

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่าง ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

THE AUDIT EXPECTATION GAP BETWEEN AUDITORS AND FINANCIAL STATEMENTS' USERS

ภัทรสุดกร ชินภูวดล

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท ดีลอยท์ กูช โรบัทส์ โซลยัค สอบบัญชี จำกัด

Patsuntorn Chinpuvadol

Certified Public Accountant

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Audit Co., Ltd.

ดร.วชิระ บุญยเนตร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Wachira Boonyanet, PhD, CPA

Assistant Profession of Department of Accountancy

Chulalongkorn Business School

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ภัทรสุนทร ชินภูวดล

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท ดีลอยท์ กูช โรมัทสு ไซยยศ สอบบัญชี จำกัด

ดร.วชิระ บุณยเนตร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 14 มิถุนายน 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 25 กรกฎาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 29 กรกฎาคม 2563

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยประเด็นความคาดหวัง ได้แก่ บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี การศึกษาค้นคว้านี้เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและเชิงอนุมาน

ผลการศึกษาจากการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาชี้ให้เห็นว่า ยังมีความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้ใช้งบการเงินแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี และบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ส่วนประเด็นที่มีความแตกต่างกันน้อยที่สุด คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้จากการทดสอบสมมติฐานทางสถิติของความแตกต่างที่ระดับความมีนัยสำคัญ 0.05 พบความคาดหวังที่แตกต่างมากที่สุดในประเด็นความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี และเห็นว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน การศึกษาค้นคว้านี้เป็นประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อหาแนวทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังจากการศึกษาในครั้งนี้

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญของการตรวจสอบ รายงานผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
จรรยาบรรณ

THE AUDIT EXPECTATION GAP BETWEEN AUDITORS AND FINANCIAL STATEMENTS' USERS

Patsuntorn Chinpuvadol

Certified Public Accountant

Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyos Audit Co., Ltd.

Wachira Boonyanet, PhD, CPA

Assistant Profession of Department of Accountancy

Chulalongkorn Business School

Received: June 14, 2020

Revised: July 25, 2020

Accepted: July 29, 2020

ABSTRACT

This independent study aims to study the expectation gap on auditing between auditors and financial statements' users focusing on auditors' roles and responsibilities, understanding of auditor's report, auditor independence and auditor's liability. The study adopts a survey research using questionnaires as data collection tool. Both descriptive and inferential statistics are used to analyse the data.

This descriptive result shows that in the overall, audit expectation still exists between financial statements' users and auditors, especially understanding of auditor's report and auditors' roles and responsibilities, while the least audit expectation is auditor independence. Moreover, at 0.05 significant level from hypothesis testing of expectation gap, the significant difference is understanding of auditor's report in which financial statements' users expect auditor to disclose audit procedures in auditor's report. Also, auditors are more likely to issue key audit matters in order to reduce their responsibilities in identifying material misstatements on financial reports. This study benefits to regulators who intend to reduce the audit expectation gap based on this present study.

Keywords: key audit matter, audit report, auditor's liability, ethics

ความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจนี้ส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในภาคเอกชนมากขึ้น ทางเลือกภาคเอกชนที่สำคัญอันหนึ่ง คือ การระดมทุนขยายกิจการโดยการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อออกตราสารขายให้แก่ประชาชนทั่วไป การระดมทุนจากประชาชนโดยผ่านช่องทางตลาดหลักทรัพย์จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลทางการเงินตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล และงบการเงินจำเป็นต้องตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ ระบุว่า งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของสังคมในอันที่จะทราบถึงผลการดำเนินการและฐานะการเงินของกิจการ โดยสังคมคาดหวังว่าการตรวจสอบงบการเงินนี้เป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้สอบบัญชี (IFAC, 2012) อย่างไรก็ตามในบางครั้งรายงานผู้สอบบัญชีและงบการเงินขึ้นอยู่กับขอบเขตที่การรับรู้ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินว่าสอดคล้องกันมากน้อยเพียงไร งานวิจัยในอดีตชี้ให้เห็นว่าประสิทธิภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีไม่เป็นที่ไปตามความคาดหวังของสาธารณชน ซึ่งเกิดช่องว่างของความคาดหวังเกิดขึ้น วิชาชีพการตรวจสอบบัญชีจึงมีความน่าสนใจอย่างมีเหตุผลในการทำให้อย่างมั่นใจว่าคุณภาพการตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับสูงและรักษาไว้ซึ่งความชอบธรรม หากเกิดความแตกต่างระหว่างผู้ใช้งบการเงินและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีแล้ว จะเกิดช่องว่างความคาดหวังซึ่งบั่นทอนความชอบธรรมและอาจก่อให้เกิดปัญหาร้ายแรงโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบบัญชี ด้วยเหตุผลของช่องว่างความคาดหวังการตรวจสอบการศึกษาถึงสาเหตุของช่องว่างนี้จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการตรวจสอบบัญชีได้ ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นในการควบคุมการตรวจสอบ รวมทั้งการพัฒนาความรู้ของสังคมให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าของระบบเศรษฐกิจ

ตัวอย่างที่เกิดขึ้นในประเทศไทยที่เห็นได้ชัดของความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี คือ การทุจริตของผู้บริหารที่อาจเกิดจากหลายปัจจัย เช่น แรงกดดันหรือแรงจูงใจ โอกาส และการหาเหตุผลสนับสนุนการกระทำ (ก๊วทันข่าวชาวอดิต ฉบับที่ 25, 2558) ที่ทำให้งบการเงินอาจไม่แสดงผลประกอบการหรือฐานะการเงินที่ถูกต้องเหมาะสมด้วย อย่างในหลายปีที่ผ่านมาเกี่ยวข้องกับกรณีการทุจริตของผู้บริหารของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์อย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีโดยบันทึกรายได้ที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงของบริษัท (ข่าว ก.ล.ต., ฉบับที่ 135/2562) หรือการแสดงผลค่าของเงินลงทุนในหลักทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่มีอยู่จริงของบริษัทจดทะเบียนแห่งหนึ่ง (ข่าว ก.ล.ต., ฉบับที่ 89/2554) การทุจริตดังกล่าวมีการสอบสวนไปยังความผิดของผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้มีการสั่งพักหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบในการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน เนื่องจากพบข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งสร้างช่องว่างของความคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

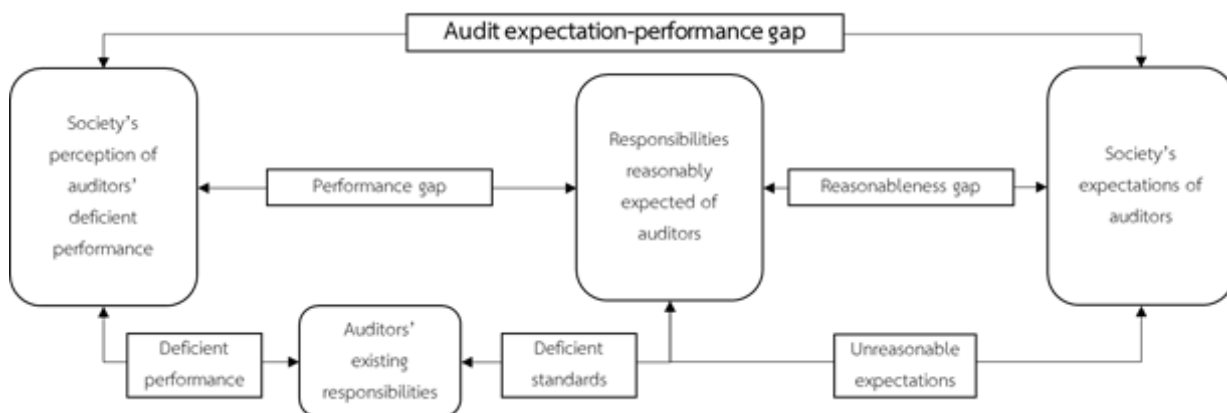
อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยภาพรวมของมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว มาตรฐานมิได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องอาศัยดุลยพินิจการสังเกต และการสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการเลือกและทดสอบรายการเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้ข้อสรุปว่างบการเงินไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด การใช้ดุลยพินิจเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของงบการเงิน การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือการเลือกตัวอย่าง หากผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจมีความไม่เหมาะสมหรือไม่มีความเป็นอิสระ อาจเป็นสาเหตุให้การแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบไม่ถูกต้องเหมาะสมตามไปด้วย ปัญหาเหล่านี้จึงเกิดช่องว่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินได้

จากประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น ความคาดหวังในการสอบบัญชีจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจ เนื่องจากตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันยังมีความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินกับผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง และประเด็นดังกล่าวได้ถูกศึกษาในหลายประเทศ ในประเทศไทยได้มีผู้วิจัยในเรื่องความคาดหวังในการสอบบัญชี มีไม่มากนัก ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมาประเทศไทยไม่ปรากฏการศึกษาใดที่ศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในช่วงหลังเกิดขึ้นอย่างมากมาย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่มีผลต่อการปรับในบทบาทของผู้สอบบัญชี การใช้รูปแบบหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาสิ้นสุดในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2559 ที่ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีความละเอียดขึ้น พร้อมกับเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การปรับปรุงข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี รวมทั้งการกล่าวโทษของหน่วยงานกำกับดูแลต่อผู้สอบบัญชี ดังนั้นการศึกษานี้จึงจัดทำขึ้นเพื่อที่จะทราบถึงความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินว่ามีทิศทางเป็นเช่นไร Salehi (2011) กล่าวว่าความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการตรวจสอบไม่ได้เป็นปรากฏการณ์ใหม่ และผลกระทบต่อชื่อเสียงของผู้ตรวจสอบบัญชีมีค่อนข้างมาก ผู้ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีควรศึกษาลักษณะและขนาดของความแตกต่างของความคาดหวังนี้เพื่อลดช่องว่างโดยแนวทางในการลดช่องว่างดังกล่าว คือ ผู้สอบบัญชีควรปรับปรุงตนเองให้สอดคล้องกับความคาดหวังโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจสอบ รวมทั้งพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงใหม่ ดังนั้นการศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะสำรวจความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีที่มีต่อบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี รวมทั้งเพื่อศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

■ ทบทวนวรรณกรรม

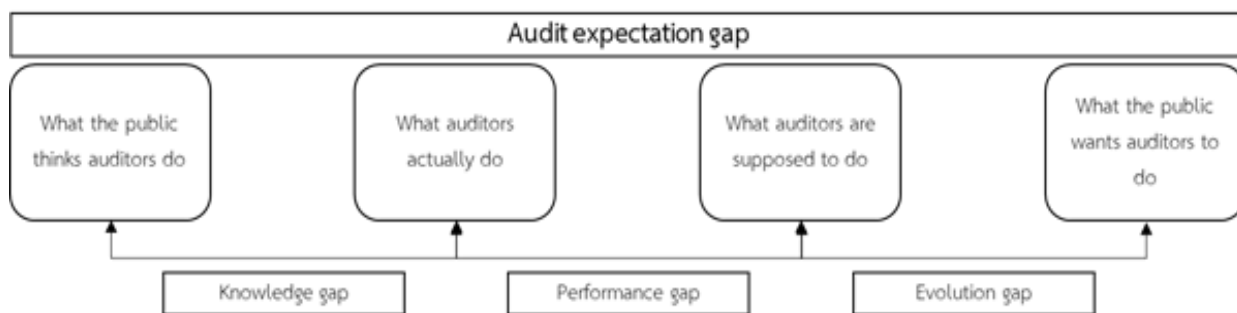
ความหมายของความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชี

การศึกษาในเรื่องความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีมีมากกว่า 40 ปี จากผู้ที่ทำการศึกษาวิจัยคนแรกจากสหรัฐอเมริกา Liggio (1974) โดยให้นิยามของ Expectation gap ว่าเป็นความแตกต่างของระดับความคาดหวังตามทัศนคติระหว่างผู้ใช้งบการเงิน และผู้สอบบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลทั่วไปมีความเข้าใจที่แตกต่างกันในเรื่องของหน้าที่ ความรับผิดชอบ และข้อความที่แสดงอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี จากนั้นไม่นาน คณะกรรมการกำกับดูแลความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้ให้คำนิยามของ Expectation gap ใหม่ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณะชนคาดหวังหรือต้องการ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีคาดหวังจากการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงานสอบบัญชี (AICPA, 1978) นอกจากนี้ยังมีงานศึกษาวิจัยอื่นที่ได้ให้คำนิยามในลักษณะดังกล่าว เช่น Porter (1993) ได้ทำการศึกษาความคาดหวังของงานสอบบัญชี โดยให้นิยามของ Audit Expectation Gap ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณะชนคาดหวังต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วนได้แก่ ส่วนแรกคือความแตกต่างที่สมเหตุสมผล (Reasonableness gap) เป็นความแตกต่างที่สาธารณะชนคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีทำ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้อย่างสมเหตุสมผลตามหน้าที่ และส่วนที่สองคือความแตกต่างทางด้านการปฏิบัติงาน (Performance gap) เป็นความแตกต่างที่ผู้สอบบัญชีควรจะต้องทำอย่างสมเหตุสมผลตามหน้าที่ กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง



ภาพที่ 1 แสดงประเภทของความแตกต่างของความคาดหวังของ (Porter, 1993)

นอกจากนี้ Association of Chartered Certified Accountants ให้ความหมายของ Expectation gap ว่าเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่บุคคลทั่วไปคิดว่าผู้สอบบัญชีได้ทำ กับสิ่งที่บุคคลทั่วไปต้องการให้ผู้สอบบัญชีทำ โดยแบ่งความแตกต่างออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ความแตกต่างทางด้านความรู้ (Knowledge gap) เป็นความแตกต่างที่บุคคลทั่วไปคิดว่าผู้สอบบัญชีได้ทำกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง ส่วนที่ 2 ความแตกต่างทางด้านการปฏิบัติงาน (Performance gap) เป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริงกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรจะปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และส่วนที่ 3 ความแตกต่างทางด้านวิวัฒนาการ (Evolution gap) เป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วกับสิ่งที่บุคคลทั่วไปต้องการให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ (ACCA, 2019) ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นภาพได้ดังนี้



ภาพที่ 2 แสดงประเภทของความแตกต่างของความคาดหวังของ (ACCA, 2019)

จากความหมายข้างต้นจะเห็นได้ถึงความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีเกิดจากความคิดเห็นของบุคคลสองกลุ่ม คือความคิดเห็นของบุคคลทั่วไปที่เป็นผู้ใช้งบการเงินได้มีต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี กับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่คิดว่าได้ปฏิบัติงานที่ถูกต้องเหมาะสมแล้วตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามความคิดเห็นย่อมมีความแตกต่างกันอยู่เสมอแม้ว่าจะเป็นในกลุ่มบุคคลเดียวกันหรือในอาชีพเดียวกัน ก็ยังมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันไป ความแตกต่างทางความคิดเห็นอาจเกิดได้จากหลายปัจจัย ไม่ว่าจะเป็นทางด้านความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชี หรือประสบการณ์ในการทำงานของบุคคลนั้น อีกทั้งความคิดเห็นยังสามารถเปลี่ยนแปลงไปได้ตามกาลเวลา และสภาวะทางสังคมและเศรษฐกิจด้วย

ประเด็นปัจจุบันที่ทำให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังของการสอบบัญชี

การศึกษาครั้งนี้พัฒนาแบบสอบถามเพื่อสืบค้นความแตกต่างของความคาดหวังของการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยมุ่งเน้นประเด็นที่ยังคงเป็นความแตกต่างที่พบในต่างประเทศและประเด็นที่เคยศึกษาในประเทศไทย รวมทั้งประเด็นที่เกิดจากการประกาศใช้ข้อบังคับและมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ ซึ่งประกอบด้วย บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบกฎหมายของผู้สอบบัญชี

บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบหลัก คือ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด พื้นฐานสำหรับการแสดงความคิดเห็นขึ้นอยู่กับความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่จะต้องลดลงเป็นที่ยอมรับได้ ความเสี่ยงในการตรวจสอบในระดับต่ำนี้สอดคล้องกับความเชื่อมั่นทางการเงินระดับสูง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชี กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มั่งคั่งต้องการเงิน ด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแบบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวได้ จะต้องปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การเพิ่มระดับความเชื่อมั่นหรือการให้ความเชื่อมั่นโดยผู้สอบบัญชีนั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี หรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมต่องบการเงินที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ทั้งนี้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลยังคงไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง ตัวอย่างเช่นรายการที่เกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประมาณการดังกล่าวมีความสมเหตุสมผลและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งต้องทำการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพ รวมถึงข้อบ่งชี้ถึงอคติที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารด้วย จากการที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบรายการนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบโดยนำความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น และจำเป็นจะต้องมีการบันทึกการใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีและสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม การศึกษาครั้งนี้ได้นำประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเป็นคำถามในแบบสอบถาม ทั้งนี้เพื่อสำรวจความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

รายงานของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีมีการปรับปรุงแก้ไขให้ทันสมัยอยู่เสมอ ทั้งนี้ เพื่อให้การสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงินมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น การศึกษาพบว่าในช่วงที่ผ่านมาการประกาศมาตรฐานทางวิชาชีพมักเกิดความเข้าใจในมาตรฐานที่ไม่ตรงกัน Turner et al (2010) พบว่าการประกาศใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินใหม่ก่อให้เกิดความแตกต่างของความเข้าใจระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ในประเด็นของมาตรฐานการสอบบัญชี ในปี 2558 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุดคือการนำเสนอ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง 2559) และให้มีผลบังคับใช้ในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป วัตถุประสงค์ที่สำคัญในการเพิ่มเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้เพื่อลดความแตกต่างของความคาดหวังทางด้านข้อมูลด้วย การศึกษานี้จึงได้นำประเด็นการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่เป็นประเด็นที่จะสอบถามผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินด้วย

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชินับว่าเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งในการประกอบวิชาชีพบัญชี เนื่องจากเป็นกรอบแนวความคิดในการนำไปปฏิบัติหากไม่มีหลักการใดที่เหมาะสมกับปัญหาที่ประสบอยู่ ทั้งนี้เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบริการการเงิน สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยได้ประกาศข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561 โดยมีหลักการพื้นฐานดังต่อไปนี้ ที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารด้วย จากการที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบรายการนั้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบโดยนำความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์นั้น และจำเป็นจะต้องมีการบันทึกการใช้ดุลยพินิจอย่างเหมาะสมเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบบัญชีและสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม การศึกษาครั้งนี้ได้นำประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเป็นคำถามในแบบสอบถาม ทั้งนี้เพื่อสำรวจความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ก. ความซื่อสัตย์สุจริต

ข. ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ

ค. ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ง. การรักษาความลับ

จ. พฤติกรรมทางวิชาชีพ

การศึกษาในอดีตพบว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นประเด็นปัญหาต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระเป็นปัจจัยพื้นฐานของคุณสมบัติผู้สอบบัญชี เนื่องจากหากผู้สอบบัญชีไม่อิสระแล้วอาจนำไปสู่การด้อยคุณภาพของงบการเงิน ยิ่งไปกว่านั้นในระยะยาวการฝึกฝนความเป็นอิสระทางวิชาชีพอย่างเข้มงวดจะป้องกันที่ดีที่สุดต่อการเสื่อมของวิชาชีพบัญชี ดังนั้นการศึกษานี้จึงได้ศึกษาประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีว่ามีความแตกต่างของความคาดหวังหรือไม่ และประเด็นใดที่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ

ความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี

การศึกษาความผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชียังไม่เป็นที่กว้างขวางในประเทศไทย จากการสืบค้นข้อมูลยังไม่พบคดีความที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียหายกับผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น ผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชี เป็นต้น ขึ้นสู่ศาลฎีกา แต่เป็นเพียงกล่าวโทษระหว่าง ก.ล.ต. กับ ผู้บริหาร ผู้ทำบัญชีตามกฎหมาย และผู้สอบบัญชีเท่านั้น ดังนั้นเอกสารที่เกี่ยวข้องในรูปของการวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกายังไม่ปรากฏให้เห็น อย่างไรก็ตามมีการศึกษาในรูปของวิทยานิพนธ์ระดับบัณฑิตศึกษาของดวงพร โศกุลวรรณ (2547) ได้สรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดของผู้สอบบัญชีไว้เป็น 3 ส่วนคือ กฎหมายผู้สอบบัญชี กฎหมายที่ควบคุมผู้สอบบัญชี และกฎหมายแห่งรัฐ โดยที่ประเด็นความผิดตามกฎหมายเหล่านั้นขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่าได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และภายใต้กรอบจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างครบถ้วนถูกต้องแล้วหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีฝ่าฝืน ละเลย หรือประมาท ผู้ที่มีอำนาจควบคุมการทำงานของผู้สอบบัญชีสามารถเพิกถอนใบอนุญาตการให้ความเห็นชอบได้ และยังคงต้องรับผิดตามกฎหมายแห่งรัฐทั้งทางแพ่งและอาญาด้วย กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีทางด้านความรับผิดทางกฎหมาย มีดังนี้

1. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ อีกทั้งรายงานผลการสอบบัญชีจะระบุข้อความอันแสดงว่าตนไม่รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบของตนมิได้ ซึ่งหากกระทำผิดจรรยาบรรณ จะมีโทษเป็นลำดับขั้นคือ ตักเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต จนถึงเพิกถอนใบอนุญาต

2. ประมวลรัษฎากร ได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี และต้องประพฤติตนตามจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามที่อธิบดีกำหนด หากฝ่าฝืนอธิบดีอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ ทั้งนี้การเพิกถอนใบอนุญาตตามประมวลรัษฎากรนี้จะมีผลบังคับสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร เนื่องจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับใบอนุญาตจากกรมสรรพากร แต่สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การจะเพิกถอนใบอนุญาตนั้นต้องมีการส่งเรื่องให้สภาวิชาชีพบัญชี พิจารณาตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

3. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ระบุว่าในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าบริษัทที่ออกหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินรายไตรมาสหรืองบการเงินประจำงวดการบัญชีไม่ตรงตามความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีรายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบทานหรือรายงานการสอบบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็น พร้อมทั้งแจ้งให้สำนักงานทราบ ผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ให้สำนักงานมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชานั้นได้

4. พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 ตามมาตรา 23 วรรค 4 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องรักษามารยาทและปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีที่บริษัทเงินทุนได้ทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในรายงานการสอบบัญชีให้ธนาคารแห่งประเทศไทยทราบด้วย หากผู้สอบบัญชีใดไม่ปฏิบัติตาม ธนาคารแห่งประเทศไทยอาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้ นอกจากนี้หากผู้สอบบัญชีได้รับรองบัญชีหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสามปี และปรับตั้งแต่สามหมื่นบาทถึงสามแสนบาทตามมาตรา 75 นว ด้วย

5. พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 ตามมาตรา 31 ระบุว่าผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด รับรองงบดุล หรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

6. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีการระบุถึงเรื่องความรับผิดชอบไว้ว่าผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อต่อบุคคลอื่นให้เสียหายทางด้านชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สินหรือสิทธิ อย่างหนึ่งอย่างใด ผู้นั้นต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายนี้บังคับใช้กับเอกชนทั่วไป จึงมีคำจำกัดความค่อนข้างกว้าง ซึ่งอาจตีความได้ว่าหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่ถูกต้องเหมาะสม อาจเป็นความผิดในการประมาทที่ทำให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย จึงต้องชดเชยค่าเสียหายตามกฎหมายนี้

7. ประมวลกฎหมายอาญา เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับเอกชนทั่วไปเช่นเดียวกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพียงแต่กฎหมายอาญาจะระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้สำหรับความผิดในเรื่องที่เกี่ยวกับเอกสารในการให้คำรับรองที่เป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ และกรณีความผิดฐานเปิดเผยความลับ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

การศึกษาครั้งนี้เห็นว่าการประเด็นทางกฎหมายนี้เป็นประเด็นที่น่าสนใจของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากมีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งในช่วงที่ผ่านมา รวมทั้งผลกระทบค่อนข้างรุนแรงต่อผู้สอบบัญชี การศึกษาครั้งนี้จึงนำความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีมาเป็นประเด็นที่ศึกษาความคาดหวัง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีเป็นการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุน นักวิเคราะห์ พนักงานสินเชื่อ ผู้บริหารของบริษัทที่มีความแตกต่างจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีมากนักน้อยเพียงไร ประเด็นการศึกษาดังกล่าวแพร่หลายไปในหลายประเทศ ในช่วง 10 ที่ผ่านมามีงานวิจัยในต่างประเทศไม่ค่อยแพร่หลายเท่าไรนัก ผลของงานวิจัยไม่เปลี่ยนแปลงจากการศึกษาในอดีตมากนัก ตัวอย่างงานวิจัย ได้แก่

Ruhnke and Schmidt (2014) พบว่าประเด็นความแตกต่างของความหวังที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี ข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการตระหนักในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี การเพิ่มเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีไม่ได้เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้น ผู้วิจัยเห็นว่าแนวทางในการลดความแตกต่าง คือ การสับเปลี่ยนเวียนผู้สอบบัญชีและห้ามผู้สอบบัญชีให้การบริการที่ไม่ใช่การตรวจสอบบัญชี รวมถึงได้ให้ความเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินความคาดหวังเกินจริงในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีภายใต้มาตรฐานปัจจุบัน

Olojede et al (2020) ค้นพบว่าช่องว่างความคาดหวังการตรวจสอบบัญชีมีอยู่จริงในประเทศไนจีเรีย ประเด็นที่เกิดช่องว่างของความคาดหวังมากที่สุดได้แก่ หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีผลกระทบร้ายแรงในการลดช่องว่างของความคาดหวังนี้ จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่าช่องว่างความคาดหวังในการตรวจสอบส่วนใหญ่เกิดขึ้นจากความคาดหวังที่ไม่สมเหตุสมผลของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินขาดความเข้าใจในบทบาทของผู้สอบบัญชี

ในประเทศไทยมีผู้ทำวิจัยความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ดังนี้

สาวิตรี (2547) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย โดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม คือผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน การศึกษาพบว่าในช่วงเวลาดังกล่าวยังคงมีความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในหลายประเด็น โดยเฉพาะประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในกรณีที่แสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีผิดพลาด และได้เสนอแนวทางการลดความแตกต่างโดยใช้วิธีเผยแพร่มาตรฐานการสอบบัญชีทางอินเทอร์เน็ต และปรับปรุงรายงานการสอบบัญชีให้เป็นภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจ

Boonyanet and Ongthammakul (2006) ศึกษาเปรียบเทียบการศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีปี 2547 และเปรียบเทียบที่มีอยู่ในภูมิภาคเดียวกัน โดยใช้วิธีวิจัยของ Schelluch (1996) ซึ่งใช้เป็นต้นแบบการศึกษาความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ ผลการศึกษาพบว่าความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีในประเทศไทยยังคงมีอยู่ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบการใช้ดุลยพินิจในการเลือกวิธีการตรวจสอบบัญชี และการตรวจสอบทุจริต เมื่อเปรียบเทียบความคาดหวังกับประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์พบว่ามีความคล้ายกันของความแตกต่างเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบในการตรวจสอบทุจริต

ศักรินทร์ (2551) ได้ศึกษาความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่จะได้รับจากการสอบบัญชี และความแตกต่างของความคาดหวังดังกล่าวระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินในจังหวัดสงขลา จากการศึกษาในเรื่องบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นนิติบุคคลต้องการให้ผู้สอบบัญชีจัดทำงบการเงินให้ และต้องการให้ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินโดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบงบการเงิน และผู้ใช้งบการเงินบางส่วนคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจพบการทุจริตในบริษัท ส่วนในเรื่องความเป็นอิสระ ผู้ใช้งบการเงินต้องการให้ผู้สอบบัญชีสามารถรับมอบอำนาจในการชี้แจงแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรให้กับบริษัทด้วย ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวนี้ค่อนข้างเป็นความแตกต่างจากความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินในจังหวัดดังกล่าวเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ต้องการประโยชน์จากการสอบบัญชีเพียงเพื่อการเสียภาษีประจำปีและยื่นต่อกระทรวงพาณิชย์จังหวัดเท่านั้น และวิธีลดความแตกต่างของความคาดหวังคือการให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และแจ้งวิธีการปฏิบัติงานให้แก่ผู้ใช้งบการเงินให้ถูกต้องครบถ้วน

Lee et al. (2010) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย โดยใช้กลุ่มตัวอย่าง 3 กลุ่ม คือ 1) ผู้สอบบัญชี 2) ผู้ที่ถูกตรวจสอบบัญชีที่เป็นผู้บริหารและผู้ทำบัญชี และ 3) ผู้ใช้งบการเงินที่ประกอบด้วยนักวิเคราะห์และนายหน้าหลักทรัพย์ จากการศึกษาพบว่ามีความแตกต่างของความคาดหวังเกิดขึ้นจำนวน 18 จาก 42 ข้อจากหน้าที่ของผู้สอบบัญชี โดยแบ่งเป็นความแตกต่างที่ไม่สมเหตุสมผลและความแตกต่างจากที่สมเหตุสมผล อย่างไรก็ตามมีเพียง 2 ข้อเท่านั้นที่เป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องทำตามมาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้ที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชียังคงเห็นว่าผู้สอบบัญชียังทำงานได้ไม่เพียงพอ ซึ่งถูกมองว่าเป็นการปฏิบัติ

■ กฎวณวรรณกรรม

การศึกษานี้เป็นการศึกษาเชิงสำรวจโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามจากผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย พนักงานสินเชื่อ นักวิเคราะห์การลงทุน ผู้บริหารของบริษัท และนักบัญชีจำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 153 ตัวอย่าง ในช่วงเดือนกุมภาพันธ์ ถึง เมษายน ปี พ.ศ. 2563 การเก็บตัวอย่างใช้วิธีส่งแบบสอบถามผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ข้อความอิเล็กทรอนิกส์ Google Form รวมทั้งการแจกแบบสอบถามโดยผู้วิจัย

คำถามแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่าง และส่วนที่ 2 เป็น คำถามเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ซึ่งการเก็บข้อมูลในส่วนที่ 2 นี้ ใช้แบบสอบถามประเภทให้คะแนนตามลำดับ (Likert Scale) โดยมี 5 ระดับ คือ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วย ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ ได้แบ่งกลุ่มของข้อมูลออกเป็น 2 กลุ่มคือ กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถาม และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน โดยการคำนวณทางสถิติจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS และวิเคราะห์ผลที่ได้ดังต่อไปนี้

วิเคราะห์เชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถาม และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน และใช้อธิบายค่าเฉลี่ยของความคาดหวังของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม โดยเกณฑ์ที่ใช้ในการแปลข้อมูลจากการคำนวณค่าเฉลี่ยและแสดงผลของค่าเฉลี่ยได้ดังนี้ 1) 4.21 - 5.00 หมายถึง เห็นด้วยอย่างยิ่ง 2) 3.41 - 4.20 หมายถึง เห็นด้วย 3) 2.61 - 3.40 หมายถึง ไม่แน่ใจ 4) 1.81 - 2.60 หมายถึง ไม่เห็นด้วย และ 5) 1.0 - 1.80 หมายถึง ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง นอกจากนั้นการศึกษานี้ยังวิเคราะห์เชิงอนุมาน เพื่อการเปรียบเทียบระดับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U Test ในการวิเคราะห์ข้อมูล เนื่องจากข้อมูลที่ได้เป็นข้อมูลที่แจกแจงอิสระ (Nonparametric) และเป็นตัวแปร 2 กลุ่มเป็นอิสระ โดยสมมติฐานการศึกษาค้างนี้เป็นดังนี้

H_0 : ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน

H_1 : ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกัน

■ ผลการศึกษา

ผลการตอบกลับของกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนทั้งสิ้น 153 แบบสอบถาม คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 38.5 ของแบบสอบถามที่ได้จัดส่งให้แก่กลุ่มตัวอย่าง

ตารางที่ 1 ผลการตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
ผู้ตอบแบบสอบถาม	52	34.0
ผู้ใช้งบการเงิน	101	66.0
รวม	153	100.0

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินมีการตอบกลับที่สูงกว่า เนื่องจากเป็นกลุ่มตัวอย่างที่มีประชากรสูงกว่าผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งประกอบด้วยอาชีพประจำที่หลายหลากกว่า

ข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลในส่วนนี้จะกล่าวถึงลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม คือ กลุ่มผู้สอบบัญชี และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ผลการสำรวจสามารถแจกแจงลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	45	86.5	42	41.6
ปริญญาโท หรือสูงกว่า	7	13.5	59	58.4
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาที่ระดับปริญญาตรี จำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 86.5 และจบปริญญาโทหรือสูงกว่า จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 13.5 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า จำนวน 59 คน คิดเป็นร้อยละ 58.4 และจบปริญญาตรี จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 41.6

ตารางที่ 3 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามอาชีพประจำในปัจจุบัน

อาชีพประจำในปัจจุบัน	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ผู้สอบบัญชี	52	100.0	-	-
พนักงานสินเชื่อ	-	-	13	12.9
นักวิเคราะห์การลงทุน	-	-	14	13.9
ผู้บริหารของบริษัท	-	-	20	19.8
นักบัญชี	-	-	36	35.6
อื่นๆ	-	-	18	17.8
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 3 แสดงการแจกแจงอาชีพประจำของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นนักบัญชี จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 35.6 รองลงมาคือ ผู้บริหารของบริษัท จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 19.8 ส่วนนักวิเคราะห์การลงทุน และพนักงานสินเชื่อ มีจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 13.9 และ 13 คน คิดเป็นร้อยละ 12.9 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามประสบการณ์ในอาชีพปัจจุบัน

ประสบการณ์ในอาชีพ ปัจจุบัน	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1 - 5 ปี	28	53.8	25	24.8
6 - 10 ปี	14	26.9	44	43.6
มากกว่า 10 ปี	10	19.3	31	31.6
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 4 แสดงการแจกแจงประสบการณ์ในอาชีพปัจจุบันของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 53.8 รองลงมา คือ มีประสบการณ์ในช่วง 6 - 10 ปี จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 26.9 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในอาชีพของตนเองในช่วง 6 - 10 ปี จำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 43.6 รองลงมาคือมีประสบการณ์มากกว่า 10 ปี จำนวน 31 คน คิดเป็นร้อยละ 31.6

ตารางที่ 5 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างแจกแจงตามประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี

ประสบการณ์ ด้านการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี		ผู้ใช้งบการเงิน	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
มี	52	100.0	58	57.4
ไม่มี	-	-	43	42.6
รวม	52	100.0	101	100.0

ตารางที่ 5 แสดงถึงประสบการณ์ทางด้านการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้ใช้งบการเงิน โดยส่วนใหญ่จะมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี จำนวน 58 คน คิดเป็นร้อยละ 57.4

จากลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่ม สามารถสรุปได้ว่า กลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี เนื่องมาจากการทำงานสอบบัญชีมักทำในช่วงหลังจบการศึกษาระดับปริญญาตรี เพื่อเป็นการหาประสบการณ์ กลุ่มผู้สอบบัญชีที่จบการศึกษาระดับปริญญาโทค่อนข้างน้อย เนื่องมาจากการงานสอบบัญชีปฏิบัติงานค่อนข้างหนักอาจทำให้ไม่มีเวลาศึกษาต่อ ส่วนผู้ใช้งบการเงินจะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมาก่อน แล้วจึงเปลี่ยนงานไปเป็นสายอาชีพอื่น ซึ่งกว่าครึ่งหนึ่งจบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า แสดงให้เห็นว่าสายงานที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชีมักศึกษาต่อระดับปริญญาโทเพื่อเพิ่มพูนความรู้ในการทำงาน

จากข้อมูลดังกล่าวผู้ศึกษาเห็นว่ากลุ่มตัวอย่างข้างต้นมีลักษณะทางประชากรศาสตร์ที่มีความรู้ในงานสอบบัญชีเพียงพอที่จะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการศึกษาในเรื่องความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

ผลสำรวจความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ในส่วนนี้จะแสดงการวิเคราะห์แยกตามประเด็นของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยประเด็นที่สำคัญ คือ ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี การวิเคราะห์แสดงเป็นค่าสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน รวมทั้งให้ความหมายของค่าเฉลี่ยว่าอยู่ในระดับใด โดยผลการวิเคราะห์ข้อมูลแต่ละประเด็นแสดงข้อมูลของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ที่บรรทัดบน และผู้ใช้งบการเงินแสดงอยู่ที่บรรทัดล่าง นอกจากนั้นยังแสดงให้เห็นความแตกต่างทางสถิติที่สำคัญของแต่ละประเด็นตามที่ปรากฏในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความแตกต่างทางสถิติของระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			p - value
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
1. ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี									
1.1 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงิน	15.4	28.8	3.8	34.6	17.3	3.10	1.40	ไม่แน่ใจ	.219
	18.8	15.8	0.0	38.6	26.7	3.39	1.50	ไม่แน่ใจ	
1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต	21.2	53.8	3.8	19.2	1.9	2.27	1.07	ไม่เห็นด้วย	.008
	19.8	26.7	11.9	24.8	16.8	2.92	1.41	ไม่แน่ใจ	
1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชีอย่างน้อยร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด	9.6	50.0	11.5	26.9	1.9	2.62	1.05	ไม่แน่ใจ	.038
	12.9	22.8	22.8	32.7	8.9	3.02	1.20	ไม่แน่ใจ	
1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ	1.9	21.2	9.6	59.6	7.7	3.50	0.98	เห็นด้วย	.003
	4.0	6.9	10.9	45.5	32.7	3.96	1.04	เห็นด้วย	
1.5 ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์มีหน้าที่รายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริตไปยัง ก.ล.ต.	5.8	11.5	17.3	55.8	9.6	3.52	1.02	เห็นด้วย	.217
	3.0	9.9	20.8	42.6	23.8	3.74	1.03	เห็นด้วย	
1.6 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่นเช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	26.9	40.4	7.7	23.1	1.9	2.33	1.17	ไม่เห็นด้วย	.008
	15.8	29.7	12.9	30.7	10.9	2.91	1.30	ไม่แน่ใจ	
ภาพรวม						2.89		ไม่แน่ใจ	
						3.32		ไม่แน่ใจ	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			p - value
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
2. ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี									
2.1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแสดงถึงงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด	17.3	48.1	3.8	26.9	3.8	2.52	1.18	ไม่เห็นด้วย	.179
	17.8	31.7	15.8	18.8	15.8	2.83	1.36	ไม่แน่ใจ	
2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้างแต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด	0.0	1.9	0.0	44.2	53.8	4.50	0.61	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	.004
	3.0	5.0	11.9	44.6	35.6	4.05	0.97	เห็นด้วย	
2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน	25.0	26.9	13.5	25.0	9.6	2.67	1.35	ไม่แน่ใจ	.006
	10.9	17.8	16.8	38.6	15.8	3.31	1.25	ไม่แน่ใจ	
2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว	5.8	13.5	7.7	63.5	9.6	3.58	1.04	เห็นด้วย	.039
	1.0	5.9	9.9	64.4	18.8	3.94	0.79	เห็นด้วย	
2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะผู้สอบบัญชีได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว	21.2	40.4	9.6	25.0	3.8	2.50	1.20	ไม่เห็นด้วย	.001
	8.9	19.8	21.8	39.6	9.9	3.22	1.15	ไม่แน่ใจ	
2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี	25.0	48.1	11.5	13.5	1.9	2.19	1.03	ไม่เห็นด้วย	.001
	14.9	25.7	11.9	30.7	16.8	3.09	1.36	ไม่แน่ใจ	
ภาพรวม						2.99		ไม่แน่ใจ	
						3.41		ไม่แน่ใจ	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			p - value
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี									
3.1 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ควรเป็นผู้สรรหาผู้สอบบัญชีให้กับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	21.2	48.1	11.5	13.5	5.8	2.35	1.14	ไม่เห็นด้วย	.067
	17.8	34.7	14.9	17.8	14.9	2.77	1.34	ไม่แน่ใจ	
3.2 ผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี	3.8	15.4	13.5	51.9	15.4	3.60	1.05	เห็นด้วย	.051
	1.0	8.9	15.8	43.6	30.7	3.94	0.96	เห็นด้วย	
3.3 ผู้สอบบัญชีอาจถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบได้ ไม่เกินร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดของบริษัท	34.6	23.1	21.2	17.3	3.8	2.33	1.23	ไม่เห็นด้วย	.667
	32.7	22.8	18.8	20.8	5.0	2.43	1.28	ไม่เห็นด้วย	
3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ	40.4	38.5	11.5	9.6	0.0	1.90	0.96	ไม่เห็นด้วย	.040
	27.7	37.6	14.9	14.9	5.0	2.32	1.17	ไม่เห็นด้วย	
3.5 บุคลากรในสำนักงานสอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชินั้นได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ	15.4	25.0	25.0	28.8	5.8	2.85	1.18	ไม่แน่ใจ	.214
	18.8	35.6	18.8	18.8	7.9	2.61	1.22	ไม่แน่ใจ	
3.6 การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกันแสดงถึงความเป็นอิสระได้	1.9	17.3	19.2	50.0	11.5	3.52	0.98	เห็นด้วย	.071
	4.0	27.7	22.8	35.6	9.9	3.20	1.08	ไม่แน่ใจ	
ภาพรวม						2.76		ไม่แน่ใจ	
						2.88		ไม่แน่ใจ	

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ			p - value
	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	$\bar{x}$	SD	ความหมาย	
4. ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี									
4.1 ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม	1.9	23.1	11.5	50.0	13.5	3.50	1.06	เห็นด้วย	.235
	4.0	13.9	9.9	53.5	18.8	3.69	1.06	เห็นด้วย	
4.2 ผู้สอบบัญชียังต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว	25.0	48.1	11.5	13.5	1.9	2.19	1.03	ไม่เห็นด้วย	.015
	22.8	25.7	13.9	25.7	11.9	2.78	1.37	ไม่แน่ใจ	
4.3 ผู้ถือหุ้นคือผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาดเท่านั้น	19.2	50.0	17.3	13.5	0.0	2.25	0.93	ไม่เห็นด้วย	.547
	21.8	40.6	16.8	16.8	4.0	2.41	1.12	ไม่เห็นด้วย	
4.4 ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์ทางการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด	5.8	30.8	17.3	40.4	5.8	3.10	1.09	ไม่แน่ใจ	.028
	4.0	20.8	13.9	43.6	17.8	3.50	1.13	เห็นด้วย	
4.5 ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าเสียหายตามจำนวนเงินที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	23.1	30.8	26.9	19.2	0.0	2.42	1.05	ไม่เห็นด้วย	.084
	15.8	23.8	33.7	21.8	5.0	2.76	1.11	ไม่แน่ใจ	
4.6 ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าเสียหายไม่เกินวงเงินประกันที่ได้ยื่นต่อสภาวิชาชีพบัญชี	11.5	15.4	34.6	34.6	3.8	3.04	1.07	ไม่แน่ใจ	.319
	10.9	9.9	34.7	35.6	8.9	3.22	1.10	ไม่แน่ใจ	
ภาพรวม						2.75		ไม่แน่ใจ	
						3.06		ไม่แน่ใจ	

หมายเหตุ ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ที่บรรทัดบน และผู้ใช้งบการเงินแสดงอยู่ที่บรรทัดล่าง

ตารางที่ 6 แสดงให้เห็นความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน ดังนี้

ด้านความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่าหน้าที่ของตนเอง คือ การรายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริตไปยัง ก.ล.ด. โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.52 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.50 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.27 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.96 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ มีหน้าที่รายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในงบการเงินหรือการทุจริต ไปยัง ก.ล.ด. โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.74 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.91

ด้านความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่า คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.50 รองลงมาคือ การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.58 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชี ที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.19 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 4.05 รองลงมาคือ การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.94 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แสดงถึงงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.83

ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.60 รองลงมาคือ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกัน แสดงถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.52 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 1.90 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า เรื่องที่ผู้สอบบัญชีอาจขาดความเป็นอิสระ หากสำนักงานในเครือของผู้สอบบัญชีได้ให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชี ภาษี และกฎหมาย แก่ลูกค้าของผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.94 รองลงมาคือ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปี แต่เป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานเดียวกัน แสดงถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.20 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.32

ด้านความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นว่า ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม โดยที่ค่าเฉลี่ยที่ 3.50 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.10 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ การที่ผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน

เมื่อมีการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.19 ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่า ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้รับผิดชอบ ต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่อมีการเงินมีข้อผิดพลาด และพิสูจน์ได้ว่าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบ ที่ไม่เหมาะสม โดยที่ค่าเฉลี่ยที่ 3.69 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาการ นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 3.50 และเรื่องที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดคือ ผู้ถือหุ้นของบริษัท คือ ผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเมื่อ งบการเงินมีข้อผิดพลาด เท่านั้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยที่ 2.41

การวิเคราะห์ความแตกต่างระดับความเห็นระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

ข้อมูลในส่วนนี้เป็นการทดสอบทางสถิติเพื่อทราบถึงความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้การวิเคราะห์ทางสถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ (Nonparametric statistic) เนื่องจากได้ทดสอบการแจกแจงข้อมูลด้วย Kolmogorov-Smirnov Test ทำให้ทราบว่าข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างแต่ละ กลุ่มมีการแจกแจงแบบไม่ปกติ ดังนั้นการทดสอบนี้จึงใช้ Mann-Whitney U Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมี นัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับความมีนัยสำคัญ (α) เท่ากับ 0.05 และสมมติฐานของการศึกษา เป็นดังนี้

H_0 : ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน

H_1 : ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกัน

สำหรับระดับความมีนัยสำคัญที่ได้จากการคำนวณ ($p - value$) การศึกษาครั้งนี้พิจารณาว่ามีค่ามากกว่า ระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ (α) เท่ากับ 0.05 หรือไม่ หาก น้อยกว่า แสดงว่าความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของ ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกันที่ระดับความเชื่อมั่น 95% สรุปผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า

ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 4 ประเด็น คือ ข้อ 1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต ข้อ 1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชี อย่างน้อย ร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด ข้อ 1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีมีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ และ ข้อ 1.6 ผู้สอบบัญชีเป็น ผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัท ในตลาดหลักทรัพย์

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินยังคงมีความเข้าใจในบทบาทและ หน้าที่ของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี ซึ่งค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินจะสูงกว่าของผู้สอบบัญชีในทุกหัวข้อ ที่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินคาดหวังผลงานจากผู้สอบบัญชีมากกว่าที่ ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงาน โดยค่าเฉลี่ยที่สูงที่สุดเป็นเรื่องการตรวจพบทุจริต ที่อาจจะไม่ใช่หน้าที่หลักของผู้สอบบัญชี แต่ผู้ใช้งบการเงินยังคงคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริตดังกล่าว

ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 5 ประเด็น คือ ข้อ 2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควร” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้าง แต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด ข้อ 2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญ ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน ข้อ 2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว ข้อ 2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว และ ข้อ 2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความคิดเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในเรื่องความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชีในหลายประเด็นด้วยกัน โดยที่ข้อ ข้อ 2.3 ถึง ข้อ 2.6 ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ใช้งบการเงินสูงกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินต้องการทราบระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของไทยจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผย ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นอย่างดีแล้ว แต่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นผู้สอบบัญชีกลับต่ำกว่าในเรื่องนี้อาจเนื่องจากผู้สอบบัญชีเองเห็นว่า การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้แสดงถึงการปฏิบัติงานเป็นอย่างดี เพียงแต่เป็นการสื่อสารเรื่องที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจึงทำให้ค่าเฉลี่ยของความเห็นสูงกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงินยังต้องการทราบวิธีการตรวจสอบทั้งหมดของผู้สอบบัญชีแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยก็ตาม ทั้งความแตกต่างของความคิดเห็นในข้อ ข้อ 2.2 มีค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินต่ำกว่าค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินยังคงเห็นว่างบการเงินควรมีข้อผิดพลาดที่น้อยที่สุด

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ ข้อ 3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี สามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในประเด็นการถือหุ้นของบุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี โดยที่ค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินสูงกว่าของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ทราบถึงข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่ในปี พ.ศ. 2561 หรืออาจเห็นว่า การถือหุ้นไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเพราะไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ ที่มีส่วนรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงิน

ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี พบว่ามีความแตกต่างกัน 2 ประเด็น คือ ข้อ 4.2 ผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว และ ข้อ 4.4 ผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด

จากผลการวิเคราะห์ความแตกต่างข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความคิดเห็นที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีในเรื่องความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ซึ่งค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินจะสูงกว่าของผู้สอบบัญชีในทั้ง 2 ประเด็นคือ ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน

เมื่อเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วน และระมัดระวังแล้ว และผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์งบการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงิน คาดหวังให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกตรวจสอบงบการเงินอย่างถี่ถ้วนหากมีข้อผิดพลาดจึงควรจะต้องร่วมรับผิดชอบด้วย

การวิเคราะห์ลักษณะความแตกต่างของความคาดหวัง

ตารางที่ 6 ได้กล่าวถึงความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีทางสถิติ การวิเคราะห์ต่อไป เลือกลักษณะความแตกต่างที่ระดับความเชื่อมั่น 95% เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของความคาดหวังว่าความแตกต่างนั้น สมเหตุสมผลหรือไม่ และหากสมเหตุสมผลแล้ว ความแตกต่างเกิดขึ้นจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่ไม่มีข้อกำหนด ที่ชัดเจนหรือเกิดจากการปฏิบัติผิดพลาดของผู้สอบบัญชี

การวิเคราะห์ว่าความแตกต่างของความคาดหวังนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่นั้นมีแนวคิดมาจากการศึกษา ของ Porter (1993) ได้กล่าวว่าการแยกความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีว่าสมเหตุสมผลหรือไม่ นั้นขึ้นอยู่กับว่าประเด็นที่มีความแตกต่างนั้นผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่และผู้ใช้งบการเงินได้รับแจ้งถึงข้อกำหนดดังกล่าวแล้ว Lee et al (2010) และ Troberg and Viitanen (1999) ได้นำแนวคิดดังกล่าว ไปใช้การแยกว่าความแตกต่างนั้นสมเหตุสมผลหรือไม่ โดยวิเคราะห์จากผู้ตอบแบบสอบถามที่มีความเข้าใจอย่างลึกซึ้ง ของการใช้งบการเงินและรายงานผู้สอบบัญชี กล่าวคือ หากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มดังกล่าวไม่เห็นว่าเป็นประเด็น ดังกล่าวมีความแตกต่างของความคาดหวังแล้ว ความแตกต่างนั้นไม่เกิดช่องว่างของความคาดหวัง ซึ่งเป็นความแตกต่าง ที่ไม่สมเหตุสมผล ในทางตรงกันข้ามหากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มดังกล่าวเห็นว่าความแตกต่างนั้นเกิดช่องว่างของความคาดหวัง เช่นนี้ถือว่าเกิดช่องว่างที่สมเหตุสมผล การศึกษาใช้ผลสรุปของการศึกษาของ Lee et al (2010) และ Troberg and Viitanen (1999) ที่ระบุว่าประเด็นใดเป็นความแตกต่างที่สมเหตุสมผลหรือไม่ หากสมเหตุสมผลเป็น ความบกพร่องของมาตรฐานการสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดพลาด ตารางที่ 7 สรุปผลการวิเคราะห์ลักษณะ ช่องว่างของความคาดหวัง

ตารางที่ 7 สรุปผลการวิเคราะห์ลักษณะความแตกต่างของความคาดหวัง

ช่องว่างของความคาดหวังที่มีสาระสำคัญ	ลักษณะของความคาดหวัง		
	ไม่ สมเหตุสมผล	สมเหตุสมผล	
		มาตรฐานการ สอบบัญชี/ กฎหมายไม่ได้ กำหนด	การปฏิบัติ ผิดพลาดของ ผู้สอบบัญชี
1. ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี			
1.2 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต	*		
1.3 ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายการทางบัญชีอย่างน้อยร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด	*		
1.4 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่มีความซับซ้อน หรือมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ปรับปรุงใหม่แก่บริษัทที่ตรวจสอบ	*		
1.6 ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	*		
2. ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี			
2.2 คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายถึง งบการเงินอาจมีข้อผิดพลาดอยู่บ้างแต่ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจผิดพลาด		*	
2.3 ผู้สอบบัญชีควรระบุระดับความมีสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินสูงสุดของข้อผิดพลาดที่อาจมีอยู่ในงบการเงิน		*	
2.4 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามตรวจสอบบัญชีเป็นอย่างดี เพื่อลดข้อผิดพลาดในเรื่องที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว		*	
2.5 การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการลดความรับผิดชอบในการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงบการเงิน เพราะผู้สอบบัญชีได้รายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงเรื่องสำคัญนั้นแล้ว			*
2.6 ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ใช้ทั้งหมดให้แก่ผู้ใช้งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี		*	

ช่องว่างของความคาดหวังที่มีสาระสำคัญ	ลักษณะของความคาดหวัง		
	ไม่ สมเหตุสมผล	สมเหตุสมผล	
		มาตรฐานการ สอบบัญชี/ กฎหมายไม่ได้ กำหนด	การปฏิบัติ ผิดพลาดของ ผู้สอบบัญชี
3. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี			
3.4 บุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชีสามารถถือหุ้นในบริษัทที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีไม่ขาดความเป็นอิสระ		*	
4. ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี			
4.2 ผู้สอบบัญชียังต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้งบการเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว		*	
4.4 ผู้สอบบัญชียังต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์ทางการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด		*	

ผลการวิเคราะห์จากตารางที่ 7 พบว่าประเด็นความแตกต่างมีทั้งสมเหตุสมผลและไม่สมเหตุสมผล และการไม่สมเหตุสมผลนั้นเกิดจากมาตรฐานการสอบบัญชีมีความไม่ชัดเจนและการปฏิบัติงานผิดพลาดของผู้สอบบัญชี ประเด็นความแตกต่างที่ไม่สมเหตุสมผลส่วนใหญ่เกิดจากผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานและกฎหมายที่เกี่ยวข้องไม่เพียงพอ เช่น เข้าใจว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต และเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินอื่นเช่น อัตราส่วนทางการเงิน ที่แสดงอยู่ในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น ความแตกต่างดังกล่าวจึงเกิดขึ้นเนื่องจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการตรวจสอบทุจริต จะเฉพาะรายการที่มีผลกระทบต่องบการเงินอันเป็นสาระสำคัญเท่านั้น มิใช่การทุจริตทุกประเภทหรือมูลค่าการทุจริตมีน้อย รวมทั้งการรับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินทั้งหมดนั้น ผู้สอบบัญชีไม่อาจกระทำได้ ในส่วนความแตกต่างที่สมเหตุสมผลซึ่งเกิดจากมาตรฐานการสอบบัญชี/กฎหมายมีข้อพร่องนั้นเป็นส่วนที่สามารถเกิดขึ้นได้ เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปมาก หน่วยงานกำกับดูแลและผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีจึงไม่สามารถกำหนดมาตรฐานได้ทันต่อเหตุการณ์ อย่างไรก็ตามในส่วนความแตกต่างที่สมเหตุสมผลซึ่งเกิดจากการปฏิบัติงานที่ผิดพลาดของผู้สอบบัญชียังมีให้เห็นได้ในการตรวจสอบบัญชี

■ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาเป็นการศึกษาเพื่อความเข้าใจในความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี โดยเปรียบเทียบระดับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินและระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายข้อมูลลักษณะทางประชากรศาสตร์และค่าเฉลี่ยของความคาดหวังของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนการทดสอบสมมติฐาน ใช้สถิติเชิงอนุมาน เพื่อเปรียบเทียบระดับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U Test และกำหนดระดับความมีนัยสำคัญที่ 0.05

ข้อมูลส่วนตัวของกลุ่มตัวอย่างชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบการศึกษาที่ระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 86.5 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า คิดเป็นร้อยละ 58.4 โดยที่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เป็นนักบัญชี คิดเป็นร้อยละ 35.6 รองลงมาคือ ผู้บริหารของบริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.8 ส่วนนักวิเคราะห์การลงทุน และพนักงานสินเชื่อ คิดเป็นร้อยละ 13.9 และ 12.9 ตามลำดับ ในด้านประสบการณ์ทำงานในอาชีพปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในช่วง 1 - 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 53.8 ส่วนผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในช่วง 6 - 10 ปี คิดเป็นร้อยละ 43.6 ทั้งนี้ ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่มีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชี คิดเป็นร้อยละ 57.4

อภิปรายผลการศึกษาและการนำไปใช้

ความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ยังคงมีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริต และคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบรายการทางบัญชี มากกว่าร้อยละ 80 ของรายการทั้งหมด อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินยังคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้คำปรึกษารายการทางบัญชีที่ซับซ้อนหรือมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ รวมถึงคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีจะรับผิดชอบข้อมูลทางการเงินอื่น เช่น อัตราส่วนทางการเงิน ในรายงานประจำปีด้วย เป็นต้น และเป็นที่สังเกตว่าผู้ใช้งบการเงินมักคาดหวังในสิ่งที่เป็นประโยชน์สูงสุดที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับ จึงทำให้เกิดความแตกต่างในความคิดเห็นในเรื่องบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนี้

ความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากผู้สอบบัญชี โดยผู้ใช้งบการเงินต้องการทราบระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบและต้องการทราบวิธีการตรวจสอบทั้งหมดของผู้สอบบัญชี แม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของไทยจะไม่ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยเรื่องดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นอย่างดีแล้ว แต่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าเป็นเพียงแต่เป็นการสื่อสารเรื่องที่มีสาระสำคัญให้ผู้ใช้งบการเงินทราบเท่านั้น ไม่ได้แสดงถึงการปฏิบัติงานเป็นอย่างดีที่เจาะจงเฉพาะเรื่องดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าภาระระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นการลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพราะได้รายงานเรื่องดังกล่าวให้ได้ตระหนักแล้ว ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยในเรื่องดังกล่าว และผู้ใช้งบการเงินยังคงเห็นว่างบการเงินที่ถูกต้องตามควรในสาระสำคัญควรมีข้อผิดพลาดที่น้อยที่สุด แม้ว่าจะไม่ทำให้ตัดสินใจผิดพลาดก็ตาม เป็นที่สังเกตว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและมีการอธิบายการวิธีการตรวจสอบในเรื่องสำคัญนั้นแล้ว แต่ผู้ใช้งบการเงินยังคงคาดหวังข้อมูลจากผู้สอบบัญชีในเรื่องอื่นไม่ว่าจะเป็นระดับความมีสาระสำคัญหรือวิธีการตรวจสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินยังคงต้องการข้อมูลจากผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้การเงินเห็นว่าการถือหุ้นของบุคคลหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของผู้สอบบัญชี ไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ เนื่องจากผู้ใช้การเงินอาจไม่ทราบถึงข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่ในปี พ.ศ. 2561 หรืออาจเห็นว่าการถือหุ้นไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเพราะไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารของกิจการ ที่มีส่วนรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงิน

ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้การเงินเห็นว่าผู้สอบบัญชียังคงต้องร่วมรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้ใช้การเงิน เมื่องบการเงินมีข้อผิดพลาด แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถูกต้อง ครบถ้วนและระมัดระวังแล้ว และผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้การเงินทางอ้อม ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร ธนาคาร นักวิเคราะห์ทางการเงิน ฯลฯ ด้วย หากงบการเงินมีข้อผิดพลาด แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้การเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกตรวจสอบงบการเงินอย่างถี่ถ้วนหากมีข้อผิดพลาด จึงควรจะต้องร่วมรับผิดชอบด้วย

การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าความคาดหวังของผู้ใช้การเงินต่องบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว ยังคงมีมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีที่ได้ตรวจสอบและสื่อสารให้ผู้ใช้การเงินได้ทราบผ่านทางรายงานของผู้สอบบัญชี และยังต่อเนื่องมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน สาเหตุหลักมาจากการที่ผู้ใช้การเงินมักคาดหวังในสิ่งที่เป็ประโยชน์สูงสุดที่จะได้รับ (Olojede et al, 2020) นอกจากนั้นการศึกษาในเรื่องนี้ตั้งแต่อดีตแสดงให้เห็นว่าความแตกต่างของความคาดหวังยังคงมีอยู่เสมอ โดยบางประเด็นยังคงมีความแตกต่างของความคาดหวังมาตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน บางประเด็นเป็นความแตกต่างที่เกิดขึ้นใหม่เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกิดขึ้น การศึกษานี้จึงเป็นประโยชน์ให้ผู้ที่เกี่ยวข้องนำไปเป็นช่องทางในการลดความแตกต่าง นอกจากนั้นการศึกษานี้ชี้ให้เห็นประเด็นความแตกต่างของความคาดหวังที่หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ และหน่วยงานกำกับดูแล ควรเผยแพร่ความรู้ทางด้านการสอบบัญชีให้แก่ผู้ใช้การเงินทราบอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องพยายามลดความคาดหวังได้ด้วยการทำความเข้าใจกับผู้ใช้การเงินด้วยการเผยแพร่องค์ความรู้ด้านการบัญชีและการสอบบัญชีให้กว้างขวางและต่อเนื่อง พร้อมทั้งปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเคร่งครัดในทุกภาคส่วนของสำนักงาน

■ ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

การศึกษานี้เก็บตัวอย่างได้ค่อนข้างน้อยซึ่งต่ำกว่าจำนวนตัวอย่างที่คาดไว้ อาจทำให้ผลการวิเคราะห์มีความคลาดเคลื่อนได้ หากสามารถเก็บแบบสอบถามได้มากขึ้นจะทำให้ผลการวิเคราะห์มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น อีกทั้งผู้ตอบแบบสอบถามบางรายให้ความเห็นว่ามีจำนวนข้อค่อนข้างมากและบางข้ออ่านเข้าใจยาก ดังนั้นการศึกษารั้งต่อไปอาจทำการศึกษาเฉพาะบางประเด็น และใช้คำถามที่กระชับ เข้าใจง่าย จะช่วยให้การวิเคราะห์ผลมีความถูกต้องชัดเจนมากขึ้น ทั้งนี้การวิเคราะห์เปรียบเทียบกลุ่มตัวอย่างระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้การเงิน หากเปรียบเทียบเฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะทางประชากรใกล้เคียงกัน เช่น ประสบการณ์ทำงาน หรืออายุงาน อาจทำให้การผลวิเคราะห์มีความชัดเจนในประเด็นที่มีความเห็นแตกต่างกันมากขึ้นด้วย นอกจากนั้น การศึกษาในอนาคตอาจศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีที่หน่วยงานกำกับดูแล เช่น กสท. เป็นต้น เพื่อคำตอบที่ได้จะได้ตรงประเด็นและเข้าใจในประเด็นคำถามมากกว่า และผู้ใช้การเงินควรเป็นบุคคลที่เข้าใจในรายงานผู้สอบบัญชี

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- ดวงพร โตศุกลวรรณ (2547). *ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศักรินทร์ ธีรธรรมพล. (2551). *การเปรียบเทียบช่องว่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกับ ผู้ใช้การเงินในเขตจังหวัดสงขลา* (การศึกษาอิสระปริญญาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สาวิตรี อ่องธรรมกุล. (2547). *ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561*. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66981>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66981>.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2562), *มาตรฐานการสอบบัญชี ปี 2562*. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/118586>.

ภาษาอังกฤษ

- American Institute of Certified Public Accountants, Commission on Auditors' Responsibilities (1978). *Report, Conclusions and Recommendations*. New York, NY.
- Association of Chartered Certified Accountants (2019). *Closing the expectation gap in audit*. United Kingdom.
- Boonyanet, W and Ongthammakul, S (2006). Expectation gap in Thai auditing society: Changes and comparison of its neighbors. *Paper presented at XVIII Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, Hawaii, USA, October 15-18, 2006*.
- Gunz, Sally and McCutcheon, John (1991). Some Unresolved Ethical Issues in Auditing. *Journal of Business Ethics*, 10(10), 777-785.
- Lee, TH, Ali, AM, Gloeck, JD, Yap, CS, Ng, YL, Boonyanet, W (2010). The audit expectation gap in Thailand. *The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 10, 1-17.
- Liggo, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3, 27-44.
- Olojede, Paul, Erin, Olayinka, Asiriwa, Osariemen and Usman, Momoh (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(10), 1-12.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24, 49-68.

Ruhnke, Klaus and Schmidt, Martin (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44 (5), 572–601.

Salehi, Mahdi (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376-8392.

Turner, J, Mock, T, Coram, P and Gray, G (2010). Improving Transparency and Relevance of Auditor Communications with Financial Statement User. *Current Issues in Auditing*, 4(1), A1–A8.



