



บทที่ 4

การวิเคราะห์บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในบทนี้จะกล่าวถึงวิธีการดำเนินการวิจัย โดยบรรยายถึงวิธีที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้า การรวบรวมข้อมูล และกล่าวถึงผลที่ได้จากการวิจัย โดยนำเสนอข้อมูลที่รวบรวมได้จากการ สัมภาษณ์นักบัญชี ซึ่งหมายถึงสมุห์บัญชีหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้แก่ผู้บริหาร หรือผู้ถือหุ้นของบริษัท หน่วยงานของรัฐที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งได้แก่ สำนักงานคณะกรรมการการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อหาข้อมูลสรุปในเรื่องความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ควรจะเป็นในอนาคต และสรุปปัญหาเกี่ยวกับบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในทางปฏิบัติ

4.1 วิธีการดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ใช้วิธีการดังนี้

4.1.1 ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัย ได้ศึกษาและรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลดังนี้

4.1.1.1 ข้อมูลทุติยภูมิ ได้จากการศึกษากฎหมาย และข้อบังคับต่างๆ ที่ออก โดยหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในปัจจุบันนี้ ตำราและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้

4.1.1.2 ข้อมูลปฐมภูมิ ได้จากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 50 ราย ผู้ใช้งบการเงิน 50 ราย สมุห์บัญชีหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชี 50 ราย และหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งได้แก่สำนักงานคณะกรรมการการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี 1 ราย กรมสรรพากร 1 ราย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 1 ราย และธนาคารแห่งประเทศไทย 1 ราย

4.1.2 วิธีการวิจัย

เป็นการวิจัยจากเอกสารและการวิจัยจากการสัมภาษณ์ โดยการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิ และแบบสอบถาม

ขั้นตอนการวิจัย

- 4.1.2.1 ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาต
- 4.1.2.2 สร้างแบบสอบถาม
- 4.1.2.3 รวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม
- 4.1.2.4 วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม และข้อมูลทุติยภูมิ
- 4.1.2.5 สรุปและเสนอแนะ

4.1.3 วิธีที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

หลังจากได้รวบรวมข้อมูลเสร็จเรียบร้อยแล้ว ก็จะเป็นการจัดระเบียบข้อมูลเพื่อให้สะดวกแก่การใช้ โดยส่วนใหญ่ข้อมูลจะถูกจัดให้อยู่ในรูปของตารางตามแต่ละหัวข้อย่อยของแบบสอบถาม โดยเทียบเป็นอัตราส่วนร้อยละ ข้อมูลบางอย่างที่เป็นลักษณะความคิดเห็นจะจัดทำเป็นรายละเอียดเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับข้อมูลเหล่านั้น

4.2 ผลการวิเคราะห์

ในการทำวิจัยได้ติดต่อส่งแบบสอบถาม ไปให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งแบ่งเป็น 2 กลุ่มคือ

กลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่งแบบสอบถามไป 50 ชุด

จากจำนวนที่ส่งแบบสอบถามไปได้รับคำตอบกลับมา 35 ชุด คิดเป็น 70 % ของ

จำนวนที่ส่งแบบสอบถามไป

กลุ่มที่ 2 ได้แก่

1. ผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นของบริษัทส่งแบบสอบถามไป 50 ชุด
2. สมุห์บัญชีหรือผู้จัดการฝ่ายบัญชีส่งแบบสอบถามไป 50 ชุด
3. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่งแบบสอบถามไป 4 แห่ง ซึ่งได้แก่ สำนักงาน ก.บช. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย และกรมสรรพากร

จากจำนวนที่ส่งไปได้รับคำตอบกลับมาดังนี้

1. ผู้บริหาร หรือ ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้รับ 35 ชุด คิดเป็น 70 % ของจำนวนที่ส่งแบบสอบถามไป
2. สมุห์บัญชี หรือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีได้รับ 35 ชุด คิดเป็น 70 % ของจำนวนที่ส่งแบบสอบถามไป
3. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับ 4 ชุด คิดเป็น 100 % ของจำนวนที่ส่งแบบสอบถามไป

ข้อมูลที่ส่งแบบสอบถามสำหรับกลุ่มที่ 1 สามารถสรุปได้ดังตารางที่ (4-1) ถึง (4-13)

จากข้อมูลข้างต้นพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้มีอายุ 31 ปีขึ้นไป มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 10 ปี และ มีการศึกษาในระดับปริญญาตรีและสูงกว่าปริญญาตรี แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่มิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และยังมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกส่วนหนึ่งที่ยังมิได้เป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากตารางที่ (4-7) พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เห็นว่า คุณสมบัตินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดโดยพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มีความเหมาะสมแล้ว แต่มีผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมว่า ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจะให้มีการผ่าน

การศึกษาเพิ่มเติมเฉพาะด้านการสอบบัญชีมาแล้วอย่างน้อย 1 ปี เช่น ศึกษาที่โครงการประกาศนียบัตรบัณฑิตทางการสอบบัญชีที่จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย หรือ ที่โครงการประกาศนียบัตรบัณฑิตทางการสอบบัญชีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เพื่อให้มีความรู้ความชำนาญทางด้านการสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

จากตารางที่ (4-8) พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าข้อกำหนดเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ละข้อมีความเหมาะสมแล้ว แต่มีผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วนที่เห็นว่ามารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่เหมาะสม

มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามข้อ 1 เรื่อง " ไม่รับสอบบัญชีในกิจการซึ่งตนมีส่วนได้เสียไม่ว่าด้วยทรัพย์สิน หรือ ตำแหน่งหน้าที่ " มีผู้ตอบแบบสอบถามที่เห็นว่าไม่เหมาะสม 17 % สาเหตุที่เห็นว่าไม่เหมาะสมเนื่องมาจาก ข้อกำหนดเกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีไม่ชัดเจน กล่าวคือ ควรจะระบุว่่าก็เปอร์เซ็นต์จึงจะถือว่ามีส่วนได้เสีย และควรระบุให้แน่ชัดว่าตำแหน่งหน้าที่อะไรบ้าง

มารยาทของผู้สอบบัญชีข้อ 4 เรื่อง " ไม่กำหนดสินจ้าง หรือ ค่าตอบแทน โดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือ ของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนรับรอง หรือ ที่ตนมีส่วนร่วมในการสอบบัญชี " มีผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าไม่เหมาะสม 11.4 % เพราะเห็นว่าทางสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีไม่ควรห้ามเพราะ กิจการที่ใหญ่มีทรัพย์สินมาก ปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำมีจำนวนมาก ความรับผิดชอบย่อมต้องมากเป็นเงาตามตัว ดังนั้นการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพจึงต้องดูขนาดของกิจการ และ มูลค่าของทรัพย์สินด้วย

มารยาทของผู้สอบบัญชีข้อ 6 เรื่อง " ไม่พิจารณา หรือ ยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดง ชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือ สำนักงานของตน " มีผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าไม่เหมาะสม 25.7 % เพราะเห็นว่าการโฆษณาสำนักงานผลที่จะได้ทางอ้อมคือ เป็นการประชาสัมพันธ์วิชาชีพสอบบัญชีให้บุคคลทั่วไปได้รู้จักมากขึ้น จึงไม่ควรห้าม และ อีกสาเหตุหนึ่งคือ วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพเช่นกัน การจำกัดไม่ให้มีการโฆษณา

จะทำให้ผู้สอบบัญชีรุ่นต่อๆ มาไม่สามารถทำงานด้านสอบบัญชีได้ เนื่องจากไม่สามารถประชาสัมพันธ์ให้ผู้อื่นรู้จักได้ การที่จะมีโอกาสได้รับงานสอบบัญชีจึงมีน้อย ทำให้ผู้สอบบัญชีรุ่นต่อๆ มาต้องหันไปประกอบอาชีพทางด้านอื่นแทน

มารยาทข้อ 7 เรื่อง " ไม่แย่งงานการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น " มีผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าไม่เหมาะสม 2.9 % เนื่องจากเห็นว่าควรจะมีการขยายความว่าการแย่งงานมีลักษณะใดบ้าง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีทราบเป็นแนวทาง

มารยาทข้อ 8 เรื่อง " ไม่ให้ หรือ รับว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำ หรือ จัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ วันแต่การให้ หรือ รับว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์เช่นนั้นได้เป็นไปตามประเพณีของการสอบบัญชี " มีผู้ตอบแบบสอบถาม 8.6 % เห็นว่าไม่เหมาะสมเนื่องจากคำว่า " ประเพณีของการสอบบัญชี " ยังมีผู้ที่ไม่เข้าใจว่าเป็นอย่างไร ควรจะขยายความหมายให้กว้างกว่านี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะถือเป็นแนวทางได้

มารยาทข้อ 16 เรื่อง " ไม่ลงลายมือชื่อรับรองประมาณการกำไรของกิจการที่ตนรับสอบบัญชีเป็นการล่วงหน้า " มีผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าไม่เหมาะสม 14.3 % เพราะเห็นว่าน่าจะมีข้อยกเว้นบ้าง เนื่องจากตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับกรณีที่บริษัทต้องการเพิ่มทุน จะต้องจัดทำประมาณการงบการเงิน 5 ปี และ จะต้องให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสอบทานประมาณการด้วย และ เห็นว่าควรจะขยายความว่ากรณีไหนผิดมารยาท และ กรณีไหนที่ไม่ผิดมารยาท

นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามได้เสนอความเห็นเพิ่มเติมดังนี้คือ ควรจะจัดข้อกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นหมวดหมู่ตามมารยาทสากลที่วิชาชีพในประเทศอื่นใช้อยู่

จากตารางที่ (4-9) มีผู้ตอบแบบสอบถาม 74.3 % เห็นว่ามารยาทของผู้สอบบัญชีที่มีอยู่ 17 ข้อ เพียงพอ และ มีผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าไม่เพียงพอ 25.7 % เนื่องจากเห็นว่า

ควรจะกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีเพิ่ม เช่น ในเรื่องควรห้ามรับงานสอบบัญชีโดยเสแสร้งค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าเดิม (ยกเว้นกรณีปริมาณงานต่างกัน)

จากการสัมภาษณ์สำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เกี่ยวกับเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชี ได้รับคำตอบว่าขณะนี้ทางหน่วยงานได้แก้ไขปรับปรุงมารยาทของผู้สอบบัญชีแล้ว และอยู่ในระหว่างรอการอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ เนื่องจากเห็นว่าควรแก้ไขมารยาทของผู้สอบบัญชีให้เหมาะสมกับสถานะเศรษฐกิจและสังคม สอดคล้องกับรูปแบบสากลนิยม และการประกอบวิชาชีพในปัจจุบัน รวมทั้งเพื่อควบคุมมารยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมารยาทของผู้สอบบัญชีฉบับที่แก้ไขนี้ได้จัดแบ่งให้เป็นหมวดหมู่ตามมารยาทสากลที่ประเทศอื่นใช้อยู่ (ภาคผนวก ก) จะเห็นว่าสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้พยายามที่จะปรับปรุง เพื่อยกระดับมาตรฐานวิชาชีพการสอบบัญชีให้ดีขึ้น

จากตารางที่ (4-10) ปรากฏว่าผู้ตอบแบบสอบถามไม่เห็นด้วยเป็นส่วนมากกับการควบคุมของหน่วยงานของรัฐคือ กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์ และธนาคารแห่งประเทศไทย ในเรื่องการให้ความเห็นชอบการเป็นผู้สอบบัญชี กำหนดมาตรฐานและขอบเขตการปฏิบัติงาน เพิกถอนใบอนุญาต และพิจารณาดำเนินคดีมีโทษปรับหรือจำคุก เนื่องจากกรณีดังต่อไปนี้

1. ปัจจุบันมีสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเป็นหน่วยงานที่ควบคุมดูแลผู้สอบบัญชีในเรื่องต่างๆ ดังกล่าวข้างต้นโดยตรงอยู่แล้ว การที่หน่วยงานอื่นใช้อำนาจในการให้ความเห็นชอบต่อการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ตลอดจนเพิกถอนการเป็นผู้สอบบัญชีได้ด้วยนั้น ก่อให้เกิดความสับสน และเป็นการทำงานซ้ำซ้อนอย่างยิ่ง กล่าวคือ การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนด้วยนั้น เมื่อผู้ถือหุ้นลงมติแต่งตั้งในที่ประชุมใหญ่แล้ว ในภายหลังจะต้องได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานอื่นอีกถึงสามแห่งคือ ธนาคารแห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์ และกรมสรรพากร หากหน่วยงานที่ให้ความเห็นชอบมีความเห็นไม่ตรงกันก็จะเกิดปัญหาขึ้น และที่จะก่อให้เกิดความสับสนยิ่งขึ้นอีกก็คือ ผู้สอบบัญชีซึ่งหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งไม่ให้ความเห็นชอบ ทำให้ไม่อาจตรวจสอบกิจการที่หน่วยงานนั้น

ความคุมอยู่ได้ แต่ผู้สอบบัญชีที่เฝ้าอาจได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานอื่น และตรวจสอบกิจการดังกล่าวภายใต้การควบคุมของหน่วยงานอื่นได้ ทำให้เกิดผู้สอบบัญชีอีกประเภทหนึ่งขึ้นคือ เป็นผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการภายใต้การควบคุมของบางหน่วยงานไม่ได้ ทั้ง ๆ ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเหมือนกัน ที่จริงแล้วในการพิจารณาคุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ความเห็นชอบนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติตามกฎหมายสอบบัญชี และขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว ก็น่าจะได้รับความเชื่อถือให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการทุกแห่งได้ ในทางกลับกันหากผู้สอบบัญชีนี้ไม่ได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบกิจการใดกิจการหนึ่ง เนื่องจากความบกพร่องในคุณสมบัติ ผู้สอบบัญชีนี้ก็ไม่ควรได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบกิจการใด (12: 34)

2. การที่หน่วยงานของรัฐ เช่น กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และธนาคารแห่งประเทศไทย กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐาน และขอบเขตการปฏิบัติงานของหน่วยงานของรัฐ จะเห็นว่าเป็นการผลักภาระหน้าที่ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมากขึ้น เนื่องจากหน่วยงานของรัฐแต่ละหน่วยงานควรทำหน้าที่ของตน หน่วยงานใดต้องการอย่างไรควรให้เจ้าหน้าที่ของตนดำเนินงาน ไม่ควรผลักภาระหน้าที่ของตนให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การผลักภาระหน้าที่ให้ผู้อื่นเช่นนี้เป็นการแสดงถึงความหย่อนสมรรถภาพ และไม่แสดงบทบาทและภาระหน้าที่ที่ถูกต้องต่อสังคม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีหน้าที่ต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งออกโดยสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีเท่านั้น

3. การลงโทษผู้สอบบัญชีโดยการเพิกถอนใบอนุญาต ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าปัจจุบันมีสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เป็นหน่วยงานที่คอยดูแลและตรวจสอบผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยสม่ำเสมอ และเมื่อพบว่าผู้สอบบัญชีรายใดปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือ ประพฤติผิดมารยาทของผู้สอบบัญชี หน่วยงานที่ควบคุมโดยตรงจะลงโทษผู้สอบบัญชีโดยการสั่งพักใบอนุญาต หรือ เพิกถอนใบอนุญาต ดังนั้นจึงเห็นว่า การลงโทษผู้สอบบัญชีควร เป็นหน้าที่ของหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรง

4. ในเรื่องการพิจารณาคดีมีโทษปรับ หรือ จำคุกเป็น เรื่องของคดีอาญา ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า มีบทกำหนดโทษไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา 269 และพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 31 อยู่แล้ว จึงไม่ควรจะออกกฎหมายเพิ่มโทษให้รุนแรงขึ้นอีก

และจากผู้ตอบแบบสอบถามในตารางที่ (4-10) พบว่า มีผู้ตอบแบบสอบถามที่เห็นด้วยกับการที่ตลาดหลักทรัพย์ และธนาคารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบการเป็นผู้สอบบัญชีจำนวน 48.6 % และ 42.9% ตามลำดับเนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

1. สถาบันการเงิน และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นธุรกิจขนาดใหญ่ มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมาก ผู้ที่เกี่ยวข้อง และผู้ที่ใช้งบการเงินจึงมีมากฝ่ายด้วยกัน ถ้าเกิดความเสียหายขึ้น ผู้เสียหายมีหลายฝ่าย จะเห็นคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีของบริษัท และสถาบันการเงิน เหล่านี้จึงมีความสำคัญมาก

2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนแม้ว่าจะได้ผ่านการทดสอบการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการสอบบัญชีมา แต่ไม่ได้หมายความว่า ผู้สอบบัญชีทุกคนจะมีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ในการสอบบัญชีเท่าเทียมกัน ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหลังจากได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีบางท่านอาจมีกำลังคน และเวลาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เพียงพอ ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบบัญชีของธุรกิจขนาดใหญ่ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปได้ ผู้สอบบัญชีบางคนอาจไม่มีโอกาส หรือ เวลาในการหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องตลอดเวลาที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอยู่ ผู้สอบบัญชีบางท่านอาจให้บริการลูกค้าโดยไม่สำนึกในวิชาชีพ และจรรยาบรรณของตน

3. เทคนิคในการตรวจสอบ และวิวัฒนาการต่าง ๆ ของวิชาชีพสอบบัญชีได้มีการพัฒนาก้าวหน้าไปตามประเพณีการค้าและความต้องการของวงการธุรกิจในประเทศไทย การศึกษาเพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลาถึงเหตุการณ์ และการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ทั้งในด้านวิชาการ และวิธีการตรวจสอบใหม่ๆ จึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบ

ชอบต้องการเงินของสถาบันที่มีผลกระทบต่อชนหมู่มาก เช่น สถาบันการเงิน และบริษัทจดทะเบียน ละนั้น ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชี การรายงาน และ ความชำนาญในวิชาซึ่งสอบบัญชีย่อมแตกต่างกันไป เพื่อให้งบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และของสถาบันการเงินเป็นที่เชื่อถือของผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้ใช้งบการเงินอื่น ตลาดหลักทรัพย์ และธนาคารแห่งประเทศไทยซึ่งมีความรับผิดชอบในการควบคุมดูแลบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และสถาบันการเงิน จึงต้องคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่เชื่อถือได้ และมีประสบการณ์การสอบบัญชีเพียงพอต่อกรณี

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่ในฐานะที่ลำบาก เนื่องจากมีกฎหมาย และข้อกำหนดจากหน่วยงานอื่นของรัฐมาควบคุม ซึ่งในเรื่องนี้เป็นปัญหาที่หน่วยงานที่ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยตรงควรจะหาทางแก้ไข

จากตารางที่ (4-11) ปรากฏว่า ผู้ตอบแบบสอบถามไม่เห็นด้วยกับ " แบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ ผู้จัดการ " (ภาคผนวก ข.) ตามที่กรมสรรพากรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรอง 100 % เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

1. กรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่การตรวจสอบการเสียภาษีที่ถูกต้องของบริษัท ซึ่งมีอำนาจตามกฎหมายอยู่แล้ว ไม่ควรผลักภาระหน้าที่ในเรื่องนี้มาให้ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเป็นเพียงผู้ตรวจสอบ และแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีความถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนเท่านั้น
2. ผู้สอบบัญชีแต่งตั้งโดยมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น ผู้สอบบัญชีจึงควรรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นมิใช่รับผิดชอบต่อกรมสรรพากร
3. ผู้สอบบัญชีมิได้ตรวจสอบทุกรายการ หากแต่ใช้วิธีการทดสอบรายการบัญชี และวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นเท่านั้น และรายการ 5 ข้อในแบบแจ้งข้อความนี้มีความไม่ชัดเจนอยู่มาก กล่าวคือ

- 3.1 ราคาตลาดหมายถึง ราคาใด
- 3.2 ราคาเกินปกติ ได้แก่ราคาใด
- 3.3 เรื่องการตั้งลูกหนี้ เจ้าหนี้ ไม่มีตัวตนนั้น งานของผู้สอบบัญชีกระทำโดย การมีหนังสือยืนยันยอด ซึ่งไม่ใช่การนิสุจน์เรื่องมีตัวตน หรือ ไม่มีตัวตน ซึ่งต้องกระทำตามวิธี การทางกฎหมาย ทางทนาย
- 3.4 เรื่องกิจการขาดทุนเกิน 3 รอบระยะเวลาบัญชี ปรากฏว่าขยายกิจการ ได้ให้แก่สามารถวิเคราะห์ได้จากงบการเงินที่เสนอ
- 3.5 การที่จะให้ความเห็นเกี่ยวกับรายการเงินเดือนค่าจ้าง และประโยชน์ อื่นๆ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรว่าได้หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว ข้อนี้เป็นไปไม่ได้ที่ผู้สอบบัญชีซึ่งตรวจสอบ โดยการทดสอบรายการเท่านั้นจะให้ความเห็นต่อรายการได้

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่า ในเรื่องดังกล่าวข้างต้นเป็นภาระหน้าที่ที่กรมสรรพากร กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องถือปฏิบัติ ซึ่งเป็นปัญหาต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาก ดัง นั้นทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้ออกหนังสือลงวันที่ 24 เมษายน 2533 เรื่อง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) แจ้างให้ สมาชิกสมาคมฯ ทราบเกี่ยวกับแนวทางการเขียนรายงานในส่วนของผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับ ถ้อยคำที่คณะทำงาน ซึ่ง ก.บ.ช. กระทรวงพาณิชย์แต่งตั้งได้เสนอไว้ (ภาคผนวก ข.)

จากตารางที่ (4-12) ปรากฏว่า มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เห็นด้วย 51.4 % และ ไม่ เห็นด้วย 48.6 % เกี่ยวกับธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบธนาคาร พาณิชย์ จัดทำรายงานเสนอเป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่อ งบการเงิน ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยในเรื่องนี้ เนื่องจากกรณีการตรวจสอบพิเศษนี้ เป็นรายงานที่นอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ทางสำนักงาน สอบบัญชีต้องทำรายงานเป็นพิเศษ และคิดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบพิเศษจากการตรวจสอบ บัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งทางธนาคารแห่งประเทศไทยจะต้องกำหนดขอบเขต การปฏิบัติงานและแนวทางการตรวจสอบที่แน่ชัด เพื่อให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางการปฏิบัติ ได้

ถูกต้อง

สำหรับผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เห็นด้วยจำนวน 48.6 % เนื่องจากเห็นว่า ผู้สอบบัญชีมิใช่เป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านที่ธนาคารแห่งประเทศไทย จะผลกระทบในเรื่องการจัดทำรายงานเสนอเป็นกรณีพิเศษให้ผู้สอบบัญชีจัดทำ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มความรับผิดชอบให้ผู้สอบบัญชีมากขึ้น และเห็นว่าธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ควรมีหน้าที่ในการตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอยู่แล้ว

จากตารางที่ (4-13) ปรากฏว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความเห็นว่ามาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเหมาะสมที่จะให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน แต่มีผู้ตอบแบบสอบถามส่วนน้อยที่เห็นว่าไม่เหมาะสม เนื่องจากว่า มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับที่ออกมาเข้าใจยากทำให้ปฏิบัติไม่ถูกต้อง และมาตรฐานบางอย่างใช้ไม่ได้กับธุรกิจขนาดเล็ก และได้เสนอว่าควรจะมีหน่วยงานที่คอยให้คำชี้แจงในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานสำหรับผู้สอบบัญชีที่ไม่เข้าใจ และควรยกเว้นมาตรฐานการสอบบัญชีบางอย่างสำหรับธุรกิจขนาดเล็ก

ข้อมูลที่ส่งแบบสอบถามสำหรับกลุ่มที่ 2 ซึ่งได้แก่ ผู้ใช้ธนาคารเงิน นักบัญชี และหน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถสรุปได้ดังตารางที่ (4-14) ถึง (4-24)

จะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2 ส่วนใหญ่เป็นผู้มีอายุระหว่าง 31-40 ปี ประสบการณ์การทำงานมากกว่า 10 ปี และระดับการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท

จากตารางที่ (4-18) แสดงให้เห็นว่า

นักบัญชี 100 % และผู้ใช้ธนาคารเงิน 74.3 % เห็นว่าผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินที่บริษัทจัดทำขึ้น และแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ ส่วนผู้ใช้ธนาคารเงินอีก 25.7 % ไม่แสดงความเห็นในเรื่องนี้

นักบัญชี 11.4 % และผู้ใช้ธนาคารเงิน 42.9 % เห็นว่าผู้สอบบัญชีจัดทำงบการเงิน

ซึ่งหมายถึงบุคคลและงบกำไรขาดทุนให้บริษัทลูกค้า ส่วนนักบัญชีอีก 88.6 % และผู้ใช้งบการเงินอีก 57.1 % ไม่แสดงความเห็นในเรื่องนี้

นักบัญชี 11.4 % และผู้ใช้งบการเงิน 28.6 % เห็นว่าผู้สอบบัญชีจัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ลูกค้า ส่วนนักบัญชีอีก 88.6 % และผู้ใช้งบการเงินอีก 71.4 % ไม่แสดงความเห็นในเรื่องนี้

นักบัญชี 14.3 % และผู้ใช้งบการเงิน 14.3 % เห็นว่าผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองว่าบริษัทเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง ส่วนนักบัญชีอีก 85.7 % ไม่แสดงความเห็นในเรื่องนี้

นักบัญชี 11.4 % และผู้ใช้งบการเงิน 14.3 % เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีบทบาทและภาระหน้าที่อื่น ๆ เช่น ผู้สอบบัญชีต้องประเมินคุณภาพสินทรัพย์ และหนี้สิน หรือผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบการทุจริต ส่วนนักบัญชีอีก 88.6 % และผู้ใช้งบการเงินอีก 85.7 % ไม่แสดงความเห็น

หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีซึ่งได้แก่ ก.บช. กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และธนาคารแห่งประเทศไทย เห็นว่าผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ อีกทั้งกรมสรรพากรยังเห็นว่าผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองว่าบริษัทเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง ธนาคารแห่งประเทศไทยยังเห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีบทบาทและภาระหน้าที่เพิ่มเติมคือ ควรจะประเมินคุณภาพสินทรัพย์ หนี้สิน การจัดการของบริษัท

จากผลการวิจัยตามตารางที่ (4-18) แสดงให้เห็นว่าในปัจจุบันนี้ หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ใช้งบการเงิน และนักบัญชียังมีความเข้าใจในบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไม่ถูกต้อง และไม่ตรงกัน กล่าวคือ หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีได้แก่ กรมสรรพากร เห็นว่าผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ และ รับรองว่าบริษัทเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง ส่วนผู้ใช้งบการเงิน และ นักบัญชีบางคนยังมีความเข้าใจว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินให้บริษัท จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงิน และรับรองว่าบริษัทเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง ซึ่งปัญหาในเรื่องความเข้าใจไม่ถูกต้องในบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องดำเนินการแก้ไข โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย และสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรจะประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนทั่วไปให้เข้า

ใจถึงบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ตรงกัน

จากตารางที่ (4-19) ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบ และ รับรองโดยผู้สอบบัญชีมีความไม่น่าเชื่อถือ มีสาเหตุพอสรุปความเห็นได้คือ

1. ความไม่เป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ธุรกิจส่วนใหญ่จะเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับผู้จัดการ หรือ ผู้เลือก ทั้งนี้ เพื่อให้การเซ็นรับรองงบการเงินเป็นไปอย่างราบรื่น เพราะสามารถตกลงกันได้ระหว่างผู้สอบบัญชีกับธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจที่ต้องการหลีกเลี่ยงภาษีอากร
2. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีงานประจำด้านอื่น ทำงานสอบบัญชีเป็นบางเวลาทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี
3. ค่าตอบแทนสำหรับการสอบบัญชี โดยเฉลี่ยแล้วอยู่ในระดับต่ำ ไม่คุ้มกับการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
4. ธุรกิจส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้สอบบัญชีเซ็นรับรองงบการเงินตามกฎหมายเท่านั้น จึงมักจะเลือกผู้สอบบัญชีที่ตกลงกันได้โดยไม่ต้องตรวจสอบรายการบัญชีเลย
5. หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่า งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบ และรับรอง โดยผู้สอบบัญชีไม่น่าเชื่อถือ เพราะธนาคารแห่งประเทศไทยมีความเข้าใจว่า การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะต้องมีภาระหน้าที่ในการประเมินคุณภาพสินทรัพย์ หนี้สิน การจัดการของบริษัท ซึ่งในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมิได้ทำการประเมินในเรื่องดังกล่าว และกรมสรรพากรเห็นว่าผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบและรับรองว่าบริษัท เสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง ในความเป็นจริงแล้วผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบว่างบการเงินของบริษัทถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรอง โดยทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ มิได้ปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงาน หน่วยงานอื่นที่ควบคุมผู้สอบบัญชีจึงไม่เชื่อถืองบการเงินที่ผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นอกจากเหตุผลดังกล่าวข้างต้นแล้ว จากการดำเนินการติดตามการปฏิบัติของผู้สอบ
 บัญชีจากสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี พบว่าทางสำนักงาน ก.บช.
 ได้ลงโทษผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติงานตามที่กฎหมายกำหนด โดยการสั่งพัก และ เพิกถอนใบอนุญาตผู้
 สอบบัญชีอยู่เป็นประจำ ซึ่งเป็นการแสดงให้เห็นว่ายังมีผู้สอบบัญชีที่ยังไม่ปฏิบัติงานตามมาตรฐาน
 เหลืออยู่ แต่ด้วยปัญหาจำนวนบุคลากรของสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ
 สอบบัญชียังมีน้อยอยู่ จึงยังลงโทษผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีไม่
 หมด ดังนั้นหน่วยงานอื่นที่ควบคุมผู้สอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงินไม่เชื่อถืองานของผู้สอบบัญชี
 เพราะเห็นว่ามีผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติงานตามมาตรฐานเช่นรับรองงบการเงินอยู่

ปัญหาดังที่กล่าวมานี้ เป็นปัญหาสำคัญที่จะต้องแก้ไข เพื่อให้ประชาชนทั่วไป และ
 บุคคลที่เกี่ยวข้องมีความน่าเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะอาศัยข้อมูลในงบการเงินที่
 ผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชีไปใช้ประโยชน์ได้ตามความเหมาะสมของแต่ละกลุ่ม

จากการศึกษาเรื่อง การสื่อความหมายในรายงานของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับขอบเขตการ
 ปฏิบัติงานตรวจสอบ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามตารางที่ (4-20) ถึง (4-24)
 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความเห็นว่า การสื่อความหมายในรายงานของผู้สอบบัญชี
 เกี่ยวกับขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมีความชัดเจนดี
 กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีโดยตรวจสอบเอกสารหลักฐาน โดยการทดสอบราย
 การ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ผ่านการ
 ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือ
 ปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน แต่มีผู้ตอบแบบสอบถามบางคนยังเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้อยู่
 ปัจจุบันมีความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตการปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่ง
 สาเหตุนี้ เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินและนักบัญชีไม่เข้าใจ
 บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังที่กล่าวมาแล้ว

รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นผลงานที่ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงให้เห็นให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจ
 ใจหมดทุกคน มิใช่มีบุคคลบางกลุ่มเท่านั้นที่เข้าใจ และจากการศึกษาต่อไปถึงความคิดเห็นว่า

ควรเปลี่ยนข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ผลการศึกษาสรุปได้ตามตารางที่ (4-24)

จากความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่า ยังไม่ควรเปลี่ยนข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากเห็นว่าชัดเจนดี แต่ยังมีผู้ตอบแบบสอบถามบางคนเห็นว่า ควรเปลี่ยนข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีเนื่องจากเห็นว่ายังไม่ชัดเจน ซึ่งในเรื่องนี้จากการติดตามข่าวสารจากบทความเรื่อง การสอบบัญชีในทศวรรษหน้า (13: 118) พบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เปลี่ยนแปลงข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับเดิม ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมาก

สำหรับประเทศไทยในเรื่องนี้จะต้องมีการศึกษาอย่างจริงจังอีกครั้งหนึ่ง เพื่อหาแนวทางแก้ไข เพื่อให้ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจบทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีทุกคน มิใช่เพียงแต่บุคคลบางกลุ่มที่มีความเข้าใจ

จากการศึกษาตามตารางที่ (4-25) พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าควรห้ามข้าราชการในหน่วยงานข้างต้นมิให้รับงานสอบบัญชี และจัดทำบัญชีเนื่องจากจะทำให้ขาดความเป็นอิสระในการทำงาน โดยเฉพาะข้าราชการในกรมสรรพากรมีผู้เห็นว่า ควรห้ามรับงานสอบบัญชีและ จัดทำบัญชี 81.06 % รองลงมาคือ สำนักงาน ก.บช. 48.57 % สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน 46.05 % สำนักงานคณะกรรมการป้องกัน และปราบปรามการทุจริต 41.25 % และอื่น ๆ อีก 7.62 % ซึ่งได้แก่ เจ้าหน้าที่ในธนาคารแห่งประเทศไทย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ข้าราชการการเมือง เช่น กรรมการสภาผู้แทนราษฎร สมาชิก สภาผู้แทนราษฎร เลขานุการรัฐมนตรี เป็นต้น

ในเรื่องนี้ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่า หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีโดยตรงควรจะศึกษาถึงความเป็นอิสระ ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของข้าราชการในหน่วยงานต่าง ๆ อย่างจริงจัง เพื่อหาข้อสรุปในการดำเนินการต่อไป ทั้งนี้เพื่อเป็นการพัฒนาวิชาซึ่งการสอบบัญชีให้เป็นที่น่าเชื่อถือของผู้ใช้งบการเงิน

ตารางที่ (4-1) แสดงเพศของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	ชาย	หญิง	รวม
จำนวน	27	8	35
ร้อยละ	77.1	22.9	100.0

ตารางที่ (4-2) แสดงระดับการศึกษาของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1
 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	ระดับการศึกษา				รวม
	ต่ำกว่าปริญญาตรี	ปริญญาตรี	ปริญญาโท	สูงกว่าปริญญาโท	
จำนวน	-	24	11	-	35
ร้อยละ	-	68.6	31.4	-	100

ตารางที่ (4-3) แสดงประสบการณ์ของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	ประสบการณ์			
	น้อยกว่า 5 ปี	5-10 ปี	มากกว่า 10 ปี	รวม
จำนวน	3	8	24	35
ร้อยละ	8.6	22.9	68.6	100

ตารางที่ (4-4) แสดงอายุของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	อายุ					รวม
	< 25 ปี	25-30 ปี	31-40 ปี	41-50 ปี	> 50 ปี	
จำนวน	-	5	14	10	6	35
ร้อยละ	-	14.3	40.0	28.6	17.1	100

ตารางที่ (4-5) แสดงจำนวนผู้ที่ เป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชี และ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกลุ่มที่ 1
ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	สมาชิกสมาคมนักบัญชี และ ผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย		
	เป็น	ไม่เป็น	รวม
จำนวน	21	14	35
ร้อยละ	60	40	100

ตารางที่ (4-6) แสดงเวลาปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1
ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	เวลาปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชี		
	เต็มเวลา	ไม่เต็มเวลา	รวม
จำนวน	11	24	35
ร้อยละ	31.4	68.6	100

ตารางที่ (4-7) แสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
1. เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี	94.3 %	5.7 %
2. เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้	97.1 %	2.9 %
3. มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว	97.1 %	2.9 %
4. มีสัญชาติไทย หรือ มีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้	97.1 %	2.9 %
5. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือ บกพร่องในศีลธรรมอันดี	100.0 %	-
6. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ	97.1 %	2.9 %
7. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือ จิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ	100.0 %	-
8. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือ ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี	100.0 %	-

ตารางที่ (4-8) แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
1. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการซึ่งตนเองมีส่วนได้เสียไม่ว่าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน หรือ ตำแหน่งหน้าที่	82.9 %	17.1 %
2. ไม่กระทำการใดๆอันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ	100.0 %	-
3. ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รับรู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะเป็นพยานตามกฎหมายว่าด้วยประมวลวิธีพิจารณาตาม หรือ ที่ต้องให้ถ้อยคำตามกฎหมายอื่น	100.0 %	-
4. ไม่กำหนดสินจ้าง หรือ ค่าตอบแทน โดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือ ของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนรับรองหรือ ที่ตนเองมีส่วนร่วมในการสอบบัญชี เป็นเกณฑ์	88.6 %	11.4 %
5. ไม่รับรอง หรือ ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้เป็นผู้ควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น	100.0 %	-
6. ไม่พิจารณา หรือ ยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อคุณวุฒิ ที่อยู่ หรือ สำนักงานของตน	74.3 %	25.7 %
7. ไม่แย่งงานการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น	97.2 %	2.9 %

ตารางที่ (4-8) (ต่อ)

มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
8. ไม่ให้ หรือ รับว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำ หรือ จัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ เว้นแต่การให้ หรือ รับว่าจะให้ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ เช่นว่านั้น ได้เป็นไปตามประเพณีของการสอบบัญชี	91.4 %	8.6 %
9. ไม่เรียก หรือ รับทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ใดๆ จากบุคคลใดไม่ เมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำ หรือ การจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น	91.4 %	8.6 %
10. ไม่ทำการสอบบัญชี เกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น	94.3 %	5.7 %
11. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ทำการสอบบัญชี หรือ มิได้ควบคุมการสอบบัญชีด้วยตนเอง	97.1 %	2.9 %
12. ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือ บิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบดุล และ บัญชีที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด และ อาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือ แก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง	97.1 %	2.9 %
13. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีใดในเมื่อยังมีได้ตรวจสอบหลักฐานที่จำเป็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
14. ให้นำบันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี เมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชีได้มีการปฏิบัติข้อ หรือ แย้งกับหลักการบัญชี	97.1 %	2.9 %

ตารางที่ (4-8) (ต่อ)

มารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
15. การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขอย่างหนึ่งอย่างใดต้องแสดงเหตุผลของการระบุเงื่อนไขให้ไว้ด้วย	97.1 %	2.9 %
16. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองประมาณการกำไรของกิจการใดที่ตนรับสอบบัญชีเป็นการล่วงหน้า	85.7 %	14.3 %
17. ปฏิบัติงานการสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และ ด้วยความระมัดระวัง ตามมาตรฐานการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %

ตารางที่ (4-9) แสดงความคิดเห็นในเรื่องความเพียงพอของข้อกำหนดมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีอยู่แล้ว 17 ข้อ จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	ความเพียงพอของมารยาทผู้สอบบัญชี		
	เพียงพอ	ไม่เพียงพอ	รวม
จำนวน	26	9	35
ร้อยละ	74.3	25.7	100.0

ตารางที่ (4-10) แสดงความคิดเห็น เรื่องการควบคุมจากหน่วยงานอื่นของรัฐที่เกี่ยวข้องกับผู้
สอบบัญชีรับอนุญาต จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาต

เรื่องที่ควบคุม	กรมสรรพากร		ตลาดหลักทรัพย์		ธนาคารแห่งประเทศไทย	
	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
1. ให้ความเห็น ขอรับการเป็นผู้สอบ บัญชี	2.9 %	97.1 %	48.6 %	51.4 %	42.9 %	57.1 %
2. กำหนดมาตรฐานและขอบเขต การปฏิบัติงานสอบ บัญชี	5.7 %	94.3 %	22.7 %	77.1 %	14.3 %	85.7 %
3. เพิกถอนใบ อนุญาต	2.9 %	97.1 %	2.9 %	97.1 %	5.7 %	94.3 %
4. พิจารณาดำเนิน คดีมีโทษปรับ หรือ จำคุก	5.7 %	94.3 %	11.4 %	88.6 %	14.3 %	85.7 %

ตารางที่ (4-11) แสดงความเห็นเกี่ยวกับ " แบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือ ผู้จัดการ " ตามที่กรมสรรพากรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	แบบแจ้งข้อความ 5 ข้อ	
	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
จำนวน	-	35
ร้อยละ	-	100.0

ตารางที่ (4-12) แสดงความคิดเห็นในเรื่อง " ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบธนาคารพาณิชย์ จัดทำรายงานเสนอเป็นกรณีพิเศษนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีปกติตามหนังสือ สปท.ณว.(ว) 2023/2532 " จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

	ทำรายงานเสนอเป็นกรณีพิเศษ		
	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	รวม
จำนวน	18	17	35
ร้อยละ	51.4	48.6	100

ตารางที่ (4-13) แสดงความเห็นเรื่อง " มาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสมาคมนักบัญชี และ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ให้ผู้สอบบัญชีถือเป็นแนวทางในการ ปฏิบัติงาน " จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี		เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
ฉบับที่ 1	เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 2	เรื่อง การขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 3	เรื่อง การขอหนังสือรับรองจากลูกค้า	100.0 %	-
ฉบับที่ 4	เรื่อง กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 5	เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่อธนาคารเงิน เปรียบเทียบ	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 6	เรื่อง การวางแผน และ ควบคุมงานสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 7	เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 8	เรื่อง การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล	100.0 %	-
ฉบับที่ 9	เรื่อง การขอยืนยันยอดลูกหนี้	100.0 %	-
ฉบับที่ 10	เรื่อง การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้า คงเหลือ	100.0 %	-
ฉบับที่ 11	เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดตามหาข้อผิดพลาด หรือ รายงานผิดปกติ	100.0 %	-
ฉบับที่ 12	เรื่อง การสอบถามทนายความเพื่อประโยชน์ ในการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 13	เรื่อง การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับ งานสอบบัญชี	77.1 %	22.9 %

ตารางที่ (4-13) (ต่อ)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
ฉบับที่ 14 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	100.0 %	-
ฉบับที่ 15 เรื่อง ความหมายของข้อความ "ถูกต้องตามที่ควร และ ได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป" ในรายงานของผู้สอบบัญชี	100.0 %	-
ฉบับที่ 16 เรื่อง หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี	94.3 %	5.7 %
ฉบับที่ 17 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	94.3 %	5.7 %
ฉบับที่ 18 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน	100.0 %	-
ฉบับที่ 19 เรื่อง ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี	97.1 %	2.9 %
ฉบับที่ 20 เรื่อง การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ	100.0 %	-
ฉบับที่ 21 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการเปิดเผยข้อมูล และ รายการในงบการเงิน	100.0 %	-
ฉบับที่ 22 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี	100.0 %	-
ฉบับที่ 23 เรื่อง แนวการสอบบัญชี	94.3 %	5.7 %
ฉบับที่ 24 เรื่อง การสอบทานประมาณการงบการเงิน	100.0 %	-
ฉบับที่ 25 เรื่อง ข้อควรพิจารณาเมื่อมีปัญหา เรื่องความดำรงอยู่ของกิจการที่ตรวจสอบ	94.3 %	5.7 %

ตารางที่ (4-13) (ต่อ)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี	เหมาะสม	ไม่เหมาะสม
ฉบับที่ 26 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ	100.0 %	-
ฉบับที่ 27 เรื่อง การตรวจสอบ และ รายงานเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน	100.0 %	-
ฉบับที่ 28 เรื่อง การสอบบัญชีในกรณีที่ธุรกิจใช้คอมพิวเตอร์	80.0 %	20.0 %
ฉบับที่ 29 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในกรณีกิจการใช้คอมพิวเตอร์	85.7 %	14.3 %
ฉบับที่ 30 เรื่อง ข้อควรพิจารณาในการตรวจสอบยอดยกมาจากปีก่อนเมื่อรับงานสอบบัญชีปีแรก	100.0 %	-
ฉบับที่ 31 เรื่อง ข้อมูลอื่นในรายงานประจำปี	97.1 %	2.9 %

ตารางที่ (4-14) แสดงเพศของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2 ได้แก่ ผู้ใช้งบการเงิน นักบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถาม	ชาย	หญิง	รวม
นักบัญชี	40.0 %	60.0 %	100.0 %
ผู้ใช้งบการเงิน	62.9 %	37.1 %	100.0 %

ตารางที่ (4-15) แสดงประสบการณ์ของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2 ได้แก่ ผู้ใช้บการเงิน นักบัญชี

ผู้ตอบแบบสอบถาม	ประสบการณ์การทำงาน			
	น้อยกว่า 5 ปี	5-10 ปี	มากกว่า 10 ปี	รวม
นักบัญชี	8.6 %	34.3 %	57.1 %	100.0 %
ผู้ใช้บการเงิน	-	22.9 %	77.1 %	100.0 %

ตารางที่ (4-16) แสดงอายุของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2 ได้แก่ ผู้ใช้บการเงิน นักบัญชี

	อายุ					รวม
	< 25 ปี	25-30 ปี	31-40 ปี	41-50 ปี	> 50 ปี	
นักบัญชี	2.9 %	8.6 %	77.1 %	8.6 %	2.9 %	100.0 %
ผู้ใช้บการเงิน	-	8.6 %	45.7 %	37.1 %	8.6 %	100.0 %

ตารางที่ (4-17) แสดงระดับการศึกษาของผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2 ได้แก่ ผู้ใช้ธนาคารเงิน
 นักบัญชี

	ระดับการศึกษา				
	ต่ำกว่าปริญญาตรี	ปริญญาตรี	ปริญญาโท	สูงกว่าปริญญาโท	รวม
นักบัญชี	11.4 %	60.0 %	28.6 %	-	100.0 %
ผู้ใช้ธนาคารเงิน	31.4 %	40.0 %	28.6 %	-	100.0 %

ตารางที่ (4-18) แสดงความคิดเห็น เรื่องความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาท และ ภาระหน้าที่ของ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

บทบาท และ ภาระหน้าที่	นักบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชี
1. ตรวจสอบงบการเงินที่บริษัทจัดทำขึ้น และแสดงความเห็นว่างบการเงินนี้ถูกต้องตามที่ควร หรือ ไม่	100.0 %	74.3 %	100.0 %
2. จัดทำงบการเงินซึ่งหมายถึงงบดุล และงบกำไรขาดทุน ให้บริษัทลูกค้า	11.4 %	42.9 %	-
3. จัดทำหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ลูกค้า	11.4 %	28.6%	-
4. ตรวจสอบและรับรองว่าบริษัทเสียภาษีครบถ้วนถูกต้อง	14.3 %	14.3 %	25.0 %
5. อื่น ๆ	11.4 %	14.3%	50.0 %

ตารางที่ (4-19) แสดงความคิดเห็นเรื่อง ความเชื่อถือของงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบ และ รับรอง โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	น่าเชื่อถือ	ไม่น่าเชื่อถือ
นักบัญชี	88.5 %	11.4 %
ผู้ใช้งบการเงิน	88.6 %	11.4 %
หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีได้แก่		
- ก.บช.	✓	
- กรมสรรพากร		✓
- ธนาคารแห่งประเทศไทย		✓
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	✓	

ตารางที่ (4-20) แสดงความเห็นเรื่องการสื่อความหมายในวรรคขอบเขตในรายงานของผู้
สอบบัญชี จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	วรรคขอบเขต	
	ชัดเจนดี	ไม่ชัดเจน
นักบัญชี	97.1 %	2.9 %
ผู้ใช้บริการเงิน	85.7 %	14.3 %
หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีได้แก่		
- ก.บช.	✓	
- กรมสรรพากร	✓	
- ธนาคารแห่งประเทศไทย		✓
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	✓	

ตารางที่ (4-21) แสดงความเห็นเรื่อง ขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในวรรค
 ขอบเขตในรายงานของผู้สอบบัญชีจากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	ขอบเขตการตรวจสอบ		
	ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ เอกสารหลักฐาน 100 %	ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเอกสาร หลักฐานโดยการทดสอบรายการ	อื่น ๆ
นักบัญชี	2.9 %	94.3 %	-
ผู้ใช้งบการเงิน	25.7 %	74.3 %	-
หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ได้แก่			
- ก.บช.		✓	
- กรมสรรพากร		✓	
- ธนาคารแห่งประเทศไทย			✓
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย		✓	

ตารางที่ (4-22) แสดงความเห็น เรื่องการสื่อความหมายในวรรคความเห็นในรายงานของผู้
สอบบัญชี จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	วรรคความเห็น	
	ชัดเจน	ไม่ชัดเจน
นักบัญชี	91.4 %	8.6 %
ผู้ใช้งบการเงิน	88.6 %	11.4 %
หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชีได้แก่		
- ก.บช.	✓	
- กรมสรรพากร		✓
- ธนาคารแห่งประเทศไทย		✓
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	✓	

ตารางที่ (4-23) แสดงความเห็นเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการรับรองงบการเงินที่
ลูกค้าจัดทำขึ้น จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	ความรับผิดชอบ		
	งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความถูกต้อง 100 % ในทุกเรื่อง	งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบมีความ ถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตาม หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนในส่วนที่ เป็นสาระสำคัญ	อื่น ๆ
นักบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ได้แก่	- 22.9 %	97.1 % 77.1 %	2.9 % -
- ก.บช.		✓	
- กรมสรรพากร		✓	
- ธนาคารแห่งประเทศไทย			✓
- ตลาดหลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย		✓	

ตารางที่ (4-24) แสดงความเห็น เรื่องการเปลี่ยนแปลงข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชี
จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 2

ผู้ตอบ	ข้อความในรายงานการสอบบัญชี	
	ควรเปลี่ยน	ไม่ควรเปลี่ยน
นักบัญชี	17.1 %	82.9 %
ผู้ใช้บริการเงิน	28.6 %	71.4 %
หน่วยงานที่ควบคุมผู้สอบบัญชี		
- ก.บช.		✓
- กรมสรรพากร		✓
- ธนาคารแห่งประเทศไทย	✓	
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย		✓

ตารางที่ (4-25) ตารางแสดงความคิดเห็นเรื่องควรรห้ามข้าราชการในหน่วยงานมิให้รับเป็นผู้
สอบบัญชีหรือจัดทำบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างอิสระและเที่ยง
ธรรม จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สรุปเรียงตามค่า
เฉลี่ยจากมาก ไปน้อยดังนี้

หน่วยงาน	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชี	ผู้ใช้งบ การเงิน	หน่วยงาน ควบคุม	ค่าเฉลี่ย
1. กรมสรรพากร	94.3 %	88.5 %	91.4 %	50.0 %	81.0 %
2. กองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการ ค้า (สำนักงาน ก.บช.)	82.9 %	74.3 %	57.1 %	50.0 %	48.5 %
3. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	71.4 %	25.7 %	37.1 %	50.0 %	46.0 %
4. สำนักงานคณะกรรมการป้องกัน และปราบปรามการทุจริต	65.7 %	31.4 %	42.9 %	25.0 %	41.2 %
5. อื่นๆ เช่น	14.3 %	2.9 %	5.7 %	-	7.6 %
- เจ้าหน้าที่ธนาคารแห่งประเทศไทย					
- เจ้าหน้าที่ตลาดหลักทรัพย์					
- ข้าราชการการเมือง เช่น กรรมการธิการ สภาผู้แทนราษฎร สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร และ เลขานุการรัฐมนตรี เป็นต้น					

ตารางที่ (4-26) ตารางแสดงความคิดเห็น เรื่องที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรจะมีการพัฒนาตนเอง จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สรุปเรียงตามค่าเฉลี่ยจากมาก ไปน้อยดังนี้

เรื่องที่ควรพัฒนาตนเอง	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	หน่วยงานควบคุม	ค่าเฉลี่ย
1. ปรับปรุงความรู้ความสามารถในการตรวจธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์	100.0 %	80.0 %	65.7 %	75.0 %	80.2 %
2. ปรับปรุงการตรวจสอบและมาตรฐานการตรวจสอบให้ดีขึ้น	80.0 %	51.4 %	80.0 %	75.0 %	71.6 %
3. ติดตามข่าวสารทางวิชาการจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและจากแหล่งอื่น	82.9 %	71.4 %	54.3 %	75.0 %	70.9 %
4. เข้ารับการอบรมและสัมมนาวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ	77.1 %	62.9 %	42.9 %	100.0 %	70.7 %
5. ปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมมากยิ่งขึ้น	71.4 %	48.6 %	62.9 %	75.0 %	64.5 %
6. สมัครเป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย	77.1 %	28.6 %	31.5 %	75.0 %	53.0 %
7. อื่นๆ เช่น มีความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีในธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่ๆ	2.9 %	2.9 %	8.6 %	-	4.8 %

ตารางที่ (4-27) ตารางแสดงความคิดเห็นเรื่องบทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ควรจะเป็นในอนาคต จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สรุปเรียงตามค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อยดังนี้

บทบาทที่ควรจะเป็นในอนาคต	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	หน่วยงานควบคุม	ค่าเฉลี่ย
1. มีการควบคุมกันเอง โดยการตั้ง "สภาบัญชี" เพื่อเป็นจุดศูนย์กลางของวิชาชีพและเป็นผู้ออกกฎบังคับต่างๆของการสอบบัญชีแต่เพียงแห่งเดียว	91.4 %	68.5 %	65.7 %	75.0 %	75.1 %
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรมีบทบาทในการให้บริการทางด้านอื่นนอกเหนือจากการรับงานสอบบัญชี	62.9 %	42.8 %	54.3 %	100.0 %	65.0 %
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทุกคนควรมีบทบาทในการช่วยแก้ปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานร่วมกับสมาคมนักบัญชีฯ	91.4 %	48.5 %	37.1 %	75.0 %	63.0 %
4. อื่นๆ เช่น มีบทบาทในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในของบริษัท	57.2 %	28.5 %	17.1 %	25.0 %	33.4 %

ตารางที่ (4-28) ตารางแสดงความคิดเห็น เรื่องที่การให้บริการอื่นของผู้สอบบัญชีนอกเหนือจากการรับสอบบัญชี จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สรุปเรียงตามค่าเฉลี่ยจากมากไปน้อยดังนี้

บริการอื่น ๆ	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	หน่วยงานควบคุม	ค่าเฉลี่ย
1. ให้บริการเกี่ยวกับทางด้านการวางระบบบัญชี	94.3 %	94.3 %	71.4 %	75.0 %	83.7 %
2. ให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร	88.6 %	77.1 %	80.0 %	50.0 %	73.9 %
3. ให้บริการตรวจสอบเพื่อยืนยันข้อมูลต่อตลาดหลักทรัพย์	80.0 %	68.5 %	48.6 %	50.0 %	61.8 %
4. ให้บริการตรวจสอบเพื่อเข้าซื้อกิจการ	80.0 %	68.5 %	48.6 %	50.0 %	61.8 %
5. ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับด้านการจัดทำบัญชี	54.3 %	68.5 %	68.6 %	50.0 %	60.3 %
6. ให้บริการตรวจสอบ เพื่อประโยชน์ในการขอกู้ยืมเงิน	62.9 %	48.5 %	37.1 %	50.0 %	49.6 %
7. ให้บริการเกี่ยวกับการจดทะเบียนพาณิชย์ตามกฎหมายธุรกิจ	51.4 %	22.8 %	34.3 %	-	36.1 %
8. ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับด้านการบริหารธุรกิจ	62.9 %	22.5 %	20.0 %	25.0 %	34.1 %
9. ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับโครงการ	62.9 %	48.5 %	37.1 %	50.0 %	49.6 %
10. ให้บริการเกี่ยวกับการจัดหาบุคลากร	57.1 %	14.2 %	8.6 %	-	26.6 %
11. อื่นๆ	8.6 %	2.8 %	5.7 %	25.0 %	10.5 %

ตารางที่ (4-29) ตารางแสดงความคิดเห็นเรื่องแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพให้ได้มาตรฐานเป็นที่เชื่อถือ จากผู้ตอบแบบสอบถามกลุ่มที่ 1 และกลุ่มที่ 2 สรุปเรียงจากค่าเฉลี่ยมากไปน้อยดังนี้

แนวทางในการพัฒนาวิชาชีพ	ผู้สอบบัญชี	นักบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	หน่วยงานควบคุม	ค่าเฉลี่ย
1. ควรจัดตั้ง "สภานักบัญชี" ซึ่งเป็นหน่วยงานเดียวที่ทำหน้าที่ในการส่งเสริม ควบคุมดูแล และลงโทษผู้ประกอบการวิชาชีพการบัญชี	91.4 %	65.7 %	85.7 %	75.0 %	79.4 %
2. ควรมีมาตรการสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตทุกท่านเข้าเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย	80.0 %	40.0 %	31.4 %	100.0 %	62.9 %
3. สมาคมนักบัญชีฯ ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง และสถานศึกษาต่างๆ ควรร่วมมือกันจัดให้มีสำนักฝึกอบรมเพื่อเพิ่มความรู้ให้แก่ักบัญชีและผู้สอบบัญชีอย่างจริงจัง และต่อเนื่อง	65.2 %	60.0 %	45.7 %	50.0 %	55.2 %
4. ควรยอมรับการสอบบัญชีในนามของสำนักงานนอกเหนือจากบุคคลธรรมดาเพียงคนเดียวเป็นผู้สอบบัญชี	62.0 %	28.6 %	37.1 %	75.0 %	50.6 %
5. พิจารณากำหนดค่าสอบบัญชีขั้นต่ำ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานที่ได้มาตรฐานครบถ้วน	77.1 %	40.0 %	25.7 %	25.0 %	41.9 %
6. อื่น ๆ	2.9 %	2.9 %	2.9 %	-	2.9 %