

## บทที่ 2

### วรรณกรรมปริทัศน์

การทบทวนวรรณกรรมปริทัศน์ที่เกี่ยวข้องแบ่งออกเป็น 6 หัวข้อ คือ ความหมายของการสอบบัญชี ความเป็นมาและวิวัฒนาการของการสอบบัญชี วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ การแต่งตั้ง ค่าธรรมเนียม อำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และการศึกษารายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### ความหมายของการสอบบัญชี

งานการสอบบัญชี เป็นวิชาชีพอย่างหนึ่ง เรียกว่า วิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งกล่าวได้ว่าเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เช่นเดียวกับวิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการแพทย์ เป็นต้น ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบบัญชีนี้มีชื่อเรียกว่า " ผู้สอบบัญชี " (Auditor หรือ Public Accountant) และเมื่อขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้ว เรียกว่า " ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต " (Certified Public Accountant) ส่วนหนึ่งจะรับงานสอบบัญชีด้วยตนเองซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นผู้สอบบัญชีบางเวลา และอีกส่วนหนึ่งจะจัดตั้งขึ้นเป็นสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีในส่วนนี้จะเป็นผู้สอบบัญชีเต็มเวลา

งานของผู้สอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ ตามแนวทางการปฏิบัติงานที่วิชาชีพสอบบัญชีได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ จำเป็นต้องปฏิบัติงานโดยมีความระมัดระวังรอบคอบ และถือว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ ความชำนาญทางด้านการบัญชีเป็นอย่างดี และมีความรู้

เกี่ยวกับการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อยืนยันหรือพิสูจน์หลักฐาน และมีความชำนาญเพียงพอที่จะตัดสินใจปัญหาได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นรับรองความถูกต้องของงบการเงินของกิจการต่างๆที่กล่าวข้างต้นนี้แล้ว ผู้สอบบัญชียังเสนอบริการต่อธุรกิจต่างๆในด้านให้คำแนะนำทางบัญชี วางรูปบัญชี ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากรและธุรกิจรวมทั้งเสนอบริการด้านบริหารอื่นๆอีกด้วย

## ความเป็นมาและวิวัฒนาการของการสอบบัญชี

การสอบบัญชีได้มีวิวัฒนาการสืบเนื่องมาหลายร้อยปี อาจกล่าวได้ว่าเมื่อเริ่มมีการทำบัญชีก็มีการสอบบัญชีตามไปด้วย แม้แต่ในสมัยโรมัน คือ ประมาณ 2,000 ปีมาแล้ว ก็มีหลักฐานว่ามีการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีไปรับฟังรายงานจากผู้ทำบัญชี (การสอบบัญชีแปลเป็นภาษาอังกฤษว่า Audit และรากฐานของคำว่า Audit มาจากคำภาษาลาตินว่า Audire ซึ่งแปลว่า ฟัง) แต่การบันทึกบัญชีแบบที่รู้จักกันในปัจจุบันคือระบบบัญชีคู่ (double entry system) ก็ยังไม่ได้มีการใช้กันอย่างแพร่หลายจนกระทั่งประมาณ 500 ปีที่ผ่านมาเมื่อมีความเจริญในการค้าขายในเมืองเวนิซ ประเทศอิตาลีในปัจจุบัน และได้มีการเขียนตำราเกี่ยวกับระบบบัญชีคู่ขึ้น ซึ่งต่อมากการใช้ระบบบัญชีคู่ได้แพร่หลายไปทั่วโลก

อย่างไรก็ดีการสอบบัญชีก็ยังไม่ถือว่าเป็นสิ่งพึงปฏิบัติตามปกติโดยทั่วไปจนกระทั่งประมาณ 200 ปีมานี้ เมื่อได้มีการปฏิวัติทางอุตสาหกรรมขึ้นในประเทศอังกฤษ ได้มีการคิดค้นและนำเครื่องจักรขนาดใหญ่มาใช้ในขบวนการผลิตและการขนส่ง เป็นผลให้เกิดการจัดตั้งธุรกิจขนาดใหญ่โดยการร่วมทุนขึ้นระหว่างบุคคลต่างๆ และมีปริมาณการค้าขายเป็นจำนวนมาก ทั้งภายในและภายนอกประเทศ ธุรกิจดังกล่าวก็เริ่มจัดตั้งขึ้นในรูปบริษัทจำกัด มีบุคคลต่างๆ มาร่วมทุนเป็นผู้ถือหุ้น และผู้ถือหุ้นทุกคนก็อาจไม่ได้ร่วมบริหารงานในกิจการนั้น ผู้บริหารต้องเสนอบัญชีและงบการเงินต่อเจ้าของกิจการคือผู้ถือหุ้นเป็นครั้งคราวไป

เมื่อการพาณิชย์เจริญเติบโตขึ้น ผู้ลงทุนกับผู้บริหารกลายเป็นคนละคน ก็ทำให้จำเป็นต้องมีบุคคลภายนอกมาตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเชื่อถือในบัญชีและงบการเงินของธุรกิจ กฎหมายบริษัท (Companies Act) ของประเทศอังกฤษในปี 2545 กำหนดให้มีการสอบบัญชี

บริษัทจำกัดในประเทศอังกฤษ และธุรกิจก็ได้เริ่มยอมรับถึงการที่มีผู้สอบบัญชีภายนอกมาตรวจสอบมากขึ้น

วิชาชีพสอบบัญชีได้เริ่มมีวิวัฒนาการในประเทศสหรัฐอเมริกาประมาณปี 2443 เมื่อธุรกิจ  
ในสหรัฐได้ขยายตัวมากขึ้น โดยที่ในระยะนั้นในประเทศอังกฤษการสอบบัญชียังคงเน้นถึงการ  
ค้นหาข้อทุจริตอยู่ แต่ในสหรัฐได้เริ่มเปลี่ยนมาเน้นถึงการตรวจสอบฐานะการเงิน และผลการ  
ดำเนินงานของธุรกิจเพื่อเสนอรายงานการสอบบัญชี

สำหรับวิวัฒนาการทางด้านวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยนั้น ได้เริ่มต้นภายหลังจาก  
เหตุการณ์ปฏิวัติอุตสาหกรรม ในประเทศอังกฤษเมื่อประมาณ 200 ปีที่ผ่านมา และได้รับการ  
รับรองทางกฎหมาย เมื่อประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งออกใช้ในปี 2478 ได้กำหนดไว้  
ในมาตรา 1197 ว่า “งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบ แล้ว  
นำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายใน 4 เดือน นับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น.....”

โดยในระยะแรกกิจการค้าส่วนใหญ่ทำบัญชีโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายใน ฝ่าย  
บริหารมิได้เห็นความสำคัญของการบัญชีในด้านการเป็นเครื่องมือช่วยในการบริหารงาน บริการ  
ของผู้สอบบัญชีในสมัยนั้นส่วนใหญ่เกี่ยวกับการตรวจสอบความถูกต้องของบัญชี และเพื่อป้องกัน  
การทุจริตของผู้ทำบัญชีเท่านั้น รายการบัญชีในสมัยนั้นมีน้อยไม่มีความสลับซับซ้อน จึงไม่  
จำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าการปฏิบัติทางบัญชีเป็นไปตามความมุ่งหมายของหลักการบัญชี  
หรือไม่ ภายใต้กรณีแวดล้อมเช่นนั้น วิธีการตรวจสอบจึงเป็นการตรวจสอบบัญชีและหลักฐาน  
ประกอบอย่างละเอียด ทั้งนี้ก็เพราะกิจการค้ามีขนาดไม่ใหญ่โต กว้างขวาง และค่าใช้จ่ายในการ  
ตรวจสอบก็ไม่สูงนัก

เมื่อธุรกิจต่างๆ ได้วิวัฒนาการก้าวหน้าขึ้นเป็นอันมาก ได้ทำให้งานของผู้สอบบัญชีใน  
ปัจจุบันต้องเปลี่ยนแปลงไป ทั้งในด้านเทคนิคการสอบบัญชีและด้านบริการของผู้สอบบัญชี  
ขนาดของธุรกิจที่ขยายใหญ่ขึ้นรวมทั้งรายการค้าที่มีจำนวนมากมายและซับซ้อน ได้บังคับให้ฝ่าย  
บริหารต้องอาศัยวิธีการควบคุมภายในเพื่อป้องกันการทุจริต การตรวจสอบโดยละเอียดซึ่งเคยทำ  
อยู่นั้นได้กลายเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นไปแล้ว ในเมื่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในดีขึ้น  
นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชี ยังสามารถแนะนำผู้บริหารในด้าน  
การจัดส่วนงานและการเพิ่มประสิทธิภาพของงานโดยอาศัยประสบการณ์จากการสอบบัญชีได้อีก  
ด้วย ความสามารถของผู้สอบบัญชีในด้านรับปรึกษางานจึงได้กลายเป็นบริการอย่างหนึ่งของ

ผู้สอบบัญชี แม้แต่ในด้านภาษีอากร กิจการค้าต้องอาศัยการคำนวณเงินได้พึงประเมินจากกำไรสุทธิ จึงเป็นธรรมดาที่ผู้สอบบัญชีย่อมให้บริการด้านภาษีอากรด้วย

งานในด้านการสอบบัญชีนั้น เมื่อสิ้นงวดการตรวจสอบงวดหนึ่งๆ ผู้สอบบัญชีจะเขียนรายงานแสดงความคิดเห็นของตนเกี่ยวกับงบการเงิน และรายงานของผู้สอบบัญชีย่อมทำให้ผู้บริหารและเจ้าของกิจการมั่นใจได้ว่าตนได้ทราบฐานะทางการเงินของกิจการค้าอย่างถูกต้อง และยังอาจใช้เป็นประโยชน์ในการหาเครดิตด้วย เช่น การเจรจากู้เงินจากธนาคารพาณิชย์ ปัจจุบันการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อประกอบการพิจารณาให้กู้เงินโดยธนาคารได้เพิ่มความสำคัญยิ่งขึ้น และโดยธรรมชาติกิจการค้าที่ดำเนินการในรูปบริษัทจำกัดที่มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมากนั้น ผู้ถือหุ้นย่อมประสงค์ที่จะให้บุคคลภายนอกที่ทำงานโดยอิสระเข้ามาตรวจสอบผลการดำเนินงานของผู้บริหารตามที่ปรากฏในงบการเงินประจำปีนั้นๆ เกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงินนี้ นอกจากจะต้องมีการบันทึกรายการบัญชีที่ดีแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปด้วย

ในปัจจุบันได้มีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยขึ้น เพื่อเป็นศูนย์กลางการซื้อขายหลักทรัพย์ เพื่อให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลทางบัญชีที่เพียงพอแก่การตัดสินใจซื้อขายหุ้น คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีอำนาจตามกฎหมายที่จะกำหนดให้บริษัทที่เกี่ยวข้องเปิดเผยข้อมูลต่างๆ ที่จำเป็นในงบการเงิน รวมทั้งกำหนดแนวทางปฏิบัติอื่น ๆ ด้วยการรับรองงบการเงินของบริษัทที่จำหน่ายหลักทรัพย์ในตลาด ผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่พิจารณาด้วยการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินนั้นมีความชัดเจนเพียงพอที่ผู้ลงทุนจะไม่เข้าใจผิดด้วย

วิวัฒนาการของการสอบบัญชีที่สำคัญพอสรุปได้ดังนี้

1. จุดมุ่งหมายของการสอบบัญชีได้เปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดในการทำบัญชีและเพื่อจับทุจริต มาเป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญหรือไม่ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับหรือไม่ ดังเช่นที่ J.A. Cashin ได้แสดงไว้ในตารางการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์และวิธีการตรวจสอบ ในหนังสือ Handbook for Auditors ดังนี้

ตารางที่ 2.1 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบ

ระยะเวลา (พ.ศ.)	วัตถุประสงค์	ปริมาณงาน	ความสำคัญของการ ควบคุมภายใน
โบราณ-2043	ค้นหาการทุจริต	ตรวจละเอียด	ไม่พิจารณา
2043-2393	ค้นหาการทุจริต	ตรวจละเอียด	ไม่พิจารณา
2393-2448	ค้นหาการทุจริต	ทดสอบบ้าง แต่ยังตรวจ ละเอียดเป็นส่วนใหญ่	ไม่พิจารณา
2448-2476	ให้ทราบถึงฐานะทาง การเงิน และผลการ ดำเนินงาน ค้นหาการ ทุจริตและข้อผิดพลาด	ตรวจละเอียดโดย ทดสอบบ้าง	พิจารณาบ้าง
2476-2483	ให้ทราบถึงฐานะทาง การเงิน และผลการ ดำเนินงาน ค้นหาการ ทุจริตและข้อผิดพลาด	ทดสอบ	เริ่มพิจารณามากขึ้น
2483-ปัจจุบัน	ให้ทราบถึงฐานะทาง การเงิน และผลการ ดำเนินงาน	ทดสอบ	พิจารณามาก

ที่มา : The Accounting Review, October, 1962, หน้า 696-703.

2. วิธีการตรวจสอบได้เปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบโดยละเอียดมากในอดีต มาเป็นการเลือกทดสอบรายการ และมีการพิจารณาระบบการควบคุมภายในของกิจการมากขึ้นในปัจจุบันเพื่อประกอบการตรวจสอบ ตามที่แสดงในตารางที่ 2.1 การเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบโดย J.A. Cashin ข้างต้น

3. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบตรวจสอบงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกับงบดุล
4. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีรายงานเท็จและประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง เช่น รับผิดชอบต่อเจ้าหนี้ ส่วนราชการ ตลาดหุ้น และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง
5. นอกจากผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบรายงานถึงความถูกต้องของงบการเงินแล้ว ยังมีหน้าที่ต้องพิจารณาด้วยว่ามีการเปิดเผยรายการและข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอแล้วด้วย

## วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ

### วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อให้ได้ผลสรุปที่อาจใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ งานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ข้างต้น อาจแยกพิจารณาได้เป็น 2 ด้าน คือ

1. งานตรวจสอบระบบข้อมูล (Audit of Information System)
2. งานตรวจสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือ (Substantive Audit Tests of Transactions and Balances)

#### 1. งานตรวจสอบระบบข้อมูล

การตรวจสอบระบบข้อมูลแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ และการศึกษาระบบการควบคุมภายใน

- 1) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่จะตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเข้าใจดีเกี่ยวกับธุรกิจที่ลูกค้าประกอบอยู่ เพื่อช่วยให้วางแผนการตรวจสอบได้รัดกุมขึ้นในด้านที่มีความเสี่ยงสูง

ความเสี่ยงในการตรวจสอบ (Audit Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่ถูกต้องต่องบการเงินที่มีข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ ความผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญนี้อาจเกิดขึ้นโดยมิได้ตั้งใจหรือเจตนาก่อให้เกิดขึ้นก็ได้

การวิเคราะห์ธุรกิจของลูกค้าจะช่วยในการประเมินความเสี่ยง โดยช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าผู้บริหารจงใจก่อให้เกิดความผิดพลาดในข้อใด และช่วยให้ทราบถึงสาเหตุที่อาจทำให้กิจการไม่สามารถดำรงอยู่ต่อไปได้ รวมทั้งรายการที่มีความยุ่งยากซับซ้อนอันอาจมีการบันทึกบัญชีผิดพลาด นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในเพื่อที่จะทราบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นโดยมิได้ตั้งใจที่เรียกว่า ความเสี่ยงจากการควบคุมด้วย ในการวิเคราะห์ธุรกิจที่ตรวจสอบ อาจพบว่าความเสี่ยงเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้

1. การแข่งขันของกิจการประเภทเดียวกัน อาจทำให้ผู้บริหารพยายามแสดงกำไรสูง โดยรับรู้รายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้น หรือยืดเวลารับรู้ค่าใช้จ่ายออกไป เป็นต้น

2. ธุรกิจลดต่ำลง อาจสืบเนื่องมาจากปริมาณความต้องการผลิตภัณฑ์ของกิจการลดลง สินค้าขายไม่ออก ผู้สอบบัญชีควรสังเกตว่ากิจการได้รับผลกระทบมากน้อยเพียงใด และจะสามารถดำรงอยู่ต่อไปได้หรือไม่เพียงใด ในกรณีที่ผลกระทบมีมาก ข้อสมมติเกี่ยวกับการดำรงอยู่ของกิจการในการบันทึกบัญชีอาจไม่เหมาะสมกับภาวะปัจจุบัน

3. ผลิตไม่เต็มที เนื่องจากความต้องการผลิตภัณฑ์ในตลาดลดลง อาจมีปัญหาสินค้าคงเหลือล้าสมัย หรือเก่าเก็บ หรือมีปริมาณสูงเกินไป หรือต้นทุนสูงเนื่องจากรับภาระค่าใช้จ่ายการผลิตสูง

4. กิจการที่มีความเกี่ยวพันกัน (Related Parties) ในฐานะบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย หรือบริษัทที่มีกรรมการชุดเดียวกัน รายการค้าระหว่างบริษัทอาจมิใช่รายการที่เกิดขึ้นจริง หรือมิได้บันทึกในราคายุติธรรม

2) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจะศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในเพื่อที่จะทราบถึงประเภทของข้อผิดพลาดและประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ระบบการควบคุมภายในเป็นวิธีการที่วางไว้เพื่อป้องกันการผิดพลาดอันมีสาระสำคัญ

ซึ่งทำให้ลดปริมาณหลักฐานที่จะต้องหามาเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการค้าและยอดคงเหลือ

ในการศึกษาระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจถึงการควบคุมด้านต่างๆ ระบบบัญชี และวิธีการควบคุม ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะ

1. ทราบประเภทของข้อผิดพลาดที่สำคัญ
2. ทราบถึงปัจจัยที่อาจกระทบต่อความเสี่ยงในการผิดพลาด
3. วางวิธีการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือ

## 2. งานตรวจสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือโดยการทดสอบในสาระสำคัญ

เมื่อผู้สอบบัญชีได้ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในแล้ว ก็จะมีการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบก็เพื่อที่จะหาหลักฐานมาประกอบความเห็น วิธีการตรวจสอบที่จะใช้จะขึ้นอยู่กับสภาพและปริมาณของหลักฐานที่ต้องการ ดังนั้น อาจกล่าวได้วิธีการตรวจสอบกำหนดขึ้นโดยพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบอย่างหนึ่งอาจทำให้บรรลุวัตถุประสงค์มากกว่า 1 ประการ เช่น การตรวจนับหลักทรัพย์ ทำให้ทราบว่าหลักทรัพย์อยู่จริง (Existence) จัดทะเบียนในนามของกิจการ (Rights) รายละเอียดต่างๆของหลักทรัพย์ ตลอดจนการระงับผูกพันที่จะนำไปเปิดเผยในงบการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Presentation and Disclosure)

การทดสอบสาระสำคัญ (Substantive Tests) หมายถึง การตรวจสอบหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งจะกระทำภายหลังการตรวจสอบระบบข้อมูลดังกล่าวข้างต้นแล้ว เพื่อที่จะให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินได้ จำเป็นจะต้องกำหนดเป้าหมายในการตรวจสอบ ซึ่งมีอยู่ 5 ประการที่สำคัญ ดังนี้

1. ความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง (Existences or Occurrence)
2. ความถูกต้องครบถ้วน (Completeness)
3. กรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน (Rights and Obligation)
4. การตีราคาหรือการกระจายราคา (Valuation or Allocation)
5. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)



1. **ความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง (Existence or Occurrence)** เป็นการเงินที่ตรวจสอบเป็นการสำแดงของผู้บริหารว่ามีสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินเป็นจำนวนเท่าใดในแต่ละประเภท ผู้สอบบัญชีจะทดสอบในสาระสำคัญเพื่อให้ทราบว่า มีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นอยู่จริงเท่าใด มีรายได้ ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจริง และรายการที่ปรากฏในงบการเงินมิได้รวมรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงอยู่ด้วย ซึ่งจะทำให้งบการเงินผิดไป ซึ่งเรียกว่าเป็น Errors of Commission

2. **ความถูกต้องครบถ้วน (Completeness)** ในทางปฏิบัติมักจะปรากฏว่าสินทรัพย์ และรายได้มีความโน้มเอียงที่จะแสดงไว้สูงกว่าที่มีอยู่และเกิดขึ้นจริง และตรงกันข้าม หนี้สินและค่าใช้จ่ายมักจะแสดงไว้ต่ำกว่าจำนวนที่มีอยู่และเกิดขึ้นจริง ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์สุทธิและกำไรสุทธิสูงกว่าที่ควร ดังนั้น ในการตรวจสอบ จึงจำเป็นต้องเน้นถึงความถูกต้องและครบถ้วนของรายการ(Completeness) โดยถือหลักว่ารายการค่าที่เกิดขึ้นได้นำมาลงบัญชีโดยถูกต้องและครบถ้วนแล้ว

3. **กรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน (Rights and Obligation)** ผู้สอบบัญชีจะต้องหาหลักฐานเพื่อให้ทราบแน่ชัดว่า สินทรัพย์ตามที่ปรากฏในงบการเงินเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ และหนี้สินเป็นภาระความรับผิดชอบของกิจการ กล่าวคือ รายการสินทรัพย์แต่ละประเภทมิได้รวมสินทรัพย์ที่มีใช้กรรมสิทธิ์ของกิจการ เช่น สินค้ารับฝากขาย หรือสินค้าที่ขายไปแล้วแต่ยังไม่ได้ส่งของไปให้ผู้ซื้อ และหนี้สินต้องเกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจมิใช่หนี้สินส่วนบุคคล

4. **การตีราคาหรือการปันส่วน (Valuation or Allocation)** ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบให้ทราบว่า สินทรัพย์และหนี้สินได้บันทึกและแสดงไว้ในงบการเงินโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ การปันส่วนราคาทุนของทรัพย์สินเป็นค่าเสื่อมราคา การคิดต้นทุนของสินค้าได้รวมส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายในการผลิตแล้วหรือไม่ นโยบายเกี่ยวกับการตั้งดอกเบี้ยจ่ายเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน นโยบายการตั้งค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน เหล่านี้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองหรือไม่

5. **การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)** การจัดทำงบการเงินเป็นการแสดงผลการจดบันทึกรายการค้าโดยจัดประเภทและเรียงลำดับให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รายการที่มีลักษณะเหมือนกันอาจบันทึกไว้ในบัญชี

เดียวกัน แต่เมื่อนำมาแสดงในงบการเงิน อาจจำเป็นต้องแยกประเภทให้ถูกต้อง เช่น สินทรัพย์ที่มีได้ใช้งานแล้วรอการจำหน่าย หรือเครื่องจักร เครื่องมือที่มีสัญญาเช่าระยะยาว ซึ่งนำไปลงบัญชีไว้รวมกับสินทรัพย์ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ รวมทั้งหนี้สินระยะยาวส่วนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีซึ่งรวมอยู่ในบัญชีหนี้สินระยะยาว เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบความถูกต้อง เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดพลาดและขาดข้อมูลสำคัญสำหรับการตัดสินใจ ตรวจสอบข้อมูลต่างๆที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่ามีความครบถ้วนและถูกต้อง เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดพลาด

### ขอบเขตของการตรวจสอบ

ขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงินต้องเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้โดยสภาวิชาชีพ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีสอบบัญชี(ก.บช.) คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์(ก.ล.ต.) หรือธนาคารแห่งประเทศไทย และความต้องการของลูกค้า การตรวจสอบจะต้องครอบคลุมธุรกิจของลูกค้าในทุกด้านที่เกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ โดยพิจารณาว่าข้อมูลตามที่บันทึกไว้ในบัญชีและข้อมูลอื่นๆ เป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้และเพียงพอในการจัดทำงบการเงิน

ผู้สอบบัญชีควรต้องทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการ และประเมินความเสี่ยง เพื่อทราบประเภทของความผิดพลาด และวิธีการตรวจสอบเพื่อให้เกิดข้อผิดพลาดนั้น อีกประการหนึ่ง เนื่องจากการบันทึกบัญชีย่อมต้องอาศัยการประมาณในบางกรณี เช่น การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ การประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สิน การแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งหลักเกณฑ์การประมาณนี้จะต้องแจ้งให้ทราบไว้เป็นนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวเหมาะสมเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นไปตามกฎหมาย ข้อกำหนด ข้อบังคับ และประกาศของหน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องวางวิธีการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจโดยมีเหตุผลว่า งบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ได้กำหนดไว้ แต่เนื่องจากการตรวจสอบของผู้สอบ

บัญชีใช้วิธีทดสอบ จึงอาจมีข้อผิดพลาดในระบบการควบคุมภายในหรือข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ตรวจสอบไม่พบ และในบางกรณีอาจมีสาระสำคัญได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบรายการในงบการเงินว่าตรงกับสมุดบัญชีและหลักฐานอื่นๆที่จัดหามา เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า งบการเงินได้จัดทำโดยจำแนกประเภทตรงตามรายการบัญชีและหลักฐานที่เกี่ยวข้อง และถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ และได้มีการเปิดเผยข้อมูลโดยถูกต้องและครบถ้วนแล้ว

การแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี

## การแต่งตั้ง ค่าธรรมเนียม อำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

### การแต่งตั้งผู้สอบบัญชี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีในกรณีดังต่อไปนี้

1. การเลือกตั้งผู้สอบบัญชีคนแรกของบริษัท
2. การเลือกตั้งประจำปี
3. การเลือกตั้งเมื่อตำแหน่งว่าง

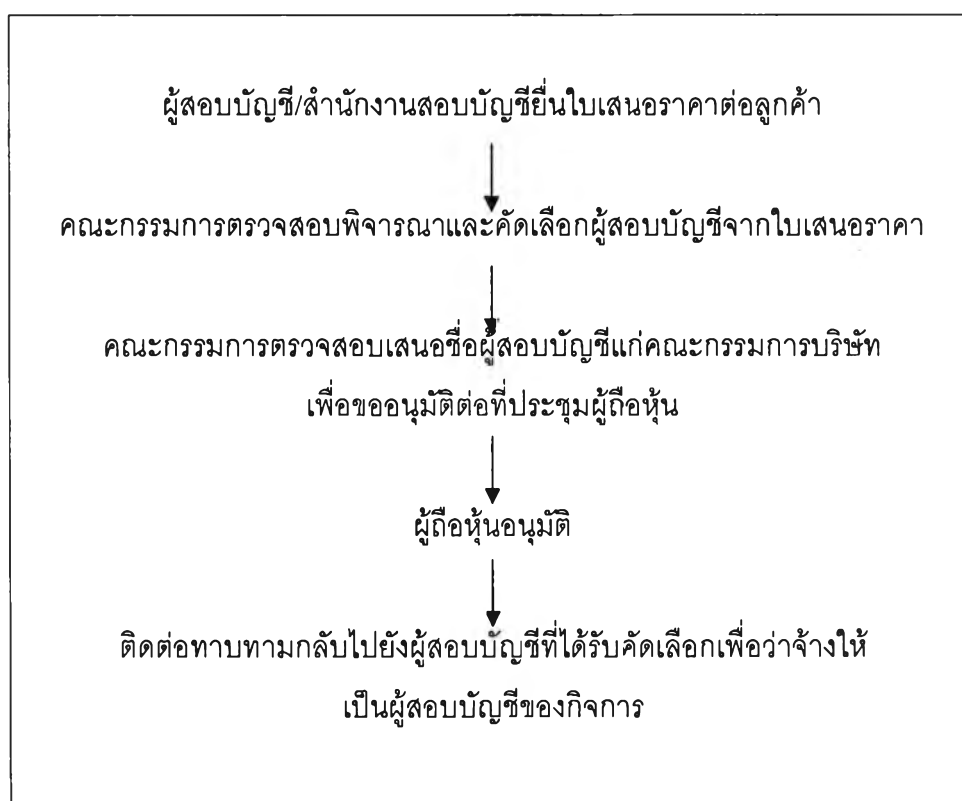
มาตรา 1108 (6) บัญญัติเกี่ยวกับกิจการอย่างหนึ่งที่ทำในที่ประชุมตั้งบริษัท คือ "การเลือกตั้งกรรมการ และพนักงานสอบบัญชีอันเป็นชุดแรกของบริษัทและวางกำหนดอำนาจของคนเหล่านี้ด้วย" เป็นการกำหนดให้ที่ประชุมบริษัทเป็นผู้เลือกตั้งผู้สอบบัญชีคนแรกของบริษัท

หลังจากนั้นแล้วที่ประชุมบริษัทก็จะเลือกตั้งผู้สอบบัญชีทุกๆปี โดยอาจจะแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิม หรือเปลี่ยนผู้สอบบัญชีใหม่ก็ได้ ดังนี้ มาตรา 1209 จึงกำหนดว่า "ผู้สอบบัญชีนั้นให้ที่ประชุมสามัญเลือกตั้งทุกปี ผู้สอบบัญชีคนซึ่งออกไปนั้นจะเลือกเข้ารับตำแหน่งอีกก็ได้"

พระราชบัญญัติ บริษัทมหาชน จำกัด (พ.ศ. 2535) ก็มีข้อกำหนดคล้ายคลึงกัน

ในกรณีที่ตำแหน่งผู้สอบบัญชีว่างลง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ให้อำนาจการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีไว้กับผู้ถือหุ้นดังนี้ มาตรา 1211 "ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชีให้กรรมการนัดเรียกประชุมวิสามัญเพื่อให้เลือกตั้งผู้สอบบัญชีขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน" และมาตรา 1212 "ถ้ามิได้เลือกตั้งผู้สอบบัญชีโดยวิธีดังกล่าว เมื่อผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่า 5 คน ร้องขอ ก็ให้ศาลตั้งผู้สอบบัญชีประจำปีนั้นและกำหนดสินจ้างให้ด้วย"

ในการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้สอบบัญชีมีขั้นตอนโดยสรุปดังแผนภาพข้างล่างนี้



ภาพที่ 2.1 ขั้นตอนการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้สอบบัญชี

จากภาพจะเห็นว่าเริ่มแรกนั้น บริษัทจะได้รับใบเสนอราคาจากผู้สอบบัญชีหลายๆสำนักงานสอบบัญชี ในใบเสนอราคาก็จะมีรายละเอียดเกี่ยวกับการให้บริการสอบบัญชีที่แตกต่างกันไปตามแต่ละสำนักงานสอบบัญชี รายละเอียดดังกล่าวอาจประกอบด้วย ค่าธรรมเนียมสอบบัญชี การระบุรายละเอียดของการตรวจสอบว่าจะตรวจสอบอะไรบ้าง ระยะเวลาการตรวจสอบ และรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะเป็นผู้เซ็นในรายงานการสอบบัญชี เป็นต้น

เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบได้รับใบเสนอราคาดังกล่าว ก็จะทำการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี ให้กับคณะกรรมการบริษัท เพื่อนำเสนอขออนุมัติต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้น ในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องพิจารณาถึงรายละเอียด ข้อเสนอต่างๆของการให้บริการตรวจสอบที่ระบุมาในใบเสนอราคาของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีเปรียบเทียบกัน และคำนึงถึงความเพียงพอของ

1) ทรัพยากรและประสบการณ์ของสำนักงานตรวจสอบบัญชีนั้นๆ และบุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบ ซึ่งหมายรวมถึง ปริมาณงานตรวจสอบ ขนาดและความซับซ้อนของธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน ตลอดจนจำนวนและประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งนโยบายการหมุนเวียนของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

2) ค่าสอบบัญชีที่เสนอใหม่ รายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีภายนอก คำชี้แจงเกี่ยวกับการเสนอขอเปลี่ยนค่าสอบบัญชี

นอกจากนั้นคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาเกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีในเรื่องต่อไปนี้ด้วย

1) ปัญหาฟ้องร้องทางกฎหมายที่สำคัญใดๆ หรือการดำเนินการทางวินัยโดยธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น

2) หนังสือแนะนำตัวเองที่กล่าวถึงความสามารถและชื่อเสียงของสำนักงาน บัญชีรายชื่อลูกค้าในอุตสาหกรรมและในพื้นที่ภูมิศาสตร์เดียวกัน

เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบได้คัดเลือกผู้สอบบัญชีที่สมควรได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการได้แล้ว ก็นำเสนอชื่อต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้น เพื่อให้ผู้ถือหุ้นพิจารณาอนุมัติ และแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ หากผู้สอบบัญชีรายใดผ่านการอนุมัติก็จะได้รับการติดต่อกลับจากบริษัทเพื่อว่าจ้างให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ

### คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีได้มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และข้อบังคับของ ก.บช. ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทน ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2538

นอกจากนั้น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ยังได้ออกประกาศเรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย

#### 1) พระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

ในประเทศไทยในปัจจุบัน คุณวุฒิและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดไว้โดยพระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ซึ่งเป็นกฎหมายฉบับแรกที่มีขึ้นเพื่อควบคุมวิชาชีพการสอบบัญชี สาระสำคัญของพระราชบัญญัติฉบับนี้ อาจสรุปได้ดังนี้

1. แต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเรียกโดยย่อว่า ก.บช. (มาตรา 4) ให้อำนาจและหน้าที่กรรมการดังนี้ (มาตรา 11)

(2) รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(3) สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(4) ออกข้อบังคับ วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(5) ให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่มหาวิทยาลัย หรือสถาบันศึกษาอื่นในการศึกษาวิชาการสอบบัญชี

2. ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือให้มีผู้สอบบัญชี ห้ามมิให้ผู้ใดลง

ลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่

(1) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือ

(2) เป็นการกระทำในทางราชการ

3. กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้ (มาตรา15)

(1) เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาตรีหรือประกาศนียบัตร ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตได้

(2) เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(3) มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว

(4) มีสัญชาติไทย หรือสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็น ผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

(5) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(6) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสีย เกี่ยวรติดังดีแห่งวิชาชีพ

(7) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

(8) ไม่ประกอบอาชีพอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ ผู้สอบบัญชี

## 2) พระราชบัญญัติ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ อยู่ในมาตรฐาน โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 39 ซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับในพระราชบัญญัติ ผู้สอบ บัญชี พ.ศ. 2505 ดังนี้ คือ

ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้อง

(1) เป็นสมาชิกสามัญ หรือสมาชิกวิสามัญตามมาตรา 14 วรรคสอง แต่ในกรณี เป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าว ต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชี และจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาต แล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงาน เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(2) ผ่านการทดสอบ หรือฝึกอบรม หรือฝึกงาน หรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับ วิชาชีพบัญชีมาแล้วตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(3) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตาม มาตรา 269 มาตรา 323 หรือความผิดเกี่ยวกับทรัพย์ เว้นแต่ความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และ ความผิดฐานบุกรุกตามกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่า ด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้าง หุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงิน หรือ บัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ หรือความผิดตามหมวด 5 และหมวด 6 แห่ง พระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ต้องคำพิพากษา หรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี

(4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(5) มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับสภา วิชาชีพบัญชี



3) ข้อบังคับ ก.บช. ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทน ในอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2538

เดิมเคยมีข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2514) ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อมีความเจริญก้าวหน้าทางด้านวิชาการและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตลอดจนมีการพัฒนาด้านการฝึกหัดงานของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้มีการปรับปรุงข้อบังคับฉบับที่ 4 ให้เหมาะสม โดยออกเป็นข้อบังคับ ก.บช. (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2527 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 22 มิถุนายน 2527 ซึ่งต่อมาได้ถูกยกเลิก และใช้ข้อบังคับ พ.ศ. 2534 แทน และต่อมาข้อบังคับ พ.ศ. 2534 ถูกยกเลิกโดยใช้ข้อบังคับ ฉบับ พ.ศ. 2538 และต่อมาบางส่วน of ข้อบังคับ ฉบับ พ.ศ. 2538 ได้ถูกแก้ไขโดยข้อบังคับ พ.ศ. 2541

ข้อบังคับ ก.บช. ว่าด้วยหลักเกณฑ์ต่างๆ พ.ศ. 2538 (รวมทั้งที่แก้ไขในพ.ศ. 2541 ) มีสาระสำคัญดังนี้

1. กำหนดให้ผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้อง

(1.1) เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาตรีหรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(1.2) เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(1.3) มีคุณสมบัติอื่น ตามที่กำหนดใน ม. 15 (3) (4) (5) (6) (7) และ(8) แห่งพระราชบัญญัติ ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

2. ในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว ( ตาม (1.2) ข้างต้น) ต้อง

(2.1) เคยฝึกหัดงานสอบบัญชีธุรกิจที่กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชีหรือ

ให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาแล้ว

(2.2) ผ่านการทดสอบ

3. กำหนดการฝึกหัดงานไว้โดยมีเงื่อนไขที่สำคัญ คือ ต้องฝึกหัดงานในระหว่างการศึกษาศึกษา ( ตามข้อ (1.1) ข้างต้น) โดยเริ่มฝึกหัดงานหลังจากได้สอบผ่านวิชาการบัญชีตามที่ ก.บช. กำหนดไม่น้อยกว่า 4 รายวิชา และวิชาสอบบัญชีไม่น้อยกว่า 1 รายวิชา ซึ่งรวมทุกวิชาแล้วไม่น้อยกว่า 15 หน่วยกิต หรือฝึกหัดงานหลังจากได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรข้างต้นแล้วเป็นเวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่าสามปีบริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานไม่น้อยกว่าสามพันชั่วโมง

4. กำหนดวิชาที่ต้องทดสอบ โดยผู้ที่เข้าทดสอบจะต้องสำเร็จการศึกษาได้รับปริญญาหรือประกาศนียบัตรที่กล่าวถึงข้างต้น และฝึกหัดงานครบถ้วนแล้ว หรืออยู่ระหว่างการฝึกหัดงานสอบบัญชี โดยที่การสอบมี 5 วิชา คือ การบัญชี การสอบบัญชี 1 การสอบบัญชี 2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี และการใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดทำและตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้ผู้เข้ารับการทดสอบจะต้องสอบผ่านทั้ง 5 วิชา และได้คะแนนในแต่ละวิชาไม่ต่ำกว่าร้อยละ 60 โดยสามารถสะสมผลการทดสอบของแต่ละวิชาได้ไม่เกินสามปี

5. ก.บช. จะพิจารณารับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับผู้ผ่านการทดสอบ

6. ในการขอต่อใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ถ้าผู้นั้นไม่เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีหรือไม่เคยลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของธุรกิจที่กฎหมายกำหนดให้มีการสอบบัญชี หรือไม่เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือไม่เคยลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยแสดงความเห็นในการสอบบัญชีในทางราชการ โดยใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปในการปฏิบัติงาน ตลอดอายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ก.บช.จะต่ออายุใบอนุญาตให้ เมื่อผู้นั้นมีหลักฐานการเข้ารับการฝึกอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี ตามหลักเกณฑ์ที่ ก.บช. กำหนด

4) ประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ สช.  
21/2546 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

นอกจากคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ตามพระราชบัญญัติ และข้อบังคับของ ก.บช.ข้างต้น แล้วคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ออกประกาศเรื่องการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี ที่ สช. 21/2546 และให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 16 สิงหาคม 2546 เป็นต้นไป โดยยกเลิกประกาศเดิมที่ออกในปี 2540 2543 และ 2544 ประกาศฉบับใหม่นี้ได้กำหนดคุณลักษณะของบุคคลที่จะได้รับความเห็นชอบให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของนิติบุคคลตามข้อ 4 วรรคหนึ่งนั้น จะต้องมึลักษณะตามข้อ 7 ของประกาศ ซึ่งมีข้อความดังนี้ คือ

(1) เป็นสมาชิกสมาคมและผ่านการกลั่นกรองคุณสมบัติจากสมาคมตามประกาศของสมาคม

(2) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตไม่ขาดอายุ และไม่เคยถูกล้างพักหรือเพิกถอนโดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.)

(3) ไม่มีพฤติกรรมหรือประวัติการปฏิบัติงานการสอบบัญชีบกพร่อง หรือไม่มีพฤติการณ์ที่ไม่เหมาะสมกับการเป็นผู้สอบบัญชี เช่น เคยหรืออยู่ระหว่างถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยอธิบดีกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร หรือเคย หรืออยู่ระหว่างถูกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย หรือหน่วยงานอื่นของทางการ เพิกถอนการให้ความเห็นชอบ ไม่รับรองหรือไม่อนุญาตให้ทำการสอบบัญชีของกิจการที่อยู่ในการกำกับดูแลของหน่วยงานดังกล่าว

(4) เป็นหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า หรือเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีหรือเทียบเท่า และสำนักงานสอบบัญชื่อนั้นมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) ในกรณีที่ผู้ขอความเห็นชอบเป็นผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลาของสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกไม่น้อยกว่าสองคน และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่น้อยกว่าสามคน

(ข) ในกรณีที่ผู้ขอความเห็นชอบไม่ได้เป็นผู้ปฏิบัติงานเต็มเวลาของสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่น้อยกว่าสี่คน และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีไม่น้อยกว่าหนึ่งคน

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตาม (ก) และ (ข) ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งใบอนุญาตไม่ขาดอายุ ไม่อยู่ระหว่างถูกสั่งพัก และไม่เคยถูกเพิกถอนโดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีตาม (ก) และ (ข) จะต้องมีคุณสมบัติไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีสาขาบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเต็มเวลาและเป็นสมาชิกสมาคม

การให้ความเห็นชอบตัวบุคคลให้เป็นผู้สอบบัญชีดังกล่าวนี้ มีกำหนดระยะเวลาคราวละไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่สำนักงานกำหนดไว้ในหนังสือให้ความเห็นชอบ

ตามข้อ 4 วรรคหนึ่งของประกาศฯ ได้กำหนดประเภทของนิติบุคคลที่ผู้ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.สามารถสอบบัญชีและลงลายมือชื่อเพื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีไว้ดังนี้

- (1) บริษัทมหาชนจำกัดที่ขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ตามที่กำหนดในมาตรา 33
- (2) บริษัทจำกัดที่ขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ตามที่กำหนดในมาตรา 34
- (3) บริษัทที่มีหน้าที่จัดทำและส่งงบการเงิน และรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานตามที่กำหนดในมาตรา 56
- (4) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ซึ่งมีผู้ยื่นแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ และร่างหนังสือชี้ชวนตามมาตรา 65
- (5) บริษัทหลักทรัพย์ตามมาตรา 106
- (6) กองทุนรวมตามมาตรา 117
- (7) กองทุนส่วนบุคคลที่สำนักงานประกาศกำหนดตามมาตรา 140
- (8) บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จดทะเบียนตามที่กำหนดในมาตรา 199

(9) บริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ตามที่กำหนดในมาตรา 217

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีตามที่กฎหมายกล่าวถึงทั้งหมดข้างต้น เน้นว่าผู้สอบบัญชีต้องได้รับการศึกษาอบรมทางการบัญชีมาโดยเฉพาะ และต้องมีประสบการณ์เกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้วด้วย อันที่จริงแล้วนอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติทางด้านวิชาชีพโดยตรงแล้ว ยังควรจะมีคุณสมบัติทางด้านอื่นๆอีกด้วย ดังต่อไปนี้

1. **ความซื่อสัตย์และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ** งานสอบบัญชีเป็นการสอบทานหลักฐานต่างๆ เพื่อลงความเห็นว่างบการเงินของกิจการที่ถูกต้องควรเป็นอย่างไร ในการปฏิบัติงานดังกล่าวอาจมีข้อขัดแย้งกับผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์และเอาจริงเอาจัง กล่าวที่จะเสนอรายงานอย่างตรงไปตรงมา ไม่เกรงกลัวหรือโอนอ่อนผ่อนตามเอื้ออำนวยแก่ผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ความซื่อสัตย์และการปฏิบัติงานโดยไม่ลำเอียงของผู้สอบบัญชีนี้จะช่วยผดุงศักดิ์ศรีของวิชาชีพให้เป็นที่ยอมรับนับถือในวงการธุรกิจทั่วไป ผู้สอบบัญชีแต่ละคนซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิชาชีพย่อมได้รับประโยชน์จากความเชื่อถือในวิชาชีพส่วนรวมนี้ด้วย

2. **มนุษยสัมพันธ์และการเป็นผู้นำ** งานของผู้สอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีของกิจการ ผู้บริหารงาน ผู้ถือหุ้น และบุคคลอื่นๆ การติดต่อทางการงานกับบุคคลเหล่านี้ต้องอาศัยมนุษยสัมพันธ์ที่ดีเป็นอย่างมาก เช่น ในการติดต่อขอหลักฐานต่างๆ เพื่อตรวจสอบ อาจทำให้เกิดความรำคาญหรือการโต้แย้งขึ้นได้ นอกจากนั้น งานตรวจสอบจะลุล่วงโดยสะดวกหรือรวดเร็ว ต้องอาศัยความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการช่วยจัดทำรายละเอียดต่างๆ ประกอบรายการในบัญชีให้ ผู้สอบบัญชีที่ขาดมนุษยสัมพันธ์ที่ดีจะประสบปัญหาหรืออุปสรรคในการปฏิบัติงานอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะเมื่อคำนึงถึงว่าลูกค้าเป็นผู้พิจารณาแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้สอบบัญชีด้วย การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงต้องให้เป็นที่น่าพอใจแก่ลูกค้า และในขณะเดียวกันก็ต้องรักษาความเป็นอิสระไว้ นอกจากนี้จะต้องมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีแล้ว ผู้ปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชีต้องมีความสามารถเป็นผู้นำด้วย เพราะโดยลักษณะของงานแล้ว การปฏิบัติงานภาคสนามต้องอาศัยการตัดสินใจเฉพาะหน้าส่วนหนึ่ง และต้องควบคุมการทำงานของผู้ใต้บังคับบัญชาด้วย

3. **การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง** ผู้สอบบัญชีต้องมีความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ และหาทางแก้ปัญหาเหล่านั้นโดยมีเหตุผล ในการ

ตรวจสอบหลักฐานต่างๆ ผู้สอบบัญชีควรทราบว่าเมื่อใดบ้างที่ผิดปกติ และติดตามเรื่องนั้นให้ถึงที่สุดไม่ปล่อยให้ข้อสงสัยผ่านไปเฉยๆ อันที่จริงแล้วการตรวจสอบบัญชีเป็นการสอบสวนข้อเท็จจริงอย่างหนึ่ง ต้องอาศัยความชำนาญและไหวพริบของผู้สอบสวนด้วย ในการสอบสวนข้อเท็จจริงนั้นควรระวังว่าหลักฐานบางอย่างที่ได้ อาจไม่ใช่หลักฐานที่มีความสมบูรณ์ในตัวเอง และหลักฐานบางอย่างมีความสัมพันธ์กับหลักฐานอย่างอื่นอีกด้วย

4. **การฝึกอบรม** งานสอบบัญชีต้องอาศัยความชำนาญในการสอบสวนข้อเท็จจริงและประสบการณ์เกี่ยวกับธุรกิจประเภทต่างๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องสนใจในการฝึกอบรมทั้งในเรื่องที่เกี่ยวกับวิชาชีพโดยตรงและในเรื่องธุรกิจโดยทั่วไปอีกด้วย การศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับตนเองให้ทันกับความก้าวหน้าของธุรกิจได้ ในขณะเดียวกัน ผู้สอบบัญชีควรมีโครงการให้การศึกษาอบรมแก่พนักงานของตนเกี่ยวกับเทคนิคการปฏิบัติงานและปัญหาโดยเฉพาะของธุรกิจประเภทต่างๆ ด้วย การศึกษาอบรมดังกล่าวในปัจจุบันนี้ถือว่ามีความสำคัญเท่าเทียมกันกับการมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้า

5. **การเขียนรายงาน** สิ่งเชื่อมโยงระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าหรือบุคคลฝ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชี ในการเสนอรายงานแบบยาวก็ดี หรือเสนอข้อสังเกตเกี่ยวกับการสอบบัญชีก็ดี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความสามารถในการเขียนรายงานให้ผู้อ่านเข้าใจได้โดยชัดเจน กรณีที่ผู้สอบบัญชีให้คำปรึกษาหรือให้บริการด้านอื่นๆ แก่ลูกค้า การเขียนรายงานก็เป็นสิ่งจำเป็นไม่ยิ่งหย่อนกว่ากัน ความสามารถในการเขียนรายงานให้ชัดเจนและรัดกุมนี้อาจนำมาใช้ในการทำกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีได้ด้วย เพื่อให้การอ้างอิงถึงกระดาษทำการต่างๆ มีประโยชน์อย่างแท้จริง

6. **ภาษีอากร** งานสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากรด้านต่างๆ คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรแสตมป์ ภาษีโรงเรือน ภาษีศุลกากร และภาษีสรรพสามิต ที่สำคัญที่สุดก็คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยอาศัยยอดกำไรสุทธิในงบการเงินซึ่งผู้สอบบัญชีรับรองเป็นหลัก ในขณะเดียวกัน ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิ รวมทั้งระบุว่ามีการใดบ้างที่กฎหมายไม่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่าย นอกจากนั้นเจ้าหน้าที่ภาษีอากรยังมีคำวินิจฉัยภาษีอากรกรณีต่างๆ ไว้อีกด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องติดตามศึกษาให้ทราบเพื่อใช้ในการตรวจสอบ และให้คำแนะนำแก่ลูกค้าอย่างถูกต้อง ในทางปฏิบัติ กิจกรรมที่มีใช้บริษัทมหาชนมักหวังพึ่งผู้สอบบัญชีที่จะปรึกษาหรือเกี่ยวกับภาษีอากร

7. **กฎหมายธุรกิจ** ในปัจจุบันมีกฎหมายต่างๆเกี่ยวกับธุรกิจใช้บังคับอยู่หลายฉบับ เช่น กฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายควบคุมการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท กฎหมายแรงงาน การควบคุมเงินตราต่างประเทศ การควบคุมอาหารและยา การจัดตั้งโรงงาน การจดทะเบียนสิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และลิขสิทธิ์ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับกฎหมายธุรกิจเหล่านี้ เพื่อให้สามารถแนะนำวิธีปฏิบัติที่ถูกต้องแก่ลูกค้า

8. **เศรษฐศาสตร์และการค้าระหว่างประเทศ** ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับหลักเศรษฐศาสตร์ทั้งในส่วนของรวมของประเทศและเฉพาะของแต่ละกิจการ ภาวะการเงินของประเทศและระหว่างประเทศ การควบคุมธุรกิจโดยรัฐบาล ปัญหาการค้าระหว่างประเทศ และอิทธิพลของบริษัทระหว่างประเทศ เป็นต้น

9. **การจัดวางระบบงานและการประเมินผล** ในการเสนอข้อสังเกตต่อลูกค้าจากผลการตรวจสอบ หรือในการศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้เกี่ยวกับการจัดวางระบบงานพอสมควร เช่น การจัดแบ่งส่วนงาน การปรับปรุงวิธีทำงาน และการกำหนดอัตรากำลังที่ต้องการ เป็นต้น และในกรณีที่ลูกค้าต้องการให้ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการบริหารงาน จำเป็นต้องอาศัยการศึกษาอบรมในด้านการประเมินผลงานด้วย

10. **ระบบข้อมูลเพื่อการบริหารงาน** ในเมื่อผู้บริหารงานได้เริ่มใช้ข้อมูลทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น ผู้สอบบัญชีควรสามารถให้คำแนะนำแก่กิจการทั้งในด้าน การรวบรวมข้อมูลและการใช้ข้อมูลให้เป็นประโยชน์ ทั้งนี้รวมถึงความรู้เกี่ยวกับการใช้คอมพิวเตอร์เพื่อประมวลผลด้วย

11. **ความรู้เกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไป** เช่น การจัดทำงบประมาณ การควบคุมเครดิต การบริหารพัสดุ การหาแหล่งเงินทุน และการดำเนินงานของตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น เป็นเรื่องซึ่งผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ เพื่อให้เข้าใจการบริหารงานของกิจการดีขึ้น และสามารถให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ได้

## การกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชี

นอกจากอำนาจในการเลือกตั้งผู้สอบบัญชีแล้ว ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ยังให้อำนาจที่ประชุมผู้ถือหุ้นที่จะกำหนดค่าสอบบัญชีด้วย ดังนี้ มาตรา 1210 "ผู้สอบบัญชีควรจะได้สินจ้างเท่าใด ให้ที่ประชุมใหญ่กำหนด" อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติจะพบว่าบ่อยครั้งที่ที่ประชุมจะมอบอำนาจให้คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้กำหนดและตกลงค่าสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีได้ตามที่เห็นสมควร

ในการที่ผู้สอบบัญชีจะกำหนดและตกลงค่าสอบบัญชีนั้นก็ต้องคำนึงถึงมรรยาทของผู้สอบบัญชี ข้อ 5 (จ) ไว้ด้วย มรรยาท ข้อ 5 (จ) กำหนดไว้ดังนี้ "ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินหรือมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนรับรองหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์" เช่น ผู้สอบบัญชีต้องไม่กำหนดค่าสอบบัญชีเป็นร้อยละของกำไรสุทธิก่อนหักภาษีเงินได้ หรือเป็นยอดร้อยละของทรัพย์สินของบริษัท เป็นต้น คำชี้แจงข้อกำหนดอธิบายเรื่องนี้ไว้ว่า "เพราะการกำหนดเช่นนั้นทำให้ผู้สอบบัญชีได้เข้าไปมีส่วนได้เสียในยอดเงินหรือมูลค่าทรัพย์สินที่ตนสอบบัญชี ทำให้ขาดความเป็นกลาง การกำหนดค่าธรรมเนียม..... ควรกำหนดจากเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ....."

## อำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติเกี่ยวกับอำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้

มาตรา 1213 "ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชึเช่นนั้นให้ได้ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด"

มาตรานี้จึงให้อำนาจผู้สอบบัญชีในการหาหลักฐานมาประกอบการแสดงความเห็นของตน ซึ่งนอกจากจะตรวจสอบบัญชีของบริษัทแล้ว ยังสามารถซักถามบุคคลทุกระดับในบริษัทได้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานยืนยันถือว่าพอเพียง



มาตรา 1214 “ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุล และบัญชียื่นต่อที่ประชุมสามัญ”

ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วย ว่าตนเห็นว่างบดุลได้ทำโดยถูกต้อง และแสดงให้เห็นถึงฐานะทางการเงินของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่

เมื่อได้หลักฐานมาเพียงพอแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงจะทำรายงานของตนเสนอผู้ถือหุ้นผู้เลือกตนขึ้นเป็นผู้สอบบัญชีบริษัท ในอดีตรายงานของผู้สอบบัญชีบริษัทก็ใช้ถ้อยคำสอดคล้องกับมาตรา 1214 และยังไม่มีการรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นมาตรฐาน แต่เมื่อเดือนมิถุนายน 2518 ก็ได้มีประกาศก.บข.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีซึ่งกำหนดรูปแบบและข้อปฏิบัติในการเสนอรายงานการสอบบัญชี จนถึงปี 2541 รายงานของผู้สอบบัญชีจึงได้เปลี่ยนมาใช้ถ้อยคำในประกาศก.บข.ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แทนประกาศก.บข.ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) ที่ได้ถูกยกเลิกไป

ในการที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถเสนอรายงานที่แสดงความเห็นของตนได้ก็ต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั้งไป

### มรรยาทของผู้สอบบัญชี

รายงานทางการเงินในปัจจุบันมิได้เผยแพร่อยู่แต่ในวงหรือกลุ่มของผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นเท่านั้น แต่ถือได้ว่าเป็นสิ่งที่ประชาชนทั่วไปให้ความสนใจ กลุ่มประชาชนทั่วไปดังกล่าวจะต้องเชื่อถือรายงานของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้นคติประจำใจของผู้สอบบัญชีจะต้องหนักแน่นไป ในความสามารถในการปฏิบัติงาน ความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็น (ในรายงานการสอบบัญชี) และความซื่อตรงและเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน

มรรยาทหรือจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีเป็นข้อกำหนดที่ให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติในการปฏิบัติงานและในความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีด้วยกันและในความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นการกำหนดแนวปฏิบัติเพื่อให้ความเชื่อมั่นในวิชาชีพต่อสาธารณชน ในต่างประเทศสถาบันวิชาชีพจะเป็นผู้กำหนดมรรยาทดังกล่าวให้สมาชิกได้ถือปฏิบัติ และมีอำนาจลงโทษผู้ฝ่าฝืนได้ สำหรับในประเทศไทย พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.

2505 มาตรา 18 กำหนดว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรักษามรรยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ซึ่งปัจจุบันมีกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ดังนี้

(1) ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

(ก) ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

(ข) ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น

(ค) ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

(ง) ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็น ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชานั้นหรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง

(2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

(ก) ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้

(ข) ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(ค) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับการคาดคะเนรายการใดๆของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชีหรือสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(ง) ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(จ) ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใดโดยตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

(ฉ) ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชีนั้นมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลกระทบที่สำคัญต่อการการเงิน

(ช) การลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข หรือโดยไม่แสดงความเห็น หรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ต้องแสดงเหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

(3) มรรยาทต่อลูกค้า

(ก) ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย

(ข) ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันควร

(4) มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

(ก) ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

(ข) ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

(5) มรรยาททั่วไป

- (ก) ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- (ข) ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือชื่อและที่ตั้งสำนักงานของตน
- (ค) ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ
- (ง) ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้ปฏิบัติงานเพราะการแนะนำหรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น
- (จ) ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชีหรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

ดังนั้นการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรักษามรรยาทดังกล่าวข้างต้น หากฝ่าฝืน อาจถูกสั่งพัก หรือเพิกถอนใบอนุญาต ซึ่งเป็นอำนาจของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

### มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางการปฏิบัติงานซึ่งใช้เป็นเครื่องวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้บุคคลโดยทั่วไปได้ทราบถึงความรับผิดชอบและขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ในปี 2541 ได้มีประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 40 (พ.ศ. 2541) เรื่องแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2541 ใช้บังคับกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องบการเงินที่มีรอบปีบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2541 เป็นต้นไป ประกาศ ฉบับที่ 40 (2541) นี้ได้ยกเลิกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ที่เคยใช้บังคับอยู่ตั้งแต่ปี 2518 และให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

เป็นแนวทางปฏิบัติ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินได้จัดทำในสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยกำหนดหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบไว้ว่า

(1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวง และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

(2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(3) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชี โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

## ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

การเปลี่ยนผู้สอบบัญชี บริษัทหรือกิจการโดยทั่วไปสามารถทำได้ ซึ่งการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทนั้นอาจมีสาเหตุมาจากปัจจัยหลายๆปัจจัยด้วยกัน ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้เป็นปัจจัยเชิงประจักษ์ ซึ่งก็คือปัจจัยที่บุคคลทั่วไปสามารถเห็นหรือทราบได้จากข้อมูลที่เปิดเผยโดยทั่วไปของกิจการ

1. การเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัท เนื่องจากคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ได้รับมอบหมายให้เป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการทำหน้าที่บริหารกิจการ ซึ่งรวมถึงหน้าที่ในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีด้วย ดังนั้นหากมีการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัท ก่อนที่จะมีการว่าจ้างผู้สอบบัญชีของกิจการในปีถัดไป อาจทำให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้ ถ้าคณะกรรมการบริษัทคนใหม่/ชุดใหม่ต้องการว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่ต่างจากเดิม

2. การเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบของกิจการจะทำหน้าที่เป็นตัวแทนคณะกรรมการบริษัทในการพิจารณาคัดเลือกและเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้น เพื่ออนุมัติให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ จึงถือว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีส่วนสำคัญต่อการเลือกผู้สอบบัญชีในขั้นต้น ดังนั้นหากมีการเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบ และคณะกรรมการตรวจสอบคนใหม่/ชุดใหม่ ไม่ได้เลือกผู้สอบบัญชีรายเดิมเพื่อเสนอให้อนุมัติในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ก็อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้

### 3. การออกหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หรือหุ้นกู้ของกิจการ

หุ้นสามัญ เป็นตราสารแสดงความเป็นเจ้าของกิจการ ผู้ถือหุ้นสามัญมีสิทธิเรียกร้องต่อบริษัทเป็นรายสุดท้าย กล่าวคือเจ้าหนี้และผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจะต้องได้รับการจ่าย (เช่น ดอกเบี้ยเงินปันผล ราคาไถ่ถอน) คืบตามที่กำหนดไว้ก่อนที่ผู้ถือหุ้นสามัญจะได้รับการจ่ายใดๆ

ผู้ถือหุ้นสามัญมีสิทธิร่วมรับในผลกำไรของบริษัทในรูปของเงินปันผล เฉพาะในกรณีที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผล ในบางกรณีก็อาจมีการจ่ายในรูปหุ้นปันผล นอกจากนั้น ผู้ถือหุ้นสามัญมีสิทธิลงคะแนนเสียงเลือกคณะกรรมการบริหาร และมีสิทธิ์ซื้อหุ้นสามัญที่ออกใหม่ได้ตามที่บริษัทประกาศในราคาที่กำหนด

หุ้นบุริมสิทธิ มีลักษณะกึ่งเจ้าของกึ่งเจ้าหนี้ของบริษัท กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจะได้รับเงินปันผลเป็นจำนวนคงที่ไปตลอด เงินปันผลดังกล่าวให้เป็นจำนวนที่คงที่ โดยมักคิดเป็นร้อยละจากมูลค่าที่ตราไว้ หรืออาจจะระบุเป็นจำนวนเงินต่อหุ้นโดยตรง ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิเรียกร้องในบริษัทก่อนผู้ถือหุ้นสามัญแต่หลังเจ้าหนี้

หุ้นกู้ เป็นตราสารกู้เงินระยะยาวจากประชาชนทั่วไป มูลค่าที่ตราไว้ไม่ต่ำกว่าหน่วยละ 100 บาท เงินที่ชำระเป็นค่าหุ้นกู้ถือเป็นเงินที่ให้บริษัทกู้ยืม บริษัทผู้กู้จะจ่ายผลตอบแทนในรูปดอกเบี้ย หรือผลประโยชน์อื่นตามระยะเวลาและอัตราที่กำหนด

หากบริษัทมีแผนที่จะออกจำหน่ายหุ้นเพื่อเพิ่มทุน การออกจำหน่ายนั้นไม่ว่าจะเป็นการจำหน่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิม หรือจำหน่ายให้แก่ผู้ลงทุนโดยตรงในวงแคบด้วยวิธีเฉพาะเจาะจง<sup>1</sup> หรือเสนอขายหุ้นต่อประชาชนในวงกว้าง ข้อมูลอย่างหนึ่งที่นักลงทุนเหล่านี้ใช้ในการพิจารณาตัดสินใจซื้อหุ้น ก็คือ ข้อมูลทางการเงินของกิจการที่ผ่านการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชี

รับอนุญาต และหากเป็นการตรวจสอบและรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีชื่อเสียงหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงแล้ว ก็จะทำให้ข้อมูลทางการเงินดูมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น

ดังนั้น หากบริษัทมีนโยบายแน่ชัดที่จะออกจำหน่ายหุ้นในปีถัดไป และเพื่อเพิ่มความมั่นใจให้กับนักลงทุนในข้อมูลทางการเงินของกิจการ บริษัทอาจมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

ในบางกรณี เช่น ถ้าบริษัทออกจำหน่ายหุ้นให้กับบริษัทต่างประเทศ บริษัทต่างประเทศบางบริษัทจะมีการระบุว่าต้องการผู้สอบบัญชีที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์<sup>2</sup> เท่านั้น ทำให้บริษัทที่มีผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้มาจากบิกไฟร์ ต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

4. รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ เมื่อผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ไม่อาจทำการตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบที่วางไว้ ซึ่งอาจเกิดจากลูกค้าไม่ยินยอมหรือไม่ให้ความร่วมมือในการจัดหาเอกสารหลักฐาน หรือโดยสถานการณ์ทำให้ไม่อาจตรวจสอบได้ และผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทนเพื่อให้ได้หลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอเพื่อประกอบการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของรายการในงบการเงินได้

ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบดังกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย พร้อมทั้งแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข หากรายการที่ตรวจสอบไม่ได้นั้นมีสาระสำคัญแต่ไม่ถึงกับสำคัญมากและไม่ถึงกับกระทบต่องบการเงินโดยรวม แต่หากรายการที่ตรวจสอบไม่ได้นั้นมีสาระสำคัญมากและมีผลกระทบต่อความถูกต้องของงบการเงินโดยรวมแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจไม่แสดงความเห็น ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบดังกล่าว ลูกค้าอาจไม่พอใจผู้สอบบัญชี และเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้

<sup>1</sup>การขายด้วยวิธีเฉพาะเจาะจง ได้แก่ การเสนอขายหุ้นในลักษณะใดลักษณะหนึ่งต่อไปนี้

- 1) เสนอขายหุ้นที่มีมูลค่ารวมกันไม่เกิน 20 ล้านบาทในรอบ 12 เดือนใดๆ หรือ
- 2) เสนอขายหุ้นให้แก่ผู้ลงทุนเป็นการเฉพาะเจาะจงไม่เกิน 35 ราย ในรอบ 12 เดือนใดๆ หรือ
- 3) เสนอขายหุ้นให้แก่ผู้ลงทุนสถาบัน 17 ประเภท ตามประกาศคณะกรรมการ ก.ล.ต. เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีในการขออนุญาตเสนอขายหุ้น

<sup>2</sup>สำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์ ได้แก่ บริษัท ไฟร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอ็มเอเอส จำกัด บริษัท สำนักงาน เอ็นสท์ แอนด์ ยัง จำกัด บริษัท ดีลรอยท์ ทัช โทมัส ลู ซายยัค จำกัด และบริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

“นอกจากที่จะกล่าวในวรรคถัดไป ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐาน.....”

(วรรคอธิบาย)

“ข้าพเจ้าไม่ได้ส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้ อันเป็นวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เนื่องจากบริษัทไม่อนุญาตโดยมิได้แจ้งเหตุผลอันสมควร ข้าพเจ้าไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในความถูกต้องของลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx ของบริษัทได้”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลของรายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้น ถ้าข้าพเจ้าสามารถตรวจสอบให้เป็นที่พอใจในความถูกต้องของบัญชีลูกหนี้ งบการเงินข้างต้นนี้.....”

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีไม่แสดงความเห็น

(วรรคนำ)

“ข้าพเจ้าได้รับแต่งตั้ง.....”

(ตัดส่วนที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีออก คือตัดประโยคที่ว่า “ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า”)

(วรรคขอบเขต)

ไม่เขียน

(วรรคอธิบาย)

“ข้าพเจ้าไม่ได้ส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้ อันเป็นวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เนื่องจากบริษัทไม่อนุญาตโดยมิได้แจ้งเหตุผลอันสมควร ข้าพเจ้าไม่อาจ



ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในความถูกต้องของลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx ของบริษัทได้”

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากบัญชีลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25xx ที่ข้าพเจ้าไม่อาจตรวจสอบได้ตามมาตรฐานที่กล่าวในวรรคก่อนเป็นจำนวนเงินมาก และความถูกต้องของลูกหนี้มีผลอย่างมากต่องบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25xx ของบริษัท ก จำกัด ดังกล่าวข้างต้นได้”

#### 5. รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า

โดยทั่วไปปัญหาที่พบเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชี หรือการปฏิบัติผิดหลักการบัญชีมี 2 ลักษณะใหญ่ๆ คือ

- 1) ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีมีความเห็นตรงกันว่ามีกรปฏิบัติผิดหลักบัญชี แต่ผู้บริหารไม่ยอมปรับปรุงงบการเงินด้วยเหตุผลบางอย่าง ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรปรับปรุง
- 2) ผู้สอบบัญชีมีความขัดแย้งกับผู้บริหารในเรื่องนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ การใช้นโยบายการบัญชีนั้น หรือความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ความขัดแย้งมักจะเกิดจากสถานการณ์ที่ต้องใช้วิจารณญาณ หรือดุลยพินิจ

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าบริษัทมิได้จัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่อง ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเกี่ยวกับปัญหาที่พบในรายงานของผู้สอบบัญชี พร้อมทั้งเสนอรายงานอย่างมีเงื่อนไขกรณีปัญหาดังกล่าวมีสาระสำคัญแต่ไม่ถึงกับสำคัญมาก หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องกรณีที่ปัญหานั้นมีสาระสำคัญมาก ซึ่งการรายงานดังกล่าวของผู้สอบบัญชี อาจทำให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้ เนื่องจากผู้บริหารอาจไม่พอใจ

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตรฐาน

(วรรคอธิบาย)

“บริษัทไม่ได้แสดงสัญญาเช่าระยะยาวไว้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หากได้ปฏิบัติโดยถูกต้องแล้ว สินทรัพย์ถาวรจะเพิ่มขึ้น.....บาท หนี้สินระยะยาวเพิ่มขึ้น.....บาท และกำไรสะสมเพิ่มขึ้น.....บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ส่วนกำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 จะเพิ่มขึ้น.....บาท และ.....บาท ตามลำดับ ”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลกระทบต่อบงการเงินของสัญญาเช่าระยะยาวที่ไม่ได้แสดงเป็นสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวในวรรคก่อน บงการเงินข้างต้นนี้.....”

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตรฐาน

(วรรคอธิบาย)

“บริษัทบันทึกการขายตามสัญญาผ่อนชำระเป็นรายได้ทั้งจำนวนในปีที่มีการจำหน่ายสินค้า แต่ชำระภาษีเงินได้ตามส่วนของราคาขายตามสัญญาผ่อนชำระที่ถึงกำหนดชำระในแต่ละปีโดยมิได้ตั้งภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไว้ ข้าพเจ้าเห็นว่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจะต้องตั้งภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี การไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปดังกล่าว ทำให้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน.....บาท ไม่ได้บันทึกไว้ เป็นผลให้กำไรสะสมเพิ่มขึ้น

.....บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 กำไรสุทธิและกำไรต่อหุ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 จะเพิ่มขึ้น.....บาท และ.....บาท ตามลำดับ "

(วรรคความเห็น)

"เนื่องจากผลกระทบต่องบการเงินของการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่กล่าวถึงในวรรคก่อน มีสาระสำคัญอย่างมาก ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้มิได้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท ก จำกัดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป "

6. รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยปกติงบการเงินที่จัดทำขึ้นของกิจการได้ถือตามข้อสมมติว่ากิจการจะดำรงอยู่ต่อไป ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาว่ามีเหตุอันควรสงสัยว่ากิจการจะไม่สามารถดำรงอยู่ต่อไปหรือไม่ โดยประเมินจากข้อมูลที่ได้รับทราบ ภาวะแวดล้อม และเหตุการณ์ที่กำลังเป็นอยู่ หรือเกิดขึ้นแล้วก่อนทำการตรวจสอบเสร็จ

หากผู้สอบบัญชีพบว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่กิจการได้เปิดเผยถึงแผนการแก้ไขสถานการณ์ไว้อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีก็จะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แต่ต้องเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ เพื่อเน้นเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

แต่หากผู้สอบบัญชีเห็นว่ากิจการไม่ได้เปิดเผยเกี่ยวกับแผนการดังกล่าวอย่างเพียงพอในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีก็จะแสดงความเห็นในรายงานอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง พร้อมทั้งอธิบายถึงเหตุการณ์ที่กระทบต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในวรรคอธิบาย

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าแผนการและข้อสมมติฐานเพื่อแก้ไขปัญหาทางการเงินอันเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการไม่เหมาะสมหรือไม่อาจเป็นไปได้ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเสนอรายงานการสอบบัญชีโดยไม่แสดงความเห็น พร้อมทั้งแสดงเหตุการณ์ที่อาจ

ก่อให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถของกิจการที่จะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องใน  
วรรคอธิบาย

การที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับปัญหาความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง  
ดังกล่าว อาจเป็นสาเหตุให้เกิดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารของกิจการกับผู้สอบบัญชี และส่งผล  
ให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตรฐาน

(วรรคความเห็น)

ตามมาตรฐาน

(วรรคเน้น)

"โดยมิได้เป็นการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ข้าพเจ้าให้สังเกตหมายเหตุประกอบงบ  
การเงินข้อ x บริษัทมีขาดทุนสุทธิ.....บาท สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 และ ณ วัน  
นั้นหนี้สินหมุนเวียนสูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน.....บาท และยอดรวมหนี้สินสูงกว่ายอดรวม  
สินทรัพย์.....บาท ปัจจัยดังกล่าวนี้ ตลอดจนเรื่องอื่น\* ที่กล่าวถึงในหมายเหตุข้อ x แสดงให้  
เห็นถึงความไม่แน่นอนที่สำคัญซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถของ  
บริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง"

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีไม่แสดงความเห็น

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตราฐาน

(วรรคอธิบาย)

“ดังปรากฏในงบการเงินนี้ บริษัทมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานติดต่อกันมาหลายปี ในปีนี้ขาดทุนสุทธิจากการดำเนินงานมีจำนวนเงิน.....บาท หนี้สินหมุนเวียน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 สูงกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน.....บาท และบริษัทมีหนี้สินรวมสูงกว่าสินทรัพย์รวมในวันเดียวกัน.....บาท นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอื่นที่ได้เปิดเผยไว้หมายเหตุประกอบงบการเงินข้อที่.....อีก ปัจจัยเหล่านี้เป็นเหตุให้สงสัยว่าบริษัทอาจไม่สามารถดำรงอยู่ต่อไป งบการเงินนี้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยถือตามข้อสมมติทางบัญชีที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นจึงไม่ได้ปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์ในราคาที่สามารถขายได้ และไม่ได้ปรับปรุงหนี้สินตามจำนวนเงินที่ต้องจ่ายคืน และจัดประเภทบัญชีใหม่ ซึ่งอาจจำเป็นถ้าบริษัทไม่สามารถดำรงอยู่ต่อไปได้”

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากปัญหาต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กล่าวในวรรคก่อน อาจมีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญอย่างมากต่อฐานะทางการเงินของบริษัท ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 ของบริษัท ก จำกัด ได้”

7. รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยปกติความไม่แน่นอนนั้นมักจะเกี่ยวข้องกับเรื่องซึ่งขึ้นอยู่กับกระทำการในภายหน้า หรือเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหาร และเป็นเรื่องที่ผู้บริหารไม่สามารถประมาณได้อย่างมีเหตุผล ดังนั้นจึงไม่สามารถกำหนดได้ว่าควรปรับปรุงงบการเงินด้วยเรื่องนั้นหรือไม่

ความไม่แน่นอนที่มีผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี อาจเป็นเรื่องดังต่อไปนี้

1) บริษัทถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายกรณีละเมิดสิทธิบัตร หรือถูกฟ้องกรณีผิดสัญญา ซึ่งที่ปรึกษากฎหมายไม่อาจให้ความเห็นได้ว่าผลของรูปคดีจะเป็นแบบใด

2) การถูกประเมินภาษีเงินได้ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งและไม่อาจทราบภาระภาษีที่จะต้องเสียเพิ่ม

3) มูลค่าของสินทรัพย์ที่ขึ้นอยู่กับการดำเนินงานในอนาคต หรือภาวะตลาดที่ไม่อาจคาดคะเนได้ในปัจจุบัน

หากผู้สอบบัญชีพบว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ซึ่งไม่เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ที่อาจกระทบต่อการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานการสอบบัญชี โดยเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้น

หากความไม่แน่นอนดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างมาก อันอาจกระทบถึงฐานะทางการเงินของกิจการที่ตรวจสอบอย่างร้ายแรง ผู้สอบบัญชีก็จะเสนอรายงานโดยไม่แสดงความคิดเห็น

จากเหตุการณ์ความไม่แน่นอนในเรื่องต่างๆที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องรายงานในรายงานของสอบบัญชี อาจทำให้ลูกค้าไม่พอใจ และ เปลี่ยนผู้สอบบัญชีในเวลาต่อมา

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

(วรรคนำ)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตรฐาน

(วรรคความเห็น)

ตามมาตรฐาน

(วรรคเน้น)

"ข้าพเจ้าให้สังเกตว่าตามหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ..... บริษัทมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน.....บาท บริษัทยังมีได้ตั้งสำรองเพื่อ

ค่าเสียหายดังกล่าวเนื่องจากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลของคดี ทั้งนี้ความเห็นของข้าพเจ้าต่อ  
งบการเงินยังเป็นอย่างไรไม่มีเงื่อนไข”

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีกรณีไม่แสดงความเห็น

(วรรคหน้า)

ตามมาตรฐาน

(วรรคขอบเขต)

ตามมาตรฐาน

(วรรคอธิบาย)

“ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 7 เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 25x1  
เทศบาลนครไทยได้ยกเลิกสัมปทานการเดินรถเมล์ของบริษัท บริษัทอยู่ระหว่างการเจรจาทำความ  
ตกลงกับเทศบาลเกี่ยวกับความเสียหายจากการถูกยกเลิกสัมปทานเดินรถนี้ บริษัทคาดว่าจะ  
ได้รับค่าชดเชยเพียงบางส่วน อย่างไรก็ตามก็ยังคงมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลของการเจรจาดังกล่าว  
และยังไม่อาจประมาณผลขาดทุนจากความเสียหายนี้ได้ ดังนั้นบริษัทจึงมิได้ตั้งสำรองเพื่อความ  
เสียหายไว้ในบัญชี”

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากเรื่องดังกล่าวถึงในวรรคก่อนอาจมีสาระสำคัญอย่างมากต่อฐานะการเงินและผล  
การดำเนินงานของบริษัท ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด  
วันที่ 31 ธันวาคม 25x0 ของบริษัท ก ได้”

### การศึกษารายงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

John C. Burton , William Roberts (2510) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับเหตุผลที่มีการ  
เปลี่ยนผู้สอบบัญชี ของบริษัทที่มีรายชื่ออยู่ใน Fortune' s 500 ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการ  
เปลี่ยนผู้สอบบัญชีนับตั้งแต่ปี 2495-2508 จำนวน 83 บริษัท ซึ่งสามารถจำแนกบริษัทที่มีการ  
เปลี่ยนผู้สอบบัญชี ได้เป็น 4 กลุ่ม ได้แก่

กลุ่มที่ 1 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจาก สำนักงานสอบบัญชีบิกเอ็ก<sup>1</sup> เป็น สำนักงานสอบบัญชีบิกเอ็ก จำนวน 39 บริษัท

กลุ่มที่ 2 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกเอ็ก เป็น สำนักงานสอบบัญชีบิกเอ็ก จำนวน 31 บริษัท

กลุ่มที่ 3 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกเอ็ก เป็น สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกเอ็ก จำนวน 8 บริษัท

กลุ่มที่ 4 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจาก สำนักงานสอบบัญชีบิกเอ็ก เป็น สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกเอ็ก จำนวน 5 บริษัท

ข้อมูลที่ผู้วิจัยใช้ในการศึกษา รวบรวมได้จากแหล่งข้อมูล 3 แหล่ง ดังนี้

- 1) รายงานประจำปีของบริษัทในปีก่อนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และปีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี
- 2) การส่งแบบสอบถามไปยังผู้บริหารของบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี เพื่อถามถึงเหตุผลหลักของการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี
- 3) การสอบถามไปยังสำนักงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ถึงเหตุผลหลักของการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

จากผลการศึกษา พบว่า เหตุผลหลักของการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีคือ มีการเปลี่ยนผู้บริหารของบริษัท และผู้บริหารคนใหม่มีนโยบายที่จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัท เหตุผลถัดมาคือ ลูกค้านำความต้องการเพิ่มเติมซึ่งผู้สอบบัญชีคนเก่าไม่สามารถให้ได้ ส่วนเหตุผลอื่นๆ ที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีได้แก่ บริษัทมีนโยบายที่จะเพิ่มทุน ลูกค้ามีความขัดแย้งกับผู้สอบบัญชี เรื่องหลักการบัญชี บริษัทไม่พอใจบริการของผู้สอบบัญชี บริษัทถูกรบกวนจากกิจการโดยบริษัทอื่นซึ่งทำให้ต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีตามบริษัทที่รบกวน เหตุผลส่วนตัวที่ลูกค้ามีความยึดติดกับผู้สอบบัญชีคนใดคนหนึ่ง รัฐบาลของประเทศสหรัฐอเมริกาต้องการให้เปลี่ยน นโยบายของบริษัทที่ให้มีการเวียนผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีต้องการลาออกเอง

ในประเด็นเรื่องความขัดแย้งด้านหลักการบัญชีระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยได้

<sup>1</sup> สำนักงานสอบบัญชีบิกเอ็ก : Arthur Andersen & Co. , Arthur Young & Company , Ernst & Ernst , Haskins & Sells , Lybrand , Ross Bros. & Montgomery , Peat , Marwick , Mitchell & Co. , Price Waterhouse & Co. , Touche , Ross , Bailey & Smart.



ศึกษาเพิ่มเติมว่าความขัดแย้งในหลักการบัญชีเรื่องใดบ้างที่บริษัทนำมาพิจารณาเป็นเหตุผลสำคัญในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ผลการศึกษา พบว่า ความขัดแย้งในหลักการบัญชีเรื่องต่อไปนี้ถือเป็นเหตุผลสำคัญในการพิจารณาเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

- ความไม่เพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของบริษัท
- วิธีการบันทึกบัญชีในกรณีที่มีการรวมกิจการ ( Pooling , Purchase )
- การรับรู้รายได้จากสัญญาระยะยาวเร็วเกินไปของบริษัท
- การเปลี่ยนวิธีการประเมินราคาสินค้าคงเหลือของบริษัท
- การเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของบริษัท

James P. Bedingfield , Stephen E. Loeb (2517) ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยการส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในช่วงระหว่างเดือนพฤศจิกายน 2514 ถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2516 ทั้งหมด 240 บริษัท ซึ่งสามารถจำแนกกลุ่มของบริษัทเหล่านี้ ได้เป็น 4 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล<sup>1</sup> มาเป็น สำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล จำนวน 125 บริษัท

กลุ่มที่ 2 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล มาเป็น สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่เนชั่นแนล จำนวน 53 บริษัท

กลุ่มที่ 3 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่เนชั่นแนล มาเป็น สำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล จำนวน 41 บริษัท

กลุ่มที่ 4 บริษัทที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่เนชั่นแนล มาเป็น สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่เนชั่นแนล จำนวน 21 บริษัท

จากผลการสำรวจพบว่า ปัจจัยหลักที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีคือ ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีคนก่อนสูงเกินไป ส่วนปัจจัยรองลงมาคือ ลูกค้าไม่พอใจการให้บริการงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีคนก่อน ปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ได้แก่ การ

<sup>1</sup> สำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล : Arthur Andersen & Co. , Arthur Young & Company , Ernst & Ernst , Haskins & Sells , Lybrand , Ross Bros. & Montgomery , Peat , Marwick , Mitchell & Co. , Price Waterhouse & Co. , Touche , Ross , Bailey & Smart.

รวมกิจการกับกิจการอื่นซึ่งส่งผลให้ต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีตามกิจการอื่น มีความขัดแย้งเรื่องหลักการบัญชีระหว่างลูกค้กับผู้สอบบัญชี ความต้องการของนักลงทุนที่ต้องการผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล ความต้องการของสถาบันการเงิน หรือผู้ให้สินเชื่อที่ต้องการผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล ความต้องการของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่จะมีผู้สอบบัญชีคนเดียวกัน ความคาดหวังของลูกค้ที่คิดว่าจะได้รับบริการที่ดีกว่าเดิมจากผู้สอบบัญชีคนใหม่ ผู้บริหารของบริษัทต้องการผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเนชั่นแนล ความขัดแย้งส่วนต้วระหว่างผู้บริหารกับผู้สอบบัญชี ความต้องการสำนักงานที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรม และความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีสาขาอยู่ในพื้นที่เดียวกับบริษัทลูกค้

นอกจากนั้น ผู้วิจัยยังศึกษาถึงความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีที่สำคัญๆระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้ ที่มีผลต่อการพิจารณาเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า หลักการบัญชีที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งและส่งผลให้มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ได้แก่

- เวลาในการรับรู้รายได้ : บริษัทรับรู้รายได้เร็วเกินไป
- การประเมินมูลค่าของสินทรัพย์ : บริษัทตีราคาสินทรัพย์สูงเกินไป
- วันที่เกิดรายการค้
- ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์

Chee W. Chow , Steven J. Rice (2525) ได้ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการที่บริษัทได้รับรายงานแบบมีเงื่อนไขเนื่องจากความขัดแย้งทางด้านหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โดยศึกษาข้อมูลของบริษัททั้งหมดในตลาดหลักทรัพย์ ในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้รับรายงานแบบมีเงื่อนไขในปี 2516 และบริษัททั้งหมดที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในระหว่างงวดบัญชี 2516-2517 จาก The Disclosure Journal ผลการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการได้รับรายงานแบบมีเงื่อนไข หรืออาจกล่าวได้ว่า การที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่อบการการเงินถือเป็นเรื่องสำคัญอย่างหนึ่งของการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

Kenneth B. Schwartz and Krishna Gopal Menon (2528) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลายในช่วงระหว่างปี 2517-2525 จำนวน 132 บริษัท ซึ่งเป็นบริษัทที่มีหุ้นออกจำหน่ายใน ตลาด New York Stock Exchange (NYSE) หรือ American Stock Exchange (AMSE) จากการศึกษาข้อมูลในรายงานประจำปี และ แบบฟอร์ม 10-K ของบริษัท

ในช่วงเวลาดังกล่าว พบว่า ปัจจัยที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลาย ได้แก่ การที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินของบริษัทลูกค้า ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับความขัดแย้งทางด้านหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า บริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนผู้บริหารซึ่งผู้บริหารใหม่มีนโยบายให้เปลี่ยนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงเกินไป และลูกค้าต้องการให้มีระดับความเชื่อมั่นต่องบการเงินของบริษัทสูงขึ้น

นอกจากนั้นผู้วิจัยยังได้ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของบริษัท (บริษัทที่ล้มละลาย และบริษัทที่ไม่ล้มละลาย) กับแนวโน้มการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า บริษัทที่ล้มละลายมีแนวโน้มที่จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากกว่าบริษัทที่ไม่ล้มละลาย ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการได้รับรายงานแบบมีเงื่อนไขในปีก่อนที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลาย พบว่าการที่บริษัทได้รับรายงานแบบมีเงื่อนไขในปีก่อนที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลาย และศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนผู้บริหารของบริษัทในปีก่อนที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีกับ การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลาย พบว่า การที่บริษัทมีการเปลี่ยนผู้บริหารในปีก่อนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลาย

การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ล้มละลายนั้นส่วนใหญ่มักเปลี่ยนจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีบิกแอนด์ มาเป็น สำนักงานสอบบัญชีบิกแอนด์<sup>1</sup>

Robin W. Roberts, G. William Glezen, and Thomas W. Jones (2533) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทที่อยู่ในเขต Texas ที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในช่วงระหว่างปี 2525-2527 จำนวน 87 บริษัท ผลการวิจัยพบว่า ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงเกินไป การรายงานเกี่ยวกับจุดอ่อนของการควบคุมภายในโดยผู้สอบบัญชี การรายงานเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ หรือกฎหมายของผู้บริหารระดับสูงโดยผู้สอบบัญชี เป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

<sup>1</sup> สำนักงานสอบบัญชีบิกแอนด์ : Arthur Andersen & Co. , Arthur Young & Company , Ernst & Ernst , Haskins & Sells , Lybrand , Ross Bros. & Montgomery , Peat , Marwick , Mitchell & Co. , Price Waterhouse & Co. , Touche , Ross , Bailey & Smart.

Don Anderson , Don Stokes , Jan Zimmer (2536) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการถูกครอบงำกิจการกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โดยทำการวิเคราะห์ข้อมูลจากกิจการที่ถูกครอบงำกิจการในประเทศออสเตรเลียนับตั้งแต่เดือนมกราคม ปี2521 ถึงเดือนมิถุนายน ปี2528 ทั้งหมด 60 บริษัท พบว่ามีความสัมพันธ์กันสูงระหว่างการถูกครอบงำกิจการกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โดยกิจการที่ถูกครอบงำกิจการจำนวน 44 ใน 60 กิจการ มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีตามกิจการที่เป็นผู้ครอบงำกิจการ

Adams H. Lon and David Brain (2537) ได้ศึกษาถึงเหตุผลในการเลือกและเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทเอกชน โดยทำการส่งแบบสอบถามไปยังผู้บริหารของบริษัทเอกชนที่มีอัตราการเติบโตสูงสุด 500 อันดับแรก ในประเทศสหรัฐอเมริกา ในแบบสอบถามประกอบด้วยปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี 12 ปัจจัย และปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีอีก 10 ปัจจัย โดยให้ผู้บริหารจัดอันดับความสำคัญของปัจจัยดังกล่าว ได้ผลสรุปดังต่อไปนี้โดยเรียงจากปัจจัยที่มีความสำคัญมากไปยังปัจจัยที่มีความสำคัญน้อย

ตารางที่ 2.2 ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีโดย Adams H. Lon และ David Brain

ปัจจัย	อันดับความสำคัญ
1. ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในระดับสำคัญของสำนักงานสอบบัญชีกับผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจของบริษัทลูกค้าในระหว่างการเสนอค่าธรรมเนียมสอบบัญชี	4.67
2. คุณภาพในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีในด้านความชำนาญงานทางเทคนิคสอบบัญชี	4.59
3. ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่เสนอ	4.31
4. คุณภาพในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชีในด้านความชำนาญเฉพาะด้าน/อุตสาหกรรม	4.15
5. คุณภาพของการเสนองานด้วยคำพูด	3.66
6. ขอบเขตของงานบริการที่สามารถทำได้ของสำนักงานสอบบัญชี	3.56
7. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	3.35
8. คุณภาพของการเสนองานด้านการเขียน	3.33
9. การแนะนำจากเพื่อนหรือการติดต่อจากหน่วยงานอื่น	3.27
10. ความสนิทสนมคุ้นเคยระหว่างพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีกับบุคคลสำคัญของบริษัทหรือคณะกรรมการบริหารบริษัท	3.22

ตารางที่ 2.2 ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีโดย Adams H. Lon และ David Brain (ต่อ)

ปัจจัย	อันดับความสำคัญ
11.สถานที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี	3.21
12.การให้บริการที่มีลักษณะเป็นสากลของสำนักงานสอบบัญชี	1.77

ตารางที่ 2.3 ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีโดย Adams H. Lon และ David Brain

ปัจจัย	อันดับความสำคัญ
1. ความไม่เพียงพอของการให้บริการแก่ลูกค้า	3.87
2. ความไม่ประทับใจของลูกค้าต่อบริการของสำนักงานสอบบัญชี	3.62
3. ขาดความคิดใหม่ๆที่จะช่วยเหลือลูกค้า	3.55
4. มีความเข้าใจไม่เพียงพอในธุรกิจของบริษัทลูกค้า	3.41
5. ค่าสอบบัญชีสูงเกินไปในความรู้สึกของลูกค้า	3.37
6. การติดต่อสื่อสารระหว่างทีมงานตรวจสอบกับบุคลากรของบริษัทลูกค้าไม่เพียงพอ	2.88
7. มีการเปลี่ยนทีมงานตรวจสอบเดิมที่เคยตรวจบริษัทลูกค้า	2.65
8. มีความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	2.36
9. ความขัดแย้งระหว่างทีมงานตรวจสอบกับบุคลากรของบริษัทลูกค้า	2.04
10. บริษัทลูกค้าให้ความสำคัญในเรื่องการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี	0.98

Kenneth B. Schwartz , Billy S. Soo (2539) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีกับความล่าช้าของรายงานการสอบบัญชีจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีนับตั้งแต่ปี 2531-2536 พบว่าการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเป็นสาเหตุอย่างหนึ่งของการออกรายงานการสอบบัญชีที่ล่าช้า โดยหากบริษัทมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในช่วงแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ก็จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถออกรายงานการสอบบัญชีและบริษัทสามารถประกาศผลกำไรได้เร็วขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีคนใหม่มีเวลาในการวางแผนงานตรวจสอบได้มากขึ้นและปฏิบัติงานตรวจสอบได้ดีขึ้นในทางตรงกันข้าม ถ้าบริษัทลูกค้ามีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีล่าช้า ก็จะส่งผลให้การออกรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและการประกาศผลกำไรของบริษัทล่าช้าตามไปด้วย

สมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิทัศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม (2539) ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีชื่ออยู่ ณ วันที่ 1 มีนาคม 2540 จำนวนทั้งหมด 454 บริษัท และได้รับแบบสอบถามตอบกลับ จำนวน 142 ฉบับ คิดเป็น 31 % ในแบบสอบถามประกอบด้วยปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการเลือกผู้สอบบัญชี จำนวน 19 ปัจจัย และปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี จำนวน 19 ปัจจัย โดยให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนความสำคัญของปัจจัยแต่ละปัจจัยดังกล่าว ผลการให้คะแนนความสำคัญเรียงตามลำดับจากมากไปหาน้อยได้ผลสรุปดังนี้

ตารางที่ 2.4 ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยสมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิทัศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม

อันดับที่	ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญเฉลี่ย
1	จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	4.27
2	คุณภาพงานตรวจสอบบัญชี	4.20
3	ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	4.16
4	การให้คำปรึกษาในเรื่องหลักการบัญชี ระบบบัญชี	3.99
5	ความสามารถของทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	3.94
6	ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี	3.92
7	คุณภาพงานสอบบัญชีคุ้มค่ากับเงินที่จ่าย	3.89
8	การให้คำปรึกษาเรื่องภาษีอากร	3.87
9	ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการทำงานร่วมกับเจ้าหน้าที่ของบริษัท	3.80
10	ความสามารถของทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำงานร่วมกับเจ้าหน้าที่ของบริษัท	3.75
11	ความเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี	3.74
12	การเป็นที่ยอมรับของบุคคลภายนอก	3.73
13	การเป็นที่ยอมรับของผู้ถือหุ้นหลัก	3.68
14	เป็นสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทแม่หรือบริษัทในเครือ	3.56

ตารางที่ 2.4 ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยสมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิทัศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม (ต่อ)

อันดับที่	ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญเฉลี่ย
15	สำนักงานสอบบัญชีที่จัดอยู่ในหกอันดับแรก	3.27
16	การให้คำปรึกษาเรื่องการบริหาร	3.08
17	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำ	2.87
18	สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่อยู่ในหกอันดับแรก	2.63
19	ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีตั้งอยู่ใกล้บริษัท	1.31

ตารางที่ 2.5 ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยสมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิทัศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม

อันดับที่	ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญเฉลี่ย
1	ความไม่พอใจในคุณภาพงานสอบบัญชี	4.16
2	สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นที่ยอมรับของบุคคลภายนอก	3.85
3	การขาดประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	3.76
4	ความต้องการความสามารถทางเทคนิคของสำนักงานสอบบัญชีที่มากขึ้นเมื่อบริษัทเติบโตมากขึ้น	3.74
5	การไม่ได้รับความสะดวกในการติดต่อกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	3.69
6	ความสัมพันธ์ที่ไม่ดีระหว่างบริษัทกับผู้สอบบัญชีหรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	3.51
7	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงเกินไป	3.50
8	ความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรม	3.40
9	การโต้แย้งเรื่องความเห็นในงานสอบบัญชี	3.36
10	บริษัทมีการรวมกิจการหรือขายกิจการให้กับบริษัทอื่น	3.35
11	ความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่จัดอยู่ในหกอันดับแรก	3.24
12	อัตราการเปลี่ยนทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสูง	3.24

ตารางที่ 2.5 ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยสมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิตศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรืองสุขอุดม (ต่อ)

อันดับที่	ปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญเฉลี่ย
13	ความต้องการบริการอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี	3.23
14	การโต้แย้งในเรื่องหลักการบัญชี	3.19
15	การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูงทางบริษัท	3.13
16	การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสำนักงานสอบบัญชี	2.90
17	การรวมกิจการของสำนักงานสอบบัญชี	2.74
18	ความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่จัดอยู่ในหกอันดับแรก	2.50
19	ความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีสาขาอยู่ในพื้นที่เดียวกับกิจการของบริษัท	2.34