

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

ทุจริตเป็นปัญหาขององค์กร ซึ่งทำให้องค์กรได้รับความเสียหายจากการทุจริตดังกล่าว ดังนั้น ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการวางแผนและอาศัยการระบุปัจจัยเสี่ยงที่จะทำให้เกิดความเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่องบการเงิน

ในการศึกษา ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยได้เก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิจากแบบสอบถาม จำนวน 51 ราย และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ ค่าสถิติที่ใช้ คือ ความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ยเลขคณิต ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

สรุปผลการศึกษา

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 51 มีอายุน้อยกว่า 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 49.0 อยู่ในระดับการศึกษาปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 54.9 มีประสบการณ์ในการทำงานด้านสอบบัญชี 6-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 54.9 เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ร้อยละ 68.6 โดยประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบคือบริการ ร้อยละ 60.8

ส่วนที่ 2 ข้อมูลปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (Fraud Risk Factors)

จากการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีคือ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหารมากเป็นลำดับ 1 ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการเป็นลำดับ 2 ปัจจัยด้านที่เกี่ยวกับรายการผิดปกติเป็นลำดับ 3

จากประสบการณ์ที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชีพบว่าไม่เคยตรวจพบการทุจริตจำนวน 28 ราย คิดเป็นร้อยละ 54.9 และเคยผ่านการตรวจพบการทุจริตจำนวน 23 ราย คิดเป็นร้อยละ 45.1 รูปแบบการทุจริตที่ตรวจพบมากที่สุดคือ ทุจริตเงินสด ร้อยละ 31.4 รองลงมาคือ การทุจริตสินค้าคงเหลือ ร้อยละ 21.6 และ การทุจริตค่าใช้จ่าย ร้อยละ 17.6 นอกจากนี้พบว่าธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อการทุจริตมากที่สุด ลำดับ 1 คือประเภทธุรกิจ สินค้าอุตสาหกรรม ลำดับ 2 คือ อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และลำดับ 3 คือธุรกิจบริการ

แหล่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงโอกาสในการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในกิจการ คือ ประสิทธิภาพในการตรวจสอบ จำนวน 46 ราย คิดเป็นร้อยละ 90.2 รองลงมาคือ การปรึกษาหารือกับบุคลากรของกิจการ จำนวน 34 ราย คิดเป็นร้อยละ 66.7 และการตรวจเยี่ยมสถานประกอบการ จำนวน 25 ราย คิดเป็นร้อยละ 49.0

ในการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ปัจจัยแรกคือ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร ได้แก่ ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คนมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.27 ซึ่งอยู่ในระดับมาก รองลงมาคือ การมีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอโดยไม่มี การสั่งการให้แก้ไข โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.22

ปัจจัยที่สองคือ ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ ได้แก่ การทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้น เนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชน หรือการครอบงำกิจการ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.24 ซึ่งอยู่ในระดับมาก รองลงมาคือความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง

ปัจจัยที่สามคือ ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ ได้แก่ การมีอัตราการรับคืนสินค้าเพิ่มโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน และมีรายจ่ายหรือยอดซื้อที่สูงผิดปกติโดยไม่มีเหตุผลที่ชัดเจน ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.27 อยู่ในระดับมาก รองลงมาคือ ปัจจัยย่อยด้านการมียอดลูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มี การติดตามที่ชัดเจน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.22

ปัจจัยที่สี่คือ ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม ได้แก่ ไม่มีเอกสารประกอบรายการในรายการที่ควรจะมี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.25 อยู่ในระดับมาก รองลงมา คือการมีรายการค้างนานซึ่งไม่สามารถอธิบายได้ในงบกระทบบยอด โดยเฉพาะรายการเงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.20

ปัจจัยที่ห้าคือ ปัจจัยด้านข้อบ่งชี้อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ได้แก่ การซื้อในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.12 อยู่ในระดับมาก รองลงมา คือการจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศซึ่งไม่ได้เป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการนั้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.08

ปัจจัยสุดท้ายคือ ปัจจัยด้านอื่น ๆ ได้แก่ มีการจ่ายผิดปกติในรูปเงินสด การซื้อในรูปแบบของ แกดเจ็ทหรือแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.41 อยู่ในระดับมาก รองลงมา ได้แก่ระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอยสำหรับการตรวจสอบหรือไม่มีหลักฐานเพียงพอ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.37

ส่วนที่ 3 ข้อมูลผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตต่อการวางแผนการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าแผนการสอบบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงได้ เมื่อพบปัจจัยเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ จำนวน 51 ราย คิดเป็นร้อยละ 100.00 โดยเมื่อมีการปรับเปลี่ยนหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชียืนยันหรือจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตได้ จำนวน 47 ราย คิดเป็นร้อยละ 92.2

ผู้ที่มีหน้าที่สอบทานการวางแผนการสอบบัญชีเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ได้แก่ หุ่นส่วน จำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 60.8 ผู้จัดการ จำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 25.5 และผู้สอบบัญชีอาวุโส จำนวน 7 รายคิดเป็นร้อยละ 13.7

ผู้สอบบัญชีมีการปรึกษาผู้บริหารของบริษัทเพื่อปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาปัจจัยทุจริต จำนวน 46 ราย คิดเป็นร้อยละ 90.2 และเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในกิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ ลูกค้านำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบการทุจริตเพิ่ม จำนวน 41 ราย คิดเป็นร้อยละ 80.4

นอกจากนี้เมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญในกิจการที่ตรวจสอบในปีปัจจุบัน ปีต่อไปผู้สอบบัญชีจะไม่รับงาน จำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 52.9 หากสำนักงานของผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีมาใหม่ และผู้สอบบัญชีพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต สำนักงานของผู้สอบบัญชีมีการประสานงาน ผู้บริหาร จำนวน 42 ราย คิดเป็นร้อยละ 82.4 และผู้สอบบัญชีคนเดิม จำนวน 41 ราย คิดเป็นร้อยละ 80.4

ในการวางแผนใช้ผลงานตรวจสอบภายใน กรณีที่กิจการมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ปัจจัยที่จะนำมาพิจารณา ได้แก่ หน่วยงานมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม จำนวน 48 ราย คิดเป็นร้อยละ 94.1 มีความระมัดระวังเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ จำนวน 42 ราย คิดเป็นร้อยละ 82.4 และมีความชำนาญในการปฏิบัติงาน จำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 62.7

เมื่อผู้สอบบัญชีพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงการวางแผนการสอบบัญชีผู้สอบบัญชี โดยมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ จำนวน 43 ราย คิดเป็นร้อยละ 84.3 มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ จำนวน 39 ราย คิดเป็นร้อยละ 76.5 และเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมสอบบัญชีเพิ่ม จำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 25.5

โดยผู้สอบบัญชีจำนวน 43 ราย จะเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบ ดังนี้คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น จำนวน 40 ราย คิดเป็นร้อยละ 93.0 มีการเน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ เท่ากันจำนวน 33 ราย คิดเป็นร้อยละ 76.7 มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น จำนวน 32 ราย คิดเป็นร้อยละ 74.4

นอกจากนี้ในการเปลี่ยนแปลงการวางแผนในส่วนของทีมตรวจสอบ จำนวน 39 ราย มีการเพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต จำนวน 37 ราย คิดเป็นร้อยละ 94.9 รองลงมา มีการเปลี่ยน/เพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม จำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 43.6

ผู้สอบบัญชีที่เคยตรวจพบการทุจริตจะมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการวางแผนการสอบบัญชี คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น จำนวน 36 ราย คิดเป็นร้อยละ 83.7 เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น จำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 72.1 และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ จำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 69.8 นอกจากนี้มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต จำนวน 33 ราย คิดเป็นร้อยละ 84.6

เมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในธุรกิจที่ตรวจสอบ ปีต่อไปเมื่อผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบ จะมีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น และมีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น เท่ากัน จำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 39.5 เน้นการทดสอบการควบคุม จำนวน 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 34.9 และมีการเพิ่ม การตรวจสอบก่อนสิ้นงวด จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.9 มีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบเมื่อมี ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต จำนวน 19 ราย คิดเป็นร้อยละ 48.7

ในการเปลี่ยนแปลงการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของสำนักงานบัญชีในกลุ่ม big 4 เมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต คือ เพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบทุจริต จำนวน 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 69.8 มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น จำนวน 26 ราย คิดเป็น ร้อยละ 60.5 และลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ จำนวน 25 ราย คิดเป็นร้อยละ 58.1 มีการ เปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มี ประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต จำนวน 25 ราย คิดเป็นร้อยละ 64.1 ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงาน บัญชีอื่นจะมีการเน้นการควบคุมมากขึ้น จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.9 ตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพิ่มขึ้น ร้อยละ 23.2 และ ลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.6 มีการ เปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มี ประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 30.8

ส่วนที่ 4 ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชี จำแนกตามประเภทของสำนักงานสอบบัญชี

จากการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าปัจจัยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีระดับมาก ได้แก่ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมากได้แก่ ฝ่ายบริหารถูกรอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก คือ กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการครอบงำกิจการ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ผิดปกติ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก คือ ไม่มีการจัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคารหรือไม่ติดตามผลต่างที่เกิดขึ้นอย่างทันที ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก ได้แก่ มีรายการค้างนาน ซึ่งไม่สามารถอธิบายได้ในงบกระทบยอด โดยเฉพาะรายการคิดเงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง ปัจจัยด้านข้อบ่งชี้อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมากได้แก่ การจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศซึ่งไม่ได้เป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดสินค้าหรือบริการนั้น ปัจจัยด้านอื่นๆ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก ได้แก่ มีการจ่ายที่ผิดปกติในรูปเงินสด การซื้อในรูปแบบของเช็คเชียร์เช็คแบบไม่ระบุผู้รับหรือการโอนไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่บัญชีไว้

ส่วนปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่น เห็นว่าปัจจัยที่มีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีระดับมาก ได้แก่ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมากได้แก่ มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมากที่สุด ได้แก่ กิจการมีแนวโน้มในการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้นเนื่องจากจะเสนอขายให้กับสาธารณชนหรือการครอบงำกิจการ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ผิดปกติ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก คือ มียอดลูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความ

สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก ได้แก่ ไม่มีเอกสารประกอบรายการ ในรายการที่ควรจะมี ปัจจัยด้านข้อบังคับซึ่งอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ โดยปัจจัยย่อยที่ ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีสาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก ได้แก่ การซื้อใน ราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีสาระสำคัญ ปัจจัยด้านอื่นๆ โดยปัจจัยย่อยที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามี สาระสำคัญต่อการวางแผนการสอบบัญชีให้ความสำคัญระดับมาก ได้แก่ ระบบบัญชีที่ไม่มีร่องรอย สำหรับการตรวจสอบหรือไม่มีหลักฐานเพียงพอ

นอกจากนี้ ปัจจัยที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีที่มีความ เห็นแตกต่างกันได้แก่ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร ในปัจจัยย่อย เรื่อง มีข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอ โดยไม่มีการสั่งการให้แก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี อื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมากที่สุด และปัจจัยย่อยเรื่อง ผู้บริหารติดตามหรือให้ความสนใจอย่างออกนอก หน้าที่ในงานบางงานหรือเฉพาะงานที่มีผลประโยชน์ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ปัจจัยด้านความกดดันที่ผิดปกติภายในกิจการ ในปัจจัยย่อยเรื่อง อุตสาหกรรมที่กิจการประกอบธุรกิจ อยู่กำลังตกต่ำและล้มเหลว อัตราผลกำไรของกิจการเมื่อเทียบกับอุตสาหกรรมเดียวกันพบว่ามีอัตราที่ ไม่สม่ำเสมอหรือผิดปกติ กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย กิจการที่เกี่ยวข้องกับการประสพภาวะขาดทุนจำนวนมาก ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีใน กลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับ ปานกลาง และ ปัจจัยย่อยเรื่อง มีผลิตภัณฑ์เสื่อมสภาพหรือล้าสมัยเป็นจำนวนมาก ซึ่งผู้สอบบัญชีของ สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบ บัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ปัจจัยด้านที่เกี่ยวข้องกับรายการผิดปกติ ในปัจจัยย่อยเรื่อง มียอด ลูกหนี้ค้างชำระสูงและนานเกินปกติโดยไม่มีการติดตามที่ชัดเจน ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบ บัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ใน ระดับมากที่สุด และปัจจัยย่อยเรื่อง เงินสด หรือสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูงไม่เคลื่อนไหวเป็นเวลานาน และมี หน่วยงานย่อยในที่ห่างไกลไม่เคยมีผู้บริหารหรือผู้ตรวจสอบภายในจากส่วนกลางไปตรวจเยี่ยม ซึ่ง ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนัก งานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ปัจจัยด้านปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการ ตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม ในปัจจัยย่อยเรื่องมียอดแตกต่างระหว่างบัญชีย่อยกับบัญชีคุมที่ไม่ สามารถอธิบายได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับมาก ส่วน ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ปัจจัยด้านอื่น ๆ ในปัจจัยย่อย

เรื่อง พนักงานขาดความรู้ความชำนาญในหน้าที่ และพนักงานไม่มีความจงรักภักดี ขวัญและกำลังใจตกต่ำ ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 เห็นว่าอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ เห็นว่าอยู่ในระดับมาก

อภิปรายผลการศึกษา

1. ผู้สอบบัญชีเห็นว่าแผนการสอบบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงได้ อันเนื่องมาจากผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ประไพพิมพ์ สุชีวินนนท์ (2548) ที่ได้ศึกษาเรื่อง แนวการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจและส่งออกอัญมณีและเครื่องประดับ พบว่าผู้สอบบัญชีจะมีการเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีโดยรวม เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ เมื่อมีการปรับเปลี่ยนหรือขยายขอบเขตการตรวจสอบจะทำให้ผู้สอบบัญชียืนยันหรือจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตได้

2. ผู้สอบบัญชีเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะมีการเปลี่ยนการวางแผนเพื่อปรับเปลี่ยนรูปแบบการตรวจสอบ กล่าวคือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น มีการเน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น ลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้ มีการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้ยังมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนของทีมตรวจสอบ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจทุจริต และมีการเปลี่ยนหรือเพิ่ม พนักงานที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Mock และ Turner (2005) ที่ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และผลกระทบต่อแนวการสอบบัญชี พบว่า จะมีการเปลี่ยนแปลงทีมงานตรวจสอบที่มีบุคลิกแตกต่างจากเดิม เพื่อตอบสนองต่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีเมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญจะมีการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

ข้อค้นพบ

1. จากการศึกษาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี พบว่า ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีสำคัญเป็นลำดับหนึ่งคือปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร โดยปัจจัยย่อยคือ ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน
2. ผู้สอบบัญชีทราบถึงโอกาสในการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตคือ ประสบการณ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และจากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีพบว่าธุรกิจที่มีความเสี่ยงต่อการทุจริตมากที่สุดคือ ประเภทธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรม โดยรูปแบบการทุจริตที่ตรวจสอบพบมากที่สุดคือ การทุจริตเงินสด
3. ผู้ที่มีหน้าที่ในการสอบทานการวางแผนการสอบบัญชีเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตคือ หน่วยงานของสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังมีการปรึกษากับผู้บริหารของบริษัทดังกล่าว เพื่อปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และเมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญในกิจการที่ตรวจสอบของปีปัจจุบัน ปีต่อไปผู้สอบบัญชีจะไม่รับ แต่ถ้าหากสำนักงานของผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชีมาใหม่และผู้สอบบัญชีพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต สำนักงานของผู้สอบบัญชีจะมีการประสานงานกับผู้บริหาร นอกจากนี้ถ้าในการวางแผนใช้ผลงานตรวจสอบภายใน กรณีที่กิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ปัจจัยที่จะนำมาพิจารณา คือ หน่วยงานมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม และมีความระมัดระวังเสี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ
4. ปัจจัยที่มีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการสอบบัญชีมากเป็นลำดับหนึ่งคือ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร โดยปัจจัยย่อยคือ ฝ่ายบริหารถูกครอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน
5. รูปแบบการทุจริตที่ตรวจสอบพบมากที่สุดคือ ทุจริตเงินสด และประเภทธุรกิจที่เสี่ยงต่อการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตคือ ธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรม
6. ผู้สอบบัญชีทราบถึงโอกาสที่จะเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตจากประสบการณ์การตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
7. เมื่อพบปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในกิจการที่ตรวจสอบ ลูกค้าน่าจะให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบการทุจริตเพิ่มเติม และผู้สอบบัญชีจะมีการปรึกษากับผู้บริหารของกิจการเพื่อปรับเปลี่ยนแผนการตรวจสอบเพื่อสืบหาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
8. เมื่อมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีสาระสำคัญในกิจการที่ตรวจสอบของปีปัจจุบัน ปีต่อไปผู้สอบบัญชีจะไม่รับงาน เนื่องจากความเสี่ยงสูง กระทบต่อการแสดงความเห็น หรือเกิดความไม่ปลอดภัยเกิดขึ้น และยังส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของรายงานของผู้สอบบัญชี

9. ผู้สอบบัญชีที่เคยตรวจพบการทุจริต ผู้สอบบัญชีจะมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการตรวจสอบในส่วนของการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น และต่อไปเมื่อผู้สอบบัญชีรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะเน้นการเพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น

10. ในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ส่วนใหญ่มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอื่น ส่วนใหญ่จะมีการเน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น

ข้อเสนอแนะ

1. ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในเรื่อง ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร โดยปัจจัยย่อยคือ ฝ่ายบริหารถูกรอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน ซึ่งมีสาระสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนมากเป็นลำดับหนึ่ง

2. ผู้สอบบัญชีควรระมัดระวังในการตรวจสอบธุรกิจประเภทสินค้าอุตสาหกรรม เนื่องจากมีความเสี่ยงสูงต่อการเกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต และระมัดระวังในเรื่องของการทุจริตเงินสด

3. ผู้สอบบัญชีควรมีการปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชี เพื่อที่จะสามารถตรวจพบปัจจัยเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ โดยปรับเปลี่ยนการวางแผนการสอบบัญชีในส่วนของคุณสมบัติการตรวจสอบ คือ มีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มขึ้น เน้นการทดสอบการควบคุมมากขึ้น ลดระดับความมีสาระสำคัญที่ตั้งไว้เพิ่มตัวอย่างที่ใช้ตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบบัญชีจะมีการเปลี่ยนแปลงทีมตรวจสอบ โดยมีการเพิ่มพนักงานที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบการทุจริต

4. การปรึกษากับผู้บริหารผู้สอบบัญชีต้องมีการพิจารณาสถานการณ์ว่าผู้บริหารมีส่วนร่วมในการทุจริตหรือไม่ เพราะอาจทำให้เกิดความไม่ปลอดภัย หรือผู้บริหารอาจรู้ตัว

5. ในการรับงานตรวจสอบต่อไป ถ้าผู้สอบบัญชีจะรับงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า ผู้บริหารให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ มีการแก้ไขการทุจริตดังกล่าวที่เกิดขึ้นให้หมดไปแล้วหรือไม่ หรือปัจจัยดังกล่าวอยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ นอกจากนี้กิจการได้หาวิธีการหรือแนวทางป้องกันเพื่อไม่ให้เกิดการทุจริตแล้ว

6. ก่อนการวางแผนการสอบบัญชีเพื่อรับงาน ควรมีการปรึกษาผู้บริหาร ทำความเข้าใจกับธุรกิจที่ตรวจสอบ และวิเคราะห์เบื้องต้นว่าธุรกิจที่จะรับสอบบัญชานั้นมีปัจจัยเสี่ยงใดบ้าง โดยเฉพาะความเสี่ยงสืบเนื่อง