

มุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี  
รหัส 700 การแสดงความคิดเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน

ณัฐพร ลีลาโส

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร  
บัญชีมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาการบัญชี คณะการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์  
พ.ศ.2555

**The perspectives of the auditors to practice according to regulations in  
auditing accounts standard codes 700**



**Natthaporn Silaso**

**A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Accountancy**

**Department of Accountancy**

**Faculty of Accountancy, Dhurakij Pundit University**

**2012**

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยฉบับนี้ สามารถสำเร็จลุล่วงได้ด้วยความช่วยเหลืออย่างดียิ่งของ ดร. เอกพล คงมา อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย ซึ่งท่านได้เสียสละเวลาในการเอาใจใส่ ดูแล ให้แนะนำ วิธีการเขียน และตรวจแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ที่ถูกต้องจนกระทั่งงานวิจัยสำเร็จเสร็จสมบูรณ์และขอกราบขอบพระคุณ ดร.ปรีเปรม นนทสิทธิ์ ประธานกรรมการสอบงานวิจัย ที่กรุณาให้คำแนะนำและความคิดเห็นเป็นอย่างดีแก่ผู้วิจัย ตลอดจนคณาจารย์ทุกท่าน

ท้ายนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ คุณแม่ผู้ให้กำเนิดและอบรมสั่งสอนให้ข้าพเจ้าได้เติบโตมาจนถึงทุกวันนี้ ขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาสละเวลาให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามและเพื่อนๆ ทั้งเพื่อนที่ร่วมศึกษาระดับปริญญาบัณฑิต ปริญญา มหาบัณฑิตและเพื่อนร่วมงาน ที่คอยช่วยเหลือมาตลอดจนทำให้งานวิจัยฉบับนี้สมบูรณ์และสร้างความภาคภูมิใจในความสำเร็จตามที่ตั้งใจไว้

ณัฐพร สีลาไส

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๑
สารบัญตาราง.....	๗
สารบัญภาพ.....	๘
บทที่.....	1
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
1.4 ขอบเขตของงานวิจัย.....	4
1.5 โครงสร้างของงานวิจัย.....	4
1.6 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	5
2. แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	7
2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	7
2.2 สรุปผลการศึกษาจากแนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	16
3. ระเบียบวิธีวิจัย.....	17
3.1 กรอบแนวคิดในการศึกษา.....	17
3.2 ประชากรและวิธีการสุ่มตัวอย่าง.....	18
3.3 การออกแบบงานวิจัย.....	18
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	20
3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	21
3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล.....	21

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ผลการศึกษา.....	22
4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา.....	22
4.2 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน.....	28
4.2.1 การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis)...	28
4.2.1 การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation).....	35
5. บทสรุปผลการศึกษา.....	41
5.1 สรุปผลการศึกษา.....	41
5.2 อภิปรายผลการศึกษา.....	42
5.3 ข้อเสนอแนะ.....	43
5.4 ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยต่อไปในอนาคต.....	43
5.5 ข้อจำกัดของงานวิจัย.....	44
บรรณานุกรม.....	46
ภาคผนวก.....	51
ประวัติผู้เขียน.....	85

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
4.1 ความน่าเชื่อถือ (Reliability) ของแบบสอบถาม.....	28
4.2 KMO and Bartlett's Test.....	29
4.3 Total Variance Explained.....	29
4.4 การวิเคราะห์ค่า Factor loading.....	31
4.5 ตารางแสดงการวิเคราะห์ห้องค์ประกอบ Extraction Sums of Squared Loadings.....	32
4.6 ตารางแสดงการวิเคราะห์ห้องค์ประกอบที่ 1.....	32
4.7 ตารางแสดงการวิเคราะห์ห้องค์ประกอบที่ 2.....	33
4.8 ตารางแสดงการวิเคราะห์ห้องค์ประกอบที่ 3.....	34
4.9 ตารางแสดงการวิเคราะห์ห้องค์ประกอบที่ 4.....	34
4.10 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ Correlation จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี...	35
4.11 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ Correlation การกำกับดูแลที่ดีในองค์กร	36
4.12 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ Correlation ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน.....	38
4.13 การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ Correlation ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี.....	39

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
3.1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย.....	17
3.2 ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัย.....	18
4.1 ร้อยละจำแนกตามเพศ.....	22
4.2 ร้อยละจำแนกตามระดับการศึกษา.....	23
4.3 ร้อยละจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดปัจจุบัน.....	24
4.4 ร้อยละจำแนกตามประสบการณ์.....	25
4.5 ร้อยละจำแนกตามลักษณะงาน.....	26
4.6 ร้อยละจำแนกตามจำนวนลูกค้าที่รับตรวจสอบ.....	26

หัวข้อสารนิพนธ์	มุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700
ชื่อผู้เขียน	ณัฐพร สีลาโส
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.เอกพล คงมา
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2554

### บทคัดย่อ

งานวิจัยเรื่อง มุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน หลังจากที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เนื้อหาโดยสรุปที่มีการปรับปรุงใหม่ มีดังนี้ กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ กำหนดให้มีการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน กำหนดให้พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินงาน

ดังนั้นจึงเป็นเหตุให้ผู้วิจัยทำการศึกษาดัง มุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาคั้งนี้คือผู้สอบบัญชี ซึ่งได้กรอบแนวคิดมาจากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับปัจจัยต่างๆ ที่มีส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยใช้แบบสอบถามที่มีลักษณะแบบ Rating Scale เป็นเครื่องมือในการวิจัย

ผลการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบแสดงให้เห็นถึงองค์ประกอบที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในมุมมองของผู้สอบบัญชีคือ องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร องค์ประกอบด้านประสิทธิภาพของบัญชีระบบการควบคุมภายใน องค์ประกอบด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความเห็นในมุมมองของผู้สอบบัญชี โดยผลที่ได้จากการศึกษานั้นไม่สามารถระบุค่าทางสถิติได้ เนื่องจากเป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคล ซึ่งอาจทำให้ผลการวิจัยเปลี่ยนแปลงไปตามกลุ่มตัวอย่างและสภาพแวดล้อมได้



Thematic Paper Title	The perspectives of the auditors to practices according to regulations in auditing standard codes 700
Author	Natthaporn Silaso
Thematic Paper Advisor	Dr. Eakapol Kongma
Department	Accountancy
Academic Year	2011

### **ABSTRACT**

The research is subject to the view of the auditors to follow auditing standard codes 700 comments and report of the financial statements after the Federation of Accounting Professions improved auditing standards codes 700 comments and a report on the financial statements in order to comply with international accounting standards. In summary, the new contents are including: performing according to code of ethics, evaluating the risk assessment of the wrong data that contrary to the facts material to the financial statements, and considering the internal control that relevant to the preparation and presentation of the financial statements.

Therefore, that is the reason made the researchers to study the thinking of the accounting examiners in accordance with the auditing standards codes 700 comments and reports of the financial statements. The sample of this study is the certified public accountants (CPA) in Thailand. This concept came from the reviewing of literature on various factors which impact of compliance with the requirements of auditing standards, idea theory, and the related research by using the questionnaire such as Rating Scale as research tool.

The results from the sample who were accounting examiners showed that the opinion to factors which impact to practices according to regulations in the view of accounting examiners in each aspect including: the ethics of the auditors, good governance of organization, the internal efficiency control system of the accounting and the knowledge of the auditors. This result could not specify statistical because it was personal opinion. Therefore, this result has been changed to the sample and environment.

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (มาตรา 11) ได้ระบุว่า ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบบัญชี คือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงิน ให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงิน และผู้สอบบัญชีจะต้องให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินนั้นได้มีแสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการไว้อย่างถูกต้อง และเชื่อถือได้ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินเห็นว่างบการเงินที่น่าเชื่อถือควรผ่านกระบวนการการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกของกิจการ (สาวิตรี อ่องธรรมกุล, 2549)

ในปีพ.ศ. 2551 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์(สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ซึ่งมีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานในการตรวจสอบบัญชีได้จัดทำสัมมนาพิจารณาพิจารณาเกี่ยวกับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่จะนำมาใช้แทนรูปแบบปัจจุบัน ซึ่งถือปฏิบัติมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้มีความสอดคล้องกันกับรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing: ISA) ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อปี ค.ศ.2005 (พ.ศ.2548) โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ มีการวางแผนที่จะเริ่มใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในปี พ.ศ. 2553 เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ เป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) จึงมีพันธกิจที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดโดย IFAC ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพที่ใช้ระหว่างประเทศ

หลักการและเหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนามาตรฐานการสอบบัญชีของไทยให้เป็นไปตามมาตรฐานระดับสากลและเมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่จะพบว่าความรับผิดชอบของผู้บริหารไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550: 24-28) กล่าวคือ ผู้บริหารมีหน้าที่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเพื่อให้แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ และการรับผิดชอบต่อการแสดง

ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน ได้ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงิน โดยรวมนั้นไม่ได้แสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

แต่เนื่องจากการตรวจสอบยังคงมีข้อจำกัดด้านต่างๆ จึงทำให้การตรวจสอบบัญชีนั้นยังคงมีความเสี่ยงที่ไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้ นั่นคือความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการขาดการตรวจพบข้อผิดพลาด (พรพิมล เหล่าณภากุล, 2547) แม้ว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นได้มีการวางแผนและมีการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วก็ตาม ในความเป็นจริงผู้สอบบัญชี คือผู้ที่สังคมคาดหวังว่าจะสามารถรับรู้การทุจริตที่เกิดขึ้นในกิจการได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจมีข้อสงสัยถึงการทุจริตหรืออาจจะไม่ได้ว่าเป็นการกระทำที่ทุจริตในบางกรณีเท่านั้น แต่ไม่ใช่ทุกกรณีที่จะตรวจพบการทุจริตได้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ, 2548 และสาวิตรี อ่องธรรมกุล, 2549)

มาตรฐานการสอบบัญชีจึงถูกพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและเพื่อให้ตอบรับกับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบทบาทของผู้สอบบัญชีว่าจะสามารถเป็นตัวแทนของตัวเองในการตรวจสอบว่าการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารนั้นสะท้อนภาพของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงหรือไม่ ซึ่งหมายความรวมถึงกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ และการเปิดเผยข้อมูลทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินทั้งภายในและภายนอก

ทั้งนี้หน้าที่ของผู้สอบบัญชีได้ถูกกำหนดให้มีการระบุขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ชัดเจนมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการระบุว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งเดิมคือ การปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการทำความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่กำลังตรวจสอบ เพื่อใช้ในการวางแผนการสอบบัญชีให้มีความเหมาะสม อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีไม่ได้ถือว่า การปฏิบัติงานดังกล่าวของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ทั้งนี้จะแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley ที่ผู้สอบบัญชีถูกกฎหมายบังคับให้ต้องแสดงความเห็น ต่อการประเมินประสิทธิผลของการควบคุม

ภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยผู้บริหาร และแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน จะเห็นว่าเรื่องดังกล่าวมิได้ถือเป็นสิ่งแปลกใหม่สำหรับงานสอบบัญชี เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่กำลังปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ รวมถึงพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ และผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงต่ำถึงระดับที่ยอมรับได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400-499 การควบคุมภายใน

การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 นั้น ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้มากขึ้น แต่ในทัศนคติของผู้ประกอบวิชาชีพเห็นว่ามาตรฐานการสอบฉบับดังกล่าวเป็นการเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีให้ต้องรับผิดชอบต่อสิ่งที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถควบคุมหรือสั่งการให้เป็นไปอย่างถูกต้องหรือที่ควรเป็น เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่มีอำนาจในการเข้าไปกำหนดให้กิจการต้องมีระบบการควบคุมภายในเพื่อใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการป้องกันและตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาดทั้งที่เกิดจากความตั้งใจและไม่ตั้งใจ เนื่องจากความรับผิดชอบดังกล่าวเป็นของผู้บริหารที่ควรตระหนักถึงความสำคัญของระบบควบคุมภายใน ดังที่กล่าวมาข้างต้นจึงเป็นเหตุผลให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาองค์ประกอบที่ส่งผลกระทบต่อมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน

## 1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อศึกษามุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน

## 1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน เพื่อประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

#### 1.4 ขอบเขตของงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษามุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน ประชากรของงานวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่ ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 5,029 ราย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 22 สิงหาคม 2554) และจากการใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างโดยเปิดตารางของ Robert V.Krejcie แห่งมหาวิทยาลัย Minisota และ Earlyle W.Morgan แห่งมหาวิทยาลัย Texas (1970,608-609) (แบก มูลเดช 2549: 82-83) ทำให้ได้จำนวนตัวอย่าง 361 ราย ซึ่งข้อดีของการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้การเปิดตารางสำเร็จของ Krejcie and Morgan คือ เกิดความสะดวกในการหากรุ่นตัวอย่าง เนื่องจากวิธีดังกล่าวเป็นการกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างโดยพิจารณาจากจำนวนของประชากรเป็นหลัก (ประชัย เปี่ยมสมบูรณ์, 2529:458)

#### 1.5 เนื้อหาของงานวิจัย

ในการศึกษามุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดใน มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน ประกอบด้วยส่วนสำคัญทั้งหมด 5 บท ดังนี้

บทที่ 1 บทนำ เป็นการอธิบายถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาที่เป็นเหตุผลทำให้ผู้วิจัยเกิดความต้องการที่จะศึกษาถึงองค์ประกอบที่ส่งผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน รวมถึงการกำหนดวัตถุประสงค์ของการวิจัย ขอบเขตของงานวิจัย และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เป็นการนำเสนอส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวมข้อมูลทั้งที่เป็นแนวคิด ทฤษฎี ข้อกำหนดต่างๆ และงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย เป็นการอธิบายถึงวิธีการและขั้นตอนต่างๆ ในการดำเนินการวิจัย ซึ่งประกอบด้วย กรอบแนวคิดในการวิจัย ประชากรและกลุ่ม กระบวนการในการวิจัย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 4 ผลการศึกษา เป็นการรายงานผลการศึกษาโดยอธิบายวิธีการที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งในรูปแบบของสถิติเชิงพรรณนา ที่รายงานผลเป็นความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย

และสถิติเชิงอนุมาน ที่มีการรายงานผลโดยใช้การวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation) และเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis: EFA)

บทที่ 5 บทสรุปผลการศึกษา เป็นการสรุปผลการศึกษาที่มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์งานวิจัย และทำการอภิปรายผลการวิจัยโดยนำผลการวิจัยที่ได้รับในครั้งนี้เปรียบเทียบกับผลงานวิจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อวิเคราะห์ถึงสาเหตุของความสอดคล้องหรือขัดแย้งกันของงานวิจัย พร้อมทั้งอธิบายถึงข้อจำกัดของงานวิจัย และข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

## 1.6 นิยามศัพท์เฉพาะ

**ด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี** หมายถึง ความประพฤติของผู้ประกอบอาชีพผู้ทำบัญชี ซึ่งจะต้องประพฤติเพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง ของผู้ประกอบอาชีพหรือวิชาชีพนั้นๆหรือประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพทำบัญชีกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะของสมาชิก

**ด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี** หมายถึง การรับรู้ข้อเท็จจริง ความจริง กฎเกณฑ์ ความรู้ความสามารถเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีตั้งแต่การออกแบบระบบบัญชี การวางรูปแบบบัญชี การบันทึกบัญชี การรายงานทางบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลทางการบัญชี และการสอบบัญชี

**ผู้สอบบัญชี** หมายถึง ผู้ที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายให้มีสิทธิลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของธุรกิจที่กฎหมายกำหนดให้ต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องของการเงิน

**การควบคุมคุณภาพของการสอบบัญชี** หมายถึง เกณฑ์มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเพื่อประโยชน์ในการค้นพบความผิดปกติในการแสดงรายการงบการเงิน ลดความผิดพลาดในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

**ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน** หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี

**จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี** หมายถึง พฤติกรรมของผู้สอบบัญชีที่ต้องมี ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม ความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน มรรยาทต่อลูกค้า มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ มรรยาททั่วไป

**กระบวนการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน** หมายถึง ระบบการควบคุมภายใน และการจัดทำบัญชีที่มีความเหมาะสม สามารถนำไปปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งการนำเสนอรายงานการเงินอย่างทันเวลา และเป็นปัจจุบัน

**การกำกับดูแลที่ดีขององค์กร** หมายถึง เป็นระบบที่จัดให้มีโครงสร้างและกระบวนการของความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการ ฝ่ายจัดการ และผู้ถือหุ้น เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขัน นำไปสู่ความเจริญเติบโตและเพิ่มมูลค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาว

**กรอบวิชาชีพบัญชี** หมายถึง หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยเรื่องมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความคิดเห็นและการรายงานต่องบการเงินผู้วิจัยได้ทำการศึกษา รวบรวมเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการดำเนินการวิจัย ซึ่งการศึกษาสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

การปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่องการแสดงความคิดเห็นและการรายงานต่องบการเงินเนื้อหาของมาตรฐานที่มีการปรับปรุงใหม่ไม่ได้ทำให้ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม (คิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550: 24-28) เพียงเป็นการเปลี่ยนรูปแบบในการเขียนรายงานให้มีความละเอียดและชัดเจนมากยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

ทั้งนี้จากการวิจัยของ (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์: 2552) ที่ได้ทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชี จำนวน 401 คน โดยแยกเป็นกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชี และกลุ่มตัวอย่างของผู้ใช้งบการเงิน ผลการศึกษาพบว่าโดยรวมแล้วกลุ่มตัวอย่างมีความเห็นว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเดิมกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยสำหรับมุมมองด้านความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างประมาณครึ่งหนึ่งเห็นว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีต้องทำงานหรือมีความรับผิดชอบมากขึ้นกว่าเดิม ซึ่งความเห็นดังกล่าวมีส่วนที่น้อยกว่าความเห็นที่เห็นว่าผู้บริหารมีความรับผิดชอบมากขึ้น อันเป็นผลมาจากการที่รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันได้ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้อย่างละเอียด และสำหรับประเด็นที่ว่าควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี

โดยผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินในรายงาน แต่กลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีกลับเห็นว่าไม่ควรมีการระบุประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ทั้งนี้หากผู้บริหารระดับสูงขาดจริยธรรมและไม่



ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน พยายามจะละเลยขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างๆ จะส่งผลให้งบการเงินนั้นขาดความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น (สุภักดิ์ ตรงโยธิน, 2552)

ถึงแม้จะมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินมาใช้กับสำนักงานสอบบัญชีไทยเพื่อให้เท่าเทียมกับสากลแต่ก็ยังไม่ได้ข้อสรุปถึงปัญหาและอุปสรรคในการนำมาตรฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางหรือขนาดเล็ก ที่แต่เดิมการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปยังเป็นสิ่งยาก และปัญหาที่สำนักงานส่วนใหญ่พบมีลักษณะคล้ายคลึงกันคือ ผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานไม่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ได้รับ (นลินรัตน์ เเด่นคอนทราย, 2547) และการขาดความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี อันเนื่องมาจากการขาดการพัฒนาความรู้และการฝึกอบรมให้แก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง นอกจากนี้ยังพบว่าประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่ต่างกันจะส่งผลต่อความรู้ความชำนาญด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ซึ่งจะมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (จักรพงษ์ รัตนะ, 2547)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งสามารถสรุปเนื้อหาของมาตรฐาน รหัส 700 ที่มีการเพิ่มเติมดังนี้

1. กำหนดให้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุนการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชียังต้องอธิบายว่า มาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณและให้ผู้สอบบัญชีวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

2. กำหนดให้มีการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในพร้อมกับการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องละเว้นข้อความที่กล่าวว่า

การพิจารณาการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ

การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้น โดยผู้บริหารรวมทั้งการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

3. กำหนดให้มีการพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน

รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน การอธิบายดังกล่าวต้องรวมถึงคำอธิบายว่า ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินตามแบบทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีได้แก่

#### 1. ด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี

ความสำคัญของจรรยาบรรณ “การทำงานทุกอย่างทุกอาชีพย่อมจะมีจรรยาบรรณของตนเอง จรรยาบรรณนั้นจะมีบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม แต่ก็เป็นสิ่งที่ยึดถือกันว่าเป็นความดีงาม ที่คนในอาชีพนั้นประพฤติปฏิบัติหากผู้ใดล่วงละเมิด ก็อาจก่อให้เกิดความเสียหาย ทั้งแก่บุคคล หมู่คณะและส่วนรวมได้ เหตุนี้ผู้ปฏิบัติงานในทุกสาขาอาชีพนอกจากจะต้องมีความรู้ในสาขาของตนเอง ทั้งข้อที่ควรปฏิบัติ และพึงปฏิบัติอย่างเคร่งครัดด้วยจึงจะสามารถประพฤติตนปฏิบัติงานให้ประสบความสำเร็จได้รับความเชื่อถือยกย่องในเกียรติในศักดิ์ศรี และในความสามารถด้วยประการทั้งปวง” พระบรมราโชวาทพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่ได้พระราชทานแก่บัณฑิตของมหาวิทยาลัยมหิดล ณ อาคารใหม่สวนอัมพร เมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2540

จรรยาบรรณ เป็นความประพฤติของผู้ประกอบอาชีพการทำงานในแต่ละอาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพโดยเฉพาะ ซึ่งจะต้องประพฤติเพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง ของผู้ประกอบอาชีพหรือวิชาชีพนั้นๆ สุชิน นະตะปา (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน, 2530 หน้า 215-216) กล่าวว่าไว้ว่า จรรยาบรรณ หมายถึง “ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการทำงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น เพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้”

สิวลี ศรีวิไล (โคมทอง ถานนาคนา) กล่าวว่า จรรยาบรรณวิชาชีพ คือ เป็นผู้มีความรู้ความสามารถให้บริการแก่สังคมอย่างมีมาตรฐานและเป็นระบบ มีกรอบความประพฤติที่สอดคล้องกับศีลธรรมและหลักการครองชีพและมีอุดมการณ์ที่มุ่งประโยชน์ที่บังเกิดแก่ผู้รับบริการเป็นสำคัญ และตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ผู้ประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับบัญชีด้านอื่น หรือผู้ที่ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยมีการกำหนดหัวข้อจรรยาบรรณและต่อมาสภาวิชาชีพบัญชีได้ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่งสามารถสรุปจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพได้ดังต่อไปนี้

1.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริตผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ดุลพินิจอย่างเป็นอิสระภายใต้กรอบวิชาชีพบัญชี และต้องไม่ปฏิบัติงานที่ตนขาดความเป็นอิสระ ต้องมีความยุติธรรม ซื่อตรงต่อวิชาชีพ และต้องไม่มีส่วนได้ส่วนเสียใดๆ ของงานที่ตนให้บริการวิชาชีพ นอกจากค่าตอบแทนที่ได้รับจากการให้บริการทางวิชาชีพนั้นผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ดุลพินิจอย่างเที่ยงธรรม โดยหลีกเลี่ยงความสัมพันธ์หรือสถานการณ์ใดๆ ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้โดยอิสระและโปร่งใส

1.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ผู้ประกอบวิชาชีพต้องใช้ความรู้ตามมาตรฐานวิชาชีพ วิธีปฏิบัติ กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ทางวิชาชีพด้วยความมีสติ ใฝ่ใจ เต็มความสามารถ และระมัดระวังรอบคอบต้องให้บริการทางวิชาชีพ โดยมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้สำเร็จได้ และต้องมั่นหาความรู้ทางวิชาชีพเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง

1.3 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับของกิจการที่ตนได้รับมาในระหว่างการปฏิบัติงาน โดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ว่าจ้าง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ตามกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพ ต้องไม่นำความลับของกิจการที่ตนได้รับมาในระหว่างปฏิบัติงานไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลที่สาม ต้องประพฤติปฏิบัติตนในทางที่ถูกต้องที่ควร สำนึกในหน้าที่ และต้องไม่ปฏิบัติในลักษณะที่ทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

1.4 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับบริการของตนเกินความเป็นจริง ไม่โอ้อวดหรือเปรียบเทียบกับตนเองหรือสำนักงานที่ตนเองสังกัดอยู่กับผู้ให้บริการวิชาชีพด้านเดียวกัน รายอื่นหรือสำนักงานอื่น ผู้ประกอบวิชาชีพต้องไม่แย่งงานวิชาชีพบัญชีจากผู้ให้บริการวิชาชีพด้านเดียวกัน ต้องไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำหรือจัดหางานวิชาชีพมาให้ตนทำ และต้องไม่เรียกหรือรับสินทรัพย์หรือประโยชน์จากบุคคลที่ตนแนะนำหรือจัดหางานให้ และต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินของกิจการที่ตนให้บริการหรือที่ตนมีส่วนให้บริการทางวิชาชีพเป็นเกณฑ์

จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เกิดขึ้นพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงกฎหมายและองค์กรกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อสร้างความเป็นปึกแผ่นและดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งการประกอบวิชาชีพ แต่การปฏิบัติตามจรรยาบรรณได้ในระดับใดย่อมต้องขึ้นอยู่กับจิตสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพเองเป็นสำคัญ นนทวรรณ ยมจินดา (กันยายน 2549). “จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี” วารสารวิชาชีพบัญชี ,2,4. หน้า 133-137. ได้ให้ความจำกัดความของคำว่า “จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี” ไว้ว่าหมายถึง การกระทำผิดจรรยาบรรณ เช่น การไม่ประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริต นอกจากจะผิดจรรยาบรรณในเรื่องความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ยังถือว่าเป็นการขาดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้อีกด้วย แต่การปฏิบัติตามจรรยาบรรณได้ในระดับใดย่อมต้องขึ้นอยู่กับจิตสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพเองเป็นสำคัญ

ดังนั้น หากผู้ทำบัญชีรักษาจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพได้ตามกำหนดการดำเนินกิจกรรมตามกระบวนการทางบัญชีเพื่อให้ได้ตัวเลขเพื่อรายงานผลของการดำเนินงานจะทำให้เกิดประสิทธิภาพ และเกิดความเชื่อมั่นว่า ผู้ทำบัญชี ได้จัดทำบัญชีอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป จากการศึกษาในเรื่องของแรงกดดันทางด้านเวลาเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional’s judgment) ลดลง (นลินรัตน์ เค้นคอนทราย, 2547)

## 2. ด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร

การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) หรือบรรษัทภิบาล ตามความหมายของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง ระบบที่จัดให้มีโครงสร้างและกระบวนการของความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการ ฝ่ายจัดการ และผู้ถือหุ้น เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขัน นำไปสู่ความเจริญเติบโตและเพิ่มมูลค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาว โดยคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสียอื่น

หลักการกำกับดูแลที่ดีในการกำกับดูแลกิจการมีความสอดคล้องกับปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียงโดย พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวฯ ทรงมีพระราชดำรัสชี้แนะเพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน ซึ่งเป็นปรัชญาที่มุ่งเน้นความสมดุลและพร้อมต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว โดยให้ความสำคัญกับการใช้ความรู้อย่างรอบครอบ ระมัดระวัง และคำนึงถึงคุณธรรม ซึ่งตรงกับหลักการพื้นฐานของการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่แสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเป็นสิ่งจูงใจให้นักลงทุนร่วมลงทุนจากการศึกษาของ Li (2005) (อ้างถึงใน เสาวนีย์ ลิขิตวัฒน์) พบว่า หากบริษัทมีการกำกับดูแลกิจการในระดับต่ำ นักลงทุนต่างประเทศจะหลีกเลี่ยงการลงทุนในบริษัทนั้น

David and Kochhar (1996) ที่ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับบทบาทของนักลงทุนสถาบันที่มีต่อการกำกับดูแลกิจการ ผลการศึกษาพบว่า นักลงทุนสถาบันไม่ได้ช่วยส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการที่ดีให้เกิดขึ้นในบริษัท ซึ่งเกิดจากความสัมพันธ์ทางธุรกิจ สภาพแวดล้อมทางด้านกฎระเบียบ และข้อจำกัดในการประมวลผลข้อมูลนอกจากนี้ผลการศึกษาของ Belev, B.(2003) ก็พบว่านักลงทุนสถาบันจะเป็นอุปสรรคสำคัญของระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี เนื่องจากการมีนโยบายการลงทุนที่ไม่สอดคล้องกับผู้ถือหุ้นของสถาบันแห่งนั้นซึ่งเป็นการละเลยต่อสิทธิของผู้ถือหุ้น การปฏิบัติต่อผู้ถือหุ้นทุกรายของสถาบันอย่างไม่เท่าเทียมกัน รวมไปถึงปัญหาของการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใสของสถาบันเองที่อยู่ในระดับต่ำ

นอกจากนี้ผลการศึกษาของ (จิราพร ไพรเถื่อน, 2550) ที่ศึกษาผลกระทบของการกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณภาพของผู้สอบบัญชี และคุณภาพกำไรที่มีต่อความสามารถของกำไรในการอธิบายราคาหลักทรัพย์ ผลการศึกษาพบว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณภาพของผู้สอบบัญชี และคุณภาพกำไรมีผลกระทบต่อประโยชน์ของข้อมูลกำไรในการอธิบายราคาหลักทรัพย์ โดยการกำกับดูแลกิจการที่ดี และคุณภาพของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อความสามารถของข้อมูลกำไรในการอธิบายราคาหลักทรัพย์ในเชิงบวก แสดงให้เห็นว่า กิจการที่ได้รับรางวัลการกำกับดูแลกิจการที่ดี และบริษัทที่ใช้ผู้สอบบัญชีที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) จะทำให้ข้อมูลกำไรสามารถอธิบายราคาหลักทรัพย์ได้มากขึ้น

### 3. ด้านประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน

The Committee of Sponsoring Organization of Treachery Commission หรือ COSO ซึ่งเป็นคณะทำงานกำหนดแม่แบบการควบคุมภายในขึ้นในปี 1992 ได้ให้คำจำกัดความของการ “ควบคุมภายใน” ว่าหมายถึง กระบวนการ (process) ที่ถูกนำไปปฏิบัติโดยบุคลากรขององค์กรอันมี คณะกรรมการ ผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ กระบวนการเหล่านี้ได้รับการกำหนดขึ้น เพื่อให้องค์กรสามารถมั่นใจได้ในระดับหนึ่งว่า หากได้มีการปฏิบัติตามกระบวนการเหล่านี้แล้ว องค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ต้องการได้ และพยายามที่จะให้องค์กรประสบความสำเร็จในวัตถุประสงค์ดังนี้

- 1.1 ให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- 1.2 มีรายงานทางการเงินที่น่าเชื่อถือ
- 1.3 การปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และระเบียบต่างๆ

นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้คำนิยามของคำว่า ระบบการควบคุมภายใน ว่าหมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจ เท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานของระบบบัญชีแล้วระบบการควบคุมภายในยังครอบคลุมถึง สภาพแวดล้อมของการควบคุม และวิธีการควบคุม องค์กรประกอบการควบคุมภายใน

ทั้งนี้การควบคุมภายในที่ดีมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในของธุรกิจนั้น ซึ่งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีก็เพื่อให้ธุรกิจมีความมั่นใจได้ว่า

1. กิจการได้มีการบันทึกรายการ เกี่ยวรับรายได้ที่พึงได้รับไว้ในบัญชีครบถ้วนทุกรายการ
2. รายการจ่ายเงินทุกรายการได้กระทำอย่างถูกต้อง และได้มีการอนุมัติจากผู้ที่ได้รับมอบอำนาจโดยแท้จริง
3. ได้มีการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือภาระที่ธุรกิจต้องผูกพันอย่างถูกต้องครบถ้วน

4. ได้มีการบันทึกรายการทรัพย์สินต่างๆ ได้ครบถ้วนและได้มีมาตรการป้องกันการสูญหายหรือเสียหายอย่างรัดกุม

5. ได้มีการจัดทำและการดำเนินการทางการบัญชีอย่างเหมาะสมถูกต้องและสามารถเสนอข้อมูลที่สมบูรณ์เชื่อถือได้

6. ได้มีการดำเนินการตามแนวทางที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ และจากผลการวิจัยของ (วชิรพล อินสุวรรณ, 2551) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยพบว่าในทรศนะของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นมีความเห็นที่สอดคล้องกันว่า ปัจจัยหลักที่ก่อให้เกิดการทุจริตคือ ปัจจัยด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร แต่มีความขัดแย้งกันในปัจจัยย่อย โดยในทรศนะของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) เห็นว่าปัจจัยย่อยที่ก่อให้เกิดการทุจริตคือ ฝ่ายบริหารถูกรอบงำโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มคนเพียงไม่กี่คน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานอื่นกลับเห็นว่าเป็นปัจจัยด้านข้อบกพร่องด้านการควบคุมภายในที่สำคัญอยู่เสมอโดยไม่มีคำสั่งแก้ไข

#### 4. ด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

ตามพระราชบัญญัติ พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติตามวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้ให้คำความหมายของคำว่า ผู้ทำบัญชี ว่าหมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งได้แก่

1. ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี สมุหบัญชี หัวหน้าแผนกบัญชี หรือตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่นซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบเช่นเดียวกันกับผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว กรณีที่เป็นพนักงานของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

2. หัวหน้าสำนักงาน กรณีที่เป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชี มิได้จัดตั้งตามรูปแบบคณะบุคคล

3. ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการทำบัญชีกรณีที่เป็นสำนักงานรับทำบัญชีที่จัดตั้งในรูปคณะบุคคล

4. กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชีกรณีที่เป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชีที่จดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล

5. บุคคลธรรมดา กรณีที่เป็นผู้รับทำบัญชีอิสระ

6. ผู้ช่วยทำบัญชี คือ ผู้ทำบัญชีที่รับทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีปีละเกินกว่า 100 รายต้องจัดให้มีผู้ช่วยผู้ทำบัญชีซึ่งมีคุณวุฒิเช่นเดียวกันกับผู้ทำบัญชีอย่างน้อย 1 คน

ทั้งนี้ International Education Standards for Professional Accountants หรือ IES ได้กำหนดคุณสมบัตินักวิชาชีพบัญชีตามมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ สำหรับวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นมาตรฐานสากลของวิชาชีพบัญชี เพื่อสร้างกรอบในการวางแผนการจัดหลักสูตรการศึกษา และเป็นแนวทางสำหรับสร้างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีมาตรฐานสากล เพื่อสร้างความเข้มแข็งต่อวิชาชีพบัญชีที่จะก้าวให้ทันต่อความเปลี่ยนแปลงของโลก ประกอบด้วย

1. ทักษะคติ (Attitudes) นักบัญชีต้องมีทัศนคติที่ดีต่อการทำงาน รวมทั้งทัศนคติที่จะปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ เป็นธรรม ตามคุณสมบัติที่กำหนดไว้ของนักบัญชี
2. ลักษณะทางพฤติกรรม (Behavioral Skills) เป็นบุคลิกภาพส่วนตัวที่จำเป็นต่อการประกอบอาชีพของนักวิชาชีพบัญชี ซึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับสัมพันธ์กับสายงานอื่น ลักษณะทางพฤติกรรมที่สำคัญ ได้แก่ ความเป็นผู้นำ การปรับตัวเข้ากับผู้อื่นได้ การให้ข้อมูลที่เหมาะสม การเปิดใจรับฟังความคิดเห็นจากผู้เกี่ยวข้อง
3. ความคิดที่เป็นระบบและกว้างไกลในทางธุรกิจ (Broad Business Perspective) เนื่องจากนักบัญชีเป็นบุคคลที่ทำงานอยู่กับข้อมูลของธุรกิจ ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการตัดสินใจของผู้บริหารในทุกระดับ ดังนั้น นักบัญชีจึงต้องเป็นผู้ที่เข้าใจแนวคิดด้านการบริหาร ตลอดจนมุมมองใหม่ในเครื่องมือทางการบริหาร เพื่อนำมาปรับใช้ในองค์กร
4. ความรู้ทางด้านทักษะในการปฏิบัติหน้าที่ (Functional Skills) นักบัญชีต้องเป็นผู้ที่มีทักษะในการปฏิบัติหน้าที่อย่างถูกต้องในสาขาอาชีพตน เช่น การวิเคราะห์ความเสี่ยงบนพื้นฐานทฤษฎีและปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน การจำลองสถานการณ์การตัดสินใจเพื่อลดความเสี่ยง การวัดมูลค่า การรายงาน ตลอดจนการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น
5. ความรู้ทางด้านเทคนิคเฉพาะด้าน (Technical Knowledge) เช่น เทคนิคการตรวจสอบ เทคนิคการจัดวางระบบบัญชี เป็นต้น
6. นักบัญชีต้องมีทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด (Intellectual Skills) กล่าวคือ ต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถระบุและแก้ไขปัญหาอย่างเป็นระบบ มีการทำวิจัย การคิดอย่างมีเหตุและผลเชิงวิเคราะห์อย่างรอบคอบ สามารถเข้าใจสารสนเทศจากผู้อื่น หรือจากสิ่งพิมพ์และแหล่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้

นอกจากนี้ยังมีแนวปฏิบัติทางการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 2 เรื่อง “การมุ่งสู่สมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพ” International Education Practice No.2 “Toward Competent Professional Accountants” : IEP 2) ที่ได้อธิบายว่าผู้ประกอบวิชาชีพตาม IEP 2 ควรมีความรู้ความเข้าใจในวิชาชีพบัญชี ดังนี้



1. การบัญชี การเงิน และวิชาที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การบัญชี การเงินและรายงานทางการเงิน กฎหมายธุรกิจและการพาณิชย์ การบัญชีเพื่อการจัดการและการควบคุม การสอบบัญชี การภาษีอากร การเงินและการจัดการทางการเงิน คุณค่าทางจรรยาบรรณวิชาชีพ
2. องค์กรธุรกิจ ได้แก่ เศรษฐศาสตร์ การคำนวณเชิงปริมาณ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ พฤติกรรมองค์กร ธรรมเนียมปฏิบัติ การจัดการและการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ จรรยาบรรณธุรกิจ การตลาด ตลาดการเงิน ธุรกิจระหว่างประเทศ
3. ระบบสารสนเทศ ได้แก่ ความรู้ทั่วไปของระบบการควบคุม การใช้ การจัดการ การประเมินผล และการออกแบบระบบสารสนเทศ
4. สามารถเชื่อมโยงความรู้ในวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ คุณค่าแห่งวิชาชีพ จรรยาบรรณและทัศนคติทางวิชาชีพ และสร้างทัศนคติที่ดีเกี่ยวกับการเรียนรู้ตลอดชีพ
5. ทักษะการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด คือความสามารถในเชิงประยุกต์วิเคราะห์และประเมินผลได้

## 2.2 สรุปผลการศึกษาจากแนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ตามที่กล่าวมาข้างต้นการสอบบัญชีจึงถูกพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและเพื่อให้ตอบรับกับความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินที่มีต่อบทบาทของผู้สอบบัญชีว่าจะสามารถเป็นตัวแทนของตัวเองในการตรวจสอบว่าการจัดทำงบการเงินของผู้บริหารนั้นสะท้อนภาพของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงหรือไม่ ซึ่งหมายความรวมถึงกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินหรือผู้ที่มีส่วนได้เสียกับกิจการ รวมถึง ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักวิเคราะห์หลักทรัพย์ หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล

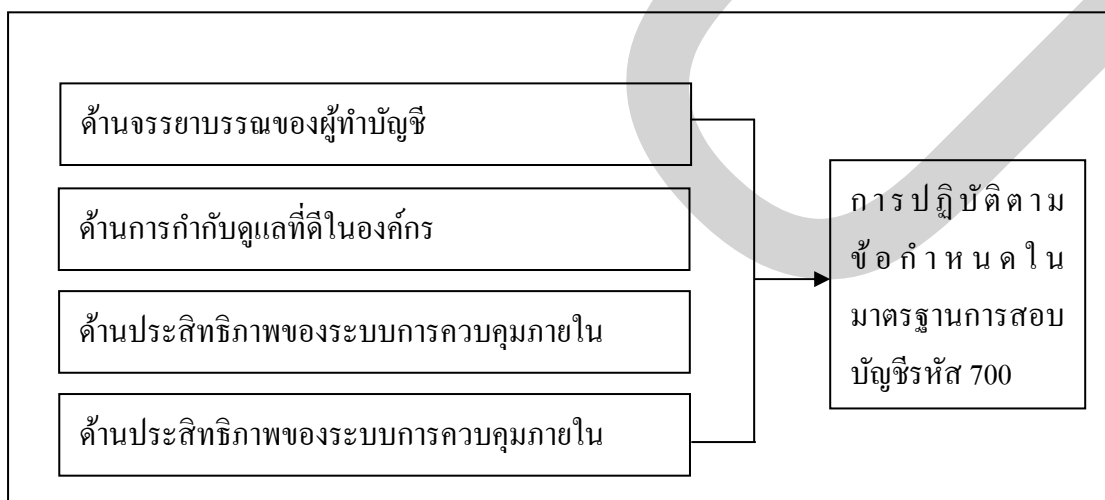
### บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ เพื่อศึกษามุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความคิดเห็นและการรายงานต้องบการเงินซึ่งมีขั้นตอนการดำเนินการวิจัย ดังนี้

- 3.1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย
- 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.3 การออกแบบงานวิจัย
- 3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
- 3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

#### 3.1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้มีกรอบแนวคิดของงานวิจัยดังนี้



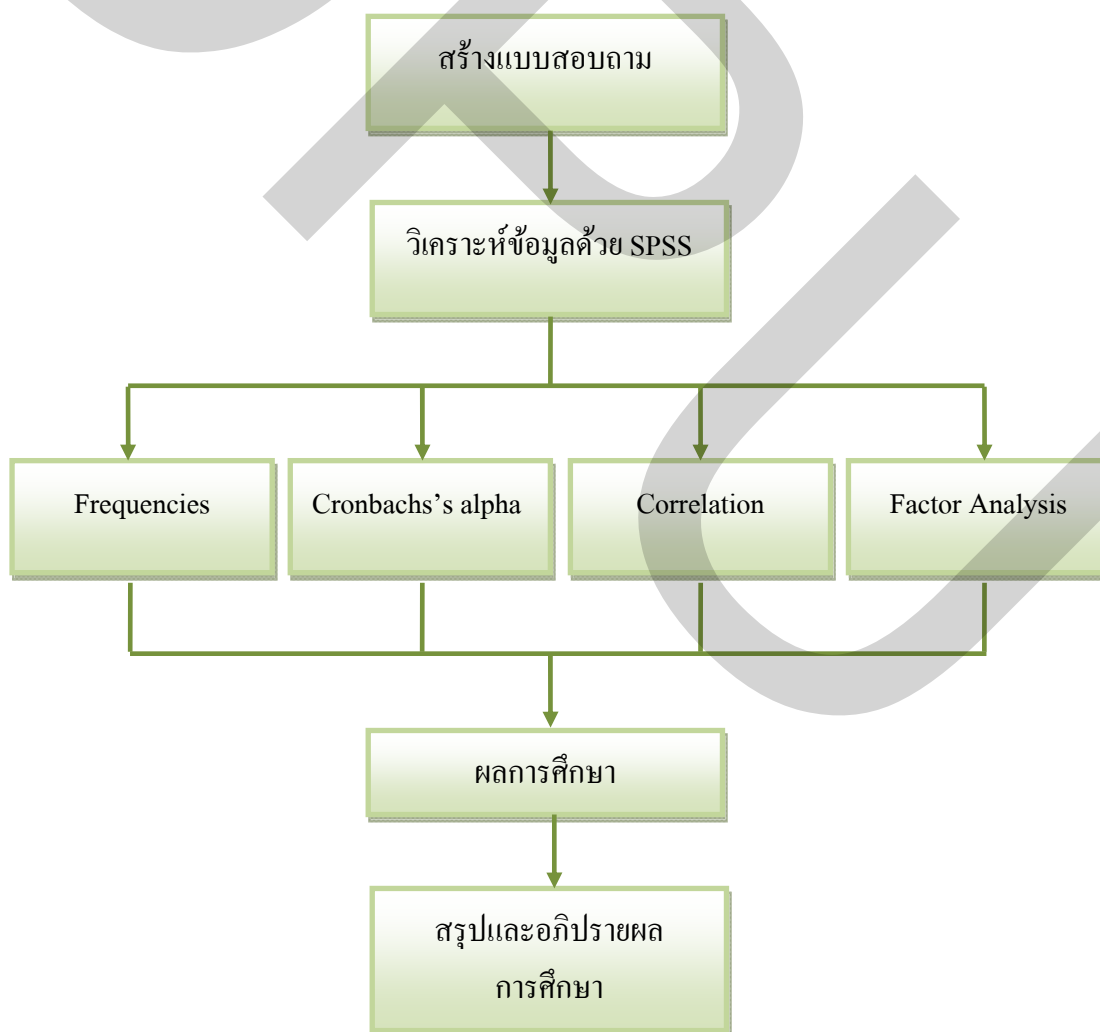
ภาพที่ 3.1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นกลุ่มที่ได้รับผลกระทบต่อมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ โดยผู้สอบบัญชีที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่มีจำนวนทั้งหมด 5,029 ราย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 22 สิงหาคม 2554) และจากการเปิดตารางของ Robert V.Krejcie แห่งมหาวิทยาลัย Minisota และ Eayle W.Morgan แห่งมหาวิทยาลัย Texas (1970, pp. 608-609) (แยก มูลเดช, 2549, หน้า 82-83) ทำให้ได้ตัวอย่างจำนวน 361 ราย

### 3.3 การออกแบบงานวิจัย

จากการศึกษางานวิจัยเรื่องมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน สามารถอธิบายขั้นตอนการดำเนินงานวิจัยได้ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 3.2 ขั้นตอนการดำเนินงานวิจัย

รูปภาพที่ 3.2 เป็นการอธิบายเกี่ยวกับขั้นตอนในการทำงานวิจัย โดยเริ่มจากขั้นตอนของการออกแบบเครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย ซึ่งก็คือ แบบสอบถามที่มีลักษณะแบบปลายปิด และเป็นแบบ Rating scale ซึ่งแบบสอบถามดังกล่าวได้มาจากการทบทวนวรรณกรรมทั้งที่อยู่ในรูปของข้อกำหนด แนวคิด ทฤษฎี กฎหมาย และงานวิจัยในอดีต โดยแบบสอบถามจะได้รับการตรวจสอบความถูกต้องของเนื้อหาจากผู้เชี่ยวชาญ และมีการทดสอบแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 30 ชุด

จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปใช้ในงานวิจัย และทำการเก็บรวบรวมข้อมูลที่ได้รับเพื่อนำมาประมวลผลด้วยโปรแกรม SPSS โดยใช้สูตรดังนี้

1. สูตร Frequencies สำหรับการหาความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย เพื่อใช้สำหรับอธิบายเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
2. ทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) ของแบบสอบถามด้วยสัมประสิทธิ์อัลฟาครอนบาค หรือ Cronbach's alpha
3. การวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation) ใช้สำหรับหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร
4. เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis : EFA) ใช้สำหรับศึกษาองค์ประกอบในแต่ละด้าน

โดยผลการศึกษาพบว่าองค์ประกอบที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงินคือ

- 1 องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี
- 2 องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร
- 3 องค์ประกอบด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
- 4 องค์ประกอบด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

จากนั้นจึงทำการสรุปและอภิปรายผลการศึกษาโดยการเปรียบเทียบกับงานวิจัยก่อนหน้า เพื่ออธิบายถึงความสอดคล้องหรือความขัดแย้งกันในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งผลการวิจัยพบว่าโดยรวมแล้วองค์ประกอบที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี มีความสอดคล้องกับผลงานวิจัยก่อนหน้า ทั้งองค์ประกอบองค์ประกอบด้านองค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร องค์ประกอบด้านความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในและองค์ประกอบด้านความรู้

ความสามารถของผู้ทำบัญชี ซึ่งพบว่าไม่ว่างานวิจัยจะมีการเลือกใช้กลุ่มประชากรที่เป็นผู้ทำบัญชี หรือผู้สอบบัญชีผลงานวิจัยที่ได้รับก็มีแนวโน้มเป็นไปในทิศทางเดียวกันทั้งสิ้น

### 3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การศึกษาเรื่องมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน มีการใช้เครื่องมือในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่มีลักษณะเป็นคำถามแบบปลายปิด ซึ่งได้มาจากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง โดยมีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้ แบบสอบถามประกอบด้วยคำถามทั้งหมด 2 ตอน ดังต่อไปนี้

#### ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี

ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วยคำถามทั้งหมด 6 ข้อ ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา สำนักงานที่สังกัด ประสบการณ์การทำงาน ประสบการณ์ในการสอบบัญชีและ จำนวนลูกค้าที่รับตรวจสอบบัญชี โดยคำถามเป็นคำถามแบบให้เลือกตอบ

ตอนที่ 2 องค์ประกอบที่มีผลในมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน ซึ่งคำถามในตอนนี้ ประกอบด้วยคำถามเกี่ยวกับองค์ประกอบแต่ละด้าน ซึ่งประกอบด้วยคำถามทั้งหมด 4 ด้าน คือ ด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี ด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร ด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน และด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

โดยแบบสอบถามกำหนดให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกให้ระดับความคิดเห็นของตัวเองแปรในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 ระดับ (Rating Scale) (บุญธรรม กิจปรีดาวิสุทธ์, 2547, หน้า 137-138) คือ

ค่าน้ำหนัก		ระดับ
5	ให้ค่าน้ำหนักคะแนนเท่ากับ	มากที่สุด
4	ให้ค่าน้ำหนักคะแนนเท่ากับ	มาก
3	ให้ค่าน้ำหนักคะแนนเท่ากับ	ปานกลาง
2	ให้ค่าน้ำหนักคะแนนเท่ากับ	น้อย
1	ให้ค่าน้ำหนักคะแนนเท่ากับ	น้อยที่สุด

โดยแบบสอบถามที่นำมาใช้ในการวิจัยได้มีการตรวจสอบ ดังนี้

1. การหาความเที่ยง (Validity) แบบสอบถามที่นำมาใช้ได้มีการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาโดยผู้เชี่ยวชาญ

2. การทดสอบความน่าเชื่อถือได้ (Reliability) ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่ได้จัดทำเป็นฉบับสมบูรณ์เพื่อนำไปใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างกับประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ชุด จากนั้นนำมาวิเคราะห์ความน่าเชื่อถือได้ด้วยสัมประสิทธิ์อัลฟาครอนบาค หรือ Cronbach's alpha

### 3.5 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงสำรวจ (Survey Research) โดยมีการศึกษาเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ

1. การศึกษาค้นคว้าจากเอกสารและงานวิจัย โดยผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการ หนังสือ วารสาร บทความ วิทยานิพนธ์และรายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการค้นคว้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต

2. การศึกษารวบรวมข้อมูลภาคสนามโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 361 ราย ผู้วิจัยใช้วิธีการเลือกตัวอย่างประชากรแบบเจาะจง (Purposive sampling) หรือการเลือกตัวอย่างประชากรแบบมีเจตนา คือการเลือกแจกแบบสอบถามเฉพาะกลุ่มประชากรที่ต้องการศึกษาเท่านั้น โดยใช้วิธีการส่งแบบสอบถามพร้อมซองเปล่าติดแสตมป์ทางไปรษณีย์ จำนวนทั้งสิ้น 361 ชุด

### 3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งในรูปของสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน ประกอบกัน รายละเอียดดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา ใช้รายงานผลเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามโดยอธิบายผลลัพธ์ในรูปของค่าความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean)

2. สถิติเชิงอนุมาน ใช้รายงานผลเกี่ยวกับมุมมองผู้ตอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน โดยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ (Correlation) เพื่อใช้หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร และใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis : EFA) เพื่อใช้สำหรับศึกษาองค์ประกอบในแต่ละด้าน โดยการทดสอบค่าทางสถิติทุกค่าจะทำการทดสอบที่ระดับนัยสำคัญ .05

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

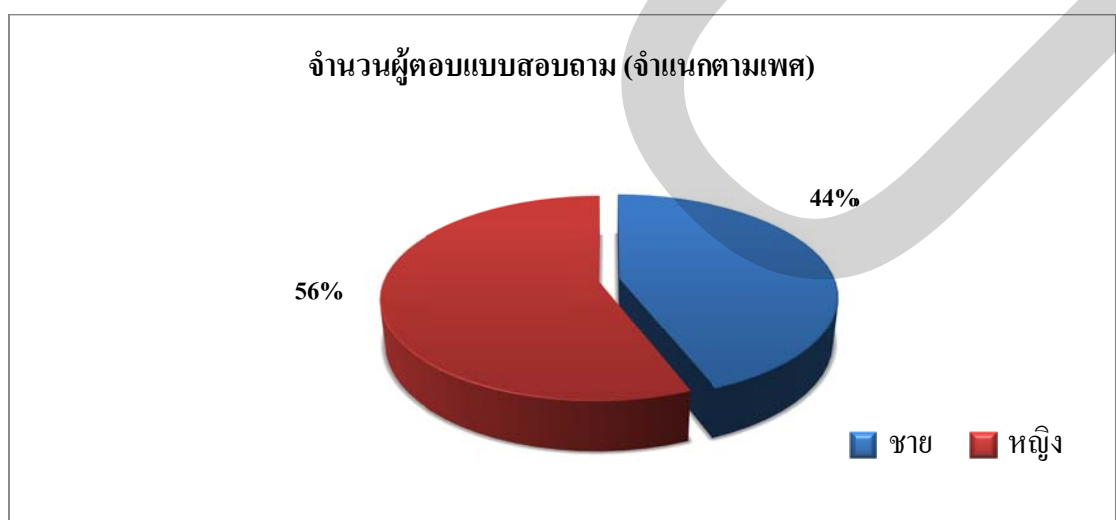
ผลการวิจัยเรื่อง มุมมองผู้สอบบัญชีต่อการการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัยเป็นผู้สอบบัญชีที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่ จำนวนทั้งสิ้น 361 ราย และได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาทั้งสิ้น จำนวน 109 ราย คิดเป็นร้อยละ 30.19 ผู้วิจัยได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยการแบ่งการนำเสนอ ออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการนำเสนอข้อมูลในส่วนที่เป็นองค์ประกอบส่วนบุคคลของกลุ่มตัวอย่าง

4.2 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน ด้วยการใช้เทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) และการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation)

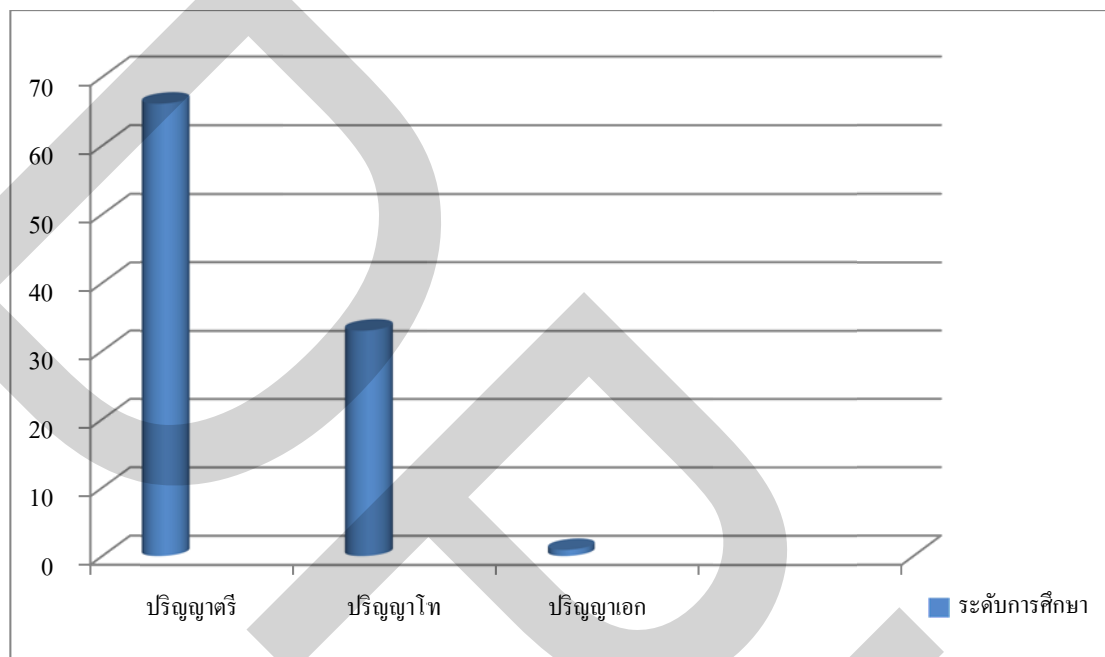
#### 4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยส่วนบุคคลด้วยสถิติเชิงพรรณนาด้วยกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ เพศ ระดับการศึกษา สำนักงานสอบบัญชีที่สังกัดปัจจุบัน ประสบการณ์การทำงานด้านการสอบบัญชี ลักษณะงาน ได้อธิบายถึงลักษณะของผู้ตอบแบบสอบถามในรูปของร้อยละ ได้ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 4.1 ร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามเพศ

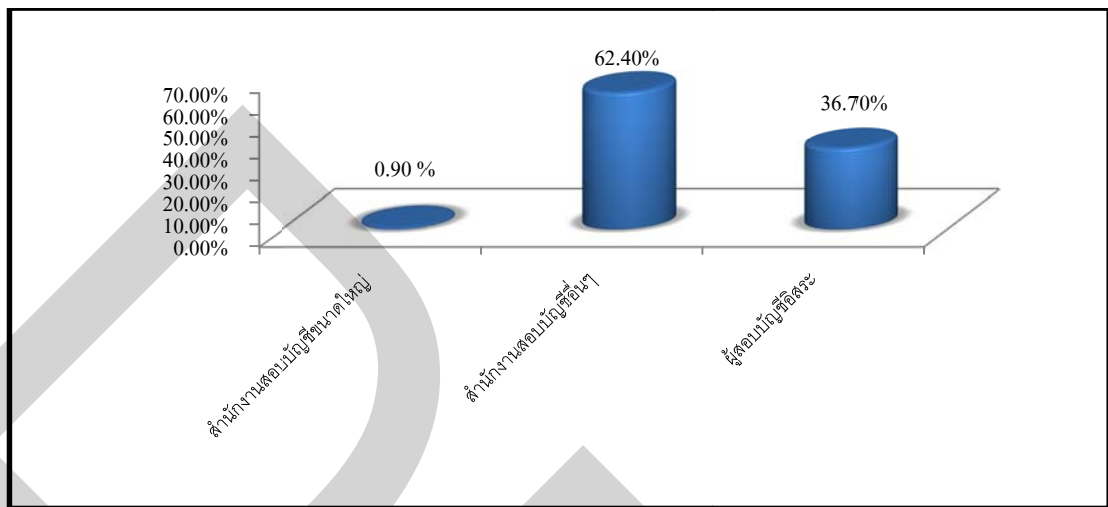
จากภาพที่ 4.1 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็น ร้อยละ 56 และเพศชาย คิดเป็นร้อยละ 44 ซึ่งมีสัดส่วนใกล้เคียงกัน



ภาพที่ 4.2 ระดับการศึกษาของผู้ตอบสอบถาม

จากภาพที่ 4.2 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 66.10 รองลงมาคือปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 33.00 และปริญญาเอก คิดเป็นร้อยละ 0.90

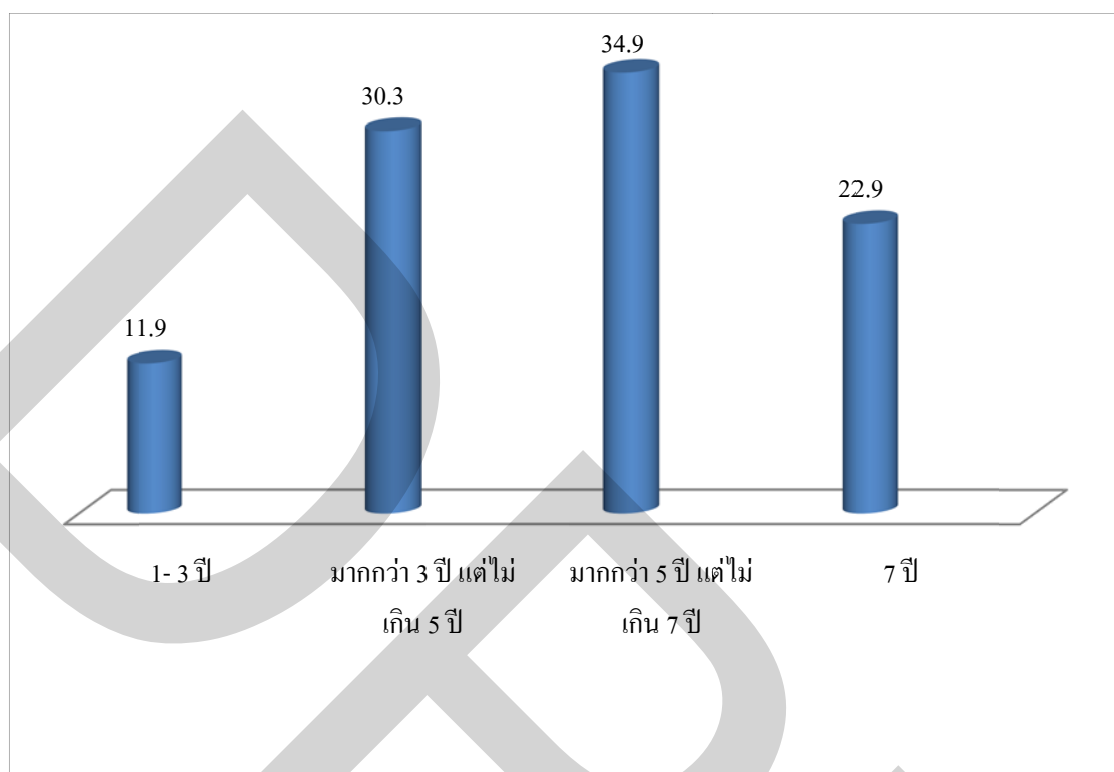




ภาพที่ 4.3 จำนวน และร้อยละ ของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด ปัจจุบัน

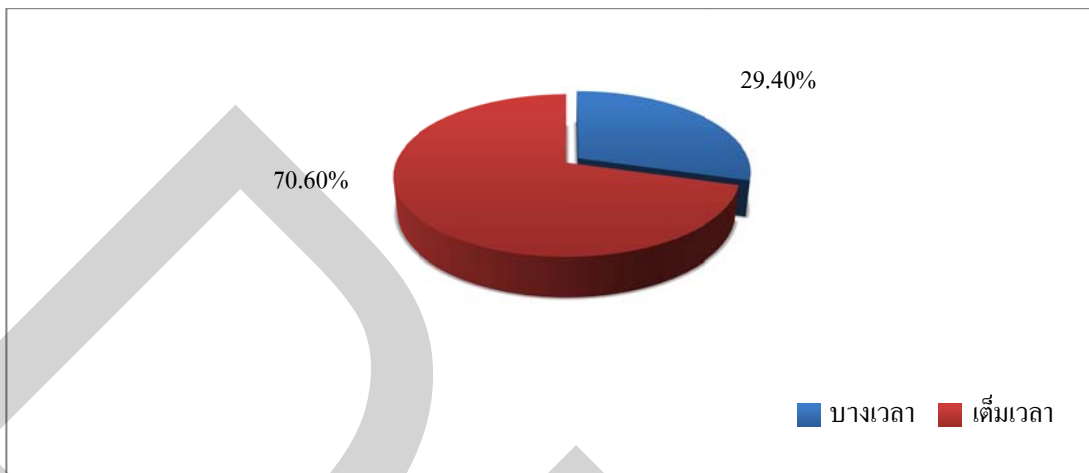
จากภาพที่ 4.3 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีอื่น คิดเป็นร้อยละ 62.40 รองลงมาคือ ผู้สอบบัญชีอิสระ คิดเป็นร้อยละ 36.70 และสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (บริษัทเคพีเอ็มจี ออดิท ประเทศไทย จำกัด, บริษัทคิลอยท์ ทูซ โธมัทสு ไชยยศ จำกัด, บริษัทไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด, บริษัทสำนักงานเอ็นส์ท แอนด์ ยัง) คิดเป็นร้อยละ 0.90 ซึ่งจะเห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะสังกัดอยู่ในสำนักงานสอบบัญชีหรือเป็นเจ้าของสำนักงานสอบบัญชีเอง

ต่อไปเป็นผลการสำรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งได้ผลการสำรวจดังภาพที่ 4.4



ภาพที่ 4.4 จำนวน และร้อยละ ของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามประสบการณ์การทำงานด้านการสอบบัญชี

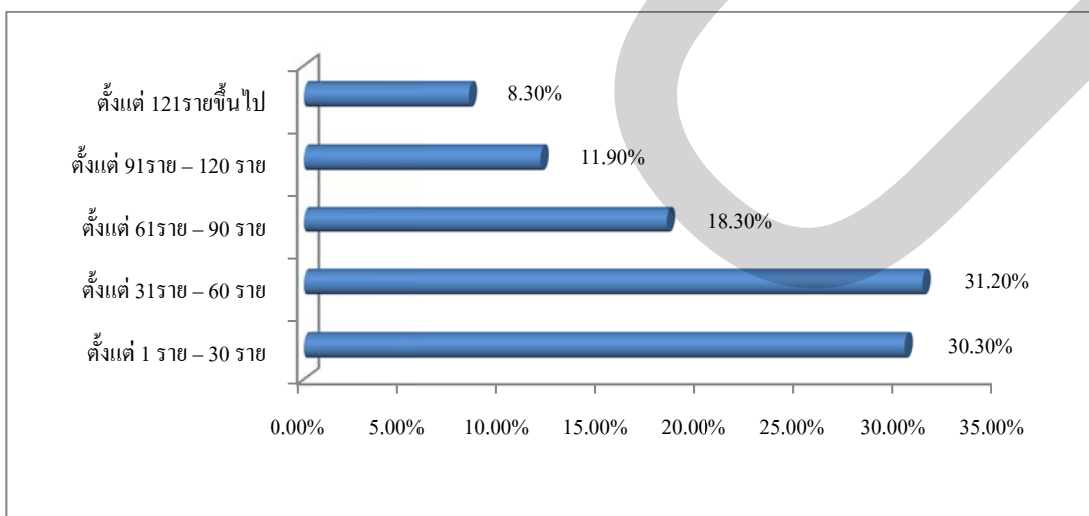
จากภาพที่ 4.4 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานด้านการสอบบัญชีมากกว่า 5 ปี แต่ไม่เกิน 7 ปี คิดเป็นร้อยละ 34.90 รองลงมาคือ มากกว่า 3 ปี แต่ไม่เกิน 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 30.30 7 ปี ขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 22.90 และ 1-3 ปี คิดเป็นร้อยละ 11.90 ตามลำดับซึ่งส่วนใหญ่จะมีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 5 ปี โดยส่วนใหญ่แล้วจะเปิดสำนักงานสอบบัญชีหรือสังกัดสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ



ภาพที่ 4.5 จำนวน และร้อยละ ของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามลักษณะงาน

จากภาพที่ 4.5 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีการทำงานการตรวจสอบบัญชีในลักษณะแบบเต็มเวลา คิดเป็นร้อยละ 70.60 และแบบบางเวลา คิดเป็นร้อยละ 29.40 สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีมีการทำงานในลักษณะเต็มเวลาเป็นส่วนใหญ่ เนื่องจากมีการเปิดสำนักงานสอบบัญชีของตนเอง

ต่อไปเป็นผลการสำรวจเกี่ยวกับจำนวนจำนวนลูกค้าที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชีของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังภาพที่ 4.6



ภาพที่ 4.6 จำนวน และร้อยละ ของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามจำนวนลูกค้าที่รับตรวจสอบบัญชี

จากภาพที่ 4.6 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีจำนวนลูกค้ำที่รับตรวจสอบบัญชี ตั้งแต่ 31 ราย – 60 ราย คิดเป็นร้อยละ 31.20 รองลงมาคือ ตั้งแต่ 1 ราย – 30 ราย คิดเป็นร้อยละ 30.30 ตั้งแต่ 61 ราย – 90 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.30 ตั้งแต่ 91 ราย – 120 ราย คิดเป็นร้อยละ 11.90 และตั้งแต่ 121 รายขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 8.30 ตามลำดับ ซึ่งผลการสำรวจดังกล่าวจะพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ เป็นผู้สอบบัญชีโดยมากแล้วจะมีจำนวนการให้บริการตรวจสอบแก่ลูกค้ำตั้งแต่ 1 ราย – 60

โดยจากการวิเคราะห์แบบสอบถามพบว่าองค์ประกอบที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญมากที่สุด 3 อันดับแรก โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย ได้ดังนี้

1. การที่ผู้บริหารที่ขาดความโปร่งใสในการบริหารงาน ส่งผลให้ระบบการควบคุมภายใน ไม่มีประสิทธิภาพซึ่งความคิดเห็นดังกล่าวของผู้ตอบแบบสอบถามเป็นไปในทิศทางเดียวกับ Graham และ Bedard (2003) ที่พบว่าองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่บกพร่องจะมีองค์ประกอบเสี่ยงของการทุจริตมากกว่าองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

2. การที่บริษัทมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ (วชิรพล อินสุวรรณ, 2551) ที่ผลการวิจัยพบว่าองค์ประกอบเสี่ยงของการทุจริตที่มีผลต่อการวางแผนการสอบบัญชีในทัศนระของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานขนาดใหญ่ (Big 4) และผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีอื่น คือ องค์ประกอบด้านความน่าเชื่อถือและความสามารถของฝ่ายบริหาร

3. การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร มีผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาทและหน้าที่ของบุคคลทั้งสองได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้น แต่ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม (ศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2550:24-28) เนื่องจากเป็นเพียงการเปลี่ยนรูปแบบในการเขียนรายงานให้มีความละเอียดและชัดเจนมากยิ่งขึ้น และจากการศึกษาของ Kelly & Mohrweis (1989) พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบขยาย มีการอธิบายรายละเอียดความรับผิดชอบในประเด็นต่างๆ ไว้ในงบการเงินอย่างชัดเจน (Expanded Report) จะทำให้ผู้ใช้เข้าใจจุดประสงค์และขั้นตอนการทำการตรวจสอบ และเข้าใจความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินมากขึ้น

## 4.2 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน

การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานเป็นการวิเคราะห์โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบแบบ Exploratory Factor Analysis เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ขององค์ประกอบ และใช้การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ซึ่งผลการทดสอบสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

### 4.2.1 การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis)

การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ โดยเลือกใช้วิธีแบบ Exploratory Factor Analysis (EFA) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ขององค์ประกอบในแต่ละด้านที่มีผลกระทบต่อมุมมองของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ได้ผลการวิเคราะห์ดังนี้

ตารางที่ 4.1 ความน่าเชื่อถือของแบบสอบถาม

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.642	16

จากตารางที่ 4.1 เป็นการอธิบายถึงผลลัพธ์ที่ได้จากการวัดค่าความน่าเชื่อถือ โดยการใช้สัมประสิทธิ์อัลฟา ครอนบาค (Cronbach's Alpha) ซึ่งผลการทดสอบพบว่าจากคำถามทั้งหมด 16 ข้อ ได้ค่า Cronbach's Alpha เท่ากับ 0.642 ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่มีความน่าเชื่อถือ เนื่องจากเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับงานวิจัย กำหนดว่าควรมีค่า Cronbach's Alpha มากกว่า 0.60 (Gliem and Gliem, 2003) ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าแบบสอบถามที่นำมาใช้ในงานวิจัยนี้มีความน่าเชื่อถือ

งานวิจัยนี้ผู้วิจัยได้นำองค์ประกอบต่างๆ มาทดสอบด้วย KMO and Bartlett's Test เพื่อศึกษาว่าแต่ละคำถามมีความเหมาะสมและความสัมพันธ์ที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) ในการวิเคราะห์ข้อมูลหรือไม่ ซึ่งค่าของ KMO ที่ได้ควรจะมากกว่า 0.5 (จุฑามาน สิทธิพลวิชกุล, 2549: 27) ได้ผลการวิจัยดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.647
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	203.761
	df	45
	Sig.	.000

จากตารางที่ 4.2 พบว่าค่า Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) เท่ากับ .647 และค่า Bartlett's Test of Sphericity ที่ใช้ทดสอบสมมติฐานว่าเมทริกซ์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์นี้เป็นเมทริกซ์เอกลักษณ์หรือไม่ ได้ค่า Significance เท่ากับ .000 ซึ่งน้อยกว่า .05 จึงสรุปได้ว่าองค์ประกอบทุกด้านมีความสัมพันธ์กัน และเหมาะสมที่จะใช้เทคนิค Factor Analysis ในการวิเคราะห์ต่อไป (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2549: 23)

ตารางที่ 4.3 Total Variance Explained

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.180	22.716	22.716	1.920	13.712	13.712	1.805	12.890	12.890
2	1.672	11.941	34.657	1.567	11.194	24.906	1.308	9.344	22.234
3	1.400	9.998	44.654	1.088	7.775	32.680	1.264	9.028	31.262
4	1.245	8.896	53.550	.900	6.427	39.108	1.001	7.151	38.413
5	1.146	8.187	61.737						
6	.982	7.014	68.751						
7	.818	5.843	74.595						
8	.743	5.310	79.905						

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
9	.690	4.925	84.830						
10	.584	4.175	89.004						
11	.463	3.304	92.308						
12	.393	2.810	95.118						
13	.376	2.685	97.803						
14	.308	2.197	100.000						

จากตารางที่ 4.3 เป็นการอธิบายถึงผลการวิเคราะห์ตัวแปรที่ได้จากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) อธิบายถึงการวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบที่พบว่าเมื่อมีการหมุนแกนองค์ประกอบโดยวิธี Varimax จะได้องค์ประกอบจำนวน 4 องค์ประกอบ ซึ่งได้แก่

1. องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี
2. องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร
3. องค์ประกอบด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
4. องค์ประกอบด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

ในการใช้ค่า Eigenvalues ที่มากกว่า 1 เป็นการคาดการณ์ที่มากเกินไปในบางครั้งอาจใช้ค่า Eigenvalues ต่ำกว่า 1 ก็ได้ (Zwick and Velicer, 1986)

จากนั้นจึงทำการพิจารณาค่า Factor loading ในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ดังตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4 การวิเคราะห์ค่า Factor loading

	Factor			
	1	2	3	4
การสร้างวัฒนธรรมองค์กร	.999	-.003	.000	.000
รางวัลในเรื่องการกำกับดูแล	.426	-.212	.244	.001
จงใจให้นักลงทุนร่วมลงทุน	.335	.229	.085	-.169
การระบุนความรับผิดชอบ	.301	.151	.294	-.024
ลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด	.354	.796	-.207	-.045
ขาดความโปร่งใสในการบริหารงานการควบคุมภายใน)	.339	.591	-.174	-.075
การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	.338	.427	.240	.081
ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน	.265	.334	.670	-.036
ข้อจำกัดด้านเวลา	.189	.040	.333	-.075
คุณลักษณะด้านจรรยาบรรณมากที่สุด	.138	.141	.048	.575
ประเภทของธุรกิจที่แตกต่างกัน	.214	.254	.315	.478
การเพิ่มงานสอบบัญชี	-.080	.140	.355	-.472

Extraction Method: Maximum Likelihood

a. Attempted to extract 4 factors. More than 25 iterations required. (Convergence=.051). Extraction was terminated.

ตารางที่ 4.4 เป็นการอธิบายถึงการเลือกวิธีการค้นหาจำนวนองค์ประกอบที่มีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่สังเกตได้ ด้วยวิธี Maximum Likelihood Method เนื่องจากเป็นวิธีการที่จะให้ค่าน้ำหนักองค์ประกอบของกลุ่มตัวอย่างที่มีความใกล้เคียงกับกลุ่มประชากรมากที่สุด จากนั้นจึงทำการเลือกน้ำหนักองค์ประกอบ (Factor loading) โดยเลือกจากที่มีค่ามากที่สุดในแต่ละองค์ประกอบ ทั้งนี้ Factor Loading ที่เลือกนั้นต้องมีค่าตั้งแต่ 0.3 ขึ้นไป (รสริน ศรีรักษานนท์, 2555) ซึ่งสามารถจัดกลุ่มองค์ประกอบได้ดังตารางที่ 4.5



ตารางที่ 4.5 ตารางแสดงการวิเคราะห์องค์ประกอบ

Factor	Extraction Sums of Squared Loadings		
	Eigenvalues	% of Variance	Cumulative %
1	1.211	60.536	60.536
2	1.407	46.886	46.886
3	1.708	56.919	56.919
4	1.350	67.497	67.497

จากตารางที่ 4.5 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรที่ได้จากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) สามารถแบ่งองค์ประกอบได้ทั้งหมด 4 องค์ประกอบ

ต่อไปนี้เป็นกรวิเคราะห์องค์ประกอบในแต่ละด้าน ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ดังตารางที่ 4.6

ตารางที่ 4.6 องค์ประกอบที่ 1 ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน

Question No.	Variables	Factor loading
3.2	ผู้บริหารที่ขาดความโปร่งใสในการบริหารงานส่งผลให้ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ	.718
3.1	บริษัทที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด	.404
3.3	บริษัทที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพมีส่วนช่วยสร้างความน่าเชื่อถือต่อบุคคลภายนอก	.419
Eigenvalues = 1.708		

จากตารางที่ 4.6 แสดงว่าองค์ประกอบที่ 1 เป็นองค์ประกอบด้าน ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งสามารถอธิบายด้วย 3 ตัวแปรที่สำคัญคือ บริษัทที่มี

ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด ผู้บริหารที่ขาดความโปร่งใสในการบริหารงานส่งผลให้ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ และบริษัทที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพมีส่วนช่วยสร้างความน่าเชื่อถือต่อบุคคลภายนอก

ตารางที่ 4.7 เป็นการแสดงถึงการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ตามตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 4.7 องค์กรประกอบที่ 2 องค์กรประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร

Question No.	Variables	Factor loading
2.3	บริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ	.583
2.2	บริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน	.548
2.1	บริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ	.419
Eigenvalues = 1.407		

จากตารางที่ 4.7 แสดงว่าองค์กรประกอบที่ 2 เป็นองค์กรประกอบด้าน การกำกับดูแลที่ดีในองค์กร ซึ่งสามารถอธิบายด้วย 3 ตัวแปร คือ บริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ บริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และบริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

ตารางที่ 4.8 เป็นการแสดงถึงจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ตามตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 4.8 องค์ประกอบที่ 3 ด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี

Question No.	Variables	Factor loading
1.2	การสร้างวัฒนธรรมองค์กรเพื่อให้บุคลากรทุกระดับเห็นคุณค่าทางจริยธรรมมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน	.718
1.1	ข้อจำกัดด้านเวลาเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้ทำบัญชีทำผิดจรรยาบรรณ	.404
Eigenvalues = 1.211		

จากตารางที่ 4.8 แสดงว่าองค์ประกอบที่ 3 เป็นองค์ประกอบด้าน จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี ซึ่งสามารถอธิบายด้วย 2 ตัวแปร คือ การสร้างวัฒนธรรมองค์กรเพื่อให้บุคลากรทุกระดับเห็นคุณค่าทางจริยธรรมมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และข้อจำกัดด้านเวลาเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้ทำบัญชีทำผิดจรรยาบรรณ

ตารางที่ 4.9 เป็นการแสดงถึงความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ตามตารางด้านล่างนี้

ตารางที่ 4.9 องค์ประกอบที่ 4 ด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

Question No.	Variables	Factor loading
4.1	ประเภทของธุรกิจที่แตกต่างกัน เช่น อุตสาหกรรม ธุรกิจพาณิชย์กรรม และธุรกิจบริการย่อมต้องการผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เช่น นักบัญชีด้านต้นทุน นักบัญชีด้านบัญชีบริหาร เป็นต้น	.542
4.2	ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่ดีต้องมีคุณลักษณะด้าน จรรยาบรรณมากที่สุด เช่น ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความโปร่งใสและความเที่ยงธรรม	.322
Eigenvalues = 1.350		

จากตารางที่ 4.9 แสดงว่าองค์ประกอบที่ 4 เป็นองค์ประกอบด้าน ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี ซึ่งสามารถอธิบายด้วย 2 ตัวแปร คือ ประเภทของธุรกิจที่แตกต่างกัน เช่น อุตสาหกรรม ธุรกิจพาณิชย์กรรม และธุรกิจบริการย่อมต้องการผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เช่น นักบัญชีด้านต้นทุน นักบัญชีด้านบัญชีบริหาร เป็นต้น และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ดีต้องมีคุณลักษณะด้านจรรยาบรรณมากที่สุด เช่น ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์ สุจริต ความโปร่งใสและความเที่ยงธรรม

#### 4.2.2 การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation)

การวิเคราะห์ด้วยเทคนิคการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation) เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ซึ่งผลการทดสอบสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.10 สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี และการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

Correlations

	จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี	การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	การระบุนความรับผิดชอบ	การเพิ่มงานสอบบัญชี
จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี	1	.384**	.226*	.089
Pearson Correlation		.000	.018	.359
Sig. (2-tailed)				
N	109	109	109	109
การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	.384**	1	.346**	.071
Pearson Correlation			.000	.463
Sig. (2-tailed)				
N	109	109	109	109
การระบุนความรับผิดชอบ	.226*	.346**	1	.226*
Pearson Correlation		.018		.018
Sig. (2-tailed)				
N	109	109	109	109

ตารางที่ 4.10 (ต่อ)

		จรรยาบรรณ ของผู้ทำบัญชี	การแยกหน้าที่ และความ รับผิดชอบ	การระบุนความ รับผิดชอบ	การเพิ่มงานสอบ บัญชี
การเพิ่มงานสอบบัญชี	Pearson Correlation	.089	.071	.226*	1
	Sig. (2-tailed)	.359	.463	.018	
	N	109	109	109	109

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)., \* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

จากตารางที่ 4.10 ผลที่ได้จากการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ แสดงให้เห็นถึงค่าความสัมพันธ์ จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี และการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าค่าความสัมพันธ์ของตัวแปรต้นคือ จรรยาบรรณของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม คือ การแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ (Sig. < 0.05) จะประกอบไปด้วย การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.384 การระบุนความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.226 ซึ่งมีค่าเป็นบวก แสดงว่าจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี มีความสัมพันธ์กับการแยกหน้าที่และความรับผิดชอบและการระบุนความรับผิดชอบ ไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนการเพิ่มงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.11 สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร และการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

#### Correlations

		การกำกับดูแลที่ดี ในองค์กร	การแยกหน้าที่ และความ รับผิดชอบ	การระบุนความ รับผิดชอบ	การเพิ่ม งานสอบ บัญชี
การกำกับดูแลที่ดีในองค์กร	Pearson Correlation	1	.309**	.318**	.191*
	Sig. (2-tailed)		.001	.001	.046
	N	109	109	109	109

ตารางที่ 4.11 (ต่อ)

		การกำกับดูแลที่ดี ในองค์กร	การแยกหน้าที่และ ความรับผิดชอบ	การระบุนความ รับผิดชอบ	การเพิ่ม งานสอบ บัญชี
การแยกหน้าที่และความ รับผิดชอบ	Pearson Correlation	.309**	1	.346**	.071
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.463
	N	109	109	109	109
การระบุนความรับผิดชอบ	Pearson Correlation	.318**	.346**	1	.226*
	Sig. (2-tailed)	.001	.000		.018
	N	109	109	109	109
การเพิ่มงานสอบบัญชี	Pearson Correlation	.191*	.071	.226*	1
	Sig. (2-tailed)	.046	.463	.018	
	N	109	109	109	109

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). \*, Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

จากตารางที่ 4.11 ผลที่ได้จากการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ แสดงให้เห็นถึงค่าของความสัมพันธ์ของการกำกับดูแลที่ดีในองค์กรและการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีจะเห็นได้ว่าค่าความสัมพันธ์ของตัวแปรต้น คือ การกำกับดูแลที่ดีในองค์กร มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม คือ การแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ (Sig. < 0.05) จะประกอบไปด้วย การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.309 การระบุนความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.318 และการเพิ่มงานสอบบัญชีมีค่าเท่ากับ 0.191 ซึ่งมีค่าเป็นบวก แสดงว่าการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร มีความสัมพันธ์กับการแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ การระบุนความรับผิดชอบและการเพิ่มงานสอบบัญชีไปในทิศทางเดียวกัน

ตารางที่ 4.12 สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน และการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

**Correlations**

		ความมีประสิทธิภาพ ของระบบการควบคุม ภายใน	การแยกหน้าที่ และความ รับผิดชอบ	การระบุความ รับผิดชอบ	การเพิ่ม งานสอบ บัญชี
ความมีประสิทธิภาพของระบบ การควบคุมภายใน	Pearson	1	.404**	.170	.031
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)		.000	.077	.749
	N	109	109	109	109
การแยกหน้าที่และความ รับผิดชอบ	Pearson	.404**	1	.346**	.071
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.463
	N	109	109	109	109
การระบุความรับผิดชอบ	Pearson	.170	.346**	1	.226*
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)	.077	.000		.018
	N	109	109	109	109
การระบุความรับผิดชอบ	Pearson	.170	.346**	1	.226*
	Correlation				
	Sig. (2-tailed)	.077	.000		.018
	N	109	109	109	109

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). , \* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

จากตารางที่ 4.12 ผลที่ได้จากการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน และการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าค่าความสัมพันธ์ของตัวแปรต้น คือ ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม คือ การแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ (Sig. < 0.05) จะประกอบไปด้วย การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.404 ซึ่งมีค่าเป็นบวก แสดงว่าความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน มีความสัมพันธ์กับการแยกหน้าที่และความรับผิดชอบไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนการระบุความรับผิดชอบ และการเพิ่มงานสอบบัญชี ไม่สัมพันธ์กัน

ตารางที่ 4.13 สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี และการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

#### Correlations

		ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี	การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	การระบุความรับผิดชอบ	การเพิ่มงานสอบบัญชี
ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี	Pearson Correlation	1	.299**	.251**	-.198*
	Sig. (2-tailed)		.002	.009	.039
	N	109	109	109	109
การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	Pearson Correlation	.299**	1	.346**	.071
	Sig. (2-tailed)	.002		.000	.463
	N	109	109	109	109
การระบุความรับผิดชอบ	Pearson Correlation	.251**	.346**	1	.226*
	Sig. (2-tailed)	.009	.000		.018
	N	109	109	109	109



ตารางที่ 4.13 (ต่อ)

		ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี	การแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ	การระบุนความรับผิดชอบ	การเพิ่มงานสอบบัญชี
การเพิ่มงานสอบบัญชี	Pearson Correlation	-.198*	.071	.226*	1
	Sig. (2-tailed)	.039	.463	.018	
	N	109	109	109	109

จากตารางที่ 4.13 ผลที่ได้จากการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ แสดงให้เห็นถึงค่าความสัมพันธ์ ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีและการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าค่าความสัมพันธ์ของตัวแปรต้น คือ ความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม คือ การแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ (Sig. < 0.05) จะประกอบไปด้วยการแยกหน้าที่และความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.299 การระบุนความรับผิดชอบมีค่าเท่ากับ 0.251 ซึ่งมีค่าเป็นบวก แสดงว่าความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี มีความสัมพันธ์กับการแยกหน้าที่และความรับผิดชอบการระบุนความรับผิดชอบไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนการเพิ่มงานสอบบัญชีมีค่าเท่ากับ -0.198 ซึ่งมีค่าเป็นลบ แสดงว่าความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี มีความสัมพันธ์กับการเพิ่มงานสอบบัญชีไปในทิศทางตรงกันข้าม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยหลักทางสถิติ โดยใช้เครื่องมือ Factor Analysis ในการวิเคราะห์องค์ประกอบ และทดสอบความสัมพันธ์ด้วย Correlation ทำให้เกิดการจัดกลุ่มปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ได้ 4 องค์ประกอบ คือ ด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี ด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร ด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี และเมื่อนำองค์ประกอบทั้ง 4 ด้านมาทดสอบความสัมพันธ์วิเคราะห์นี้ ผู้วิจัยจะนำไปสรุปและอภิปรายผลต่อไปในบทที่ 5

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษา เรื่องมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาคั้งนี้คือผู้สอบบัญชีที่ยังคงปฏิบัติงานอยู่มีจำนวนทั้งหมด 5,029 ราย (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 22 สิงหาคม 2554) และใช้การเปิดตารางของ Robert V.Krejcie แห่งมหาวิทยาลัย Minisota และ Earyle W.Morgan แห่งมหาวิทยาลัย Texas (1970, pp. 608-609) (แขก มูลเดช, 2549, หน้า 82-83)ซึ่งได้ กลุ่ม จำนวน 361 ราย และในการศึกษาคั้งนี้ผู้วิจัยได้เลือกใช้เครื่องมือในการวิจัยคือแบบสอบถามที่มี ลักษณะ Rating scale ซึ่งผลการส่งแบบสอบถามพบว่าได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 109 ฉบับคิดเป็นร้อยละ 30.19 ของแบบสอบถามทั้งหมดที่จากนั้นจึงนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ทั้งในรูปของ สถิติเชิงพรรณนา ที่มีการรายงานแบบเป็น ตารางแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ และค่าเฉลี่ย และสถิติเชิงอนุมาน ด้วยการใช Correlations ทดสอบสมมติฐานและใช้ Factor Analysis เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของแต่ละองค์ประกอบซึ่งผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

ผลการทดสอบพบว่าองค์ประกอบที่มีผลกระทบในมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี สามารถสรุปองค์ประกอบที่มีความสำคัญมากที่สุด 4 องค์ประกอบ คือ

1. องค์ประกอบด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
2. องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร
3. องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี
4. องค์ประกอบด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี

ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์องค์ประกอบด้วยเทคนิคการวิเคราะห์องค์ประกอบ ( Factor Analysis) เพื่อศึกษาหาความสัมพันธ์ขององค์ประกอบที่ส่งผลกระทบต่อในมุมมองผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

1. องค์ประกอบด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
  - 1.1 ผู้บริหารที่ขาดความโปร่งใสในการบริหารงานส่งผลให้ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ
  - 1.2 บริษัทที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด
  - 1.3 บริษัทที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพมีส่วนช่วยสร้างความน่าเชื่อถือต่อบุคคลภายนอก
2. องค์ประกอบด้านการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร
  - 2.1 บริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่อธนาคารเงินที่ตรวจสอบ
  - 2.2 บริษัทที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
  - 2.3 บริษัทที่ได้รับรางวัลในเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีส่วนช่วยสร้างความเชื่อมั่นต่อธนาคารเงินที่ตรวจสอบ
3. องค์ประกอบด้านจรรยาบรรณของผู้ทำบัญชี
  - 3.1 การสร้างวัฒนธรรมองค์กรเพื่อให้บุคลากรทุกระดับเห็นคุณค่าทางจริยธรรมมีส่วนช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
  - 3.2 ข้อจำกัดด้านเวลาเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้ทำบัญชีทำผิดจรรยาบรรณ
4. องค์ประกอบด้านความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี
  - 4.1 ประเภทของธุรกิจที่แตกต่างกัน เช่น อุตสาหกรรม ธุรกิจพาณิชย์กรรม และธุรกิจบริการย่อมต้องการผู้ประกอบวิชาชีพที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เช่น นักบัญชีต้นทุน นักบัญชีด้านบริหาร เป็นต้น
  - 4.2 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ดีต้องมีคุณลักษณะด้านจรรยาบรรณมากที่สุด เช่น ความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความโปร่งใสและความเที่ยงธรรม

ซึ่งผลการวิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับผลการวิจัยของ (สุภักดิ์ ตรงโยธิน, 2550) ในด้านความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับผลการวิจัยของ

Graham และ Bedard (2003) ที่ได้ผลการวิจัยเกี่ยวกับ 3 องค์ประกอบที่ทำให้ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวได้แก่ การขาดความโปร่งใสในการบริหารงานและระบบการควบคุมภายในที่ไม่น่าเชื่อถือซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาดังกล่าวพบว่า องค์ประกอบที่สามารถสร้างความมั่นใจต่อการการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีได้ในระดับสูง คือบริษัทที่มีการกำกับดูแลที่ดีมีส่วนช่วยสร้างกระบวนการของความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการ ฝ่ายจัดการ และผู้ถือหุ้น เพื่อสร้างความสามารถในการแข่งขัน นำไปสู่การเจริญเติบโตและเพิ่มมูลค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาวการมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพช่วยให้องค์กรลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาด(Graham และ Bedard, 2003) ซึ่งองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่บกพร่องจะมีปัจจัยเสี่ยงมากกว่าองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ การที่ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในองค์กรสร้างวัฒนธรรมองค์กร ปลูกฝังค่านิยม ทักษะคติ จริยธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตเป็นสิ่งที่สำคัญที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จอันจะส่งผลสะท้อนต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (อมรา ติราศรววัฒน์, 2549) และองค์ประกอบสุดท้ายที่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบคือความรู้ความสามารถของผู้ทำบัญชี คุณสมบัติที่นักบัญชีต้องมี ความรู้ ความชำนาญและจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

เมื่อหากพิจารณาผลการวิจัยโดยละเอียดจะพบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริตและข้อผิดพลาดได้อย่างรวดเร็วสามารถลดความเสียหายที่จะเกิดขึ้นกับกิจการลงได้ เพราะข้อจำกัดที่สำคัญของการตรวจสอบคือการเลือกตรวจสอบเฉพาะรายการที่มีสาระสำคัญ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงที่จะตรวจไม่พบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญและการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ไม่ถูกต้อง ซึ่งจะสามารถทดแทนได้หากกิจการนั้นมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพที่จะใช้เป็นตัวกรองการทุจริตและข้อผิดพลาดให้น้อยลง (Graham และ Bedard, 2003)

### 5.3 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาที่ได้จากงานวิจัยฉบับนี้ ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ไปใช้เพื่อให้การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย และลดปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการประกาศใช้มาตรฐานฉบับนี้ ดังต่อไปนี้ ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารควรหาความรู้เพิ่มเติมในเรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายหรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพต่างๆ อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบและผู้บริหารซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินดังกล่าว มีความเข้าใจในหน้าที่และความรับผิดชอบของตนเองสภาวิชาชีพควรมีการประชุมสัมมนาหรือการจัดสัมมนาเพื่อเผยแพร่ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเนื้อหาของ การเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 และรหัสอื่นๆ ที่จะบังคับใช้ในอนาคตให้แก่ผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้องมีความเข้าใจที่ตรงกัน เป็นไปตามเป้าหมายที่หน่วยงาน ได้วางไว้ ทั้งนี้เพื่อเสริมสร้างความรู้ในลักษณะตอบแทนให้แก่สมาชิก โดยจัดทำเป็นแนวทางปฏิบัติที่เข้าใจง่าย ทันสมัย

### 5.4 ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยต่อในอนาคต

สำหรับผู้ที่ต้องการนำผลการวิจัยครั้งนี้ไปศึกษาต่ออาจเปลี่ยนแปลงของเขตการวิจัยให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้นในด้านต่างๆ ดังนี้ศึกษาเชิงลึกด้วยการใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก ซึ่งอาจทำให้มีการค้นพบปัจจัยอื่นๆ ที่มีได้นำมาศึกษาในงานวิจัยครั้งนี้ การค้นหาข้อมูลปฐมภูมิด้วยวิธีการสัมภาษณ์จะช่วยให้ผลงานวิจัยที่ได้สามารถสะท้อนปัญหาที่แท้จริงของผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

### 5.5 ข้อจำกัดของงานวิจัย

5.5.1 ข้อจำกัดในเรื่องจำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่าง การวิจัยนี้เป็นการสำรวจเกี่ยวกับทัศนคติ ซึ่งความคิดเห็นเป็นเรื่องนามธรรมไม่สามารถวัดได้อย่างชัดเจน ดังนั้น ข้อมูลที่ได้รับจากการสำรวจจึงขึ้นอยู่กับความคิดเห็น ซึ่งอาจทำให้ผลการวิจัยเปลี่ยนแปลงไปตามกลุ่มตัวอย่างและสภาพแวดล้อมได้ กลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ทำการเก็บตัวอย่างสามกลุ่ม ผู้สอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ผู้สอบบัญชีสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ และผู้สอบบัญชีอิสระซึ่งกลุ่มตัวอย่างจะมีความแตกต่างในเรื่องของวัฒนธรรมองค์กร เทคโนโลยีที่ใช้ในการตรวจสอบ ความเข้มงวดในการบังคับใช้มาตรฐานการปฏิบัติงานการติดตามความเคลื่อนไหวในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสต่างๆที่มีการเปลี่ยนแปลงรวมถึงการนำมาใช้เป็นปัจจุบันและเป็นสากลอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้กลุ่มตัวอย่างที่เลือกจะมีทั้งผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีแบบเต็มเวลาและบางเวลา ดังนั้นความเข้าใจในการเปลี่ยนแปลงหรือการนำ

มาตรฐานรหัสใหม่ๆมาใช้อาจมีความเข้าใจที่แตกต่างกันเล็กน้อย ต่างกันตามไปด้วยซึ่งความแตกต่างดังกล่าวอาจมีผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคำถามในแบบสอบถาม อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละรหัสเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีที่บังคับใช้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยโดยเท่าเทียมกันทุกคน ผู้วิจัยเชื่อว่ากลุ่มตัวอย่างดังกล่าวจะเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรได้

5.5.2 ข้อจำกัดในการใช้เครื่องมือการวิจัยอื่น เนื่องด้วยเวลาที่มีอย่างจำกัดในการทำวิจัยผู้วิจัยมีเวลาในการแจกแบบสอบถามเพียง 1.5 เดือนคือ ตั้งแต่ 1 มกราคม 2555 ถึงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2555 ซึ่งส่วนหนึ่งเป็นการส่งทางไปรษณีย์ซึ่งผลการตอบกลับค่อนข้างน้อยส่งผลให้จำนวนแบบสอบถามที่ได้รับกลับมามีเพียง 109 ชุดคิดเป็นร้อยละ 30.19 และผู้วิจัยใช้เพียงแบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ซึ่งหากมีเวลาที่เอื้ออำนวยมากกว่านี้ ผู้วิจัยอาจใช้เครื่องมืออย่างอื่นในการวิจัย เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก (In depth-Interview) เพื่อค้นหาปัจจัยอื่นที่ผู้วิจัยมิได้นำมาใช้เป็นตัวแปรต้นในการศึกษาในงานวิจัยครั้งนี้ ซึ่งจะช่วยให้ผลการวิจัยมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

กรม  
การ  
การ  
การ

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- กัลยา วานิชย์บัญชา. (2551). การวิเคราะห์ข้อมูลด้วย SPSS for Window. พิมพ์ครั้งที่ 11.กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร.(2548).การสอบบัญชี.กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส.
- บุญธรรม กิจปรีดาบริสุทธิ์.(2547). ระเบียบวิธีวิจัยทางสังคมศาสตร์. พิมพ์ครั้งที่ 8.กรุงเทพฯ: ภาควิชาศึกษาศาสตร์ คณะสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์ มหาวิทยาลัยมหิดล.
- ประชัย เปี่ยมสมบูรณ์. (2529). การวิจัยประเมินผล: หลักการและกระบวนการ. กรุงเทพฯ: การพิมพ์พระนคร.
- พยอม สิงห์แสน.(2544). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. (2552). คู่มือการพิมพ์วิทยานิพนธ์. กรุงเทพฯ: บัณ ฑิต วิ ท ย า ลั ย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ราชบัณฑิตยสถาน.(2530). พจนานุกรมฉบับเฉลิมพระเกียรติ พ.ศ. 2530.กรุงเทพฯ:วัฒนาพรนิช
- สรชัย พิศาลบุตร, เสาวรส ใหญ่สว่าง และ ปรีชา อัสวเดชานุกร (2552).การสร้างและประมวลผลข้อมูลจากแบบสอบถาม.พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: บริษัทวิทยพัฒน์ จำกัด.
- สิวลี ศิริไธ. (2536). จริยธรรมตามแนวคิดตะวันออกและตะวันตก. กรุงเทพฯ: สถาบันพัฒนาการสาธารณสุขอาเซียน มหาวิทยาลัยมหิดล.

#### บทความ

- ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2552,13 สิงหาคม). “การสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชี : กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่” วารสารวิชาชีพบัญชี. 5,13. หน้า 32-35
- นนทวรรณ ยมจินดา. (2549, กันยายน). “จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี”วารสารวิชาชีพบัญชี. 2,4. หน้า 133 – 137.



นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2548,ตุลาคม). **“ลักษณะความสำคัญของวิชาชีพบัญชี”** วารสารวิชาชีพบัญชี.1,2.หน้า 62 – 74.

ศิลปะพร ศรีจ๊ะเพชร. (2550, ธันวาคม). **“รู้จักกับรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่”** วารสารการบัญชี ,3,8. หน้า 1-4.

เสาวนีย์ สีชมวัฒน์. (2549, กันยายน). **“การกำกับดูแลที่ดีช่วยการลงทุนหรือไม่”** วารสารการบัญชี ,4.หน้า 6.

### วิทยานิพนธ์

แจก มุลเดช.(2549). การพัฒนารูปแบบการประเมินคุณภาพนอกสถานศึกษาในระดับการศึกษาขั้นพื้นฐานที่จัดการศึกษาโดยครอบครัว. งานนิพนธ์ กศ.ก (วิจัยและประเมินผลการศึกษา). มหาวิทยาลัยนเรศวร.

โคมทอง ถานอาคณา. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างจรรยาบรรณวิชาชีพและประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชี SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

จักรพงษ์ รัตน์นะ. (2547) **“ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร”** งานนิพนธ์มหาบัณฑิตสาขาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.

จิราพร ไพรเถื่อน. (2550). ผลกระทบของการกำกับดูแลกิจการที่ดี คุณภาพของผู้สอบบัญชีและคุณภาพกำไรที่มีต่อความสามารถของกำไรในการอธิบายราคาหลักทรัพย์: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยบูรพา.

จุฑามน สิทธิพลวนิชกุล. (2549) **ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** การศึกษาด้วยตนเอง คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

นลินรัตน์ เค้นคอนทราย. (2547) **“ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง : มุมมองของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีและผู้จัดการงานสอบบัญชี”** วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พรพิมล เหล่านภกุล. (2547) **ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชีภายใต้มาตรการปรับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes – Oxley Act ในประเทศไทย.** บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

รสริน ศรีริกานนท์. (ม.ป.ป.). การวิเคราะห์ห้องประกอบ. สืบค้นเมื่อ 25 มีนาคม 2555, จากเว็บไซต์ ศรีติพงษ์ ภูวรัวรานนท์ <http://www.saruthipong.com/port/document/299-7005/299-705-8.pdf>

วชิรพล อินสุวรรณ. (2551) **“ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและผลกระทบต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี”** บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

สาวิตรี อ่องธรรมกุล.(2547) **ความคาดหวังที่มีต่อการสอบบัญชีของไทย.** ปริญญาบัตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

อมรา ตรีศรีวัฒน์. (2549) **ปัจจัยที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินตามทรรศนะของนักวิเคราะห์การลงทุนไทย.** คุยฎินิพนธ์คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

#### งานวิจัย

กนก สุวรรณรัตน์. (2545) **“โครงสร้างตลาดและพฤติกรรมการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย”** โครงการวิจัย คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ธีรประภา มั่งคั่ง. (2550) **“ปัจจัยที่มีผลต่อจริยธรรมของผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 บริษัทในประเทศไทย”** โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

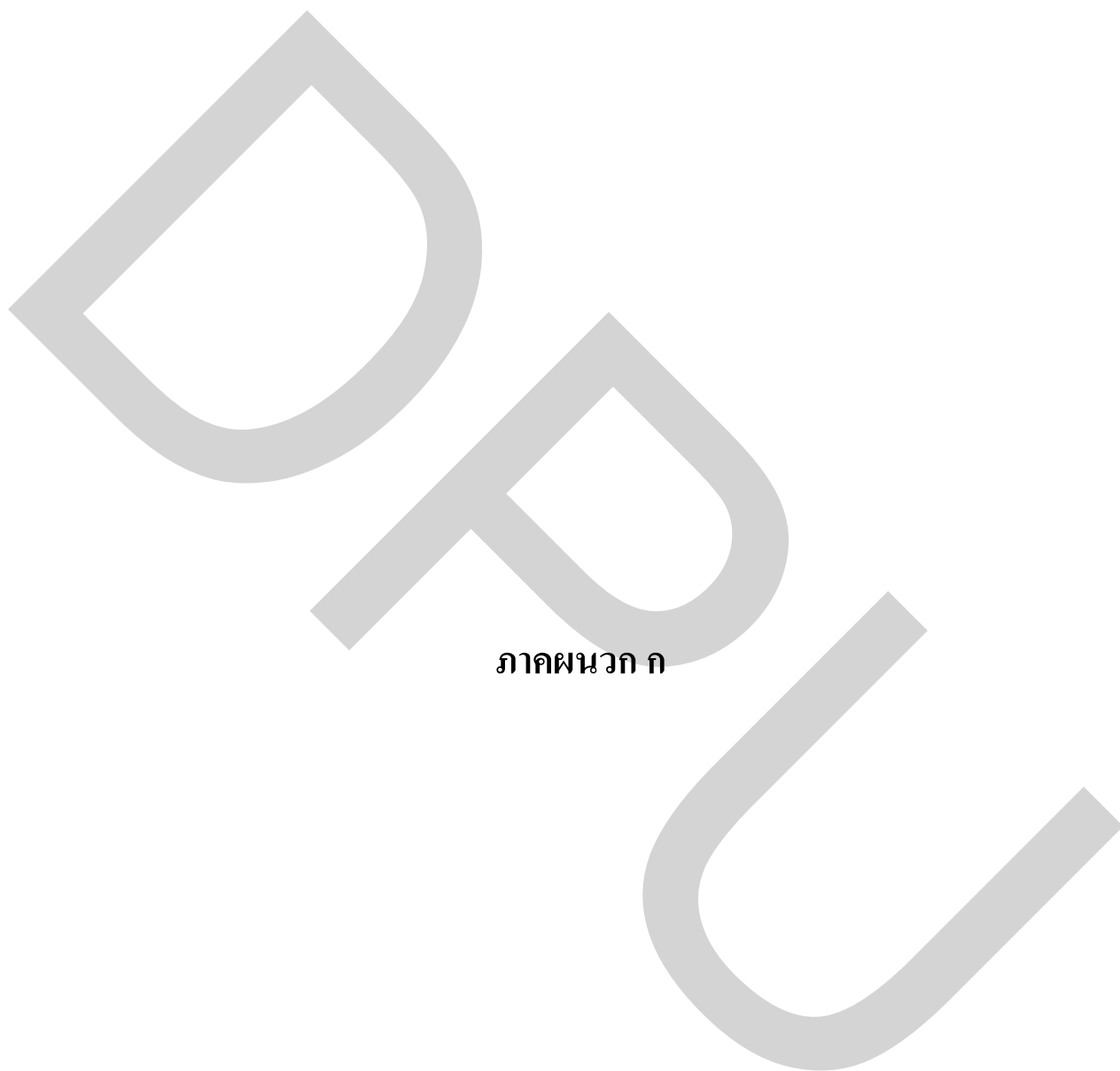
เริงธรรม จงจิตร. (2550) **“การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีอิสระของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์”** โครงการวิจัยคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สุภักดิ์ ตรงโยธิน.(2550) **“ปัจจัยภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชี ที่รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : การศึกษาเชิงสำรวจ”** โครงการวิจัย คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภาษาต่างประเทศ

ARTICLES

- Belev, B. (2003). **Institutional investors in Bulgarian corporate governance reform: obstacles or facilitators?** *Journal of World Business* 23, pp.361-374.
- David, P. and Kochhar, R. (1996). **Barriers to Effective Corporate Governance by Institutional Investors : Implications for Theory and Practice.** *European Management Journal*. Vol.14.5, pp.457-466, Great Britain.
- Graham and Bedard. (2003) **"Fraud risk and audit planning"**. *International Journal of Auditing*. Volume 7:55-70.
- Kelly, A.S., & Mohrweis, L.C. (1989). **Bankers' and Investors' Perceptions of the Auditor's Role in Financial Statement Reporting: The Impact of SAS No. 58,** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 9, No.1, pp.87-97.
- Zwick, W.R. and W.F. Velicer (1986.) **"Comparison Five Rules for Determining the Number of Components to Retain."** *Psychological Bulletin*. (99) 3, pp 432-442.



ภาคผนวก ก

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

### การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดย  
คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี ซึ่งได้ผ่านขั้นตอน  
การพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

## การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-4
วันถือปฏิบัติ	5
<b>วัตถุประสงค์</b>	6
<b>คำจำกัดความ</b>	7-9
<b>ข้อกำหนด</b>	
การแสดงความเห็นต่องบการเงิน	10-15
รูปแบบของความเห็น	16-19
รายงานของผู้สอบบัญชี	20-45
ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับงบการเงิน	46-47
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ	ก1-ก3
การเปิดเผยผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อ	ก4
ข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงิน	
คำอธิบายแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง	ก5-ก10
รูปแบบของความเห็น	ก11-ก12
รายงานของผู้สอบบัญชี	ก13-ก44
ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับงบการเงิน	ก45-ก51
ภาคผนวก: ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ต้องใช้ร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน และเกี่ยวข้องกับรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผลจากการตรวจสอบงบการเงิน
2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705<sup>1</sup> และรหัส 706<sup>2</sup> เกี่ยวข้องกับผลกระทบต่อรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี
3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จัดทำขึ้นภายใต้บริบทของงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป ฉบับสมบูรณ์ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800<sup>3</sup> เกี่ยวข้องกับข้อควรพิจารณาโดยเฉพาะเมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805<sup>4</sup> เกี่ยวข้องกับข้อควรพิจารณาโดยเฉพาะเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินใดงบการเงินหนึ่งหรือการตรวจสอบส่วนประกอบบัญชี หรือรายการโดยเฉพาะเจาะจงในงบการเงิน
4. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ส่งเสริมรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกัน เมื่อการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกันจะช่วยให้เกิดความน่าเชื่อถือในประชาคมโลก โดยทำให้สามารถระบุได้ทันทีว่าการตรวจสอบนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับในระดับโลก นอกจากนี้ยังช่วยส่งเสริมความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินและช่วยชี้ให้เห็นถึงสถานการณ์ที่ไม่ปกติเมื่อสถานการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น

### วันถือปฏิบัติ

5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 “ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ”

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 805 “การพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินใดงบหนึ่ง และส่วนประกอบเฉพาะบัญชีหรือรายการของงบการเงิน”

## วัตถุประสงค์

6. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการประเมินข้อสรุปที่ได้จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และ
  - (ข) เพื่อแสดงความเห็นดังกล่าวอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งอธิบายเกณฑ์ในการแสดงความเห็นดังกล่าว

## คำจำกัดความ

7. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หมายถึง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
  - (ข) แม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป หมายถึง แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินอาจเป็นแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามควรหรือแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ คำว่า “แม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ต้องทำตามควร” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีนั้น และ
    - (1) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งหรือโดยนัยว่า เพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามควร ผู้บริหารอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลนอกเหนือไปจากที่แม่บทการบัญชีกำหนดไว้เป็นพิเศษ หรือ
    - (2) ให้ยอมรับโดยชัดแจ้งว่าผู้บริหารอาจจำเป็นต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีเพื่อให้การนำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามควร การไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวอาจจำเป็นในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นเท่านั้น คำว่า “แม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์” ใช้อ้างอิงถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีนั้น แต่ไม่ได้กำหนดเรื่องการยอมรับในข้อ (1) หรือ (2) ข้างต้น<sup>5</sup>
  - (ค) ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข หมายถึง ความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง<sup>6</sup>

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 13(ก)

<sup>6</sup> ย่อหน้าที่ 35-36 เกี่ยวข้องกับถ้อยคำต่าง ๆ ที่ใช้ในการแสดงความเห็นนี้ ในกรณีของแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควรและแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ตามลำดับ



8. “งบการเงิน” ที่กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง “งบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปฉบับสมบูรณ์ รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง” โดยทั่วไปแล้วหมายเหตุที่เกี่ยวข้องจะรวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น ข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน รวมทั้ง องค์ประกอบของงบการเงินฉบับสมบูรณ์
9. “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ที่กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

### ข้อกำหนด

#### การแสดงความเห็นต่องบการเงิน

10. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่<sup>7,8</sup>
11. ในการแสดงความเห็นดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลหรือไม่ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อสรุปดังกล่าวต้องคำนึงถึง
  - (ก) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมแล้วหรือไม่<sup>9</sup>
  - (ข) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไขมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะพิจารณาแต่ละรายการหรือพิจารณาโดยรวม<sup>10</sup> และ
  - (ค) การประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12-15
12. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ การประเมินดังกล่าวต้องรวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ รวมทั้งข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก3)

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 11

<sup>8</sup> ย่อหน้าที่ 35-36 เกี่ยวข้องกับถ้อยคำต่าง ๆ ที่ใช้ในการแสดงความเห็นนี้ ในกรณีของแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควรและแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ตามลำดับ

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 26

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11

13. ภายใต้ข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า
- (ก) งบการเงินได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เลือกและนำไปปฏิบัติอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่
  - (ข) นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมหรือไม่
  - (ค) ประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารมีความสมเหตุสมผลหรือไม่
  - (ง) ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกัน เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้หรือไม่
  - (จ) งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน และ (อ้างอิงย่อหน้า ก4)
  - (ฉ) คำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน รวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละงบมีความเหมาะสมหรือไม่
14. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร การประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 12 และ 13 ต้องรวมถึงการประเมินว่าการนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามควรหรือไม่ การประเมินของผู้สอบบัญชีว่าการนำเสนอของงบการเงินนั้นถูกต้องตามควรหรือไม่ ต้องรวมถึงการพิจารณาถึง
- (ก) การนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาโดยรวมของงบการเงิน และ
  - (ข) งบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้อง แสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะของการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามควรหรือไม่
15. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่างบการเงินมีการอ้างอิงถึงหรืออธิบายไว้อย่างเพียงพอหรือไม่เกี่ยวกับแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก5-ก10)

#### รูปแบบของความเห็น

16. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
17. หากผู้สอบบัญชี
- (ก) สรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า งบการเงินโดยรวมมิได้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือ
  - (ข) ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสรุปว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

18. หากงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร ไม่ได้นำเสนอโดยถูกต้องตามควร ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและการดำเนินการแก้ไขเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)
19. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องประเมินว่า งบการเงินได้นำเสนอโดยถูกต้องตามควรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินนั้นทำให้เกิดการเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหาร และขึ้นอยู่กับดำเนินการแก้ไขเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ และอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)

#### รายงานของผู้สอบบัญชี

20. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องเป็นลายลักษณ์อักษร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)

#### รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

##### ชื่อรายงาน

21. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุชื่ออย่างชัดเจนว่าเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)

##### ผู้รับรายงาน

22. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุผู้รับรายงานตามที่กำหนดโดยสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)

##### วรรคนำ

23. วรรคนำในรายงานของผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก19)
  - (ก) ระบุกิจการที่งบการเงินได้รับการตรวจสอบ
  - (ข) ระบุว่างบการเงินได้รับการตรวจสอบแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

- (ค) ระบุชื่อของงบแต่ละงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน
- (ง) อ้างอิงถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น และ
- (จ) ระบุวันที่หรือรอบระยะเวลาของงบการเงินแต่ละงบที่รวมอยู่ในงบการเงิน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

- 24. ส่วนนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้ที่อยู่ในองค์กรที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องกล่าวถึง “ผู้บริหาร” โดยเฉพาะเจาะจง แต่ต้องใช้คำศัพท์ที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น ๆ ในบางประเทศการกล่าวถึงอย่างเหมาะสมอาจเป็นการกล่าวถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- 25. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมถึงส่วนที่มีหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้บริหาร [หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสม] ต่องบการเงิน”
- 26. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน การอธิบายดังกล่าวต้องรวมถึงคำอธิบายว่า ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก20-ก23)
- 27. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึง “การจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควร” หรือ “การจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร” ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

- 28. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมถึงส่วนที่มีหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี”
- 29. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากผลการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก24)
- 30. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า การตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชียังต้องอธิบายว่า มาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณและให้ผู้สอบบัญชีวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก25-ก26)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

31. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องอธิบายถึงการสอบบัญชี โดยระบุว่า
- (ก) การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - (ข) วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ ในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในพร้อมกับการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องละเว้นข้อความที่กล่าวว่าการพิจารณาการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และ
  - (ค) การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน
32. เมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร คำอธิบายเกี่ยวกับการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวถึง “การจัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ” หรือ “การจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ” ตามความเหมาะสมกับสถานการณ์
33. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่
- ความเห็นของผู้สอบบัญชี
34. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมถึงส่วนที่มีหัวข้อ “ความเห็น”
35. เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร เว้นแต่จะกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับไว้เป็นอย่างอื่น ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องใช้ข้อความใดข้อความหนึ่งต่อไปนี้ ซึ่งถือว่ามี ความหมายเหมือนกัน

- (ก) งบการเงินแสดง.....โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตาม [แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] หรือ
- (ข) งบการเงินแสดง.....ตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรตาม [แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27-ก33)

36. เมื่อแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องกล่าวว่า งบการเงินจัดทำขึ้นในสาระสำคัญตาม [แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง] (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27 และ ก29-ก33)

37. หากการอ้างถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช่การอ้างถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องระบุแหล่งที่มาของแม่บทการบัญชานั้น

ความรับผิดชอบในการรายงานอื่น

38. หากผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความรับผิดชอบในการรายงานอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งนอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการรายงานต่องบการเงิน ความรับผิดชอบในการรายงานอื่นดังกล่าวต้องกล่าวถึงในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีและต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” หรือหัวข้ออื่นตามความเหมาะสมกับเนื้อหาของส่วนนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก35)

39. หากรายงานของผู้สอบบัญชีมีส่วนที่แยกต่างหากเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการรายงานอื่น หัวข้อ ข้อความ และคำอธิบายที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 23-37 ต้องอยู่ภายใต้หัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” โดยที่ “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น” ต้องอยู่หลัง “รายงานต่องบการเงิน” (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)

ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

40. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องลงลายมือชื่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)

วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

41. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่ลงวันที่ก่อนวันที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน รวมถึงหลักฐานว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก41)

- (ก) ได้มีการจัดทำบทุกบที่ประกอบเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้องแล้ว และ
- (ข) ผู้มีอำนาจได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

42. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องแจ้งสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีทำการประกอบวิชาชีพ

รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

43. หากกฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้รูปแบบหรือถ้อยคำที่เฉพาะเจาะจงในรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีจะอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีได้ก็ต่อเมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42)

- (ก) ชื่อรายงาน
- (ข) ผู้รับรายงานตามที่กำหนดโดยสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น
- (ค) วรรณคดีที่ระบุถึงงบการเงินที่ได้ตรวจสอบ
- (ง) คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหาร (หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสม ดูย่อหน้าที่ 24) ในการจัดทำงบการเงิน
- (จ) คำอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและขอบเขตของการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึง
  - การอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีและกฎหมายหรือข้อบังคับ และ
  - คำอธิบายว่าการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานเหล่านั้น
- (ฉ) วรรค “ความเห็น” ที่มีการแสดงความเห็นต่องบการเงินและการอ้างถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน (รวมถึงการระบุแหล่งที่มาของแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่ไม่ใช่มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ดูย่อหน้าที่ 37)
- (ช) ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี
- (ซ) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และ
- (ณ) ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศและมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ

44. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

45. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก45-ก51)

46. หากมีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกับการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวถูกแยกออกจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วอย่างชัดเจนหรือไม่ หากข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวไม่ได้ถูกแยกออกจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วอย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารเปลี่ยนแปลงวิธีการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ยังไม่ได้ตรวจสอบดังกล่าว หากผู้บริหารปฏิเสธ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวยังไม่ได้รับการตรวจสอบ
47. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมถึงข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเนื่องจากลักษณะของข้อมูลและวิธีการนำเสนอข้อมูลทำให้ไม่สามารถแยกข้อมูลดังกล่าวออกจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วได้อย่างชัดเจน





## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

- ก1. ผู้บริหารใช้ดุลพินิจต่าง ๆ เกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- ก2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี<sup>11</sup> ในการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามีความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้นในการใช้ดุลพินิจของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าผลกระทบโดยรวมของความไม่เป็นกลาง รวมถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข ทำให้งบการเงินโดยรวมมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความไม่เป็นกลางที่อาจกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินโดยรวมแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่นั้น รวมถึงเรื่องต่อไปนี้
- การเลือกแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้แจ้งให้แก่ผู้บริหารทราบในระหว่างการตรวจสอบ (ตัวอย่างเช่น การแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้รายได้เพิ่มขึ้น แต่ไม่แก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ทำให้รายได้ลดลง)
  - ความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี
- ก3. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 กล่าวถึงความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นในการจัดทำประมาณการทางบัญชี<sup>12</sup> ในการสรุปเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีในแต่ละเรื่อง ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงของผู้บริหารที่อาจเกิดขึ้นไม่ใช่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่ข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินโดยรวมปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การเปิดเผยผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(จ))

- ก4. โดยทั่วไป งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินของกิจการ ในสถานการณ์ดังกล่าวผู้สอบบัญชีประเมินว่างบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” ภาคผนวก 2

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 21

คำอธิบายแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

- ก5. ตามที่ได้อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 การจัดท่างการเงินโดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ต้องมีคำอธิบายที่เพียงพอเกี่ยวกับแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน<sup>13</sup> คำอธิบายดังกล่าวมีความสำคัญเพราะเป็นการแจ้งให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงแม่บทการบัญชีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดท่างการเงิน
- ก6. คำอธิบายว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแม่บทใดแม่บทหนึ่งนั้นจะเหมาะสมก็ต่อเมื่อ งบการเงินดังกล่าวจัดทำขึ้นตามข้อกำหนดทุกข้อของแม่บทการบัญชีนั้น ซึ่งมีผลบังคับใช้ในระหว่างงวดที่งบการเงินนั้นครอบคลุมอยู่
- ก7. คำอธิบายแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่ใช้ภาษาที่แสดงเงื่อนไขหรือข้อจำกัดที่ไม่ชัดเจน (ตัวอย่างเช่น “งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นส่วนใหญ่”) เป็นคำอธิบายแม่บทการบัญชีที่ไม่เพียงพอ เพราะคำอธิบายดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิดได้

การอ้างอิงถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินมากกว่าหนึ่งแม่บท

- ก8. ในบางกรณี งบการเงินอาจจะระบุว่าจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินสองแม่บท (ตัวอย่างเช่น แม่บทการบัญชีของประเทศและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้บริหารถูกกำหนดให้หรือเลือกที่จะจัดท่างการเงินตามแม่บทการบัญชีทั้งสองแม่บท ซึ่งเป็นแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องทั้งสองแม่บท คำอธิบายดังกล่าวจะเหมาะสมก็ต่อเมื่องบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีแต่ละแม่บท ในการที่จะถือได้ว่างบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีทั้งสองแม่บท งบการเงินนั้นต้องจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีทั้งสองแม่บทพร้อม ๆ กันและโดยไม่ต้องการกระขยอ ในทางปฏิบัติ การปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีทั้งสองแม่บทพร้อม ๆ กันเป็นไปได้ยาก เว้นแต่ประเทศดังกล่าวได้รับเอาแม่บทการบัญชีอื่น (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) มาเป็นแม่บทการบัญชีของประเทศของตน หรือได้ขจัดอุปสรรคทั้งปวงในการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีดังกล่าวแล้ว
- ก9. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินแม่บทหนึ่ง และมีหมายเหตุหรือขยเพิ่มเติมเพื่อกระขยอไปยังงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีอีกแม่บทหนึ่ง ไม่ถือว่าเป็นงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีอื่นนั้น ทั้งนี้เพราะงบการเงินไม่ได้รวมข้อมูลทั้งหมดในลักษณะตามที่กำหนดโดยแม่บทการบัญชีอื่นนั้น

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก2-ก3

ก10. อย่างไรก็ตาม งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับแม่บทหนึ่ง และมีการอธิบายเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการบัญชีอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีของประเทศ มีการอธิบายเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินนั้นเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) คำอธิบายดังกล่าวเป็นการให้ข้อมูลทางการเงินเพิ่มเติม และถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 47 และถูกรวมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชี

#### รูปแบบของความเห็น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18-19)

ก11. อาจมีบางกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินไม่ถูกต้องตามควร แม้ว่างบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร ในกรณีเช่นนี้ อาจเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกินกว่าตามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเจาะจงในแม่บท หรือในสถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้น ปฏิบัติต่างไปจากข้อกำหนดของแม่บทเพื่อให้นำเสนองบการเงินนั้นถูกต้องตามควร

ก12. เป็นเรื่องที่ยากจะเกิดขึ้นที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่า งบการเงินที่จัดทำตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์จะทำให้เกิดการเข้าใจผิด หากผู้สอบบัญชีได้พิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 แล้วว่าแม่บทดังกล่าวเป็นที่ยอมรับได้<sup>14</sup>

#### รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก13. รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรครอบคลุมรายงานที่ออกในรูปแบบสำเนาถาวรและรายงานที่ออกในรูปแบบของสื่ออิเล็กทรอนิกส์

ก14. ภาคผนวกแสดงตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งได้รวมองค์ประกอบต่าง ๆ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21-42

#### รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี

##### ชื่อรายงาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก15. ชื่อรายงานที่ระบุว่ารายงานนั้นเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตัวอย่างเช่น “รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เป็นการยืนยันว่าผู้สอบบัญชีมีคุณสมบัติครบถ้วนตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในส่วนที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระ ซึ่งทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นแตกต่างจากรายงานที่ออกโดยผู้อื่น

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

ผู้รับรายงาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22)

ก16. กฎหมายหรือข้อบังคับในแต่ละประเทศมักกำหนดว่าใครเป็นผู้รับรายงานที่จะต้องถูกระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยทั่วไปแล้วรายงานของผู้สอบบัญชีจะระบุถึงผู้ที่ให้จัดทำรายงานนั้น ซึ่งมักเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการที่งบการเงินได้รับการตรวจสอบ

วรรคนำ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 23)

ก17. วรรคนำกล่าวว่า ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการ ซึ่งประกอบด้วย [ระบุชื่อของงบการเงินแต่ละงบซึ่งประกอบกันเป็นงบการเงินฉบับสมบูรณ์ที่กำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ระบุวันที่หรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ครอบคลุมโดยงบการเงินแต่ละงบ] และสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น

ก18. เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่างบการเงินที่ตรวจสอบแล้วจะรวมอยู่ในเอกสารที่มีข้อมูลอื่น เช่น รายงานประจำปี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาที่จะระบุเลขหน้าที่จะนำเสนองบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว หากรูปแบบของการนำเสนอสามารถทำได้ ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินระบุงบการเงินที่รายงานของผู้สอบบัญชีกล่าวถึงได้

ก19. ความเห็นของผู้สอบบัญชีครอบคลุมงบการเงินฉบับสมบูรณ์ตามที่กำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปหลายแม่บท งบการเงินประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น งบกระแสเงินสด และสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น ในบางประเทศข้อมูลเพิ่มเติมอาจถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 26)

ก20. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายถึงหลักการที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) ซึ่งเป็นพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>15</sup> ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) รับผิดชอบต่อความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามควรที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารยังต้องรับผิดชอบต่อความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้ คำอธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารในรายงานของผู้สอบบัญชีรวมถึงการอ้างอิงถึงความรับผิดชอบทั้งสองประการ ซึ่งช่วยอธิบายหลักการที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ญ)

- ก21. ในบางสถานการณ์ อาจเป็นการเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มเติมในคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการในย่อหน้าที่ 26 เพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินภายใต้สภาพแวดล้อมของประเทศนั้นหรือตามลักษณะของกิจการ
- ก22. ย่อหน้าที่ 26 สอดคล้องกับความรับผิดชอบตามที่ตกลงร่วมกันในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสมตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ให้คำอธิบายเพิ่มเติมว่า หากกฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดความรับผิดชอบดังกล่าวของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ากฎหมายหรือข้อบังคับนั้นได้รวมถึงความรับผิดชอบที่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วมีผลเทียบเท่ากับความรับผิดชอบตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 สำหรับความรับผิดชอบที่เทียบเท่าดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อความของกฎหมายหรือข้อบังคับนั้นเพื่ออธิบายความรับผิดชอบนั้นในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีหรือข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบอื่นที่เหมาะสม ในกรณีดังกล่าว ข้อความนี้อาจใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 26 ได้ ในสถานการณ์อื่นซึ่งรวมถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะไม่ใช่ข้อความของกฎหมายหรือข้อบังคับตามที่ปรากฏในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ให้ใช้ข้อความตามย่อหน้าที่ 26
- ก23. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารอาจอ้างถึงความรับผิดชอบต่อความเพียงพอของสมุดบัญชีและเอกสารหรือระบบบัญชีโดยเฉพาะเจาะจงเนื่องจากสมุดบัญชี เอกสาร และระบบต่าง ๆ เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน (ตามที่ให้นิยามไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315<sup>17</sup>) คำอธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 และในย่อหน้าที่ 26 จึงไม่อ้างอิงถึงสิ่งเหล่านี้โดยเฉพาะเจาะจง

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29-30)

- ก24. รายงานของผู้สอบบัญชีระบุว่า ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคือการแสดงความเห็นต่องบการเงินจากผลการตรวจสอบ เพื่อให้แตกต่างกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 6(ข)(1)-(2)

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 4(ค)

ก25. การอ้างอิงมาตรฐานที่ใช้เป็นการสื่อสารให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีทราบว่าการตรวจสอบได้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนด

ก26. ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ผู้สอบบัญชีไม่กล่าวว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ<sup>18</sup>

ความเห็นของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 35-37)

ถ้อยคำของความเห็นของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ

ก27. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 อธิบายว่าในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับของประเทศที่เกี่ยวข้องกำหนดถ้อยคำของรายงานของผู้สอบบัญชี (รวมถึงความเห็นของผู้สอบบัญชี) ที่แตกต่างอย่างมากจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี ในสถานการณ์เช่นนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินว่า

- (ก) ผู้ใช้อาจเข้าใจผิดในความเชื่อมั่นที่ได้รับจากการตรวจสอบงบการเงินหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้น
- (ข) คำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่

ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าคำอธิบายเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถลดความเข้าใจผิดที่อาจเกิดขึ้นได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องไม่รับงานสอบบัญชี เว้นแต่ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้ทำเช่นนั้น ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 การตรวจสอบที่เป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าว เป็นการตรวจสอบที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมการอ้างอิงใดๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าการตรวจสอบได้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว<sup>19</sup>

“นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หรือ “แสดงตามความจริงและถูกต้องตามที่ควร”

ก28. การใช้ถ้อยคำ “แสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หรือถ้อยคำ “แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร” ในประเทศใดประเทศหนึ่งโดยเฉพาะนั้น ถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับที่กำกับดูแลการตรวจสอบงบการเงินในประเทศนั้น หรือโดยวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับทั่วไปในประเทศนั้น การที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้ใช้ถ้อยคำอื่นที่แตกต่างไปนั้น ไม่กระทบต่อข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานสอบบัญชีฉบับนี้ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชี

<sup>18</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 20

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 21

ต้องประเมินการนำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร

คำอธิบายข้อมูลซึ่งงบการเงินนำเสนอ

ก29. ในกรณีซึ่งงบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร ความเห็นของผู้สอบบัญชีกล่าวว่า งบการเงินแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ หรือแสดงข้อมูลตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร ข้อมูลดังกล่าวซึ่งงบการเงินถูกออกแบบมาเพื่อนำเสนอได้แก่ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปหลายแม่บท ฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวดและผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการสำหรับงวดสิ้นสุดวันเดียวกัน

คำอธิบายแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและผลกระทบที่อาจมีต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี

ก30. การระบุถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อแจ้งให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีทราบถึงบริษัทที่ใช้ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะจำกัดการประเมินตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 การระบุถึงแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอาจใช้ถ้อยคำ เช่น “....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” หรือ “....ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในประเทศ ก”

ก31. เมื่อแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องครอบคลุมถึงมาตรฐานรายงานทางการเงินและข้อกำหนดทางกฎหมาย การระบุถึงแม่บทการบัญชีจะใช้ถ้อยคำว่า “....ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดในประมวลกฎหมายว่าด้วยบริษัทจำกัดของประเทศ ก” มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 กล่าวถึงสถานการณ์ที่มีความขัดแย้งระหว่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อกำหนดทางกฎหมาย<sup>20</sup>

ก32. ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ ก8 งบการเงินอาจจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินสองฉบับ ซึ่งทั้งสองฉบับต่างก็เป็นแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นแม่บทการบัญชีแต่ละฉบับจะถูกพิจารณาแยกต่างหากจากกันในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน และความเห็นของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 35 และ 36 ต้องอ้างอิงถึงแม่บทการบัญชีทั้งสองแม่บท ดังนี้

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 ย่อหน้าที่ 18

- (ก) หากงบการเงินเป็นไปตามแม่บทการบัญชีแต่ละฉบับ จะมีการแสดงความเห็นสองความเห็น คือความเห็นว่างงบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น แม่บทการบัญชีของประเทศ) และความเห็นว่างงบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ความเห็นเหล่านี้อาจแสดงโดยแยกต่างหากจากกันหรือเป็นข้อความเดียวกัน (ตัวอย่างเช่น งบการเงินแสดงโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศ ก และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ)
- (ข) หากงบการเงินเป็นไปตามแม่บทการบัญชีเพียงแม่บทเดียว แต่ไม่เป็นไปตามแม่บทการบัญชีอีกแม่บทหนึ่ง สามารถแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขว่างงบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น แม่บทการบัญชีของประเทศ) แต่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในส่วนที่เกี่ยวกับแม่บทการบัญชีอีกแม่บทหนึ่ง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) ตามที่กำหนดในมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 705

ก33. ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก10 งบการเงินอาจแสดงถึงการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตของการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก46 ข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวถูกรับรองโดยความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากไม่สามารถแยกออกจากงบการเงินได้อย่างชัดเจน

- (ก) หากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวกับการปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีอีกแม่บทหนึ่งทำให้เกิดการเข้าใจผิด ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705
- (ข) หากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด แต่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความสำคัญเนื่องจากเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจงบการเงินของผู้ใช้ ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เพื่อถึงความสนใจมายังการเปิดเผยดังกล่าว

ความรับผิดชอบในการรายงานอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38-39)

ก34. ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานเรื่องอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการรายงานต้องการเงิน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจต้องรายงานเรื่องต่าง ๆ บางเรื่องที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบงบการเงิน ในอีกกรณีหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้และรายงานวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่กำหนด หรือแสดงความเห็นต่อเรื่องต่าง ๆ โดยเฉพาะเจาะจง เช่น ความเพียงพอของสมุดและบันทึกทางการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีในบางประเทศมักให้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต้องการเงิน



แนวปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบเพิ่มเติมในการรายงานโดยเฉพาะเจาะจงในประเทศนั้น

ก35. ในบางกรณี กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ในกรณีอื่น ๆ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดหรืออนุญาตให้ผู้สอบบัญชีรายงานความรับผิดชอบอื่นเหล่านี้ในรายงานที่แยกต่างหาก

ก36. ความรับผิดชอบในการรายงานอื่นเหล่านี้ อธิบายไว้ในส่วนที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อแยกความรับผิดชอบดังกล่าวออกจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีในการรายงานต่องบการเงิน ในกรณีที่เกี่ยวข้อง ส่วนที่แยกต่างหากนี้อาจมีหัวข้อย่อยที่อธิบายถึงเนื้อหาของย่อหน้าที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการรายงานอื่นนั้น

ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

ก37. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีอาจเป็นในนามของสำนักงานสอบบัญชี หรือในนามของผู้สอบบัญชีเอง หรือทั้งสองอย่าง ตามความเหมาะสมในแต่ละประเทศ ในบางประเทศ นอกเหนือจากลายมือชื่อของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้แจ้งในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับตำแหน่งทางวิชาชีพบัญชีของผู้สอบบัญชี หรือข้อเท็จจริงที่ว่าผู้สอบบัญชีหรือสำนักงาน ได้รับการยอมรับจากหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพที่เหมาะสมในประเทศนั้นแล้ว

วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41)

ก38. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแจ้งให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีทราบว่า ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาผลกระทบของเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รับทราบและที่เกิดขึ้นจนถึงวันนั้นแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ภายหลังจากวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้กล่าวถึงในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560<sup>21</sup>

ก39. เนื่องจากความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่องบการเงินและงบการเงินเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจึงไม่อยู่ในฐานะที่จะสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม จนกว่าจะได้หลักฐานว่าได้มีการจัดทำทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้องแล้ว และผู้บริหารได้ยอมรับถึงความรับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560 “เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล” ย่อหน้าที่ 10-17

ก40. ในบางประเทศ กฎหมายหรือข้อบังคับระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคล (ตัวอย่างเช่น กรรมการ) ที่รับผิดชอบในการสรุปว่าได้มีการจัดทำบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้องแล้ว และระบุถึงกระบวนการในการอนุมัติที่จำเป็น ในกรณีดังกล่าว ควรได้มาซึ่งหลักฐานของการอนุมัติดังกล่าวก่อนการลงวันที่ในรายงานต้องการเงิน อย่างไรก็ตาม ในประเทศอื่น กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ได้กำหนดกระบวนการในการอนุมัติ ในกรณีดังกล่าว ควรพิจารณาวิธีปฏิบัติที่กิจการใช้ในการจัดทำและสรุปงบการเงินของกิจการในขั้นสุดท้าย รวมถึงพิจารณาโครงสร้างการบริหารและการกำกับดูแลของกิจการ เพื่อระบุถึงบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจในการสรุปว่าได้มีการจัดทำบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้องแล้ว ในบางกรณี กฎหมายหรือกฎข้อบังคับระบุถึงจุดหนึ่งในกระบวนการการรายงานทางการเงินที่คาดว่าจะการตรวจสอบจะเสร็จสมบูรณ์

ก41. ในบางประเทศมีการกำหนดว่า งบการเงินต้องได้รับการอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นก่อนการนำงบการเงินดังกล่าวออกเผยแพร่ต่อสาธารณะ ในประเทศเหล่านี้ การอนุมัติขั้นสุดท้ายโดยผู้ถือหุ้นไม่ใช่เรื่องจำเป็นต่อการสรุปของผู้สอบบัญชีที่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมแล้ว วันที่อนุมัติงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีคือวันที่ก่อนหน้านั้นที่ผู้มีอำนาจสรุปว่าได้มีการจัดทำบทุกงบที่ประกอบกันเป็นงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุที่เกี่ยวข้องแล้ว และผู้มีอำนาจนั้นได้ให้การรับรองว่าเป็นผู้รับผิดชอบต่องบการเงินเหล่านั้นแล้ว

รายงานผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

ก42. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 อธิบายว่า ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับนอกเหนือจากมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>22</sup> ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้รูปแบบหรือถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างจากที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 4 เมื่อการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดียวกันจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความน่าเชื่อถือในประชาคมโลก โดยทำให้สามารถระบุได้ทันทีว่าการตรวจสอบนั้นเป็นไปตามมาตรฐานที่เป็นที่ยอมรับในระดับโลก เมื่อข้อแตกต่างระหว่างข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับและมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นเรื่องของรูปแบบและถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น และรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงแต่ละองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 40(ก)-(ง) เป็นอย่างน้อย รายงานของผู้สอบบัญชีอาจอ้างถึงมาตรฐานการสอบบัญชีได้ ดังนั้นในสถานการณ์ดังกล่าวถือว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว แม้ว่ารูปแบบและถ้อยคำที่ใช้ในรายงานของผู้สอบบัญชีจะถูกกำหนดโดยข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับ ในกรณีที่ข้อกำหนดโดยเฉพาะในบางประเทศไม่ขัดแย้งกับมาตรฐานการสอบบัญชี การรับเอารูปแบบและถ้อยคำตามมาตรฐาน

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก55

การสอบบัญชีฉบับนี้ไปใช้ ช่วยให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถระบุงานของผู้สอบบัญชีได้ทันทีว่า เป็นรายงานจากการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ที่กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดรูปแบบหรือถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างอย่างมากจากข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี)

รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบที่เป็นไปตามทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศ และมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ

ก43. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ก44. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ข้อมูลเพิ่มเติมที่นำเสนอพร้อมกับการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 46-47)

ก45. ในบางสถานการณ์ กิจการอาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย ข้อบังคับ หรือมาตรฐาน หรืออาจเลือกโดยสมัครใจ ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้กำหนดโดยแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องพร้อมกับการเงิน ตัวอย่างเช่น อาจนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้เกี่ยวกับแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือเพื่อให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการในงบการเงินโดยเฉพาะเจาะจง ข้อมูลดังกล่าวโดยปกติแล้วจะนำเสนอในตารางเพิ่มเติมหรือในหมายเหตุเพิ่มเติม

ก46. ความเห็นของผู้สอบบัญชีครอบคลุมข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่สามารถแยกออกจากงบการเงินได้อย่างชัดเจนเนื่องจากลักษณะของข้อมูลและวิธีการนำเสนอข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่หมายเหตุประกอบงบการเงินได้รวมถึงคำอธิบายเกี่ยวกับขอบเขตที่งบการเงินเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินอีกแม่บทหนึ่ง ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะครอบคลุมถึงหมายเหตุหรือตารางเพิ่มเติมที่อ้างอิงจากงบการเงิน

ก47. ข้อมูลเพิ่มเติมที่ถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชี ไม่จำเป็นต้องถูกอ้างอิงถึงโดยเฉพาะเจาะจงในวรรคนำของรายงานของผู้สอบบัญชี หากการอ้างอิงถึงหมายเหตุในคำอธิบายของงบต่าง ๆ ที่ประกอบกันเป็นงบการเงินในวรรคนำ มีความเพียงพอแล้ว

ก48. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจไม่ได้กำหนดว่าข้อมูลเพิ่มเติมต้องได้รับการตรวจสอบ และผู้บริหารอาจตัดสินใจที่จะไม่ขอให้ผู้สอบบัญชีรวมข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวไว้ในขอบเขตของการตรวจสอบงบการเงิน

ก49. การประเมินของผู้สอบบัญชีว่า ข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้รับการตรวจสอบถูกนำเสนอในลักษณะที่อาจทำให้เข้าใจว่าถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่ รวมถึง ตัวอย่างเช่น การประเมินว่าข้อมูลดังกล่าวถูกนำเสนอไว้ที่ใดเมื่อเทียบกับงบการเงินและข้อมูลเพิ่มเติมที่

ได้รับการตรวจสอบอื่น และข้อมูลดังกล่าวมีการระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “ไม่ได้รับการตรวจสอบ” หรือไม่

ก50. ผู้บริหารอาจเปลี่ยนการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้รับการตรวจสอบที่อาจทำให้เข้าใจว่าถูกครอบคลุมโดยความเห็นของผู้สอบบัญชีโดย ตัวอย่างเช่น

- ลบการอ้างอิงจากงบการเงินไปยังตารางเพิ่มเติมที่ไม่ได้ตรวจสอบหรือหมายเหตุที่ไม่ได้รับการตรวจสอบ เพื่อที่ว่าข้อมูลที่ได้รับการตรวจสอบแล้วและข้อมูลที่ไม่ได้รับการตรวจสอบมีการแบ่งแยกอย่างชัดเจนเพียงพอ
- จัดวางข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้รับการตรวจสอบไว้นอกงบการเงิน หรือหากการกระทำเช่นนั้นเป็นไปได้ในสถานการณ์นั้น อย่างน้อยที่สุดให้จัดวางหมายเหตุต่าง ๆ ที่ไม่ได้รับการตรวจสอบไว้ด้วยกันในตอนท้ายของหมายเหตุประกอบงบการเงินตามที่กำหนด และระบุไว้อย่างชัดเจนว่าหมายเหตุเหล่านั้นไม่ได้รับการตรวจสอบ หมายเหตุที่ไม่ได้รับการตรวจสอบที่ปะปนกับหมายเหตุที่ได้รับการตรวจสอบแล้วอาจถูกเข้าใจผิดว่าได้รับการตรวจสอบแล้ว

ก51. ข้อเท็จจริงที่ว่าข้อมูลเพิ่มเติมไม่ได้รับการตรวจสอบนั้น ไม่ได้ปลดปล่อยผู้สอบบัญชีจากความรับผิดชอบในการอ่านข้อมูลดังกล่าว เพื่อระบุถึงความไม่สอดคล้องที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบแล้ว ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลเพิ่มเติมที่ไม่ได้รับการตรวจสอบ เป็นไปตามความรับผิดชอบที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720<sup>23</sup>

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว”

### ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงิน

- ตัวอย่างที่ 1: รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน)
- ตัวอย่างที่ 2: รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทของการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง
- ตัวอย่างที่ 3: รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินรวมทั้งจัดทำขึ้นตามแม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามควร ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง (ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน)

**ตัวอย่างที่ 1:**

**สถานการณ์ดังต่อไปนี้**

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์
- งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยผู้บริหารของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการรายงานอื่นตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

**รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

**รายงานต่องบการเงิน<sup>24</sup>**

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น

**ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>25</sup> ต่องบการเงิน**

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>26</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

<sup>24</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงิน” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>25</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>26</sup> ในกรณีที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารคือการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับ...”

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ<sup>27</sup> เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ<sup>28</sup> การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

### ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

<sup>27</sup> ในกรณีของเชิงอรรถที่ 3 ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

<sup>28</sup> ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้อาจใช้ถ้อยคำ ดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์” ในกรณีของเชิงอรรถที่ 3 อาจเขียนว่า “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

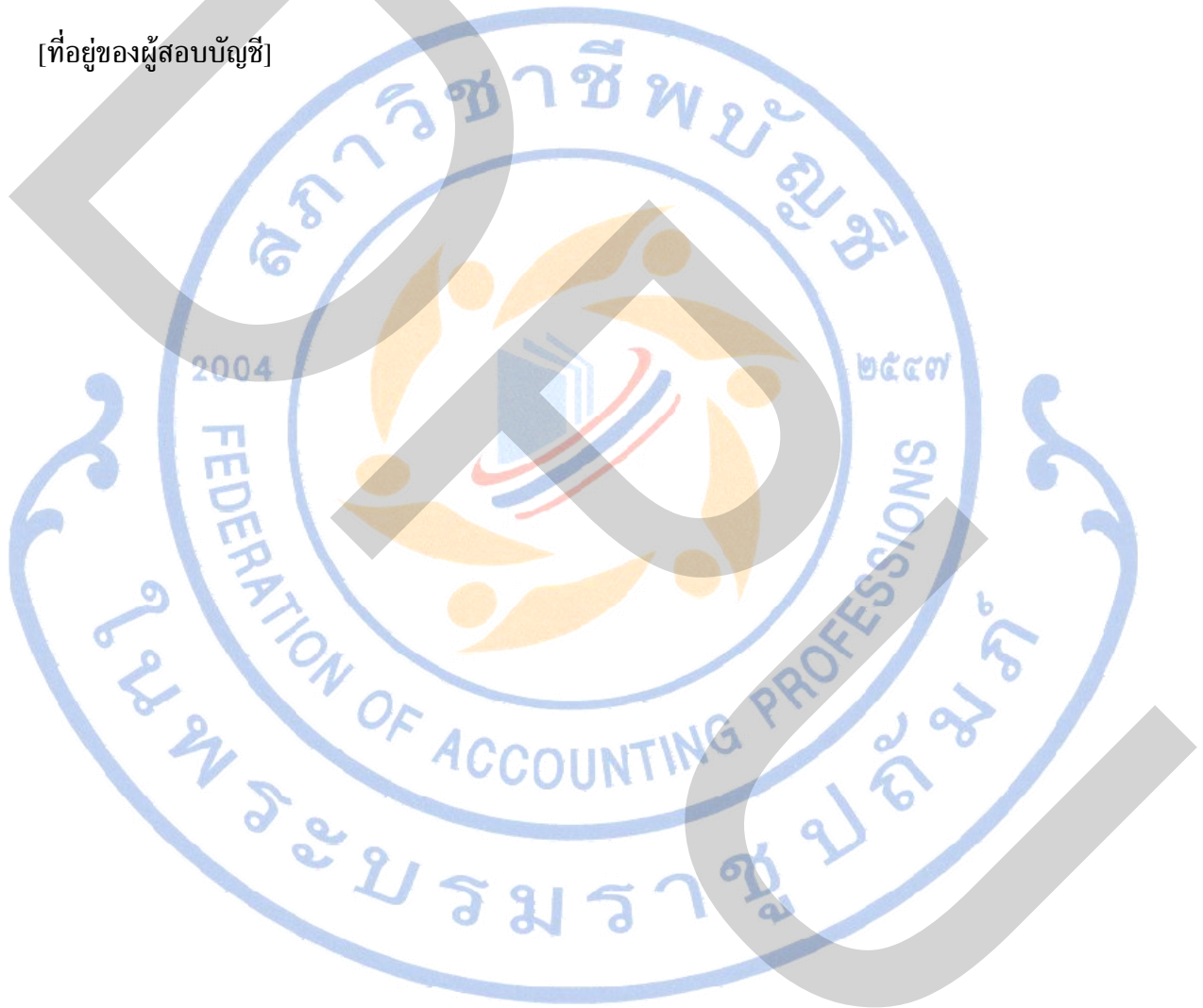
รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบในการรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]





**ตัวอย่างที่ 2:**

**สถานการณ์ดังต่อไปนี้**

- การตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์ตามที่กำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ
- งบการเงินจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยผู้บริหารของกิจการตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน (กฎหมาย กขค) ของประเทศ ก (นั่นคือ แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินซึ่งรวมถึงกฎหมายหรือข้อบังคับ ที่ออกแบบมาเพื่อให้บรรลุความต้องการข้อมูลทางการเงินโดยทั่วไปของผู้ใช้ในวงกว้าง แต่ที่ไม่ใช่แม่บทของการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร)
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีแสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210

**รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>29</sup> ต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ ตามกฎหมาย กขค ของประเทศ ก และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของ

<sup>29</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

งบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ<sup>30</sup> การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีซึ่งข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้ของบริษัท กขค จำกัด จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามกฎหมาย กขค ของประเทศ ก

รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบในการรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]

<sup>30</sup> ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงิน ประโยคนี้จะใช้ถ้อยคำ ดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

**ตัวอย่างที่ 3:**

**สถานการณ์ที่รวมถึงต่อไปนี้**

- การตรวจสอบงบการเงินรวมที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยผู้บริหารของบริษัทใหญ่ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข้อตกลงในงานสอบบัญชีของกลุ่มบริษัท แสดงถึงคำอธิบายความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210
- นอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มบริษัท ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการรายงานอื่นตามที่กำหนดโดยกฎหมายในประเทศ

**รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**

[ระบุผู้รับรายงานที่เหมาะสม]

**รายงานต่องบการเงินรวม<sup>31</sup>**

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและคำอธิบายอื่น

**ความรับผิดชอบของผู้บริหาร<sup>32</sup> ต่องบการเงินรวม**

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน<sup>33</sup> และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินรวมที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

<sup>31</sup> ไม่จำเป็นต้องมีหัวข้อ “รายงานต่องบการเงินรวม” ในกรณีที่ไม่มีหัวข้อที่สอง “รายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

<sup>32</sup> หรือคำศัพท์อื่นที่เหมาะสมในบริบทของกฎหมายของประเทศนั้น

<sup>33</sup> ในกรณีที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารคือการจัดทำงบการเงินที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควร ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น “ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวมที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับ...”

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินรวม วิธีการทดสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินรวม ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ<sup>34</sup> เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ<sup>35</sup> การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงินรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

### ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินรวมข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

<sup>34</sup> ในกรณีของเชิงอรรถที่ 10 ประโยคนี้อาจเปลี่ยนเป็น “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ”

<sup>35</sup> ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบงบการเงินรวม ประโยคนี้อาจใช้ถ้อยคำ ดังนี้ “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินรวมโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์” ในกรณีของเชิงอรรถที่ 10 อาจเขียนว่า “ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินรวมที่แสดงตามความเป็นจริงและถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์”

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700

การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน

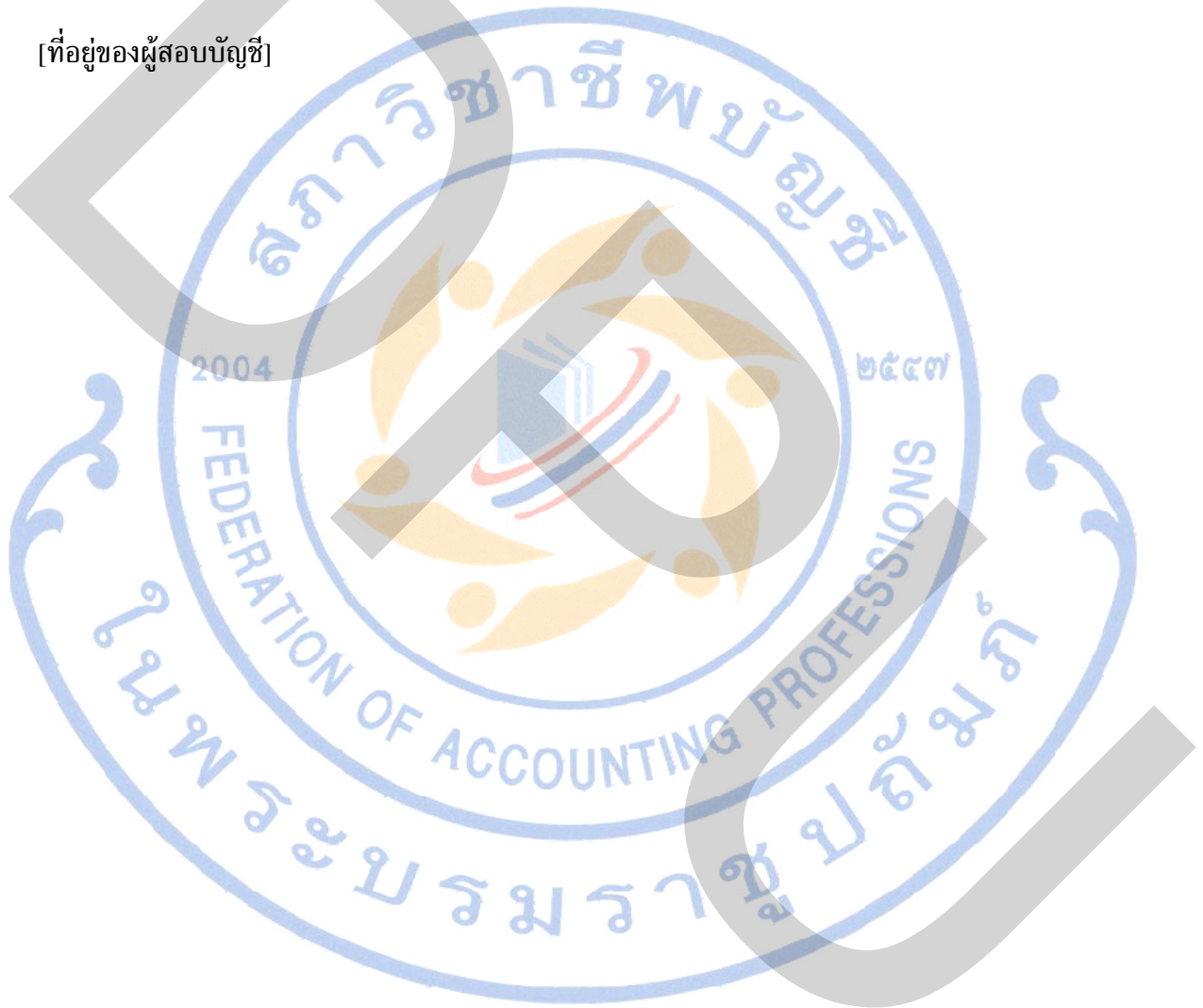
รายงานต่อข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับอื่น

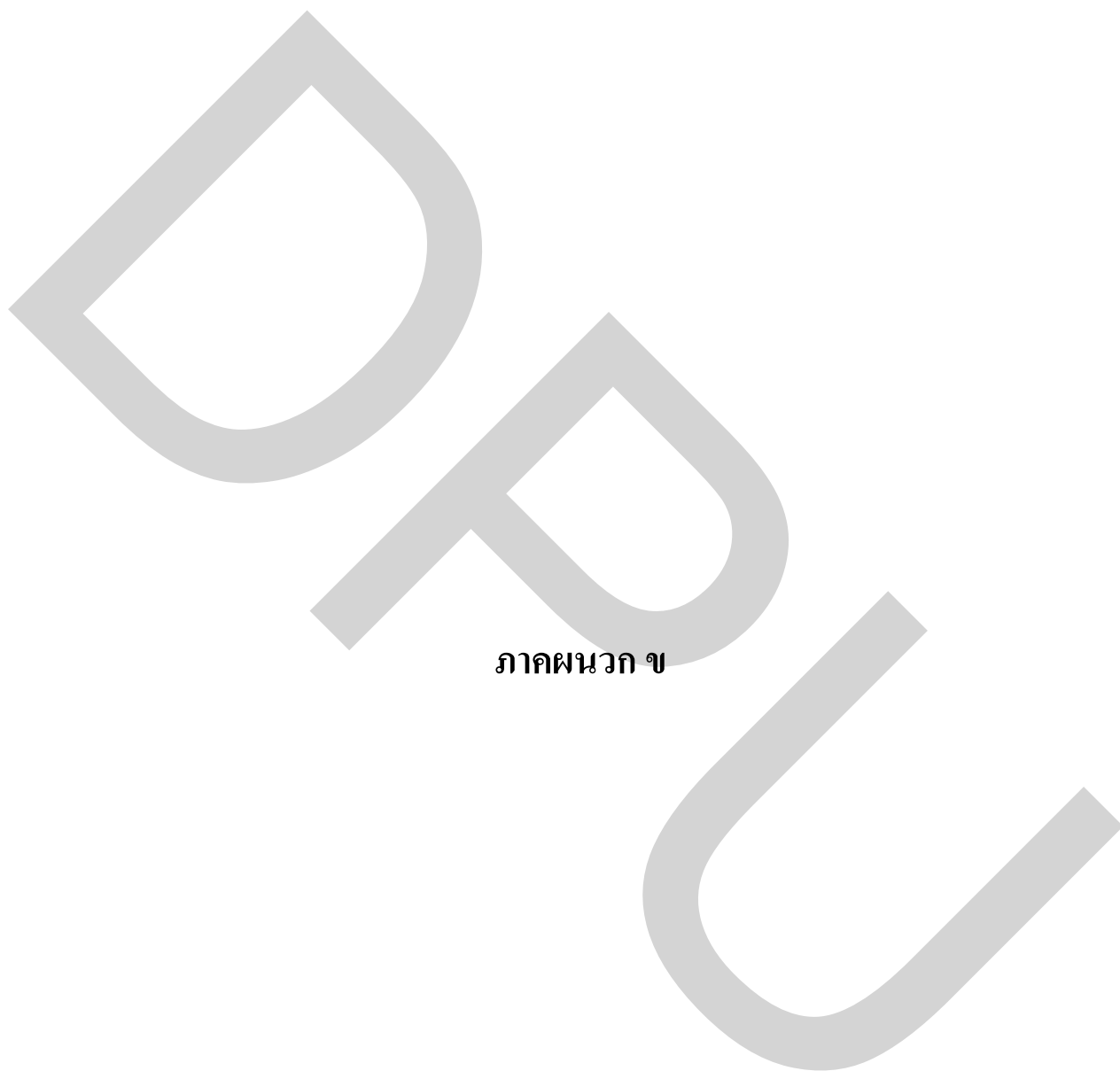
[รูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนนี้จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะของความรับผิดชอบในการรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี]

[ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี]

[วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี]

[ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี]





ภาคผนวก ข

ตารางกำหนดขนาดตัวอย่างของ R. V. Krejcie และ D.W. Morgan

ขนาดประชากร	ขนาดตัวอย่าง	ขนาดประชากร	ขนาดตัวอย่าง	ขนาดประชากร	ขนาดตัวอย่าง
10	10	220	140	1,200	291
15	14	230	144	1,300	297
20	19	240	148	1,400	302
25	24	250	152	1,500	306
30	28	260	155	1,600	310
35	32	270	159	1,700	313
40	36	280	162	1,800	317
45	40	290	165	1,900	320
50	44	300	169	2,000	322
55	48	320	175	2,200	327
60	52	340	181	2,400	331
65	56	360	186	2,600	335
70	59	380	191	2,800	338
75	63	400	196	3,000	341
80	66	420	201	3,500	345
85	70	440	205	4,000	351
90	73	460	210	4,500	354
95	76	480	214	5,000	357
100	80	500	217	6,000	361
110	86	550	226	7,000	364
120	92	600	234	8,000	367
130	97	650	242	9,000	368
140	103	700	248	10,000	370
150	108	750	254	15,000	375
160	113	800	260	20,000	377
170	118	850	265	30,000	378
180	123	900	269	40,000	380
190	127	950	274	50,000	381
200	132	1,000	278	75,000	382
210	136	1,100	285	100,000	384

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล            ธีรพร ตีลาโศ  
ประวัติการศึกษา        ปี พ.ศ. 2551 บัณฑิต มหาวิทยาลัยเจ้าพระยา  
                                  ปี พ.ศ. 2555 บัณฑิต มหาวิทาลัยธุรกิจบัณฑิต