

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในมุมมองของผู้สอบบัญชี

ดร. ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร

ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี (MAP) และอาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทนำ: การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Procedures) เป็นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญวิธีหนึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป บทความนี้มุ่งเสนอแนวคิดของการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อให้เข้าใจถึงแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และข้อควรพิจารณาจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพวิธีหนึ่ง โดยรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลต่างๆ ทางการเงิน และข้อมูลอื่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมายไว้หรือไม่โดยใช้อัตราส่วน แนวโน้ม การทดสอบ ความสมเหตุสมผล (Reasonableness Test) ตลอดจนการสอบสวนการเปลี่ยนแปลงความสัมพันธ์ต่างๆ ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้อง วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมีลักษณะเด่นตรงที่ใช้เวลาในการตรวจสอบและค่าใช้จ่ายเพียงเล็กน้อย การวิเคราะห์เปรียบเทียบจึงเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีนิยมใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

วัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับวัตถุประสงค์ต่างๆ กัน ดังนี้

1. การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผน

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผนงานตรวจสอบ เพื่อมุ่งเน้นรายการหรือบัญชีที่ควรตรวจสอบ หรือให้ความสนใจเป็นพิเศษ ทั้งนี้เพื่อจะได้กำหนดขอบเขต วิธีการ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบให้เหมาะสม เช่น จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ อัตราส่วนลูกหนี้ต่อยอดขาย ผู้สอบบัญชีพบว่าอัตราส่วนดังกล่าวเพิ่มขึ้น

จากปีก่อนอย่างมีสาระสำคัญ ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีจะวางแผนตรวจสอบบัญชีลูกหนี้การค้า เพื่อให้ทราบถึงสาเหตุการเพิ่มขึ้นของบัญชีลูกหนี้และตรวจสอบว่าลูกหนี้การค้าแสดงด้วยมูลค่าที่สูงเกินไปหรือไม่ เพื่อตรวจสอบสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน (Management Assertion) ในเรื่องการวัดมูลค่า (Valuation)

2. การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อเป็นการสอบทาน ข้อมูลในงบการเงินทั้งหมดในช่วง การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ

ผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาได้ว่างบการเงินโดยรวมเป็นไปตามความรู้ของผู้สอบบัญชี

■ บทความวิชาการ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในมุมมองของผู้สอบบัญชี

เกี่ยวกับกิจการหรือไม่ และช่วยสนับสนุนผลสรุปที่ได้จากการตรวจสอบรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีต่างๆ ในงบการเงิน อีกทั้งยังช่วยในการสรุปผลโดยรวม เพื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลของงบการเงิน หรืออาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงเรื่องที่ต้องตรวจสอบเพิ่มเติมโดยวิธีการตรวจสอบอื่นๆ ได้

3. การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน กล่าวคือ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระได้

ขอบเขตของการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในขอบเขตที่มากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับปัจจัย ต่อไปนี้

1. ความมีสาระสำคัญของรายการที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่รายการที่ตรวจสอบมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวเพื่อสรุปผลการตรวจสอบรายการนั้น แต่ควรใช้วิธีการตรวจสอบอื่นร่วมด้วย ในทางตรงกันข้าม ในกรณีที่รายการที่ตรวจสอบไม่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เพียงวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างเดียวเท่านั้น

2. วิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้เพื่อเพิ่มระดับอุปสรรคการตรวจสอบที่เหมือนกัน

ในบางกรณีวิธีการตรวจสอบอื่นที่สามารถจัดข้อสงสัยซึ่งเป็นผลมาจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ เช่น จากผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบรายละเอียดอาชญากรรม ผู้สอบบัญชีพบว่ายอดลูกหนี้ค้างเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับปีก่อน ในขณะที่เดียวกันผู้สอบบัญชีก็ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นด้วย เช่น สอบทานการรับชำระหนี้ภายในวันสิ้นงวด ซึ่งพบว่าลูกหนี้มีการชำระหนี้

เป็นจำนวนมาก นั่นคือ ผลจากการตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบอื่นดังกล่าวช่วยขจัดข้อสงสัยเกี่ยวกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบรายละเอียดอาชญากรรมได้ ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องขยายขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบรายละเอียดอาชญากรรมอีก (เช่น ไม่จำเป็นต้องเปรียบเทียบอัตราการหมุนเวียนของลูกหนี้การค้า)

3. ความถูกต้องที่สามารถคาดการณ์ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ผู้สอบบัญชีใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับแต่ละรายการบัญชีในขอบเขตที่มากขึ้นแตกต่างกันไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลของความถูกต้องที่สามารถคาดการณ์ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบบัญชีต่างๆ ด้วย เช่น โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีสามารถคาดการณ์ผลที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบบัญชีค่าเสื่อมราคาและบัญชีค่าเช่าได้ชัดเจนกว่าบัญชีค่าใช้จ่ายและพัฒนา (ซึ่งขึ้นอยู่กับพิจารณาของผู้บริหาร เช่น แผนการดำเนินธุรกิจของกิจการ) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับบัญชีค่าเสื่อมราคาและค่าเช่าในขอบเขตที่มากกว่าบัญชีค่าใช้จ่ายและพัฒนา

4. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีผลต่อขอบเขตของการใช้ การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เช่น หากผลจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมของระบบขายอยู่ในระดับสูง นั้นหมายความว่า ยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้การค้าและบัญชีขายมีความเสี่ยงสูงที่จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญ เนื่องจากระบบการควบคุมภายในของระบบขายมีจุดอ่อน ในกรณีเช่นนี้ การวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่ใช่วิธีที่มีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรใช้การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ซึ่งเป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพมากกว่า เพื่อสรุปผลการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้และบัญชีขาย

5. ความพร้อมเพรียงและความเชื่อถือได้ของข้อมูล ที่นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความพร้อมเพรียงของข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เช่น ปริมาณการผลิต ปริมาณการขาย จำนวนพนักงาน ชั่วโมงการทำงาน เป็นต้น ขอบเขตของการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบย่อมจำกัดหากกิจการไม่มีข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่าข้อมูลต่างๆ ที่นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นมีความเชื่อถือได้หรือไม่เพียงใด ทั้งนี้โดยอาศัยประสบการณ์จากการตรวจสอบในอดีต การทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการทดสอบการควบคุม เป็นต้น

ผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อถือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบได้เพียงใด

ในการประเมินความเชื่อถือได้ของหลักฐานจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีควรตระหนักว่าการวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นเทคนิคที่มีประโยชน์ในการตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่สามารถยืนยันได้ว่าไม่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรยึดถือการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียว หากพบว่ารายการที่ตรวจสอบมีสาระสำคัญและมีความเสี่ยงสูง ผู้สอบบัญชีอาจมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบหากผู้สอบบัญชีได้ประเมินในเรื่องต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีควรประเมินความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงของแต่ละบัญชี เนื่องจาก ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงของแต่ละบัญชีสัมพันธ์กับโอกาสที่รายการบัญชีจะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะมีความมั่นใจมากพอควรจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบถ้ารายการบัญชีนั้นมีความเสี่ยงต่ำและไม่มีสาระสำคัญ

2. ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจในการประเมินความสมเหตุสมผล และความแม่นยำในการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งต้องอาศัยการคาดการณ์ความน่าเชื่อถือของยอดคงเหลือและลักษณะของรายการบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมักพบว่าการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการคาดการณ์บัญชี ค่าเสื่อมราคา ค่าเบี้ยจ่าย และค่าใช้จ่ายพนักงานสามารถกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ การวิเคราะห์เปรียบเทียบบัญชีลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือ

3. ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบจะมีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับผลของการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ถ้ากิจการมีระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลและมีการปฏิบัติตาม ผู้สอบบัญชีจะสามารถเชื่อถือผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ เนื่องจากข้อมูลทางการเงินที่เกิดจากระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะมีความน่าเชื่อถือมากกว่า ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบของข้อมูลดังกล่าวได้

4. ลักษณะและประสิทธิผลของวิธีการตรวจสอบอื่นที่มีผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ กล่าวคือ หากวิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบเดียวกันนั้นมีประสิทธิผล และสามารถครอบคลุมการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้แล้ว การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบย่อมให้ความมั่นใจได้พอควร

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการ วิเคราะห์เปรียบเทียบในงานใดได้บ้าง

ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในกรณีต่างๆ ต่อไปนี้

1. การตรวจสอบงบการเงิน (Financial Statement Audit Engagement)

ในการตรวจสอบงบการเงิน วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive



“
การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
สามารถลดการทดสอบ
ในรายละเอียดของแต่ละบัญชีได้...
...หากรายการที่ตรวจสอบนั้น
มีความเสี่ยงและความมี
สาระสำคัญต่ำ อย่างไรก็ตาม
บทบาทของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
ในการลดงานตรวจสอบจำเป็นต้อง
ใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวัง
หากรายการนั้นมีความเสี่ยงและ
มีสาระสำคัญสูง

Procedure) ที่นำไปใช้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมุ่งเน้นตรวจสอบรายการหรือบัญชีที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ ซึ่งอาจเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรืออาจนำมาใช้เพื่อลดขอบเขตจากการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดของรายการที่มีความเสี่ยงและมีความสำคัญต่ำ และผู้สอบบัญชีพอใจผลที่ได้จากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ กล่าวโดยสรุป ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการวางแผนลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงานในแต่ละช่วงของการตรวจสอบได้ ดังนี้

(ก) ในช่วงการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อช่วยในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและระบุเรื่องที่จะเกิดความเสี่ยง และยังช่วยในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตวิธีการปฏิบัติงาน

(ข) ระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับ วิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบข้อมูลบางอย่างโดยเฉพาะ

(ค) ในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการวิเคราะห์ เปรียบเทียบเพื่อสอบทานข้อมูลในงบการเงินทั้งหมด เพื่อพิจารณาว่างบการเงินโดยรวมเป็นไปตามความรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการหรือไม่ ผลจากการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบจะสนับสนุนผลสรุปที่ได้จากการตรวจสอบรายการต่างๆ ในงบการเงิน และช่วยในการสรุปผลโดยรวม เพื่อพิจารณาความสมเหตุสมผลของงบการเงิน หรือช่วยให้สามารถระบุถึงเรื่องที่จะต้องตรวจสอบเพิ่มเติมโดยวิธีการอื่นก็ได้ การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบศึกษาเพิ่มเติมได้จากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

2. การสอบทานงบการเงิน (Engagement to Review Financial Statements)

การสอบทานงบการเงินมีขอบเขตจำกัดกว่าการตรวจสอบ เนื่องจากการสอบทานมีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ว่าพบสิ่งใดหรือไม่ ซึ่งเป็นเหตุ

ให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่า งบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 910 เรื่อง การสอบทานงบการเงินระบุถึงวิธีการสอบทานงบการเงินโดยทั่วไป ซึ่งรวมถึงวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการและความสัมพันธ์ของรายการที่ผิดปกติ วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบดังกล่าว รวมถึง

- การเปรียบเทียบงบการเงินที่สอบทานกับงบการเงินของงวดก่อน
- การเปรียบเทียบงบการเงินที่สอบทานกับผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่คาดหวัง
- การศึกษาความสัมพันธ์ของส่วนประกอบของงบการเงินที่สอบทานว่าเป็นไปตามรูปแบบที่ควรจะเป็นในอุตสาหกรรมนั้นหรือไม่

3. การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (Engagement to Perform Agreed-upon Procedures regarding Financial Information)

การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีปฏิบัติงาน ที่มีลักษณะเดียวกับการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีและกิจการ รวมทั้งบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องได้ตกลงร่วมกัน และนำเสนอรายงานเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ วิธีการขอบเขตและปริมาณ การทดสอบได้กำหนดขึ้น และตกลงร่วมกันสำหรับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง วิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อมูลตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน อาจรวมวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งระบุประโยชน์อย่างมากทั้งในช่วงการวางแผน ช่วงระหว่างการตรวจสอบ และช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะเสร็จสิ้น วิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน ศึกษาได้จากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 920 เรื่อง การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน

4. การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (Special Purpose Audit Engagement)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 เรื่อง รายงานการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ได้กำหนดมาตรฐาน

และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการรับงานตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งรวมถึง การตรวจสอบต่อไปนี้

- งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีอื่นนอกเหนือจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- รายการบัญชีใดบัญชีหนึ่งโดยเฉพาะ ส่วนประกอบของบัญชี หรือรายการในงบการเงิน
- การปฏิบัติตามสัญญา
- งบการเงินแบบย่อ

มาตรฐานการสอบบัญชี ระบุว่าไม่ได้ระบุวิธีการตรวจสอบไว้ แต่ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีพบว่าการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้ประโยชน์อย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสดงความเห็นต่อส่วนประกอบหนึ่งของงบการเงิน หรือต่อหลายส่วนประกอบ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการตรวจสอบ เพื่อพิจารณาว่ารายการบัญชีในงบการเงินที่มีความสัมพันธ์กันนั้น อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็น

5. การงบประมาณและการวางแผนทางการเงินระยะสั้น

การวิเคราะห์เปรียบเทียบส่วนใหญ่เกี่ยวกับการทำความเข้าใจในความสัมพันธ์ด้านการเงินและการดำเนินงาน การเข้าใจถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นส่วนสำคัญของกระบวนการวางแผนทางการเงินในระยะสั้นและการงบประมาณ การวิเคราะห์เปรียบเทียบสามารถช่วยในการประมาณการยอดคงเหลือตามบัญชี และช่วยในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างบัญชีต่างๆ ดังนั้น การพัฒนาความชำนาญในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีทั้งในด้านการปฏิบัติงาน และการบริการให้คำปรึกษาด้านการวางแผนทางการเงินแก่ลูกค้า

ลักษณะ เวลา และขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ในที่นี้ จะพิจารณาลักษณะ เวลา และขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับการปฏิบัติงาน ต่อไปนี้

1. การตรวจสอบงบการเงิน (Independent Audit Engagement)

2. การสอบทานงบการเงิน (Review-type Engagement)

3. การตรวจสอบภายใน (Internal Audit Engagement)

ลักษณะของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน และการตรวจสอบภายในในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ รายการบัญชีในงบการเงิน จะไม่มีความแตกต่างกันในลักษณะ (Nature) ของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ดังนั้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบจึงสามารถนำไปใช้ได้ ในลักษณะที่เหมือนกันในแต่ละกรณี

เวลาและขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การตรวจสอบงบการเงินมีช่วงระยะเวลาของการตรวจสอบ คือ ช่วงการวางแผน ช่วงระหว่างการตรวจสอบ และช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ ในช่วงการวางแผนนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถนำวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบไปใช้ในการประเมินความเสี่ยงโดยรวมของกิจการที่ตรวจสอบ การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินและข้อมูลอื่นที่มีความสัมพันธ์กัน จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจถึงสภาพคล่องทางการเงิน และข้อบ่งชี้อื่นที่เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

นอกจากนี้ ผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบจะช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดขอบเขต การตรวจสอบ การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในแต่ละรายการจะขึ้นอยู่กับบัญชีที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ โดยการระบุถึงความสัมพันธ์ที่ผิดปกติ หรือ ไม่สมเหตุสมผล ดังนั้น การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ สามารถลดการทดสอบในรายละเอียดของแต่ละบัญชีได้หากผู้สอบบัญชีพอใจในความถูกต้องเพียงพอของการตรวจสอบและรายการนั้นมีความเสี่ยงและมีความสำคัญต่ำ อย่างไรก็ตาม บทบาทของการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการลดงานตรวจสอบจำเป็นที่จะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวัง หากรายการนั้นมีความเสี่ยงและมีความสำคัญสูง นั่นคือ

ผู้สอบบัญชีควรเลือกใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างจำกัด

ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงระหว่างการตรวจสอบ เพื่อช่วยในการเลือกช่วงเวลาของรายการค้าที่จะทดสอบในแต่ละบัญชี หรือ ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบข้อมูลบางอย่างโดยเฉพาะ เช่น ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการพิจารณาความสมเหตุสมผลของยอดคงเหลือในบัญชี หรือ ตรวจสอบภายใน ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการเลือกสาขาของร้านขายปลีกสำหรับงานตรวจสอบรายละเอียด

ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงที่งานตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลโดยรวมของงบการเงิน ซึ่งอาจนำไปสู่การตรวจสอบเพิ่มเติมหาพบว่ายอดคงเหลือของบัญชีหรือความสัมพันธ์ของรายการในงบการเงินนั้นไม่สมเหตุสมผล

ขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ความเสี่ยง ความมีสาระสำคัญ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบอื่นที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบอย่างเดียวกัน ปัจจัยสำคัญในการกำหนดขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่จะนำไปใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน และการตรวจสอบภายใน คือ ความมีประสิทธิภาพของวิธีการตรวจสอบที่ทดแทนกันได้ เช่น ในการตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบรายละเอียดสามารถใช้ทดแทนการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ ในขณะที่วิธีการสอบถามจะใช้ทดแทนวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการสอบทาน ผู้ตรวจสอบภายในจึงอาจใช้ทั้งการสอบถามและการตรวจสอบรายละเอียดเพิ่มเติมจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นต้น ดังนั้น ความแตกต่างที่สำคัญระหว่าง การตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน และการตรวจสอบภายใน คือขอบเขตในการใช้ วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบและลักษณะของวิธีการตรวจสอบที่ทดแทนกันได้

ความเสี่ยงจากการใช้

วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

ในการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีอาจเผชิญความเสี่ยงในการสอบบัญชี ดังนี้

1. ผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบสรุปว่ารายการบัญชีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้ว รายการดังกล่าวไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ความเสี่ยงประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบต่างๆ ที่ไม่มีความจำเป็น

2. ผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบสรุปว่ารายการบัญชีไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วรายการดังกล่าวมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ความเสี่ยงประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบ ซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีควรหลีกเลี่ยงความเสี่ยงดังกล่าวอย่างปึงเนื่องจากอาจหมายถึงต้นทุนจำนวนมากที่เกิดขึ้นกับผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายหรือการเสื่อมเสียชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี

สรุป

การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการตรวจสอบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่างๆ ว่าเป็นไปตามที่คาดหมาย หรือเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีสามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อวัตถุประสงค์ดังนี้ เช่น การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผนงานตรวจสอบ การใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เพื่อเป็นการสอบทานข้อมูลทางการเงินทั้งหมดในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบให้ประโยชน์ในทางต่างๆ ได้หลายงาน เช่น การตรวจสอบงบการเงิน การสอบงบการเงิน การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ การงบประมาณและการวางแผนทางการเงินอย่างอื่น อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจในการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างระมัดระวัง เนื่องจากวิธีการวิเคราะห์ เปรียบเทียบอาจก่อให้เกิดการใช้ประโยชน์ดังกล่าวข้างต้น

บรรณานุกรม

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2544). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่อง แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2544). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2544). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2543). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 910 เรื่อง การสอบทานงบการเงิน.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2544). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 920 เรื่อง การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

(2544). **มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 930 เรื่อง การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน.** กรุงเทพฯ: บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.