

บทที่ 4

ผลการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่องปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้ศึกษาได้สอบถามข้อมูลโดยส่งแบบสอบถาม (Questionnaire) ในการเก็บข้อมูลขั้นปฐมภูมิ ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 97 ราย และได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาจำนวน 51 ราย คิดเป็นร้อยละ 52.58 ของแบบสอบถามที่จัดส่งทั้งหมด ซึ่งแบ่งการวิเคราะห์ตามลำดับขั้นตามหัวข้อ ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม นำเสนอในรูปแบบตาราง แจกแจงความถี่และร้อยละ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ และสำนักงาน (ตารางที่ 1 – 6)

ส่วนที่ 2 ข้อมูลปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors) นำเสนอในรูปแบบตารางแสดงค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญ (ตารางที่ 7 - 17)

ส่วนที่ 3 ผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี (Fraud Risk Factors and Their Impact on Auditor's Audit Planning) นำเสนอในรูปแบบตารางแสดงค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญ (ตารางที่ 18 - 32)

ส่วนที่ 4 ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี (ตารางที่ 33-38)

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะอื่นๆ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามเพศ

เพศ	จำนวน	ร้อยละ
ชาย	26	51.0
หญิง	25	49.0
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 1 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 51.0 เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 49.0

ตารางที่ 2 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามอายุ

อายุ	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 30 ปี	6	11.8
31-35 ปี	25	49.0
36-40 ปี	20	39.2
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 2 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีอายุ 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 49.0 รองลงมาคือ อายุ 36-40 ปี คิดเป็นร้อยละ 39.2 และอายุน้อยกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 11.8

ตารางที่ 3 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	28	54.9
ปริญญาโท	23	45.1
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 3 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 54.9 รองลงมาคือ ระดับปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 45.1

ตารางที่ 4 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี

ประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่าหรือเทียบเท่า 5 ปี	7	13.7
6-10 ปี	28	54.9
11-15 ปี	16	31.4
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 4 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี 6-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 54.9 รองลงมาคือ 11-15 ปี คิดเป็นร้อยละ 31.4 และน้อยกว่าหรือเทียบเท่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 13.7

ตารางที่ 5 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	35	68.6
สำนักงานสอบบัญชีอื่น	16	31.4
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 68.6 รองลงมาคือ สำนักงานสอบบัญชีอื่น คิดเป็นร้อยละ 31.4

ตารางที่ 6 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบบัญชี

ประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	8	15.7
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	10	19.6
สินค้าอุปโภคบริโภค	27	52.9
ทรัพยากร	6	11.8
ธุรกิจการเงิน	6	11.8
ธุรกิจบริการ	31	60.8
สินค้าอุตสาหกรรม	28	54.9
เทคโนโลยี	12	23.5

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย

จากตารางที่ 6 พบว่าประเภทธุรกิจที่ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ตรวจสอบบัญชี คือ ธุรกิจบริการ คิดเป็นร้อยละ 60.8 รองลงมาคือสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 54.9 และสินค้าอุปโภคบริโภค คิดเป็นร้อยละ 52.9

ส่วนที่ 2 ข้อมูลปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors)

ตารางที่ 7 แสดงจำนวนของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors) ที่มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชี

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors)	ลำดับ 1	ลำดับ 2	ลำดับ 3
	จำนวน	จำนวน	จำนวน
ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร	31	3	10
ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ	6	29	3
ปัจจัยด้านที่เกี่ยวกับรายการผิดปกติ	6	8	18
ปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม	3	8	11
ข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	4	6	7

จากตารางที่ 7 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors) ที่มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชี ลำดับ 1 คือ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร ลำดับ 2 คือ ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ และลำดับ 3 คือปัจจัยด้านที่เกี่ยวกับรายการผิดปกติ

ตารางที่ 8 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประสบการณ์ในการตรวจพบการทุจริต

ประสบการณ์ในการตรวจพบการทุจริต	จำนวน	ร้อยละ
เคย	23	45.1
ไม่เคย	28	54.9
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 8 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ไม่เคยตรวจพบการทุจริต คิดเป็นร้อยละ 54.9 และเคยผ่านการตรวจพบการทุจริต คิดเป็นร้อยละ 45.1

ตารางที่ 9 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามรูปแบบการทุจริตที่ตรวจพบ

รูปแบบการทุจริตที่ตรวจพบ	จำนวน	ร้อยละ
การทุจริตเงินสด	16	69.6
การทุจริตสินค้าคงเหลือ	11	47.8
การทุจริตสินทรัพย์ถาวร	6	26.1
การทุจริตการขาย	6	26.1
การให้ส่วนลดแก่ลูกค้า	2	8.7
การทุจริตค่าใช้จ่าย	9	39.1
การทุจริตค่าใช้จ่ายในการเดินทาง	4	17.4
การทุจริตค่าแรง	2	8.7
การทุจริตลูกหนี้	1	4.4

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 23 ราย

จากตารางที่ 9 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยพบการทุจริต จำนวน 23 ราย ส่วนใหญ่ตรวจพบการทุจริตเงินสด คิดเป็นร้อยละ 69.6 รองลงมาคือ การทุจริตสินค้าคงเหลือ คิดเป็นร้อยละ 47.8 และการทุจริตค่าใช้จ่าย คิดเป็นร้อยละ 39.1

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ตารางที่ 10 แสดงจำนวนของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประเภทธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อการทุจริต

ประเภทธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อการทุจริต	ลำดับ 1	ลำดับ 2	ลำดับ 3
	จำนวน	จำนวน	จำนวน
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	4	-	3
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	5	11	-
สินค้าอุปโภคบริโภค	2	3	7
ทรัพยากร	-	-	-
ธุรกิจการเงิน	4	1	-
บริการ	4	9	9
สินค้าอุตสาหกรรม	7	1	3
เทคโนโลยี	2	-	3

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 23 ราย

จากตารางที่ 10 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยพบการทุจริต จำนวน 23 ราย ส่วนใหญ่เห็นว่าประเภทธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อการทุจริตมากที่สุด ลำดับ 1 คือ สินค้าอุตสาหกรรม ลำดับ 2 คือ อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และลำดับ 3 คือ บริการ

ตารางที่ 11 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามแหล่งความรู้ที่ทำให้ทราบถึงโอกาสในการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในกิจการ

แหล่งความรู้	จำนวน	ร้อยละ
สิ่งตีพิมพ์ที่เกี่ยวข้องกับกิจการ	19	37.3
ประสบการณ์ในการตรวจสอบ	46	90.2
การปรึกษาหารือกับบุคลากรของกิจการ	34	66.7
เอกสารที่กิจการจัดทำขึ้น	18	35.3
การตรวจเยี่ยมสถานประกอบการ	25	49.0
การปรึกษากับผู้ที่มีความรู้ภายนอกกิจการ	18	35.3
การสื่อสารอย่างไม่เป็นทางการกับคนในองค์กร	1	2.0
การสังเกตการณ์จากพฤติกรรมของคนในองค์กร	1	2.0

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย

จากตารางที่ 11 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าแหล่งความรู้ที่จะทำให้ทราบถึงโอกาสในการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต คือ ประสบการณ์ในการตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 90.2 รองลงมา คือ การปรึกษาหารือกับบุคลากรของกิจการ คิดเป็นร้อยละ 66.7 และการตรวจเยี่ยมสถานประกอบการ คิดเป็นร้อยละ 49.0

ตารางที่ 12 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร

ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปดผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน	29 (56.9)	12 (23.5)	7 (13.7)	1 (2.0)	2 (3.9)	4.27 (มาก)
คณะกรรมการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ	18 (35.3)	16 (31.4)	12 (23.5)	5 (9.8)	0 (0.0)	3.92 (มาก)
มีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนเกินความจำเป็น	10 (19.6)	14 (27.5)	25 (49.0)	2 (3.9)	0 (0.0)	3.63 (มาก)
มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข	21 (41.2)	22 (43.1)	6 (11.8)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.22 (มาก)
มีการเปลี่ยนแปลงพนักงานระดับสำคัญบ่อยครั้ง	17 (33.3)	22 (43.1)	12 (23.5)	0 (0.0)	0 (0.0)	4.10 (มาก)
ผู้บริหารไม่มีความรู้ความสามารถหรือไม่เข้าใจหน้าที่ที่รับผิดชอบของตนที่มีต่อระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน	15 (29.4)	22 (43.1)	10 (19.6)	4 (7.8)	0 (0.0)	3.94 (มาก)
ผู้บริหารของกิจการไม่มีเวลาเข้ามาบริหารอย่างเต็มเวลา	3 (5.9)	15 (29.4)	24 (47.1)	7 (13.7)	2 (3.9)	3.20 (ปานกลาง)
ผู้บริหารติดตามหรือให้ความสนใจอย่างออกนอกหน้าในงานบางงาน	7 (13.7)	21 (41.2)	15 (29.4)	8 (15.7)	0 (0.0)	3.53 (มาก)
ผู้บริหารมีชื่อเสียงในด้านลบต่อสังคม	13 (25.5)	18 (35.3)	11 (21.6)	7 (13.7)	2 (3.9)	3.65 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						3.83 (มาก)

จากตารางที่ 12 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหารที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมากที่สุดค่าเฉลี่ย 3.83 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยด้านความน่าเชื่อถือต่อการวางแผนการสอบบัญชีในเรื่องที่ผู้บริหารของกิจการ ไม่มีเวลาเข้ามาบริหารอย่างเต็มเวลา ในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยย่อยอื่นๆ ให้ความสำคัญในระดับมาก

ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.27 คือ ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ตารางที่ 13 แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ

ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
อุตสาหกรรมที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่กำลังตกต่ำและล้มเหลว	11 (21.6)	28 (54.9)	6 (11.8)	6 (11.8)	0 (0.0)	3.86 (มาก)
ธุรกิจหรือฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการตกต่ำลงอย่างต่อเนื่อง	15 (29.4)	27 (52.9)	7 (13.7)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.08 (มาก)
อัตราผลกำไรของกิจการเมื่อเทียบกับกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันพบว่ามียอดกำไรที่ไม่สม่ำเสมอหรือผิดปกติ	11 (21.6)	23 (45.1)	11 (21.6)	6 (11.8)	0 (0.0)	3.76 (มาก)
เงินทุนหมุนเวียนไม่เพียงพอเนื่องจากกำไรที่ลดลงหรือมีการขยายตัวเร็วเกินไป	9 (17.6)	25 (49.0)	11 (21.6)	6 (11.8)	0 (0.0)	3.73 (มาก)
กิจการมีแนวโน้มในการทำอะไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการครอบงำกิจการ	27 (52.9)	13 (25.5)	7 (13.7)	4 (7.8)	0 (0.0)	4.24 (มาก)
กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาหรือข้อตกลงกับบุคคลภายนอกเช่นมีข้อกำหนดจากบริษัทใหญ่หรือธนาคาร เจ้าหนี้ในการรักษาหรือเพิ่มผลกำไรของกิจการ	18 (35.3)	23 (45.1)	8 (15.7)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.12 (มาก)
กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย	5 (9.8)	22 (43.1)	17 (33.3)	7 (13.7)	0 (0.0)	3.49 (ปานกลาง)
กิจการที่เกี่ยวข้องกับภาวะขาดทุนจำนวนมาก	5 (9.8)	22 (43.1)	17 (33.3)	7 (13.7)	0 (0.0)	3.86 (มาก)

ตารางที่ 13 (ต่อ) แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านความกดดันที่ผิดปกติกภายในกิจการ

ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติกภายในกิจการ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
มีสิ่งบอกเหตุจากภายในหรือภายนอกเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	15 (29.4)	26 (51.0)	7 (13.7)	3 (5.9)	0 (0.0)	4.04 (มาก)
มีผลิตภัณฑ์เสื่อมสภาพหรือล้าสมัยเป็นจำนวนมาก	8 (15.7)	20 (39.2)	16 (31.4)	5 (9.8)	2 (3.9)	3.53 (มาก)
บริษัทกำลังถูกบีบให้รวมกิจการหรือกำลังถูก Take Over	15 (29.4)	17 (33.3)	16 (31.4)	1 (2.0)	2 (3.9)	3.82 (มาก)
ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง	24 (47.1)	16 (31.4)	7 (13.7)	4 (7.8)	0 (0.0)	4.18 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						3.89 (มาก)

จากตารางที่ 13 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติกภายในกิจการที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.89 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยด้านความความกดดันที่ผิดปกติกภายในกิจการต่อการวางแผนการสอบบัญชีในเรื่องกิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย ในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยย่อยอื่นๆ ให้ความสำคัญในระดับมาก

ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.24 คือ กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการควบกิจการ

ตารางที่ 14 แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ

ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
อุตสาหกรรมประเภทเดียวกันมีผลขาดทุนหรือมีกำไรลดลงแต่กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น	16 (31.4)	21 (41.2)	10 (19.6)	4 (7.8)	0 (0.0)	3.96 (มาก)
ยอดขายหรือกำลังการผลิตลดลงแต่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการผลิตเพิ่มขึ้นเช่นค่าจ้างแรงงาน	11 (21.6)	26 (51.0)	10 (19.6)	4 (7.8)	0 (0.0)	3.86 (มาก)
ไม่จัดทำงบพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ติดตามผลต่างที่เกิดขึ้นอย่างทันที	24 (47.1)	15 (29.4)	9 (17.6)	3 (5.9)	0 (0.0)	4.18 (มาก)
มีการตัดบัญชีหนี้สูญหรือสินค้าขาดบัญชีหรือสินค้าล้าสมัยจำนวนมากโดยไม่ใช้ความพยายามติดตามสาเหตุหรือไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	19 (37.3)	20 (39.2)	8 (15.7)	4 (7.8)	0 (0.0)	4.06 (มาก)
มีอัตราการรับคืนสินค้าเพิ่มขึ้นโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	22 (43.1)	24 (47.1)	2 (3.9)	3 (5.9)	0 (0.0)	4.27 (มาก)
มีรายจ่ายหรือยอดซื้อที่สูงผิดปกติโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	23 (45.1)	19 (37.3)	9 (17.6)	0 (0.0)	0 (0.0)	4.27 (มาก)
มียอดลูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ชัดเจน	21 (41.2)	21 (41.2)	8 (15.6)	1 (2.0)	0 (0.0)	4.22 (มาก)
สินค้าคงเหลือมีอัตราส่วนเพิ่มสูงขึ้นทั้งๆ ที่อัตราส่วนของยอดขายไม่เพิ่มขึ้นเลย	19 (37.3)	20 (39.2)	9 (17.6)	3 (5.9)	0 (0.0)	4.08 (มาก)
เงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูงไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน	7 (13.7)	16 (31.4)	24 (47.1)	4 (7.8)	0 (0.0)	3.51 (มาก)

ตารางที่ 14 (ต่อ) แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ

ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
ไม่มีการกระทบยอดลูกหนี้การค้าระหว่างบัญชีคุมยอดกับบัญชีย่อย	10 (19.6)	24 (47.1)	14 (27.5)	3 (5.9)	0 (0.0)	3.80 (มาก)
มีหน่วยงานย่อยในที่ห่างไกล ไม่เคยมีผู้บริหารหรือผู้ตรวจสอบภายในจากส่วนกลางไปตรวจเยี่ยม	14 (27.5)	19 (37.3)	16 (31.4)	2 (3.9)	0 (0.0)	3.88 (มาก)
มีเงินสดหรือทรัพย์สินที่มีค่าสูงใน ความดูแลรักษาโดยที่ทรัพย์สินนั้นไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน	16 (31.4)	17 (33.3)	16 (31.4)	2 (3.9)	0 (0.0)	3.92 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						4.00 (มาก)

จากตารางที่ 14 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ ที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 4.00 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยทั้งหมดในระดับมาก

ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.27 คือ มีอัตราการรับคืนสินค้าเพิ่มขึ้น โดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน และมีรายจ่ายหรือยอดซื้อที่สูงผิดปกติโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน

ตารางที่ 15 แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี ของ ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการ ตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม

ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่ง หลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอ และเหมาะสม	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
มีรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ หรือหลักฐานการอนุมัติไม่ สมบูรณ์	16 (31.4)	18 (35.3)	9 (17.6)	6 (11.8)	2 (3.9)	3.78 (มาก)
เอกสารหาย หรือเอกสารจัดทำไม่ เสร็จภายในเวลา	18 (35.3)	17 (33.3)	14 (27.5)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.00 (มาก)
มีรายการค้างนาน ซึ่งไม่สามารถ อธิบายได้ในงบกระทบยอด โดยเฉพาะรายการเงินสดหรือ สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง	22 (43.1)	21 (41.2)	6 (11.8)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.20 (มาก)
มีข้อแตกต่างระหว่างบัญชีย่อย กับบัญชีคุมที่ไม่สามารถอธิบาย ได้	15 (29.4)	19 (37.3)	13 (25.5)	2 (3.9)	2 (3.9)	3.84 (มาก)
มีรายการปรับปรุงเกี่ยวกับ ทรัพย์สิน เช่น สินทรัพย์ หรือ ลูกหนี้การค้าที่ไม่สามารถหา สาเหตุของการปรับปรุงได้	18 (35.3)	20 (39.2)	4 (7.8)	7 (13.7)	2 (3.9)	3.88 (มาก)
ใช้สำเนาเอกสารแทนที่จะใช้ ต้นฉบับ	13 (25.5)	19 (37.3)	13 (25.5)	4 (7.8)	2 (3.9)	3.73 (มาก)
ไม่มีเอกสารประกอบรายการ ในรายการที่ควรจะมี	26 (51.0)	17 (33.3)	5 (9.8)	1 (2.0)	2 (3.9)	4.25 (มาก)
มีข้อยกเว้นหรือสิ่งผิดปกติใน ราคาขาย ซึ่งไม่สามารถชี้แจงเหตุ ผลได้ เช่น ไม่สามารถอธิบายราคา ขายที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติได้	22 (43.1)	16 (31.4)	8 (15.7)	5 (9.8)	0 (0.0)	4.08 (มาก)
ความแตกต่างระหว่างบัญชีกับ หนังสือยืนยันจากบุคคลภายนอก เช่น ธนาคาร เจ้าหนี้	23 (45.1)	16 (31.4)	11 (21.6)	1 (2.0)	0 (0.0)	4.20 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						4.00 (มาก)

จากตารางที่ 15 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านปัญหาการได้ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม ที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมากที่สุดค่าเฉลี่ย 4.00 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยในเรื่องปัญหาการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมต่อการวางแผนการสอบบัญชีทั้งหมดในระดับมากที่สุดปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.25 คือ ไม่มีเอกสารประกอบรายการในรายการที่ควรจะมี

ตารางที่ 16 แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ปัจจัยด้านข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปดผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
กิจการถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานของรัฐหรือมีการจ่ายค่าปรับหรือค่าสินไหมทดแทน	9 (17.6)	23 (45.1)	15 (29.4)	4 (7.8)	0 (0.0)	3.73 (มาก)
มีหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องหรือหน่วยงานของรัฐบาล	6 (11.8)	16 (31.4)	24 (47.1)	5 (9.8)	0 (0.0)	3.45 (ปานกลาง)
การซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ	16 (31.4)	26 (51.0)	8 (15.7)	1 (2.0)	0 (0.0)	4.12 (มาก)
การจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศซึ่งไม่ได้เป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการนั้น	16 (31.4)	25 (49.0)	8 (15.7)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.08 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						3.84 (มาก)

จากตารางที่ 16 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมากที่สุดค่าเฉลี่ย 3.84 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยด้านข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อการวางแผนการสอบบัญชีในเรื่องการมีหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานกำกับดูแลที่

เกี่ยวข้องหรือหน่วยงานของรัฐบาล ในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยย่อยอื่นๆ ให้ความสำคัญในระดับมาก

ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.12 คือ การซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ

ตารางที่ 17 แสดงจำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตด้านอื่นๆ

ปัจจัยด้านอื่นๆ	สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย (แปดผล)
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	
สภาพแวดล้อมในที่ทำงานไม่มีความสามัคคี	6 (11.8)	11 (21.6)	16 (31.4)	16 (31.4)	2 (3.9)	3.06 (ปานกลาง)
โครงสร้างองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม	17 (33.3)	28 (54.9)	4 (7.8)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.18 (มาก)
ขาดกระบวนการในการคัดเลือกพนักงานใหม่อย่างรอบคอบ	8 (15.7)	11 (21.6)	20 (39.2)	10 (19.6)	2 (3.9)	3.25 (ปานกลาง)
พนักงานขาดความรู้ความชำนาญในหน้าที่	9 (17.6)	15 (29.4)	19 (37.3)	6 (11.8)	2 (3.9)	3.45 (ปานกลาง)
พนักงานไม่มีความจงรักภักดี ขวัญและกำลังใจตกต่ำ	11 (21.6)	13 (25.5)	16 (31.4)	11 (21.6)	0 (0.0)	3.47 (ปานกลาง)
มีการซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ	20 (39.2)	20 (39.2)	9 (17.6)	2 (3.9)	0 (0.0)	4.14 (มาก)
มีการจ่ายที่ผิดปกติในรูปแบบเงินสด การซื้อในรูปแบบของแคชเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้	29 (53.9)	14 (27.5)	8 (15.7)	0 (0.0)	0 (0.0)	4.41 (มาก)
ระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอยสำหรับการตรวจสอบหรือไม่มีหลักฐานเพียงพอ	25 (49.0)	20 (39.2)	6 (11.8)	0 (0.0)	0 (0.0)	4.37 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม						3.79 (มาก)

จากตารางที่ 17 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อปัจจัยด้านอื่นๆ ที่มีต่อการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมในระดับมากที่ค่าเฉลี่ย 3.79 โดยให้ความสำคัญต่อปัจจัยย่อยด้านอื่นๆ ได้แก่ พนักงานไม่มีความจงรักภักดี ขวัญและกำลังใจตกต่ำพนักงานขาดความรู้ความชำนาญ ในหน้าที่ ขาดกระบวนการในการคัดเลือกพนักงานใหม่อย่างรอบคอบ และสภาพแวดล้อมในที่ทำงานไม่มีความสามัคคี ในระดับปานกลาง ส่วนปัจจัยย่อยอื่นๆ ให้ความสำคัญในระดับมาก ได้แก่ โครงสร้างองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม มีการซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ มีการจ่ายที่ผิดปกติในรูปแบบเงินสด การซื้อในรูปแบบของแคชเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้ และระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอยสำหรับการตรวจสอบหรือไม่มีหลักฐาน

ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.41 คือ มีการจ่ายที่ผิดปกติในรูปแบบเงินสด การซื้อในรูปแบบของแคชเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้

ส่วนที่ 3 ข้อมูลผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตต่อการวางแผนการสอบบัญชีของ

ผู้สอบบัญชี (Fraud Risk Factors and Their Impact on Auditor's Audit Planning)

ตารางที่ 18 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามความคิดเห็นในการเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชี เมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ

การเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
ใช่	51	100.0
ไม่ใช่	0	0.0
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 18 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดเห็นว่าแผนการสอบบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คิดเป็นร้อยละ 100.0

ตารางที่ 19 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามความคิดเห็นในการปรับเปลี่ยนหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบเพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชียื่นยันหรือจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับทุจริต

การปรับเปลี่ยนหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบ	จำนวน	ร้อยละ
ได้	47	92.2
ไม่ได้	4	7.8
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 19 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าการปรับเปลี่ยนหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบช่วยให้ผู้สอบบัญชียื่นยันหรือจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับทุจริตได้ คิดเป็นร้อยละ 92.2 และเห็นว่าช่วยไม่ได้ คิดเป็นร้อยละ 7.8 โดยผู้ตอบแบบสอบถามได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่าการตรวจสอบไม่ได้ตรวจสอบครอบคลุมทุกรายการ แต่อาจลดลงได้บ้าง หรืออาจช่วยจัดข้อสงสัยได้หรือไม่ได้ ขึ้นอยู่กับผลการตรวจสอบของขอบเขตที่ขยาย ถ้าหากผู้บริหารปฏิเสธที่จะให้ความร่วมมือในการตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชีที่ได้ปรับเปลี่ยนไปจึงไม่สามารถจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตได้ (จำนวน 4 ราย)

ตารางที่ 20 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามบุคคลที่มีหน้าที่สอบทานการวางแผนการสอบบัญชีเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

บุคคลที่มีหน้าที่สอบทานการวางแผนการสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
หุ้นส่วน	31	60.8
ผู้จัดการ	13	25.5
ผู้สอบบัญชีอาวุโส	7	13.7
รวม	51	100.00

จากตารางที่ 20 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่า ผู้ที่มีหน้าที่สอบทานการวางแผนการสอบบัญชีเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต คือ หุ้นส่วน คิดเป็นร้อยละ 60.8 รองลงมาคือ ผู้จัดการ คิดเป็นร้อยละ 25.5 และ ผู้สอบบัญชีอาวุโส คิดเป็นร้อยละ 13.7

ตารางที่ 21 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการปรึกษาผู้บริหารของบริษัทเพื่อปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบ

การปรึกษาผู้บริหารของบริษัท	จำนวน	ร้อยละ
มีการปรึกษา	46	90.2
ไม่มีการปรึกษา	5	9.8
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 21 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการปรึกษาผู้บริหารของบริษัทเพื่อปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 90.2 ไม่มีการปรึกษา คิดเป็นร้อยละ 9.8 โดยผู้ตอบแบบสอบถามได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า เป็นความลับและอาจทำให้ผู้บริหารรู้ตัว เนื่องจากการทุจริตบางอย่าง ผู้บริหารอาจมีส่วนร่วมในการทุจริต จึงอาจทำให้เกิดความไม่ปลอดภัยได้ ดังนั้นจึงต้องมีการปรึกษากับผู้สอบบัญชีอาวุโสในทีมของตัวเอง (จำนวน 5 ราย)

ตารางที่ 22 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการอนุญาตจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบกิจการเพิ่มเติมกรณีมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

การอนุญาตจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบกิจการเพิ่มเติม	จำนวน	ร้อยละ
ให้ตรวจสอบเพิ่ม	41	80.4
ไม่ให้ตรวจสอบเพิ่ม	10	19.6
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 22 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ได้รับอนุญาตจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบเพิ่ม คิดเป็นร้อยละ 80.4 และไม่ให้ตรวจสอบเพิ่ม คิดเป็นร้อยละ 19.6

ตารางที่ 23 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการตัดสินใจรับงานในปีต่อไป กรณีตรวจพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญในปีปัจจุบัน

การตัดสินใจรับงานในปีต่อไป	จำนวน	ร้อยละ
รับงาน	24	47.1
ไม่รับงาน	27	52.9
รวม	51	100.0

จากตารางที่ 23 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะไม่รับงานในปีต่อไปเมื่อตรวจพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต คิดเป็นร้อยละ 52.9 และรับงาน คิดเป็นร้อยละ 47.1 โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่รับงานในปีต่อไปเห็นว่า

1. ความเสี่ยงในการรับงานสูง และปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมีสาระสำคัญ (จำนวน 4 ราย)
2. ปัจจัยดังกล่าวส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเสี่ยงต่อการแสดงความเห็น อาจถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบ หรือถูกจำกัดขอบเขตจากฝ่ายบริหารเหมือนปีก่อน ทำให้ไม่มีหลักฐานที่เพียงพอในการตรวจสอบ (จำนวน 5 ราย)
3. ปัจจัยเสี่ยงยังคงมีอยู่ต่อไปหากไม่ได้รับการแก้ไข (จำนวน 1 ราย)
4. การรับงานอาจทำให้เกิดความไม่ปลอดภัยได้ (จำนวน 2 ราย)
5. ไม่รับงานแต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมติตัดสินใจของหุ้นส่วน (จำนวน 1 ราย)

ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่รับงานในปีต่อไปเห็นว่า

1. หากผู้บริหารให้ความร่วมมือในการตรวจสอบและแก้ไขการปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกิดขึ้นแล้ว (จำนวน 3 ราย)
2. พิจารณาว่าปัจจัยเสี่ยงที่มีอยู่หมดไปแล้วหรือไม่ ถ้าอยู่ในระดับที่รับได้ ความเสี่ยงได้หมดไป หรือกิจการได้หาวิธีการ หรือแนวทางในการป้องกันปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตก็สามารถรับงานได้ แต่ถ้าประเมินแล้วพบว่ายังคงมีความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจถอนตัวจาก การสอบบัญชี (จำนวน 2 ราย)
3. ยังเป็นปัจจัยเสี่ยง ซึ่งอาจจะไม่เกิดการทุจริตขึ้นจริง (จำนวน 1 ราย)
4. เปิดเผยในหน้ารายงานว่ามีเงื่อนไขหรือไม่ถูกต้อง หากพบการทุจริตในปีที่ตรวจสอบ (จำนวน 3 ราย)
5. หากบริษัทดังกล่าวได้ผ่านกระบวนการบริหารความเสี่ยง อีกทั้งได้มีการวางแผนการตรวจสอบไว้อย่างเพียงพอที่จะตรวจพบการทุจริต ย่อมสามารถควบคุมความเสี่ยงในการวางแผนการตรวจสอบได้ (จำนวน 4 ราย)
6. หากลูกค้ามีการแก้ไขปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวให้ลดลง ก็ไม่มีความเสี่ยงในปีถัดไป (จำนวน 2 ราย)
7. จะได้ติดตามปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง (จำนวน 1 ราย)

ตารางที่ 24 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามบุคคลที่ผู้สอบบัญชี
 ปฏิบัติงานหารับงานสอบบัญชีในปีแรก และตรวจพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

บุคคลที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน	จำนวน	ร้อยละ
ผู้สอบบัญชีคนเดิม	41	80.4
ทนายความ	18	35.3
ผู้เชี่ยวชาญ	17	33.3
ธนาคาร	6	11.8
ผู้บริหาร	42	82.4
ลูกหนี้	1	2.0
เจ้าหนี้	3	5.9
อื่นๆ	5	9.8

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย

อื่นๆ ได้แก่ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ คณะกรรมการตรวจสอบ หน่วยงานที่กำกับดูแล
 และปรึกษากันภายในทีมงานเท่านั้น

จากตารางที่ 24 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เมื่อรับงานสอบบัญชีในปีแรกและ
 ตรวจพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต จะมีการประสานงานกับผู้บริหาร คิดเป็นร้อยละ 82.4 รองลงมา
 คือ ผู้สอบบัญชีคนเดิม คิดเป็นร้อยละ 80.4 และทนายความ คิดเป็นร้อยละ 35.3

ตารางที่ 25 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามข้อควรพิจารณาในการใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน กรณีกิจการมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ข้อควรพิจารณาในการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน	จำนวน	ร้อยละ
หน่วยงานมีความเป็นอิสระ และเที่ยงธรรม	48	94.1
มีการฝึกอบรมวิชาชีพ	11	21.6
มีความชำนาญในการปฏิบัติงาน	32	62.7
มีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ	42	82.4
อื่นๆ	2	3.9

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย

อื่นๆ ได้แก่: พิจารณาดัชนีขณะงานว่าสอดคล้องกัน และเป็นเรื่องเดียวกันกับที่จะวางแผนการตรวจสอบ

จากตารางที่ 25 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่พิจารณาใช้ผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน คือ หน่วยงานมีความเป็นอิสระ และเที่ยงธรรม คิดเป็นร้อยละ 94.1 รองลงมาคือ มีความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ คิดเป็นร้อยละ 82.4 และมีความชำนาญในการปฏิบัติงาน คิดเป็นร้อยละ 62.7

ตารางที่ 26 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงการวางแผนเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ

การเปลี่ยนแปลงการวางแผน	จำนวน	ร้อยละ
การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ	43	84.3
การเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ	39	76.5
เปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่ม	13	25.5

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย

จากตารางที่ 26 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงการวางแผนเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 84.3 รองลงมาคือ มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 76.5 และเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 25.5

ตารางที่ 27 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงการวางแผนเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการวางแผนการตรวจสอบ

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ	จำนวน	ร้อยละ
มีการเพิ่มการตรวจสอบก่อนสิ้นงวด (Interim Visit)	21	48.8
มีการเพิ่มการตรวจนับมากขึ้น (Location)	18	41.9
มีการเพิ่มระยะเวลาของการตรวจสอบ	16	37.2
มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น	32	74.4
มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) เพิ่มขึ้น	40	93.0
เน้นการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มากขึ้น	33	76.7
เน้นการสอบถามมากขึ้น	14	32.6
ลดระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Level) ที่ตั้งไว้	33	76.7

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 43 ราย

จากตารางที่ 27 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 93.0 รองลงมาคือ เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 76.7 และมีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น คิดเป็นร้อยละ 74.4

ตารางที่ 28 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามการเปลี่ยนแปลงการวางแผนเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ ในส่วนของการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ

การเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ	จำนวน	ร้อยละ
เพิ่มจำนวนพนักงาน	10	25.6
เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต	37	94.9
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส	2	5.1
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	1	2.6
เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม (เช่น มีความสุขุม, รอบคอบ อาวุโสขึ้น เป็นต้น)	17	43.6

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 39 ราย

จากตารางที่ 28 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต คิดเป็นร้อยละ 94.9 รองลงมา คือ เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม คิดเป็นร้อยละ 43.6 และเพิ่มจำนวนพนักงาน คิดเป็นร้อยละ 25.6

ตารางที่ 29 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบจำแนกตามประสบการณ์การตรวจพบทุจริต

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ	ประสบการณ์การตรวจพบทุจริต		
	เคย	ไม่เคย	รวม
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)
มีการเพิ่มการตรวจสอบก่อนสิ้นงวด (Interim Visit)	18 (41.9)	3 (7.0)	21 (48.8)
มีการเพิ่มการตรวจนับมากขึ้น (location)	15 (34.9)	3 (7.0)	18 (41.9)
มีการเพิ่มระยะเวลาของการตรวจสอบ	12 (27.9)	4 (9.3)	16 (37.2)
มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น	28 (65.1)	4 (9.3)	32 (74.4)
มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) เพิ่มขึ้น	36 (83.7)	4 (9.3)	40 (93.0)
เน้นการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มากขึ้น	31 (72.1)	2 (4.7)	33 (76.7)
เน้นการสอบถามมากขึ้น	12 (27.9)	2 (4.7)	14 (32.6)
ลดระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Level) ที่ตั้งไว้	30 (69.8)	3 (7.0)	33 (76.7)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 43 ราย

จากตารางที่ 29 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เคยตรวจพบการทุจริตส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 83.7 เน้นการทดสอบการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 72.1 และมีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น คิดเป็นร้อยละ 69.8

ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เคยตรวจพบการทุจริตส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการเพิ่มระยะเวลาของการตรวจสอบ มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 9.3 มีการเพิ่มการตรวจสอบก่อนสิ้นงวด มีการเพิ่มการตรวจนับมากขึ้น ลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ เท่ากันคิดเป็นร้อยละ 7.0 เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น และเน้นการสอบถามมากขึ้น เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 4.7



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
 Copyright© by Chiang Mai University
 All rights reserved

ตารางที่ 30 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ
จำแนกตามประสิทธิภาพการตรวจพบการทุจริต

การเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ	ประสิทธิภาพการตรวจพบการทุจริต		
	เคย	ไม่เคย	รวม
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)
เพิ่มจำนวนพนักงาน	9 (23.1)	1 (2.6)	10 (25.6)
เพิ่มพนักงานที่มีประสิทธิภาพด้านการตรวจ ทุจริต	33 (84.6)	4 (10.3)	37 (94.9)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส	2 (5.1)	0 (0.0)	2 (5.1)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	0 (0.0)	1 (2.6)	1 (2.6)
เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจาก เดิม (เช่น มีความสุขุม, รอบคอบ อาวุโสขึ้น เป็น ต้น)	16 (41.0)	1 (2.6)	17 (43.6)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 39 ราย

จากตารางที่ 30 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ที่เคยตรวจพบการทุจริตส่วนใหญ่
จะมีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสิทธิภาพด้านการตรวจสอบทุจริต
คิดเป็นร้อยละ 84.6 เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม คิดเป็นร้อยละ 41.0 และมี
การเพิ่มพนักงาน คิดเป็นร้อยละ 23.1

ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เคยตรวจพบการทุจริตส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงทีม
ตรวจสอบ คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสิทธิภาพด้านการตรวจสอบทุจริต คิดเป็นร้อยละ 10.3 และ
เพิ่มจำนวนพนักงาน เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่าง
จากเดิมเท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 2.6

ตารางที่ 31 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบจำแนกตามการรับงานสอบบัญชีปีต่อไป

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ	การรับงานตรวจสอบบัญชี ปีต่อไป
	จำนวน (ร้อยละ)
มีการเพิ่มการตรวจสอบก่อนสิ้นงวด (Interim Visit)	12 (27.9)
มีการเพิ่มการตรวจนับมากขึ้น (location)	7 (16.3)
มีการเพิ่มระยะเวลาของการตรวจสอบ	8 (18.6)
มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น	17 (39.5)
มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) เพิ่มขึ้น	17 (39.5)
เน้นการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มากขึ้น	15 (34.9)
เน้นการสอบถามมากขึ้น	6 (14.0)
ลดระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Level) ที่ตั้งไว้	14 (32.6)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 43 ราย

จากตารางที่ 31 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่รับงานในปีต่อไปส่วนใหญ่จะมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น เท่ากันคิดเป็นร้อยละ 39.5 เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น คิดเป็นร้อยละ 34.9 และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ คิดเป็นร้อยละ 32.6

ตารางที่ 32 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ
จำแนกตามในการรับงานปีต่อไป

การเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ	การรับงานตรวจสอบบัญชี ปีต่อไป
	จำนวน (ร้อยละ)
เพิ่มจำนวนพนักงาน	2 (5.1)
เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต	19 (48.7)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส	0 (0.0)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	1 (2.6)
เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม (เช่น มี ความสุขุม, รอบคอบ อาวุโสขึ้น เป็นต้น)	7 (17.9)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 39 ราย

จากตารางที่ 32 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่รับงานในปีต่อไปส่วนใหญ่จะมีการ
เปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ เพิ่มพนักงานที่มี
ประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต คิดเป็นร้อยละ 48.7 เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่าง
จากเดิม คิดเป็นร้อยละ 17.9 และเพิ่มจำนวนพนักงานคิดเป็นร้อยละ 5.1

ตารางที่ 33 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ	รวม
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)
มีการเพิ่มการตรวจสอบก่อนสิ้นงวด (Interim Visit)	15 (34.9)	6 (13.9)	21 (48.8)
มีการเพิ่มการตรวจนับมากขึ้น (location)	14 (32.6)	4 (9.3)	18 (41.9)
มีการเพิ่มระยะเวลาของการตรวจสอบ	10 (23.3)	6 (13.9)	16 (37.2)
มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น	26 (60.5)	6 (13.9)	32 (74.4)
มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) เพิ่มขึ้น	30 (69.8)	10 (23.2)	40 (93.0)
เน้นการทดสอบการควบคุม (Test of Control) มากขึ้น	21 (48.8)	12 (27.9)	33 (76.7)
เน้นการสอบถามมากขึ้น	8 (18.6)	6 (14.0)	14 (32.6)
ลดระดับความมีสาระสำคัญ (Materiality Level) ที่ตั้งไว้	25 (58.1)	8 (18.6)	33 (76.7)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 43 ราย

จากตารางที่ 33 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีในกลุ่ม big 4 ส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 69.8 มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น คิดเป็นร้อยละ 60.5 และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ คิดเป็นร้อยละ 58.1

ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีอื่นๆ ส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ คือ เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น คิดเป็นร้อยละ 27.9 มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น คิดเป็นร้อยละ 23.2 และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ เท่ากันคิดเป็นร้อยละ 18.6

ตารางที่ 34 แสดงจำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ	รวม
	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)	จำนวน (ร้อยละ)
เพิ่มจำนวนพนักงาน	10 (25.6)	0 (0.0)	10 (25.6)
เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต	25 (64.1)	12 (30.8)	37 (94.9)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส	0 (0.0)	2 (5.1)	2 (5.1)
เปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	1 (2.6)	0 (0.0)	1 (2.6)
เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม (เช่น มีความสุขุม, รอบคอบ อาวุโสขึ้น เป็นต้น)	13 (33.3)	4 (10.3)	17 (43.6)

หมายเหตุ: ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 39 ราย

จากตารางที่ 34 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีในกลุ่ม big 4 ส่วนใหญ่จะมีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบทุจริต คิดเป็นร้อยละ 64.1 เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม คิดเป็นร้อยละ 33.3 และมีการเพิ่มพนักงาน คิดเป็นร้อยละ 25.6

ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีอื่นๆ ส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบทุจริต คิดเป็นร้อยละ 30.8 เปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม คิดเป็นร้อยละ 10.3 และเปลี่ยนแปลงผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส คิดเป็นร้อยละ 5.1



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ส่วนที่ 4 ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ตารางที่ 35 แสดงค่าเฉลี่ยระดับและสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือ และความสามารถของฝ่ายบริหาร	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปดผล)	ค่าเฉลี่ย (แปดผล)	ค่าเฉลี่ย (แปดผล)
ฝ่ายบริหารถูกรอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน	4.46 (มาก)	3.88 (มาก)	4.27 (มาก)
คณะกรรมการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ	4.11 (มาก)	3.50 (มาก)	3.92 (มาก)
มีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนเกินความจำเป็น	3.51 (มาก)	3.88 (มาก)	3.63 (มาก)
มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข	4.09 (มาก)	4.50 (มากที่สุด)	4.22 (มาก)
มีการเปลี่ยนแปลงพนักงานระดับสำคัญบ่อยครั้ง	4.26 (มาก)	3.75 (มาก)	4.10 (มาก)
ผู้บริหารไม่มีความรู้ความสามารถหรือไม่เข้าใจหน้าที่ที่รับผิดชอบของตนที่มีต่อระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน	4.03 (มาก)	3.75 (มาก)	3.94 (มาก)
ผู้บริหารของกิจการไม่มีเวลาเข้ามาบริหารอย่างเต็มเวลา	3.29 (ปานกลาง)	3.00 (ปานกลาง)	3.20 (ปานกลาง)
ผู้บริหารติดตามหรือให้ความสนใจอย่างออกนอกหน้าในงานบางงานหรือเฉพาะงานที่มีผลประโยชน์	3.66 (มาก)	3.25 (ปานกลาง)	3.53 (มาก)
ผู้บริหารมีชื่อเสียงในด้านลบต่อสังคม	3.60 (มาก)	3.75 (มาก)	3.65 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	3.89 (มาก)	3.69 (มาก)	3.83 (มาก)

จากตารางที่ 35 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหารมีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.89 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.46 ได้แก่ ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของผู้บริหารมีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 3.69 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.5 ได้แก่ มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน ยกเว้นปัจจัยย่อยเรื่อง มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมากที่สุด ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมากที่สุด และปัจจัยย่อยเรื่อง ผู้บริหารติดตามหรือให้ความสนใจอย่างออกนอกหน้าในงานบางงานหรือเฉพาะงานที่มีผลประโยชน์ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมากที่สุด ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง

ตารางที่ 36 แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนัก งานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
อุตสาหกรรมที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่กำลังตกต่ำและ ล้มเหลว	4.20 (มาก)	3.13 (ปานกลาง)	3.86 (มาก)
ธุรกิจหรือฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ตกต่ำลงอย่างต่อเนื่อง	4.17 (มาก)	3.88 (มาก)	4.08 (มาก)
อัตราผลกำไรของกิจการเมื่อเทียบกับกลุ่มอุตสาหกรรม เดียวกันพบว่ามียอดอัตราที่ไม่สม่ำเสมอหรือผิดปกติ	3.94 (มาก)	3.38 (ปานกลาง)	3.76 (มาก)
เงินทุนเวียนไม่เพียงพอเนื่องจากกำไรที่ลดลงหรือมีการ ขยายตัวเร็วเกินไป	3.77 (มาก)	3.63 (มาก)	3.73 (มาก)
กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาด ของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชน	4.29 (มาก)	4.13 (มาก)	4.24 (มาก)
กิจการต้องปฏิบัติตามสัญญาหรือข้อตกลงกับ บุคคลภายนอกเช่น มีข้อกำหนดจากบริษัทใหญ่	4.23 (มาก)	3.88 (มาก)	4.12 (มาก)
กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียง รายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย	3.54 (มาก)	3.38 (ปานกลาง)	3.49 (มาก)
กิจการที่เกี่ยวข้องกับประเภทภาวะขาดทุนจำนวนมาก	4.09 (มาก)	3.38 (ปานกลาง)	3.86 (มาก)
มีสิ่งบอกร่องเหตุจากภายในหรือภายนอกเกี่ยวกับปัญหา การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ	4.17 (มาก)	3.75 (มาก)	4.04 (มาก)
มีผลิตภัณฑ์เสื่อมสภาพหรือล้าสมัยเป็นจำนวนมาก	3.49 (ปานกลาง)	3.63 (มาก)	3.53 (มาก)
บริษัทกำลังถูกบีบให้รวมกิจการหรือกำลังถูก Take Over	3.91 (มาก)	3.63 (มาก)	3.82 (มาก)

ตารางที่ 36 (ต่อ) แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง	4.37 (มาก)	3.75 (มาก)	4.18 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	4.01 (มาก)	3.63 (มาก)	3.89 (มาก)

จากตารางที่ 36 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการอยู่ในระดับมากที่ค่าเฉลี่ย 4.01 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.29 ได้แก่ กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการครอบงำกิจการ

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการอยู่ในระดับมากที่ค่าเฉลี่ย 3.63 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.13 ได้แก่ กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการครอบงำกิจการ

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน ยกเว้นปัจจัยย่อยเรื่อง อุตสาหกรรมที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่กำลังตกต่ำและล้มเหลว อัตราผลกำไรของกิจการเมื่อเทียบกับอุตสาหกรรมเดียวกันพบว่า มีอัตราที่ไม่สม่ำเสมอหรือผิดปกติ กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย กิจการที่เกี่ยวข้องกับการประสมภาวะขาดทุนจำนวนมาก ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง และ ปัจจัยย่อยเรื่อง มีผลิตภัณฑ์เสื่อมสภาพหรือล้าสมัยเป็นจำนวนมาก ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบ

บัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมาก

ตารางที่ 37 แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
อุตสาหกรรมประเภทเดียวกันมีผลขาดทุนหรือมีกำไรลดลงแต่กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น	4.06 (มาก)	3.75 (มาก)	3.96 (มาก)
ยอดขายหรือกำลังการผลิตลดลงแต่ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการผลิตเพิ่มขึ้นเช่นค่าจ้างแรงงาน	3.86 (มาก)	3.88 (มาก)	3.86 (มาก)
ไม่จัดทำงบพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ติดตามผลต่างที่เกิดขึ้นอย่างทันที	4.37 (มาก)	3.75 (มาก)	4.18 (มาก)
มีการตัดบัญชีหนี้สูญหรือสินค้าขาดบัญชีหรือสินค้าล้าสมัยจำนวนมากโดยไม่ใช้ความพยายามติดตามสาเหตุหรือไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	4.14 (มาก)	3.88 (มาก)	4.06 (มาก)
มีอัตราการรับคืนสินค้าเพิ่มขึ้นโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	4.29 (มาก)	4.25 (มาก)	4.27 (มาก)
มีรายจ่ายหรือยอดซื้อที่สูงผิดปกติโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน	4.29 (มาก)	4.25 (มาก)	4.27 (มาก)
มียอดลูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ชัดเจน	4.09 (มาก)	4.50 (มากที่สุด)	4.22 (มาก)
สินค้าคงเหลือมีอัตราส่วนเพิ่มสูงขึ้นทุกๆ ที่อัตราส่วนของยอดขายไม่เพิ่มขึ้นเลย	4.06 (มาก)	4.13 (มาก)	4.08 (มาก)
เงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง ไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน	3.57 (มาก)	3.38 (ปานกลาง)	3.51 (มาก)

ตารางที่ 37 (ต่อ) แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีปัจจัยด้านที่
เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนัก งานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
ไม่มีการกระทบขอดูกหนี้การค้าระหว่างบัญชีคุมขอดกับ บัญชีย่อย	3.83 (มาก)	3.75 (มาก)	3.80 (มาก)
มีหน่วยงานย่อยในที่ห่างไกล ไม่เคยมีผู้บริหารหรือผู้ ตรวจสอบภายในจากส่วนกลางไปตรวจเยี่ยม	4.11 (มาก)	3.38 (ปานกลาง)	3.88 (มาก)
มีเงินสดหรือทรัพย์สินที่มีค่าสูงในความปลอดภัยโดยที่ทรัพย์สิน นั้นไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน	3.83 (มาก)	4.13 (มาก)	3.92 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	4.04 (มาก)	3.92 (มาก)	4.00 (มาก)

จากตารางที่ 35 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีใน
กลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติอยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 4.04 โดย
ปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.37 ได้แก่ การไม่จัดทำบัญชีขอดเงินฝาก
ธนาคารหรือไม่ติดตามผลต่างที่เกิดขึ้นอย่างทันที

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านที่
เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติอยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 3.92 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการ
วางแผนมากที่สุดที่ 4.50 ได้แก่ มีขอดูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ชัดเจน

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบ
บัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน
ยกเว้นปัจจัยย่อยเรื่องมีขอดูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ชัดเจน ซึ่ง
ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของ
สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมากที่สุด และปัจจัยย่อยเรื่อง เงินสด หรือสินทรัพย์ที่มี

มูลค่าสูงไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน และมีหน่วยงานย่อยในที่ห่างไกลไม่เคยมีผู้บริหารหรือผู้ตรวจสอบภายในจากส่วนกลางไปตรวจเยี่ยม ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ตารางที่ 38 แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
มีรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ หรือหลักฐานการอนุมัติไม่สมบูรณ์	3.91 (มาก)	3.50 (มาก)	3.78 (มาก)
เอกสารหาย หรือเอกสารจัดทำไม่เสร็จภายในเวลา	4.23 (มาก)	3.50 (มาก)	4.00 (มาก)
มีรายการค้างนาน ซึ่งไม่สามารถอธิบายได้ในงบกระทบยอด โดยเฉพาะรายการเงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง	4.46 (มาก)	3.63 (มาก)	4.20 (มาก)
มีข้อแตกต่างระหว่างบัญชีย่อยกับบัญชีคุมที่ไม่สามารถอธิบายได้	4.11 (มาก)	3.25 (ปานกลาง)	3.84 (มาก)
มีรายการปรับปรุงเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น สินทรัพย์ หรือ ลูกหนี้การค้าที่ไม่สามารถหาสาเหตุของการปรับปรุงได้	4.00 (มาก)	3.63 (มาก)	3.88 (มาก)
ใช้สำเนาเอกสารแทนที่จะใช้ต้นฉบับ	3.71 (มาก)	3.75 (มาก)	3.73 (มาก)
ไม่มีเอกสารประกอบรายการ ในรายการที่ควรจะมี	4.20 (มาก)	4.38 (มาก)	4.25 (มาก)
มีข้อยกเว้นหรือสิ่งผิดปกติในราคาขาย ซึ่งไม่สามารถชี้แจงเหตุผลได้ เช่น ไม่สามารถอธิบายราคาขายที่เพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติได้	4.11 (มาก)	4.00 (มาก)	4.08 (มาก)
ความแตกต่างระหว่างบัญชีกับหนังสือยืนยันจากบุคคลภายนอก เช่น ธนาคาร เจ้าหนี้	4.17 (มาก)	4.25 (มาก)	4.20 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	4.10 (มาก)	3.76 (มาก)	4.00 (มาก)

จากตารางที่ 38 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมอยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 4.10 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.46 ได้แก่ มีรายการค้างนาน ซึ่งไม่สามารถอธิบายได้ในงบกระทบบยอด โดยเฉพาะรายการเงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง

ผู้แบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสมอยู่ในระดับมากที่ค่าเฉลี่ย 3.76 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.38 ได้แก่ ไม่มีเอกสารประกอบรายการในรายการที่ควรจะมี

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน ยกเว้นปัจจัยย่อยเรื่อง มียอดแตกต่างระหว่างบัญชีย่อยกับบัญชีคุมที่ไม่สามารถอธิบายได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง

ตารางที่ 39 แสดงค่าเฉลี่ยและระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านข้อบ่งชี้
อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านข้อบ่งชี้ อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนัก งานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
กิจการถูกตรวจสอบ โดยหน่วยงานของรัฐหรือมีการจ่าย ค่าปรับหรือค่าสินไหมทดแทน	3.71 (มาก)	3.75 (มาก)	3.73 (มาก)
มีหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องหรือ หน่วยงานของรัฐบาล	3.49 (ปานกลาง)	3.38 (ปานกลาง)	3.45 (ปานกลาง)
การซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมี สาระสำคัญ	4.17 (มาก)	4.00 (มาก)	4.12 (มาก)
การจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศซึ่งไม่ได้ เป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการนั้น	4.23 (มาก)	3.75 (มาก)	4.08 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	3.90 (มาก)	3.72 (มาก)	3.84 (มาก)

จากตารางที่ 39 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีใน
กลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านข้อบ่งชี้ อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอยู่ในระดับมาก
ที่ค่าเฉลี่ย 3.90 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.23 ได้แก่ การจ่ายชำระค่า
สินค้าหรือบริการไปยังประเทศซึ่งไม่ได้เป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการนั้น

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านข้อ
บ่งชี้ อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 3.72 โดยปัจจัยย่อยที่มี
สาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.00 ได้แก่ การซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมี
สาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงาน
สอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน

ตารางที่ 40 แสดงค่าเฉลี่ยระดับสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีต่อปัจจัยด้านอื่นๆ
จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านอื่นๆ	สำนักงานสอบบัญชี		
	สำนัก งานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4	สำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ	รวม
	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)	ค่าเฉลี่ย (แปลผล)
สภาพแวดล้อมในที่ทำงานไม่มีความสามัคคี	3.14 (ปานกลาง)	2.88 (ปานกลาง)	3.06 (ปานกลาง)
โครงสร้างองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม	4.26 (มาก)	4.00 (มาก)	4.18 (มาก)
ขาดกระบวนการในการคัดเลือกพนักงานใหม่อย่างรอบคอบ	3.31 (ปานกลาง)	3.13 (ปานกลาง)	3.25 (ปานกลาง)
พนักงานขาดความรู้ความชำนาญในหน้าที่	3.31 (ปานกลาง)	3.75 (มาก)	3.45 (ปานกลาง)
พนักงานไม่มีความจงรักภักดี ขวัญและกำลังใจตกต่ำ	3.40 (ปานกลาง)	3.63 (มาก)	3.47 (ปานกลาง)
มีการซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ	4.09 (มาก)	4.25 (มาก)	4.14 (มาก)
มีการจ่ายที่ผิดปกติในรูปแบบเงินสด การซื้อในรูปแบบของ แคชเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชี ธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้	4.49 (มาก)	4.25 (มาก)	4.41 (มาก)
ระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอยสำหรับการตรวจสอบหรือไม่มี หลักฐานเพียงพอ	4.31 (มาก)	4.50 (มาก)	4.37 (มาก)
ค่าเฉลี่ยรวม	3.79 (มาก)	3.80 (มาก)	3.79 (มาก)

จากตารางที่ 40 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยด้านอื่นๆ อยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 3.79 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.49 ได้แก่ การจ่ายที่ผิดปกติในรูปเงินสด การซื้อในรูปแบบของแคชเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยด้านอื่นๆ อยู่ในระดับมาก ที่ค่าเฉลี่ย 3.80 โดยปัจจัยย่อยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนมากที่สุดที่ 4.50 ได้แก่ ระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอยสำหรับการตรวจสอบหรือไม่มีหลักฐานเพียงพอ

ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าปัจจัยย่อยอื่นๆ มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีในระดับเดียวกัน ยกเว้น ปัจจัยย่อยเรื่อง พนักงานขาดความรู้ความชำนาญในหน้าที่ และพนักงานไม่มีความจงรักภักดี ขวัญและกำลังใจตกต่ำ ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมาก

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ ที่จำเป็นในการพิจารณาวางแผนการสอบบัญชีเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตได้แก่

ในการพิจารณาปัจจัยเสี่ยง อาจเกิดขึ้นก่อนการวางแผน อาทิเช่น ก่อนที่จะรับงานต้องมีการคุยกับผู้บริหาร ทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่จะตรวจสอบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะวิเคราะห์เบื้องต้นได้แล้วธุรกิจที่จะรับสอบบัญชานั้นมีปัจจัยเสี่ยงอะไรบ้างโดยเฉพาะ ความเสี่ยงสืบเนื่อง