

บทที่ 3

ความเสี่ยงในการสอบบัญชีและการ ควบคุมภายใน

- TSA200** เรื่องวัตถุประสงค์ฯ
- TSA260** เรื่องการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- TSA265** เรื่องการสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ
- TSA315** เรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ
- TSA330** เรื่องวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่
ได้ประเมินไว้

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการรวมถึงการควบคุมภายใน

ก. อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น รวมถึงแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ข. ลักษณะของกิจการ รวมถึง

- การดำเนินกิจการ

- ความเป็นเจ้าของและโครงสร้างการกำกับดูแล

- รูปแบบการลงทุนที่กิจการกำลังดำเนินการและวางแผนที่จะดำเนินการ รวมถึงการลงทุนในกิจการที่ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ

- โครงสร้างของกิจการ และวิธีการจัดหาเงินทุน

(มีต่อ)

ค. การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี รวมถึงเหตุผลของการ
เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ง. วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ และความเสียหายทางธุรกิจ
ที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล
ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

จ. การวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของ
กิจการ

ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในการควบคุมภายในที่
เกี่ยวข้องกับ การสอบบัญชี ถึงแม้ว่าการควบคุมส่วนใหญ่จะ
เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แต่อาจมีการควบคุมที่
เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินบางส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบ
บัญชี ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการ
พิจารณาว่าการควบคุมอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างประกอบ
กันที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม
2. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
3. ระบบสารสนเทศ
4. กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี
5. การติดตามผลการควบคุม

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินเรื่อง

- ก. ผู้บริหารได้สร้างและดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมในเรื่องความซื่อสัตย์ และพฤติกรรมทางจรรยาบรรณ
- ข. ความเข้มแข็งขององค์ประกอบของสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยรวมเป็นพื้นฐานที่ดีต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่น และถ้าสภาพแวดล้อมการควบคุมมีข้อบกพร่อง ข้อบกพร่องนั้นมีผลกระทบต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่นหรือไม่

2. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

- ก. การระบุความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน
- ข. การประมาณความมีนัยสำคัญของความเสี่ยง
- ค. การประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง
- ง. การกำหนดวิธีการที่จะจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว

3. ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง)

- ก. ประเภทของรายการในการดำเนินงานของกิจการที่มีนัยสำคัญ
ต่อการเงิน
- ข. วิธีการปฏิบัติที่อยู่ภายใต้เทคโนโลยีสารสนเทศและระบบที่
ปฏิบัติด้วยมือที่ทำให้เกิดรายการ บันทึก ประมวลผล แก้ไขใน
รายการในกรณีที่เป็น ผ่านรายการไปยังสมุดบัญชี แยก
ประเภท และรายการในงบการเงิน (มีต่อ)

ค. การบันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นทาง
อิเล็กทรอนิกส์ หรือด้วยมือ ข้อมูลประกอบและบัญชีเฉพาะใน
งบการเงินที่ใช้ในการทำให้เกิด บันทึก ประมวลผล และรายงาน
รายการ รวมถึงการแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องและการผ่านรายการ
ไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป

ง. วิธีการที่ระบบสารสนเทศใช้รวบรวมเหตุการณ์และเงื่อนไข
นอกเหนือจากรายการต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน (มีต่อ)

จ. กระบวนการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
ของกิจการ รวมถึง การประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผย
ข้อมูลที่มีนัยสำคัญ

ฉ. การควบคุมเกี่ยวกับการจัดทำสมุดรายวันทั่วไป รวมถึง
สมุดรายวันที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานที่ใช้บันทึกรายการ
ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ รายการที่ไม่ปกติ หรือรายการ
ปรับปรุง

4.กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี

- กิจกรรมการควบคุมที่กำหนดให้มีการปฏิบัติ
- กิจกรรมการควบคุมที่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี
พิจารณาแล้วเห็นว่าเกี่ยวข้อง

5.การติดตามผลการควบคุม

- กิจกรรมหลักที่กิจการใช้ในการติดตามผลการควบคุมภายใน เกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน รวมถึงกิจกรรมเกี่ยวกับการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และให้ได้มาซึ่งความเข้าใจว่า กิจการได้มีการดำเนินการแก้ไขการควบคุมที่มีข้อบกพร่องอย่างไร
- ลักษณะความรับผิดชอบของหน่วยงานตรวจสอบภายใน สถานะ ในองค์กร และกิจกรรมที่ได้ทำไปแล้วและที่กำลังจะทำ

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk : AR)

หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่อ
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หมายถึง
ความแตกต่างระหว่างจำนวนเงิน การจัดประเภทรายการ การแสดง
รายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการในงบการเงินที่รายงานไว้ กับ
รายการที่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

การใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงใดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ จะต้องพิจารณาถึง

ก. ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือไม่

ข. ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับความเสถียรของธุรกิจที่สำคัญในขณะนั้น การบัญชีหรือพัฒนาการอื่น ๆ ซึ่งต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษหรือไม่

ค. ความซับซ้อนของรายการ

ง. ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับการที่สำคัญระหว่างกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่

จ. ระดับการใช้ดุลยพินิจในการวัดมูลค่าของข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการวัดมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนอย่างมาก

ฉ. ความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับการที่มีนัยสำคัญที่ไม่ใช่การดำเนินธุรกิจตามปกติของกิจการหรือรายการที่ผิดปกติหรือไม่

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี ประกอบด้วย

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk : IR)
2. ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk : CR)
3. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk : DR)

(1+2 = ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น
สาระสำคัญ Risk of Material Misstatement : RMM)

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง

หมายถึง ความเสี่ยงที่ยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ประเภทของความเสี่ยงสืบเนื่อง

1. ระดับของงบการเงิน (Financial Statement Level)
2. ระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทรายการ ยอดคงเหลือของบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล

2. ความเสี่ยงจากการควบคุม

หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชี หรือระบบการควบคุม ภายในของกิจการไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นได้อย่าง ทันเวลา

3. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

หมายถึง ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้ จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุดังนี้

1. ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง
2. วิธีการตรวจสอบที่ใช้ไม่มีประสิทธิภาพ
3. มีข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสรุปความเห็นผิดพลาดเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี

แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี

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

PDR = ความเสี่ยงที่หลักฐานการสอบบัญชีไม่สามารถป้องกันความผิดพลาดที่เกิดขึ้นเกินกว่าระดับที่ยอมรับได้

AAR = ระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้

IR = ความเสี่ยงสืบเนื่อง

CR = ความเสี่ยงจากการควบคุม