดยในระดับงบการเงินจะให้ความสำคัญเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือ ความซื่อสัตย์สุจริต และทัศนคติของผู้บริหารในการบริหารงานและการจัดทำงบการเงิน ส่วนในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการจะให้ความสำคัญแก่รายการผิดประเภทซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด

ผู้สอบบัญชีที่มีอายุต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมแตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับ เอื้อมอรุา พรหมจันทร์ (2551) ที่ได้ทำการศึกษาสภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศที่มีอายุแตกต่างกันให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพในการปฏิบัติงานด้านการตัดสินใจและด้านการแก้ปัญหา ด้านการบริการ การมีปัญหในการปฏิบัติงาน ด้านการพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ ดานข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี และด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน

ผู้สอบบัญชีที่มีวุฒิการศึกษาที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่แตกต่างกัน เนื่องจากการเป็นผู้สอบบัญชานั้นจะต้องได้รับความรู้เกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงต่างที่อาจจะเกิดขึ้นในงบการเงินและสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีเป็นพื้นฐานอยู่แล้ว ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่มีวุฒิการศึกษาแตกต่างกันจึงมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่แตกต่างกัน

ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ วิมลฤดี ทศตร (2551) ที่ได้ทำการศึกษาเรื่องผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อผลสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีความสำเร็จในการปฏิบัติงานไม่แตกต่างกัน และสอดคล้องกับ พรณิภา แจ่มสุวรรณ (2547) ที่ได้ทำการศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งผลการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ต่างกัน มีความคิดเห็นต่อปัจจัยในระดับความเสี่ยงสืบเนื่องและระดับความเสี่ยงจากการควบคุมแต่ละด้านไม่แตกต่างกัน

จากสมมติฐานพบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่แตกต่างกัน เนื่องจากการทำงานเป็นผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชานั้น ต่างได้รับการอบรมตามมาตรฐานวิชาชีพ และแนวทางในการตรวจสอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานของบัญชี และสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีแตกต่างกันนั้น ย่อมมีความคิดเห็นต่อปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมไม่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับ ชัยนรินทร์ วีระสลาวัณชัย (2548) ที่ได้กล่าวว่า นักบัญชีต้องมีความสมบัติตามข้อกำหนดคุณสมบัติของนักบัญชีที่ได้มีกำหนดไว้ และ สอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ

และ ศิลปพร ศรีจันทเพร (2550) ที่ได้กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถในการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินที่ได้จัดทำขึ้นว่าถูกต้องตามสมควรในสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่

จากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชี ประกอบไปด้วย เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติและไปในทิศทางเดียวกัน ทั้งนี้เพราะในการปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และการปฏิบัติงานสอบบัญชีดังกล่าวอาจเกิดความเครียดต่อผู้สอบบัญชี ได้ในหลายรูปแบบอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ (ทัศนีย์ แสงสว่าง, 2553, น. 1) ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องที่เกิดขึ้นอาจจะอยู่ในรูปแบบความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบ ยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทรายการ ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร แรงกดดันที่ผิดปกติ ลักษณะธุรกิจของกิจการ และ ปัจจัยที่กระทบต่อสถานการณ์ที่ดำเนินงาน และความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวนี้สามารถเกิดขึ้นได้กับผู้ตรวจสอบบัญชีทุกคน

นอกจากนี้ จากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างภูมิหลังของผู้สอบบัญชีกับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม พบว่า ภูมิหลังของผู้สอบบัญชีประกอบไปด้วย เพศ อายุ วุฒิการศึกษา ประสบการณ์ ปริมาณงานที่รับต่อปี และ จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับปัจจัยความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งความเสี่ยงจากการควบคุมสามารถเกิดจากความเชื่อมั่นและจริยธรรม ความกดดันที่ผิดปกติต่อกิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียว รายการที่ผิดปกติปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมด้านรายการปรับปรุงที่มากผิดปกติ และปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่จะเกิดความล่าช้าด้านเทคโนโลยีของสินค้าและบริการ ซึ่งสอดคล้องกับ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพร (2550) ได้อธิบายไว้ในหนังสือการสอบบัญชี เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการควบคุม ว่าความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลาซึ่งอาจเกิดจากความล่าช้าของเทคโนโลยี เป็นต้น ซึ่งความเสี่ยงจากการควบคุมนี้อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อการเงินได้อีกด้วย (อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล , 2558)

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

1. การประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อสามารถระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้ดีและมีประสิทธิภาพ

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นแนวปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อทำการประเมินความเสี่ยงในปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมได้ดังนี้

2.1 ศึกษาทำความเข้าใจและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมซึ่งได้รับผลกระทบจากสภาพแวดล้อม โดยการสังเกตการณ์การจัดระบบของการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากร ฝ่ายบริหาร และลักษณะของการประมวลผลรายการ

2.2. ระบุปัจจัยเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมโดยการวิเคราะห์ความรู้ที่ได้จากการทำความเข้าใจในปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

2.3 ประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม โดยพิจารณาจากโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงกับระดับผลกระทบ ซึ่งโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงจะพิจารณาจากความซับซ้อนของระบบงานและความซับซ้อนของระบบประมวลผล ส่วนระดับผลกระทบจะพิจารณาจากสาระสำคัญที่มีต่อการเงินโดยรวม

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

การวิจัยที่ในครั้งได้ศึกษาเฉพาะกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เท่านั้น หากจะทำการศึกษาในครั้งต่อไป ควรศึกษาในกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น ๆ ซึ่งได้ปฏิบัติงานตรวจสอบในกิจการที่มีการใช้การประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมหรือทำการศึกษาในกลุ่มของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทที่มีการใช้ประเมินระดับความเสี่ยงของปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อทำให้เกิดประโยชน์แก่การศึกษาเชิงลึก และสามารถนำแบบสอบถามประเมินความเสี่ยงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ทำการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในการศึกษาครั้งนี้ไปใช้ประโยชน์ในการศึกษาครั้งต่อไปได้

เอกสารอ้างอิง

- เจริญ เจษฎาวุธ. (2547). **คู่มือการตรวจสอบบัญชี** (พิมพ์ครั้งที่ 2). นนทบุรี: พอดี.
- ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2551). ความเสี่ยงในการสอบบัญชี. **วารสารวิชาชีพบัญชี**, 4(9), 89-96.
- ชัยนรินทร์ วีระสถาวณชัย. (2548). International Education Standard (IES). **สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**, 1(4), 1-12.
- ทัศนีย์ แสงสว่าง. (2553). **แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร**. (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2550). **การสอบบัญชี**. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- นันทิศา วิศิษฐ์ธรรมศรี. (2551). **แนวทางการประเมินความเสี่ยงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร**. (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- พรณิภา แจ่มสุวรรณ. (2547). **การศึกษาการใช้ปัจจัยและองค์ประกอบความเสี่ยงในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- เพ็ญธิดา พงษ์ธานี. (2559). **ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ**. (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- วิมลฤดี ทศคร. (2551). **ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านนวัตกรรมที่มีต่อความสำเร็จในการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานบัญชี**. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- อุบลวรรณ กองสุวรรณกุล. (2558). **ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเขตกรุงเทพมหานคร**. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศรีปทุม).
- เอี่ยมอร่า พรหมจันทร์. (2551). **สภาพและปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).