

การศึกษาความรู้ ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงาน  
แบบทกวรรณค

นิตยา ยังยืน

๕ ๖ ส.ค. 2552  
256823

TH 0016263

เริ่มบริการ

30 พ.ย. 2552

งานนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาบัญชี

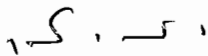
คณะกรรมการจัดการและการทำงาน มหาวิทยาลัยบูรพา

พฤษภาคม 2552

ลิขสิทธิ์เป็นของมหาวิทยาลัยบูรพา

อาจารย์ที่ปรึกษางานนิพนธ์และคณะกรรมการสอบงานนิพนธ์ ได้พิจารณางานนิพนธ์  
ของ นิตยา ช่างยืน ฉบับนี้แล้ว เห็นสมควรรับเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชี  
มหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพาได้

อาจารย์ที่ปรึกษางานนิพนธ์



.....อาจารย์ที่ปรึกษา

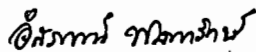
(ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ)

คณะกรรมการสอบปากเปล่างานนิพนธ์



.....ประธาน

(ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ)



..... กรรมการ

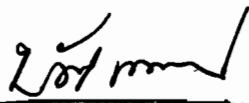
(ดร.อิสราภรณ์ พลนารักษ์)



.....กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ สุชาติ เหล่าปรีดา)

คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยวอนุมัติให้รับงานนิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของ  
การศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ของมหาวิทยาลัยบูรพา



.....คณบดีคณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ พิชณี นนทศักดิ์)

วันที่ 5 เดือน สิงหาคม พ.ศ. 2552

## ประกาศคุณูปการ

งานนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาและความช่วยเหลือทั้งในด้านการให้คำแนะนำปรึกษา คำชี้แนะแนวทางในการศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลทำให้สามารถวิเคราะห์ปัญหาได้ถูกต้องและถูกต้องวิธี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ ที่ปรึกษางานนิพนธ์ ซึ่งได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าเพื่อให้คำปรึกษา แนะนำแนวทางที่ถูกต้อง ตลอดจนแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ด้วยความละเอียด และเอาใจใส่ด้วยดี ทำให้งานนิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ จึงขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

รวมถึงขอกราบขอบคุณคณาจารย์คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา และผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่าทำให้งานวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อสมนึก และคุณแม่เกษมสานต์ ที่ปลูกฝังเลี้ยงดูให้ลูกเป็นผู้ใฝ่เรียน ใฝ่รู้ มาโดยตลอด และขอขอบคุณกำลังใจจากน้อง ๆ หญิง จำ ข้าวตุ ไอซ์ เอ๊ะ ปลั๊ก บอล โอ๊ต ที่มีให้ตลอดเวลาที่อบรมร่วมกันกว่าหนึ่งอาทิตย์ ตลอดจนเพื่อน ๆ ที่เรียนด้วยกัน และเพื่อนร่วมงาน ที่คอยเป็นกำลังใจและให้ความช่วยเหลือสนับสนุนในการทำงานนิพนธ์นี้

หากงานนิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาหรือมีส่วนดีประการใด ขอยกความดีนี้แก่บิดา มารดา และคณาจารย์ทุกท่านที่ถ่ายทอดวิชาความรู้แก่ผู้วิจัย และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่ผู้เดียว

นิตยา ยั่งยืน

50920995: สาขาวิชา: การบัญชี; บข.ม. (การบัญชี)

คำสำคัญ: ความรู้/ ความเข้าใจ/ ความคิดเห็น/ รายงานผู้สอบบัญชี/ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

นิตยา ชัยยืน: การศึกษาความรู้ ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่มีต่อหน้ารายงานแบบหกวรรค (A STUDY OF AUDITOR'S KNOWLEDGE AND OPINIONS ON THE SIX PARAGRAPHS INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT) อาจารย์ผู้ควบคุมงานนิพนธ์: สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ, บข.ด. 98 หน้า. ปี พ.ศ. 2552.

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ 1. เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบหกวรรค 2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบหกวรรค ใน 3 ด้าน คือ (1) ด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป (2) ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน (3) ด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ ทางสาขาวิชาชีพกำหนดให้เริ่มใช้รายงานแบบหกวรรคในปี พ.ศ.2553 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังไม่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต เครื่องมือที่ใช้ คือ แบบสอบถามในการศึกษาความรู้ ความเข้าใจ และสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูล ใช้สถิติเชิงพรรณนา (ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน) และใช้สถิติเชิงอนุมาน เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรด้วยสมการถดถอยเชิงเส้น

ผลการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความเข้าใจ อยู่ในระดับมาก และเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ในส่วนของความคิดเห็น ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานเพื่อยกระดับความเป็นมาตรฐานสากลมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงรูปแบบครั้งนี้ ผู้สอบบัญชีมีความกังวลในเรื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ระมัดระวังอาจเพิ่มภาระการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น และการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งควรเพิ่มมากขึ้นด้วยหรือไม่ ด้านความพร้อม ผู้สอบบัญชีต้องการให้สาขาวิชาชีพมีการประชาสัมพันธ์ที่หลากหลายช่องทาง และจัดอบรมสัมมนาเกี่ยวกับหน้ารายงานแบบหกวรรคให้มากยิ่งขึ้น

50920995: MAJOR: ACCOUNTING; M.ACC (ACCOUNTING)

KEYWORDS: KNOWLEDGE/ OPINION/ AUDITOR'S REPORT/ INDEPENDENT  
AUDITOR

NITTAYA YOUNGYUEN: A STUDY OF AUDITOR'S KNOWLEDGE AND  
OPINIONS ON THE SIX PARAGRAPHS INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT.

ADVISOR: SOMSAK PRATHOMSRIMEK, Ph.D., 98 P. 2009

The main objectives of this research are 1. to study knowledges and opinions of auditors on the six paragraphs auditor's report 2. to study factors related with the opinion of auditors on the Six Paragraphs Auditor's Report on 3 point as (1) the amendment of wording and format (2) the report preparation procedure and, (3) The understanding and the preparation for change. This sample for study is the Thai Certified Public Accountants. Questionnaires were used as the data collection tool.

By using the descriptive Statistics (percentage, mean and standard deviation) and the Multiple Linear Regression Technique as the inferential statistic tool, the study revealed that Auditors' knowledge about the six paragraphs auditor's report is excellent in the same direction. Auditor's have agreed with the amendment to develop into the international standards. Auditor, however, worry about the increasing task and responsibilities that may caused the increase in audit fee. Auditors also felt that the FAP should more widely advertise the amendment of the Six Paragraphs Auditor's Report for all groups of financial reporting users.

# สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ญ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	4
สมมติฐานของการวิจัย.....	5
กรอบแนวความคิด.....	6
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
ขอบเขตของการวิจัย.....	7
ข้อจำกัดของงานวิจัย.....	7
นิยามศัพท์เฉพาะ.....	7
2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	9
แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจ.....	9
แนวคิดเกี่ยวกับความคิดเห็น.....	11
บทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับรายงานการสอบบัญชี.....	12
มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 700 (ฉบับแก้ไข).....	32
3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	35
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	35
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	36
วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	37
การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้.....	37

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4 ผลการวิจัย.....	39
ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	39
ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม.....	40
ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อ หน้ารายงานแบบทวิพรรค .....	44
ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้า รายงานแบบทวิพรรค.....	49
การทดสอบสมมติฐาน.....	59
ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากคำถามปลายเปิด .....	67
5 สรุปและอภิปรายผล .....	69
ความมุ่งหมายของงานวิจัย.....	69
สรุปผลงานวิจัย.....	69
อภิปรายผล.....	73
ข้อเสนอแนะจากการทำวิจัย.....	78
บรรณานุกรม .....	79
ภาคผนวก .....	82
ภาคผนวก ก .....	83
ภาคผนวก ข .....	86
ประวัติย่อของผู้วิจัย .....	98

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2-1 ความสัมพันธ์ของประเภทกิจการกับผู้สอบบัญชี .....	15
2-2 เปรียบเทียบมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับ 700 ฉบับเดิมและฉบับแก้ไข .....	22
2-3 เปรียบเทียบความแตกต่างของรูปแบบหน้ารายงานการสอบบัญชีแบบสามวรรค กับ รายงานแบบหกวรรค .....	26
2-4 สรุปข้อแตกต่างของรายงานแบบสามวรรคกับรายงานแบบหกวรรค .....	30
4-1 จำนวนและร้อยละจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ .....	39
4-2 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับเพศของกลุ่มตัวอย่าง .....	40
4-3 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับช่วงอายุของกลุ่มตัวอย่าง .....	40
4-4 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับจำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชีของกลุ่ม ตัวอย่าง .....	41
4-5 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงินของกลุ่มตัวอย่าง .....	41
4-6 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเฉลี่ยต่อปีของกลุ่มตัวอย่าง ...	42
4-7 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานของกลุ่ม ตัวอย่าง .....	42
4-8 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับการได้รับอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัท ในตลาดหลักทรัพย์ของกลุ่มตัวอย่าง .....	43
4-9 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับจำนวนครั้งที่ผู้สอบบัญชีเคยเข้าร่วมอบรมสัมมนาเกี่ยวกับ การเปลี่ยนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสามวรรค เป็นหกวรรคของกลุ่ม ตัวอย่าง .....	43
4-10 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบต่องบการเงิน...	44
4-11 จำนวนและร้อยละเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับความรับผิดชอบของ ผู้สอบบัญชี .....	45
4-12 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับแนวโน้มที่ผู้บริหารเลือกใช้ นโยบายบัญชี .....	46
4-13 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับความหมายของคำว่า สาระสำคัญ .....	47



## สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4-14 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบสัดส่วนกับสินทรัพย์ที่ตรวจสอบ.....	47
4-15 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบสัดส่วนกับกำไรจากการดำเนินงานที่ตรวจสอบ.....	48
4-16 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบสัดส่วนกับรายได้รวมที่ตรวจสอบ.....	48
4-17 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับการแสดงความคิดเห็นต่อการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ.....	49
4-18 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทอรรคของกลุ่มตัวอย่าง โดยสรุปเป็นรายด้าน.....	49
4-19 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานแบบทอรรคเป็นรายข้อ.....	51
4-20 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบทอรรคเป็นรายข้อ.....	56
4-21 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานแบบทอรรคเป็นรายข้อ.....	58
4-22 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทอรรคโดยรวม.....	61
4-23 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับระดับความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงาน.....	62
4-24 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน.....	65
4-25 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับระดับความคิดเห็นด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลง.....	66

# สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
1-1 กรอบแนวความคิด.....	6

# บทที่ 1

## บทนำ

### ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในเรื่องนี้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้รายงาน ได้ทราบ โดยชัดแจ้งว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด และมีการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นเพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในงบการเงินขึ้นได้ และเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบแต่ละราย โดยแน่นอน (พยอม สิงห์เสนห์, 2548, หน้า 13-14)

รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นผลงานชิ้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหลายฝ่าย ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้กลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงขอบเขต หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน (อุณากร พงศ์ธาดา นิพันธ์, เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 1-2)

จากการที่มีผู้ให้คำนิยามที่หลากหลายข้างต้นนั้น จึงเห็นได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อกลุ่มผู้ใช้งานมากมายหลายกลุ่ม จึงจำเป็นที่จะต้องมีการปฏิบัติในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้มีมาตรฐานเดียวกัน กล่าวโดยสรุป รายงานของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญคือ เป็นสื่อที่ใช้ในการอธิบายถึงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติและข้อสรุปที่ได้จากการรวบรวมและประเมินหลักฐานการสอบบัญชี รายงานการสอบบัญชียังระบุถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งถ้อยคำที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินที่ตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชี (อุณากร พงศ์ธาดา, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 1-2)

วิวัฒนาการของรายงานของผู้สอบบัญชี เริ่มมีขึ้นในประเทศอังกฤษ โดยผู้สอบบัญชีจะแถลงหรือรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินด้วยวาจา โดยการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีให้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัท ได้รับฟัง แต่ก็ยังคงเขียนรายงานนั้น ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรด้วย แต่ไม่ได้มีรูปแบบมาตรฐานเดียวกัน ต่อมาจึงมีข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบไว้ตอนท้ายหน้าปก โดยมีความได้ว่าได้ตรวจสอบ

ถูกต้องแล้ว (หรืออาจไม่มีข้อความนี้ก็ไม่ได้ แต่ยังคงต้องแสดงรายงานการตรวจสอบไว้ท้ายงบดุลที่ตรวจสอบ) พร้อมทั้งลงชื่อผู้สอบบัญชีไว้ท้ายงบดุลที่ตรวจสอบ วิธีปฏิบัติดังกล่าวได้มีการสืบทอดถือปฏิบัติกันมา กระทั่งกฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทเมื่อปี พ.ศ. 2443 (ค.ศ. 1900) กำหนดให้งบการเงินของบริษัททุกแห่งต้องมีการสอบบัญชี กฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อในคำรับรองท้ายงบดุลว่า ได้มีการสอบบัญชีตามกฎหมายเรียบร้อยแล้ว และผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้น พร้อมด้วยบัญชีที่ตรวจสอบและงบดุลที่เสนอต่อที่ประชุมใหญ่ โดยผู้สอบบัญชีต้องแถลงด้วยว่า งบดุลนั้นได้ทำโดยถูกต้อง และผู้สอบบัญชียังคงต้องอ่านรายงานการสอบบัญชีดังกล่าวให้ที่ประชุมใหญ่ได้รับฟังด้วย

กฎหมายฉบับดังกล่าวระบุว่า ผู้สอบบัญชีต้องเขียนคำรับรองไว้ท้ายงบดุลรวมทั้งจัดทำรายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้น แต่การปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในสมัยนั้นได้รวมทั้งคำรับรองและรายงานไว้ด้วยกันที่ท้ายงบดุล โดยรายงานของผู้สอบบัญชีได้กลายเป็นส่วนหนึ่งของคำรับรองไปด้วย ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีเสนอข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความยากลำบาก เนื่องจากต้องกล่าวถึงคำรับรองในความถูกต้องของงบการเงิน รวมทั้งข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานฉบับเดียวกัน ซึ่งผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีอาจมองข้ามประเด็นที่สำคัญในรายงานได้ ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีมักจัดทำรายละเอียดข้อสังเกตต่าง ๆ ขึ้นมาแล้วนำไปอ่านให้ที่ประชุมใหญ่ฟัง โดยผู้สอบบัญชีไม่ได้จัดพิมพ์ข้อสังเกตดังกล่าวเผยแพร่ ด้วยเหตุนี้ผู้ถือหุ้นโดยทั่วไปหรือผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีอื่น ๆ จึงมักไม่ทราบถึงความสำคัญของรายงานของผู้สอบบัญชี

ต่อมาในปี พ.ศ. 2450 (ค.ศ. 1907) กฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทได้บังคับว่ารายงานการสอบบัญชีต้องแนบด้วยงบดุล หรือแจ้งไว้ท้ายงบดุลว่ามีรายงานการสอบบัญชี และตั้งแต่ปี พ.ศ. 2472 (ค.ศ. 1929) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแนบรายงานการสอบบัญชีไว้กับงบดุลด้วยทุกครั้งไป วิธีการแนบรายงานกับงบดุลดังกล่าว อาจตีความได้ว่าบริษัทพิมพ์งบดุลและรายงานการสอบบัญชีลงบนกระดาษแผ่นเดียวกันก็ได้ หรือนำรายงานการสอบบัญชีแนบไว้กับงบดุลก็ได้ ซึ่งในช่วงแรกนี้จะสังเกตได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเฉพาะงบดุลเท่านั้น ต่อมาในปี พ.ศ. 2491 (ค.ศ. 1948) กฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทได้กำหนดว่า งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนต้องมีกรรมการลงลายมือชื่ออนุมัติ และต้องมีรายงานการสอบบัญชีแนบด้วย

ในช่วงครึ่งหลังของคริสต์ศตวรรษที่ 19 รูปแบบรายงานการสอบบัญชีของอังกฤษได้เข้ามามีบทบาทในสหรัฐอเมริกา ทั้ง ๆ ที่รายงานการสอบบัญชีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกา เนื่องจากงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดของอังกฤษต้องได้รับการ

ตรวจสอบตามกฎหมาย ในขณะที่งบการเงินของบริษัทในสหรัฐอเมริกาในขณะนั้นยังไม่มีกฎหมายบังคับให้มีการตรวจสอบ แต่ก็ยังเน้นการรายงานต่อบุคคล ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการขอกู้ยืมเป็นส่วนใหญ่

ในประเทศไทยนั้น สมัยแรกที่มีการจัดทำรายงานการสอบบัญชี (ก่อน พ.ศ. 2518) ผู้สอบบัญชีเขียนคำรับรองหรือรายงานการสอบบัญชีไว้ในหน้าปกคุดกลางด้านซ้ายมือ ต่อมา ผู้สอบบัญชีเขียนรายงานการสอบบัญชีไว้บนกระดาษที่มีชื่อสำนักงานสอบบัญชี พิมพ์ไว้บนหัวกระดาษ ซึ่งเป็นเอกสารแยกต่างหากจากงบคุด และจัดเรียงรายงานการสอบบัญชีไว้ก่อนหน้า งบคุด ในสมัยนั้นเรียกรายงานการสอบบัญชีว่าคำรับรองของผู้สอบบัญชี หรือใบปะหน้า งบคุด ส่วนการลงลายมือชื่อในการรับรองนั้น ตามกฎหมายของประเทศไทยผู้สอบบัญชีไม่อาจลงชื่อรับรองงบคุดในนามสำนักงานสอบบัญชีได้แต่ต้องลงลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีเองเท่านั้น

ก่อนที่ประเทศไทยจะมีมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับแรกออกมานั้น ผู้สอบบัญชีเสนอรายงานการสอบบัญชีตามกฎหมายโดยเขียนไว้แต่เพียงว่า ได้ตรวจสอบสมุดบัญชีตามเอกสาร และหลักฐานประกอบต่าง ๆ รวมทั้งได้รับคำชี้แจงที่จำเป็นจากเจ้าหน้าที่ของบริษัทแล้ว และแสดงความเห็นว่างบคุดและบัญชีกำไรขาดทุนแสดงฐานะการเงินของบริษัทและกำไรประจำปีตามความจริงและถูกต้อง และผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มเติมข้อความว่าตรงตามที่ปรากฏในสมุดบัญชีของบริษัท ต่อท้ายด้วย

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (เรียกชื่อย่อว่า ก.บช.) ซึ่งมีบทบาทสำคัญในการพัฒนามาตรฐานของวิชาชีพสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายงานการสอบบัญชี รูปแบบรายงานการสอบบัญชีได้กำหนดขึ้นอย่างเป็นทางการตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ในช่วงเวลานี้เองสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) ได้ออกมาตราฐานการสอบบัญชีของประเทศไทยฉบับแรกขึ้นมา ซึ่งได้แนวทางในการเขียนรายงานการสอบบัญชีด้วย รูปแบบรายงานดังกล่าวเป็นไปตามแบบที่กำหนดขึ้นจากการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 1 เรื่องปัญหาซึ่งอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีเสนอบริการด้านอื่น เมื่อปี พ.ศ. 2509 ด้วย รูปแบบและถ้อยคำของรายงานการสอบบัญชีท้ายประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) กรณีที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยไม่มีเงื่อนไข เรียกว่า “รายงานแบบสองวรรค” หรือ “รายงานแบบสั้น” (Short Form Report)

ต่อมาในปี พ.ศ.2541 คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อยกเลิกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18

(พ.ศ. 2518) ประกาศ ก.บข. ฉบับนี้ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งกำหนดรูปแบบและถ้อยคำของรายงานการสอบบัญชีไว้กรณีที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างไม่มีเงื่อนไข ซึ่งเรียกว่า “รายงานแบบสามวรรค” ซึ่งเป็นรากฐานของรายงานการสอบบัญชีแบบสามวรรค

และในปี 2549 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้จัดประชาพิจารณ์ เนื่องด้วยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ได้มีการกำหนดรูปแบบและข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่ เรียกว่า “รายงานแบบหกวรรค” ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 ฉบับปรับปรุง (ISA 700: The Independent Auditor’s Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements) ซึ่งรูปแบบรายงานแบบใหม่จะเริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2553 โดยรูปแบบรายงานแบบใหม่นี้เป็นรายงานแบบ 6 วรรค นอกจากจะมีความยาวเพิ่มขึ้นแล้ว มีประเด็นที่สำคัญและเป็นจุดเด่นเกี่ยวกับการเพิ่มเติมความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีโดยแสดงครอบคลุมและชัดเจนมากยิ่งขึ้น เช่น มีการเพิ่มประเด็นของการควบคุมภายในซึ่งทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณา เป็นต้น การกล่าวถึงสิ่งที่ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติอย่างชัดเจน เช่น การเลือกใช้นโยบายบัญชีที่เหมาะสมของผู้บริหาร และการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารเลือกใช้ เป็นต้น ที่กล่าวข้างต้นนั้นล้วนเป็นการระบุความรับผิดชอบและบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้นด้วย

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานในครั้งนี้ เป็นประเด็นที่ผู้วิจัยให้ความสนใจที่จะทำการศึกษาเกี่ยวกับ ความรู้ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบหกวรรค เพื่อที่จะนำผลงานวิจัยไปเป็นแนวทางในการประเมินความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชี และนำเสนอความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เพื่อสามารถใช้เป็นแนวทางให้หน่วยงานที่รับผิดชอบตระหนักและหาวิธีการประชาสัมพันธ์ให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบต่อไป

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบหกวรรค
2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบหกวรรค ความคิดเห็นดังกล่าวประกอบด้วย (1) ถ้อยคำและรูปแบบของรายงาน

ที่เปลี่ยนแปลงไป (2) การปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน (3) การทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ

ทั้งนี้ เพื่อเป็นข้อมูลสำคัญในการพัฒนาคุณภาพการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นแนวทางการสร้างคุณภาพการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

### สมมติฐานของการวิจัย

รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นปราการขั้นแรกที่ใช้ประกอบการเงินจะต้องพิจารณาก่อนการนำข้อมูลรายละเอียดในงบการเงินไปใช้เพื่อการตัดสินใจ และเป็นบทสรุปสำคัญสำหรับผู้ใช้อ้างอิงในงบการเงินเช่นกัน ดังนั้นรายงานการสอบบัญชีซึ่งออกโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีความสำคัญต่อบุคคลหลายกลุ่ม

คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ที่แตกต่างกันนั้น อาจจะมีผลต่อความรู้ความเข้าใจและมีส่วนสัมพันธ์กับความคิดเห็นในการออกหน้ารายงาน (สมบูรณ์ สารพัด, 2547) ได้ทำการศึกษาพบว่า ทิศนะของประธานกรรมการตรวจสอบที่ได้จากการสำรวจของ IAA พบข้อสรุปเกี่ยวกับการต่อรองราคาค่าสอบบัญชี คือ การที่คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท ฯ พยายามต่อรองค่าสอบบัญชีให้ลดลงแต่เพียงอย่างเดียวย่อมส่งผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทำให้ได้ข้อสมมติฐานว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจมีความสัมพันธ์กับผลงานของผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน ส่วนจำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนและจำนวนงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ เป็นเหมือนประสบการณ์การทำงานของผู้สอบบัญชี จึงมีข้อสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากอาจมีความสัมพันธ์กับความรู้ความเข้าใจและความคิดเห็นในการออกหน้ารายงานในระดับมาก ในด้านสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน เช่น ผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในกลุ่มสำนักงานตรวจสอบ Big 4 ขนาดของกลุ่มลูกค้าที่ตรวจสอบซึ่งมีความแตกต่างกัน มีความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่แตกต่างกัน การปฏิบัติงานก็อาจแตกต่างกันกับกลุ่มผู้สอบบัญชีอิสระ ทำให้ต้องใช้ความรู้ความสามารถแตกต่างกัน การกำหนดค่าธรรมเนียมจึงอาจแตกต่างกันตามปริมาณงานและความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี สถานที่ที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานที่ต่างกันจึงอาจมีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี จากข้อสมมติฐานดังกล่าวข้างต้น จึงนำมาซึ่งสมมติฐานการวิจัยในครั้งนี้ ดังนี้

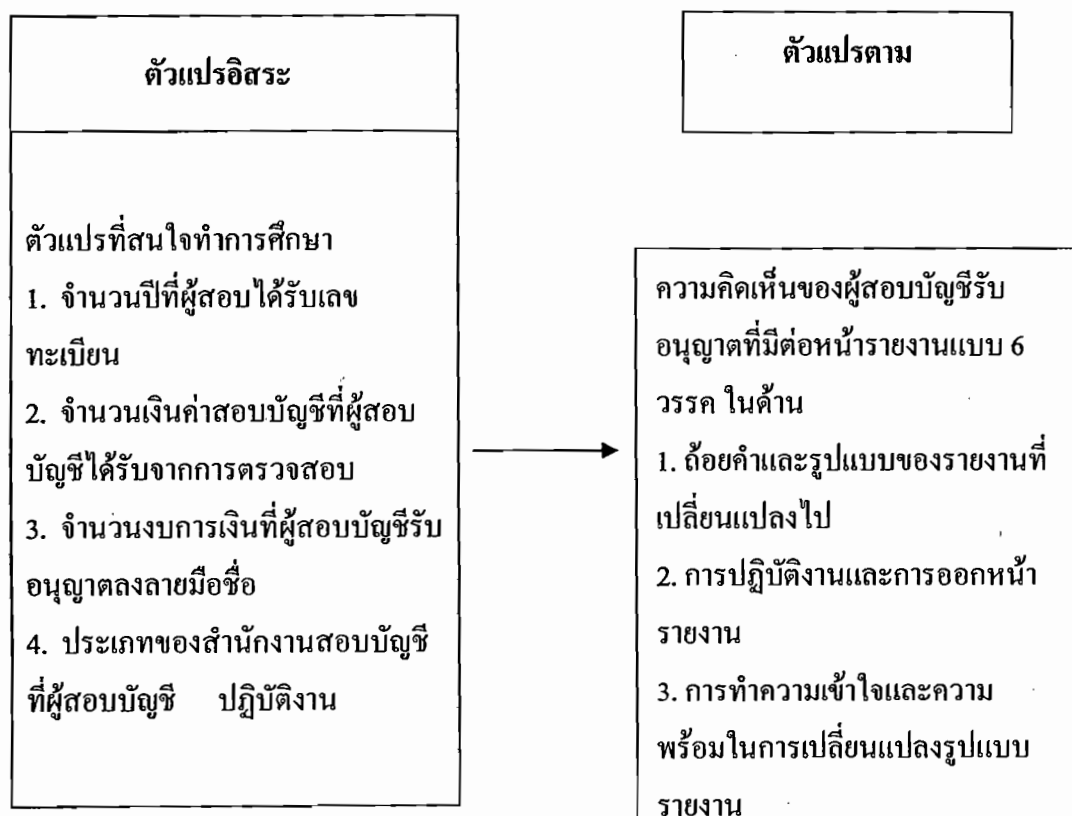
H<sub>1</sub> : ระยะเวลา นับแต่ผู้สอบบัญชี ได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค

$H_2$  : จำนวนเงินค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบที่ต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบทวิพรรค

$H_3$  : จำนวนงบการเงินที่ลงลายมือชื่อ โดยเฉลี่ยต่อปีต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค

$H_4$  : ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานงานตรวจสอบบัญชีที่ต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

### กรอบแนวคิด



ภาพที่ 1-1 กรอบแนวคิด

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อประเมินความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค



2. ทำให้ได้หลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความคิดเห็นในหน้ารายงานแบบทวิพรรค
3. ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานรับผิดชอบ ในการนำไปเป็นแนวทางการประชาสัมพันธ์ให้กับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีความรู้ ความเข้าใจในการออกหน้ารายงานได้อย่างถูกต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกัน
4. เป็นข้อมูลให้กับสถาบันการศึกษาในการกำหนดหลักสูตรการเรียนการสอน

### ขอบเขตของการวิจัย

การวิจัยนี้ได้กำหนดขอบเขต ดังนี้

1. การวิจัยจะมุ่งเน้นการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค ในประเด็นที่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากรายงานแบบสามพรรค
2. การวิจัยจะมุ่งเน้นการศึกษาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค ในประเด็นที่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากรายงานแบบสามพรรคในประเด็น
  - 2.1 ความชัดเจนและความเหมาะสมของรายงานแต่ละพรรค
  - 2.2 การปฏิบัติงานออกหน้ารายงาน
  - 2.2 ความเข้าใจและความพร้อมในการนำมาใช้
3. ทำการศึกษากับกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

### ข้อจำกัดของงานวิจัย

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ มีจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับกลุ่มประชากรทั้งหมดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย เนื่องด้วยข้อจำกัดทางด้านเวลาในการทำการศึกษาวิจัย

### นิยามศัพท์เฉพาะ

รายงานของผู้สอบบัญชี หมายถึง การติดต่อสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน และเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้เสีย (ซึ่งหมายรวมถึง ผู้ถือหุ้น ผู้บริหารและพนักงานของกิจการ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ

และบุคคลทั่วไป) หรือเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (อุณากร พฤติธาดา, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 1-2)

ผู้สอบบัญชี หมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชีและใบอนุญาตไม่ขาดอายุหรือถูกเพิกถอน (พระราชบัญญัติ, 2505)

ความมีสาระสำคัญ หมายถึง ความมีนัยสำคัญของรายการบัญชีและยอดคงเหลือที่จะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหรือผู้มีส่วนได้เสีย กล่าวคือ รายการบัญชีและยอดคงเหลือใดจะมีสาระสำคัญเมื่อทำให้การตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสียเปลี่ยนแปลงไประหว่างทราบกับไม่ทราบรายการบัญชีและยอดคงเหลือดังกล่าว (อุณากร พฤติธาดา, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 2-10)

ระดับของความมีสาระสำคัญ หมายถึง ขนาดหรือลักษณะของความไม่ถูกต้องของข้อมูลและรายการซึ่งถือว่ามีความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงินที่ตรวจสอบ ความไม่ถูกต้องของข้อมูลและรายการดังกล่าวเรียกว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งได้แก่ 1. การไม่แสดงข้อมูลและรายการ (หรือปกปิดข้อเท็จจริง) หรือ 2. การแสดงข้อมูลและรายการที่ไม่ถูกต้อง (หรือบิดเบือนความจริง) (อุณากร พฤติธาดา, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 2-10)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยเรื่อง การศึกษาความรู้ ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค ทำให้สามารถจำแนกและประมวลความรู้ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมได้ 4 ส่วนหลัก ดังนี้

1. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ
2. แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับความคิดเห็น
3. บทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการรายงานการสอบบัญชี
4. มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับ 700 ฉบับแก้ไข
5. งานวิจัยและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

#### แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจ

ความรู้ ตามความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 เป็นคำนาม หมายถึง สิ่งที่สั่งสมมาจากการศึกษาเล่าเรียน การค้นคว้าหรือประสบการณ์ รวมทั้งความสามารถเชิงปฏิบัติและทักษะ ความเข้าใจหรือสารสนเทศที่ได้รับมาจากประสบการณ์ สิ่งที่ได้รับมาจากการได้ยิน ได้ฟัง การคิด หรือการปฏิบัติ องค์กรวิชาในแต่ละสาขา

ประภาเพ็ญ สุวรรณ และสวิง สุวรรณ (2536, หน้า 40) ได้ให้ความหมาย ความรู้ เป็นความสามารถในความจำหรือระลึกได้ ซึ่งรวมประสบการณ์ต่าง ๆ ที่ได้รับรู้มา

วิรัตน์ รัตนวิจิตร (2540, หน้า 22 อ้างถึงใน วรรณานู อภัยหมัดคาเซ็ม, 2546, หน้า 31) ได้ให้ความหมายของความรู้ หมายถึง ความรู้เกี่ยวกับข้อเท็จจริง กฎเกณฑ์ สิ่งของ เหตุการณ์ หรือบุคคล ซึ่งได้จากการสังเกต ประสบการณ์ หรือจากการทำงาน ซึ่งการรับรู้ข้อเท็จจริงเหล่านี้ ต้องอาศัยเวลาและต้องชัดเจน

สมโภชน์ ศรีลาศักดิ์ (2541, หน้า 4) กล่าวว่า ความรู้ หมายถึง ข้อเท็จจริง กฎเกณฑ์ และโครงสร้างที่เกิดจากการศึกษา หรือค้นหา หรือเป็นความรู้เกี่ยวกับสถานที่ สิ่งของ หรือ บุคคล ที่ได้จากการสังเกต ประสบการณ์ หรือจากรายงาน การรับรู้ข้อเท็จจริงต่าง ๆ เหล่านี้ ต้องชัดเจนและอาศัยเวลา

จากที่มีผู้กล่าวไว้ข้างต้น สรุปได้ว่า ความรู้เป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญที่สุดต่อมนุษย์ การที่จะรู้และเข้าใจในสิ่งต่าง ๆ ที่ตนเองยังไม่รู้หรือสงสัยอยู่นั้น มนุษย์จะมีพัฒนาการของตนเองในการใช้ความสามารถอันเป็นผลสืบเนื่องสะสมมาจากการเรียนรู้ การสังเกต

ประสบการณ์ต่าง ๆ ทั้งในอดีตและปัจจุบัน อันเกิดจากความสามารถ ทักษะทางความคิด ความเข้าใจในสิ่งที่ได้รับมาจากการได้ยิน ได้ฟัง ได้คิด หรือปฏิบัติ กลายเป็นพัฒนาการของสติปัญญาของแต่ละคนที่จะนำความรู้นั้นไปใช้ในชีวิตประจำวันได้

เข้าใจ ตามความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 เป็นคำกริยา หมายถึง รู้เรื่อง รู้ความหมาย ประภาเพ็ญ สุวรรณ และสวิง สุวรรณ (2536, หน้า 53-54) ได้ให้ความหมายของความเข้าใจว่า เป็นขั้นต่อมาจากความรู้ ซึ่งขั้นตอนนี้จะต้องใช้ความสามารถทางสมองและทักษะที่สูงขึ้นจนถึงระดับของการสื่อความหมาย ซึ่งมักเกิดขึ้นหลังจากที่บุคคลได้รับทราบข่าวสารต่าง ๆ แล้ว

ความเข้าใจนี้อาจจะแสดงออกในรูปของทักษะต่าง ๆ ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

1. การแปลความหมาย เป็นการจับใจความให้ถูกต้องเกี่ยวกับสิ่งที่สื่อความหมายหรือจากภาษาหนึ่งของการสื่อสาร ไปสู่อีกรูปแบบหนึ่ง
2. การตีความหมาย เป็นการอธิบายความหมายหรือสรุปเรื่องราวโดยการจัดระเบียบใหม่ รวบรวมเรียบเรียงเนื้อหาใหม่
3. การขยายความ เป็นการขยายเนื้อหาที่เหนือไปกว่าขอบเขตที่รู้ เป็นการขยายขีดการอ้างอิง หรือแนวโน้มที่เกินเลยจากข้อมูล

อภิญา อุ่นเรือน (2542) กล่าวว่า เรื่องของความเข้าใจ เป็นขั้นตอนสำคัญของการสื่อความหมาย โดยอาศัยความสามารถทางสมองและทักษะ ซึ่งอาจกระทำได้โดยใช้ปากเปล่า ข้อเขียน ภาษา หรือ สัญลักษณ์ต่าง ๆ โดยทำความเข้าใจ ซึ่งประกอบด้วย การแปล การตีความ และการสรุปอ้างอิง ซึ่งความสามารถในการนำความรู้ ความจำไปดัดแปลงปรับปรุง เพื่อให้สามารถจับใจความ อธิบาย หรือเปรียบเทียบ ย่นย่อเรื่องราวความคิด ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้

อุทุมพร ทองอุไร (2523 อ้างถึงใน สุประวีณ์ มงคลสวัสดิ์, 2548, หน้า 13) อธิบายว่า ความเข้าใจหมายถึง ขั้นตอนสำคัญของการสื่อความหมาย โดยอาศัยความสามารถทางสมองและทักษะ ซึ่งอาจจะกระทำได้โดยใช้ปากเปล่า ข้อเขียน ภาษา หรือสัญลักษณ์ต่าง ๆ โดยทำความเข้าใจ ซึ่งประกอบด้วย การแปล การตีความ

สรุปได้ว่า ความเข้าใจ หมายถึง ความสามารถในการนำความรู้ ความจำ ไปดัดแปลงปรับปรุงเพื่อให้สามารถจับใจความ อธิบาย แยกแยะ จัดลำดับ หรือเปรียบเทียบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้

จากที่มีผู้กล่าวไว้ข้างต้น เมื่อนำคำว่า ความรู้และความเข้าใจ มารวมกันสามารถสรุปได้ว่า ความรู้ ความเข้าใจ หมายถึง ความสามารถในการรักษาไว้ซึ่งข้อเท็จจริง จำในสิ่งที่เคยมี

ประสบการณ์มาก่อนได้ และสามารถนำความรู้ ความจำไปดัดแปลงปรับปรุงเพื่อให้สามารถจับใจความ อธิบาย แยกแยะ จัดลำดับ หรือเปรียบเทียบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ได้

กล่าวโดยสรุป ผลจากการศึกษาความหมายของคำว่า ความรู้ความเข้าใจ ผู้วิจัยจึงเห็นว่า ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชี ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับหน้ารายงานที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา ส่วนหนึ่งอาจได้มาจากการประสบการณ์การปฏิบัติงานที่ผ่านมาของผู้สอบบัญชี การที่ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ด้านการสอบบัญชีมาก อาจมีความรู้ความเข้าใจ และมีทักษะในการปฏิบัติงานมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย แนวคิดนี้จึงนำมาซึ่งประเด็นที่ผู้วิจัยต้องการศึกษา

## แนวคิดเกี่ยวกับความคิดเห็น

ความสำคัญของความคิดเห็น

การสำรวจความคิดเห็น เป็นการศึกษาหาความรู้สึกรักของบุคคลหรือกลุ่มคน ที่มีต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใด ซึ่งสามารถนำข้อมูลที่ศึกษามาใช้เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงและพัฒนาไปสู่ความเหมาะสมและพึงพอใจต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งในเวลาต่อมา

ความคิดเห็น ตามความหมายในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า คิดเห็น คำว่า “คิดเห็น” เป็นคำกริยา แปลว่า เข้าใจ เมื่อบวกกับคำว่า “ความ” เป็นคำว่า ความคิดเห็น จึงมีความหมาย ความเข้าใจ นอกจากนี้ยังมีผู้ให้ความหมายและคำนิยามของ ความคิดเห็น ไว้หลากหลาย ดังเช่น

สุโท เจริญสุข (2525) ความคิดเห็น เป็นสภาพความรู้สึกทางด้าน จิตใจที่เกิดจากประสบการณ์และการเรียนรู้ของบุคคล อันเป็นผลให้บุคคลมีความคิดต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งในลักษณะที่ชอบ ไม่ชอบ หรือเฉย ๆ

Webster (1967, p. 301 อ้างถึงใน สมศักดิ์ เจริญผล, 2542, หน้า 19) ความคิดเห็น คือความเชื่อที่ไม่ได้ตั้งอยู่บนความแน่นอน หรือความรู้อันแท้จริง แต่จะตั้งอยู่ที่จิตใจ ความเห็นและการลงความเห็นของแต่ละบุคคลที่ว่ามันจะเป็นจริงหรือน่าจะตรงตามที่คิดไว้

เสกสรร วัฒนพงษ์ (2542) ความคิดเห็น หมายถึง การแสดงออกถึงความเชื่อ ทศนะ การวินิจฉัย การพิจารณาหรือการประเมินผลอย่างมีรูปแบบ โดยได้รับอิทธิพลมาจากทัศนคติ และข้อเท็จจริง ความรู้ที่มีอยู่ของผู้แสดงความคิดเห็นต่อเรื่องใด เรื่องหนึ่ง ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานการณ์และสภาพแวดล้อมต่าง ๆ การแสดงความคิดเห็นอาจจะแสดงออกโดยการพูดหรือการเขียนก็ได้

จึงสามารถสรุปได้ว่า ความคิดเห็นเป็นสภาพความรู้สึกที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ในเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นผลมาจากความรู้ การรับรู้ ประสบการณ์ที่บุคคลนั้นได้รับมา โดยบุคคลนั้นอาจจะแสดงออกมาทางใดทางหนึ่ง ไม่ว่าจะเป็นการพูด ลักษณะท่าทาง หรือไม่แสดงออกเลยก็ได้

กล่าวโดยสรุป จากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎี ที่เกี่ยวข้องกับความคิดเห็น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้นำแนวคิดนี้มาใช้ เพื่อสอบถามความคิดเห็นซึ่งเป็นทัศนะส่วนบุคคลของกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากรายงานแบบสามวรรค เป็นรายงานแบบหกวรรค ผู้สอบบัญชีที่มีคุณลักษณะที่แตกต่างกัน เช่น ประสบการณ์การทำงาน จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน หรือสถานที่ปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน อาจมีความสัมพันธ์ต่อความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกวรรคในด้านต่าง ๆ เนื่องจากคุณลักษณะที่แตกต่างกันดังกล่าวได้มาจากประสบการณ์สภาพแวดล้อม ทัศนะ ซึ่งอาจมีอิทธิพลต่อความสัมพันธ์กับความคิดเห็น

และเพื่อให้ทราบขอบเขตและแนวทางการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจนมากขึ้น ผู้วิจัยได้รวบรวมบทบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการออกหน้ารายงาน ดังนี้

## บทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับรายงานการสอบบัญชี

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี มีดังนี้

### 1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

บรรพ 3 เอกเทศสัญญา พ.ศ. 2472 มาตรา 1214 บัญญัติว่า ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยบุคคลและยื่นต่อที่ประชุมสามัญ ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่า ตนเห็นว่าบุคคลได้ทำโดยถูกต้อง ควรฟังว่าสำแดงให้เห็นการทำงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่

กล่าวโดยสรุป คือ กฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงานไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานการสอบบัญชีต่อผู้ถือหุ้น และต้องรายงานว่างบุคคลได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามจริงหรือถูกต้องหรือไม่ เพียงใด

### 2. ประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 เศรศ บัญญัติว่า เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรการตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี

2.1 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544 ได้กำหนดไว้ว่า “การตรวจสอบและรับรองบัญชี” หมายถึง การตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำและยื่นงบการเงิน พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (ภงด.) ตามประมวลรัษฎากร งบการเงินต้องจัดให้มีการตรวจสอบโดย “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ซึ่งได้แก่

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี ซึ่งตามประกาศฉบับนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ตรวจสอบเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวง ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องสอดส่องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ ในกรณีที่พบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของบัญชีได้มีการทำหรืองดเว้นการทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และหรือลงบัญชีโดยที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริง อันอาจเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสียอันเป็นสาระสำคัญ ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงที่พบในแบบแจ้งข้อความที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามข้อในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 ส่วนที่เกี่ยวกับการรายงาน ไว้ดังข้อต่อไปนี้

## 2.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2.1.1 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ

2.1.2 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียงและส่งผลให้มีการละเว้นการเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

2.1.3 ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

2.1.4 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองไว้ในรายงาน ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั้น หรือแก่กรมสรรพากร หรือแก่บุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง

2.1.5 ไม่เป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของกิจการใด ซึ่งมีเหตุผลเชื่อได้ว่ามีข้อมูลที่ผิดหรือบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง และมีการละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่สำคัญเป็นต้องยื่นต่อกรมสรรพากร

2.1.6 ไม่รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือช่วยเหลือ หรือเป็นผู้จัดทำบัญชีชุดอื่นเพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## 2.2 ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

2.2.1 ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ และไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี

2.2.2 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานของกิจการที่ตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ

2.2.3 สอดส่องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

2.2.4 ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี”

## 3. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

มาตรา 11 วรรคสี่ “งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” นั่นคือ งบการเงินดังกล่าวไม่ต้องตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกต่อไป แต่จะต้องตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี (ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 สัตต ด้วย) ดังตารางต่อไปนี้



ตารางที่ 2-1 ความสัมพันธ์ของประเภทกิจการกับผู้สอบบัญชี

ประเภทกิจการ	ประเภทของผู้สอบบัญชี
บริษัทมหาชนจำกัด	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
บริษัทจำกัด	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและมี	
1. ทุนจดทะเบียนเกิน 5 ล้านบาท หรือ	
2. สินทรัพย์รวมเกิน 30 ล้านบาท หรือ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. รายได้รวมเกิน 30 ล้านบาท	
ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและมี	
1. ทุนจดทะเบียนเกิน 5 ล้านบาท และ	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร หรือ
2. สินทรัพย์รวมเกิน 30 ล้านบาท และ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. รายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท	

4. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

มาตรา 37 กำหนดว่า “ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรอง การสอบบัญชี รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ” พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้สงวนสิทธิในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีให้แก่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเมื่อเป็นการกระทำในทางราชการเท่านั้น ผู้ใดฝ่าฝืนจะมีความผิดตามกฎหมาย การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี ในที่นี้หมายถึง การจัดทำรายงานการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น

5. กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในส่วนที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ ดังนี้

5.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

5.1.1 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยการแสดงความเห็น ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด หรืออาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้นหรือแก่บุคคลเกี่ยวข้อง

## 5.2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน

5.2.1 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นเกี่ยวกับการคาดคะเนรายการใด ๆ ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชีหรือสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

5.2.2 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

5.2.3 ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับสอบบัญชียังมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน

5.2.4 การลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขหรือโดยไม่แสดงความเห็น หรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ต้องแสดงเหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

แม้ว่าในปัจจุบัน พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้ถูกยกเลิกไปแล้วโดยพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แต่สภาวิชาชีพยังอยู่ระหว่างการจัดทำร่างจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (รวมถึงผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ตามมาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งได้กำหนดไว้และในบทเฉพาะกาล มาตรา 76 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้บรรดากฎกระทรวง ข้อบังคับ และประกาศที่ออกตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 มีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าจะมีกฎกระทรวง ข้อบังคับ หรือประกาศตามพระราชบัญญัตินี้ในเรื่องเดียวกันออกใช้บังคับ

6. ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ประกาศ ก.บช. ที่สำคัญ ซึ่งเกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี มีดังนี้

6.1 ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 40 (พ.ศ. 2541) เรื่อง แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่

6.2 ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานว่าได้ตรวจสอบ

การเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด รวมทั้งได้กำหนดแบบรายงานการสอบบัญชีไว้เป็นมาตรฐานด้วย

6.3 ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 44 (พ.ศ. 2544) เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และพิจารณาคำขอขึ้นทะเบียนของผู้ที่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาต ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในส่วนที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้

6.3.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผู้ใดรับงานสอบบัญชีและลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี ก.บข. จะพึงถือว่าผู้สอบบัญชีคนนั้นสอบบัญชีเกินกว่าความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ เป็นการไม่รักษามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

กล่าวโดยสรุป บทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการออกหน้ารายงานเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรถือปฏิบัติตาม ซึ่งตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี กำหนดให้งบการเงินต้องจัดทำให้มีการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี นั่นก็คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น และควรเสนอรายงานการสอบบัญชีว่า ได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ เป็นจริงหรือไม่เพียงใด ต้องสอดส่องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีกับผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ มีคำสั่งกรมสรรพากรซึ่งกำหนดในเรื่องของจรรยาบรรณวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับการรายงาน และกฎกระทรวงซึ่งกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติ และที่สำคัญกำหนดว่าห้ามให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งที่ช่วยควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีได้เป็นอย่างดี

นอกจากจะมีบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อใช้ควบคุมการการปฏิบัติงานการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังมีมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการออกหน้ารายงาน โดยเฉพาะ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานอีกด้วย ซึ่งก็คือ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 700 (ฉบับแก้ไข) ผู้วิจัยได้ประมวลไว้แล้ว ดังนี้

### **มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 700 (ฉบับแก้ไข)**

รายงานของผู้สอบบัญชีอิสระต้องงบการเงินที่สมบูรณ์ซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน ซึ่งกำหนดให้มีการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปหมายถึง งบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชี ในการรายงานทางการเงินเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลพื้นฐานที่ผู้ใช้งบการเงิน

ทั่วไปต้องการ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนต่องบการเงิน นอกจากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ใช้ข้อความที่แตกต่างกัน คำว่าถูกต้องตามที่ควรคือ งบการเงินแสดง โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่

การได้มาซึ่งความเห็นในการสอบบัญชีต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลสรุปที่ได้จากการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่ามีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินโดยรวมได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ รวมถึงการสรุปว่าหลักฐานนั้นเพียงพอและเหมาะสมในการลดระดับความเสี่ยงของการแสดงความเห็นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินได้จัดทำและแสดงรายการตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือและการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงการพิจารณาสถานการณ์ในการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน ดังต่อไปนี้

1. นโยบายบัญชีที่เลือกและประยุกต์ใช้สอดคล้องกับแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินและเหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ หรือไม่

2. การประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารนั้นสมเหตุสมผลในแต่ละสถานการณ์หรือไม่

3. การแสดงข้อมูลในงบการเงินและนโยบายบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ การเปรียบเทียบได้ และสามารถเข้าใจได้ หรือไม่

4. งบการเงิน ได้เปิดเผยอย่างพอเพียงเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญจากการนำเสนองบการเงิน เช่น งบการเงินจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฐานะการเงินของกิจการ ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่างบการเงินหลังการปรับปรุงโดยฝ่ายบริหารจากผลการตรวจสอบว่าสอดคล้องเป็นไปตามที่ผู้สอบบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการหรือไม่ ควรพิจารณาการแสดงรายการโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินควรพิจารณาว่างบการเงินรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ในลักษณะที่แสดงข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญภายใต้กรอบของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การใช้วิธีการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบเมื่อเสร็จสิ้นหรือใกล้เสร็จสิ้นการตรวจสอบจะช่วยสนับสนุนข้อสรุปที่ได้มาระหว่างการตรวจสอบ และยังช่วยการสรุปผลการสอบบัญชีโดยรวมเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 700 (ฉบับแก้ไข) ได้กำหนดเกี่ยวกับ องค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนี้

1. ชื่อรายงาน ต้องระบุอย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเป็นการยืนยันว่าผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติทางจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องครบถ้วนเกี่ยวกับความเป็นอิสระ และสามารถแยกรายงานของผู้สอบบัญชีจากรายงานซึ่งออกโดยผู้อื่น

2. ผู้รับรายงาน รายงานของผู้สอบบัญชีควรมีชื่อผู้รับรายงานให้สอดคล้องกับการรับงานนั้น ๆ กฎหมายหรือข้อบังคับในแต่ละประเทศมักมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลที่จะเป็นผู้รับรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป โดยปกติแล้วรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปจะรายงานต่อผู้ถือหุ้นหรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายเกี่ยวกับการบริหารกิจการของบการเงินที่ตรวจสอบ

3. วรรณคดี ผู้สอบบัญชีควรระบุถึงกิจการและงบการเงินที่ตรวจสอบ โดยวรรณคดีควรมีข้อความดังต่อไปนี้

3.1 ระบุประเภทของงบการเงินซึ่งรวมกันเป็นงบการเงินที่สมบูรณ์

3.2 อ้างถึงสรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.3 ระบุถึงวันที่และงวดบัญชีของงบการเงิน

ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่สมบูรณ์ ตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน หมายถึง งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ งบกระแสเงินสด สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต้องบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีควรมีข้อความที่ระบุว่าผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำและการนำเสนอของบการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินและความรับผิดชอบนี้ยังรวมถึง

4.1 การกำหนด การนำไปปฏิบัติ และการดูแลให้มีการปฏิบัติตามเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนอของบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

4.2 การเลือกและการประยุกต์ใช้ นโยบายบัญชีที่สำคัญ

4.3 การประมาณการทางบัญชีซึ่งสมเหตุสมผล

งบการเงินเป็นสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง คำว่าผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึงผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนอของบการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรตามที่กฎหมายกำหนด ตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน เกี่ยวกับฐานะทางการเงิน

ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร ผู้บริหารของกิจการมีความรับผิดชอบในการกำหนดและการกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติสอดคล้องกับการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน ตรวจสอบ และแก้ไข การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดเพื่อให้มั่นใจถึงความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของกิจการ ผู้บริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่สมเหตุสมผลภายใต้สถานการณ์นั้น รวมทั้งการเลือกและการประยุกต์ใช้ นโยบายบัญชีที่เหมาะสมในการจัดทำงบการเงิน การใช้ดุลยพินิจจะต้องปฏิบัติภายใต้กรอบแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน

5. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชี ควรมีข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากผลการตรวจสอบ เพื่อให้เห็นว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างจากความรับผิดชอบของผู้บริหาร รายงานผู้สอบบัญชีควรระบุว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และอธิบายว่า มาตรฐานดังกล่าวมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามจรรยาบรรณและผู้สอบบัญชี (ได้) วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การอ้างถึงมาตรฐานที่ใช้เป็นการแสดงให้ผู้รู้รายงานทราบว่า การตรวจสอบ ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนด

รายงานของผู้สอบบัญชีควรอธิบายถึงการสอบบัญชีโดยกล่าวถึง

1. การสอบบัญชีเป็นการปฏิบัติตามวิธีการสอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

2. วิธีการสอบบัญชีที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีรวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดก็ตาม ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวผู้สอบบัญชีควรพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินของกิจการว่าถูกต้องตามที่ควรเพื่อใช้ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อการแสดงความเห็นถึงความมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ในสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในร่วมกับการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องหลีกเลี่ยงข้อความที่ว่า การพิจารณาระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีไม่ใช่เพื่อการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

3. การสอบบัญชีรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่กิจการใช้ ความสมเหตุสมผลของการประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการรวมทั้งการนำเสนองบการเงินโดยรวม

รายงานของผู้สอบบัญชีควรมีข้อความที่ระบุว่าผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้มีความเพียงพอและเหมาะสมที่เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

6. ความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อสรุปได้ว่างบการเงินที่นำเสนอได้แสดง โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน เพื่อเป็นสื่อข้อมูลให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่างบการเงินได้แสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการสำหรับงวดเวลาสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ แต่หากไม่ได้ใช้มาตรฐาน การรายงานทางการเงินในการจัดทำงบการเงิน การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องระบุถึงประเทศซึ่งเป็นที่มาของมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และควรระบุถึงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน เช่น “ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ” หรือ “ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศ” เพื่ออธิบายให้ผู้อ่านเข้าใจถึงกรอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการแสดงความเห็น และเมื่อการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินได้รวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ด้วย ผู้สอบบัญชีควรระบุถึงการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน โดยใช้ข้อความ เช่น “ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและพระราชบัญญัติของประเทศ”

7. เรื่องอื่น ๆ ในกรณีที่มาตราฐาน กฎหมาย หรือแนวปฏิบัติที่รับรองทั่วไป กำหนด หรือยินยอมให้ผู้สอบบัญชีขยายความในเรื่องที่กำหนดโดยให้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินหรือในรายงานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยแสดงอยู่ในวรรคอธิบายต่อท้ายจากวรรคความเห็น

8. ความรับผิดชอบในการรายงานเรื่องอื่น ๆ ในกรณีที่กฎหมายได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการรายงานในเรื่องอื่นเพิ่มเติมนอกจากรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เช่นผู้สอบบัญชีอาจต้องรายงานเฉพาะเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน หรือผู้สอบบัญชีอาจถูกร้องขอให้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรายงานจากการใช้วิธีการตรวจสอบพิเศษหรือแสดงความเห็นต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น รายงานต่อความเพียงพอของสมุดบัญชีและบันทึกทางบัญชี ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดหรืออนุญาตให้รายงานเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นนั้นในรายงานแยกต่างหาก ต่อจากวรรคความเห็น ผู้สอบบัญชี ควรระบุถึงความรับผิดชอบในการรายงานเรื่องอื่น ๆ แยกต่างหากภายในรายงานเพื่อแยกให้เห็นความแตกต่างอย่างชัดเจนจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีสำหรับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

9. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีควรมีการลงลายมือชื่อหรืออาจระบุชื่อของสำนักงานสอบบัญชีไว้ด้วยก็ได้

10. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ควรลงวันที่ในรายงานการสอบบัญชีต้องบการเงินก่อนวันที่ซึ่งผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่อบการเงิน หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม ควรรวมถึงหลักฐานที่แสดงว่างบการเงินของกิจการได้มีการจัดทำขึ้น โดยผู้มีอำนาจซึ่งได้ให้การรับรองถึงความถูกต้องต่อบการเงินที่รับผิดชอบ

11. ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชีควรระบุสถานที่ตั้งของสำนักงานเพื่อเปรียบเทียบข้อแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีฉบับ 700 ฉบับเดิมและฉบับแก้ไขให้ชัดเจนมากขึ้น ผู้วิจัยได้สรุปข้อแตกต่าง ไว้ดังตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 เปรียบเทียบมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับ 700 ฉบับเดิม และ ฉบับแก้ไข

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับเดิม	มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับแก้ไข
คำนำ	คำนำ
1. วัตถุประสงค์	1. วัตถุประสงค์
กำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับรูปแบบ และเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี	กำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับ รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ต้องบการเงินที่สมบูรณ์ซึ่งจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชี ในรายงานทางการเงิน
2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น	2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
พิจารณาว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน พิจารณาว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด	แนวทางที่ต้องคำนึงในการแสดงความเห็นต่อบการเงินตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 200



ตารางที่ 2-2 (ต่อ)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับเดิม	มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับแก้ไข
<p>3. การแสดงความเห็นในรายงานรวมทั้งสถานการณ์ที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป</p>	<p>3. การแสดงความเห็นในรายงานเฉพาะสถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ไม่รวม “รายงานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี” ซึ่งกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 และ “รายงานการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ซึ่งกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 800</p>
<p>4. ไม่มี</p> <p>องค์ประกอบพื้นฐานในการรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ชื่อรายงาน</li> <li>2. ผู้รับรายงาน</li> <li>3. วรรคนำ ซึ่งระบุถึง                         <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 งบการเงินที่ตรวจสอบ</li> <li>3.2 ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี</li> </ol> </li> </ol>	<p>4. บางสถานการณ์ซึ่งยากจะเกิดขึ้นเมื่อถือปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินแล้วมีผลทำให้เกิดความเข้าใจผิดต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความจำเป็นในการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป (ถ้ามี)</p> <p>องค์ประกอบพื้นฐานในการรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ชื่อรายงาน</li> <li>2. ผู้รับรายงาน</li> <li>3. วรรคนำ ซึ่งระบุถึง                         <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 งบการเงินที่ตรวจสอบ</li> <li>3.2 สรุปนโยบายบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุ</li> <li>3.3 วันที่และงวดบัญชี</li> </ol> </li> </ol>

256823

๑  
๒๕๖.๔๕  
๕๕๖๕๗

## ตารางที่ 2-2 (ต่อ)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับเดิม	มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับแก้ไข
4. ไม่มี	4. วรรณกรรมรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน
5. วรรณขอบเขต 5.1 อ้างอิงมาตรฐานการสอบบัญชี 5.2 อธิบายถึงงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ	5. วรรณกรรมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี 5.1 ความรับผิดชอบ 5.2 อ้างอิงมาตรฐานการสอบบัญชี 5.3 อธิบายถึงงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ ซึ่งเน้นความรับผิดชอบจากการประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือ ผิดพลาด ก็ตาม
6. วรรณความเห็นต่องบการเงิน	6. ความเห็นของผู้สอบบัญชี
7. ไม่มี	7. ความรับผิดชอบในการรายงานเรื่องอื่น ๆ
8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี	8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี
9. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี	9. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
10. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องอื่น ๆ ตามข้อกำหนดของกฎหมาย	10. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องอื่น ๆ ตามข้อกำหนดของกฎหมาย
ย่อหน้าที่ 19 รายงานของผู้สอบบัญชีควรระบุว่า ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการใด เช่น หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือหลักการบัญชีของแต่ละประเทศ	ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและตามที่กฎหมายกำหนด และควรอ้างถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเมื่อได้ปฏิบัติตามอย่างสมบูรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชีทุกฉบับที่เกี่ยวข้อง
ย่อหน้าที่ 20 รวมถึงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของกฎหมาย	

## ตารางที่ 2-2 (ต่อ)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับเดิม	มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ฉบับแก้ไข
<p>อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีและ งบการเงิน ย่อหน้าที่ 22 ในกรณีที่ไม่ปรากฏชัดว่าใช้ หลักการบัญชีของประเทศใด ควรระบุ หลักการบัญชีของประเทศใด ควรระบุ หลักการบัญชีของประเทศที่ใช้ในการจัดทำ งบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี ข้อมูลเพิ่มเติมที่ยังไม่ได้ตรวจสอบ ซึ่ง นำเสนอพร้อมกับงบการเงินซึ่งได้ผ่านการ สอบบัญชีแล้ว - ไม่มี-</p>	<p>ข้อมูลเพิ่มเติมที่ยังไม่ได้ตรวจสอบ ซึ่ง นำเสนอพร้อมกับงบการเงินซึ่งได้ผ่านการ สอบบัญชีแล้ว ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะถือว่า ครอบคลุมไปถึงข้อมูลเพิ่มเติมด้วย ในกรณีที่ ไม่สามารถแสดงข้อมูลเพิ่มเติมให้เห็นแตกต่าง ได้อย่างชัดเจนจากงบการเงิน แสดงข้อมูลเพิ่มเติมที่ยังไม่ได้ตรวจสอบ ไว้นอกชุดของงบการเงิน หรืออย่างน้อยที่สุด ให้จัดวางไว้ที่ท้ายสุดต่อจากหมายเหตุประกอบ งบการเงิน โดยกำหนดให้แสดงข้อความอย่าง ชัดเจนว่า “ยังไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว” ข้อมูลเพิ่มเติม ไม่ได้ผ่านการตรวจสอบ ไม่ได้ปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้สอบ บัญชีตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบ บัญชีฉบับที่ 720 “ข้อมูลอื่นในเอกสารที่ รวบรวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว”</p>

เมื่อทราบความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีฉบับ 700 ฉบับเดิม กับ ฉบับ 700 ฉบับปรับปรุง ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานจากสามวรรคเป็นหกวรรคอยู่หลายประเด็น ผู้วิจัยจึงได้รวบรวมข้อแตกต่างและนำมาเปรียบเทียบไว้ ดังตารางที่ 2-3

ตารางที่ 2-3 เปรียบเทียบความแตกต่างของรูปแบบหน้ารายงานการสอบบัญชีแบบสามวรรค กับรายงานการสอบบัญชีแบบหกวรรค

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 วรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 วรรค
ชื่อรายงาน “รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”	ชื่อรายงาน “รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ”
เสนอ เสนอ.....	เสนอ เสนอ [ผู้รับรายงานที่เหมาะสม]
วรรคนำ  ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบคุณ ณ วันที่ .....งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ .....ซึ่ง ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า	วรรคนำ รายงานต่อกรรมการเงิน ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของ.....ซึ่งประกอบด้วย งบคุณ ณ วันที่ .....และ งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปี สิ้นสุดวันเดียวกัน รวมทั้งสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุประกอบงบการเงินอื่น
วรรคขอบเขต ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติตาม เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น	- อยู่ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

## ตารางที่ 2-3 (ต่อ)

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 วรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 วรรค
<p>สาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ ประเมินการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า</p>	<p>- อยู่ในวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี</p>
<p>- ความรับผิดชอบของผู้บริหาร อยู่ในส่วนหนึ่งของวรรคนำ</p>	<p>วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการต่องบการเงิน</p> <p>ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานรายงานทางการเงินความรับผิดชอบนี้รวมถึงการกำหนดการนำไปใช้ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม รวมทั้งการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์</p>

## ตารางที่ 2-3 (ต่อ)

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 วรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 วรรค
- ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เป็นส่วนหนึ่งของวรรคขอบเขต	<p data-bbox="753 387 1173 491">วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (วรรคที่ 1)</p> <p data-bbox="753 555 1265 1055">ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล ว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่</p> <p data-bbox="949 1066 1075 1112">(วรรคที่ 2)</p> <p data-bbox="753 1129 1265 1923">การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินวิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของข้าพเจ้า รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนอของงบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดง</p>

## ตารางที่ 2-3 (ต่อ)

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 วรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 วรรค
	<p>ความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบ รวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการรวมทั้งการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงิน โดยรวม</p> <p>(วรรคที่ 3)</p> <p>ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นข้าพเจ้า</p>
<p>วรรคความเห็น</p> <p>ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ.....</p> <p>ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....</p> <p>โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป</p>	<p>วรรคความเห็น</p> <p>ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงินของ.....</p> <p>ณ..... แสดงผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p>
<p>- ไม่มี -</p>	<p>รายงานในเรื่องอื่นตามข้อกำหนดของกฎหมาย</p> <p>รูปแบบและเนื้อหาในส่วนนี้จะเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อรายงานในเรื่องอื่น ๆ</p>

เมื่อทราบความแตกต่างระหว่างรูปแบบรายงานสามพรรคกับพรรค คังคารางข้างต้นแล้ว ผู้วิจัยพบประเด็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ นำมาซึ่งความสนใจที่ผู้วิจัยต้องการศึกษาเรื่องความรู้ ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานจากสามพรรค เป็นรายงานแบบพรรคคังคารางที่ 2-4

ตารางที่ 2-4 สรุปข้อแตกต่างของรายงานแบบสามพรรค กับ รายงานแบบพรรค

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 พรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 พรรค
1. ระบุงบการเงินที่ตรวจสอบ	1. ระบุงบการเงินที่ตรวจสอบ
1.1 งบดุล	1.1 งบดุล
1.2 งบกำไรขาดทุน	1.2 งบกำไรขาดทุน
1.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น	1.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้ถือหุ้น
1.4 งบกระแสเงินสด	1.4 งบกระแสเงินสด
	1.5 สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ
	1.6 หมายเหตุประกอบงบการเงิน
2. ถ้อยคำในรายงานแบบเดิม ระบุความรับผิดชอบของผู้บริหาร คือ “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงิน”	2. ถ้อยคำในรายงานแบบใหม่ ระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารไว้ ดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> <li>2.1 จัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</li> <li>2.2 การนำไปใช้และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด</li> <li>2.3 การเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม</li> </ul>



## ตารางที่ 2-4 (ต่อ)

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 วรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 วรรค
	<p>2.4 การจัดประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์</p> <p>จะเห็นได้ว่าถ้อยคำได้กล่าวถึงความรับผิดชอบมากขึ้นทั้งที่ความรับผิดชอบทั้งหลายดังกล่าวตามวรรคนี้ ผู้บริหารต้องเป็นผู้ที่รับผิดชอบมาแต่เดิมแล้ว เพียงแต่ไม่มีการแสดงให้เห็นชัดเจนในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น</p>
<p>3. ถ้อยคำในรายงานแบบเดิม ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้</p> <p>3.1 ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ต้องวางแผนและปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่</p> <p>3.2 รวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินการประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอใน</p>	<p>3. ถ้อยคำในรายงานแบบใหม่ ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้</p> <p>3.1 แสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และวางแผนและปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่</p> <p>รายงานแบบเดิม ไม่ได้กล่าวถึงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณ</p> <p>3.2 การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินวิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด</p>

## ตารางที่ 2-4 (ต่อ)

ฉบับเดิม รายงานแบบ 3 พรรค	ฉบับแก้ไข รายงานแบบ 6 พรรค
<p>งบการเงิน โดยรวม และเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี</p> <p>3.3 ไม่ได้แสดงไว้ในหน้ารายงาน</p>	<p>รายงานแบบเดิม ไม่ได้กล่าวถึงการประเมินความเสี่ยงนี้</p> <p>3.3 ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ</p> <p>รายงานแบบเดิม ไม่ได้กล่าวถึงการควบคุมภายใน</p>
<p>3.4 - ไม่ได้แสดงไว้ในหน้ารายงาน -</p>	<p>3.4 การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการรวมทั้งการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงิน โดยรวม</p> <p>รายงานแบบเดิม ไม่ได้กล่าวถึงความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชี</p>

## งานวิจัยและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

Chan and Koh (1997) ได้ศึกษาถึงความเข้าใจเกี่ยวกับความถูกต้องและยุติธรรม (True and Fair View) ของงบการเงิน โดยศึกษาจากกลุ่มผู้ใช้งบการเงินในประเทศสิงคโปร์ 3 กลุ่ม คือนักบัญชี พนักงานธนาคารและผู้บริหาร ว่ามีความเข้าใจเกี่ยวกับความถูกต้องและยุติธรรมอย่างไร ผลการศึกษาพบว่า ทั้งสามกลุ่มเข้าใจความหมายของความถูกต้องและยุติธรรมอย่างไม่แตกต่างกัน

โดยเข้าใจว่าหมายถึงการไม่เข้าใจผิด การปราศจากข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ความยุติธรรม ถูกต้องและปราศจากความลำเอียง การใช้ดุลยพินิจอย่างถูกต้องและเหมาะสม รวมถึงการเปิดเผย ข้อมูลอย่างครบถ้วนและเหมาะสม นอกจากนี้ยังพบว่าทั้งสามกลุ่มเข้าใจว่าความถูกต้องและ ยุติธรรม ไม่ได้หมายถึงการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและข้อกำหนดของกฎหมายด้วย

Grant, Peter and Baines (1998) ได้ศึกษาพบว่า ข้อความในรายงานการตรวจสอบงบ การเงินและรายงานการสอบทานงบการเงินที่ต่างกันนั้นมีผลต่อความเข้าใจของผู้สอบบัญชี ผู้จัดทำ และผู้ใช้งบการเงินในประเทศออสเตรเลียเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ และประโยชน์ของงบการเงินหรือไม่ ผลการศึกษาพบว่าทั้งผู้สอบบัญชี ผู้จัดทำ และผู้ใช้งบการเงิน มีความเห็นตรงกันว่าผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องและจัดให้มีการปฏิบัติ ตามระบบการควบคุมภายในทั้งรายงานการตรวจสอบและรายงานการสอบทาน ส่วนด้านความ น่าเชื่อถือของงบการเงินนั้นพบว่าผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินไม่มั่นใจว่ารายงานการตรวจสอบและ รายงานการสอบทานจะให้ความเชื่อมั่นและความน่าเชื่อถือในระดับสูงว่างบการเงินจะปราศจาก ข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในความถูกต้องดังกล่าว และในด้าน ประโยชน์ของงบการเงินนั้นพบว่าผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นว่ารายงานการตรวจสอบให้ประโยชน์ ในการตัดสินใจมากกว่ารายงานการสอบทานงบการเงิน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่า รายงานการตรวจสอบและรายงานการสอบทานงบการเงินให้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ไม่ ต่างกัน จะเห็นได้ว่าปัญหาที่เกิดจากสารเกี่ยวกับภาษาที่ใช้มีผลต่อความเข้าใจของผู้รับสาร ก่อนข้างมาก

ศิริมล ประดิษฐ์วรคุณ (2546) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยกำหนดความพึงพอใจในการสอบบัญชี: มุมมองผู้รับการตรวจสอบและหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย ได้กล่าวถึง ข้อบกพร่องในการ แสดงความเห็นและการเขียนรายงานการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่มี เงื่อนไขต่องบการเงิน ทำให้เข้าใจว่า งบการเงินถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยไม่ได้ตรวจสอบหลักฐานใด ๆ หรือไม่ได้ควบคุมและสอบทานงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม หรือผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างไม่เหมาะสมกับข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ หรือผู้สอบบัญชีขาดความระมัดระวังรอบคอบในการเขียนรายงานการสอบบัญชี ทำให้รายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จัดทำขึ้น แตกต่างจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ควรจะเป็น หรือบางครั้งผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ผู้บริหารจัดทำขึ้น โดยแสดงความเห็น อย่างมีเงื่อนไขทั้งที่รายการดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน

คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยสำนักกำกับดูแลธุรกิจ กล่าวถึง การสรุปข้อบกพร่องในการแสดงความเห็นและการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีลงมือชี้แจงแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยไม่ได้ตรวจสอบหลักฐานใด ๆ หรือมิได้ควบคุมงานด้วยตนเอง
2. ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่สัมพันธ์กับผลการทดสอบ ส่วนใหญ่จะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข โดยเขียนรายงานตามแบบท้ายประกาศ ก.บข. ทั้งที่ควรแสดงความเห็นเป็นอย่างอื่น
3. ผู้สอบบัญชีเสนอความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ
4. การจัดทำรายงานการสอบบัญชีไม่เป็นไปตามประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2545)
5. ข้อความในรายงานการสอบบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี พบการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีจากฉบับ 700 เดิม เป็น ฉบับ 700 ฉบับปรับปรุง และเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานจากสามวรรคเป็นหกวรรค การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว มุ่งเน้นความชัดเจนของหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ซึ่งมีการระบุอย่างชัดเจนในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับภาระหน้าที่ความรับผิดชอบที่ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติ แต่ทั้งนี้หน้าที่ดังกล่าว อาจเป็นหน้าที่ที่ผู้บริหารและผู้สอบบัญชีปฏิบัติเป็นปกติอยู่แล้ว แต่ได้เน้นย้ำเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบขอบเขตความรับผิดชอบอย่างชัดเจน การระบุเช่นนี้ นำมาซึ่งประเด็นในการศึกษา ว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเพียงใด และมีความคิดเห็นอย่างไรต่อการเปลี่ยนแปลงในครั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานครั้งนี้ อาจเพิ่มภาระหน้าที่ให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น หรืออาจต้องใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้น หรืออาจต้องกำหนดค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นจากเดิม การวิจัยครั้งนี้ มุ่งเน้นศึกษากลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีคุณลักษณะต่าง ๆ กัน มีความรู้ความเข้าใจและมีความคิดเห็นอย่างไรในการเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานครั้งนี้

ตัวแปรที่ผู้วิจัยสนใจศึกษา คือ กลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนต่างกัน กลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงินที่ตรวจสอบแตกต่างกัน กลุ่มผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบต่างกัน และกลุ่มผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ต่างกัน อาจจะมีระดับความรู้ความเข้าใจที่แตกต่างกัน และตัวแปรดังกล่าว มีความสัมพันธ์ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ซึ่งถือว่าเป็นประเด็นหลักที่ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะค้นหาคำตอบในครั้งนี้ ( อุณากร พฤทธิธาดา, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาปะพร ศรีจันเพชร, 2550, หน้า 1-17)

### บทที่ 3

#### วิธีดำเนินงานวิจัย

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงพรรณนาและการวิจัยเชิงสำรวจ โดยมุ่งศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานแบบใหม่ทกวรรค โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล

ขั้นตอนงานวิจัย มีดังนี้

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
3. วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
4. การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

#### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังไม่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต ในเขตกรุงเทพมหานคร และต่างจังหวัด ตามรายชื่อและที่อยู่จากเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ณ วันที่ 26 กรกฎาคม พ.ศ. 2550 ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 6,890 ราย

กลุ่มตัวอย่าง

1. ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง ใช้สูตรการคำนวณขนาดตัวอย่างของทาโร ยามาเน่ (Yamane, 1967) ซึ่งมีสูตรการคำนวณ ดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

โดยที่  $n$  = ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง

$N$  = ขนาดของประชากร

$e$  = ค่าความคลาดเคลื่อนของประชากรที่ยอมรับได้ ในที่นี้ คือ 0.05

แทนค่าในสูตร

$$n = \frac{6,890}{1 + 6,890 (0.05)^2}$$

จากจำนวนประชากรทั้งหมด 6,890 ราย เมื่อสุ่มตัวอย่างโดยวิธี ทาโร่ ยามาเน่ แล้วขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ เป็นจำนวน 378 ราย เนื่องจากผู้วิจัยต้องการจะลดความคลาดเคลื่อนให้น้อยลง จึงกำหนดขนาดของตัวอย่างเป็น 400 ราย

2. เมื่อได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างจากตารางของยามาเน่แล้ว ผู้วิจัย ได้ใช้วิธีการแจกแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชี โดยวิธีไม่ให้หลักความน่าจะเป็น 2 แบบ คือ การสุ่มแบบเจาะจง และการสุ่มแบบบอกต่อ

### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม ที่มีคำถามทั้งชนิดปลายปิดและคำถามชนิดปลายเปิด โดยแบ่งคำถามออกเป็น 4 ส่วน

ส่วนที่ 1 คำถามเกี่ยวกับข้อมูลสถานภาพของผู้สอบบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ จำนวนปีนับแต่ได้เลขทะเบียนผู้สอบบัญชี, ค่าสอบบัญชีเฉลี่ยของงบการเงินที่ตรวจสอบ จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเฉลี่ยต่อปี ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน สถานะเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่

ส่วนที่ 2 คำถามเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบใหม่

ส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบใหม่

ส่วนที่ 4 คำถามปลายเปิดเกี่ยวกับข้อเสนอแนะอื่น ๆ

2. เกณฑ์ที่ใช้เทียบระดับความคิดเห็น

แบบสอบถามในส่วนที่ 3 เกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยมีหลักเกณฑ์ให้คะแนนแบบสอบถามซึ่งสร้างขึ้นตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert) โดยในแต่ละข้อจะมี 5 คำตอบ และมีการกำหนดน้ำหนักคะแนนแต่ละข้อเป็น 5 อันดับ ดังนี้

ระดับ 5	หมายถึง	ผู้ตอบเห็นด้วยอย่างยิ่ง
ระดับ 4	หมายถึง	ผู้ตอบเห็นด้วย
ระดับ 3	หมายถึง	ผู้ตอบไม่แน่ใจ
ระดับ 2	หมายถึง	ผู้ตอบไม่เห็นด้วย
ระดับ 1	หมายถึง	ผู้ตอบไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

## วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

1. แหล่งเก็บข้อมูลในการวิจัย แบ่งออกเป็น 2 แหล่ง คือ

1.1 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ ได้จากการสร้างแบบสอบถาม และแจกให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร และต่างจังหวัด โดยมีวิธีการดังต่อไปนี้

1.1.1 จัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์

1.1.2 จัดส่งแบบสอบถามทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) โดยการแนบสำเนาไฟล์แบบสอบถามที่ทราบ

1.1.3 แจกแบบสอบถามด้วยตัวผู้วิจัยเอง

1.2 แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ เป็นข้อมูลที่ได้จากการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร บทความ หนังสือ สิ่งตีพิมพ์ งานวิจัยและวิทยานิพนธ์ที่ผู้อื่นได้ทำการศึกษาไว้แล้ว เพื่อศึกษาลงแนวคิด ทฤษฎี กรอบแนวทางในการทำงานวิจัย

2. ส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างด้วยวิธีการ ดังนี้

2.1 จัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยส่งตามรายชื่อ และที่อยู่ที่ได้จากเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยแนบซองและจ่าหน้าถึงผู้วิจัย

2.2 จัดส่งแบบสอบถามทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ โดยการแนบสำเนาไฟล์แบบสอบถามที่ทราบที่อยู่จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail Address) ตอบแล้วส่งไฟล์กลับมา

2.3 แจกแบบสอบถามผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยตัวผู้วิจัยเอง

## การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

การตรวจสอบข้อมูล (Editing) ผู้วิจัยจะทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามที่ส่งกลับมา และแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออก

1. การลงรหัส (Coding) นำแบบสอบถามที่ถูกต้องมาลงรหัสสำหรับแบบสอบถามปลายปิด (Close-ended) ข้อมูลที่ลงรหัสแล้วจะนำมาบันทึก โดยใช้เครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อการประมวลผลข้อมูลซึ่งใช้โปรแกรมทางสถิติสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences: SPSS)

2. การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์ความรู้ความเข้าใจ และความคิดเห็นนั้น ใช้ค่าทางสถิติ ดังนี้

2.1 ค่าร้อยละ

2.2 ค่าเฉลี่ยเลขคณิต

2.3 ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน

3. การกำหนดเกณฑ์การจัดลำดับคะแนนเฉลี่ยในส่วนของความคิดเห็น ดังนี้

ระดับคะแนนเฉลี่ย	ระดับความคิดเห็น
$1.00 < \bar{x} < 1.50$	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง
$1.51 < \bar{x} < 2.50$	ไม่เห็นด้วย
$2.51 < \bar{x} < 3.50$	ไม่แน่ใจ
$3.51 < \bar{x} < 4.50$	เห็นด้วย
$4.51 < \bar{x} < 5.00$	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

5. การนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล โดยนำผลที่ได้จากการประมวลผลด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS มาจัดทำในรูปของตารางการสรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามวัตถุประสงค์การวิจัย

6. ในส่วนของความรู้ความเข้าใจและคำถามปลายเปิดใช้สถิติเชิงพรรณนา



## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การศึกษาเรื่องความรู้ ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรคในครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูลกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้สอบบัญชี จำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด 400 ชุด การวิเคราะห์ข้อมูลอธิบายถึงลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค โดยใช้สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และสถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inference Statistics) เพื่อนำเสนอข้อมูล

จากการส่งแบบสอบถามให้กับผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยได้รับการตอบกลับเป็นจำนวน 213 ชุด คิดเป็นร้อยละ 53.25 มีรายละเอียดดังแสดงไว้ในตารางที่ 4-1.

ตารางที่ 4-1 จำนวนและร้อยละจำนวนแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับ

ช่องทางการส่ง	ส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์		ส่งทางไปรษณีย์		ส่งด้วยตนเอง		รวม	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนส่ง	300	75.00	30	7.50	70	17.50	400	100.00
จำนวนตอบกลับ	129	43.00	14	46.67	70	100.00	213	53.25

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

เนื้อหาในบทนี้กล่าวถึงผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่าง โดยแบ่งผลการวิเคราะห์ออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากคำถามปลายเปิดในรูปของความคิดเห็นและข้อเสนอแนะของกลุ่มตัวอย่าง

## ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 4-2 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับเพศของกลุ่มตัวอย่าง

เพศ	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
ชาย	78	36.62	36.62
หญิง	135	63.38	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-2 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 135 คน คิดเป็นร้อยละ 63.38 และเป็นเพศชาย จำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 36.62

ตารางที่ 4-3 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับช่วงอายุของกลุ่มตัวอย่าง

อายุ	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
25-35 ปี	147	69.01	69.01
36-45 ปี	44	20.66	89.67
46-55 ปี	17	7.98	97.65
56 ปีขึ้นไป	5	2.35	100.00
รวม	213	100.00	

ตารางที่ 4-3 พบว่า ช่วงอายุของผู้สอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่มีช่วงอายุ 25-35 ปี จำนวน 147 คน คิดเป็นร้อยละ 69.01 รองลงมาคือช่วงอายุ 36-45 ปี จำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 20.66 ช่วงอายุ 46-55 ปี จำนวน 17 คน คิดเป็นร้อยละ 7.98 และกลุ่มตัวอย่างที่มีจำนวนน้อยที่สุด ได้แก่ ช่วงอายุ 56 ปีขึ้นไป จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 2.35

ตารางที่ 4-4 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับจำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่าง

จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
1-3 ปี	116	54.46	54.46
4-6 ปี	66	30.99	85.45
7-9 ปี	26	12.21	97.65
10 ปีขึ้นไป	5	2.35	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-4 พบว่า จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 1-3 ปี จำนวน 116 คน คิดเป็นร้อยละ 54.46 รองลงมาได้แก่ 4-6 ปี จำนวน 66 คน คิดเป็นร้อยละ 30.99 ช่วง 7-9 ปี จำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 12.21 และกลุ่มตัวอย่างที่มีจำนวนน้อยที่สุด ได้แก่ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับเลขทะเบียนตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 2.35

ตารางที่ 4-5 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงินของกลุ่มตัวอย่าง

ค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบ	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
5,000-10,000 บาท	63	29.58	29.58
10,001-15,000 บาท	22	10.33	39.91
15,001-20,000 บาท	8	3.76	43.66
20,001-25,000 บาท	8	3.76	47.42
25,001-30,000 บาท	10	4.69	52.11
30,000 บาทขึ้นไป	102	47.89	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-5 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่รับค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงิน 30,000 บาทขึ้นไป มีจำนวนสูงสุด จำนวน 102 คน คิดเป็นร้อยละ 47.89 รองลงมาได้แก่ ค่าสอบบัญชีเฉลี่ย

5,000 – 10,000 บาท จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 10.33 ค่าสอบบัญชีเฉลี่ย 25,000 – 30,000 บาท จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 4.69 ค่าสอบบัญชีเฉลี่ย 15,000 – 20,000 และ 20,001 – 25,000 บาท มีจำนวนเท่ากัน คือ 8 คน คิดเป็นร้อยละ 3.76 เท่ากัน

ตารางที่ 4-6 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเฉลี่ยต่อปีของกลุ่มตัวอย่าง

จำนวนงบการเงินที่ตรวจเฉลี่ยต่อปี	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
0-20 งบ	77	36.15	36.15
21-50 งบ	54	25.35	61.50
51-100 งบ	8	3.76	65.26
101-150 งบ	34	15.96	81.22
151-200 งบ	20	9.39	90.61
201 งบขึ้นไป	20	9.39	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-6 พบว่า จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเฉลี่ยต่อปีของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่ตรวจสอบ 0 – 20 งบต่อปี จำนวน 77 คน คิดเป็นร้อยละ 36.15 รองลงมา ตรวจสอบ 21 – 50 งบต่อปี จำนวน 54 คน คิดเป็นร้อยละ 25.35 ตรวจสอบ 101 – 150 งบต่อปี จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 15.96 ตรวจสอบ 151 – 200 งบ ต่อปี และ 201 งบต่อปีขึ้นไป มีจำนวนเท่ากัน คือ 20 คน คิดเป็นร้อยละ 9.39 เท่ากัน

ตารางที่ 4-7 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานของกลุ่มตัวอย่าง

ประเภทของสำนักงาน	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
อิสระ-คณะบุคคล	107	50.23	50.23
บริษัทจำกัด	70	32.86	83.10
กลุ่ม Big4	36	16.90	100.00
Total	213	100.00	

จากตารางที่ 4-7 พบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและคณะบุคคล จำนวน 107 คน คิดเป็นร้อยละ 50.23 รองลงมาได้แก่ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานในบริษัทจำกัด จำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 32.86 และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในกลุ่ม Big 4 จำนวน 36 คน คิดเป็นร้อยละ 16.90

ตารางที่ 4-8 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับการได้รับอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของกลุ่มตัวอย่าง

เป็นผู้รับอนุญาตตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
ใช่	40	18.78	18.78
ไม่ใช่	173	81.22	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-8 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ มีจำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 18.78 และ ไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับอนุญาตตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 173 คน คิดเป็นร้อยละ 81.22

ตารางที่ 4-9 จำนวน และร้อยละเกี่ยวกับจำนวนครั้งที่ผู้สอบบัญชีเคยเข้าร่วมอบรมสัมมนาเกี่ยวกับการเปลี่ยนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสามวรรค เป็นหกวรรคของกลุ่มตัวอย่าง

จำนวนครั้งที่เคยเข้ารับการอบรมสัมมนา	จำนวน	ร้อยละ	ร้อยละสะสม
ไม่เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา	137	64.32	64.32
เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 1 ครั้ง	68	31.92	96.24
เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 2 ครั้ง	5	2.35	98.59
เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 3 ครั้ง	3	1.41	100.00
รวม	213	100.00	

จากตารางที่ 4-9 พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ ไม่เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนามากถึง 137 คน คิดเป็นร้อยละ 64.3 รองลงมา เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 1 ครั้ง จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 31.90 เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 2 ครั้ง จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 2.35 และเคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 3 ครั้ง จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 1.41

## ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้า รายงานแบบทวิพรรค

ตารางที่ 4-10 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบต่อการเงิน

ความรับผิดชอบต่อการเงิน	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
ผู้บริหาร	213	213	100
ผู้สอบบัญชี	213	113	53.05
พนักงานบัญชีของบริษัท	213	-	

จากตารางที่ 4-10 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการเงินจำนวน 213 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 100 และ ตอบว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบต่อการเงินจำนวน 113 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 53.05

ตารางที่ 4-11 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความรับผิดชอบเรื่องใดบ้าง	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ	213	213	100
ประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท	213	213	100
ตรวจทุจริตที่ไม่มีสาระสำคัญ	213	28	13.15
ตรวจทุจริตที่มีสาระสำคัญ	213	192	90.14
แจ้งผู้บริหารเมื่อพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาด	213	201	94.37
ให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญและควรนำมาใช้	213	202	94.84
ตรวจพบการกระทำผิดทางกฎหมายของบริษัทที่ตรวจสอบ	213	-	-
อื่น ๆ	213	11	5.16

จากตารางที่ 4-11 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่าแสดงความเห็นต่องบการเงิน จำนวน 213 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 100 ตอบว่าประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท จำนวน 213 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 100 ตอบว่าตรวจทุจริตที่มีสาระสำคัญ จำนวน 192 คำตอบ คิดเป็น 90.14 ตอบว่าแจ้งผู้บริหารเมื่อพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาด จำนวน 201 คำตอบ คิดเป็น 94.37 ตอบว่าให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญและควรนำมาใช้ จำนวน 202 คำตอบ คิดเป็น 94.84 ส่วนคำตอบที่ตอบน้อยที่สุด คือ การตรวจทุจริตที่ไม่มีสาระสำคัญ จำนวน 28 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 13.15 และตอบอื่น ๆ จำนวน 11 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 5.16 ผู้ตอบอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4-12 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับแนวโน้มที่ผู้บริหารเลือกใช้นโยบายบัญชี

แนวโน้มที่ผู้บริหารเลือกใช้นโยบายบัญชี	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
เพื่อความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	213	185	86.85
เพื่อการประหยัดภาษี	213	213	100
เพื่อแสดงตัวเลขดึงดูดนักลงทุน	213	174	81.69
แสดงตามมูลค่าที่แท้จริงทางเศรษฐกิจ	213	37	17.37
แสดงตัวเลขให้เป็นไปตามที่ต้องการเพื่อประโยชน์ต่อการกู้ยืมเงิน	213	155	72.77
อื่น ๆ	213	14	6.57

จากตารางที่ 4-12 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่า เพื่อความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จำนวน 213 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 86.85 ตอบว่าเพื่อการประหยัดภาษี จำนวน 213 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 100 ตอบว่าเพื่อแสดงตัวเลขดึงดูดนักลงทุน จำนวน 174 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 81.69 ตอบว่าเพื่อแสดงตามมูลค่าที่แท้จริงทางเศรษฐกิจ จำนวน 37 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 17.77 ตอบว่าเพื่อแสดงตัวเลขให้เป็นไปตามที่ต้องการเพื่อประโยชน์ต่อการกู้ยืมเงิน จำนวน 155 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 72.77 และตอบว่าอื่น ๆ จำนวน 14 คำตอบ คิดเป็น 6.57 ส่วนใหญ่จะตอบว่าแล้วแต่ลักษณะของกิจการที่ไปตรวจสอบ โดยหากเป็นธุรกิจที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์อาจเน้นที่การแสดงตัวเลขดึงดูดนักลงทุน และธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กอาจจะแสดงตัวเลขเพื่อการประหยัดภาษีและ การกู้ยืมเงิน



ตารางที่ 4-13 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับความหมายของคำว่า  
สาระสำคัญ

สาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชี หมายถึง	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
จำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับสินทรัพย์ของบริษัทที่ ถูกตรวจสอบ	213	194	91.08
จำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับกำไรจากการ ดำเนินงานของบริษัทที่ถูกตรวจสอบ	213	182	85.45
จำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับรายได้รวมของบริษัท ที่ถูกตรวจสอบ	213	189	88.73
อื่น ๆ	213	25	11.74

จากตารางที่ 4-13 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่าจำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับสินทรัพย์ จำนวน 194 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 91.08 ตอบว่าจำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับกำไรจากการดำเนินงาน จำนวน 182 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 85.45 ตอบว่าจำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับรายได้รวม จำนวน 189 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 88.73 และตอบอื่น ๆ จำนวน 25 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 11.74 ส่วนใหญ่ตอบว่าแล้วแต่ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4-14 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อ  
เทียบสัดส่วนกับสินทรัพย์ที่ตรวจสอบ

ระดับความมีสาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชี เมื่อเทียบสัดส่วนกับสินทรัพย์	N	จำนวนที่ ตอบ	ร้อยละ
น้อยกว่า 2%	213	47	22.07
2% - 5%	213	143	67.14
มากกว่า 5%	213	168	78.87
อื่น ๆ	213	57	26.67

จากตารางที่ 4-14 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่า น้อยกว่า 2% จำนวน 47 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 22.07 ตอบว่า 2%-5% จำนวน 143 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 67.14 ตอบว่ามากกว่า 5%

จำนวน 168 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 78.87 และตอบว่า อื่น ๆ จำนวน 57 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 26.67 ส่วนใหญ่ตอบว่าแล้วแต่ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4-15 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบสัดส่วนกับกำไรจากการดำเนินงานที่ตรวจสอบ

ระดับความมีสาระสำคัญ ในรายงานการสอบบัญชีเมื่อเทียบสัดส่วนกับกำไรจากการดำเนินงาน	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
น้อยกว่า 5%	213	72	33.80
5% - 10%	213	188	88.26
มากกว่า 10%	213	14	6.57
อื่น ๆ	213	57	26.76

จากตารางที่ 4-15 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่า น้อยกว่า 5% จำนวน 72 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 33.80 ตอบว่า 5%-10% จำนวน 188 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 86.26 ตอบว่ามากกว่า 10% จำนวน 14 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 6.57 และตอบว่า อื่น ๆ จำนวน 57 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 26.67 ส่วนใหญ่ตอบว่าแล้วแต่ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4-16 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับระดับความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบสัดส่วนกับรายได้รวมที่ตรวจสอบ

ระดับความมีสาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชีเมื่อเทียบสัดส่วนกับรายได้รวม	N	จำนวนที่ตอบ	ร้อยละ
น้อยกว่า 10%	213	9	4.23
10% - 20%	213	195	91.55
มากกว่า 20%	213	8	3.76
อื่น ๆ	213	57	26.76

จากตารางที่ 4-16 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่า น้อยกว่า 10% จำนวน 9 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 4.23 ตอบว่า 10%-20% จำนวน 195 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 91.55 ตอบว่ามากกว่า 20%

จำนวน 8 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 3.76 และตอบว่า อื่น ๆ จำนวน 57 คำตอบ คิดเป็นร้อยละ 26.67 ส่วนใหญ่ตอบว่าแล้วแต่ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4-17 จำนวนร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามคำถามเกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่อการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ

การแสดงความเห็นต่อการเงินของผู้สอบบัญชี	N	จำนวน	ร้อยละ
แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข	213	213	100
แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	213	-	-
แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง	213	-	-
ไม่แสดงความเห็น	213	-	-

จากตารางที่ 4-17 พบว่า ผู้สอบบัญชีตอบว่าส่วนใหญ่จะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข จำนวน 213 คน คิดเป็นร้อยละ 100

### ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทอรรค

ตารางที่ 4-18 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทอรรคของกลุ่มตัวอย่าง โดยสรุปเป็นรายด้าน

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	$\bar{X}$	SD	ระดับความคิดเห็น
1. ด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงาน	3.56	0.63	เห็นด้วย
1.1 วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร	4.23	0.54	เห็นด้วย
1.2 วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	3.75	0.59	เห็นด้วย
2. ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน	3.35	0.46	ไม่แน่ใจ
3. ด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมใช้	2.99	0.54	ไม่แน่ใจ
โดยรวม	3.57	0.33	เห็นด้วย

จากตารางที่ 4-18 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้

1. ด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานทวรวรรคอยู่ในระดับเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.56$ ) วรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร อยู่ในระดับเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.23$ ) วรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี อยู่ในระดับเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.75$ )
2. ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานอยู่ในระดับไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 3.35$ )
3. ด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมใช้ อยู่ในระดับไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 2.99$ )

ตารางที่ 4-19 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านถือยาค่าและรูปแบบของรายงานแบบทวิภาคเป็นรายชื่อ

ความคิดเห็นด้านถือยาค่าและรูปแบบของรายงานแบบทวิภาค	การระดับความคิดเห็น				$\bar{x}$	SD	ระดับความคิดเห็น
	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
1. การเปลี่ยนชื่อรายงาน เป็น "รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ"		43 (20.19)	30 (14.08)	130 (61.03)	10 (4.69)	2.50 0.87	ไม่เห็นด้วย
2. การระบุวรรคก่อนอย่างชัดเจนเป็นวรรครายงานต่องบการเงิน	36 (16.90)	131 (61.50)	14 (6.57)	36 (16.90)	3.80 0.90		เห็นด้วย
3. ความชัดเจนของรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ	42 (19.72)	125 (58.69)	12 (5.63)	34 (15.96)	3.82 0.93		เห็นด้วย
4. การแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีออกจากกันอย่างชัดเจน	55 (25.82)	142 (66.67)	4 (1.88)	12 (5.63)	4.13 0.70		เห็นด้วย
5. วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร							
5.1 ระบุให้ผู้บริหารจัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	103 (48.36)	98 (46.01)	12 (5.63)		4.43 0.60		เห็นด้วย
5.2 ระบุชัดเจนถึงการกำหนด การนำไปใช้และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน							
อย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด	57 (26.76)	112 (52.58)	22 (10.33)	22 (10.33)	3.96 0.89		เห็นด้วย

ตารางที่ 4-19 (ต่อ)

ความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานแบบหกรรค	ค่าระดับความคิดเห็น				SD	ระดับความคิดเห็น
	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5.3 ระบุความรับผิดชอบในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม	71 (33.33)	128 (60.09)	14 (6.57)		4.27	เห็นด้วย
6. วรรณกรรมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี						
6.1 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ	57 (26.76)	144 (67.61)	8 (3.76)	4 (1.88)	4.19	เห็นด้วย
6.2 เปลี่ยนจากการใช้วิธีการทดสอบหลักฐาน เป็นใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี	32 (15.02)	85 (39.91)	51 (23.94)	44 (20.66)	3.48	ไม่แน่ใจ
6.3 การระบุถึงจุดพินิจของผู้สอบบัญชีในการเลือกวิธีการตรวจสอบ	38 (17.84)	116 (54.46)	27 (12.68)	26 (12.21)	3.72	เห็นด้วย
6.4 การประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด	26 (12.21)	75 (35.21)	46 (21.60)	66 (30.99)	3.29	ไม่แน่ใจ

ตารางที่ 4-19 (ต่อ)

ความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานแบบหกรรค	ค่าระดับความคิดเห็น				SD	ระดับความคิดเห็น
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
6.5 การประเมินความเสี่ยง ผู้ตอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายใน ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตาม ที่ควร เพื่อประกอบกรกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตาม สถานการณ์ แต่ไม่ใช้วัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับ ความมีประสิทธิภาพการควบคุมภายใน	31 (14.55)	134 (62.91)	38 (17.84)	10 (4.69)	3.87 0.71	เห็นด้วย
6.6 ระบุให้ผู้ตอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชี ที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่ จัดทำโดยผู้บริหาร	18 (8.45)	149 (69.95)	34 (15.96)	12 (5.63)	3.81 0.66	เห็นด้วย
6.7 การประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอใน งบการเงินโดยรวม	28 (13.15)	145 (68.08)	30 (14.08)	10 (4.69)	3.90 0.67	เห็นด้วย

จากตารางที่ 4-19 เมื่อทดสอบค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานด้านถ้อยคำและรูปแบบหน้ารายงานที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นรายชื่อพบว่า

1. ผู้สอบบัญชีตอบว่าไม่เห็นด้วย ( $\bar{x} = 2.5$ ) ที่จะมีการเปลี่ยนชื่อรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็น “รายงานของผู้สอบบัญชีอิสระ”

2. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.80$ ) กับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบทวิภาคที่จะมีการระบุรศนอย่างชัดเจนเป็นวรรครายงานทางการเงิน

3. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.82$ ) กับความชัดเจนในการระบุรายงานการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ

4. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.13$ ) กับการแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน

วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

1. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.43$ ) ในการระบุให้ผู้บริหารจัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.96$ ) กับการระบุชัดเจนให้ผู้บริหารควบคุมภายใน การจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

3. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.27$ ) กับการระบุให้ผู้บริหารรับผิดชอบในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม

4. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.26$ ) กับการระบุให้ผู้บริหารรับผิดชอบในการจัดประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์

วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

1. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.19$ ) ในการระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ

2. ผู้สอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 3.48$ ) ในการเปลี่ยนจากการใช้วิธีการทดสอบหลักฐาน เป็นใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี

3. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.72$ ) กับการระบุให้ผู้สอบบัญชีเลือกวิธีการตรวจสอบโดยใช้ดุลยพินิจ

4. ผู้สอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 4.26$ ) ในการระบุชัดเจนให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด



5. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.87$ ) ในการระบุให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม แต่ไม่ใช่เพื่อการแสดงความเห็นกับควมมีประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

6. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.81$ ) ในการระบุให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีและความสมเหตุสมผลของประมาณการที่จัดทำขึ้น โดยผู้บริหาร

7. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.90$ ) ในการระบุให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม

ตารางที่ 4-20 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบทวิภาคเป็นรายชื่อ

	ค่าระดับความคิดเห็น				$\bar{x}$	SD	ระดับความคิดเห็น
	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง			
ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน							
1. การเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงาน ท่านจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น	22 (10.33)	56 (26.29)	56 (26.29)	57 (26.76)	3.00	1.17	ไม่แน่ใจ
2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ระบุในหน้ารายงาน เป็นงานที่ท่านปฏิบัติในการตรวจสอบเป็นประจำอยู่แล้ว	65 (30.52)	102 (47.89)	18 (8.45)	28 (13.15)	3.96	0.96	เห็นด้วย
3. การระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนในหน้ารายงาน ทำให้ท่านต้องปฏิบัติงานอย่างระมัดระวังซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพพากัน	52 (24.41)	94 (44.13)	25 (11.74)	42 (19.72)	3.73	1.04	เห็นด้วย
4. ท่านประเมินระบบการควบคุมภายในและมีมีการทดสอบระบบการควบคุมภายใน	26 (12.21)	139 (65.26)	28 (13.15)	14 (6.57)	3.77	0.85	เห็นด้วย
5. ท่านออกรายงานการสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง	79 (37.09)	134 (62.91)			4.37	0.48	เห็นด้วย
6. เมื่อเปลี่ยนรูปแบบหน้ารายงานเป็น 6 วรรค อาจจะทำให้ท่านต้องกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น	34 (15.96)	42 (19.72)	84 (39.44)	47 (22.07)	3.24	1.06	ไม่แน่ใจ
7. ความคิดเห็นประเด็นอื่น ๆ							

จากตารางที่ 4-20 เมื่อทดสอบค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน และการออกหน้ารายงาน เป็นรายข้อพบว่า

1. ผู้สอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 3.00$ ) ในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงาน อาจจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น
2. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.96$ ) ในเรื่องของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ระบุในหน้ารายงานนั้นเป็นงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติในการตรวจสอบเป็นประจำอยู่แล้ว
3. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.73$ ) ในการระบุอย่างชัดเจนถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีแยกเป็นวรรคเฉพาะนั้น อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังยิ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพมากยิ่งขึ้น
4. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.77$ ) ในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีมีการประเมินระบบการควบคุมภายในและมีการทดสอบระบบการควบคุมภายในที่ผู้บริหารเลือกใช้
5. ผู้สอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 4.37$ ) ในการออกหน้ารายงานการสอบบัญชี โดยให้ความสำคัญในการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง
6. ผู้สอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 3.24$ ) เมื่อเปลี่ยนรูปแบบหน้ารายงานเป็นทวิวรรค อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น
7. ความคิดเห็นประเด็นอื่น ๆ มีผู้สอบบัญชีตอบว่า  
วรรคอื่น ๆ ยกเว้นวรรคความเห็นของผู้สอบบัญชี คิดว่าผู้ที่ใช้งบการเงินอยู่เป็นประจำคงอ่านผ่าน ๆ เท่านั้น ตัวเองคิดว่าผู้ใช้งบการเงินจะให้ความสนใจเฉพาะความเห็นของผู้สอบบัญชี การระบุให้ชัดเจนโดยเพิ่มเป็นหัวข้อ (ตัวหนา) ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นเด่นชัดขึ้นเป็นสิ่งที่ดี การระบุหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่มากมายนั้น จะเพิ่มภาระการปฏิบัติงานจริง ๆ

ตารางที่ 4-21 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานแบบ  
 ทกวรรคเป็นรายชื่อ

ความคิดเห็นในการทำความเข้าใจและความพร้อมในการ เปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี	ค่าระดับความคิดเห็น				SD	ระดับความ คิดเห็น
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1. ระยะเวลาของการประชาสัมพันธ์มีความเหมาะสม	24 (11.27)	32 (15.02)	45 (21.13)	82 (38.50)	30 (14.08)	ไม่แน่ใจ
2. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ที่หน้ารายงานแบบใหม่จะเริ่มใช้ในปี 2553	16 (7.51)	29 (13.62)	30 (14.08)	114 (53.52)	24 (11.27)	ไม่แน่ใจ
3. ท่านมีความพร้อมในการออกหน้ารายงานแบบใหม่แล้ว	20 (9.39)	3 (1.41)	122 (57.28)	54 (25.35)	14 (6.57)	ไม่แน่ใจ
4. ท่านต้องการให้สภาวิชาชีพบัญชี ขยายระยะเวลาการถือปฏิบัติ ในการออกหน้ารายงานแบบใหม่	60 (28.17)	94 (44.13)	39 (18.31)	20 (9.39)		เห็นด้วย
5. ความคิดเห็นประเด็นอื่น ๆ						

จากตารางที่ 4-21 เมื่อทดสอบค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงาน เป็นรายชื่อพบว่า

1. ผู้ตอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 2.71$ ) ในความเหมาะสมของระยะเวลาการประชาสัมพันธ์
2. ผู้ตอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 2.53$ ) ที่รายงานแบบใหม่จะเริ่มใช้ในปี พ.ศ. 2553
3. ผู้ตอบบัญชีตอบว่าไม่แน่ใจ ( $\bar{x} = 2.82$ ) ในความพร้อมออกหน้ารายงานแบบหกรรค
4. ผู้ตอบบัญชีตอบว่าเห็นด้วย ( $\bar{x} = 3.91$ ) ที่จะให้สาขาวิชาชีพขยายระยะเวลาการถือ

ปฏิบัติในการออกหน้ารายงานแบบหกรรค

5. ความคิดเห็นประเด็นอื่น ๆ มีผู้ตอบบัญชีตอบว่า

หากสภา ฯ จะเปลี่ยนหน้ารายงานใหม่ ก็พร้อมที่จะเรียนรู้และปฏิบัติตาม แต่อยากให้มีช่องทางที่จะสอบถาม ชักถามข้อสงสัย เช่น เว็บไซต์ ของสภา ฯ หรือ เปิดสายสอบถามปัญหาทางโทรศัพท์ (Call Center) (คล้ายกับสรรพากร หรือกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งทุกวันนี้หากไม่ไปสภา ฯ ด้วยตัวเอง ก็ติดต่อสภา ฯ ยากมาก”

สภา ฯ ควรเพิ่มการประชาสัมพันธ์ให้มากกว่านี้ เพราะผู้ตอบบัญชีส่วนใหญ่ยังไม่ค่อยทราบเรื่องการเปลี่ยนแปลงหน้ารายงาน

ช่องทางการประชาสัมพันธ์ของสภา ฯ ควรจะมีหลาย ๆ ช่องทาง

ผู้ตอบบัญชีส่วนใหญ่พร้อมที่จะเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ เสมอ ทั้งนี้ควรมีการจัดอบรมอย่างเป็นทางการโดยผู้มีความรู้ความชำนาญอย่างแท้จริง เพื่อให้ค่อย ๆ ได้เรียนรู้ไปในช่วงที่ยังไม่ได้เริ่มใช้จริงก็จะเป็นสิ่งที่ดี

### การทดสอบสมมติฐาน

ผู้วิจัยตั้งสมมติฐานทางการวิจัย ดังนี้

$H_1$ : ระยะเวลานับแต่ผู้ตอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานผู้ตอบบัญชีแบบหกรรค

$H_2$ : จำนวนเงินค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต้องบที่ต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานของผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตแบบหกรรค

$H_3$ : จำนวนงบการเงินที่ลงลายมือชื่อโดยเฉลี่ยต่อปีต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานผู้ตอบบัญชีแบบหกรรค

$H_4$ : ผู้ตอบบัญชีที่ปฏิบัติงาน ในสำนักงานงานตรวจสอบบัญชีที่ต่างกัน มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค

จากสมมติฐานการวิจัย นำมาตั้งสมมติฐานทางสถิติ ดังนี้

1. ทดสอบสมมติฐานการวิจัย  $H_1$

$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \dots$  จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนผู้สอบ

บัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \dots$  จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนผู้สอบ

บัญชี มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

2. ทดสอบสมมติฐานการวิจัย  $H_2$

$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \dots$  ค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์กับ

ระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \dots$  ค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงิน มีความสัมพันธ์กับ

ระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

3. ทดสอบสมมติฐานการวิจัย  $H_3$

$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \dots$  จำนวนงบการเงินที่รับตรวจสอบเฉลี่ยต่อปี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \dots$  จำนวนงบการเงินที่รับตรวจสอบเฉลี่ยต่อปี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

4. ทดสอบสมมติฐานการวิจัย  $H_4$

$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \dots$  ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชี

ปฏิบัติงาน ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \dots$  ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชี

ปฏิบัติงาน ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค

โดยสัญลักษณ์ที่ใช้แทนค่าในสมการถดถอย ดังนี้

Year = ค่าเฉลี่ย ของจำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชี

Fee = ค่าเฉลี่ย ของค่าสอบบัญชี

Report = ค่าเฉลี่ย ของจำนวนงบการเงินที่รับตรวจสอบต่อปี

Class = ประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน แทนค่า ดังนี้

1. แทนผู้สอบบัญชีอิสระและคณะบุคคล

2. แทนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในบริษัทจำกัด

3. แทนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงาน Big 4

Model 1 ความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค

$$\text{ระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงาน} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3 \text{Report} + \alpha_4 \text{Class}$$

ตารางที่ 4-22 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรคโดยรวม

Variable	N	R <sup>2</sup>	Adjusted	Un standardized	P- Value
Independent			R <sup>2</sup>	Coefficients	
		%	%	Beta	
Model 1	213	20.90	19.40		
Constant				3.223	0.000
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				0.053	0.000*
ค่าสอบบัญชี				-0.001	0.704
จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ				0.000	0.536
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				0.072	0.002*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4-22 ผลการทดสอบสรุปได้ว่า

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 19.40 (Adj R<sup>2</sup>)
2. จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
3. ประเภทของสำนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค p-value 0.002 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
4. ค่าสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค p-value 0.704 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก
5. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบหกรรค p-value 0.536 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

Model 1.1 รูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป

ระดับความคิดเห็นต่อรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป =  $\alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3$

Report +  $\alpha_4 \text{Class}$

Model 1.2 รูปแบบพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

ระดับความคิดเห็นพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร =  $\alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3 \text{Report} +$

$\alpha_4 \text{Class}$

Model 1.3 รูปแบบพรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ระดับความคิดเห็นพรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี =  $\alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3 \text{Report} +$

$\alpha_4 \text{Class}$

ตารางที่ 4-23 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับระดับความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงาน

Variable	N	R <sup>2</sup>	Adjusted	Un standardized	P- Value
Independent			R <sup>2</sup>	Coefficients	
		%	%	Beta	
Model 1.1	213	11.30	9.60		
Constant				3.435	0.000
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				0.064	0.004*
ค่าสอบบัญชี				-0.015	0.036**
จำนวนงบการเงิน				-0.002	0.027**
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				0.136	0.004*
Model 1.2	213	13.70	12.10		
Constant				3.810	0.093
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				0.083	0.000*
ค่าสอบบัญชี				-0.002	0.779
จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ				0.001	0.287
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				0.041	0.305



ตารางที่ 4-23 (ต่อ)

Variable	N	R2	Adjusted	Un standardized	P- Value
Independent			R2	Coefficients	
		%	%	Beta	
Model 1.3	213	19.20	17.60		
Constant				3.240	0.098
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				0.057	0.005*
ค่าสอบบัญชี				-0.007	0.257
จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ				0.000	0.622
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				0.213	0.000*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4-23 ผลการทดสอบสรุปได้ว่า

รูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 9.60 (Adj R<sup>2</sup>)

2. จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป p-value 0.004 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

3. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป p-value 0.027 >  $\alpha$  0.05 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

4. ค่าสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป p-value 0.036 >  $\alpha$  0.05 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

5. ประเภทของสำนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป p-value 0.004 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

พรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 12.10 (Adj R<sup>2</sup>)

2. จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

3. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นวรรณกรรม  
รับผิดชอบของผู้บริหาร p-value 0.287 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

4. ค่าสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นวรรณกรรมรับผิดชอบของ  
ผู้บริหาร p-value 0.779 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

5. ประเภทของสำนักงานบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นวรรณกรรม  
รับผิดชอบของผู้บริหาร p-value 0.305 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

วรรณกรรมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 17.60 (Adj R<sup>2</sup>)

2. จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความ  
คิดเห็นวรรณกรรมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี p-value 0.005 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

3. ประเภทของสำนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นวรรณกรรม  
รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

4. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นวรรณกรรม  
รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี p-value 0.662 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

5. ค่าสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นวรรณกรรมรับผิดชอบของ  
ผู้สอบบัญชี p-value 0.257 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

### Model 2 การปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน

ระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน =  $\alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3 \text{Report} + \alpha_4 \text{Class}$

ตารางที่ 4-24 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีกับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน

Variable	N	R <sup>2</sup>	Adjusted	Un standardized	P- Value
Independent		%	R <sup>2</sup>	Coefficients	
		%	%	Beta	
Model 2	213	17.40	15.80		
Constant				3.164	0.000
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				-0.006	0.697
ค่าสอบบัญชี				0.022	.000**
จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ				0.001	0.234
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				-0.125	0.000**

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4-24 ผลการทดสอบสรุปได้ว่า

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 15.80 (Adj R<sup>2</sup>)
2. ค่าสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบหวัรรค p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
3. ประเภทของสำนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบหวัรรค p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
4. จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบหวัรรค p-value 0.697 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก
5. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานแบบหวัรรค p-value 0.234 >  $\alpha$  0.05 ยอมรับสมมติฐานหลัก

Model 3 การทำความเข้าใจ และความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ

ระดับความคิดเห็นด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมใช้ =  $\alpha_0 + \alpha_1 \text{Year} + \alpha_2 \text{Fee} + \alpha_3 \text{Report} + \alpha_4 \text{Class}$

ตารางที่ 4-25 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอย ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่าง ๆ ของผู้สอบ บัญชีกับระดับความคิดเห็นด้านการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ

Variable	N	R <sup>2</sup>	Adjusted	Un standardized	P- Value
Independent			R <sup>2</sup>	Coefficients	
		%	%	Beta	
Model 3	213	19.10	17.50		
Constant				2.499	0.000
จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน				0.106	0.000*
ค่าสอบบัญชี				-0.017	0.005**
จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ				0.002	0.002*
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี				0.135	0.001*

\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

\*\*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4-25 ผลการทดสอบสรุปได้ว่า

1. ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจเท่ากับร้อยละ 17.50% (Adj R<sup>2</sup>)
2. จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ p-value 0.000 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
3. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ p-value 0.002 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก
4. ประเภทของสำนักงานบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ p-value 0.002 >  $\alpha$  0.01 ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

5. ค่าสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ p-value  $0.005 > \alpha 0.05$  ปฏิเสธสมมติฐานหลัก

#### ส่วนที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากคำถามปลายเปิด

จากการที่ผู้วิจัย ได้เปิด โอกาสให้กับผู้สอบบัญชี ได้แสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ ซึ่งมีความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยสรุป ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีเสนอแนะให้มีการประชาสัมพันธ์ให้มากและทั่วถึง เช่น ข้อเสนอแนะว่า หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีการประชาสัมพันธ์ให้มากและทั่วถึงกว่าที่เป็นอยู่ ผู้สอบบัญชีบางท่านยังไม่ทราบการเปลี่ยนแปลงนี้เลย หรือสภาวิชาชีพควรมีการเปิดอบรมชี้แจงเหตุผล สาเหตุการเปลี่ยนแปลงและแนวปฏิบัติ ข้อดี ข้อเสีย เพราะหน้ารายงานเป็นสิ่งสำคัญมาก หากมีการเปลี่ยนแปลงจากเดิมอาจมีการเข้าใจประเด้นผิด และนำมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง

2. ผู้สอบบัญชีเสนอแนะให้เร่งประชาสัมพันธ์การเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงาน โดยมีความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีว่า หน้ารายงานแบบ 6 วรรค ได้เริ่มใช้ในสากลแล้ว ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงในประเทศไทยควรเร่งดำเนินการใด ๆ ให้สอดคล้องเป็นไปตามมาตรฐานสากล ตามปณิธานของสภาวิชาชีพที่ได้มีความชัดเจนเรื่องการยกระดับวิชาชีพสอบบัญชีของไทย

3. ผู้สอบบัญชีเสนอแนะให้สภาวิชาชีพขยายระยะเวลาการประชาสัมพันธ์ออกไปอีก โดยให้เหตุผลว่า การออกหน้ารายงานแบบใหม่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นทั้งในด้านของเนื้อหาสาระและการควบคุมภายใน จำเป็นต้องศึกษาข้อมูลเพิ่มเติม จึงควรขยายเวลาในการประชาสัมพันธ์เพิ่ม

4. มีผู้สอบบัญชีที่มีความคิดเห็นและข้อเสนอแนะในหลาย ๆ ประเด็นที่น่าสนใจ โดยสรุป ดังนี้

4.1 การประเมินความเสี่ยงการทุจริตที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ ซึ่งไม่ควรนำประเด็นการทุจริตเข้ามาเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี (ผู้บริหารคนไหนจะมีบอกผู้สอบบัญชีว่าตนเองหรือกิจการมีการทุจริต หรือผู้บริหารหรือกิจการอาจไม่ได้รับรู้ถึงการทุจริตในกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นการทุจริตแบบครบวงจร > ตรวจให้ตายก็ไม่เจอ)

4.2 การประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับรายงานแบบใหม่ 6 วรรค ควรจะต้องมีการประชาสัมพันธ์อย่างทั่วถึง โดยเฉพาะต่างจังหวัด”

4.3 การประชาสัมพันธ์จะต้องจัด โดยองค์กรหรือหน่วยงานและวิทยากรที่มีความรู้ มีความน่าเชื่อถือ

4.4 รายงานแบบใหม่ ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีมีความรับผิดชอบมากยิ่งขึ้น เป็นการพัฒนาและยกระดับความน่าเชื่อถือของวิชาชีพ แต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับและควบคุม เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ สำนักงาน กสท. เป็นต้นว่าจะทำหน้าที่ในการดูแลอย่างทั่วถึงได้อย่างไร

4.5 สภาวิชาชีพฯ ควรประเมินถึงความเหมาะสมของการนำรายงานแบบใหม่มาใช้กับประเทศไทยว่ามีความเหมาะสม และสังคมถามหาความต้องการความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมากถึงขนาดนั้นเสียหรือ ส่งผลให้ในอนาคตอาจจะไม่มีใครอยากเข้ามาประกอบวิชาชีพนี้ เนื่องจากความรับผิดชอบมากกว่าคุณหมอรักษาคนไข้ตายเสียอีก

4.6 การใช้รายงานแบบใหม่อาจจะส่งผลให้มีความเป็นสากลโลก แต่ขอถามหน่อยเถอะว่าในเนื้อหาความรับผิดชอบ เช่น การประเมินความเสี่ยง การทดสอบความมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายใน การวางแผนการตรวจสอบ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีทั้งหมดประมาณ 9,000 คน จะมีสักกี่คนที่มีกระดากทำภารกิจเกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ อย่างนี้แล้วหน้ารายงานจะมีประโยชน์อย่างไร หรือเป็นแค่ผักชีโรยหน้า เพื่อให้หน้าตาดี มีการรับผิดชอบจากผู้บริหารของกิจการ มีความรับผิดชอบจากผู้สอบบัญชี หรือท่านลองคิดดูง่าย ๆ ว่าท่านเป็นผู้สอบบัญชีกิจการขนาดเล็กในงบการเงินหน้าแรกสวยหรู แต่เปิดมาดูงบการเงิน ไม่มีอะไรเลย งบการเงิน 3 แผ่น หมายเหตุฯ 2 แผ่น ความรับผิดชอบจะเยอะอะไรขนาดนั้น อย่างนี้แล้วจะยกระดับความเป็นสากลไปทำไม เพื่ออะไรกันประมาณว่าหน้าบ้านดูดี แต่ข้างในจนถึงหลังบ้านดูไม่ได้เลย

กล่าวโดยสรุป จากการรวบรวมความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติมจากกลุ่มผู้สอบบัญชี จะเห็นว่าผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นโดยส่วนใหญ่ เห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลง แต่มีความต้องการการประชาสัมพันธ์และจัดอบรม โดยวิทยากรผู้มีความรู้และน่าเชื่อถือให้มากกว่าปัจจุบัน และทั่วถึงแม้ในระดับต่างจังหวัด และเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานจะเป็นการเพิ่มความรับผิดชอบต่อให้แก่ผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

ผู้สอบบัญชีบางท่านมีความคิดเห็นในเชิงลบในภาระหน้าที่ความรับผิดชอบที่ระบุในหน้ารายงานในหลาย ๆ เรื่อง และเห็นว่าเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้สอบบัญชีมากขึ้นเช่นกัน

## บทที่ 5

### สรุปและอภิปรายผล

การวิจัยเรื่อง ความรู้ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค มีประเด็นในการนำเสนอ ดังนี้

1. ความมุ่งหมายของงานวิจัย
2. สรุปผลงานวิจัย
3. อภิปรายผล
4. ข้อเสนอแนะ

#### ความมุ่งหมายของงานวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค
2. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบทวิพรรค ความคิดเห็นดังกล่าวประกอบด้วย (1) ถ้อยคำและรูปแบบของรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป (2) การปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน (3) การทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ

#### สรุปผลงานวิจัย

จากการศึกษากลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชี ที่ได้รับแบบสอบถามตอบกลับมาจำนวนทั้งสิ้น 213 ราย สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุ 25- 35 ปี ได้รับเลขทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตระหว่าง 1-3 ปี มีค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบ 30,000 บาทขึ้นไป จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเฉลี่ยต่อปี 0-20 งบ เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและคณะบุคคล ส่วนใหญ่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ จากการตอบแบบสอบถามจำนวน 213 คน พบว่า มีผู้สอบบัญชีที่ไม่เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนาเกี่ยวกับหน้ารายงานแบบใหม่จำนวน 137 คน และเคยเข้าร่วมอบรมสัมมนาเพียง 76 คน
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการออกหน้ารายงานเป็นอย่างดี ทั้งในเรื่องความรับผิดชอบต่องบการเงินโดยผู้บริหารและผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีเข้าใจใน

ความรับผิดชอบของตนเอง ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ การประเมินระบบการควบคุมภายใน การตรวจทุจริตที่มีสาระสำคัญ การแจ้งผู้บริหารเมื่อพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และการให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญที่ควรนำมาใช้ซึ่งสอดคล้องกับตามมาตรฐานการสอบบัญชี

นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจแนวโน้มการเลือกใช้นโยบายบัญชีของผู้บริหาร เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานและออกรายงานการสอบบัญชีได้อย่างตรงตามสถานการณ์ โดยผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป การเลือกใช้นโยบายบัญชีเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี การแสดงตัวเลขเพื่อดึงดูดนักลงทุน และการแสดงตัวเลขเพื่อความสามารถในการกู้ยืมเงิน ผู้สอบบัญชีบางท่านได้ให้ข้อมูลอื่น ๆ เกี่ยวกับแนวโน้มในการเลือกนโยบายบัญชีของผู้บริหาร โดยเห็นว่า ขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการ เช่น กิจการ SME มักจะเน้นการประหยัดภาษี กิจการในตลาดหลักทรัพย์มักเน้นการแสดงตัวเลขดึงดูดนักลงทุนและมีการทำธุรกรรมที่ซับซ้อนซอมนมากกว่าการประหยัดภาษีและบางท่าน เห็นว่า ขึ้นอยู่กับเรื่องอื่น ๆ ที่พบในการตรวจสอบ และมีบางท่าน เห็นว่า เพื่อแสดงยอดขาย ยอดกำไร ในระดับที่สูง กรณีที่ผลตอบแทนของผู้บริหารผูกติดกับตัวเลขในงบการเงิน และบางส่วนตอบว่า แล้วแต่ธุรกิจที่ตรวจสอบ

เกี่ยวกับสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจความหมายของคำว่า สาระสำคัญเป็นอย่างดี ผู้สอบบัญชีเห็นว่า จำนวนเงินในงบการเงินที่ผิดพลาดเมื่อเทียบกับสินทรัพย์ กำไรจากการดำเนินงาน และรายได้รวมของบริษัท ล้วนแต่มีสาระสำคัญ และมีผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอื่น ๆ ในประเด็น สาระสำคัญ ว่าควรจะเป็นไปตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี และแล้วแต่ลักษณะกิจการที่เข้าตรวจสอบ

ระดับสาระสำคัญในการตรวจสอบ พบว่า ผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชีเมื่อเทียบสัดส่วนกับสินทรัพย์ อยู่ที่ระดับมากกว่า 5% ระดับความมีสาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชีเมื่อเทียบสัดส่วนกับกำไรจากการดำเนินงาน อยู่ที่ระดับ 5%-10% และ ระดับความมีสาระสำคัญในรายงานการสอบบัญชีเมื่อเทียบสัดส่วนกับรายได้รวม อยู่ที่ระดับ 10%-20% และผู้สอบบัญชีหลายท่านแสดงความคิดเห็นอื่น ๆ โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่าขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีและลักษณะของกิจการที่ตรวจสอบ

การแสดงความเห็นต่องบการเงิน กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่จะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

3. ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี โดยสรุปเป็นรายด้าน พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับเรื่องของถ้อยคำและรูปแบบของรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจใน



เรื่องของการปรับตัวในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการออกหน้ารายงานแบบใหม่ และไม่แน่ใจในเรื่องของการปรับความเข้าใจและความพร้อมใช้กับหน้ารายงานแบบใหม่ แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับการเปลี่ยนแปลงแต่ยังไม่พร้อมในการทำความเข้าใจและยังไม่มีความพร้อมในการนำมาใช้

#### 4. ผลการวิเคราะห์ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นรายชื่อ พบว่า

##### 4.1 ความคิดเห็นในด้านการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำและรูปแบบของรายงาน

ด้านรูปแบบของรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วย กับการเปลี่ยนชื่อรายงานเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีอิสระ และผู้สอบบัญชีเห็นด้วย กับการระบุงบการเงินที่ต้องตรวจสอบอย่างชัดเจน ระบุความรับผิดชอบแบ่งแยกวรรคอย่างชัดเจนระหว่างความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี

วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีเห็นด้วย ในความชัดเจนของความรับผิดชอบของผู้บริหารที่ระบุในหน้ารายงานทุกเรื่อง ทั้งในด้าน การจัดทำและนำเสนองบการเงิน ที่ถูกต้องตามควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำ และนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเหมาะสมของการเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการจัดทำประมาณการทางบัญชี

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับการระบุถึงการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ระบุถึงดุลยพินิจที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ การประเมินความเสี่ยงของประสิทธิภาพการควบคุมภายในเพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม การประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่กิจการใช้และการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงิน โดยรวมการระบุให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของประมาณการทางบัญชีที่ผู้บริหารจัดทำขึ้น แต่ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจ ในเรื่องของการเปลี่ยนจากการใช้วิธีการทดสอบหลักฐาน เป็นใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐาน การประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

##### 4.2 ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน

ผู้สอบบัญชีเห็นด้วย ในเรื่องของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ระบุในหน้ารายงานนั้นเป็นงานที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติในการตรวจสอบเป็นประจำอยู่แล้ว การระบุอย่างชัดเจนถึงความรับผิดชอบจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างระมัดระวังยิ่งผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้น ในด้านการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับการประเมินระบบการควบคุมภายในและทดสอบ

ระบบการควบคุมภายใน เห็นด้วยกับการให้ความสำคัญต่อการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงาน จะต้องทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น และอาจจะทำให้ต้องกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นหรือไม่

ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง ในเรื่องของการตรวจสอบเอกสารทั้งหมด 100% เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะเลือกตรวจสอบตามดุลยพินิจและความมีสาระสำคัญเท่านั้น ซึ่งก็เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

#### 4.3 ด้านการปรับตัว การทำความเข้าใจ และความพร้อมในการนำมาใช้

ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจในความเหมาะสมของระยะเวลาการประชาสัมพันธ์ ซึ่งอาจจะน้อยเกินไป การเริ่มใช้หน้ารายงานแบบใหม่ในปี 2553 ความพร้อมที่จะออกหน้ารายงานแบบใหม่

ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับความต้องการให้สภาวิชาชีพขยายระยะเวลาการถือปฏิบัติในการออกหน้ารายงานแบบใหม่ออกไป

### 5. ผลการทดสอบสมมติฐาน

#### 5.1 ผลการทดสอบสมมติฐานโดยรวม พบว่า

จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

ค่าสอบบัญชีและจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

#### 5.2 ผลการทดสอบสมมติฐานแยกเป็นรายด้านทั้ง 3 ด้าน พบว่า

##### 5.2.1 ด้านถ้อยคำและรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป

##### 5.2.1.1 รูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป

จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

ค่าสอบบัญชี และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

##### 5.2.1.2 รูปแบบพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

ค่าสอบบัญชี จำนวนงบการเงิน และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อพรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

#### 5.2.1.3 รูปแบบพรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อพรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

ค่าสอบบัญชี และ จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อพรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

#### 5.2.2 ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน

ค่าสอบบัญชี และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน และ จำนวนงบการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

#### 5.2.3 ด้านการปรับตัว การทำความเข้าใจ และความพร้อมในการนำมาใช้

จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ

ค่าสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ เป็นไปตามสมมติฐานหลัก

### อภิปรายผล

จากการศึกษาเรื่อง ความรู้ ความเข้าใจและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบทวิพรรค ทำให้ได้หลักฐานเชิงประจักษ์ และสามารถนำมาอภิปรายผลการศึกษาได้ ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความเข้าใจ ในระดับมาก และเป็นไปในทิศทางเดียวกัน
2. ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งสอดคล้องกับการสรุป

ข้อบกพร่องในการแสดงความเห็นที่รวบรวม โดยคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพ  
สอบบัญชี การที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นโดยส่วนใหญ่เป็นแบบไม่มีเงื่อนไข ย่อมมีความเสี่ยง  
ที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นโดยไม่ได้ตรวจสอบหลักฐานอย่างเพียงพอ เหมาะสม หรือมิได้  
ควบคุมงานด้วยตนเอง หรือแสดงความเห็นไม่สัมพันธ์กับผลการทดสอบส่วนใหญ่ หรือไม่  
สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ

3. ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ไม่เคยเข้ารับการสัมมนาอบรมเรื่องการเปลี่ยนแปลงหน้า  
รายงาน แสดงถึงการประชาสัมพันธ์ที่ยังไม่ทั่วถึงและไม่เพียงพอ

4. ในด้านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในความชัดเจนของรายงาน  
แบบทวิภาคแต่ยังไม่แน่ใจ ซึ่งแปลว่าผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยในการเปลี่ยนวิธีการทดสอบหลักฐาน  
เป็นใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐาน และการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบ  
การเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ผู้สอบบัญชี  
อาจมีความกังวลว่า หากการทุจริตผิดพลาดเกิดขึ้น โดยความร่วมมือกันทั้งองค์กร ผู้สอบบัญชีจะมี  
ความเสี่ยงในการตรวจสอบสูง เพราะอาจจะตรวจไม่พบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นได้ ด้าน  
การปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีเห็นว่า งานที่ระบุในหน้ารายงานส่วนใหญ่เป็นงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ  
เป็นปกติอยู่แล้ว แต่ความชัดเจนที่ระบุในหน้ารายงาน ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจว่าการ  
เปลี่ยนแปลงหน้ารายงานจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มมากยิ่งขึ้นหรือไม่และ  
จะต้องกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งอาจจะเป็นเพราะยังไม่ได้มีการ  
ปฏิบัติงานจริง ผู้สอบบัญชีจึงยังมีความ ไม่แน่ใจ แต่จากผลการสรุปในส่วนของภาวะวิเคราะห์คำถาม  
ปลายเปิด ผู้สอบบัญชียังคงมีความกังวลในภาระหน้าที่ที่ระบุชัดเจนในหน้ารายงาน ซึ่งเป็นประเด็น  
ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากยิ่งขึ้น

5. ผลที่ได้จากการทดสอบสมมติฐาน โดยรวม

จากผลการทดสอบโดยรวมพบว่า จำนวนปี และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี  
มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงาน เป็นไปตามสมมติฐานหลักในมุมมอง  
ของผู้นวิจัยสรุปว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานยาวนานมากเท่าใด มีความเห็นด้วยต่อการ  
เปลี่ยนแปลงมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานน้อย และ ประเภทของสำนักงานสอบ  
บัญชี ถ้าปฏิบัติงานในสำนักงานที่เป็นองค์กร มีความเห็นด้วยต่อการเปลี่ยนแปลงมากกว่าผู้สอบ  
บัญชีอิสระ อาจเป็นเพราะการเปลี่ยนแปลงนี้ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากล และ  
ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ยาวนาน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรที่ใหญ่จะมีความพร้อมที่จะ

รับการเปลี่ยนแปลงได้มากกว่า

ค่าสอบบัญชีและจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อหน้ารายงานแบบทวิภาค ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปได้ว่า ไม่ว่าค่าสอบบัญชีหรือจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบจะมากหรือน้อย ไม่กระทบต่อความคิดเห็นในการเปลี่ยนแปลง เพราะไม่ว่าค่าสอบบัญชีหรือจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบจะมากหรือน้อย ผู้สอบบัญชีก็ต้องออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นงานปกติอยู่แล้ว

## 6. ผลที่ได้จากการทดสอบสมมติฐานแยกเป็นรายด้าน

### 6.1 ความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 6.1.1 ถ้อยคำและรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป

##### เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

##### 6.1.1.1 จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน และประเภทของสำนักงานสอบ

บัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียนและประเภทที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็น โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานยาวนานมากเท่าใด มีความเห็นด้วยต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ทำงานน้อย และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ถ้าปฏิบัติงานในสำนักงานที่เป็นองค์กร มีความเห็นด้วยต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานมากกว่าผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งสอดคล้องกับผลการทดสอบโดยรวม นั่นอาจเป็นเพราะการเปลี่ยนแปลงนี้ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความเป็นสากล และผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ยาวนาน ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรที่ใหญ่ จะมีความพร้อมที่จะรับการเปลี่ยนแปลงได้มากกว่า

6.1.1.2 ค่าสอบบัญชีและจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นด้านรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า เมื่อมองเชิงลึกเป็นรายด้าน ค่าสอบบัญชีและจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็น โดยผู้สอบบัญชีที่มีค่าสอบบัญชีน้อยและจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบน้อย ทำให้ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงมาก และจะมีเวลาในการอบรมเพื่อพัฒนาความรู้ความเข้าใจให้มีความใหม่อยู่เสมอ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงจะเป็นอย่างไรก็พร้อมที่จะพัฒนาความรู้ความเข้าใจให้ทันกับความเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

##### 6.1.2 รูปแบบบรรทัดความรับผิดชอบของผู้บริหาร เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

##### 6.1.2.1 จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับ

ความคิดเห็นต่อวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า จำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน เป็นปัจจัยที่สัมพันธ์กับความคิดเห็น โดยผู้สอบบัญชีที่มีจำนวนปีหรือประสบการณ์มาก มีความเห็นด้วยต่อการแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารอย่างชัดเจน อาจเป็นเพราะด้วยประสบการณ์ที่ยาวนานทำให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงความถูกต้องชัดเจนในการแบ่งแยกความรับผิดชอบ และง่ายต่อการปฏิบัติงาน

ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

ค่าสอบบัญชี จำนวนงบการเงิน และประเภทของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร ในมุมมองของผู้วิจัย สรุปว่า ปัจจัยดังกล่าวไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

6.1.3 รูปแบบวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า จำนวนปีที่ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่ยาวนานและประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรใหญ่ เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็น ซึ่งมีความเห็นด้วยในการแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบและระบุความรับผิดชอบอย่างชัดเจนในรายงาน ผู้สอบบัญชีอาจมองว่าการแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติงานตามขอบเขตที่กำหนดในรายงาน

ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

ค่าสอบบัญชี และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ค่าสอบบัญชี และจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบจะมากหรือน้อย ไม่มีผลต่อระดับความคิดเห็นในการแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบและระบุความรับผิดชอบอย่างชัดเจน อาจสรุปได้ว่า ไม่ว่าจะรายงานจะเปลี่ยนแปลงอย่างไร ผู้สอบบัญชีก็ยังคงต้องปฏิบัติงานออกหน้ารายงานเช่นเดิม

6.2 ด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน

เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

ค่าสอบบัญชี และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี

ไม่เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนและจำนวนงบการเงินไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า ปัจจัยดังกล่าว ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน อาจจะเป็นเพราะว่าแม้ผู้สอบบัญชีจะมีประสบการณ์ระยะสั้นหรือระยะยาว หรือตรวจสอบงบการเงินจำนวนมากหรือน้อย ก็ยังคงต้องยอมรับการเปลี่ยนแปลงและปฏิบัติการออกหน้ารายงานตามมาตรฐานที่กำหนด

6.3 ด้านการปรับตัว การทำความเข้าใจ และความพร้อมในการนำมาใช้  
เป็นไปตามสมมติฐานหลัก ดังนี้

จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบและประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบ และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์ต่อการปรับตัว การทำความเข้าใจและความพร้อมใช้ ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ยาวนาน มีจำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบมาก ปฏิบัติงานในสำนักงานที่เป็นองค์กร มีความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงในระดับที่มากกว่า อาจเป็นเพราะการสั่งสมประสบการณ์มายาวนาน ตรวจสอบงบการเงินจำนวนมาก ทำให้มีความเข้าใจและพร้อมรับสิ่งใหม่ ๆ อยู่ตลอดเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในสำนักงานสอบบัญชีที่ปกครองในรูปขององค์กร ย่อมต้องมีการพัฒนาความรู้ให้ใหม่อยู่เสมอจึงพร้อมรับการเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลาเช่นกัน

ค่าสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับความคิดเห็นต่อการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่าผู้สอบบัญชีที่มีค่าสอบบัญชีอยู่ในระดับน้อยถึงปานกลาง มีขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ซับซ้อนยุ่งยากจึงอาจมีเวลาในการทำความเข้าใจและความพร้อมใช้มากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีค่าสอบบัญชีระดับสูง ซึ่งจะต้องใช้เวลาและทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ซับซ้อนยุ่งยากเป็นระยะเวลาที่ยาวนาน

จากผลการทดสอบสรุปได้ว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นมากที่สุด ได้แก่ จำนวนปีนับแต่ผู้สอบบัญชีได้รับเลขทะเบียน ในมุมมองของผู้วิจัยสรุปว่า จำนวนปีเป็นเหมือนประสบการณ์การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่สั่งสมประสบการณ์มายาวนาน จะมีความชำนาญในวิชาชีพและพร้อมรับความเปลี่ยนแปลงมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย

## 7. ในส่วนของความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติมโดยสรุป ดังนี้

7.1 ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรให้มีการประชาสัมพันธ์ให้มากและทั่วถึง

7.2 ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรให้เร่งประชาสัมพันธ์การเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้า  
รายงาน เพื่อความเป็นสากล

7.3 ผู้สอบบัญชีเห็นควรให้สภาวิชาชีพขยายระยะเวลาการประชาสัมพันธ์ออกไปอีก

7.4 ผู้สอบบัญชีเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานเป็นการเพิ่มภาระความ  
รับผิดชอบมากขึ้นและอาจทำให้ต้องกำหนดค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นด้วย

## ข้อเสนอแนะจากการทำวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้งาน

สภาวิชาชีพสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการประเมินความเหมาะสมของระยะเวลาการ  
ประชาสัมพันธ์ ช่องทางการประชาสัมพันธ์ การพิจารณาความเหมาะสมของระยะเวลาการเริ่มถือ  
ปฏิบัติ และเป็นแนวทางให้สภาวิชาชีพได้ตระหนักถึงการเร่งประชาสัมพันธ์ให้กับผู้สอบบัญชีได้  
ทราบโดยเร็ว เพื่อยกระดับวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นสากลยิ่งขึ้น

### 2. ข้อเสนอแนะในการทำงานวิจัยในอนาคต

2.1 การศึกษาในครั้งนี้ เป็นการศึกษาก่อนการถือปฏิบัติจริง หลังจากที่สภาวิชาชีพ  
กำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกหน้ารายงานแบบหกรรคแล้วควรมีการศึกษาวิจัยภายหลังการใช้งาน  
จริงอีกครั้ง

2.2 เนื่องจากข้อจำกัดทางด้านเวลาในการเก็บข้อมูล กลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาจึงมี  
ขนาดเล็ก ดังนั้น หากมีผู้สนใจทำการศึกษาในครั้งต่อไปทั้งก่อนและหลังการถือปฏิบัติควรขยาย  
กลุ่มตัวอย่างให้มากขึ้นเพื่อการได้มาซึ่งผลงานวิจัยที่ใกล้เคียง ถูกต้อง ครบถ้วน และตรงกับความเป็นจริงมากที่สุด



## บรรณานุกรม

- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2544). *การวิเคราะห์สถิติ: สถิติเพื่อการตัดสินใจ*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2550). *ทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. กรุงเทพฯ: กระทรวงพาณิชย์
- จุลสุชดา ศิริสม. (2550). *เอกสารประกอบการศึกษา วิชาการระเบียบวิธีวิจัยทางธุรกิจ*. ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ดวงพร ไตศุกถวรรณ์. (2547). *ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2551). *การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS ครอบคลุมทุกเวอร์ชัน*. กรุงเทพฯ: บิสซิเนสอาร์แอนด์ดี.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2550). *รายงานการสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.
- ประภาพร สุวรรณ และสวิง สุวรรณ. (2536). *พฤติกรรมศาสตร์และพฤติกรรมสุขภาพ*. กรุงเทพฯ: เจ้าพระยาการพิมพ์.
- พยอม สิงห์แสน. (2548). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.
- วรรณ มุอำมหัดกาเข็ม. (2546). *ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดวางระบบการควบคุมภายในของผู้บริหารในหน่วยรับตรวจจังหวัดสระแก้ว*. ปัญหาพิเศษรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาบริหารทั่วไป, บัณฑิตวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ศิริมล ประดิษฐ์วรคุณ (2546). *ปัจจัยกำหนดความพึงพอใจในงานสอบบัญชี: มุมมองของผู้รับการตรวจสอบและหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย*. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมโภชน์ ศรีลาศักดิ์. (2541). *ความรู้และพฤติกรรมการใช้สารเคมีป้องกันและกำจัดศัตรูพืชและเกษตรกร: กรณีศึกษาย่านนาโพธิ์ หมู่ 5,6 ตำบลโพธิ์ไทร อำเภอดอนตาล จังหวัดมุกดาหาร*. ภาคนิพนธ์พัฒนบริหารศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาพัฒนาสังคม, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.

- สมบุรณ์ สารพัด. (2547). *ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับ รายงานผู้สอบบัญชี*. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมศักดิ์ เจริญผล. (2542). *ความคิดเห็นของสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบลที่มีต่อศักยภาพ ในการบริหารงานขององค์การบริหารส่วนตำบล: ศึกษากรณี อำเภอบ้านนาทอง จังหวัด ชลบุรี*. ปัญหาพิเศษรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, สาขานโยบายสาธารณะ, วิทยาลัย บริหารรัฐกิจ, บัณฑิตวิทยาลัย, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2551). *เอกสารประกอบการสัมมนาพิจารณาหลักสูตร รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตาม ISA 700*. กรุงเทพฯ: ม.ป.ท.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. (2542). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 รายงานของผู้สอบบัญชีต่อการเงิน*. ม.ป.ท.
- \_\_\_\_\_. (2544). *มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับรวมเล่ม*. กรุงเทพฯ: สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย.
- สาวิตรี อ่องธรรมกุล. (2547). *ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์บัญชี มหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.
- สุโท เจริญสุข. (2525). *หลักจิตวิทยาและพัฒนาการของมนุษย์*. กรุงเทพฯ: แพร์พิทยา.
- สุประวีณ์ มงคลสวัสดิ์. (2548). *ความรู้ความเข้าใจและความต้องการของผู้ประกอบการร้านค้า ประเภทแผงลอยในที่สาธารณะเกี่ยวกับนโยบายการแปลงสินทรัพย์เป็นทุน: กรณีศึกษา เทศบาลตำบลแปลงยาว จังหวัดฉะเชิงเทรา*. ปัญหาพิเศษรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, สาขานโยบายสาธารณะ, วิทยาลัยบริหารรัฐกิจ, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- เสกสรร วัฒนพงษ์. (2542). *ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาการประสานงานของเจ้าหน้าที่ตำรวจทาง หลวงกับเจ้าหน้าที่ตำรวจภูธรในเขตพื้นที่ทางหลวง หมายเลข 34 บางนา - บางปะกง*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อภิญญา อุ่นเรือน. (2542). *การศึกษาเรื่องความรู้ ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของนายทะเบียน ผู้รับแจ้งต่อการปฏิบัติงานทะเบียนราษฎร: ศึกษาเฉพาะกรณี อำเภอดอกคำใต้ จังหวัด พะเยา*. วิทยานิพนธ์พัฒนบริหารศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาการวิเคราะห์และวางแผนทาง สังคม, คณะพัฒนาสังคม, สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์.
- อุมากร พงศ์ธาดา, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. (2550). *รายงานของผู้สอบ บัญชี*. กรุงเทพฯ: ที พี เอ็น เพรส.

- Chan, K. L. & Koh, H. C. (1997). Concepts associated with the "true and fair view: Evidence from Singapore. *Accounting and Business Research*. Singapore: Institute of Chartered Accountants in England.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. auditing . *A Journal of Practice & Theory*, 18, 1-17
- Grant, Gay., Peter, S., & Baines, A. (1998). Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(4),472-494. .
- Issak, A. C. (1981). *Scope and Methods of Political Science: An Introduction to the Methodology of Political Inquiry*. (3<sup>rd</sup> ed.). Illinois: The Dorsey Press.
- Yamane, T. (1967). *Statistics, An Introductory Analysis* (2<sup>nd</sup> ed). New York: Harper and Row.

ภาคผนวก

**ภาคผนวก ก**

**รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ**

### รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ

เสนอ /เสนอผู้รับรายงานที่เหมาะสม/

รายงานต้องบการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และงบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมทั้งสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุประกอบงบการเงินอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการต้องบการเงิน

ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้ โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ความรับผิดชอบนี้รวมถึงการกำหนด การนำไปใช้ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด การเลือกและการใช้ นโยบายบัญชีที่เหมาะสม รวมทั้งการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และต้องวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของข้าพเจ้ารวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ใน การประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ รวมทั้งการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้า เชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้า ได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่ใช้เป็น  
เกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่  
31 ธันวาคม 25X1 แสดงผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดย  
ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การรายงานในเรื่องอื่นตามข้อกำหนดของกฎหมาย

[รูปแบบและเนื้อหาในส่วนนี้ของรายงานการสอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะของ  
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการรายงานในเรื่องอื่น ๆ]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี]

ภาคผนวก ข  
แบบสอบถาม



## แบบสอบถาม

### เรื่อง ความรู้ ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค

#### คำชี้แจง

แบบสอบถามชุดนี้ เป็นแบบสอบถามเพื่อการวิจัย เรื่อง ความรู้ ความเข้าใจ และความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค เพื่อประกอบการศึกษาระดับปริญญาโทของผู้วิจัยหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะการจัดการและการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยบูรพา

ผู้วิจัยใคร่ขอความอนุเคราะห์และขอความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากท่านให้ตรงตามความเป็นจริง และความรู้ความเข้าใจ ความคิดเห็นของท่านที่มีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค ผู้วิจัยขอรับรองว่าข้อมูลที่ท่านตอบทั้งหมดนี้จะเป็นความลับและไม่มีผลกระทบใด ๆ ต่อท่าน โดยไม่มีการอ้างอิงถึงตัวบุคคลไม่ว่ากรณีใด ๆ ทั้งสิ้น โปรดให้ข้อมูลในการตอบแบบสอบถามให้ครบทุกคำถาม และส่งกลับภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบสอบถาม

แบบสอบถามข้อมูลชุดนี้ แบ่งออกเป็น 4 ส่วน ประกอบด้วย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน 7 ข้อ
ส่วนที่ 2 ความรู้ ความเข้าใจในหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	จำนวน 11 ข้อ
ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นที่มีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	จำนวน 29 ข้อ
ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม	จำนวน 1 ข้อ

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า ข้อมูลที่ได้รับจากท่านจะเป็นประโยชน์ต่อการวิจัยในครั้งนี้ และที่สำคัญที่สุดอาจจะเป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงานวิชาชีพด้านการตรวจสอบบัญชีและการออกหน้ารายงานในอนาคตต่อไป ผู้วิจัยใคร่ขอขอบพระคุณอย่างสูง ที่ท่านเสียสละเวลาในการให้ข้อมูลตอบแบบสอบถาม

นิตยา ยั่งยืน

นิสิตปริญญาโท คณะการจัดการและการท่องเที่ยว

มหาวิทยาลัยบูรพา

**ส่วนที่ 1**  
**ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม**

**คำชี้แจง :** โปรดทำเครื่องหมาย (  ) หน้าคำตอบที่ผู้ตอบแบบสอบถามเลือก

1. เพศ

ชาย

หญิง

2. อายุ

25 – 35 ปี

36 – 45 ปี

46 – 55 ปี

มากกว่า 56 ปี

3. จำนวนปีนับแต่ได้รับเลขทะเบียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1 – 3 ปี

4 – 6 ปี

7 – 9 ปี

10 ปีขึ้นไป

4. ค่าสอบบัญชีเฉลี่ยต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

5,000 – 10,000 บาท

10,001 – 15,000 บาท

15,001 – 20,000 บาท

20,001 – 25,000 บาท

25,001 – 30,000 บาท

มากกว่า 30,001 บาท

5. จำนวนงบการเงินที่ตรวจสอบโดยเฉลี่ยต่อปี

น้อยกว่า 20 งบต่อปี

21 – 50 งบต่อปี

51 – 100 งบต่อปี

101 – 150 งบต่อปี

151 – 200 งบต่อปี

มากกว่า 200 งบต่อปี

6. ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ท่านปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีอิสระ

คณะบุคคล

ห้างหุ้นส่วน

บริษัทจำกัด

กลุ่ม BIG 4

7. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ใช่หรือไม่

ใช่

ไม่ใช่

## ส่วนที่ 2

## ความรู้ความเข้าใจต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบ 6 วรรค

**คำชี้แจง :** โปรดทำเครื่องหมาย (✓) สำหรับคำตอบที่ท่านเลือก

1. ท่านเคยเข้าร่วมอบรมสัมมนาเกี่ยวกับการเปลี่ยนรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจาก 3 วรรค เป็น 6 วรรค หรือไม่
  - [ ] เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 1 ครั้ง
  - [ ] เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา 2 ครั้ง
  - [ ] เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนามากกว่า 3 ครั้ง
  - [ ] ไม่เคยเข้าร่วมอบรมสัมมนา
  
2. ท่านให้ความสำคัญกับการออกรายงานของผู้สอบบัญชีเพียงใด
 

[ ] ให้ความสำคัญมากที่สุด	[ ] ให้ความสำคัญมาก
[ ] ให้ความสำคัญพอประมาณ	[ ] ให้ความสำคัญน้อย

ให้ท่านอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแบบ 6 วรรค แล้วตอบคำถาม ข้อ 3 – ข้อ 11

## รายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ

เสนอ [ ผู้รับรายงานที่เหมาะสม ]

## รายงานต่อธนาคารเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยบุคคล ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25X1 และงบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปี สิ้นสุดวันเดียวกัน รวมทั้งสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุประกอบงบการเงินอื่น

## ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการต่อธนาคารเงิน

ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้ โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ความรับผิดชอบนี้รวมถึงการกำหนด การนำไปใช้ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด การเลือกใช้นโยบายบัญชีที่เหมาะสม รวมทั้งการจัดทำประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของข้าพเจ้า รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางการบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหารของกิจการ รวมทั้งการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

### ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(นายรัก ขอบตรวจสอบ)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน 9999

สำนักงานสอบบัญชีรักชาติ

1 ถนนพระอาทิตย์ เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร

วันที่ 15 มีนาคม 25X2



มากกว่า 10%

อื่น ๆ โปรดระบุ.....

8. ท่านคิดว่า คำว่า “สาระสำคัญ” ในรายงานการสอบบัญชีหากเทียบสัดส่วนกับรายได้รวมของบริษัท  
 ที่ถูกตรวจสอบ ควรมีจำนวนเท่าใด

น้อยกว่า 10%

10% - 20%

มากกว่า 20%

อื่น ๆ โปรดระบุ.....

9. ท่านคิดว่าผู้บริหารมีแนวโน้มจะเลือกใช้นโยบายบัญชีและหลักการบัญชีกับงบการเงินของบริษัท  
 โดยคำนึงถึงเรื่องใดบ้าง (เลือกตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

ความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การประหยัดภาษี

การแสดงตัวเลขเพื่อดึงดูดนักลงทุน

แสดงตามมูลค่าที่แท้จริงทางเศรษฐกิจ

แสดงตัวเลขให้เป็นไปตามที่ต้องการเพื่อการกู้ยืมเงิน

อื่น ๆ โปรดระบุ.....

10. สถานการณ์ใดบ้างต่อไปนี้ ที่ไม่กระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีอาจเสนอ  
 รายงานแบบมาตรฐานโดยอาจเพิ่มเพียงวรรคหนึ่งก็เพียงพอ (เลือกตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

กรณีที่กิจการมีปัญหาเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องอย่างมีสาระสำคัญ

ผู้บริหาร ไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีสอบถามทนายเกี่ยวกับคดีความฟ้องร้อง

การเปลี่ยนรอบปีบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีซึ่งมีสาระสำคัญต่องบการเงินในปีปัจจุบัน หรือปี  
 ต่อ ๆ ไป และกิจการได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 อย่างถูกต้องแล้ว

บริษัทผู้เช่าไม่ได้แสดงสัญญาเช่าการเงินไว้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุล แต่  
 แสดงเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน

การแก้ไขข้อผิดพลาดของปีก่อนเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

11. โดยส่วนใหญ่ท่านแสดงความเห็นต่องบการเงินแบบใดมากที่สุด

แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข

แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข

แสดงความเห็นว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง

ไม่แสดงความเห็น

## ตอนที่ 3

## ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค

คำชี้แจง : โปรดทำเครื่องหมาย ( ✓ ) เพียงหนึ่งระดับความเห็นเท่านั้น

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	ระดับความคิดเห็น				
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง  (5)	เห็นด้วย  (4)	ไม่ แน่ใจ  (3)	ไม่เห็น ด้วย  (2)	ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง  (1)
I. ความคิดเห็นด้านถ้อยคำและรูปแบบของรายงานแบบ 6 วรรค					
1.1 การเปลี่ยนชื่อรายงาน เป็น “รายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระ”					
1.2 การระบุรศรณ้อย่างชัดเจนเป็นวรรครายงานต้องบการเงิน					
1.3 ความชัดเจนของรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบ					
1.4 การแบ่งแยกวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีออกจากกันอย่างชัดเจน					
1.5 วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร					
1.5.1 ระบุให้ผู้บริหารจัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน					
1.5.2 ระบุชัดเจนถึงการกำหนด การนำไปใช้และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินอย่างถูกต้องตามที่ควร โดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด					
1.5.3 ระบุความรับผิดชอบในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม					
1.5.4 ระบุความรับผิดชอบในการจัดประมาณการทางบัญชีโดยสมเหตุสมผลตามสถานการณ์					



ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	ระดับความคิดเห็น				
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง  (5)	เห็นด้วย  (4)	ไม่ แน่ใจ  (3)	ไม่เห็น ด้วย  (2)	ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง  (1)
1.5.5 ความคิดเห็นในประเด็นอื่นเกี่ยวกับความ รับผิดชอบของผู้บริหาร (โปรดระบุ)..... .....					
1.6 วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี					
1.6.1 ระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณ วิชาชีพ					
1.6.2 เปลี่ยนจากการใช้วิธีการทดสอบหลักฐาน เป็นใช้ วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี					
1.6.3 การระบุถึงดุลพินิจของผู้สอบบัญชีในการเลือก วิธีการตรวจสอบ					
1.6.4 การประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบ การเงิน ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเนื่องจาก การทุจริตหรือข้อผิดพลาด					
1.6.5 การประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพิจารณาการ ควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน อย่างถูกต้องตามที่ควร เพื่อประกอบการกำหนดวิธีการ ตรวจสอบที่เหมาะสมตามสถานการณ์ แต่ไม่ใช่วัตถุประสงค์ ในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพการ ควบคุมภายใน					
1.6.6 ระบุให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเหมาะสมของ นโยบายบัญชีที่กิจการใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณ การทางบัญชีที่จัดทำโดยผู้บริหาร					
1.6.7 การประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการ ที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม					

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	ระดับความคิดเห็น				
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่ แน่ใจ	ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง
	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
1.6.8 ความคิดเห็นในประเด็นอื่นที่เกี่ยวกับความ รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (ไปรครระบุ)..... ..... .....					
<b>2. ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน</b>					
2.1 การเปลี่ยนรูปแบบรายงาน ท่านจะต้อง ปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น					
2.2 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ระบุในหน้า รายงาน เป็นงานที่ท่านปฏิบัติในการตรวจสอบเป็น ประจำอยู่แล้ว					
2.3 การระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอย่าง ชัดเจนในหน้ารายงาน ทำให้ท่านต้องปฏิบัติงานอย่าง ระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพมากขึ้น					
2.4 ท่านประเมินระบบการควบคุมภายในและมี การทดสอบระบบการควบคุมภายใน					
2.5 ท่านออกรายงานการสอบบัญชี โดยให้ ความสำคัญในการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบ บัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง					
2.6 เมื่อเปลี่ยนรูปแบบหน้ารายงานเป็น 6 วรรค ทำ ให้ท่านจะต้องกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี เพิ่มขึ้น					
2.7 ความคิดเห็นในประเด็นอื่นที่เกี่ยวกับด้านการ ปฏิบัติงานและการออกหน้ารายงาน (ไปรครระบุ)..... .....					

ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้ารายงานแบบ 6 วรรค	ระดับความคิดเห็น				
	เห็นด้วย อย่างยิ่ง  (5)	เห็นด้วย  (4)	ไม่ แน่ใจ  (3)	ไม่เห็น ด้วย  (2)	ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง  (1)
<b>3. ความคิดเห็นในการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี</b>					
3.1 ระยะเวลาของการประชาสัมพันธ์มีความเหมาะสม					
3.2 ท่านเห็นด้วยหรือไม่ที่หน้ารายงานแบบใหม่จะเริ่มใช้ในปี 2553					
3.3 ท่านมีความพร้อมในการออกหน้ารายงานแบบใหม่แล้ว					
3.4 ท่านต้องการให้สภาวิชาชีพบัญชี ขยายระยะเวลาการถือปฏิบัติในการออกหน้ารายงานแบบใหม่					
3.5 ควรคิดเห็นในประเด็นอื่นเกี่ยวกับการทำความเข้าใจและความพร้อมในการเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงาน (โปรดระบุ)..... ..... ..... .....					

ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....