

การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์*

บทนำ

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งในโลกธุรกิจ เนื่องจากข้อมูลทางการเงินนี้มีผลต่อบุคคลหลายฝ่าย

จากความสำคัญของหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการรายงาน และแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อข้อมูลทางการเงินของกิจการที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบ นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชียังเป็นตัวกลางที่สำคัญในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของกิจการ เมื่อปี พ.ศ. 2551 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ซึ่งมีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานในการทำการตรวจสอบบัญชีได้ทำสัมมนาพิจารณาเกี่ยวกับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่จะนำมาใช้แทนรูปแบบปัจจุบัน ซึ่งใช้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 โดยมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร และเพื่อให้สอดคล้องกับ

* อาจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และคณะทำงานสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISA) ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2005 (พ.ศ. 2548) โดยสภาวิชาชีพบัญชี มีแผนที่จะเริ่มใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่นี้ในปี พ.ศ. 2553

จากการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้นในเวลาอันใกล้ของรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแรงจูงใจทำให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาถึงความคิดเห็นของบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการจัดทำและใช้รายงานของผู้สอบบัญชีว่ามีความคิดเห็นต่อรูปแบบรายงานทั้ง 2 แบบแตกต่างกันอย่างไร โดยมุ่งไปในประเด็นหลักเรื่องความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานงานวิจัย

Ha₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่แตกต่างกัน

Ha₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

Hb₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินไม่แตกต่างกัน

Hb₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินมีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

Hc₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

Hc₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้สอบบัญชีมีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

Hd₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

Hd₁ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

He₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

He₁ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

ขอบเขตของการวิจัย

งานวิจัยนี้ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีและผู้ใช้ทางการเงิน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ความหมายและความสำคัญของรายงานของผู้สอบบัญชี
รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งหมายรวมถึง ผู้ถือหุ้น ผู้บริหารและพนักงานของกิจการ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ และบุคคลทั่วไป (อุณากร พุทธิธาดา, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร: 2550)

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันผู้สอบบัญชีได้ยึดแนวทางการออกรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต่อกรรมการเงิน ซึ่งได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบและรายงานความถูกต้องของงบการเงิน โดยในเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสนี้ได้กำหนดว่า “รายงานของผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างชัดเจนเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน และในกรณีที่เหมาะสมเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด” จากหลักการดังกล่าวนี้ทำให้ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการในการสอบทานและประเมินข้อ

สรุปจากหลักฐานทางบัญชีที่ได้ตรวจสอบมา เพื่อใช้เป็น
เกณฑ์ในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน และ
รายงานของผู้สอบบัญชีควรมีการแสดงความคิดเห็นเป็น
ลายลักษณ์อักษรต่องบการเงินโดยรวม

พัฒนาการและรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

ปี พ.ศ. 2518 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนเป็นสภา

วิชาชีพบัญชี) ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่
1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งระบุให้ผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตต้องระบุนขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ใน
รายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจน และได้กำหนด
ให้ใช้รายงานการสอบบัญชีแบบรายงานมาตรฐาน ซึ่ง
เรียกว่า รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น (Short-Form
Report) หรือที่เรียกกันแบบไม่เป็นทางการว่ารายงาน
แบบ 2 วรรค โดยมีรูปแบบรายงานดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี (แบบสองวรรค)

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบแสดง
การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....ตามมาตรฐาน
การบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว
ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่.....ผลการดำเนินงาน และ
การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....โดยถูกต้อง
ตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันกับปีก่อน

ลงมือชื่อ.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นอกจากนี้ยังมีกฎกระทรวงกฎกระทรวงฉบับที่ 4
(พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี
พ.ศ. 2505 ว่าด้วยมารยาทของผู้สอบบัญชี ที่มีข้อ
กำหนดต่างๆ เกี่ยวกับการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี
โดยกำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือ
บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตน
ลงลายมือชื่อรับรอง

ต่อมาในปี พ.ศ. 2541 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ออกมาตรฐานการ

สอบบัญชีรหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบ
การเงิน ซึ่งได้กำหนดรูปแบบและถ้อยคำของการเขียน
รายงานการสอบบัญชี ที่เรียกกันอย่างไม่เป็นทางการว่า
รายงานแบบ 3 วรรค ซึ่งความแตกต่างหลักของรูปแบบ
รายงานแบบสองวรรคและแบบสามวรรคอยู่ที่เรื่องการ
ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารใน
รายงานการสอบบัญชี โดยรูปแบบรายงานการสอบบัญชี
แบบสามวรรค ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700
เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน มีดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสามวรรค)

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์
ของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท จำกัด ซึ่งผู้บริหาร
ของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็น
ผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผน
และปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
หรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เกี่ยวกับเงินและการเปิดเผย
ข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้และประเมินการเกี่ยวกับรายการ
ทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้นตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดง
รายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสม
ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่.....ผลการดำเนินงาน และ
กระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ
ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่

ต่อมาในปี พ.ศ. 2551 สภาวิชาชีพบัญชีได้จัดทำ
สัมมนาพิจารณาเกี่ยวกับร่างรายงานแบบใหม่ตามมาตรฐาน
การสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 ฉบับปรับปรุง
ที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

ระหว่างประเทศ (เรียกกันอย่างไม่เป็นทางการว่ารายงาน
แบบ 6 วรรค) คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2553 นี้
โดยรูปแบบรายงานแบบ 6 วรรคเป็นดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบทวิภาค)

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท จำกัด

รายงานต่อกรรมการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมทั้งสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการต่อกรรมการเงิน

ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้ โดยผู้สอบบัญชีต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ความรับผิดชอบนี้รวมถึงการกำหนด การนำไปใช้ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด (การเลือกใช้นโยบายบัญชีที่เหมาะสมรวมทั้งการจัดประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อกรรมการเงิน ดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับไว้ซึ่งข้าพเจ้า ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของข้าพเจ้า รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้อง การพิจารณาของข้าพเจ้า เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ รวมทั้งการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวมข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของวันบริษัท จำกัด ณ วันที่ แสดงผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่

ข้อแตกต่างของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่สามารถสรุปได้ดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบ 3 วรรค)	ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบ 6 วรรค)
ไม่มีการใส่หัวข้อต่างๆ โดยผู้ใช้จะต้องสังเกตเนื้อหาในแต่ละวรรคเอง	ใส่หัวข้อต่างๆ เพื่อความเข้าใจ โดยแบ่งเป็น ● รายงานต่อการเงิน ● ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ ● ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ● ความเห็น
ระบุถึงงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบว่ารวมถึงงบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้นและ งบกระแสเงินสด	ระบุเพิ่มเติมสรุปนโยบายการบัญชีที่เลือก และหมายเหตุประกอบงบการเงิน
ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารโดยกล่าวถึงโดยรวมว่าผู้บริหารรับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของงบการเงิน ● ไม่ได้กล่าวถึงเรื่องการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน	ระบุถึงเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร โดยแยกเป็นวรรคต่างหาก กล่าวคือ วรรคที่สองกล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารโดยละเอียด และชัดเจนขึ้นดังนี้ ● จัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ● การไปไม่และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ● การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม ● การจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์
ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดยละเอียดพอสมควร	ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมไว้ดังนี้ ● ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ● การตรวจสอบ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ● ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอ งบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ

จากความแตกต่างของรายงานทั้งสองประเภทที่กล่าวมานั้น สรุปได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่จะเน้นการให้รายละเอียดมากขึ้น โดยเฉพาะการระบุความรับผิดชอบของผู้บริหาร

ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้กันในปัจจุบันแบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ด้วยกัน คือ

1. รายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข

ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน รวมถึงการสอบบัญชีได้ทำตามมาตรฐานการสอบที่รับรองทั่วไป โดยการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขนั้นผู้สอบบัญชีจะนำเสนอรายงานตามรูปแบบมาตรฐาน (Standard Format)

2. รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปสามารถเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ต่างๆ ดังต่อไปนี้

ข้อมูลและเหตุการณ์ไม่ส่งผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี

ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ใดๆ วรรคที่เพิ่มขึ้นนี้มีขึ้นเพื่อระบุมหาเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งขยายความข้อมูลและเหตุการณ์อย่างละเอียด

ข้อมูลและเหตุการณ์ส่งผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี

บางกรณีผู้สอบบัญชีอาจต้องแสดงความเห็นต่างไปจากความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่ามีความกระทบที่มีสาระสำคัญ หรืออาจมีสาระสำคัญต่องบการเงิน โดยสามารถพิจารณาแยกตามประเภทของการแสดงความเห็นได้ดังนี้

ก) การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

กรณีนี้ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความบางรายการในงบการเงินไม่ถูกต้องหรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบได้ว่าถูกต้องหรือไม่เพียงใด ซึ่งรายการดังกล่าวมีความกระทบต่อความถูกต้องของงบการเงินโดยรวมอย่างมีสาระสำคัญ

ข) การแสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

กรณีนี้ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความบางรายการในงบการเงินไม่ถูกต้อง โดยรายการดังกล่าวมีความกระทบให้งบการเงินโดยรวมไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญร้ายแรง

ค) การไม่แสดงความเห็น

หากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน แสดงว่าผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบบางรายการที่มีความสำคัญอย่างมาดต่องบการเงินได้ เนื่องจากบริษัทหรือผู้บริหารไม่ให้ความร่วมมือหรือเนื่องจากสถานการณ์ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ จึงทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นถูกต้องหรือไม่เพียงใด

ทฤษฎีทางคณิตศาสตร์ที่เกี่ยวกับการสื่อสาร

(The Mathematical Theory of Communication)

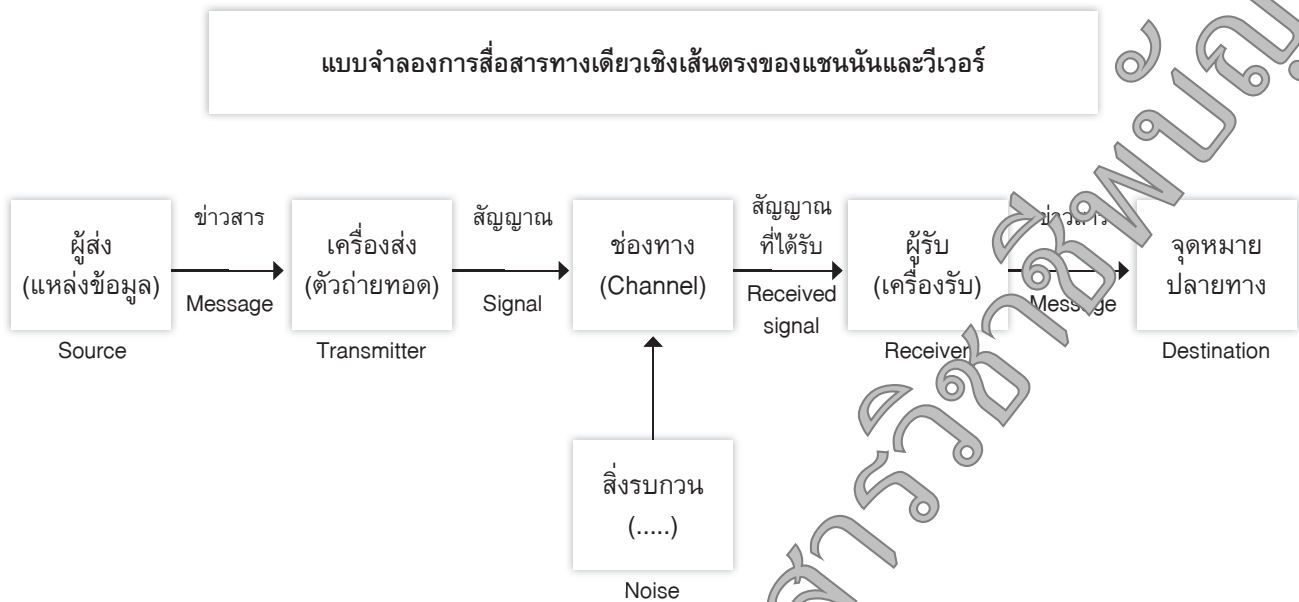
Ralph Estes, 1982 ได้อ้างอิงทฤษฎีทางคณิตศาสตร์ของ Weaver ซึ่งได้อธิบายถึงระบบการสื่อสารตามรูป 1 ได้แบ่งปัญหาที่จะพบได้จากการสื่อสารออกเป็น 3 ระดับได้แก่

ระดับ A สัญลักษณ์การสื่อสาร (Symbols of Communication) ที่ได้ถูกส่งออกไปมีความถูกต้องมากน้อยเพียงใด

ระดับ B สัญลักษณ์การสื่อสารที่ส่งออกไปสามารถสื่อสารความหมายของข้อมูลได้ถูกต้องมากน้อยเพียงใด

ระดับ C ความหมายของข้อมูลที่ได้รับจากการสื่อสารมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด

รูป 1 แบบจำลองการสื่อสารทางเดียวเชิงเส้นตรงของ Shannon and Weaver, The Mathematical Theory of Communication



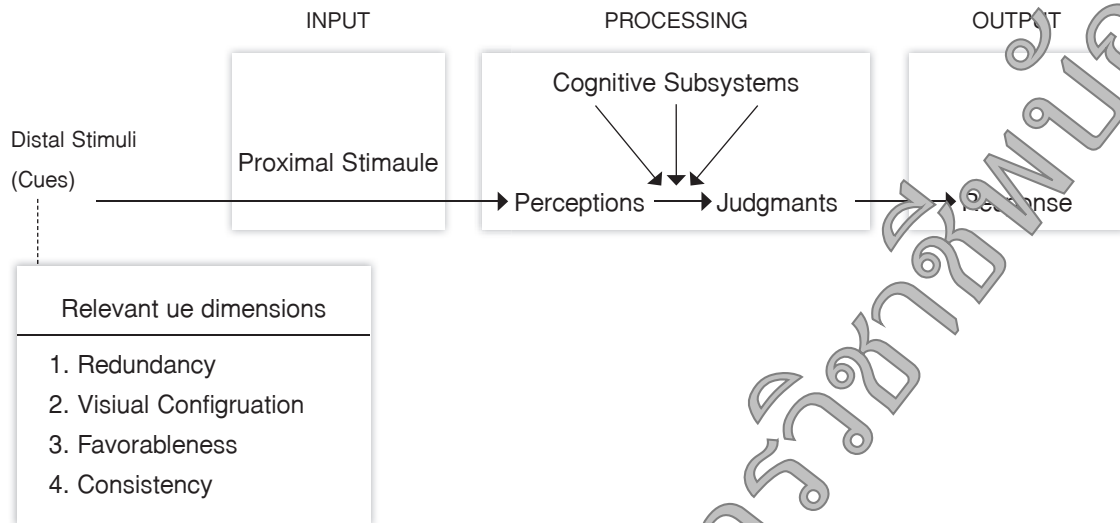
ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีพยายามอย่างมากในการที่จะพัฒนาถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อที่จะสื่อสารความหมายที่ต้องการให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้องที่สุด ซึ่งเป็นสิ่งที่ทำได้ค่อนข้างยากเนื่องจาก สถานการณ์ที่แตกต่างกันในการสอบบัญชีของแต่ละบริษัท และประสบการณ์ ความสามารถของผู้สอบบัญชีที่ต่างกัน อาจส่งผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีรูปแบบที่แตกต่างกันไป ผู้เชี่ยวชาญพยายามที่จะกำหนดถ้อยคำและรูปแบบที่ตายตัวให้แก่รายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก็พบว่าการทำงานเช่นนี้จะเป็นการจำกัดความสามารถในการสื่อสารของผู้สอบบัญชี อันจะส่งผลให้ข้อมูล que ที่สื่อสารออกไปนั้นถูกมองว่าไม่มีคุณค่า เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นรายงานแบบไม่มีเงื่อนไข จึงทำให้รายงานที่ออกส่วนใหญ่ใช้ถ้อยคำที่เป็นมาตรฐานตายตัวเหมือนกันหมด

ทฤษฎีการประมวลข้อมูลของมนุษย์ (Human Information Processing)

Glazer (1978) ได้สร้างทฤษฎีเกี่ยวกับการประมวลข้อมูลของมนุษย์ (Human Information Processing) ขึ้นมาตามรูป 2

Glazer ได้อธิบายว่าผู้ใช้งบการเงินเมื่อได้รับข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชี ก็เปรียบเสมือนว่าเขาได้รับสัญญาณบางอย่าง (Distal Stimulus or Cue) ซึ่งยังไม่สามารถแปลความหมายออกมาได้อย่างชัดเจน ข้อมูลนี้จะต้องถูกนำมากลั่นกรองโดยใช้ ความรู้สึก (Perception) และวิจารณ์ญาณ (Cognitive Subsystem) ของผู้ใช้งบการเงินก่อนจึงออกมาเป็นการแปลความหมายตามดุลยพินิจ (Judgments) ดังนั้น จะเห็นว่ากระบวนการประมวลข้อมูลของมนุษย์ที่กล่าวมาข้างต้นไม่ได้หมายความว่าเฉพาะการส่งสารและการตีความเท่านั้น แต่ยังมีปัจจัยอื่นเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย

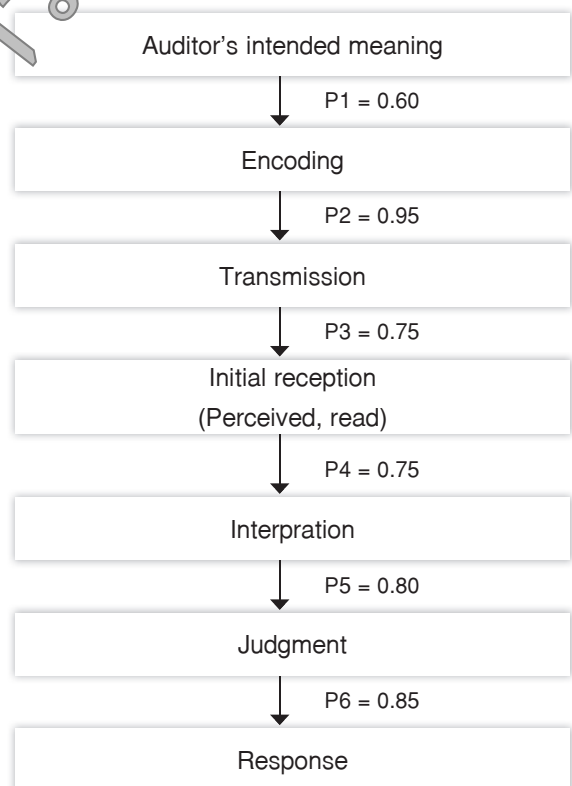
รูป 2 Source: Alan S. Glazer (1978), "An Investigation of the Effects of Alternative Auditors' Reports on Investment Behavior in the Presence of Litigation Uncertainties."



จากทฤษฎีทฤษฎีทางคณิตศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสาร (The Mathematical Theory of Communication) และทฤษฎีการประมวลข้อมูลของมนุษย์ (Human Information Processing) ที่ได้กล่าวมาข้างต้น สามารถเชื่อมโยงไปยัง Probabilistic Communication Flowchart รูป 3 ได้ดังนี้ (Ralph Estes: 1982)

จากแผนภูมิ Flowchart ข้างต้น Ralph Estes (1982) ได้แสดงให้เห็นถึงความน่าจะเป็นของความถูกต้องของข้อมูลที่ถูกส่งต่อไปในแต่ละขั้นตอนในการสื่อสาร เริ่มตั้งแต่การที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจสื่อสารข้อมูลจากการตรวจสอบไปยังผู้ใช้งบการเงิน จากนั้นจะทำการแปลงข้อมูลนั้น (Encoding) ให้อยู่ในรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชี จากนั้นรายงานของผู้สอบบัญชีจะส่งต่อไปยังผู้ใช้งบการเงิน โดยผู้ใช้งบการเงินก็จะทำการอ่านรายงานรับรู้ แปลความ ทำการตัดสินใจ และตอบสนองต่อข้อมูลเป็นลำดับสุดท้าย ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีความเป็นไปได้ที่ความแม่นยำในแต่ละขั้นนั้นมีไม่มากถึง 100% จึงทำให้จากข้อมูลของผู้สอบบัญชีตั้งใจจะสื่อสารนั้น ผู้ใช้อาจสามารถแปลความได้ถูกต้องได้น้อยลงมาก

รูป 3 Probabilistic Communication Flowchart



งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Kar-Ming Chong และ Gary Pflugrath (2008) ได้ศึกษาเรื่องรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันว่าผลต่อความเข้าใจของผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชีหรือไม่ งานวิจัยฉบับดังกล่าวได้ศึกษาผลกระทบของรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกัน 3 แบบ ต่อความเข้าใจของผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชี โดยมีจุดประสงค์เพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพการสื่อสารระหว่างผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชี โดยรายงานของผู้สอบบัญชีทั้ง 3 แบบนี้ประกอบด้วย แบบ Expanded Report, แบบ Plain Language Expanded Report ซึ่งมีความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ในตอนท้ายของรายงาน และแบบ Plain Language Expanded Report ซึ่งมีความเห็นของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ในตอนต้นของรายงาน โดยความแตกต่างของรายงานสรุปได้ดังนี้

เนื้อหาในรายงาน	Short	Expanded	Plain Language Opinion at End	Plain Language Opinion at Start
1. การตรวจสอบหมายเหตุประกอบงบการเงิน	×	✓	✓	✓
2. ความรับผิดชอบต่องบการเงิน	✓	✓	✓	✓
3. ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน	×	✓	✓	✓
4. ความรับผิดชอบต่อการทุจริต	×	✓	✓	✓
5. ความรับผิดชอบต่อนโยบายบัญชี	×	✓	✓	✓
6. ความรับผิดชอบต่อการประมาณการทางบัญชี	×	✓	✓	✓
7. ขอบเขตและรายละเอียดของงานตรวจสอบ	น้อย	ปานกลาง	มาก	มาก
8. การตัดสินใจในการตรวจสอบ	×	✓	✓	✓
9. ระดับของการรับรอง	×	✓	✓	✓
10. การให้คำอธิบายอย่างอิสระ	✓	✓	✓	✓

Hatherly et al. (1991) ได้กล่าวว่ามีความเป็นไปได้ 2 ทาง ที่สามารถทำให้ช่องว่างความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีกับการสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงิน (Expectation Gap) ลดลงเมื่อทำการเปลี่ยนรายงานของผู้สอบบัญชี ทางแรกก็คือ การยกเลิกการใช้ข้อความที่

จากการศึกษาโดยส่งแบบสอบถามไปยังผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชี พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันไม่ทำให้ช่องว่างของความคาดหวัง (Expectation Gap) ระหว่างผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชีลดลง ซึ่งหมายความว่าความคาดหวังของผู้ถือหุ้นที่มีต่อยางานของผู้สอบบัญชีไม่ตรงกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีคาดหวังว่าควรแสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

McEnroe & Martens (2001) ได้กล่าวว่านักลงทุนมีความคาดหวังต่อการสอบบัญชีอย่างมากในหลายๆ ด้านทั้งในด้านการควบคุมภายในและการตรวจสอบการทุจริต ซึ่งสอดคล้องกับ Gray et al. (1998) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่าผู้สอบบัญชี และผู้ถือหุ้น ยังมีการรับรู้ประโยชน์ ความน่าเชื่อถือของงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารที่แตกต่างกัน

เป็นมาตรฐาน ทางที่สองก็คือการคงไว้ ซึ่งการใช้ข้อความที่เป็นมาตรฐาน แต่ขยายความออกให้มีรายละเอียดมากขึ้น เพื่อให้ผู้อ่านสามารถเข้าใจงบการเงินและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้ง่ายขึ้น

Bailey III (1983) ได้ทำการศึกษาซึ่งได้ผลสรุปออกมาว่า เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำ รูปแบบ หรือเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี แล้วสามารถทำให้การรับรู้และเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ก็ไม่สามารถทำให้ Expectation Gap ลดลง

Kelly & Mohrweis (1989) พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบขยาย ซึ่งคือ มีการอธิบายรายละเอียดความรับผิดชอบในประเด็นต่างๆไว้ในงบการเงินอย่างชัดเจน (Expanded Report) ทำให้ผู้ใช้เข้าใจจุดประสงค์และขั้นตอนการทำการตรวจสอบ และเข้าใจความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการเงินมากขึ้น

Miller et al. (1993) ได้ทำการศึกษาและพบว่าเมื่อพนักงานปล่อยเงินกู้ของธนาคาร ได้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแบบขยาย (Expanded Report) พวกเขามีความเข้าใจความรับผิดชอบของทั้งผู้สอบบัญชีและผู้บริหารต่อการเงินมากกว่าเมื่ออ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแบบสั้น (Short-Form Report)

Benjamin P. Foster, Willie E. Gist, Guy M. McClain และ Trimbak Shastri (2005) ได้ศึกษารูปแบบของรายงานการควบคุมภายในที่จัดทำโดยผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (Auditing Standard Board, ASB) และคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) ซึ่งได้กำหนดให้มีจำนวนย่อหน้าจำกัด การศึกษามีจุดประสงค์เพื่อหาผลกระทบของจำนวนย่อหน้าที่จำกัดของรายงานการควบคุมภายในต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี และต่อความน่าเชื่อถือของรายงาน จากการศึกษาพบว่าหากจัดทำรายงานการควบคุมภายในแบบไม่จำกัดจำนวนย่อหน้าจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินอ่านข้อมูลได้เข้าใจมากยิ่งขึ้น ในขณะที่แบบจำกัดย่อหน้าจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในระดับที่น้อยกว่าระดับที่ควรจะเป็น

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ความคิดเห็นที่มีต่อร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ และความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไป วิเคราะห์โดยใช้สถิติ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ และนำเสนอในรูปแบบตารางประกอบคำบรรยาย

2. ระดับความคิดเห็นที่มีต่อวัตถุประสงค์และประโยชน์ของรายงานของผู้สอบบัญชี วิเคราะห์โดยใช้สถิติค่าความถี่ ค่าร้อยละ และนำเสนอในรูปแบบตารางประกอบคำบรรยาย 3. เมื่อมีการแบ่งระดับความสำคัญของความคิดเห็นที่มีต่อวัตถุประสงค์และประโยชน์ของรายงานของผู้สอบบัญชีเป็น 5 ระดับ การแบ่งช่วงค่าคะแนนเฉลี่ยและการแปลผลระดับความคิดเห็น ใช้เกณฑ์ที่แบ่งมาตรฐานประมาณค่า 5 ระดับออกเป็น 5 ส่วนเท่าๆ กัน

3. ความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบสามวรรค) และร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบหกรวรรค) ของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี ในส่วนที่เป็นการตอบแบบให้คะแนน วิเคราะห์โดยการหาค่าความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของรายงาน 2 ประเภท (รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบสามวรรค) และร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบหกรวรรค)) โดยใช้การทดสอบ Paired-Samples T Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

4. ความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบสามวรรค) และร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบหกรวรรค) ในส่วนที่เป็นการตอบแบบให้คะแนน วิเคราะห์โดยการหาค่าความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของตัวอย่าง 2 กลุ่ม (ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน) โดยใช้การทดสอบ T Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า จากกลุ่มตัวอย่าง 401 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็น ร้อยละ 80.3 มีอายุอยู่ระหว่าง 25-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 58.9 และพบว่าส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 63.1 ประสบการณ์ในการทำงานส่วนใหญ่ 5-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 31.9 สถานะของผู้ตอบแบบ

สอบถามเป็นผู้ใช้เงินคิดเป็นร้อยละ 70.6 และเป็นผู้สอบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 29.4 กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เคยใช้งานหรือจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งคิดเป็น ร้อยละ 80.5 และจำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีที่กลุ่มตัวอย่างใช้งานหรือจัดทำส่วนใหญ่อยู่ที่จำนวน 1-3 ฉบับ ต่อปี คิดเป็นร้อยละ 27.9 ซึ่งมีค่าใกล้เคียงกับจำนวน 4-10 ฉบับต่อปีซึ่งคิดเป็นร้อยละ 26.4

ตารางที่ 1 ข้อคิดเห็นที่มีต่อร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

รายการ	(N = 401)		(N = 283)		(N = 118)	
	กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด		ผู้ใช้งาน		ผู้สอบบัญชี	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
การนำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบ 6 บรรค) มาใช้						
ทราบ	216	53.9	132	46.6	84	71.2
ไม่ทราบ	185	46.1	151	53.4	34	28.8
ความแตกต่างระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบเก่า (แบบ 3 บรรค) กับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบ 6 บรรค)						
แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญ	162	40.4	119	42.0	43	36.4
แตกต่างอย่างไม่มีสาระสำคัญ	134	34.4	83	29.3	51	43.2
ไม่มีความแตกต่าง	17	6.7	21	7.4	6	5.1
ทราบว่ามีการร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ แต่ไม่ทราบเนื้อหาว่ามีความแตกต่างในส่วนใด	78	19.5	60	21.2	18	15.3
ผู้สอบบัญชีต้องทำงาน หรือมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิมตามร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่						
ใช่	206	51.4	156	55.1	50	42.4
ไม่ใช่	195	48.6	127	44.9	68	57.6
ผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิมตามร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่						
ใช่	270	67.3	191	67.5	79	66.9
ไม่ใช่	131	32.7	92	32.5	39	33.1

ตารางที่ 1 แสดงข้อคิดเห็นที่มีต่อร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ทราบว่าจะมีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มาใช้ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 53.9

สำหรับความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบเก่ากับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นว่ารายงาน 2 แบบนี้มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ คิดเป็นร้อยละ 40.4

สำหรับมุมมองด้านความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างราวครึ่งหนึ่งเห็นว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำงาน หรือมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิมซึ่งคิดเป็นร้อยละ 51.4

สำหรับมุมมองด้านความรับผิดชอบของผู้บริหาร กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ทำให้ผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิมคิดเป็นร้อยละ 67.3 และร้อยละ 32.7 เห็นว่า ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่ทำให้ผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิม

ทั้งนี้ ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่นั้นไม่ได้มีจุดประสงค์เพื่อที่จะเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้มากขึ้นแต่อย่างใด แต่เป็นการเพิ่มคำอธิบายและให้รายละเอียดในเรื่องที่ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้บริหารนั้นต้องมีความรับผิดชอบอยู่แล้วตามกฎหมายบัญชีและการสอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ จึงแสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างจำนวนมากเข้าใจถึงบทบาทและหน้าที่ของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีที่ชัดเจน ทั้งนี้ อาจเนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันมิได้ระบุรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีไว้ เมื่อร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่แจกแจงรายละเอียดมากขึ้น จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิม

ทั้งนี้ จะสังเกตได้ว่ากลุ่มตัวอย่างที่เห็นว่าผู้สอบบัญชีต้องทำงาน หรือมีความรับผิดชอบมากขึ้น มีสัดส่วนเพียงร้อยละ 51.4 ซึ่งน้อยกว่าที่เห็นว่าผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้น ซึ่งมีถึงร้อยละ 67.3 ทั้งนี้ อาจเป็นผลมาจากการที่รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันได้ระบุรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ละเอียดครบระดับหนึ่งแล้ว จึงทำให้กลุ่มตัวอย่างที่เห็นว่าภาระเพิ่มขึ้นของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมีไม่มากนักเท่ากับการเพิ่มขึ้นในกรณีความรับผิดชอบของผู้บริหาร

หากวิเคราะห์ให้ละเอียดมากขึ้นจะพบว่า ในภาพรวมไม่ว่ากลุ่มตัวอย่างจากประเภทการดำเนินการทำงานนานเท่าใดและมีการใช้งานหรือจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีมากเท่าใด ก็ไม่ได้หมายความว่าจะทำให้มีความเข้าใจเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ มากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์ทำงานน้อยกว่าและผู้ที่ใช้งานและจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีน้อยกว่า เนื่องจากโดยส่วนใหญ่ยังเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีและผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิมตามร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ แต่เมื่อจำแนกประสบการณ์การทำงานออกเป็น 2 กลุ่ม คือ ผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี จะพบว่าผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานยิ่งมากขึ้นจะมีแนวโน้มที่จะเข้าใจดีขึ้นว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้บริหารไม่ต้องทำงาน หรือมีความรับผิดชอบมากขึ้นตามร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าความสามารถในการเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชียิ่งมีความสัมพันธ์กับประสบการณ์การทำงานที่มากขึ้น นอกจากนี้ ผู้ใช้งบการเงินที่มีประสบการณ์การใช้งานรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนมากขึ้น ก็จะมีแนวโน้มที่จะเข้าใจมากขึ้นว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้บริหารไม่ต้องทำงานหรือมีความรับผิดชอบมากขึ้นตามร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ด้วย

ตารางที่ 2 ความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

รายการ	ค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ($\bar{X}$)		ค่าเฉลี่ย (s.d.)
	ผลต่างของ รายงานของ ผู้สอบบัญชี แบบปัจจุบัน	ร่างรายงานของ ผู้สอบบัญชี แบบใหม่	
(1) ความง่ายต่อการเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี (ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีการใส่หัวข้อต่างๆ เพื่อความเข้าใจ ฯลฯ)	3.21	3.95	23.05
(2) ความชัดเจนขององค์ประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบว่าประกอบด้วยอะไรบ้าง	3.31	4.17	22.96
(3) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร	2.96	4.23	42.91
(4) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	3.25	4.13	27.08
(5) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	3.28	3.89	18.60
(6) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	3.79	3.54	26.88
(7) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจให้พบการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	2.54	3.51	38.19
(8) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	2.46	3.68	49.59
(9) ความสามารถโดยรวมในการสื่อสารผลของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน	3.08	3.91	26.95
(10) ความพอใจโดยรวมในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจนและเหมาะสม	3.07	3.87	26.06
ค่าเฉลี่ยรวม	3.00	3.88	29.48

ตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ยของคะแนนความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน และร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ พบว่ากลุ่มตัวอย่างเห็นว่าความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เป็นประเด็นที่มีการเปลี่ยนแปลงมากที่สุด หมายถึง ในร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่นั้น แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงินได้ชัดเจนมากขึ้นกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอย่างมาก โดยจากกลุ่มตัวอย่างรวมคิดเป็นร้อยละการเปลี่ยนแปลง

49.59 ผู้ใช้งบการเงินคิดเป็นร้อยละ 49.18 และผู้สอบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 50.0

สำหรับประเด็นที่มีอัตราการเปลี่ยนแปลงของคะแนนเฉลี่ยค่อนข้างสูงของทั้งกลุ่มตัวอย่างรวมและกลุ่มของผู้ใช้งบการเงินอีกหนึ่งประเด็น คือ ประเด็นความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร และอีกประเด็นที่มีอัตราการเปลี่ยนแปลงของคะแนนเฉลี่ยค่อนข้างสูงที่พบในกลุ่มของผู้สอบบัญชี คือ ประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจให้พบการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

- Ha₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่แตกต่างกัน
- Ha₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน
- Hb₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้งบการเงินไม่แตกต่างกัน
- Hb₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้งบการเงินมีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน
- Hc₀ : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน
- Hc₁ : ความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้สอบบัญชีมีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

รายการ	Ha p-value	Hb p-value	Hc p-value
(1) ความง่ายต่อการเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี (ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีการใส่หัวข้อต่างๆ เพื่อความเข้าใจ ฯลฯ)	0.000*	0.000*	0.000*
(2) ความชัดเจนขององค์ประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบว่าประกอบด้วยอะไรบ้าง	0.000*	0.000*	0.000*
(3) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร	0.000*	0.000*	0.000*
(4) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	0.000*	0.000*	0.000*
(5) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	0.000*	0.000*	0.000*
(6) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	0.000*	0.000*	0.000*
(7) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจพบการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	0.000*	0.000*	0.000*
(8) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	0.000*	0.000*	0.000*
(9) ความสามารถโดยรวมในการสื่อสารผลของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน	0.000*	0.000*	0.000*
(10) ความพอใจโดยรวมในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจนและเหมาะสม	0.000*	0.000*	0.000*

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากการทดสอบสมมติฐานด้วยวิธีการทางสถิติแบบ Paired-Samples T Test ชำต้นพบว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีความสามารถในการสื่อสารที่มากกว่า

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน ในทุกประเด็น ทั้งนี้ ผลการศึกษาแยกย่อยในมุมมองของผู้ใช้งบการเงินและในมุมมองของผู้สอบบัญชี ก็ให้ข้อสรุปเหมือนกัน

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

สมมติฐานการทดสอบความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบ 3 วรรค) ในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชี

H_{d0} : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

H_{d1} : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

สมมติฐานการทดสอบความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (แบบ 3 วรรค) ในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชี

H_{e0} : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

H_{e1} : ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมองของผู้ใช้บการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

รายการ	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน <i>p-value</i>	ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ <i>p-value</i>
(1) ความง่ายต่อการเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี (ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีการใส่หัวข้อต่าง ๆ เพื่อความเข้าใจ ฯลฯ)	0.014*	0.514
(2) ความชัดเจนขององค์ประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบว่าประกอบด้วยอะไรบ้าง	0.000*	0.778
(3) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร	0.148	0.630
(4) ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	0.324	0.216
(5) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	0.004*	0.804
(6) ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น	0.320	0.146
(7) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจให้พบการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	0.430	0.946
(8) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน	0.690	0.758
(9) ความสามารถโดยรอบในการสื่อสารผลของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน	0.000*	0.242
(10) ความพอใจโดยรวมในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจนและเหมาะสม	0.004*	0.916

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากการทดสอบสมมติฐานว่าความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันในมุมมองของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่ (Hd) พบว่ามีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้สอบบัญชี และผู้ใช้ทางการเงินในความคิดเห็นเรื่องความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (โดยกลุ่มผู้สอบบัญชีเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันมีการสื่อสารที่ดีมากกว่าที่ผู้ใช้ทางการเงินเห็น) ในกรณีดังต่อไปนี้

1. ความง่ายต่อการเข้าใจในรายงานของผู้สอบบัญชี
2. ความชัดเจนขององค์ประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบว่าประกอบด้วยอะไรบ้าง
3. ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น
4. ความสามารถโดยรวมในการสื่อสารผลของการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน
5. ความพอใจโดยรวมในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจนและเหมาะสม

นอกจากนี้มี 5 ประเด็นที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้ใช้ทางการเงินกับผู้สอบบัญชี คือ

1. ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร
2. ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
3. ระดับความมั่นใจในการรับรองว่าไม่มีความทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้กล่าวไว้เป็นอย่างอื่น
4. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจพบการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน
5. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน

จากการทดสอบสมมติฐานว่า ความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในมุมมอง

ของผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่ (He) พบว่าไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้ทางการเงินในความคิดเห็นเรื่องความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในทุกประเด็น

จึงเห็นได้ว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่สามารถลดช่องว่างของสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารในด้านต่างๆให้กับผู้ใช้ทางการเงินได้ดีกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

กรณีรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน โดยตามวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ผู้บริหารต้องเป็นผู้ที่รับผิดชอบในทุกประเด็นคำถามข้อ 11 ถึง ข้อ 15 ซึ่งผลการศึกษากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ยังมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนในบางประเด็นได้แก่ ผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้อง ครบถ้วนของข้อมูล ซึ่งได้จัดเตรียมและนำเสนอในงบการเงิน และผู้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลโดยกลุ่มตัวอย่างรวมเห็นว่าผู้บริหารและผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้รับผิดชอบร่วมกันในทุกประเด็นดังกล่าว

สำหรับคำถามข้อที่ 16 ประเด็นเรื่องผู้รับผิดชอบในกรณีที่งบการเงินที่ตรวจสอบแล้วไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างมีนัยสำคัญ ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างรวมเห็นว่าควรเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีร่วมกันคิดเป็นร้อยละ 48.1 และเมื่อจำแนกความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม คือ ผู้ใช้ทางการเงินและผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ทั้ง 2 กลุ่มต่างเห็นว่าควรเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีร่วมกันเช่นเดียวกัน

ส่วนในกรณีรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ผู้บริหารยังคงต้องเป็นผู้ที่รับผิดชอบในทุกประเด็นคำถามข้อ 11 ถึง ข้อ 15 แต่ผลการศึกษากลุ่มตัวอย่างรวมยังมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนในบางประเด็นได้แก่ ผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้อง ครบถ้วนของข้อมูล ซึ่งได้จัดเตรียมและนำเสนอในงบการเงิน ผู้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล และ

ตารางที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบด้านต่างๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี

รายการ	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน			ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่		
	ผู้บริหาร	ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีร่วมกัน	ผู้สอบบัญชี	ผู้บริหาร	ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีร่วมกัน	ผู้สอบบัญชี
(11) ใครเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลซึ่งได้จัดเตรียมและนำเสนอในงบการเงิน	170 (42.4)	176 (43.9)	55 (13.7)	151 (37.7)	182 (45.4)	68 (16.9)
(12) ใครเป็นผู้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	156 (38.9)	170 (42.4)	75 (18.7)	116 (29.4)	174 (43.4)	81 (20.2)
(13) ใครเป็นผู้รับผิดชอบต่อการป้องกันและติดตามการทุจริต	216 (53.8)	146 (36.5)	39 (9.7)	133 (33.2)	200 (49.9)	48 (11.9)
(14) ใครเป็นผู้รับผิดชอบต่อการเลือกและนำนโยบายทางการบัญชีที่เหมาะสมมาประยุกต์ใช้	190 (47.4)	166 (41.4)	45 (11.2)	174 (43.4)	172 (42.9)	55 (13.7)
(15) ใครเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนในการประมาณการทางบัญชี	195 (48.6)	151 (39.1)	47 (11.7)	185 (46.1)	157 (39.2)	59 (14.7)
(16) ใครเป็นผู้รับผิดชอบในกรณีที่งบการเงินที่ตรวจสอบแล้วไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างมีสาระสำคัญ	79 (19.7)	193 (48.1)	129 (32.2)	61 (15.2)	205 (51.2)	135 (33.6)

ผู้รับผิดชอบต่อการป้องกันและติดตามการทุจริตโดยกลุ่มตัวอย่างรวมเห็นว่าผู้บริหารและผู้สอบบัญชีควรเป็นผู้รับผิดชอบร่วมกันในประเด็นดังกล่าว

สำหรับคำถามข้อที่ 16 ประเด็นเรื่องผู้รับผิดชอบในกรณีที่งบการเงินที่ตรวจสอบแล้วไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างมีสาระสำคัญ ผลการศึกษาพบว่า ทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี ต่างเห็นว่าควรเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีร่วมกันเช่นเดียวกัน

ตารางที่ 6 ผลการศึกษาพบว่าทั้งกลุ่มตัวอย่างรวมและกลุ่มตัวอย่างที่แยกระบุ ทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ เห็นว่ารูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปควรมีรูปแบบที่ใช้คำพูดที่ชัดเจนตามมาตรฐานและเพิ่มเนื้อหาให้ผู้สอบบัญชีรายงานและแสดงความ

ความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระในกรณีที่จะถือว่าเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

สำหรับความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างที่มีต่อประเด็นที่ควรระบุเพิ่มในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งกลุ่มตัวอย่างรวม และกลุ่มตัวอย่างที่แยกระบุทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ เห็นว่าควรมีการระบุเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี และควรมีการระบุถึงความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการแสดงข้อมูลในงบการเงินไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

สำหรับประเด็นที่ควรระบุเพิ่มในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กลุ่มตัวอย่างรวม และกลุ่มตัวอย่างที่แยกระบุทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีไม่มีความคิดเห็นไปในแนวทางเดียวกัน คือ ประเด็นที่ว่าควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำ

ตารางที่ 6 ข้อคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไป

รายการ	(N = 401)		(N = 283)		(N = 68)	
	กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด		ผู้ใช้งบการเงิน		ผู้สอบบัญชี	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
รูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชี						
มีรูปแบบที่ใช้คำพูดที่ชัดเจนตามมาตรฐาน ดังที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน	88	21.9	52	18.4	36	30.5
มีรูปแบบที่ใช้คำพูดที่ชัดเจนและเพิ่มย่อ หน้าให้ผู้สอบบัญชีรายงานและแสดง ความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระในกรณีที่ เชื่อว่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน	298	74.3	217	76.7	31	68.6
ไม่จำกัดรูปแบบใดๆ โดยให้ผู้สอบบัญชี รายงานและแสดงความคิดเห็นได้อย่าง เป็นอิสระ	15	3.7	14	4.9	1	0.8
การระบุเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการที่ ตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี						
ควร	270	67.3	207	73.1	63	53.4
ไม่ควร	131	32.7	76	26.9	55	46.6
การระบุถึงความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการแสดง ข้อมูลในงบการเงินไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี						
ควร	322	80.3	245	86.6	77	65.3
ไม่ควร	79	19.7	38	13.4	41	34.7
การระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนอ การเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี						
ควร	287	71.6	229	80.9	58	49.2
ไม่ควร	114	28.4	54	19.1	60	50.8
การระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้สอบบัญชีในรายงาน ของผู้สอบบัญชี						
ควร	202	50.4	176	62.2	26	22.0
ไม่ควร	199	49.6	107	37.8	92	78.0

และการนำเสนองบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างรวมและผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เห็นว่าควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินในรายงาน แต่กลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าไม่ควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินในรายงาน

อีกหนึ่งประเด็นที่กลุ่มตัวอย่างรวม และกลุ่มตัวอย่างที่แยกระบุทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีไม่มีความคิดเห็นไปในแนวทางเดียวกันคือ ประเด็นเรื่องการระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผลการทดสอบพบว่า กลุ่มตัวอย่างรวมและผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เห็นว่าควรระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าไม่ควรมีการระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐานของผู้สอบบัญชี ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อสังเกตจากงานวิจัยนี้ คือ ถึงแม้โดยรวมแล้วเห็นด้วยกับการให้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีรูปแบบที่ชัดเจนและเพิ่มย่อหน้าให้ผู้สอบบัญชีรายงานและแสดงความเห็นได้อย่างเป็นอิสระในกรณีที่เชื่อว่าไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่เมื่อวิเคราะห์โดยละเอียด จำนวนฉบับของรายงานของผู้สอบบัญชีที่กลุ่มตัวอย่างที่ใช้งานหรือจัดทำจริงต่อปีเข้ามาร่วมพิจารณาจะพบว่า กลุ่มตัวอย่างดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะเห็นด้วยน้อยลงเมื่อประสบการณ์ใช้งาน หรือจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีจำนวนมากขึ้น (มากกว่า 3 ฉบับต่อปี) โดยสัดส่วนที่เห็นด้วยกับการใช้รายงานที่มีรูปแบบที่ใช้คำพูดมาตรฐานดังที่ใช้ในปัจจุบันเท่านั้น มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นเมื่อมีจำนวนฉบับของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้งานหรือจัดทำเพิ่มขึ้น

เมื่อนำประสบการณ์การทำงานมาพิจารณาร่วมโดยจำแนกกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่มคือผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี พบว่าทั้ง 2 กลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นต่อประเด็นของการระบุเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเหมือนกันคือ

กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานน้อยกว่า มีแนวโน้มที่จะเห็นว่าควรระบุเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีมากกว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีประสบการณ์การทำงานมาก และในประเด็นหนึ่ง คือ เรื่องของการระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี พบว่าผู้ใช้งบการเงินที่มีประสบการณ์ในการทำงานมากจะมีแนวโน้มที่จะเห็นว่าไม่ควรมีการระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์งานที่น้อยกว่า

นอกจากนี้ พบว่า กลุ่มผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะไม่เห็นด้วยกับการระบุเหตุการณ์เพิ่มในรายงานของผู้สอบบัญชีในทุกประเด็นเมื่อมีประสบการณ์ใช้งานหรือจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้งบการเงินจะมีแนวโน้มกลับกัน กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินที่มีประสบการณ์ใช้งานหรือจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น เห็นว่าควรระบุเหตุการณ์เพิ่มในรายงานของผู้สอบบัญชีในทุกประเด็นมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์ที่น้อยกว่า

สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ครอบคลุมหลากหลายด้านมาก และยังเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์ต่อบุคคลในหลายๆ กลุ่มในระดับมากเช่นกัน ยกเว้นประโยชน์ต่อผู้สนใจทั่วไปมีอยู่ในระดับปานกลาง สำหรับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่นั้น ผู้ใช้งบการเงินเกินกว่าครึ่งหนึ่งไม่ทราบว่ามีแผนการที่จะนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มาใช้ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ทราบเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เห็นว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีความแตกต่างอย่างสาระสำคัญ เมื่อเปรียบเทียบกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าความแตกต่างไม่มีสาระสำคัญ

ในมุมมองของผู้ใช้งบการเงินนั้น ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ถูกมองว่าทำให้ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารต้องมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิม ซึ่งในความเป็นจริงแล้วร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่ได้ต้องการสื่อให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีและผู้บริหารต้องมีความรับผิดชอบมากขึ้น แต่เป็นเพียงการเปลี่ยนรูปแบบในการเขียนรายงานให้มีรายละเอียดและชัดเจนมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงสะท้อนให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ยังไม่เข้าใจในจุดประสงค์และเนื้อหาของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มากนัก

สำหรับความคิดเห็นที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน เปรียบเทียบกับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่พบว่า ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ให้ความชัดเจนมากขึ้นในทุกประเด็น โดยเฉพาะในเรื่องของความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการลดทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน ความชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจให้พบทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงินได้ดีกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน

จากการทดสอบความสามารถในการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่พบว่า ทั้งผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีเชื่อว่าความสามารถในการสื่อสารของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน นอกจากนี้ การศึกษาครั้งนี้ยังพบว่า ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่สามารถลดช่องว่างของการสื่อสารในหลายประเด็นระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินได้

การศึกษาในด้านผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินจากเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน พบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีความเห็นถูกต้องว่าผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่ในการรับผิดชอบต่อความถูกต้อง ครบถ้วนในการ

เสนองบการเงิน การเปิดเผยข้อมูล การป้องกันและติดตามทุจริต การเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสม และความถูกต้องของการประมาณการ แต่ผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าผู้สอบบัญชีและผู้บริหารมีความรับผิดชอบร่วมกันในเรื่องผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงิน และผู้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล นอกจากนี้ยังพบว่าผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนเพิ่มเติมในกรณีของร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ว่าผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินต้องรับผิดชอบร่วมกันในกรณีของการป้องกันและติดตามทุจริต ซึ่งอาจเกิดจากการที่ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีว่าต้องพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อผิดพลาดจากการทุจริตด้วย จึงอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจคลาดเคลื่อนในการรับผิดชอบ ต่อทุจริตที่เกิดขึ้นได้

สำหรับผลการวิจัยในเรื่องความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรมีรูปแบบและมีเนื้อหาอย่างไร ความคิดเห็นส่วนใหญ่เห็นว่าควรใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบที่ใช้คำพูดที่ชัดเจนและเพิ่มย่อหน้าให้ผู้สอบบัญชีรายงานและแสดงความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระในกรณีที่เชื่อว่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยควรมีการระบุเหตุการณ์ทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบ ความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการแสดงข้อมูลในงบการเงิน ประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน และปริมาณในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในมุมมองของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยที่จะให้เพิ่มย่อหน้าที่ระบุเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และการระบุปริมาณในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย

บรรณานุกรม

- Bailey III. (1983). **Effects of audit report wording changes on the perceived message**, Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, pp. 355-70.
- Benjamin P.Foster, Willie E.Gist, Guy M.McClain and Trimbak Shastri. (2005). **A Note on Pre-Sarbanes-Oxley Act Users' and Auditors' Perceptions of a Limitations Paragraph in the Auditor's Internal Control Report**. Available from: <http://ssrn.com/abstract=830987> (2009, May 13).
- Carmichel, D.R. **The Auditor's Reporting Obligation**. New York: American Institution of Certified Public Accountants, 1972.
- Dillard, Jesse F., Richard J. Murdock, and John K. Shank. **CPAs' Attitudes Toward "Subject To" Opinions**. The CPA Journal, August 1978, pp. 43-47.
- Glazer, Alan Stuart. **An Investigation of the Effects of Alternative Auditors' Reports on Investment Behavior in the Presence of Litigation Uncertainties**. Unpublished Ph.D. dissertation, University of Pennsylvania, 1978.
- Hatherly, D. (1991). **The Expanded Audit Report-An Empirical Investigation**, Accounting and Business Research, Vol. 21, No. 84, pp. 111-19.
- Kar-Ming Chong and Gary Pflugrath. (2008). **Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?**. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1259987> (2009, May 13).
- Kelly, A.S. & Mohrmanis, L.C. (1989). **Bankers' and Investors' Perceptions of the Auditor's Role in Financial Statement Reporting: The Impact of SAS No. 58**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 9, No. 1, pp. 87-97.
- The International Auditing Practice Committee (IAPC) (2006). **International Standards on Auditing 700 The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements**. IFAC, New York.
- McEnroe, J.E. & Martens, S.C. (2001). **Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap"**, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 4, pp. 345-58.
- Miller, R.J. (1993). **Bank Loan Officers' Perceptions of the New Audit Report**, Accounting Horizons, Vol. 7, No. 1, pp. 39-52.
- Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB). **Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Connection With an Audit of Financial Statements**, USA. Available from: http://www.pcaobus.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/Auditing_Standard_No.2.aspx, 2 May 2009.
- Ralph Estes. (1982). **The Auditor's Report and Investor Behavior**, D.C. Health and Company.
- Robertson, J.C. (1988). **Analysts' Reactions to Auditors' Message in Qualified Reports**, Accounting Horizon, January, pp. 82-89
- Rocker, P.M.J and Pany, K. (1979). **Quarterly Statement Reliability and Auditor Association**, Journal of Accountancy, October, pp. 97-100
- Strawser, J.R. (1991). **The Role of Accountant Reports in Users' Decision-making Process: a Review of Empirical Research**, Journal of Accounting Literature, Vol. 10, pp. 181-208.

กระทรวงพาณิชย์. กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505. จาก www.thairegistration.com/mainsite/index.php?id=1783, 3 พฤษภาคม 2552

ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ฉบับที่ 41. จาก www.thairegistration.com/mainsite/index.php?id=1778, 3 พฤษภาคม 2552

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. รายงานของผู้สอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2541.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. การสอบบัญชี. หจก.ทีพีเอ็น เพรส, 2550.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.

มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่องมาตรฐานการ

สอบบัญชี. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

แห่งประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2516

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบ

บัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่อการ

เงิน. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์ครั้งที่ 5,

2550.

เอกสารประกอบการสัมมนาพิจารณา. 24 มิถุนายน

2551.

อุณากร พงศ์มรรคา, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร

ศรีจันเพชร. รายงานของผู้สอบบัญชี. หจก.ทีพีเอ็น

เพรส, ธันวาคม 2550.

UAP