

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรใน กรุงเทพมหานคร ในบทนี้จะกล่าวถึง แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

แนวคิดและทฤษฎี

แนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร (กรมสรรพากร, 2549 : ออนไลน์)

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2548 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะต้องถือปฏิบัติตามแนวทางการปฏิบัติงานดังนี้

(1) การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน และเนื่องจากแนวทางการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี หมวดรหัส 300-399 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาการประเมินเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

(2) การจัดทำกระดาษทำการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เรื่อง กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี

(3) การทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีรวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี หมวดรหัส 500-599 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี

วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกใช้ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของแต่ละกิจการจะต้องรวมถึงการขอข้อมูลจากธนาคาร การขอยืนยันยอดลูกหนี้เจ้าหนี้ การขอยืนยันการออกไปกำกับภาษี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ต่าง ๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถใช้วิธีการดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้วิธีอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกันและอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

จำนวนรายการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกมาทดสอบนั้น จะต้องมีความเหมาะสมพอที่จะทำให้สิ่งที่ตรวจพบสะท้อนภาพรวมของเรื่องที่ทดสอบได้ โดยอย่างน้อยที่สุดให้มีจำนวน ดังนี้

(ก) กรณีที่เป็นรายการบัญชีรับ - จ่าย บัญชีซื้อ - ขาย และเรื่องอื่น ๆ ที่มีรายการเป็นจำนวนมาก ต้องเลือกรายการเพื่อตรวจสอบอย่างน้อย 20 รายการของแต่ละบัญชี

(ข) กรณีการตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ การขอข้อมูลธนาคารต้องดำเนินการทุกรายการ

(ค) กรณีการยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ ต้องยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้รวมมูลค่าหนี้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของมูลค่าหนี้ทั้งหมด

(ง) กรณีการยืนยันการออกไปกำกับภาษี ต้องยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ และจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน เว้นแต่กรณีที่เกิดการมีผู้ประกอบการที่ออกไปกำกับภาษีให้ไม่ถึง 20 ราย ก็ให้ยืนยันการออกไปกำกับภาษีเท่าจำนวนผู้ประกอบการที่มีอยู่นั้น

(จ) กรณีเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือต้องสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือรวมมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าสินค้าคงเหลือทั้งหมด

(ฉ) กรณีที่รายการบัญชีที่จะทดสอบมีจำนวนน้อยและมีสาระสำคัญค่อนข้างมาก ต้องทำการตรวจสอบทุกรายการ

(4) การตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่

กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

(ก) ตรวจสอบหาความแตกต่างระหว่างนโยบายบัญชีของกิจการ กับหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

(ข) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการปรับปรุงรายการตาม (ก) เพื่อขึ้นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ของกิจการ

(ค) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการจัดทำบัญชีพิเศษ และการจัดทำรายงานตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องทำการทดสอบรายการในบัญชีพิเศษหรือรายงานไม่น้อยกว่า 20 รายการ

ข้อ 2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องชี้แจงข้อเท็จจริงพร้อมส่งมอบแนวทางการสอบบัญชี กระดาษทำการ ตามข้อ 1 (1) และ (2) และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน (คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี, 2544)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่อพบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง แบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

1.1 ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน (Inherent Risk at the Financial Statements Level) ได้แก่

- ความน่าเชื่อถือ ความซื่อสัตย์สุจริต และทัศนคติของผู้บริหารในการบริหารงานและการจัดทำงบการเงิน เช่น ผู้บริหารที่ไม่ให้ความสนใจเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

หรือระบบบัญชีของกิจการ หรือมีทัศนคติในทางลบต่อการจัดทำงบการเงินอาจสั่งให้มีการจัดทำงบการเงินที่บิดเบือนจากความเป็นจริง

- ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดอาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน เนื่องจากผู้บริหารคนใหม่อาจยังไม่เข้าใจวิธีปฏิบัติในการดำเนินธุรกิจหรือระบบการควบคุมภายในที่กิจการควรมี

- แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร เช่น กิจการตกอยู่ในสถานการณ์ที่มีผลการดำเนินงานล้มเหลว ขาดเงินทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือผู้บริหารของกิจการได้รับผลตอบแทนโดยมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิหรือรายได้

- ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ ลักษณะของผลิตภัณฑ์และการให้บริการ เช่น กิจการที่ผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมันิยมอาจมีความเสี่ยงที่สินค้าจะเกิดความล้าสมัย กิจการที่มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมาก ซึ่งอาจมีรายการค้าที่มีเงื่อนไขไม่ปกติรวมอยู่

- ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงในเทคโนโลยี ความต้องการของลูกค้า

1.2 ความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ (Inherent Risk at the Account Balance and Class of Transaction Level) ได้แก่

- ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ หรือบัญชีที่ต้องอาศัยการประมาณการและดุลยพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี เช่น การประมาณการสินทรัพย์ที่มีค่า (เพชร พลอย) หรือสินทรัพย์ที่มีการเปลี่ยนแปลงตามเทคโนโลยี

- ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมย โดยเฉพาะสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูงและเคลื่อนย้ายง่าย เช่น เงินสด สินค้า

- รายการผิดปกติและซับซ้อน รายการที่ไม่ผ่านการประมวลผลตามปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดหรือใกล้วันสิ้นงวด เช่น รายการปรับปรุงที่ผิดปกติซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้วันสิ้นงวด กิจการใช้วิธีการรับรู้รายได้ที่สลับซับซ้อนหรือไม่นิยมปฏิบัติ

2. ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ได้แก่

- กิจการจัดให้มีระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ เช่น กิจการมีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเหมาะสมโดยเฉพาะหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูง จัดให้มีการอนุมัติรายการและการทำรายการกระทบยอด

- กิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างสม่ำเสมอ

3. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ได้แก่

- การเลือกตัวอย่างเพื่อใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งตัวอย่างที่ถูกเลือกนั้นไม่ใช่ตัวแทนที่แท้จริงของประชากร ทำให้ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้

- วิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพ ในบางครั้งวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ก็ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้ เนื่องจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีข้อจำกัดหลายประการ และหลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง

- มีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสรุปความเห็นผิดพลาดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร (2540) ได้กล่าวไว้ในบทความเรื่องความเสี่ยงในมุมมองของผู้สอบบัญชีว่า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในเรื่องความเสี่ยงประเภทต่าง ๆ และต้องให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงมากขึ้นในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องมีความระมัดระวังและวิเคราะห์ความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี และต้องวางแผนตลอดจนปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ๆ เพื่อให้รายการทางการเงินแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความชำนาญต่างก็ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเพราะว่ามีความเสี่ยงแฝงอยู่

ซึ่งผู้สอบบัญชีจะพยายามจัดการให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (Acceptable Audit Risk) ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถทำให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับต่ำสุด (Zero Risk) หรือกำจัดความเสี่ยงให้หมดไปได้ก็ตาม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับต่ำสุดที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาเน้นไปที่การจำกัดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ (Detection Risk) ให้อยู่ในระดับที่ให้ผลเป็นที่น่าพอใจเพื่อจะได้แสดงความเห็นต่องบการเงินได้

ศิลป์พร ศรีจันเพชร (2540) ได้กล่าวถึงความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างไว้ในบทความเรื่องการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีว่า ในการตรวจสอบเพื่อที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น ผู้สอบบัญชีมักจะไม่ได้ตรวจสอบรายการบัญชีที่เกิดขึ้นทุกรายการหรือใช้วิธีการตรวจสอบทุกวิธีแต่จะเลือกตัวอย่างมาทำการทดสอบ ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างซึ่งตัวอย่างที่เลือกอาจไม่ใช่ตัวแทนของประชากรอย่างแท้จริง ส่งผลให้ไม่พบข้อผิดพลาดและแสดงความเห็นต่องบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพได้โดยใช้วิธีการเลือกตัวอย่างด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ เพื่อให้ได้ตัวอย่างที่เป็นตัวแทนที่แท้จริงของประชากรทั้งหมดและลดความเสี่ยงในการแสดงความเห็นอย่างไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการใดก็ตามในการพิจารณาความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยง รวมถึงการเลือกตัวอย่างโดยให้สัมพันธ์กับระดับความเสี่ยงที่ประเมิน ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้และความเข้าใจในกิจการที่ตรวจสอบจึงจะทำให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ศิลป์พร ศรีจันเพชร (2545) ได้กล่าวไว้ในบทความเรื่องข้อควรพิจารณาในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมว่า ผู้สอบบัญชีสามารถใช้มาตรฐานการสอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการต่าง ๆ ได้ทุกขนาดและทุกประเภท มาตรฐานการสอบบัญชีจะกำหนดหลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญไว้แล้ว อย่างไรก็ตามธุรกิจหรือกิจการขนาดย่อมนั้นมีลักษณะเฉพาะซึ่งส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจต้องมีการปรับปรุงหรือดัดแปลงวิธีการตรวจสอบให้เข้ากับลักษณะเฉพาะของธุรกิจขนาดย่อมเหล่านั้น โดยปกติแล้วในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม ผู้สอบบัญชีมักประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ให้อยู่ในระดับสูง เนื่องจากลักษณะและข้อจำกัดของธุรกิจซึ่งอาจเกิดจากการแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เพียงพอหรืออาจมีการข้ามขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในโดยเจ้าของกิจการ และในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจขาดหลักฐานที่จะทำให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานและระบบบัญชีของธุรกิจขนาดย่อมมีประสิทธิภาพและความสมบูรณ์เพียงพอ การได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) ของธุรกิจจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินทัศนคติ การตระหนักและการ

ปฏิบัติของเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน โดยพิจารณาถึงระดับการเข้ามามีส่วนร่วมของเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารในการดำเนินงานของธุรกิจขนาดย่อม

งามจวี โขติยมนตรี (2547) ได้ทำการศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่าผู้สอบบัญชีได้พิจารณาว่าจะจำกัดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบให้อยู่ในระดับใดที่จะให้ผลเป็นที่น่าพอใจเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือข้อผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ให้อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ หรือไม่ถึงกับทำให้รายงานการเงินการบัญชีหรือข้อมูลต่าง ๆ ในงบการเงินเชื่อถือไม่ได้ รองลงมาคือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งความเสี่ยงทั้ง 2 ประเภทนี้สามารถควบคุมและป้องกันได้ด้วย การปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีตามความรู้ความสามารถ การประเมินเบื้องต้นว่าลูกค้ามีการจัดการกับระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมหรือไม่ ความเสี่ยงของกิจการมีอยู่ตรงไหนบ้าง และวิธีการทดสอบระบบก็เป็นอีกวิธีหนึ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถทราบจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อจะได้ตัดสินใจกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบโดยใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระให้เหมาะสมกับสถานการณ์และขนาดของกิจการ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างมีเหตุผล อีกทั้งยังสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายและต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบได้เป็นอย่างดี ส่วนการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นผู้สอบบัญชีจะให้ความสำคัญอยู่ในระดับสูงเป็นลำดับสุดท้าย เนื่องจากเห็นว่าความเสี่ยงประเภทนี้เป็นความเสี่ยงที่ไม่สามารถควบคุมได้ เป็นความเสี่ยงที่แฝงอยู่ในกิจการที่ผู้สอบบัญชีรับปฏิบัติตามตรวจสอบ ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องนั้นเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในกิจการหรืองานแต่ละอย่าง กล่าวคือเมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจจะทำกิจการหรืองานนั้น ๆ ความเสี่ยงประเภทนี้จะเกิดขึ้นแน่นอน ส่วนจะมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือรายการที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้เพียงการประเมินปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับและพิจารณาถึงผลกระทบต่องบการเงิน หรือรายการและยอดคงเหลือในบัญชีแล้วจึงจะทำการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษต่อไป

รุ่งนภา แต่สุชะวัฒน์ (2547) ได้ทำการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในของธุรกิจขนาดย่อม จากการศึกษาพบว่า ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมถูกประเมินไว้สูง ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรจะพิจารณาถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่มากขึ้น เพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับต่ำ โดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระมีอยู่หลายวิธี เช่น การใช้วิธีทดสอบรายละเอียดเพื่อวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยเฉพาะเพิ่มเติม จากการใช้วิธีการ

วิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือเลือกตรวจสอบรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี ณ วันสิ้นงวดมากกว่าที่จะตรวจสอบรายการดังกล่าวก่อนวันสิ้นงวด หรือใช้ขนาดตัวอย่างที่ใหญ่ขึ้น เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถจัดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้หมดไปโดยสิ้นเชิงได้ แต่อาจลดลงถึงระดับหนึ่งถ้าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ รวมถึงการวางแผนการตรวจสอบที่ดี การให้คำปรึกษาแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและมีการสอบทานงาน โดยสรุปแล้วการลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้อาจทำได้ด้วยการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีโดยเคร่งครัด



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved