

ความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชี และแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวัง ที่มีต่อการสอบบัญชี

The Stakeholders' Expectation on the Audit Service and Approach for Reduction of Audit Expectation Gap

Article History

Received: January 22, 2020

Revised: June 16, 2020

Accepted: June 17, 2020

พิมพากรณ์ พึ่งบุญพานิชย์¹

Pimpaporn Pungboonpanich

วิโรจน์ เจษฎาลักษณ์²

Viroj Jadesadalug

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ศึกษาแนวทางการลดความแตกต่างด้านความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี วิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี และวิเคราะห์ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน กลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ผู้บริหารสถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคาร จำนวน 1,037 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลโดยการหาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความแปรปรวน และการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติกพหุกลุ่มในการทดสอบสมมติฐาน

ผลการวิจัยพบความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ระหว่าง 1) ผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคาร 2) ผู้สอบบัญชี และสถานประกอบการ 3) ผู้สอบบัญชี และฝ่ายสินเชื่อนาคาร และ 4) ฝ่ายสินเชื่อนาคาร และสถานประกอบการ นอกจากนี้ยังพบว่า ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

¹ คณะสหวิทยาการ มหาวิทยาลัยคริสเตียน
Multidisciplinary College, Christian University of Thailand
E-mail: pimpa_pu@hotmail.com

² คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยศิลปากร วิทยาเขตเทคโนโลยีสารสนเทศเพชรบุรี
Faculty of Management Science, Silpakorn University, Phetchaburi Information Technology Campus
E-mail: viroj_jade@hotmail.com

ทั้งนี้ ในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่ายต้องเข้าใจบทบาทของผู้สอบบัญชี และเข้าใจหน้าที่ของตนเอง ตลอดจนยกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี

คำสำคัญ: ผู้มีส่วนได้เสีย การสอบบัญชี การลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

Abstract

The objectives of this research are to analyze the perception of auditors and users of financial statements about auditor's attributes, auditing report, and financial report; to study the guidelines of gap reduction regarding expectation among the users of financial statements on auditing; to analyze the differences of expectations between auditors and users of the financial statements on the auditing; and to analyze the expectations of auditors and users of financial statements that affect auditor's attributes, auditing report, and financial report. The sample consisted of 1,037 auditors, business executives and bank credit departments' officers. Data were collected using a questionnaire, and were analyzed using percentage, mean, standard deviation and analysis of variance, as well as the analysis of multinomial logistic regression: MLR analysis for hypothesis testing.

The research found that the expectations on the auditing were significantly different at the level of 0.05 among 1) auditors, establishments, and bank credit departments' officers, 2) auditors and establishments, 3) auditors and bank credit departments' officers, and 4) bank credit departments' officers and establishments. In addition, it was found that the expectations towards the auditing of the establishment auditors and the bank credit department does not affect the characteristics of the auditor, auditing report, and financial report.

Finally, reduction of the audit expectation gap, users of all financial statements must understand the auditor's role and their duties as well as raise the standards for the operating control of the auditors in the auditing standards.

Keywords: Stakeholders, Auditing, Reduction of Audit Expectation Gap

บทนำ

จากคดีฟ้องร้องระหว่าง บริษัท IFC จำกัด (นามสมมติ) กับ บริษัท บริหารสินทรัพย์ จำกัด (นามสมมติ) (“Found New Evidence “Dr. Wichai” Made Strang...”, 2017) ระบุว่า ผู้ถือหุ้นของ บริษัท บริหารสินทรัพย์ จำกัด ได้ยื่นจดหมายถึงนายกสภาวิชาชีพบัญชี ขอให้ผู้สอบบัญชี รับอนุญาตของ บริษัท รินทร์ ออดิท จำกัด ได้โปรดระมัดระวัง ตรวจสอบดูแลมาตรฐานของผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ของมหาชนที่เป็นผู้ถือหุ้นของ บริษัท IFC จำกัด ในเรื่อง “การรับรองงบการเงิน บริษัท IFC จำกัด ซึ่งเอกสารระบุว่า บริษัท IFC จำกัด เป็นเจ้าของ บริษัท ดาราเทวี จำกัด (นามสมมติ) โดยถือหุ้นเป็นจำนวนร้อยละ 100.00 ซึ่ง บริษัท ดาราเทวี จำกัด เป็นลูกหนี้อยู่กับ บริษัท บริหารสินทรัพย์ จำกัด ทั้งนี้ ตั้งแต่

วันแรกที่เข้าฟื้นฟูกิจการในปี พ.ศ. 2554 มีหนี้ที่ผ่านการรับรองจากเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ จำนวนทั้งสิ้น 1,830 ล้านบาท ทั้งนี้ งบบัญชีของ บริษัท ดาราเทวี จำกัด ระหว่าง ปี พ.ศ. 2546-2555 รับรองโดย บริษัท เอ ออดิท จำกัด (นามสมมติ) และงบบัญชีปี พ.ศ. 2556-2557 รับรองโดย บริษัท พี ออดิท จำกัด (นามสมมติ) เมื่อ บริษัท IFC จำกัด ได้เข้ามาซื้อกิจการ บริษัท ดาราเทวี จำกัด ในปี พ.ศ. 2558 และนำ บริษัท ดาราเทวี จำกัด ออกจากการฟื้นฟูกิจการ ซึ่ง บริษัท IFC จำกัด ได้บันทึกกำไรจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้จำนวน 700 ล้านบาท ในไตรมาสที่ 2 ปี พ.ศ. 2559 โดย บันทึกบัญชีกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ในปี พ.ศ. 2558 อีกจำนวน 300 ล้านบาท งบบัญชีปี พ.ศ. 2558 และปี พ.ศ. 2559 รับรองและตรวจสอบโดย บริษัท รินทร์ ออดิท จำกัด

(นามสมมติ) ต่อมา บริษัท IFC จำกัด ได้ฟ้องคดีที่ศาลแพ่งกรุงเทพใต้ กล่าวหาว่า หน้าที่ บริษัท บริหารสินทรัพย์ จำกัด เป็นเจ้าหนี้ บริษัท ดาราเทวี จำกัด นั้น เป็นหนี้ปลอม ไม่มีมูลหนี้ต่อกัน ฟ้องเรียกให้ บริษัท บริหารสินทรัพย์ จำกัด คืนเงินจำนวน 340 ล้านบาท ที่รับไปแล้ว และฟ้องให้หน้าที่ คงค้างที่เหลือหมดสิ้นไป

คดีดังกล่าวข้างต้นมีประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาเกี่ยวกับความคาดหวังของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริการสอบบัญชี นอกจากผู้ถือหุ้นของ บริษัท IFC จำกัด แล้ว ผู้บริหารของบริษัทดังกล่าวยังต้องรับผิดชอบต่อการจัดทำงานการเงิน ให้มีความถูกต้องและครบถ้วน (Henchokchaichana & Srichunpet, 2014) นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั่วไปและมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยต้องรับรู้ว่ามีใช้รับรองความถูกต้องทั้งหมดของงบการเงิน แต่งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบจะต้องไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีการตัดสินใจที่เปลี่ยนแปลงไปจากที่ควรจะเป็น ซึ่งส่งผลกระทบต่อความคาดหวังของผู้ที่มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายที่มีต่อการสอบบัญชี

ความคาดหวังของผู้ที่มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายที่มีต่อการสอบบัญชีจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจ Iskander (2008) พบว่า ความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินแตกต่างจากผู้สอบบัญชี ในประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ให้ความเห็นในรายงานการสอบบัญชีผิดพลาด นอกจากนี้ นักวิชาการด้านบัญชี อาทิ Iskander (2008) และ Samira (2013) ได้พบว่า ความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชียังคงมีอยู่ในบุคคลหลายกลุ่มที่ใช้งบการเงินเพื่อการตัดสินใจในทางธุรกิจ อาทิ ผู้บริหาร นักลงทุน คู่ค้า ธนาคาร เป็นต้น ซึ่งส่วนมากมีผลมาจากผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการสอบบัญชีไม่มากพอและยังไม่เข้าใจบทบาทของผู้สอบบัญชีอย่างแท้จริง

เนื่องจากประเทศไทยยังมีการศึกษาเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีไม่มากนัก ดังนั้น ผลการศึกษาจะมีประโยชน์ต่อสังคม โดยทำให้สังคมได้มุมมองถึงผลกระทบต่อผู้ใช้รายงานการสอบบัญชี ตลอดจนสามารถนำข้อมูลมาใช้วิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและมั่นใจมากขึ้น นอกจากนี้ สังคมจะได้รับประโยชน์เกี่ยวกับสิ่งที่ได้ค้นพบ (empirical contribution) คือ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับความแตกต่างของ

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินแต่ละกลุ่ม และเป็นข้อมูลให้ผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชีและสภาวิชาชีพบัญชีฯ นำไปใช้ปรับปรุงพัฒนาคุณภาพในการให้บริการของผู้สอบบัญชีต่อไป ตลอดจนลดความขัดแย้งของผู้ใช้บริการการสอบบัญชีทุกฝ่าย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

วัตถุประสงค์หลักของงานวิจัย คือ วิเคราะห์ความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชี และลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยแบ่งเป็นวัตถุประสงค์ย่อย ดังนี้

1. วิเคราะห์มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน
2. ศึกษาแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี
3. วิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการสอบบัญชี
4. วิเคราะห์ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีสถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารที่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

การทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชี

บทบาทของการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีมีความสำคัญในธุรกิจปัจจุบัน เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการความเชื่อมั่นว่าข้อมูลในงบการเงินถูกต้องและเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ด้วยเหตุนี้ การสอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมาก และความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียที่มีต่อการสอบบัญชีจึงมีหลายมุมมอง อาทิ McNellis (2011) ได้ศึกษาวิจัยพบว่า การที่ผู้สอบบัญชีจัดทำเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่ไม่สอดคล้องกันมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการรับรู้ที่เพิ่มขึ้นของคุณภาพการตรวจสอบ และยังพบว่าการเพิ่มมาตรฐานการสอบบัญชีส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง ในทางกลับกัน การประเมินระดับการรับรู้งานการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญกับระดับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

นอกจากนี้ ยังพบประเด็นขัดแย้งว่า ความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เนื่องจากข้อกำหนดของกฎหมาย Yi (2007) อธิบายว่า ข้อสรุปที่สำคัญและมีประโยชน์ คือ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้มีการยกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี และรายงานการสอบบัญชี ในการนี้ Daud (2007) ได้ค้นพบว่าภาครัฐของมาเลเซียมีความคาดหวังว่า เนื้อหาและรูปแบบของรายงานการตรวจสอบและการขยายอำนาจการตรวจสอบจะมีประสิทธิภาพป้องกันการทุจริตและสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ใช้งบการเงินได้ ส่วน Dibia (2015) ได้วิจัยพบว่าผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินคาดหวังว่าผู้ตรวจสอบบัญชีจะทำหน้าที่ตรวจสอบรายงานทางการเงินเพื่อให้การรับรองงบการเงินว่าถูกต้องครบถ้วน ซึ่งเป็นความเข้าใจผิดระหว่างการรับรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินและสิ่งที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวัง และค้นพบความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ดังนี้ (1) ผู้ใช้งบการเงินไม่เข้าใจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี (2) ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และ (3) ความแตกต่างในการรับรู้ของผู้สอบบัญชี

สรุปได้ว่า ความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียจากบริการสอบบัญชี ประกอบด้วยความคาดหวังในคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี คุณภาพของการสอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และการออกรายงานการเงิน

แนวคิดเกี่ยวกับความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

นักวิจัยได้ให้ความหมายความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี (audit expectation gap) ไว้ ดังนี้

Madsen (2013) ได้ศึกษาความแตกต่างของความคาดหวังในการปฏิบัติงานการสอบบัญชี โดยได้อธิบายว่าความไม่เท่ากันของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีเกิดจากความรู้และความเข้าใจของผู้สอบบัญชีไม่ตรงกับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการจะให้ผู้ตรวจสอบบัญชีได้ปฏิบัติงานมากกว่ามาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชียังต้องการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น

Bektasevic (2019) อธิบายความหมายของความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีว่าเป็นความแตกต่างของความเข้าใจระหว่างผู้สอบบัญชีกับ

ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่และการกำกับดูแลของผู้สอบบัญชี ตลอดจนความเห็นในรายงานการสอบบัญชี

Humphrey, Moizer, and Turley (1993) ได้บรรยายไว้ว่า ความไม่เท่ากันของความคาดหวังที่มีต่อการตรวจสอบบัญชี ได้แก่ การให้ความไว้วางใจของการสอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และความรับผิดชอบของการสอบบัญชี ดังนั้น แนวทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีจึงเป็นสิ่งสำคัญเพื่อสร้างความไว้วางใจให้ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม และเพื่อประโยชน์ในการนำข้อมูลไปปรับปรุงพัฒนาคุณภาพในการให้บริการของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นในการรับบริการมากที่สุด เป็นการรักษาอาชีพของผู้สอบบัญชีให้มีเกียรติและเจริญเติบโตอย่างยั่งยืนมั่นคงต่อไป

สรุปได้ว่า ความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี หมายถึง ความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินซึ่งมีความแตกต่างกันโดยบุคคลแต่ละฝ่ายอาจคาดหวังมากหรือน้อย หรืออาจเท่ากับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถจะปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นเพราะว่าบุคคลเหล่านี้มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการสอบบัญชีไม่เท่าเทียมกัน

มูลเหตุของความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

Humphrey (1997) ได้อธิบายมูลเหตุของความไม่เท่ากันของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี 4 ประเด็น ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นว่าการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะแสดงให้เห็นความถูกต้องและความไว้วางใจได้ของข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง แต่ผู้ใช้งบการเงินจะมองการสอบบัญชีว่าเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องทั้งหมด ตลอดจนการช่วยหาข้อผิดพลาดต่างๆ ของงบการเงินและการตรวจจบการทุจริต

2. การตรวจสอบบัญชีและให้ความไว้วางใจในรายงานการสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินในรูปแบบต่างๆ ของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินมักเข้าใจผิด ตัวอย่างเช่น กรณีรายงานการสอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ผู้ใช้งบการเงินมักเข้าใจว่าข้อมูลในงบการเงินนั้นไม่มีข้อบกพร่องผิดพลาด ตลอดจนคำสำคัญบางคำที่ใช้ในรายงานการสอบบัญชี เช่น สำคัญ สมเหตุสมผล ความพอเพียง และใช้วิจารณ์ญาณ เป็นคำที่ก่อให้เกิดความแตกต่างในความเข้าใจเกี่ยวกับงานการสอบบัญชี

3. การปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีควรมีความเป็นอิสระในการตรวจรายงานการสอบบัญชีอย่างตรงไปตรงมา ในขณะที่เดียวกันผู้ใช้งบการเงินมองว่า เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้รับค่าตอบแทนจากลูกค้า จึงควรออกรายงานการสอบบัญชีให้เป็นที่พอใจแก่ลูกค้ารวมถึงการให้บริการอื่นแก่ลูกค้า ดังนั้นจึงอาจมองว่า ผลประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีได้รับมีผลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

4. การปฏิบัติงานการสอบบัญชีควรเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อควบคุมคุณภาพของการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรมีความเป็นมืออาชีพที่สามารถควบคุมการทำงานของตนเองให้เป็นไปตามมาตรฐานได้ นอกจากนี้ เมื่อเกิดความเสียหายในกิจการที่ได้ตรวจสอบบัญชีที่อาจส่งผลกระทบต่อลูกค้าหรือบุคคลที่สาม ผู้สอบบัญชีอาจต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้น

แนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

นักวิชาการได้ให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีไว้ดังนี้

Daud (2007) ได้ให้แนวทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีไว้ 2 ประการ ดังนี้ 1) พัฒนาการสื่อสารรายงานการสอบบัญชีให้มีรายละเอียดและขยายขอบเขตความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร และ 2) พัฒนาการทำงานของผู้สอบบัญชี โดยปรับปรุงเครื่องมือและมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานการตรวจสอบที่มีคุณภาพมากขึ้น

Samira (2013) ได้เสนอแนะให้เพิ่มความรู้แก่ผู้ใช้งบการเงินในประเด็นเกี่ยวกับช่องว่างของการคาดหวังเกี่ยวกับการสอบบัญชี ส่วน Bektasevic (2019) และ Brooks (2014) ได้ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของข้อความในรายงานการสอบบัญชี (แบบเดิม) เช่น ข้อมูลสำคัญ สมเหตุสมผล ความเพียงพอ และการใช้วิจารณ์ญาณ เป็นคำที่ก่อให้เกิดความแตกต่างในความเข้าใจเกี่ยวกับงานการสอบบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสีย ดังนั้น ควรจะพิจารณาเปลี่ยนแปลงคำหรือข้อความในรายงานการสอบบัญชีเพื่อลดความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชี

Madsen (2013) ได้เสนอแนวคิดในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีไว้ 2 แนวทาง ดังนี้

1. การให้ความรู้แก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและขอบเขตในการสอบบัญชี

2. การขยายขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้สนองตอบต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยให้เพิ่มเติมในประเด็นต่างๆ ดังนี้ 1) ฝ่ายบริหารใช้รายงานการเงินเป็นตัวแทน 2) รายงานการสอบบัญชีไม่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงานของธุรกิจ 3) นักลงทุนควรนำความเห็นในรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมาประมวลผลเพื่อนำมาใช้ในการวางแผนลงทุน 4) การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญสำหรับการสร้างความน่าเชื่อถือของงบการเงิน 5) การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล แต่มีข้อให้เชื่อมั่นว่าถูกต้องทั้งหมด และ 6) การสอบบัญชีโดยปกติ ไม่ได้ตรวจสอบรายการทั้งหมดในงบการเงิน

สรุปได้ว่า ความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียจากบริการการสอบบัญชี ได้แก่ ผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารพาณิชย์ มีผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ดังนั้น จึงตั้งสมมติฐานได้ว่า

1. ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารพาณิชย์ที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

2. ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

3. ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชีกับฝ่ายสินเชื่อนาคารที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

4. ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อนาคารกับสถานประกอบการที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

5. ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารพาณิชย์ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

วิธีดำเนินการวิจัย

1. การออกแบบการวิจัย
การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (exploratory research)

ประชากร

กลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ได้แก่ สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารพาณิชย์ ไม่สามารถระบุหรือทราบจำนวนหน่วยของประชากรที่แน่นอนชัดเจน

กลุ่มตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาครั้งนี้มีจำนวน 3 กลุ่ม คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อธนาคาร ซึ่งจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทยพิจารณาเฉพาะผู้ที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูล บนเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีจำนวน 1,360 ราย (ข้อมูลเมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2560) ผู้วิจัยได้ใช้สูตรทาโร ยามาเน (Yamane, 1973) คำนวณหากลุ่มตัวอย่างที่เหมาะสม โดยใช้จำนวนของผู้สอบบัญชีฯ เป็นหลัก พบว่าควรเลือกกลุ่มตัวอย่างประมาณกลุ่มละ 309 คน โดยมีระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95.00 และความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ประมาณ ร้อยละ 5.00

ผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจงโดยเลือกกลุ่มตัวอย่างดังต่อไปนี้ 1) ผู้สอบบัญชีที่เข้าอบรมของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในหลักสูตรเกี่ยวกับการสอบบัญชี 2) ผู้บริหาร/ผู้ได้รับมอบหมายที่กำกับดูแลด้านบัญชีของสถานประกอบการที่รับการอบรมจาก บริษัทฝึกอบรมและสัมมนาทุกฤดูสมบูรณ์ จำกัด ในหลักสูตรการทำบัญชีและการสอบบัญชี และ 3) ผู้บริหารฝ่ายสินเชื่อธนาคารพาณิชย์ที่มาประชุมสมาคมธนาคารไทย

เพื่อสำรวจสำหรับกลุ่มเป้าหมายที่อาจไม่ตอบกลับหรือได้แบบสอบถามกลับคืนที่ไม่สมบูรณ์ ผู้วิจัยจึงแจกแบบสอบถามให้กับผู้สอบบัญชี จำนวน 400 ชุด กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน ได้แก่ สถานประกอบการในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล จำนวน 400 ชุด และฝ่ายสินเชื่อธนาคารจำนวน 450 ชุด โดยได้รับแบบสอบถามที่สมบูรณ์กลับคืนทั้งหมดจำนวน 1,037 ชุด ประกอบด้วยแบบสอบถามสำหรับผู้สอบบัญชีฯ จำนวน 368 ชุด สถานประกอบการ จำนวน 361 ชุด และฝ่ายสินเชื่อธนาคาร จำนวน 308 ชุด

เครื่องมือวิจัย

เครื่องมือวิจัย คือ แบบสอบถาม (questionnaire) จำนวน 3 ชุด ที่แตกต่างกันดังนี้ 1) แบบสอบถามสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2) แบบสอบถามสำหรับสถานประกอบการ และ 3) แบบสอบถามสำหรับฝ่ายสินเชื่อธนาคารพาณิชย์

ผู้วิจัยได้ตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ โดยนำแบบสอบถามเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 2 คน เพื่อตรวจสอบความตรง (validity) ของโครงสร้าง การใช้ภาษา ความครอบคลุมครบถ้วนตามนิยามศัพท์และวิเคราะห์ความสอดคล้องของข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย

(Index of Item Objective Congruence: IOC) และได้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ ผลจากการคำนวณค่า IOC ของข้อคำถามแต่ละข้ออยู่ระหว่าง 0.50-1.00 และมีค่า IOC ทั้งหมดเท่ากับ 0.88 จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (try-out) กับผู้สอบบัญชีอาชีพอากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 ราย ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีอาชีพอากรมีคุณสมบัติสามารถเป็นตัวแทนของสถานประกอบการได้ดี เนื่องจากมีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีและสามารถออกรายงานการเงินได้เป็นอย่างดีใกล้เคียงกับผู้สอบบัญชีและสถานประกอบการ โดยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีของครอนบาค (Cronbach's alpha coefficient) ของแต่ละตัวแปรอยู่ระหว่าง 0.967-0.972 ซึ่งหมายความว่า แบบสอบถามมีความเชื่อมั่นระดับสูง

2. การวิเคราะห์ข้อมูล สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้

2.1 สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (descriptive statistics) นำเสนอข้อมูลในรูปร้อยละ (percentage) ค่าเฉลี่ย (mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (standard deviation) เพื่ออธิบายลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง และข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ โดยมีเนื้อหาที่ทดสอบ คือ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งแบ่งย่อยเป็น 3 ส่วน ดังนี้

2.1.1 ผู้ใดควรเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องของงบการเงิน นำเสนอในรูปร้อยละ

2.1.2 ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบในเรื่องใดบ้าง นำเสนอในรูปร้อยละ

2.1.3 การลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในรายงานการสอบบัญชีเป็นการกระทำในนามของผู้ใด นำเสนอในรูปร้อยละ

2.2 สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (inferential statistics) ใช้ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงิน (ได้แก่ สถานประกอบการและฝ่ายสินเชื่อธนาคาร) โดยใช้สถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance: ANOVA) เพื่ออธิบายความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อธนาคาร และสถิติความถดถอยโลจิสติกพหุกลุ่ม (Multinomial Logistic Regression: MLR) เพื่อพยากรณ์ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

2.2.1 สมมติฐานของการทดสอบ

1) ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาการพาณิชย์ที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน ใช้การวิเคราะห์ด้วยสถิติการวิเคราะห์ความแปรปรวน และจะใช้การทดสอบเป็นรายคู่ด้วยการวิเคราะห์วิธี Scheffe) หากพบความแตกต่างระหว่างกลุ่มอย่างมีนัยสำคัญ

2) ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาการส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี

และรายงานการเงิน ใช้การพยากรณ์ด้วยการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติกทุกกลุ่ม

สรุปผลการวิจัย

ส่วนที่ 1 วิเคราะห์มุมมองของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

1. ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 3 กลุ่ม ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีสัดส่วนใกล้เคียงกันและมีสัดส่วนสอดคล้องกับประชากร (ตารางที่ 1)

ตารางที่ 1 แสดงข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามทั้ง 3 กลุ่ม

เพศ	ผู้สอบบัญชี		สถานประกอบการ		ฝ่ายสินเชื่อนาการ		รวม	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ชาย	104	28.26	39	10.80	100	32.47	243	23.43
หญิง	264	71.74	322	89.20	208	67.53	794	76.57
รวม	368	100.00	361	100.00	308	100.00	1,037	100.00

2. ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจ

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นธุรกิจให้บริการ ร้อยละ 59.56 รองลงมาเป็นธุรกิจจำหน่ายสินค้า ร้อยละ 17.73 โดยรูปแบบการประกอบธุรกิจส่วนใหญ่เป็นกิจการของคนไทย ร้อยละ 82.51

3. ผู้รับผิดชอบความถูกต้องของงบการเงิน

ผู้ตอบแบบสอบถามชี้ให้เห็นว่า ผู้รับผิดชอบความถูกต้องของงบการเงินควรเป็นฝ่ายบริหารของบริษัท ร้อยละ 43.48 รองลงมาเป็นผู้สอบบัญชี ร้อยละ 28.47 โดยผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบเกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ร้อยละ 23.96 รองลงมา คือ ให้คำแนะนำเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่สำคัญ ร้อยละ 18.13 ทั้งนี้ การลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินในรายงานการสอบบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่า ควรเป็นผู้สอบบัญชี ร้อยละ 89.30 รองลงมา เป็นสำนักงานสอบบัญชี ร้อยละ 10.70

4. คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในระดับมากที่สุดในการเห็นว่าเป็นอิสระ โดยระบุว่า ผู้สอบบัญชีควรละเว้นการดำรงตำแหน่งผู้บริหารของธุรกิจที่รับตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.77 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 82.10

ส่วนด้านความรับผิดชอบทางกฎหมาย ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในระดับมาก โดยระบุว่า ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดจากการแสดงความเห็นผิดพลาดในรายงานการสอบบัญชีต่อผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงิน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 3.65 และมีผู้เห็นด้วยมาก ร้อยละ 38.60

สถานประกอบการให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่า ผู้สอบบัญชีควรละเว้นการถือหุ้นในธุรกิจที่รับตรวจสอบโดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.59 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 69.50 ส่วนความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดจากการแสดงความเห็นผิดพลาดในรายงานการสอบบัญชีต่อผู้มีส่วนได้เสียในงบการเงิน โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 4.13 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 44.00

ฝ่ายสินเชื่อนาการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีควรละเว้นการรับสิ่งตอบแทนอื่นใดนอกเหนือจากค่าสอบบัญชีที่พึงได้รับจากธุรกิจที่รับตรวจสอบ ไม่ว่าจะมียุทธศาสตร์มากหรือน้อย โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.55 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 65.60

5. ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยระบุว่า หากลูกค้าไม่ปรับปรุงแก้ไขส่วนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องนำเสนอไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.59 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 67.10

สถานประกอบการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบต่อการเงิน และแจ้งให้บริษัทปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.59 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 62.90

ฝ่ายสินเชื่อนาคารแสดงความเห็นเกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยระบุว่า ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับข้อกำหนดหรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.63 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 69.20

6. ความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี โดยเห็นว่า รายงานการสอบบัญชีมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของผู้ใช้การเงินเพื่อการตัดสินใจ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.26 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 51.60

สถานประกอบการแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี โดยระบุว่า รายงานการสอบบัญชีควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน และน่าเชื่อถือต่อการปฏิบัติงานของผู้ใช้การเงินเพื่อการตัดสินใจ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.41 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 49.00

ฝ่ายสินเชื่อนาคารแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชีเช่นเดียวกับสถานประกอบการ โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.52 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 62.70

7. การวิเคราะห์เกี่ยวกับความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน

ผู้สอบบัญชีแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน โดยระบุว่า รายงานการเงินแสดงให้เห็นผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินที่แท้จริงในปีที่ผ่านมา โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.22 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 46.50

สถานประกอบการแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.28 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 48.20

ฝ่ายสินเชื่อนาคารแสดงความคาดหวังที่มีต่อรายงานการเงิน เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.48 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 58.40

ส่วนที่ 2 ศึกษาแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้การเงินที่มีต่อการสอบบัญชี

8. แนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยระบุว่า ในการตอบรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (engagement letter) เพื่อให้กิจการยอมรับและยืนยันเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี และรวมถึงความรับผิดชอบต่อการเงินของผู้บริหาร รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.39 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 55.20

สถานประกอบการแสดงความเห็นเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.35 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 46.30

ฝ่ายสินเชื่อนาคารแสดงความเห็นเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ด้านการยกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี ในเรื่องการป้องกันและการตรวจจบการทุจริต โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.60 และมีผู้เห็นด้วยมากที่สุด ร้อยละ 67.50

9. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

ผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคารให้ความเห็นเพิ่มเติม ดังนี้

ประเด็นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ได้เสนอแนะให้ผู้สอบบัญชียึดหลักจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพ มีความรอบคอบ สามารถทำงานได้อย่างถูกต้อง มีความรู้ความชำนาญในธุรกิจที่รับตรวจสอบ และสามารถแนะนำการปฏิบัติงานบัญชีให้แก่ธุรกิจที่รับตรวจสอบได้

ประเด็นความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ได้เสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีแนะนำวิธีการออกงบการเงินให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี และให้คำแนะนำในประเด็นการสอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในกิจการที่รับตรวจสอบ

ประเด็นความคาดหวังที่มีต่อรายงานการสอบบัญชี ได้เสนอแนะว่า การเขียนรายงานการสอบบัญชีควรใช้ภาษาที่บุคคลทั่วไปเข้าใจได้ มีความครบถ้วนและถูกต้อง ทั้งด้านภาษีและมาตรฐานการทํบัญชี โดยสามารถนํางบการเงินมาใช้วิเคราะห์เพื่อตัดสินใจได้อย่างมั่นใจ

ประเด็นความเป็นไปได้ในการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของผู้ใช้งบการเงิน ได้เสนอแนะให้มีคู่มือสำหรับผู้ใช้งบการเงินสามารถอ่านและเข้าใจงานการสอบบัญชีที่ชัดเจนได้ และผู้ใช้งบการเงินควรมีความเข้าใจในการอ่านงบการเงินระดับหนึ่ง ตลอดจนทุกฝ่ายต้องเข้าใจบทบาทของผู้สอบบัญชี และมีความเข้าใจหน้าที่ของผู้ใช้งบการเงิน

สรุปได้ว่า การลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ได้ 2 แนวทาง ดังนี้

1. การให้ความรู้แก่ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่ายเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและขอบเขตในการสอบบัญชี
2. ยกระดับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้สนองตอบต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยให้เพิ่มเติมในประเด็นต่างๆ ดังนี้ คือ ผู้สอบบัญชีควรแนะนําวีธีการออกงบการเงินให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี และให้คำแนะนำในประเด็นการสอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในกิจการที่รับตรวจสอบ ตลอดจนการเขียนรายงานการสอบบัญชีควรใช้ภาษาที่บุคคลทั่วไปเข้าใจได้

ส่วนที่ 3 วิเคราะห์ ความแตกต่างระหว่างความคาดหวังของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน

10. การทดสอบสมมติฐาน

10.1 ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคามีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคามีค่าเฉลี่ยความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05 ($F(2, 1034) = 62.20, p\text{-value} = 0.000$)

10.2 ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชีกับสถานประกอบการที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ตารางที่ 2 แสดงการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีเป็นรายคู่ พบว่า ผู้สอบบัญชีและสถานประกอบการมีความคาดหวังที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05

10.3 ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชีกับฝ่ายสินเชื่อนาคามีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ตารางที่ 2 แสดงการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชีกับฝ่ายสินเชื่อนาคามีต่อการสอบบัญชีเป็นรายคู่ พบว่า ผู้สอบบัญชีและฝ่ายสินเชื่อนาคามีความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05

10.4 ค่าเฉลี่ยความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อนาคากับสถานประกอบการที่มีต่อการสอบบัญชีแตกต่างกัน

ตารางที่ 2 แสดงการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อนาคากับสถานประกอบการที่มีต่อการสอบบัญชีเป็นรายคู่ พบว่า ฝ่ายสินเชื่อนาคาและสถานประกอบการมีความคาดหวังที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05

สรุปได้ว่า ผลการวิเคราะห์ความแปรปรวนและการวิเคราะห์รายคู่ พบค่าเฉลี่ยความคาดหวังที่แตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีและสถานประกอบการ ผู้สอบบัญชีและฝ่ายสินเชื่อนาคา และสถานประกอบการและฝ่ายสินเชื่อนาคามีต่อการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการและฝ่ายสินเชื่อนาคา

ความคาดหวัง ของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน (n)	$\bar{X}$	S.D.	p-value		สถิติทดสอบ
				สถานประกอบการ	ฝ่ายสินเชื่อนาคา	
ผู้สอบบัญชี	368	3.93	0.473	-0.23*	0.41*	F = 62.20 p-value = 0.000
สถานประกอบการ	361	4.16	0.458		0.18*	
ฝ่ายสินเชื่อนาคา	308	4.34	0.510	-	-	
รวม	1,037	4.14	0.507			

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนที่ 4 วิเคราะห์ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี
สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาการที่ส่งผลกระทบต่อ
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และ
รายงานการเงิน

10.5 ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ
และฝ่ายสินเชื่อนาการส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบ
บัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

เนื่องจากตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม ผู้วิจัย
จึงแบ่งกลุ่มตัวอย่างเป็น 2 กลุ่ม โดยใช้เกณฑ์ค่าเฉลี่ย ดังนี้
กลุ่มคาดหวังสูงมีค่าเฉลี่ยระหว่าง 2.51-5.00 และ
กลุ่มคาดหวังต่ำมีค่าเฉลี่ยระหว่าง 1.00-2.50 ทั้งนี้ ข้อมูล
ตัวแปรตามมีลักษณะการแจกแจงไม่ปกติ จึงแยกการวิเคราะห์
เป็น 3 ประเด็น โดยใช้การพยากรณ์ด้วยสถิติ MLR ดังนี้

1. ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่อ
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี
และรายงานการเงิน

2. ความคาดหวังของสถานประกอบการส่ง
ผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบ
บัญชีและรายงานการเงิน

3. ความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อนาการส่ง
ผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบ
บัญชีและรายงานการเงิน

สรุปผลความคาดหวังของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 3 กลุ่ม
ที่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี
และรายงานการเงิน มีดังนี้

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 3 แสดงให้เห็นว่า ความคาดหวังของ
ผู้สอบบัญชี (ที่มีระดับการศึกษาเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อ
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลกระทบต่อรายงาน
การสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงาน
การเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ ผู้สอบบัญชี
ทุกระดับการศึกษาต่างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของ
ผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินสูง

ผลการวิเคราะห์พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีระดับปริญญาตรี
ร้อยละ 87.90 ระดับปริญญาโท ร้อยละ 88.70 และระดับ
ปริญญาเอกทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระบุว่า มีความคาดหวัง
ต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีสูง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีที่มี
ระดับปริญญาตรี ร้อยละ 99.20 ระดับปริญญาโท ร้อยละ
99.20 และระดับปริญญาเอกทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระบุว่า
มีความคาดหวังต่อรายงานการสอบบัญชีสูง ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชี
ที่มีระดับปริญญาตรี ร้อยละ 98.40 ระดับปริญญาโท ร้อยละ
98.30 และระดับปริญญาเอกทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระบุว่า
มีความคาดหวังต่อรายงานการเงินสูง

ผลการวิจัยยังพบว่า ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี
(ที่มีประสบการณ์การทำงานเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อ
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลกระทบต่อรายงาน
การสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงาน
การเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ ผู้สอบบัญชี
ทุกระดับประสบการณ์การทำงานต่างมีความคาดหวังสูง
ต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และ
รายงานการเงินสูง

ผลการวิเคราะห์พบว่า ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์
การทำงานน้อยกว่า 3 ปี ร้อยละ 72.70 ระหว่าง 3-5 ปี
ร้อยละ 90.40 ระหว่าง 6-8 ปี ร้อยละ 90.60 ระหว่าง 9-10 ปี
ร้อยละ 77.40 และมากกว่า 10 ปี ร้อยละ 92.20 ระบุว่า
มีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีสูง
นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานน้อยกว่า
3 ปีทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 3-5 ปี ร้อยละ 98.80
ระหว่าง 6-8 ปีทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 9-10 ปี
ร้อยละ 98.40 และมากกว่า 10 ปี ร้อยละ 99.40 ระบุว่า
มีความคาดหวังต่อรายงานการสอบบัญชี

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์การทำงานน้อยกว่า
3 ปีทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 3-5 ปี ร้อยละ 98.80
ระหว่าง 6-8 ปี ทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 9-10 ปี
ร้อยละ 96.80 และมากกว่า 10 ปี ร้อยละ 92.30 ระบุว่า
มีความคาดหวังต่อรายงานการเงินสูง

ตารางที่ 3 แสดงความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี		p-value	รายงานการสอบบัญชี		p-value	รายงานการเงิน		p-value
	คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ	
ระดับการศึกษา:			0.326			0.972			0.972
ปริญญาตรี	109 (87.90)	15 (12.10)		123 (99.20)	1 (0.80)		122 (98.40)	2 (1.60)	
ปริญญาโท	212 (88.70)	27 (11.30)		237 (99.20)	2 (0.80)		235 (98.30)	4 (1.70)	
ปริญญาเอก	5 (100.00)	0 (0.00)		5 (100.00)	0 (0.00)		5 (100.00)	0 (0.00)	
ประสบการณ์การทำงาน:			0.828			0.851			0.851
น้อยกว่า 3 ปี	8 (72.70)	3 (27.30)		11 (100.00)	0 (0.00)		11 (100.00)	0 (0.00)	
3-5 ปี	75 (90.40)	8 (9.60)		82 (98.80)	1 (1.20)		82 (98.80)	1 (1.20)	
6-8 ปี	29 (90.60)	3 (9.40)		32 (100.00)	0 (0.00)		32 (100.00)	0 (0.00)	
9-10 ปี	48 (77.40)	14 (22.60)		61 (98.40)	1 (1.60)		60 (96.80)	2 (3.20)	
มากกว่า 10 ปี	166 (92.20)	14 (7.80)		179 (99.40)	1 (0.60)		177 (98.30)	3 (1.70)	

สถานประกอบการ

ตารางที่ 4 แสดงให้เห็นว่า ความคาดหวังของสถานประกอบการ (ที่มีประเภทของธุรกิจเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลต่อรายงานการสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ สถานประกอบการทุกประเภทของธุรกิจต่างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินสูง

ในการนี้ สถานประกอบการที่เป็นอุตสาหกรรมการผลิต ร้อยละ 94.60 ธุรกิจอื่นๆ (นอกจากธุรกิจให้บริการ ธุรกิจจำหน่ายสินค้า อุตสาหกรรมการผลิต และธุรกิจก่อสร้าง) ร้อยละ 91.70 ธุรกิจจำหน่ายสินค้า ร้อยละ 85.90 และธุรกิจให้บริการ ร้อยละ 88.80 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีสูง

ทั้งนี้ สถานประกอบการที่เป็นธุรกิจจำหน่ายสินค้า

ร้อยละ 89.10 อุตสาหกรรมการผลิต ร้อยละ 87.50 ธุรกิจให้บริการ ร้อยละ 86.00 ธุรกิจก่อสร้าง ร้อยละ 78.60 และธุรกิจอื่นๆ (นอกจากธุรกิจให้บริการ ธุรกิจจำหน่ายสินค้า อุตสาหกรรมการผลิต และธุรกิจก่อสร้าง) ร้อยละ 83.30 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อรายงานการสอบบัญชีสูง

นอกจากนั้น สถานประกอบการที่เป็นธุรกิจจำหน่ายสินค้า ร้อยละ 82.80 อุตสาหกรรมการผลิต ร้อยละ 80.40 ธุรกิจให้บริการ ร้อยละ 83.30 ธุรกิจก่อสร้าง ร้อยละ 78.60 และธุรกิจอื่นๆ (นอกจากธุรกิจให้บริการ ธุรกิจจำหน่ายสินค้า อุตสาหกรรมการผลิต และธุรกิจก่อสร้าง) ร้อยละ 75.00 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อรายงานการเงินสูง

ผลการวิจัยยังพบว่า ความคาดหวังของสถานประกอบการ (ที่มีรูปแบบการประกอบธุรกิจเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

($p > 0.05$) ไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ สถานประกอบการทุกรูปแบบ การประกอบธุรกิจต่างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินสูง

ในการนี้ สถานประกอบการที่เป็นหน่วยงานภาครัฐราชการ ร้อยละ 100.00 กิจการของคนไทย ร้อยละ 87.50 กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย ร้อยละ 94.40 และกิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ ร้อยละ 94.30 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีสูง นอกจากนี้ สถานประกอบการที่เป็นหน่วยงานภาครัฐราชการ ร้อยละ 100.00 กิจการของคนไทย ร้อยละ 86.10 กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย ร้อยละ 91.70 และกิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ ร้อยละ 82.90 ระบุว่ามีความคาดหวังต่อรายงานการสอบบัญชีสูง

ทั้งนี้ สถานประกอบการที่เป็นหน่วยงานภาครัฐราชการ ร้อยละ 100.00 กิจการของคนไทย ร้อยละ 82.60 กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย ร้อยละ 77.80 และกิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ ร้อยละ 82.90 ระบุว่ามีความคาดหวังต่อรายงานการเงินสูง

ผลการวิจัยระบุว่า ความคาดหวังของสถานประกอบการ (ที่มีจำนวนปีของการดำเนินงานเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ สถานประกอบการทุกกลุ่มจำนวนปีของการดำเนินงานต่างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินสูง

ในการนี้ สถานประกอบการที่ดำเนินงานมากกว่า 20 ปี ร้อยละ 91.10 น้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 88.80 และดำเนินงาน 5-10 ปี กับ ดำเนินงาน 11-20 ปี ร้อยละ 87.80 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ สถานประกอบการที่ดำเนินงาน 5-10 ปี ร้อยละ 88.90 ดำเนินงานน้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 88.80 ดำเนินงาน 11-20 ปี ร้อยละ 83.30 และดำเนินงานมากกว่า 20 ปี ร้อยละ 85.10 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อรายงานการสอบบัญชีสูง

ทั้งนี้ สถานประกอบการที่ดำเนินงาน 5-10 ปี ร้อยละ 88.90 ดำเนินงาน 11-20 ปี ร้อยละ 83.30 ดำเนินงานมากกว่า 20 ปี ร้อยละ 77.20 และดำเนินงานน้อยกว่า 5 ปี ร้อยละ 80.00 ระบุว่า มีความคาดหวังต่อรายงานการเงินสูง

ตารางที่ 4 แสดงความคาดหวังที่มีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินของสถานประกอบการ

ความคาดหวัง	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (ร้อยละ)		p-value	รายงานการสอบบัญชี (ร้อยละ)		p-value	รายงานการเงิน (ร้อยละ)		p-value
	คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ	
ประเภทของธุรกิจ:			0.493			0.791			0.793
ธุรกิจให้บริการ	191 (88.80)	24 (11.20)		185 (86.00)	30 (14.00)		179 (83.30)	36 (16.70)	
ธุรกิจจำหน่ายสินค้า	55 (85.90)	9 (14.21)		57 (89.10)	7 (10.90)		53 (82.80)	11 (17.20)	
อุตสาหกรรมการผลิต	53 (94.60)	3 (5.40)		49 (87.50)	7 (12.50)		45 (80.40)	11 (19.60)	
ธุรกิจก่อสร้าง	11 (78.60)	3 (21.40)		11 (78.60)	3 (21.40)		11 (78.60)	3 (21.40)	
อื่นๆ	11 (91.70)	1 (8.30)		10 (83.30)	2 (16.70)		9 (75.00)	3 (25.00)	

ตารางที่ 4 แสดงความคาดหวังที่มีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินของสถานประกอบการ (ต่อ)

ความคาดหวัง	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (ร้อยละ)		p-value	รายงานการสอบบัญชี (ร้อยละ)		p-value	รายงานการเงิน (ร้อยละ)		p-value
	คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ	
รูปแบบการประกอบธุรกิจ:			0.385			0.444			0.450
กิจการของคนไทย	251 (87.50)	36 (12.50)		247 (86.10)	40 (13.90)		237 (82.60)	50 (17.40)	
กิจการของต่างประเทศที่มีสาขาในประเทศไทย	34 (94.40)	2 (5.60)		33 (91.70)	3 (8.30)		28 (77.80)	8 (22.20)	
กิจการของต่างชาติหรือร่วมทุนกับต่างชาติ	33 (94.30)	2 (5.70)		29 (82.90)	6 (17.10)		29 (82.90)	6 (17.21)	
หน่วยงานภาครัฐราชการ	3 (100.00)	0 (0.00)		3 (100.00)	0 (0.00)		3 (100.00)	0 (0.00)	
จำนวนปีของการดำเนินงาน:			0.894			0.520			0.127
น้อยกว่า 5 ปี	71 (88.80)	9 (11.30)		71 (88.80)	9 (11.30)		64 (80.00)	16 (20.0)	
5-10 ปี	79 (87.80)	11 (12.20)		80 (88.90)	10 (11.10)		80 (88.90)	10 (11.10)	
11-20 ปี	79 (87.80)	11 (12.20)		75 (83.30)	15 (16.70)		75 (83.30)	15 (16.70)	
มากกว่า 20 ปี	92 (91.10)	9 (8.90)		86 (85.10)	15 (14.90)		78 (77.20)	23 (22.80)	

ฝ่ายสินเชื่อธนาคาร

ตารางที่ 5 แสดงให้เห็นว่า ความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อธนาคาร (ที่มีระดับการศึกษาเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลต่อรายงานการสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารทุกระดับการศึกษาต่างมีความคาดหวังต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินสูง

ในการนี้ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีการศึกษาระดับอนุปริญญา ร้อยละ 100.00 ปริญญาเอก ร้อยละ 100.00 ปริญญาโท ร้อยละ 90.60 และปริญญาตรี ร้อยละ 93.90 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี นอกจากนั้น ฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่ระดับปริญญาเอก ร้อยละ

100.00 ระดับปริญญาตรี ร้อยละ 92.30 ระดับอนุปริญญา ร้อยละ 88.90 และระดับปริญญาโท ร้อยละ 92.30 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อรายงานการสอบบัญชี ทั้งนี้ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารระดับปริญญาเอก ร้อยละ 100.00 ระดับปริญญาตรี ร้อยละ 92.30 ระดับอนุปริญญา ร้อยละ 88.90 และระดับปริญญาโท ร้อยละ 91.50 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อรายงานการเงิน

ผลการวิจัยยังระบุว่า ความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อธนาคาร (ที่มีประสบการณ์การทำงานเป็นตัวแทน) ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ($p > 0.05$) ไม่ส่งผลต่อรายงานการสอบบัญชี ($p > 0.05$) และไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ($p > 0.05$) กล่าวคือ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารทุกระดับประสบการณ์การทำงานต่างมีความคาดหวังสูงต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

ในการนี้ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีประสิทธิภาพการทำงานน้อยกว่า 3 ปี ทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 3-5 ปี ร้อยละ 82.40 ระหว่าง 6-8 ปี ร้อยละ 92.30 ระหว่าง 9-10 ปี ร้อยละ 96.20 และมากกว่า 10 ปี ร้อยละ 94.90 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีประสิทธิภาพการทำงานน้อยกว่า 3 ปี ทุกคน (ร้อยละ 100.00) ระหว่าง 3-5 ปี ร้อยละ 84.30 ระหว่าง 6-8 ปี ร้อยละ 92.30 ระหว่าง 9-10 ปี ร้อยละ 94.20 และมากกว่า 10 ปี ร้อยละ 93.70

มีความคาดหวังสูงต่อรายงานการสอบบัญชี โดยฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีประสิทธิภาพการทำงานน้อยกว่า 3 ปี ทุกคน (ร้อยละ 100.00) มากกว่า 10 ปี ร้อยละ 94.30 ระหว่าง 3-5 ปี ร้อยละ 82.40 และระหว่าง 9-10 ปี กับ 6-8 ปี ร้อยละ 92.30 ระบุว่า มีความคาดหวังสูงต่อรายงานการเงิน

สรุปได้ว่า ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อธนาคารไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

ตารางที่ 5 แสดงความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อธนาคารที่มีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

ความคาดหวัง	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี		p-value	รายงานการสอบบัญชี		p-value	รายงานการเงิน		p-value
	คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ		คาดหวังสูง	คาดหวังต่ำ	
ระดับการศึกษา:			0.419			0.960			0.944
อนุปริญญา	9 (100.00)	0 (0.00)		8 (88.90)	1 (11.10)		8 (88.90)	1 (11.10)	
ปริญญาตรี	170 (93.90)	11 (6.10)		167 (92.30)	14 (7.70)		167 (92.30)	14 (7.70)	
ปริญญาโท	106 (90.60)	11 (9.40)		108 (92.30)	9 (7.70)		107 (91.50)	10 (8.50)	
ปริญญาเอก	1 (100.00)	0 (0.00)		1 (100.00)	0 (0.00)		1 (100.00)	0 (0.00)	
ประสบการณ์การทำงาน:			0.045			0.228			0.108
น้อยกว่า 3 ปี	8 (100.00)	0 (0.00)		8 (100.00)	0 (0.00)		8 (100.00)	0 (0.00)	
3-5 ปี	42 (82.40)	9 (17.60)		43 (84.30)	8 (15.70)		42 (82.40)	9 (17.60)	
6-8 ปี	36 (92.30)	3 (7.70)		36 (92.30)	3 (7.70)		36 (92.30)	3 (7.70)	
9-10 ปี	50 (96.20)	2 (3.80)		49 (94.20)	3 (5.80)		48 (92.30)	4 (7.70)	
มากกว่า 10 ปี	150 (94.90)	8 (5.10)		148 (93.70)	10 (6.30)		149 (94.30)	9 (5.70)	

การทดสอบเพื่อแสดงความเชื่อมั่นว่า ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อธนาคาร ไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน โดยแสดงค่าพยากรณ์ความถูกต้องไว้ในตารางที่ 6

จากตารางที่ 6 พบว่า ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี ที่มีระดับการศึกษาและประสบการณ์การทำงานต่างกัน ไม่มีอิทธิพลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 99.70 ไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการสอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 99.20 และไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการเงิน ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 98.40

นอกจากนี้ยังพบว่า ความคาดหวังของสถานประกอบการที่มีประเภทธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และจำนวนปีของการดำเนินงานต่างกัน ไม่มีอิทธิพลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 89.50 ไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการสอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้องร้อยละ 86.70 และไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการเงิน ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 82.50

นอกจากนั้น ความคาดหวังของฝ่ายสินเชื่อนาคามีระดับการศึกษาและประสบการณ์การทำงานต่างกัน ไม่มีอิทธิพลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 92.90 ไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการสอบบัญชี ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 92.20 และไม่มีอิทธิพลต่อรายงานการเงิน ซึ่งพยากรณ์ถูกต้อง ร้อยละ 91.90 ในการนี้ การพยากรณ์ในภาพรวมแม่นยำเกินกว่า ร้อยละ 80.00

ตารางที่ 6 แสดงค่าพยากรณ์ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาคามีต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน

กลุ่มตัวอย่าง	จำนวน (n)	คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (ร้อยละ)	รายงานการสอบบัญชี (ร้อยละ)	รายงานการเงิน (ร้อยละ)
ผู้สอบบัญชี	368	99.70	99.20	98.40
สถานประกอบการ	361	89.50	86.70	82.50
ฝ่ายสินเชื่อนาคา	308	92.90	92.20	91.90

อภิปรายผลการวิจัย

สรุปผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างทุกกลุ่มมีความคาดหวังในประเด็นของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินที่แตกต่างกัน โดยแต่ละกลุ่มมีทั้งความคาดหวังที่สูงกว่า และต่ำกว่าของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ มีเหตุผลสำคัญมาจากพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับผลวิจัยของ Bektasevic (2019), Humphrey (1997), และ Madsen (2013) และอีกสาเหตุหนึ่ง คือ ผู้ใช้งบการเงินย่อมคาดหวังสิ่งที่จะเป็นประโยชน์และส่งผลดีต่อตนเอง ซึ่งสอดคล้องกับผลวิจัยของ Humphrey (1997) ตลอดจน Ennis (2015) ได้อธิบายไว้ว่า การคิดที่มีจุดมุ่งหมายที่จะหาข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผล โดยการพิจารณาไตร่ตรอง และตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลและสถานการณ์ที่ปรากฏ ซึ่งจะต้องใช้ความรู้ ความคิด ความชำนาญ และประสบการณ์ของตนเองประกอบการคิดในเรื่องนั้นๆ ดังนั้น บทบาทของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินที่ได้นั้น เป็นผลลัพธ์จากการคิดของกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน เพื่อหาข้อสรุปในการคาดหวังการให้บริการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยข้อ 4-ข้อ 7

ผู้สอบบัญชี และสถานประกอบการมีความเห็นส่วนใหญ่ที่สอดคล้องกันเกี่ยวกับแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี โดยเสนอแนะว่า

ในการตอบรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (engagement letter) เพื่อให้กิจการยอมรับและยืนยันเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการเงินของผู้บริหาร รูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

อย่างไรก็ตาม ฝ่ายสินเชื่อนาคายังมีความคิดเห็นที่แตกต่างออกไป โดยระบุว่า ควรจะเป็นการ ยกกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชี ในเรื่องการป้องกันและการตรวจจบการทุจริต ซึ่งสอดคล้องกับ Humphrey (1997) ที่ระบุเกี่ยวกับมูลเหตุของความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ในประเด็นเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี และความรับผิดชอบของการตรวจสอบบัญชีว่า เมื่อเกิดความเสียหายในกิจการที่ได้ตรวจสอบบัญชี อาจส่งผลกระทบต่อลูกค้าหรือบุคคลที่สาม ดังนั้น ฝ่ายสินเชื่อนาคาจึงเสนอแนะให้ยกระดับมาตรฐานการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในมาตรฐานการสอบบัญชีในเรื่องการป้องกันและการตรวจจบการทุจริต เป็นลำดับแรก ซึ่ง Coffey (2012) และ Stikeleather (2017) ได้อธิบายไว้ว่า การที่ผู้มีส่วนได้เสียจะคาดหวังบริการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับนโยบายของบริษัทเป็นหลัก โดยประยุกต์ใช้บริการสอบบัญชีเพื่อให้เหมาะสมในแต่ละองค์กรหรือแต่ละสถานการณ์ ทั้งนี้ ผู้มีส่วนได้เสียขององค์กรจะเน้นการเข้าถึงและความเข้าใจองค์กรจึงต้อง

วิเคราะห์เพื่อให้ทราบว่าใครเป็นผู้มีส่วนได้เสียขององค์กรอย่างถูกต้องและครบถ้วน เพื่อนำไปประยุกต์ใช้การลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยข้อ 8 และข้อ 9

ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาการไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน อาจเนื่องมาจากคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์และมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ และกรมสรรพากร ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องจึงต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และมาตรฐานดังกล่าว ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงินเป็นอื่นได้ ดังนั้น ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี สถานประกอบการ และฝ่ายสินเชื่อนาการจึงไม่ส่งผลกระทบต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชี และรายงานการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ McNellis (2011)

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ มีดังนี้ 1) ผู้เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีควรให้ความรู้แก่ผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่ายเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี และขอบเขตในการสอบบัญชี เพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันเกี่ยวกับการปฏิบัติงานการสอบบัญชี และลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี และ 2) ยกระดับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้สนองตอบต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยให้เพิ่มเติมในประเด็นต่างๆ ดังนี้ ผู้สอบบัญชีควรแนะนำวิธีการออกงบการเงินให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี และให้คำแนะนำในประเด็นการสอบบัญชี เพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในกิจการที่รับตรวจสอบ ตลอดจนควรใช้ภาษาที่บุคคลทั่วไปเข้าใจได้ในการเขียนรายงานการสอบบัญชี

2. การทำวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษาประโยชน์ของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่แก่ผู้ใช้งบการเงิน และศึกษาปัจจัยเกี่ยวกับผลกระทบของความรู้และความสามารถของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อการลดความแตกต่างของความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชี

References

- Bektasevic, A. (2019). *The expectations of audit: A qualitative study on smaller limited firms in Sweden* (Master's thesis, Uppsala University).
- Brooks, M. R. (2014). *Essays examining the association between going concern audit opinions, subsequent earnings management and engagement office audit and reporting quality* (Doctoral dissertation, University of Texas at San Antonio).
- Coffey, A. P. (2012). *Exploring stakeholder alignment within the requirements planning phase of business integration projects* (Doctoral dissertation, Walden University).
- Daud, Z. M. (2007). *The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia* (Phd thesis, University of Stirling).
- Dibia, N. O. (2015). Audit expectations gap and perception of financial reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3(3), 23-31.
- Ennis, R. H. (2015). Critical thinking: A streamlined conception. In M. Davies, & R. Barnett (Eds.), *The palgrave handbook of critical thinking in higher education* (pp. 31-47). New York, NY: Palgrave Macmillan.
- Henchokchaichana, N., & Srichunpet, S. (2014). *Kān sōp banchī læ kānhai khwāmchūāman* [Auditing and assurance]. Bangkok: T.P.N. Press.

- Humphrey, C. (1997). Debating audit expectations. In M. Sherer, & W. S. Turley (Eds.), *Current issues in auditing* (3rd ed., pp. 3-30). London: Paul Chapman.
- Humphrey, C. G. Moizer, P., & Turley, W. S. (1993). The audit expectation gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23 (suppl 1), 395-411.
- Iskander, A. E. (2008). *The relationship between auditing expectations gap and voluntary corporate disclosure: Egyptian evidence* (Doctoral thesis, University of Durham).
- Madsen, P. (2013). *Commercial loan officers and the audit expectation gap* (Master's thesis, Uppsala University).
- McNellis, C. J. (2011). *The impact of inconsistent evidence documentation on third-party perceptions of audit quality and judgments of auditor liability: An examination of the effectiveness of AS3 documentation expectations in audit litigation* (Doctoral dissertation, Washington State University).
- Phop lakthān mai “mō Wichai” tham philuk wan phū sōp banchī mai klā raprōng [Found new evidence “Dr. Wichai” made strange, the auditors did not dare to certifying]. (2017, 3 April). *Bangkok Biz News*. Retrieved February 19, 2018, from <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/748571>
- Samira, A. (2013). *The development of auditing and the possible existence of an expectation gap in Libya* (Doctoral thesis, University of Huddersfield).
- Stikeleather, J. A. (2017). *Toward a systemic model for governance and strategic management: Evaluating stakeholder theory versus shareholder theory approaches* (Doctoral dissertation, University of South Florida).
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis* (2nd ed.). New York: Harper & Row.
- Yi, Z. (2007). *CPA's Auditing responsibility* (Master's thesis, Sichuan University).