

ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย



นางสาวดวงพร โตศุกลวรรณ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2547

ISBN 974-17-6208-9

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

AUDITOR'S LEGAL LIABILITY IN THAILAND

Miss Toungporn Tosukolvan

สถาบันวิทยบริการ

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy in Accounting

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2004

ISBN 974-17-6208-9

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย
โดย	นางสาวดวงพร ไตศุกุลวรรณ
สาขาวิชา	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัย
ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ดนุชา คุณพนิชกิจ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(อาจารย์จงจิตต์ หลีกภัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร)

.....กรรมการ
(นายทองเดช ประดิษฐ์สมานนท์)

4582228926 : MAJOR ACCOUNTANCY

KEYWORD : AUDITOR LEGAL LIABILITY / CASE ANALYSIS

TOUNGORN TOSUKOLVAN : THESIS TITLE. AUDITOR'S LEGAL

LIABILITY IN THAILAND. THESIS ADVISOR : ASSISTANT PROFESSOR

WACHIRA BOONYANET, Ph.D., 129 pp. ISBN 974-17-6208-9

The thesis aims to investigate the understanding of auditor's legal liability toward others including accounting professors, legal professors, judges and lawyers. Four aspects of understanding consist of roles of auditors, related law and regulations, parties to whom auditors are responsible for and proportion of liability. To observe the overall pictures, a questionnaire type of research is adopted. Descriptive statistics (percentage, mean and standard deviation) and inferential statistics (Kruskal-Wallis H Test and Mann-Whitney U Test) are used to analyze data.

The research concluded that the understanding of auditor's legal liability is significantly different from others especially judges and lawyers who understand that auditors are required to take all legal responsibility whilst auditors and accounting professors agree that auditors should take responsibility as specifically stated in laws and regulations related to auditing. In addition, the study points out that auditors should also take responsibility to third party.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Department of Accountancy

Student's signature.....

Field of study Accounting

Advisor's signature.....

Academic year 2004

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ ด้วยความช่วยเหลืออย่างดียิ่งของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้คำแนะนำ ข้อคิดเห็นและตรวจแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ในการวิจัยมาด้วยดีโดยตลอด ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณมา ณ ที่นี้ และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ จงจิตต์ หลีกภัย ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และคุณทรงเดช ประดิษฐ์สมานนท์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาให้คำแนะนำ และความคิดเห็นเป็นอย่างดีแก่ผู้วิจัย ตลอดจนคณาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ข้าพเจ้า

ทำยนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาสละเวลาให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม กราบขอบพระคุณ บิดา – มารดา และขอบคุณเพื่อนที่คอยเป็นห่วงและช่วยเหลือมาตลอด จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์และสร้างความภาคภูมิใจในความสำเร็จตามที่ตั้งใจไว้



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง	ญ
บทที่ 1 บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	2
1.3 ขอบเขตของการวิจัย	2
1.4 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
1.6 วิธีดำเนินการวิจัย.....	4
1.7 ลำดับขั้นตอนการเสนองานวิจัย.....	4
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
2.1 บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	5
2.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี.....	8
2.3 ประเภทความผิดของผู้สอบบัญชี.....	16
2.4 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบ.....	18
2.5 สัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี.....	22
2.6 คดีฟ้องร้องสำคัญที่เป็นแนวทางความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	24
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย	
3.1 รูปแบบการวิจัย	38
3.2 แหล่งข้อมูล.....	38
3.3 ประชากร	39
3.4 กลุ่มตัวอย่าง	39

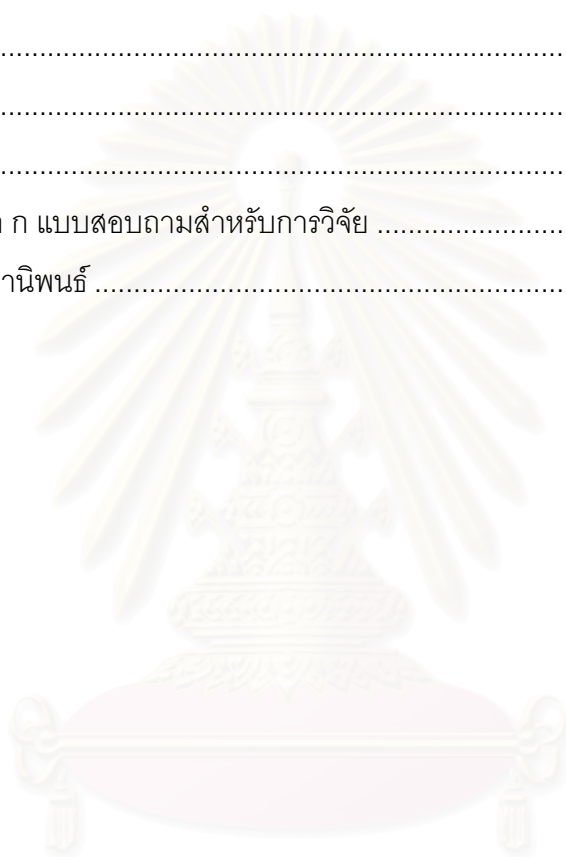
สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.5 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	40
3.6 เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น.....	41
3.7 การเก็บรวบรวมข้อมูล	41
3.8 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	41
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	
4.1 ลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง	46
4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง.....	49
บทที่ 5 ผลการทดสอบทางสถิติ	
5.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ.....	79
5.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี.....	84
5.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมาย	89
5.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษา	94
5.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและ ทนายความ	99
5.6 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลากับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา..	104
5.7 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับ อนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาต จากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	109

สารบัญ (ต่อ)

หน้า

บทที่ 6 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	
6.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย.....	114
6.2 ทิศทางความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย	118
รายการอ้างอิง.....	120
บรรณานุกรม	122
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก แบบสอบถามสำหรับการวิจัย	124
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์	129



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 2.1	ตารางสรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี..... 12
ตารางที่ 2.2	ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม 20
ตารางที่ 2.3	สรุปคดีความฟ้องร้องในประเทศและต่างประเทศ 33
ตารางที่ 4.1	ผลการตอบแบบสอบถาม 45
ตารางที่ 4.2	แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามระดับการศึกษา..... 48
ตารางที่ 4.3	แสดงค่าเฉลี่ยของประสบการณ์ทำงานจำแนกแต่ละอาชีพ 48
ตารางที่ 4.4	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามลักษณะการปฏิบัติงาน..... 48
ตารางที่ 4.5	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของตนเอง 52
ตารางที่ 4.6	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี 53
ตารางที่ 4.7	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 54
ตารางที่ 4.8	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 55
ตารางที่ 4.9	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของทนายความเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี..... 56
ตารางที่ 4.10	แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ผู้สอบบัญชีจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง..... 57
ตารางที่ 4.11	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของตนเอง 60

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.12	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ ของผู้สอบบัญชี.....	61
ตารางที่ 4.13	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ ของผู้สอบบัญชี.....	62
ตารางที่ 4.14	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของผู้พิพากษาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี.....	63
ตารางที่ 4.15	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของทนายความเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี.....	64
ตารางที่ 4.16	แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเกี่ยวกับ กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี.....	65
ตารางที่ 4.17	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ตนเองควรแสดงความรับผิดชอบ.....	68
ตารางที่ 4.18	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ...	69
ตารางที่ 4.19	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดง ความรับผิดชอบ.....	70
ตารางที่ 4.20	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของผู้พิพากษาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	71
ตารางที่ 4.21	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็น ของทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	72

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 4.22	แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	73
ตารางที่ 4.23	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ตนเองควรแสดงความรับผิดชอบ	75
ตารางที่ 4.24	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	75
ตารางที่ 4.25	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	76
ตารางที่ 4.26	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีตนเองควรแสดงความรับผิดชอบ.....	76
ตารางที่ 4.27	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของความคิดเห็นของทนายความเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	76
ตารางที่ 4.28	แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	77
ตารางที่ 5.1	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษาและทนายความเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี.....	81
ตารางที่ 5.2	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษาและทนายความเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ.....	82

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 5.3	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษาและทนายความ เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	83
ตารางที่ 5.4	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษาและทนายความ เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	83
ตารางที่ 5.5	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี.....	86
ตารางที่ 5.6	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ.....	87
ตารางที่ 5.7	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ...	88
ตารางที่ 5.8	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	88
ตารางที่ 5.9	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี.....	91
ตารางที่ 5.10	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ.....	92
ตารางที่ 5.11	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	93

สารบัญตาราง (ต่อ)

		หน้า
ตารางที่ 5.12	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดง ความรับผิดชอบ	93
ตารางที่ 5.13	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับผู้พิพากษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	96
ตารางที่ 5.14	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับผู้พิพากษาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ	97
ตารางที่ 5.15	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับผู้พิพากษาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	98
ตารางที่ 5.16	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับผู้พิพากษาเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	98
ตารางที่ 5.17	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับทนายความเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	101
ตารางที่ 5.18	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับทนายความเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ	102
ตารางที่ 5.19	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	103
ตารางที่ 5.20	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี กับทนายความเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	103
ตารางที่ 5.21	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลากับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี ไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	106

สารบัญตาราง (ต่อ)

หน้า

ตารางที่ 5.22	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลากับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ.....	107
ตารางที่ 5.23	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลากับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	108
ตารางที่ 5.24	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลากับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	108
ตารางที่ 5.25	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี	111
ตารางที่ 5.26	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ.....	112
ตารางที่ 5.27	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ.....	113
ตารางที่ 5.28	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ	113

สารบัญตาราง (ต่อ)

	หน้า
ตารางที่ 6.1 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดของกลุ่มตัวอย่าง	116
ตารางที่ 6.2 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดของกลุ่มตัวอย่าง	117



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เมื่อต้นเดือนตุลาคม พ.ศ. 2546 เกิดคดีประวัติศาสตร์ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายซึ่งเกิดจากการตรวจสอบบัญชีและรับรองงบการเงินอันมีข้อมูลที่เป็นเท็จ คดีดังกล่าวคือ คดีบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ ธนไทย จำกัด ซึ่งศาลแพ่งกรุงเทพใต้ได้ตัดสินให้บริษัท เอสจีวี ณ ถลาง จำกัด บริษัท อาเธอร์แอนเดอร์สัน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชี และนายสง่า ศรีอาริยะเมตตา ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตร่วมกันชดใช้เงินจำนวนกว่า 688 ล้านบาทให้กลุ่มผู้ถือหุ้นบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธนไทย จำกัด ฐานรับรองงบการเงินผิดจากความเป็นจริง

เมื่อพิจารณาคดีที่เคยมีการฟ้องร้อง คือ คดีละเมิดระหว่างไพรัช วอเตอร์เฮาส์(จำเลย) กับมูลนิธิการศึกษาไทยอเมริกัน(โจทก์) ที่โจทก์กล่าวอ้างว่าผู้สอบบัญชีของไพรัช วอเตอร์เฮาส์ ประมาทเดินเล่ออย่างร้ายแรงในการไม่แจ้งจุดอ่อนภายในของโจทก์ เท่ากับว่าจำเลยละเลยการปฏิบัติงานตามสัญญา แต่ศาลได้พิจารณาคดีว่า ไพรัช วอเตอร์เฮาส์ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว จึงไม่มีความผิด

โดยปกติวิชาชีพสอบบัญชีเปรียบเสมือนผู้ชำนาญทางบัญชี ที่ทำหน้าที่เฉพาะทางในการตรวจสอบงบการเงิน และแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีความถูกต้องตามควรตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ การปฏิบัติงานสอบบัญชีถูกกำหนดให้มีวิธีการปฏิบัติเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของรายการตามควร คือ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานทดสอบรายการบางรายการ มิใช่ผู้ปฏิบัติหน้าที่ประจำที่สามารถตรวจสอบรายการบัญชีทุกรายการ การตรวจสอบบัญชีจึงตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อสรุปของรายการว่าถูกต้องตามควร มิใช่ถูกต้องทั้งหมด ดังนั้นเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบทั้งสองคดี คดีมูลนิธิการศึกษาไทยอเมริกาน่าจะผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปกับคดีคนไทยที่ถูกศาลชั้นต้นตัดสินให้ชดใช้ค่าเสียหายเป็นจำนวนเงินสูงมากนั้น ทั้งที่ผู้สอบบัญชีกล่าวอ้างถึงการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเช่นเดียวกัน

การเปิดกว้างให้ลูกค้าฟ้องร้องผู้สอบบัญชีมากขึ้น และการที่ประเทศไทยยังไม่มีการศึกษาเกี่ยวกับแนวทางความรับผิดของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้วิจัยสนใจศึกษาถึงหน้าที่ความรับผิดของผู้สอบบัญชีว่าคืออะไร ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงกฎหมายและกฎเกณฑ์ใดบ้างในการปฏิบัติงาน หากผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดในทางกฎหมายแล้วสัดส่วนความรับผิดของ

ผู้สอบบัญชีมีมากน้อยเพียงใด โดยทำการศึกษาจากแนวทางการตัดสินของศาลทั้งในต่างประเทศ และในประเทศไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาทิศทางการรับผิดชอบทางกฎหมายในประเทศไทย โดยพิจารณาจากคดีฟ้องร้องในต่างประเทศ

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษานี้ได้กำหนดขอบเขตการศึกษาดังนี้

1. การศึกษามุ่งเน้นความเข้าใจเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการทางบัญชีและทางกฎหมาย และกลุ่มนักกฎหมายเฉพาะผู้พิพากษาและทนายความ
2. การศึกษานี้จะทำการศึกษาความคิดเห็นในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้
 - 2.1 บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี
 - 2.2 กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้อง
 - 2.3 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ
 - 2.4 สัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
3. การศึกษานี้ทำการศึกษากับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย กลุ่มนักวิชาการทางบัญชีและทางกฎหมาย กลุ่มนักกฎหมายเฉพาะผู้พิพากษาและทนายความ
4. ช่วงเวลาที่เก็บข้อมูลเดือนมิถุนายน-กรกฎาคม พ.ศ. 2547

1.4 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

การสอบบัญชี	หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอ นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารทราบด้วย
ผู้สอบบัญชี	หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
ความรับผิดชอบ	หมายถึงหน้าที่ในการช่วยเหลือหรือดูแลบางคนหรือบางสิ่ง เพราะเป็นงานหรือโดยตำแหน่ง
ความรับผิด	หมายถึงความรับผิดชอบตามกฎหมาย

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อทราบความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีที่จะนำไปสู่การพัฒนาวิชาชีพ
2. เพื่อทราบแนวโน้มความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยเพื่อพัฒนากฎหมายและป้องกันการสูญเสียทางการเงินของผู้สอบบัญชีในกรณีเกิดคดีฟ้องร้องขึ้น

1.6 วิธีดำเนินการวิจัย

ในการวิจัยจะเป็นการศึกษารวบรวมข้อมูลจากเอกสาร และทดสอบความคิดเห็นโดยใช้แบบสอบถาม โดยจะทำการศึกษา ดังต่อไปนี้

1. กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้แก่ พระราชบัญญัติ กฎกระทรวง ประกาศ และระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี จากสถาบันที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ตำรา วิทยานิพนธ์อื่น ๆ บทความทางวิชาการที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งคดีต่าง ๆ ทั้งในประเทศไทยและในต่างประเทศที่เกิดขึ้นแล้ว เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมกับการควบคุมความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อไปในอนาคต
3. จัดทำแบบสอบถาม โดยใช้ข้อมูลที่รวบรวมได้จากเอกสาร
4. ทดสอบแบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่าง และปรับปรุงแบบสอบถามเพื่อใช้จริงในการเก็บข้อมูล
5. การเก็บข้อมูล ส่งแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่างช่วงเดือนมิถุนายน-กรกฎาคม พ.ศ. 2547
6. การประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูล นำแบบสอบถามที่ได้รับมาแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออก และนำแบบสอบถามที่สมบูรณ์ไปประมวลผลโดยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS
7. สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

1.7 ลำดับขั้นตอนการเสนองานวิจัย

ผู้วิจัยได้กำหนดกรอบในการนำเสนอผลการวิจัยเรื่อง“ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย” ตามลำดับดังต่อไปนี้

บทที่ 1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ในการวิจัย ขอบเขตการวิจัย คำจำกัดความที่ใช้ในการศึกษา ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และวิธีดำเนินการวิจัย

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐาน

บทที่ 6 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในประเทศไทยทั้งกฎหมายผู้สอบบัญชี คือ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กฎหมายที่ควบคุมผู้สอบบัญชี คือ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2542 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 และกฎหมายของรัฐทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลกฎหมายอาญา ประเภทความผิดของผู้สอบบัญชีที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ และสัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี โดยทำการรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร บทความ และคดีฟ้องร้องผู้สอบบัญชีจากต่างประเทศ และในประเทศ เพื่อใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงและเป็นแนวทางการวิจัยครั้งนี้

2.1 บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี พบว่า การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อให้ได้ผลสรุปที่อาจใช้เป็นหลักเกณฑ์แสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ งานตรวจสอบบัญชีเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว อาจพิจารณางานได้เป็น 2 ด้าน (พยอม สิงห์เสนห์:2544) คือ

2.1.1 งานตรวจสอบระบบข้อมูล (Audit of Information Systems) ซึ่งมี 2 ขั้นตอน ได้แก่

(1) การทำความเข้าใจธุรกิจที่จะตรวจสอบ หมายถึง ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ลูกค้าประกอบกิจการอยู่ เพื่อช่วยวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังเป็นการประเมินความเสี่ยงโดยช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าผู้บริหารจงใจก่อให้เกิดความรับผิดชอบในข้อใด และทราบสาเหตุที่อาจทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้ รวมถึงรายการที่มีความยุ่งยากอันอาจมีการบันทึกบัญชีผิดพลาด

(2) การทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน การที่ผู้สอบบัญชีศึกษาระบบการควบคุมภายในเพื่อที่จะทราบถึงข้อผิดพลาดและประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อกำหนดปริมาณหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อสรุปความเห็นต่องบการเงินนั้น

2.1.2 งานตรวจสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือโดยการทดสอบในสาระสำคัญ (Substantive Tests)

เมื่อผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในแล้ว ก็จะมีการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือเพื่อหาหลักฐานมาประกอบความคิดเห็น โดยเป้าหมายในการทดสอบประกอบด้วย 5 ประการ ดังนี้ คือ

- (1) ความมีอยู่หรือเกิดขึ้นจริง (Existences or Occurrence)
- (2) ความถูกต้องและครบถ้วนของรายการ (Completeness)
- (3) กรรมสิทธิ์และภาระหนี้สิน (Rights and Obligation)
- (4) การตีราคา (Valuation)
- (5) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)

ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นงานที่เกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐาน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยจัดทำเป็นกระดาษทำการ

ดังนี้แล้ว ขั้นตอนการสอบบัญชี (The Audit Process) แบ่งลำดับได้ดังนี้

1. ขั้นเตรียมงาน (Preliminaries) ซึ่งประกอบด้วย การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้า ระบบการควบคุม ระบบบัญชี และระบบการประมวลผลข้อมูล การพิจารณาว่าควรจะได้รับลูกค้ารายใหม่ หรือควรรักษาลูกค้ารายเดิมไว้หรือไม่ การขอความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ของกิจการ และวิธีการตรวจนับของคงเหลือ
2. จัดทำหนังสือรับงาน (Engagement Letter)
3. วิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis)
4. การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Field Work Planning) ได้แก่ การจัดทำแนวการตรวจสอบขั้นแรก ประมาณระยะเวลาที่ใช้ จัดวางกำลังเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และจัดประชุมชี้แจงก่อนเข้าตรวจสอบ
5. การตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Audit) โดยทดสอบวิธีการควบคุมภายใน
6. สังเกตการตรวจนับสินค้า
7. การตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) โดยทดสอบรายการและยอดคงเหลือ
8. จัดทำรายงานการสอบบัญชี (Audit Report)

นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี ยังได้กำหนดแนวทางเรื่อง การทุจริตและข้อผิดพลาด ว่าผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพื่อหาการทุจริตและข้อผิดพลาด และไม่อาจ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบประจำปีอาจ ช่วยยับยั้งการทุจริตและข้อผิดพลาดได้ แต่เพราะการสอบบัญชีมีข้อจำกัดจึงมีความเสี่ยงที่ไม่ สามารถหลีกเลี่ยงได้ว่าผู้สอบบัญชีอาจตรวจไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากการทุจริต และข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงินจากการทุจริต หรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในช่วงเวลา ที่รายงานของผู้สอบบัญชีครอบคลุม มิได้เป็นข้อบ่งชี้ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ของการสอบบัญชี และไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในการสอบบัญชี การพิจารณาว่าผู้สอบ บัญชีได้ปฏิบัติตามหลักการและวิธีการดังกล่าวหรือไม่ จะพิจารณาจากวิธีตรวจสอบที่นำมาใช้ใน สถานการณ์นั้นว่าเพียงพอหรือไม่ และความเหมาะสมของรายงานของผู้สอบบัญชีจากข้อสรุปที่ได้ จากการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานยังต้องคำนึงถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ที่ตรวจสอบ คือ กำหนดว่าผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจพบการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้อง รายงานเป็นการเฉพาะตามข้อกำหนดทางกฎหมายเฉพาะเรื่องเท่านั้น

ในประเด็นเรื่องหน้าที่การตรวจสอบทุจริตนั้น มีการศึกษาของต่างประเทศ คือ

Farrall and Franco (1998) ได้ทำการสำรวจผลของการที่สมาคมผู้สอบบัญชีแห่ง สหรัฐอเมริกาประกาศใช้มาตรฐาน SAS ฉบับที่ 82 เรื่องการป้องกันและรายงานข้อผิดพลาดอันมี นัยสำคัญในการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับการทุจริต พบว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ตื่นตกใจเพราะพวกเขา ทราบดีว่าตนมีหน้าที่ตรวจสอบรายการ แต่มิใช่ค้นหาการกระทำผิด เพียงแต่ถ้าพบรายการที่ ผิดนั้น พวกเขาก็มีหน้าที่รายงานแก่ผู้บริหาร ดังนั้น แม้มีมาตรฐานฉบับนี้ออกมาก็ไม่ทำให้เขาลด ความพึงพอใจในอาชีพของพวกเขา นั่นคือ ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่ตรวจหาการทุจริตว่าเกิดขึ้น โดยใคร หรือที่ใดบ้างในบริษัทลูกค้า เพียงแต่วิธีการตรวจสอบอาจนำไปสู่การเปิดเผยการทุจริตที่มี ได้

โดยสรุปแล้ว ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลให้เพียงพอต่อการ แสดงความเห็นต่องบการเงินในรายงานการสอบบัญชี การปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงต้องอาศัย หลักเกณฑ์การปฏิบัติงานจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบข้อมูลและทดสอบ สาระสำคัญของรายการและยอดคงเหลือ เพื่อให้หลักฐานแสดงความเห็นว่าข้อมูลในงบการเงินนั้น ถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชี

ไม่ได้มีหน้าที่ป้องกันการทุจริต หรือค้นหาการทุจริต เพียงแต่แนวทางการตรวจสอบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบการทุจริตได้เท่านั้น นอกจากนี้ หากกิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบมีกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย เฉพาะนั้นแต่ไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ต้องป้องกันและตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เมื่อได้ทราบบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีแล้ว ต่อไปต้องศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

2.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ได้แก่

2.2.1 พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เป็นกฎหมายที่มีความสำคัญกับวิชาชีพสอบบัญชี เพราะเป็นกฎหมายหลักที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีไว้ ตามความของกฎหมายฉบับนี้ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ขึ้นเพื่อกำกับดูแลผู้สอบบัญชี เพราะ ก.บช. มีอำนาจสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีได้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีนั้นขาดคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด หรือกระทำการฝ่าฝืนกฎหมายและกฎกระทรวงที่ออกตามความในกฎหมายฉบับนี้ นอกจากการสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตแล้ว หากมีบุคคลใดที่มีชื่อผู้สอบบัญชีทำการสอบบัญชีในกิจการที่กฎหมายกำหนดให้มีการสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการกระทำในทางราชการแล้ว ผู้นั้นมีโทษทางอาญาด้วย หรือการโฆษณาว่าตนเป็นผู้สอบบัญชีทั้งที่มีชื่อผู้สอบบัญชีนั้น ผู้นั้นมีโทษทางอาญาเช่นเดียวกัน

นอกจากความรับผิดชอบตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 แล้วยังมีกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ที่กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีไว้ 5 ประการ ดังนี้

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน
3. มรรยาทต่อลูกค้า
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
5. มรรยาททั่วไป

นอกจากนี้ คณะกรรมการ ก.บช. ยังได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 40 เรื่อง แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อควบคุมผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานตามมรรยาท และมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดย

ใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และต้องกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ต่อมาได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 41 เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยได้มีการกำหนดประเภทรายงานการสอบบัญชีว่ากรณีใดบ้างที่ต้องลงลายมือชื่อรับรองการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างไม่มีเงื่อนไข หรือรายงานการสอบบัญชีที่มีเงื่อนไข หรือรายงานการสอบบัญชีที่งบการเงินไม่ถูกต้อง เพื่อถือเป็นแนวปฏิบัติเดียวกัน และเพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้น ส่วนผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงินสุดท้ายคือประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 42 ในปี 2543 เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ที่กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบวิธีการบัญชีของบริษัท ตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 40 ฉบับ ประกอบด้วยแม่บทการบัญชี 1 ฉบับ มาตรฐานการบัญชี 31 ฉบับ และ การตีความมาตรฐานการบัญชี 8 ฉบับ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นว่าข้อมูลในงบการเงินถูกต้องตามควรตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.2.2 ประมวลรัษฎากร

มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และวางระเบียบให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ โดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว หากฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด อธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตได้ ประกอบกับข้อกำหนดพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 11 กำหนดยกเว้นธุรกิจดังต่อไปนี้ ไม่ต้องจัดให้มีการตรวจสอบงบการเงินและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชี คือ

1. ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนตามกฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกินห้าล้านบาท
2. สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และ
3. รายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท

แต่หากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านี้ยื่นงบการเงินต่อกรมสรรพากร ก็ยังต้องมีการตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพากรจึงออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยกำหนดให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานตามกฎหมายการสอบบัญชี และประกาศ หรือ

คำสั่งของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี และต้องปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยเน้นประเด็นทางภาษีอากร นอกจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรแล้วยังมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งเป็นจรรยาบรรณตามแนวจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพียงแต่เน้นความสำคัญทางด้านภาษีอากร เหตุที่กฎหมาย ประกาศ หรือ คำสั่งจากกรมสรรพากรเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชื่อนั้นอาจเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ได้

2.2.3 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522

ตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้กำหนดการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่า ต้องรักษามรรยาทและปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี รวมทั้งมาตรฐานที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด โดยเฉพาะกรณีที่บริษัทเงินทุนทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือลงบัญชีไม่ตรงกับความจริง ให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ แจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการสอบบัญชีที่ตนต้องลงลายมือชื่อ พร้อมแจ้งไปยังธนาคารแห่งประเทศไทยด้วย หากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติตาม ธนาคารแห่งประเทศไทย อาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชื่อนั้นได้ นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีใดรับรองงบดุลหรือหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ หรือฝ่าฝืนมาตรา 23 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสามปี และปรับตั้งแต่สามหมื่นบาทถึงสามแสนบาทตามมาตรา 75 นว ด้วย

2.2.4 พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499

พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตาม มาตรา 31 ว่า ผู้สอบบัญชีที่รับรองงบดุลหรือหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จของบริษัทห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

2.2.5 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2542

พระราชบัญญัติทั้งสองฉบับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัดที่จะเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ทั้งประเภทหุ้น หุ้นกู้ ตั๋วเงิน ใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น หรือหุ้นกู้ และหลักทรัพย์อื่นใดที่คณะกรรมการ ก.ล.ต กำหนด รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแจ้งไว้ในรายงานตามมาตรา 62 ข้อกำหนดเหล่านี้ยังบังคับใช้ในมาตรา 140 ในเรื่องการจัดการกองทุนส่วนบุคคลด้วย รวมทั้งบังคับไปถึงคู่สมรสเพื่อเปิดเผยการถือหลักทรัพย์ในบริษัทมหาชนจำกัดที่ออกหุ้น หรือจัดการกองทุนส่วนบุคคลดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ มาตรา 107 ยังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรักษามรรยาท และปฏิบัติงานสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีและข้อกำหนดเพิ่มเติมตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนดว่า หากผู้สอบบัญชีฝ่าฝืนข้อกำหนดดังกล่าวทั้งหมดนั้น สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีผู้นั้นได้

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนั้น ยังต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทรับอนุญาต ตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วย โดยประกาศฉบับนี้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี และอำนาจของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในการเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชื่อนั้นได้ หากผู้สอบบัญชื่อนั้นขาดคุณสมบัติหรือไม่ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.2.6 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในส่วนของหุ้นส่วนและบริษัทได้มีการกำหนดสิทธิและหน้าที่ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทได้แต่ต้องไม่ทำงานอื่นอันมีส่วนได้เสีย หรือจะเป็นกรรมการตัวแทน หรือลูกจ้างของบริษัทที่ตนถือหุ้นไม่ได้ และหากทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทแล้วก็ต้องทำรายงานและแถลงรายงานในที่ประชุมสามัญ โดยผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบและไต่ถามข้อมูลของบริษัทได้

เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับเอกชนทั่วไป ดังนั้น หากผลงานของผู้สอบบัญชีไปละเมิดผู้อื่น และทำให้ผู้นั้นเสียหาย ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบหลักว่าด้วยละเมิดในกฎหมายฉบับนี้ด้วยโดยการชดเชยค่าเสียหาย

2.2.7 ประมวลกฎหมายอาญา

กฎหมายอาญา เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับเอกชนทั่วไปเช่นเดียวกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพียงแต่กฎหมายอาญาระบุความรับผิดของผู้สอบบัญชีไว้ชัดในเรื่องความผิดเกี่ยวกับเอกสารในการทำคำรับรองเป็นเท็จ หรือความผิดฐานเปิดเผยความลับว่าหากผู้สอบบัญชีกระทำผิดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดทางอาญา

ตารางที่ 2.1 ตารางสรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

กฎหมาย	ประเด็นความรับผิด
1. พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505	1. ขาดคุณสมบัติตามกำหนด (มาตรา 13) 2. ปฏิบัติงานผิดมรรยาทผู้สอบบัญชี (มาตรา 18)
2. ประมวลรัษฎากร	1. ขาดคุณสมบัติและไม่ปฏิบัติตามระเบียบอธิบดีกรมสรรพากร (มาตรา 3 สัตต)
3. พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522	1. ไม่รักษามรรยาทและไม่ปฏิบัติตามสอบบัญชีตามกฎหมายผู้สอบบัญชีหรือข้อกำหนดของคณะกรรมการ ก.ล.ต. และไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่กระทบงบบการเงินกรณีบริษัททำเอกสารหรือลงบัญชีไม่ตรงความจริง (มาตรา 23) 2. รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ (มาตรา 75 นว)
4. พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499	1. รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ (มาตรา 31)

ตารางที่ 2.1 (ต่อ) ตารางสรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

กฎหมาย	ประเด็นความรับผิด
<p>5. พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และ ฉบับ 2 พ.ศ. 2542</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่รายงานข้อสังเกตหรือเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินและไม่แจ้งพฤติการณ์ในรายงานการสอบบัญชีสำหรับบริษัทมหาชนจำกัดที่เสนอหลักทรัพย์ใหม่ (มาตรา 62) 2. ไม่รักษามรรยาทและไม่ปฏิบัติตามสอบบัญชีตามกฎหมายผู้สอบบัญชีหรือข้อกำหนดของคณะกรรมการ ก.ล.ต. และไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่กระทบงบการเงินกรณีบริษัททำเอกสารหรือลงบัญชีไม่ตรงความจริง (มาตรา 107) 3. ไม่ปฏิบัติเช่นเดียวกับข้อ 2 ในเรื่องการจัดการกองทุนส่วนบุคคล (มาตรา 140) 4. ไม่เปิดเผยหลักทรัพย์ที่ตน หรือ คู่สมรส ถือหุ้นอยู่ในบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ใหม่ (มาตรา 285) 5. ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายผู้สอบบัญชี ทำรายงานเท็จ หรือฝ่าฝืนมาตรา 62, 107, 140 (มาตรา 287)
<p>6. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ละเมิดเป็นเหตุให้ผู้อื่นได้รับความเสียหาย (มาตรา 420)
<p>7. ประมวลกฎหมายอาญา</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ทำคำรับรองเป็นเท็จโดยน่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น (มาตรา 269) 2. เปิดเผยความลับที่รู้มาในฐานะผู้สอบบัญชีอันน่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด (มาตรา 323)

อย่างไรก็ดี สำหรับพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 นั้น สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีเพื่อนำมาใช้แทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ที่ใช้กันมานานและมีเนื้อหาบางประการไม่เหมาะสมกับการทำงานในปัจจุบันแล้ว ร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชียังได้กำหนดความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม คือ นิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้นตามมาตรา 11 ได้กำหนดให้นิติบุคคลนั้นต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี โดยมีเงื่อนไขข้อหนึ่งว่า นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดต่อบุคคลที่สาม และถ้าเกิดกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดต่อบุคคลที่สาม ให้นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชีสังกัดอยู่ร่วมรับผิดเป็นหนึ่งร่วมกับผู้สอบบัญชี ถ้าชำระค่าเสียหายได้ไม่ครบจำนวนให้หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หรือผู้แทนนิติบุคคลที่ต้องรับผิดในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดจนครบจำนวน เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนเองมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิดนั้น หากนิติบุคคลใดฝ่าฝืนมาตรา 11 นี้ นิติบุคคลนั้นต้องระวางโทษปรับไม่เกินสามแสนบาท และปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาทจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง นอกจากนี้ มาตรา 48 กำหนดว่าหากผู้สอบบัญชีแสดงข้อความใดในสัญญาจ้างสอบบัญชีที่จำกัดหรือปฏิเสธความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีข้อความนั้นเป็นโมฆะ และผู้สอบบัญชีจะรายงานโดยระบุข้อความใดอันไม่แสดงความรับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้จากการสอบบัญชี หรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชีมิได้ กฎหมายถือว่าผู้สอบบัญชียุติประพฤตินั้นประพฤตินิติผิดจรรยาบรรณ

จากข้อกำหนดตามร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชียุติประพฤตินี้ชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีมิได้มีความรับผิดต่อลูกค้าของผู้สอบบัญชียุติประพฤตินั้น แต่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดต่อบุคคลที่สามด้วยซึ่งมิใช่ลูกค้าของผู้สอบบัญชีด้วย การกำหนดเช่นนี้เนื่องจากกฎหมายมีเจตนาที่จะเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับวิชาชีพสอบบัญชีโดยการแสดงความรับผิดชอบต่อบุคคลที่ใช้ข้อมูลทั้งหมดมิใช่เฉพาะแต่คู่สัญญาเท่านั้น

นอกจากกฎหมายภายในประเทศไทยแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ยังต้องปฏิบัติตามกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา เจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนี้เพื่อตอบสนองกระแสสังคมในเรื่องการกำกับดูแลกิจการ หรือ ธรรมภิบาล (Good Corporate Governance) ซึ่งเป็นผลมาจากความล้มเหลวในการบริหารอย่างโปร่งใส (ปกครอง เพ็ญภาคกุล:2545) วัตถุประสงค์ของกฎหมายนี้เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของผู้ลงทุนโดยได้เพิ่มหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้บริษัทผู้ออกหลักทรัพย์ ไม่ว่าจะ

จะเป็นเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทอย่างไร้โปร่งใส ความเป็นกลางของกรรมการ ผู้สอบบัญชี หรือผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์ การตั้งองค์การที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ หรือการกำหนดบทลงโทษที่รุนแรงมากขึ้นต่อผู้บริหารที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นต้น (กิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์:2546) โดยสามารถสรุปประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ได้ดังนี้

1. ห้ามผู้สอบบัญชีและหุ้นส่วนที่มีหน้าที่รับผิดชอบสำคัญในการสอบบัญชี ทำการสอบบัญชีของบริษัทผู้ออกหลักทรัพย์ติดต่อกันเกินกว่า 5 ปี และ กำหนดให้หุ้นส่วนผู้เป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบและผู้สอบทานอิสระ ต้องมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหลังจากปฏิบัติหน้าที่ครบ 5 ปี
2. กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจะต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบเป็นระยะ ๆ เกี่ยวกับ
 - นโยบายและวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สำคัญ
 - ทางเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน ซึ่งฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนเลือกปฏิบัติภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และทางเลือกที่สำนักงานสอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสม
3. ห้ามมิให้สมาชิกในทีมตรวจสอบบัญชีลาออกไปเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหาร ผู้อำนวยการทางบัญชี หัวหน้าฝ่ายการเงิน และหัวหน้าฝ่ายวิเคราะห์ธุรกิจ หรือตำแหน่งเทียบเท่าในกิจการลูกค้า เว้นแต่ได้ลาออกไปเกิน 1 ปี ทั้งนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ อาจจะขยายขอบเขตของตำแหน่งให้รวมถึงผู้ทำหน้าที่ควบคุมดูแลทางการเงิน ซึ่งรวมถึงกรรมการผู้อำนวยการตรวจสอบภายใน เภรณญิก และผู้อำนวยการฝ่ายการเงิน ด้วยก็ได้

นอกจากนี้ กฎหมาย Sarbanes-Oxley ยังกำหนดเรื่องการเก็บรักษากระดาษทำการไว้ให้คณะกรรมการสามารถตรวจสอบได้เป็นเวลา 7 ปี เพราะกระดาษทำการเป็นหลักฐานสำคัญในกระบวนการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

การฝ่าฝืนข้อกำหนดของกฎหมายนั้น คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีมีอำนาจตรวจสอบและดำเนินการทางวินัยลงโทษผู้สอบบัญชีได้โดยการสั่งพักหรือเพิกถอนการจดทะเบียนตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาของสำนักงานสอบบัญชีได้ หรือ ตักเตือนและสั่งปรับได้

กล่าวโดยสรุปได้ว่า กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นประกอบด้วย 3 ส่วน คือกฎหมายผู้สอบบัญชี กฎหมายที่ควบคุมผู้สอบบัญชี และกฎหมายแห่งรัฐ ประเด็นความรับผิด ตามกฎหมายเหล่านี้อยู่ที่การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยปฏิบัติงานภายในกรอบมรรยาทและข้อกำหนดตาม กฎหมาย หากผู้สอบบัญชีฝ่าฝืน ผู้ที่มีอำนาจควบคุมการทำงานของผู้สอบบัญชีสามารถสั่งพักหรือ เพิกถอนใบอนุญาต หรือการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีได้ ส่วนเรื่องการลงลายมือชื่อเพื่อเป็น การรับรองงบการเงินซึ่งประเด็นการลงลายมือชื่อมีความสำคัญยิ่ง เพราะหากผู้สอบบัญชีทำการ รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเป็นเท็จ ผู้สอบบัญชีอาจต้องรับผิด หลายทาง เนื่องจากประเด็นนี้เป็นความรับผิดของผู้สอบบัญชีที่บัญญัติอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ ส่วนกฎหมายของต่างประเทศ คือ กฎหมาย Sarbanes-Oxley นั้น มุ่งเน้นความโปร่งใสของการ ทำงานและความเป็นอิสระ หากมีการฝ่าฝืนกฎหมาย ผู้ที่มีอำนาจก็เพียงถอนบริษัทสอบบัญชีออก จากการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา

เมื่อได้ศึกษากฎหมายและประเด็นที่เกี่ยวกับความรับผิดแล้วจะเห็นได้ว่า บทบาทหน้าที่ ของผู้สอบบัญชีมีหลักสำคัญคือการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งความรับผิดของ ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดได้จากการปฏิบัติงาน ดังนี้ จึงควรทราบประเภทความผิดของ ผู้สอบบัญชีต่อไป

2.3 ประเภทความผิดของผู้สอบบัญชี

เมื่อพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี พบว่ากฎหมายเน้นความสัมพันธ์ ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าผู้ว่าจ้าง แต่ในขณะเดียวกันกฎหมายได้กำหนดความสัมพันธ์ระหว่าง เอกชนกับเอกชนไว้ด้วย โดยทั้งสองฝ่ายอาจมิใช่คู่สัญญากันก็ได้ เช่น กรณีละเมิด คู่กรณีทั้งสอง ฝ่ายไม่ได้มีความสัมพันธ์กันในทางการที่จ้าง เป็นต้น

สุขจิตต์ ณ นคร (2525) ได้สรุปประเภทความรับผิดของผู้สอบบัญชีไว้ 4 ประเภท ดังนี้

1. ละเลยโดยไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง (Breach of Contract)

การปฏิบัติงานสอบบัญชื่อนั้นต้องเริ่มต้นด้วยข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ซึ่งถือเป็นหลักในการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ข้อตกลงดังกล่าวนี้อาจทำเป็นลายลักษณ์ อักษร หรืออาจจะตกลงกันด้วยวาจาก็ได้ ในกรณีเช่นนี้แม้ว่ามีได้เขียนไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก็ ตาม ผู้สอบบัญชีย่อมต้องปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพียงแต่ การที่ผู้สอบบัญชีกระทำการตกลงกับลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษรย่อมทำให้ลูกค้าไม่เกิดการเข้าใจ

ผิดเกี่ยวกับข้อตกลงภายหลังได้ แต่หากผู้สอบบัญชีกระทำความตกลงกับลูกค้าด้วยวาจา ผู้สอบบัญชีควรจะทำกรยืนยันข้อตกลงด้วยวาจานั้นโดยส่ง “หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี” ไปให้ลูกค้าลงลายมือชื่อรับรอง แล้วส่งกลับคืนมายังผู้สอบบัญชีเพื่อป้องกันข้อกล่าวหา หรือการโต้แย้งจากลูกค้าในภายหลัง

ข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า ย่อมเป็นข้อผูกพันเกี่ยวกับความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้า ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีละเลยต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามเงื่อนไขในข้อตกลงนั้นเกี่ยวกับการเสนอบริการทางวิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้าในฐานะละเมิดโดยไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง

2. ความประมาทเลินเล่อโดยฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวัง (Negligence)

การฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการปฏิบัติงานตามข้อตกลงนั้น ย่อมผูกมัดตัวผู้สอบบัญชีและต้องรับผิดชอบในกรณีประมาทเลินเล่อโดยทั่วไป คือ ผู้กระทำ (ผู้สอบบัญชี) กระทำการหรือไม่กระทำการโดยมิได้ใช้ความระมัดระวังตามมาตรฐานที่วิญญูชนในวิสัยและพฤติการณ์เช่นนั้นควรปฏิบัติหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพ ซึ่งปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถทางวิชาชีพย่อมต้องแสดงพฤติกรรมที่เป็นลักษณะเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ อย่างไรก็ตาม ระดับของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้าในกรณีประมาทเลินเล่อโดยฝ่าฝืนหน้าที่ที่จะต้องระมัดระวังจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขตามข้อตกลงเกี่ยวกับการสอบบัญชีและขึ้นอยู่กับความเสียหายที่ลูกค้าได้รับ

3. ความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง (Gross Negligence)

หากผู้สอบบัญชีไม่มีความตั้งใจที่จะพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน หรือไม่ได้ทำการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบโดยปราศจากความระมัดระวังและไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริง ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องรับผิดชอบตามที่ลูกค้ากล่าวหาว่า มีความผิดฐานละเมิดโดยประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามขั้นตอนจนถึงที่สุด เพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับบัญชีลูกหนี้ ผู้สอบบัญชีเพียงแต่ตรวจดูว่ายอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทย่อยลูกหนี้ตรงกับบัญชีคุมยอดในสมุดแยกประเภททั่วไป และตรงกับจำนวนเงินซึ่งปรากฏอยู่ในงบการเงินที่ทำการตรวจสอบ เป็นต้น

4. การทุจริต (Fraud)

การแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้องตามที่ควรโดยผู้สอบบัญชีทราบข้อเท็จจริงก่อนแล้วว่างบการเงินนั้นไม่ถูกต้อง หรือปราศจากหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลซึ่งเชื่อว่างบการเงินนั้นถูกต้อง หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวม

หลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ และไม่ได้ทำการพิสูจน์ด้วยหลักฐานว่างการเงินนั้นจัดทำขึ้นด้วยข้อมูลที่เป็นเท็จ หรือผู้สอบบัญชีที่ทราบว่างการเงินที่จัดทำขึ้นโดยมีเจตนาทุจริตนั้นจะส่งไปยังผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น ๆ การกระทำดังกล่าวข้างต้นนี้เปรียบเสมือนผู้สอบบัญชีละเว้นไม่เปิดเผยข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งจำเป็นต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีทราบเป็นอย่างดีว่า การทุจริตที่เกิดขึ้นนั้นจะต้องมีบุคคลคนหนึ่งตั้งใจจะกระทำการปิดบังหรือทำให้เกิดการเข้าใจผิดเกี่ยวกับข้อเท็จจริงซึ่งเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน โดยมีบุคคลอีกคนหนึ่งต้องรับผลจากการกระทำและได้รับความเสียหายจากการทุจริตนั้นด้วย ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบตามกฎหมายต่อลูกค้าในกรณีทุจริต

เมื่อได้ทราบประเภทความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี แล้วก็จะศึกษาถึงบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบต่อ

2.4 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบ

โดยปกติแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อหน้าที่ตามที่ได้ตกลงกับบริษัทลูกค้า ดังนั้นหากผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานตามข้อตกลงหรือปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้า ลูกค้าจึงเป็นบุคคลแรกๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบต่อ ส่วนบุคคลอื่นนั้น แบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ บุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้หรือควรจะารู้ และบุคคลที่สาม ในกฎหมายไทยได้กำหนดให้บุคคลใดก็ตามฟ้องผู้สอบบัญชีในฐานะละเมิดได้ หรือหากผู้สอบบัญชีทำรายงานเท็จและผู้ใช้งบการเงินเสียหาย ผู้ใช้งบการเงินนั้นอาจฟ้องผู้สอบบัญชีได้ ส่วนบุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้หรือควรจะรู้นั้น ได้มีการนำหลัก เรื่อง นิติสัมพันธ์ทางสัญญา (Privity of Contract) มาใช้

หลักเรื่อง นิติสัมพันธ์ทางสัญญา (Privity of Contract) คือ ผู้สอบบัญชีต้องมีความสัมพันธ์ทางกฎหมายเกี่ยวข้องกับบุคคลนั้น บุคคลนั้นจึงมีสิทธิเรียกความรับผิดชอบจากผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีรู้หรือคาดว่าจะรู้ว่าลูกค้าของตนจะนำงบการเงินที่ตนตรวจสอบไปให้บุคคลอื่นใช้เพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น การนำงบการเงินไปให้ธนาคารพิจารณาอนุมัติสินเชื่อเงินกู้มากขึ้น เป็นต้น กรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีเสมือนมีความสัมพันธ์ทางกฎหมายกับบุคคลนั้นด้วย

ดังนั้น บุคคลที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบนั้น แบ่งเป็น 3 กลุ่มดังนี้

1. คู่สัญญา (Clients)
2. คู่กรณีที่มีส่วนได้เสีย (Foreseen third parties)

3. บุคคลที่สาม (Foreseeable third parties)

ในต่างประเทศได้มีบทความเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ดังนี้

David Kent (1985) ได้กล่าวว่า กฎหมายที่ระบุนการประมาณเงินเหล่านั้นต้องอยู่ในสถานการณ์ที่มีสามองค์ประกอบ ดังนี้ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังเกิดขึ้น บุคคลที่สามต้องมีการแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีเกิดความล้มเหลวในการปฏิบัติตามมาตรฐานการใช้ความระมัดระวังตามข้อกำหนดของกฎหมายในสถานการณ์นั้น และผลจากความล้มเหลวในหน้าที่ใช้ความระมัดระวังนั้นก่อให้เกิดความเสียหาย

David Gwilliam (1991) ได้กล่าวว่า บุคคลที่สามที่ได้รับชดใช้ความเสียหายจากการเชื่อถืองบการเงินที่ผู้สอบบัญชีนั้นได้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ควรมืองค์ประกอบดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีนั้นมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อบุคคลที่สามนั้น (ประเด็นหน้าที่ใช้ความระมัดระวัง)
2. ผู้สอบบัญชีประมาณเงินแล้วในการตรวจสอบบัญชี (ประเด็นประมาณเงินแล้ว)
3. บุคคลที่สามนั้นได้รับความเสียหายจากความประมาณเงินแล้วของผู้สอบบัญชี (ประเด็นผลย่อมเกิดจากเหตุ)
4. บุคคลที่สามได้รับความเสียหายที่สมควรจะได้รับชดใช้คืน

ทั้ง 4 ประเด็นนี้สามารถแยกพิจารณาได้อย่างอิสระต่อกัน นั่นคือ หากขาดข้อใดข้อหนึ่งแล้ว ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามของผู้สอบบัญชีก็จะไม่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ งานวิจัยในต่างประเทศระบุให้เห็นถึงแนวโน้มความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามมีเพิ่มมากขึ้น ดังสรุปได้ในตารางต่อไปนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม

ผู้วิจัย	ประชากรที่ศึกษา	วิธีการวิจัย	ผลการวิจัย
1. Cooper & Barkoczy (1994)	คดีฟ้องร้อง	วิจัยเอกสาร	ภาระหน้าที่ทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีไม่เคยมีมาก่อน แต่ในช่วงปี 1980-1989 ที่มีการรวมบริษัทมากขึ้นประกอบกับการคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินจึงมีการมุ่งเน้นให้ผู้สอบบัญชีแสดงหน้าที่ในวิชาชีพทั้งต่อลูกค้าและบุคคลอื่น และแม้ว่าสาธารณชนมีการใช้หลัก Caparo (ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบเฉพาะกรณีที่ได้มีการระบุความรับผิดชอบไว้เป็นการเฉพาะ) เพื่อบรรเทาภาระของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม แต่ปัจจุบันมีการเรียกร้องภาระหน้าที่ทางกฎหมายมากขึ้น และเริ่มเคลื่อนตัวออกจากหลัก Caparo
2. Baker & Quick (1996)	คดีฟ้องร้อง	วิจัยเอกสาร	กฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอื่นระบุหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงต่อลูกค้าและบุคคลที่สาม ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบทางกฎหมายต่อบุคคลที่สามเพิ่มขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังในการรับงานตรวจสอบมากขึ้น และทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษต่างก็ใช้หลัก Caparo * เช่นเดียวกัน

* หลัก Caparo คือ หลักที่กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรจะรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามเมื่อผู้สอบบัญชีรู้ว่าบุคคลนั้นเป็นใครและบุคคลนั้นได้ใช้และเชื่อถืองบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ลงลายมือชื่อ

ตารางที่ 2.2 (ต่อ) ผลงานวิจัยที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม

ผู้วิจัย	ประชากรที่ศึกษา	วิธีการวิจัย	ผลการวิจัย
3. Leary (1998)	คติความ	วิจัยเอกสาร	จากคติความในอดีตแสดงให้เห็นว่ามีโอกาสสูงที่ศาลจะตัดสินให้ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม หากมีองค์ประกอบครบ 5 ส่วนดังต่อไปนี้ <ul style="list-style-type: none"> - หน้าที่ในวิชาชีพมีอยู่จริง - สามารถคาดเห็นได้ว่าบุคคลที่สามเชื่อถือในงบการเงิน - ผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นบุคคลที่สามเห็นว่างบการเงินนี้ ถูกใช้เพื่อรายการพิเศษ - หน้าที่ในวิชาชีพเป็นภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชี - ความเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นผลมาจากหน้าที่ความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชี
4. Pacini, Hillison & Sinason (2000)	บทความ	วิจัยเอกสาร	ประเทศอังกฤษ แคนาดา ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ และสหรัฐอเมริกา มีการขยายความรับผิดชอบต่อผู้สอบบัญชีในช่วงปี 1960-1989 แต่ในช่วง 1990-1999 เริ่มมีแนวโน้มจำกัดความรับผิดชอบต่อความประมาทเลินเล่อต่อผู้ที่มีใช้ลูกค้าเพิ่มขึ้น โดยพิจารณาจากสถานการณ์และหลักฐาน

สรุปได้ว่า ลูกค้ายเป็นบุคคลหลักที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบต่อ ส่วนบุคคลอื่นนั้น ถ้าเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้หรือคาดรู้อยู่ว่าจะใช้ประโยชน์จากงบการเงินที่ตนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องแสดงความรับผิดชอบด้วย และกรณีบุคคลที่สามนั้น หากกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามก็เป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้สอบบัญชีมากเกินไป และไม่คุ้มกับการปฏิบัติสอบบัญชีที่มีข้อจำกัดทั้งทางด้านเงิน และเวลา กฎหมายจึงกำหนดให้บุคคลที่สามต้องพิสูจน์ความเสียหายของตนเองว่ามาจากการปฏิบัติงานผิดพลาดของผู้สอบบัญชี ผลเสียหายนั้นมาจากการกระทำของผู้สอบบัญชี และตนเชื่อถือและใช้งบการเงินนั้นจริง

เมื่อได้ทราบบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบแล้ว หากผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดชอบจริง ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในสัดส่วนเท่าใดเพราะเป็นที่ทราบกันว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำข้อมูลและความถูกต้องของข้อมูล ซึ่งเป็นหัวข้อถัดไป

2.5 สัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

แม้ว่าผู้สอบบัญชีเป็นเพียงผู้แสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่ามีความถูกต้องตามควร แต่ด้วยความคาดหวังของสาธารณชนต้องการให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบความทุจริตเพื่อป้องกันความเสียหายทางเศรษฐกิจที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด หรือทุจริตของผู้บริหาร ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มภาระหน้าที่ในการตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้การที่บริษัทสอบบัญชีทำประกันความเสียหายเป็นอีกสาเหตุที่คู่กรณีมักฟ้องร้องบริษัทสอบบัญชีมากกว่าผู้อื่น จึงเป็นประเด็นน่าคิดว่าผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรับผิดชอบต่อเกินกว่าหน้าที่หรือไม่ ซึ่งมีทฤษฎี ตำรา และงานวิจัย ดังนี้

แนวความคิดของต่างประเทศ เช่น American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ได้กำหนดรูปแบบความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเรื่องละเมิดไว้ 2 แนวทาง คือ

1. การร่วมรับผิด (Joint and several liability)
2. การบริหารความรับผิดชอบบุคคลที่สาม (The privity rule governing liability to third parties)

1. การร่วมรับผิด (Joint and several liability)

เป็นแนวทางที่อนุญาตให้โจทก์ได้รับการชดเชยค่าเสียหายได้เต็มจำนวนจากจำเลยผู้ที่มีเงินหรือมีประกันไว้ ซึ่งกลุ่มของจำเลยอันประกอบด้วยผู้สอบบัญชี ฝ่ายบริหารและบริษัทลูกค้า เมื่อศาลมีคำพิพากษาว่าจำเลยทำผิดฐานละเมิดเป็นเหตุให้ผู้อื่นเสียหายจริง ผู้สอบบัญชีซึ่งมีเงินประกันเป็นจำนวนมากก็มักเป็นผู้ต้องจ่ายเงินชดเชยค่าความเสียหายทั้งจำนวน

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงพยายามค้นหารูปแบบการชดเชยค่าเสียหายในทางละเมิดขึ้นมาแทนก็คือ Proportionate liability จำเลยจ่ายค่าความเสียหายที่ศาลสั่งในสัดส่วนที่แตกต่างกันตามระดับความผิด ซึ่งมีใช้ รับผิดชอบทั้งหมด

2. การบริหารความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม (The privity rule governing liability to third parties)

ข้อตกลงตามสัญญาเป็นเนื้อหาสำคัญของกฎหมายนิติกรรม-สัญญา โดยเฉพาะข้อบังคับหลักที่มีการตกลงกันระหว่างคู่สัญญา ฉะนั้นหากมิใช่คู่สัญญากันทางตรงแล้ว หน้าที่ที่ต้องปฏิบัติต่อบุคคลอื่นก็อาจไม่ใช่เรื่องของการปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่อ หรืออาจเป็นเรื่องของการประมาทเลินเล่อก็ได้ หากบุคคลอื่นนั้นมีสิทธิฟ้องร้องได้เพราะเหตุแห่งการขยายสัญญา แต่โดยปกติแล้วคู่สัญญาหลักก็คือ ผู้สอบบัญชีกับลูกค้าผู้ว่าจ้าง

ปัญหาความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขึ้น เมื่อต้องมีการรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามซึ่งเป็นผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งระบบกฎหมายจารีตประเพณีมีแนวทางที่แตกต่างกันไป 3 แนว คือ

1. Limited Exposure กรณีจำกัดความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามตามรายชื่อที่ระบุไว้ในหนังสือตอบรับงาน (the engagement letter)
2. Restatement of Torts เป็นการขยายความรับผิดของผู้สอบบัญชีไปยังบุคคลที่สามที่ผู้สอบบัญชีรู้ว่าได้ใช้ข้อมูลในงบการเงินที่ตนรายงานแสดงความเห็นไว้เพราะลูกค้าได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบแล้ว
3. Reasonably Foreseeable Users เป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดในทุกกรณีที่มีการฟ้องร้องและพิสูจน์ได้ว่า ผู้สอบบัญชีควรจะรู้ (คาดการณได้) ว่ามีบุคคลที่สามใช้งบการเงินที่ตนได้รายงานแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น

Estey (1996) Joint & Several Liability หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีรับความเสี่ยงในการจ่ายค่าชดเชยค่าเสียหาย 100% ของความเสียหายของผู้กล่าวอ้าง เพียงแค่เขาพิสูจน์ได้ว่าเพียง 1% ของความเสียหายเกิดขึ้นจากความผิดพลาดของผู้สอบบัญชี แม้คนอื่นจะผิดร่วมด้วย 99%

The International Federation of Accountants (1998) ได้ศึกษาถึงผลกระทบของความรับผิดชอบอันไม่จำกัดในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและตลาดของผู้สอบบัญชีโลก การศึกษามุ่งเน้นที่ความรับผิดชอบ 4 ด้าน คือ

1. การร่วมรับผิด (Joint and several)
2. การรับผิดตามส่วน (Proportionate liability)
3. การรับผิดชอบตามสัญญา (Privately contracted caps on liability)
4. ความรับผิดชอบตามกฎหมายและการไม่ปฏิบัติตามกฎบริษัท (Statutory caps on liability and incorporation)

ผลของการศึกษาคือเศรษฐกิจลดจนดจนเชื่อว่า คดีเศรษฐกิจที่สำคัญ ๆ เป็นผลมาจากระบบกฎหมายที่เคร่งครัดต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี งานวิจัยแนะนำว่าควรเปลี่ยนการร่วมรับผิดชอบเป็นการรับผิดชอบตามส่วน เพราะว่าการรับผิดชอบตามส่วนเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน ลดการพยายามป้องกันตนเอง และสร้างธรรมาภิบาลแก่บุคคลภายนอกอื่น นอกจากนี้การมีกฎหมายกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเป็นการง่ายในการเลือกรับงานจากลูกค้า

Satov (2001) ศึกษาถึงความพยายามของสถาบันนักบัญชีรับอนุญาตของแคนาดาที่พยายามหลีกเลี่ยงการร่วมรับผิดชอบมาเป็นระยะเวลา 10 ปี และตอนนี้แคนาดา ก็ได้มีการตรากฎหมายนิติบุคคลประเภทธุรกิจของแคนาดาและกฎหมายความร่วมมือออกมาแล้วในการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามระดับความรับผิดชอบที่ถูกกล่าวอ้าง โดยศาลจะเป็นผู้กำหนดสัดส่วนความรับผิดชอบจากการสูญเสียทางการเงินของผู้ได้รับความเสียหาย

กล่าวโดยสรุป สัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมี 2 ทาง คือ

1. รับผิดชอบจำนวนเพียงผู้เดียว
2. รับผิดชอบส่วนร่วมกับผู้กระทำความผิดคนอื่น

2.6 คดีฟ้องร้องสำคัญที่เป็นแนวทางความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ในประเทศที่มีระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษรดังเช่นประเทศไทยนั้น มีประมวลกฎหมายพระราชบัญญัติ ประกาศ หรือคำสั่งที่ระบุชัดถึงหน้าที่ความรับผิดชอบว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบอย่างไร ต่อใคร ในขณะที่เดียวกัน หากมีความเสียหายเกิดขึ้นและมีองค์ประกอบความผิดในเรื่องใด ผู้ที่ได้รับความเสียหายนั้นก็ฟ้องผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดข้อสัญญาที่ตกลงไว้กับลูกค้า ลูกค้าเป็นผู้มีสิทธิฟ้องผู้สอบบัญชีได้ หรือหากบุคคลอื่นที่มีใช้คู่สัญญา ได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี บุคคลเหล่านั้นต้องพิสูจน์ความเสียหายว่ามาจากการกระทำของผู้สอบบัญชี ซึ่งประเทศไทยมีบทบัญญัติเรื่องละเมิดบุคคลที่มีใช้คู่สัญญานี้ อาจเป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้ เช่น ทราบว่าลูกค้าของตนจะนำบการเงินที่ตนตรวจสอบไปขอเงินกู้จากธนาคาร หรือ คาดเห็นได้ เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ เป็นต้น การกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเหล่านี้ ต้องพิสูจน์องค์ประกอบความรับผิดชอบให้ได้ก่อนถึงจะให้ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบ สำหรับคดีความในประเทศไทยนั้นเคยเกิดคดีฟ้องร้องผู้สอบบัญชีดังนี้

2.6.1 คดีฟ้องร้องในประเทศไทย ได้แก่

1. คดีมูลนิธิการศึกษาไทย – อเมริกัน และ ไพร์ซ วอเตอร์เฮาส์

มูลนิธิการศึกษาไทย-อเมริกันและผู้แทนของมูลนิธิ 11 คนเป็นโจทก์ฟ้องจำเลยทั้งสามในฐานะบริษัทสอบบัญชีและผู้สอบบัญชี ฐานละเมิดต่อโจทก์ในการไม่แจ้งจุดอ่อนของการควบคุมภายในอันเป็นสาระสำคัญให้ฝ่ายบริหารทราบ เป็นเหตุให้เกิดการผิดพลาดและทุจริตภัยออก การกระทำของจำเลยเป็นการกระทำอันไม่สุจริต และไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป จำเลยให้การต่อสู้ว่าเป็นความประมาทเลินเล่อของโจทก์เอง หากโจทก์ใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้จัดการฝ่ายการเงินและการบัญชี และเยี่ยงบุคคลที่ดำรงตำแหน่งหน้าที่นั้น ๆ จะพึงกระทำแล้ว การทุจริตก็ไม่อาจเกิดขึ้น

ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืนตามศาลชั้นต้น โดยพิจารณาข้อเท็จจริงว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสมเท่านั้น การที่ผู้สอบบัญชีจะแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนดังกล่าวที่พบไม่ว่าโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรหรือไม่ประการใด ก็ไม่เกี่ยวกับการที่ผู้สอบบัญชีจะกล่าวไว้ในรายงานว่า ได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ทั้งนี้เพราะวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชีนั้น เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอหรือไม่เพียงใดเท่านั้น การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ ควรถือเป็นผลพลอยได้จากงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว มิใช่หน้าที่โดยตรงของผู้สอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติโดยเคร่งครัด แต่อย่างไรก็ตาม จำเลยทั้งสามได้แจ้งให้โจทก์ทั้งสิบสองทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในเกี่ยวกับการเงินของโจทก์แล้ว แต่โจทก์ไม่มีการทบทวนรายการที่เป็นจุดอ่อนตามที่จำเลยแจ้ง ถือได้ว่าจำเลยได้ปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีโดยครบถ้วนแล้ว มิได้กระทำการใดโดยมิชอบด้วยกฎหมาย นอกจากนี้ ผู้กระทำการทุจริตเป็นผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาของโจทก์ ได้กระทำการทุจริตโดยการแก้ไขเพิ่มเติมจำนวนเงินในเช็ค นำใบสั่งจ่ายที่ได้รับอนุมัติและได้จ่ายเงินแล้วมาแนบเรื่องขออนุมัติเบิกเงิน ปลอมเช็คและใบสั่งจ่ายเงินนำไปเบิกธนาคาร ทำใบสั่งจ่ายโดยทุจริตและยกยอดเงินมิได้กระทำการทุจริตโดยวิธีทางบัญชีอันอาจตรวจสอบจากการสอบบัญชีได้ จึงถือไม่ได้ว่าจำเลยประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงอันเป็นการละเมิด

2. คดีบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) และ อาร์เธอร์ แอนด์เดอริเซ็น

โจทก์ทั้งสี่ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ฟ้องจำเลยทั้งสามในฐานละเมิดสิทธิของโจทก์และผู้ถือหุ้นและผู้สอบบัญชีว่าจำเลยที่สามผู้สอบบัญชีใจหรือประมาทเลินเล่อในปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีโดยมิชอบไม่เป็นไปตามมาตรฐานตรวจสอบและรับรองงบการเงินและผลประกอบการว่าบริษัทดังกล่าวมีผลกำไรแทนที่จะแสดงผลตามความเป็นจริงว่าขาดทุนสูงถึง 271,000,000 บาท ทำให้โจทก์ทั้งสี่กับพวกหลงเชื่อว่าเป็นงบการเงินที่ถูกต้องจึงได้ตกลงซื้อหุ้นของบริษัทดังกล่าวจำนวน 15,308,400 หุ้น เป็นเงิน 688,878,000 บาท ต่อมาหุ้นที่ซื้อไว้มีค่าเท่ากับศูนย์เนื่องจากบริษัทถูกสั่งปิดกิจการ ทำให้โจทก์เสียหาย

จำเลยที่ 1 ให้การว่า จำเลยที่ 2 มิได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญร่วมกับจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 3 มิได้เป็นลูกจ้างของจำเลยที่ 1 ทั้งได้ตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว การสั่งพักใบอนุญาตของจำเลยที่ 3 คดียังไม่ยุติ การตัดสินใจซื้อหุ้นบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) ของโจทก์ทั้งสี่เพราะต้องการครอบงำกิจการเป็นไปไม่ได้ที่จะอาศัยเพียงรายงานการตรวจสอบบัญชีของบริษัทดังกล่าวแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งผู้ถือหุ้นรวมทั้งโจทก์ทั้งสี่ได้อนุมัติรายงานดังกล่าวไปแล้วในการประชุมสามัญประจำปี พ.ศ. 2539 โจทก์ดำเนินการด้วยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของตนเองมิอาจกล่าวโทษผู้ใด และมีได้เกิดความเสียหายตามฟ้องฟ้องโจทก์เคลือบคลุมและขาดอายุความ

จำเลยที่ 2 ให้การและแก้ไขคำให้การว่า จำเลยที่ 2 เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีความสัมพันธ์กับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 3 ไม่เคยดำเนินธุรกิจตรวจสอบบัญชีร่วมกับจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 3 มิใช่ลูกจ้างของจำเลยที่ 2 การตัดสินใจลงทุนของโจทก์ทั้งสี่ไม่ได้อาศัยรายงานการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 แต่เพียงอย่างเดียว เหตุที่หุ้นโจทก์ทั้งสี่มีค่าเป็นศูนย์เนื่องมาจากวิกฤตทางเศรษฐกิจอันเป็นเหตุสุดวิสัยไม่ใช่เพราะรายงานดังกล่าว

จำเลยที่ 3 ให้การว่า จำเลยที่ 3 ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทจำเลยที่ 1 และบริษัทของจำเลยที่ 2 อีกทั้งจำเลยที่ 3 ได้ปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป คดีลงโทษของจำเลยที่ 3 ยังอยู่ในระหว่างอุทธรณ์ โจทก์ทั้งสี่มิได้ถือเอารายงานการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 เป็นข้อตัดสินใจที่จะลงทุนซื้อหุ้นในบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) คดีโจทก์ทั้งสี่เกินกำหนดอายุความ 1 ปี นับแต่วันรู้หรือควรรู้ถึงผลการตรวจสอบบัญชีของจำเลยที่ 3 ฟ้องโจทก์เคลือบคลุม

ศาลชั้นต้นพิจารณาข้อเท็จจริง พบว่า ฟ้องโจทก์ไม่เคลือบคลุม เพราะโจทก์บรรยายฟ้องไว้ว่า ได้รับความเสียหายในการตัดสินใจลงทุนโดยใช้ข้อมูลที่เกิดจากการปฏิบัติไม่ชอบด้วยกฎหมายของจำเลยที่ 3 จากการที่ได้ลงทุนซื้อหุ้นพิพาทจำนวนทั้งสิ้น 15,308,400 หุ้น หุ้นละ 45

บาท คิดเป็นค่าเสียหายที่โจทก์ทั้งสี่ได้รับเป็นเงิน 688,878,000 บาท ได้รับความเสียหายจากการที่โจทก์ทั้งสี่ต้องสูญเสียโอกาสในการลงทุนในธุรกิจอื่น และความสามารถในการขยายกิจการในอนาคตอันสืบเนื่องมาจากความเสียหายจากการลงทุนในบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) จนทำให้โจทก์ทั้งสี่สูญเสียสภาพคล่องอย่างรุนแรงจนไม่อาจดำเนินธุรกิจรับเหมาและธุรกิจอื่น ๆ ที่มีมูลค่ามากกว่า 5,000,000,000 บาทต่อไปได้ แต่ขอคิดเพียงคนละ 300,000,000 บาท รวมเป็นเงิน 1,200,000,000 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 2,005,090,774.93 บาท เป็นค่าฟ้องที่บรรยายถึงข้อหา ค่าขอบังคับและข้ออ้างที่อาศัยเป็นแห่งข้อหา ฟ้องโจทก์จึงไม่เคลือบคลุม

นอกจากนี้ฟ้องโจทก์ไม่ขาดอายุความ เพราะจำเลยที่ 3 เบิกความยอมรับว่าไม่มีผู้ใดทราบเรื่องจำเลยที่ 3 ถูกสั่งพักใบอนุญาต โจทก์ทราบแน่ชัดเมื่อสำนักงาน ก.ล.ต. มีหนังสือยืนยันแก่โจทก์ เมื่อนับวันที่โจทก์รู้ถึงวันฟ้อง ยังอยู่ภายใน 1 ปี ฟ้องโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

ตามรายงานการสอบบัญชี ฝ่ายบริหารของกิจการมีความรับผิดชอบตามกฎหมายในการที่จะต้องบันทึกรายการที่เกิดขึ้นตามกฎหมายให้ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง เพื่อประโยชน์ในอันที่จะรวบรวมขึ้นเป็นงบการเงินแสดงให้เห็นฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวดและผลการดำเนินงานในระหว่างปีบัญชี การปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีนั้นมิได้อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เท่านั้น แต่ยังต้องปฏิบัติตามเพิ่มเติมตามกฎระเบียบหรือข้อกำหนดของธนาคารแห่งประเทศไทย รวมทั้งข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ด้วย การที่จำเลยที่ 3 เบิกความอ้างว่า ในส่วนการตั้งสำรองหนี้สงสัยจะสูญนั้น จำเลยที่ 3 ใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ โดยไม่ได้คำนึงถึงหลักเกณฑ์การจัดชั้นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้สถาบันการเงินจัดชั้นหนี้ต่าง ๆ ต้องปฏิบัติเหมือนกัน หลักการที่จำเลยที่ 3 ใช้แตกต่างไปทำให้เห็นว่าหลักประกันคุ้มหนี้ เป็นผลทำให้ตั้งค่าเผื่อสำรองหนี้สงสัยจะสูญเพียง 120,000,000 บาทเท่านั้น ระบุว่าบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) มีกำไรตลอดทุกไตรมาสและสิ้นปีมีกำไร 73,000,000 บาท ทั้งที่หากใช้หลักเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทย หรือสำนักงาน ก.ล.ต. กำหนดต้องตั้งค่าเผื่อไว้ที่ประมาณ 450,000,000 บาท ซึ่งจำเลยที่ 3 ยอมรับว่าหากทำตามเกณฑ์ธนาคารแห่งประเทศไทยแล้วบริษัทจะขาดทุน 271,000,000 บาทโดยไม่มีเหตุอื่นนอกจากที่จำเลยที่ 3 อ้างลอย ๆ ว่าใกล้เคียงความจริงมากกว่า แสดงชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีไม่อาจอ้างอิงดุลพินิจความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานแต่เพียงประการเดียว แม้การซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ แต่ปฏิเสธไม่ได้ว่าสถานะที่แท้จริงเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการตัดสินใจ การซื้อหุ้นของโจทก์ทั้งสี่เป็นการครอบงำเป็นปรปักษ์ต้องศึกษาเกี่ยวกับกิจการ ภาวะเศรษฐกิจโดยรวม ข้อมูลในตัวกิจการ รวมทั้งผลประกอบการในอดีต การครอบงำของโจทก์ไม่สามารถเข้าไปขอข้อมูลภายใน

ได้ จึงวิเคราะห์จากงบการเงินย้อนหลัง หากงบการเงินแสดงข้อเท็จจริงว่าขาดทุนแทนที่จะเป็นกำไร โจทก์ยังสามารถถอนคำเสนอซื้อหุ้นทันเวลา ดังนั้นจำเลยที่ 3 ทำละเมิดต่อโจทก์จึงต้องใช้ค่าเสียหายพร้อมดอกเบี้ยนับแต่วันชำระค่าหุ้นตามที่โจทก์ขอ

จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 ต้องร่วมรับผิดชอบด้วยเพราะจำเลยที่ 1 เป็นผู้ว่าจ้างจำเลยที่ 3 เมื่อผู้รับจ้างก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอก ผู้ว่าจ้างต้องร่วมรับผิดชอบด้วย ส่วนจำเลยที่ 2 นั้นใช้ชื่อร่วมกับจำเลยที่ 1 อย่างเปิดเผยร่วมกันในการประกอบกิจการมีลักษณะแบ่งปันผลประโยชน์ร่วมกัน จำเลยทั้งสามจึงมีผลประโยชน์ร่วมกัน จึงต้องร่วมรับผิดชอบต่อโจทก์ทั้งสิ้น

ศาลชั้นต้นพิพากษาให้จำเลยทั้งสามร่วมกันชำระเงิน 688,878,000 บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่โจทก์ชำระค่าซื้อหุ้น

คดีนี้ยังอยู่ในระหว่างการอุทธรณ์ของบริษัทสบบับญชี ดังนั้นหากมีการพิสูจน์เพิ่มเติมได้ว่าผู้สบบับญชีได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสบบับญชีแล้ว อาจมีการกลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นได้ นอกจากนี้หากพิจารณารายงานรูปแบบเดิมที่มีเพียงสองวรรคเปรียบเทียบกับรายงานรูปแบบใหม่ที่มีสามวรรค ผู้สบบับญชีรับอนุญาตอาจจะไม่มีควมรับผิดชอบตามข้อกล่าวอ้างก็เป็นได้ เพราะรายงานแบบสามวรรคนั้นได้กำหนดชัดเจนว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูล ส่วนผู้สบบับญชีรับอนุญาตรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นของตนเท่านั้น

2.6.2 คดีฟ้องร้องในต่างประเทศ

ส่วนในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีนั้น แม้ว่าจะมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรไว้ แต่แนวทางส่วนใหญ่เกิดจากการคำพิพากษาของศาล ซึ่งแยกพิจารณาคดี เป็น 2 ทางคือ

ความรับผิดชอบต่อลูกค้า

1. คดี 1136 Tenants v. Max Rothenberg and Company

1136 Tenants เป็นคดีแพ่งที่เกี่ยวกับความล้มเหลวของผู้สบบับญชีในการเปิดเผยการทุจริตในงบการเงินที่ไม่ได้ตรวจสอบ (unaudited financial statement) โดย 1136 Tenants ได้รับชดเชย จำนวน 235,000 ดอลลาร์สหรัฐ

บริษัทสบบับญชีทำสัญญา 600 ดอลลาร์สหรัฐต่อปีกับผู้จัดการบริหารของกิจการอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเตรียมงบการเงิน รายงานการขอคืนภาษี และตารางแสดงภาษีของอสังหาริมทรัพย์ของธุรกิจของ Tenants เอง งบการเงินถูกส่งให้ Tenants เป็นงวด ๆ ซึ่งในรายงานมีคำว่า “ยังไม่ได้ตรวจสอบ” และมีใบปะหน้าระบุว่า “รายงานถูกเตรียมขึ้นจากสมุดบัญชี และบันทึกของบริษัท และยังไม่ได้รับการตรวจสอบจากนักบัญชีอิสระ”

ระหว่างช่วงสัญญาจากปี 1963 ถึง 1965 ผู้จัดการบริหารยกยอกเงินกองทุนในจำนวนที่มีสาระสำคัญจากสหกรณ์ของ 1136 Tenants ผู้แทนของ 1136 Tenants จึงฟ้องบริษัทสอบบัญชีว่าประมาทเลินเล่อ และปฏิบัติงานผิดข้อสัญญาในการตรวจทุจริต

ประเด็นที่พิจารณาในคดี 2 ประเด็น คือ บริษัทสอบบัญชีผูกพันถึงการสอบบัญชีแทนการจัดทำงบการเงินหรือไม่ และบริษัทสอบบัญชีประมาทเลินเล่อหรือไม่ ศาลตัดสินว่าผู้สอบบัญชีผูกพันถึงการสอบบัญชีด้วยและปฏิบัติงานด้วยความประมาทเลินเล่อ เหตุผลคือ การตรวจสอบและเตรียมกระดาษทำการควรรวมถึงใบสำคัญที่หายไปด้วย ถ้าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานดังกล่าว การทุจริตก็จะถูกเปิดเผย สิ่งสำคัญที่ศาลสรุป คือ แม้ข้อสัญญาจะไม่ได้ระบุให้มีการตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ติดตามเปิดเผยสิ่งผิดปกติที่สำคัญในระหว่างสัญญา

จากคดี 1136 Tenants มีผลตามมา 2 เรื่อง คือ

1. หนังสือตอบรับงานระหว่างลูกค้ากับบริษัทสอบบัญชื่อนั้นถูกกำหนดขึ้นใหม่โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหนังสือฉบับนี้ต้องระบุชัดเจนถึงขอบเขตของงาน ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และข้อบังคับผู้สอบบัญชี

2. เกิดคณะกรรมการให้บริการสอบทานทางบัญชี (The Accounting and Review Services Committee) ที่ออกประกาศฉบับแรกในปี 1977 เพื่อแยกข้อตกลงการตรวจสอบกับข้อตกลงที่มีใช้การตรวจสอบ

2. คดี Cenco Incorporated v. Seidman & Seidman

ในระหว่างปี 1970 และปี 1975 ผู้บริหารระดับสูงของ Cenco ถูกพบว่าทุจริตในการเพิ่มมูลค่าของสินค้าคงเหลือ เพื่อที่บริษัทจะได้เงินกู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำและได้วงเงินประกันอัคร์ภัยสูงกว่าปกติ ภายหลังจากตรวจพบทุจริตโดยลูกจ้างของ Cenco เองและรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ผู้มีส่วนได้เสียในบริษัท (Stockholders) ฟ้อง Cenco ผู้บริหารของบริษัท และผู้สอบบัญชีของบริษัท โดยบริษัทสอบบัญชีจ่ายเงินยุติคดีก่อนฟ้องศาลจำนวน 3,500,000 ดอลลาร์สหรัฐ

ภายหลังที่ Cenco ได้ผู้บริหารคนใหม่ ผู้บริหารคนใหม่ได้ดำเนินการฟ้องบริษัทสอบบัญชีในนาม Cenco ในประเด็นผิดสัญญา ประมาทเลินเล่อทางวิชาชีพ และทุจริต บริษัทสอบบัญชีต่อสู้ว่า การทำ due diligent เป็นงานส่วนหนึ่งของผู้สอบบัญชีเพื่อติดตามการทุจริต แต่ต้องอาศัยผู้บริหารในการป้องกันการทุจริตด้วยตัวเขาเอง ดังนั้น ความเสียหายจึงเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของบริษัท

ศาลอุทธรณ์ตัดสินว่า บริษัทสอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในกรณีนี้ ผู้บริหารของ Cenco เองที่ผิดสัญญา ประมาทเลินเล่อ และทุจริต แม้ว่าผู้บริหารนั้นจะไม่ได้ทำงานกับบริษัทแล้วแต่ต้องเป็นผู้รับผิดชอบความเสียหาย

3. คดี Hochfelder v. Ernst & Ernst

คดีนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการกระทำทุจริตของประธานบริษัทลูกค้า

Lestor Nay ประธานบริษัทของ First Securities Co. ในเมืองชิคาโก หลอกหลวงลูกค้าของตนโดยให้นำเงินมาลงทุนในบัญชี escrow ซึ่ง Nay แสดงผลตอบแทนที่สูง ทั้งที่ไม่มีบัญชีนี้จริง Nay หมุนเงินลงทุนของลูกค้ามาเป็นของตน

รายการบัญชีนี้ไม่ใช่รายการที่ปกติของกิจการ ประการแรก คือ Nay เป็นผู้เดียวที่ทำการติดต่อกับลูกค้า ประการที่สอง คือ เชื่อกของลูกค้าทั้งหมดจ่ายให้แก่ Nay และ ระเบียบเกี่ยวกับจุดหมายถูกกำหนดโดย Nay เช่น Nay เป็นผู้เดียวที่เปิดจุดหมายได้ ประการสุดท้ายคือ บัญชี escrow ไม่ได้สะท้อนในสมุดบัญชีของบริษัท หรือรายงานแก่ตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา หรือในบัญชีของลูกค้า การทุจริตเกิดขึ้นในเวลาที่ Nay ช่างตัวตายแล้ว

ลูกค้าฟ้องผู้สอบบัญชี Ernst & Ernst สำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นในฐานะที่เป็นผู้ช่วยและผู้สนับสนุนตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาภายใต้กฎ 10b-5 ลูกค้ากล่าวหาว่าผู้สอบบัญชีล้มเหลวในการควบคุมการสอบบัญชีที่ควรตรวจพบการทุจริต แต่ไม่ได้กล่าวหาว่าผู้สอบบัญชีกระทำการโดยทุจริต ศาลชั้นต้นยกฟ้อง

ศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น โดยตัดสินว่า ผู้ที่กระทำผิดในหน้าที่ต้องเปิดเผยตามกฎ 10b-5 ต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้น ศาลอุทธรณ์ให้เหตุผลว่ามีจารีตประเพณีและข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องกระทำการประเมินการควบคุมภายในของลูกค้า

ศาลฎีกากลับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ โดยตัดสินว่า เมื่อตีความกฎ 10b-5 แล้วพบว่า มีคำว่า “เจตนาหลอกลวง ยักยอก หรือฉ้อโกง” ผู้พิพากษา Powell ให้ความเห็นว่า คำนี้ต้องตีความว่าเป็นการกระทำผิดโดยเจตนา ดังนั้นหากไม่มีเจตนา เราก็ไม่ควรตีความขยายความรับผิดชอบ

4. คดี Howard Sirota v. Solitron Devices, Inc.

Solitron เป็นบริษัทผลิตอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งออกหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา โดยมีการทำสัญญาว่า หากบริษัทมีผลกำไรส่วนเกินจะมีการแจกจ่ายหุ้นใหม่ กำไรส่วนเกินนี้ถูกแสดงในศาลผ่านการตรวจสอบโดยบริษัทสอบบัญชีอื่นว่ากำไรส่วนเกินนี้เป็นจำนวนที่มีสาระสำคัญคือเมื่อเปรียบเทียบสองปีมีค่าแตกต่างกันมากกว่า 30% โดยสินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่าปกติ

คณะลูกขุนพบว่าผู้สอบบัญชีของบริษัทต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความประมาทเลินเล่อโดยจงใจในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ศาลชั้นต้นกลับคำตัดสินของคณะลูกขุนว่า บริษัทสอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายภายใต้กฎ 10b-5 ถ้าไม่ได้มีการพิสูจน์ว่า บริษัทสอบบัญชีรู้ถึงงบการเงินที่ผิดพลาด แต่ความประมาทเลินเล่อไม่เพียงพอต่อการแสดงความรับผิดชอบ

ศาลอุทธรณ์กลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นว่า มีหลักฐานเพียงพอที่คณะลูกขุนตัดสินว่า บริษัทสอบบัญชีรู้ว่าการทุจริต จึงพิพากษายืนตามคำตัดสินของคณะลูกขุน นอกจากนี้ ศาลอุทธรณ์ยังระบุว่า แม้การพิสูจน์การประมาทเลินเล่ออาจอยู่ในกฎ 10b-5 แต่ไม่ได้เกี่ยวกับคดีนี้ เพราะในคดีนี้ ผู้สอบบัญชีรู้ว่างบการเงินผิดอยู่แล้ว

5. คดี Caparo Industries v. Dickman & Ors.

บัญชีของบริษัท Fidelity ถูกตรวจสอบโดยบริษัทสอบบัญชี Touche Ross แสดงกำไร 1,300,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับปีสิ้นสุดเดือนมีนาคม 1984 ทั้งที่ควรแสดงขาดทุน 460,000 ดอลลาร์สหรัฐ บัญชีถูกเสนอต่อผู้ถือหุ้นพร้อมใบแจ้งการประชุมผู้ถือหุ้นวันที่ 12 มิถุนายน 1984 ในเดือนพฤษภาคม 1984 ผู้อำนวยการของ Fidelity ประกาศผลการดำเนินงานประจำปีสิ้นสุดรอบบัญชีมีนาคม 1984 ส่งผลให้ราคาหุ้นดีขึ้นในระยะสั้นเพราะเป็นผลการดำเนินการที่คาดการณ์ไว้แล้ว ก่อนที่ราคาหุ้นจะตกลงในภายหลัง ในวันที่ 8 มิถุนายน 1984 Caparo เริ่มซื้อหุ้นใน Fidelity หลังวันที่ 12 มิถุนายน 1984 หุ้นของ Fidelity ถูกซื้อเพิ่ม และในเดือนกันยายน 1984 Caparo ยื่นเสนอขอควบกิจการ Fidelity โดยในเดือนตุลาคม 1984 Caparo เข้าถือสิทธิในหุ้น 91.8% ของหุ้นที่ออก และต่อมาก็สามารถบังคับหุ้นที่เหลือมาเป็นของตนได้ Caparo อ้างว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อ Caparo เพราะผู้สอบบัญชีควรจะได้รู้ว่า Fidelity ถูกควบกิจการ และผู้ควบกิจการอาจได้รับความเสียหายหากบัญชีของบริษัทที่ถูกควบกิจการไม่ถูกต้อง นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อ Caparo ในฐานะผู้ถือหุ้นของ Fidelity ในขณะที่การควบกิจการเกิดขึ้นแล้ว

ศาลชั้นต้นตัดสินว่าผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อ Caparo ในฐานะนักลงทุนที่มีความสามารถแฝง (The potential investors) แต่อาจมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังในฐานะผู้ถือหุ้นของบริษัทที่มีใช่เป็นการส่วนตัว

ศาลอุทธรณ์ตัดสินว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับนักลงทุนจนถึงขนาดที่จะเกิดหน้าที่ใช้ความระมัดระวัง อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ต่อผู้ถือหุ้นแต่ละคน ดังนั้น ผู้ถือหุ้นคนใดที่ได้รับความเสียหายจากการเชื่อถือบัญชีที่ถูกจัดทำอย่างประมาทเลินเล่อนั้นสมควรที่จะได้รับการชดเชยค่าเสียหาย

ศาลฎีกาพิพากษายืนตามศาลอุทธรณ์

จากแนวคำพิพากษาสรุปได้ว่า ประเภทความรับผิดของผู้สอบบัญชีกรณีประเภทเดินเลื้อ้นั้น ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบต่อลูกค้าของตนเท่านั้น

ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม

1. คดี Ultramares Corporation v. Touche

เจ้าหน้าที่ของบริษัท Ultramares ที่ล้มละลายไปแล้ว เชื่อบการเงินที่ผ่านการสอบบัญชีแล้ว จึงฟ้องนักบัญชีโดยกล่าวหาว่านักบัญชีผู้เตรียมงบการเงินนั้นประเภทเดินเลื้อ้นและทำรายงานเท็จ โดยเจตนาทุจริตในกรณีการทำลูกค้าปลอมจำนวน 700,000 ดอลลาร์สหรัฐ เพิ่มจากลูกค้าจริงที่แท้จริงจำนวน 650,000 ดอลลาร์สหรัฐ และยอดเจ้าหน้าที่การค้ำก็แสดงความขัดแย้งเช่นเดียวกัน

ศาลตัดสินว่า นักบัญชีประเภทเดินเลื้อ้นจริงแต่ไม่ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามที่มีใช้คู่สัญญาหลักของบริษัทลูกค้า

2. คดี Rusch Factors v. Levin

โจทก์ผู้ปล่อยกู้ กล่าวหาจำเลยผู้สอบบัญชีที่ตรวจงบการเงินของบริษัทลูกค้าเพื่อหาเงินกู้ว่าผู้สอบบัญชีออกรายงานสอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข โดยระบุว่าบริษัทลูกค้ายังมีความสามารถชำระหนี้ได้ ทั้งที่ความจริงบริษัทลูกค้าไม่มีความสามารถชำระหนี้ได้ โจทก์ให้เงินกู้แก่บริษัทลูกค้า และได้รับความเสียหาย จึงฟ้องผู้สอบบัญชีให้ชดเชยค่าเสียหาย

จำเลยต่อสู้ว่า จำเลยไม่มีความรับผิดเป็นการส่วนตัวต่อ Rusch Factors ศาลเห็นชอบตามโจทก์ เพราะ Rusch Factors เป็นคู่สัญญาที่ได้ประโยชน์หลัก (a primary beneficiary) และหลักละเมิดระบุว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความประเภทเดินเลื้อ้นในการตรวจสอบงบการเงิน และมีผู้เสียหายจากการเชื่อถืองบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีต้องชดเชยค่าเสียหาย

3. JEB Fasteners Ltd v. Marks Bloom & Co.

ในปี 1975 โจทก์เข้าเจรจาเพื่อควบกิจการบริษัทผลิตแห่งหนึ่งซึ่งเริ่มทำการค้าขายสินค้าประเภทเดียวกับโจทก์ ระหว่างการเจรจา จำเลยผู้เป็นนักบัญชีของบริษัทและทราบว่าโจทก์กำลังเจรจควบกิจการได้ออกงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้วสำหรับปีแรกสิ้นสุดวันที่ 31 ตุลาคม 1974 และรับรองแก่โจทก์ถึงความถูกต้องของบัญชี แต่ตัวเลขในบัญชีไม่ถูกต้องหลายประการ โดยเฉพาะการแสดงว่าบริษัทดำเนินงานดีมากในปีแรก และมูลค่าหุ้นมีราคาสูงขึ้น โจทก์ตัดสินใจควบกิจการ แรงจูงใจหลักคือการได้รับความช่วยเหลือจากผู้บริหาร 2 คนในการควบกิจการ จากที่กล่าวมาในเดือนมิถุนายนปี 1975 โจทก์ควบกิจการสมบูรณ์ ในเวลาที่มีการควบกิจการ โจทก์ทราบว่าบริษัทเกิดความยุ่งยากทางการเงิน และหุ้นของกิจการมีมูลค่าน้อยกว่าที่แสดงในบัญชี เพราะฉะนั้นโจทก์ทราบแล้วว่าบัญชีไม่ถูกต้อง แต่ไม่ได้ตระหนักว่าไม่ถูกต้องทั้งหมด เมื่อการควบสำเร็จ และโจทก์ได้รับความเสียหายเป็นจำนวนมาก โจทก์ฟ้องจำเลยว่า ความเสียหายเกิดจาก

การละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ หรือบกพร่องต่อหน้าที่ใช้ความระมัดระวังแก่โจทก์ในฐานะผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่คาดเห็นได้ และกล่าวหาว่าจำเลยประมาทเลินเล่อในการจัดเตรียมบัญชีที่โจทก์ใช้และเชื่อถือข้อมูลในการตัดสินใจควมบกิจการ อย่างไรก็ตาม ศาลชั้นต้น ตัดสินว่า แรงจูงใจในการควมบกิจการของโจทก์มาจากการได้รับข้อมูลอำนวยความสะดวกจากผู้บริหารของบริษัทลูกค้า และคาดหวังมูลค่าหุ้นเอง ความประมาทเลินเล่อของจำเลยไม่ได้เป็นสาเหตุความเสียหายของโจทก์ ศาลชั้นต้นยกฟ้อง

ศาลอุทธรณ์ตัดสินว่า โจทก์รู้แล้วว่าบัญชีไม่ถูกต้อง แต่ไม่ได้ตระหนักว่าข้อมูลไม่ถูกต้องทั้งหมดถึงขนาดกระทบการตัดสินใจของโจทก์ ทั้งที่มีข้อเท็จจริงมาสนับสนุนการตัดสินใจได้ เพราะฉะนั้นศาลอุทธรณ์ยกฟ้อง

จากคดีความทั้งหมดนั้น สรุปความรับผิดของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สามได้ว่า ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดในการที่ผู้สอบบัญชีประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง หรือทุจริต โดยผู้ันต้องพิสูจน์องค์ประกอบความรับผิด ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อผู้ัน
2. ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยเจตนาประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงหรือทุจริต
3. ผู้ันเชื่อถืองบการเงินที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นผิดจากความเป็นจริง
4. เกิดความเสียหายแก่ผู้ันจริง
5. ความเสียหายเป็นผลมาจากการกระทำของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 2.3 สรุปคดีความฟ้องร้องในประเทศและต่างประเทศ

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	ประเภทความผิด	ข้อต่อสู้คดี		ผลของคดี
		ของโจทก์	ของจำเลย	
1. คดีมูลนิธิการศึกษาไทย-อเมริกัน และ ไพรัช วอเตอร์เฮาส์				
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420	ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงและทุจริตอันเป็นละเมิด	ปฏิบัติงานโดยไม่สุจริต และไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	โจทก์ประมาทเลินเล่อในการทำงานของตนเอง	ศาลอุทธรณ์ยกฟ้อง

ตารางที่ 2.3 (ต่อ) สรุปคดีความฟ้องร้องในประเทศและต่างประเทศ

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	ประเภทความผิด	ข้อต่อสู้ในคดี		ผลของคดี
		ของโจทก์	ของจำเลย	
2. คดีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ธนไทย จำกัด (มหาชน) และ อาร์เธอร์ แอนเดอร์เซ็น				
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420, 427, 224	ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงอันเป็นละเมิด	ประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามกฎหมายเฉพาะเรื่อง	โจทก์ไม่ได้ใช้รายงานการสอบบัญชีในการตัดสินใจและความเสียหายไม่ได้เกิดจากการปฏิบัติงานของจำเลยโจทก์ประมาทเลินเล่อเอง	ศาลชั้นต้นพิพากษาให้จำเลยทั้งสามร่วมกันรับผิดชอบตามความเสียหายของโจทก์พร้อมดอกเบี้ยทั้งหมด
3. คดี 1136 Tenants และ Max Rothenberg and Company				
-	ปฏิบัติงานผิดข้อสัญญา และประมาทเลินเล่อ	ไม่ทำการตรวจสอบใบสำคัญที่หายไป ในขณะที่จัดทำงบการเงินให้บริษัท	ไม่ใช่หน้าที่ที่ระบุในข้อสัญญา	ศาลชั้นต้นกำหนดว่าแม้ไม่ได้ระบุแต่การเปิดเผยสิ่งผิดปกติเป็นหน้าที่ที่ต้องทำในระหว่างสัญญา
4. คดี Cenco Incorporated และ Seidman & Seidman				
-	ปฏิบัติงานผิดข้อสัญญา ประมาทเลินเล่อทางวิชาชีพ และทุจริต	ไม่เปิดเผยการทุจริตที่ราคาสินค้าคงเหลือสูงกว่าปกติ	การป้องกันการทุจริตเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ไม่ใช่หน้าที่ผู้สอบบัญชี	ศาลอุทธรณ์ยกฟ้อง
5. คดี Hochfelder และ Ernst & Ernst				
1934 Act Section 10(b), Rule 10b-5	ทุจริต	ไม่เปิดเผยการทุจริตของผู้บริหาร	ไม่มีเจตนาทุจริต	ศาลฎีกายกฟ้องเพราะห้ามตีความขยายความรับผิดกรณีไม่มีเจตนา

ตารางที่ 2.3 (ต่อ) สรุปคดีความฟ้องร้องในประเทศและต่างประเทศ

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	ประเภทความผิด	ข้อต่อสู้คดี		ผลของคดี
		ของโจทก์	ของจำเลย	
6. คดี Howard Sirota และ Solitron Devices, Inc.				
1934 Act Section 10(b), Rule 10b-5	ประมาทเลินเล่อ โดยจงใจ	ไม่เปิดเผยความ ผิดปกติของมูลค่า สินค้าคงเหลือที่สูง เกินปกติ	-	ศาลอุทธรณ์ กำหนดความรับ ผิดเพราะผู้สอบ บัญชีรู้ว่างบ การเงินผิด โดย ไม่ต้องพิจารณา ว่าประมาท เลินเล่อหรือไม่
7. คดี Caparo Industries และ Dickman & Ors.				
-	ประมาทเลินเล่อ	ไม่ใช้ความ ระมัดระวังต่อโจทก์ ตามหน้าที่ที่ตนต้อง ปฏิบัติ	ไม่มีหน้าที่ต้องใช้ ความระมัดระวังต่อ ผู้อื่นที่มีโชครู้ค่า ของตน	ศาลฎีกายกฟ้อง
8. คดี Ultramares Corporation และ Touche				
-	ประมาทเลินเล่อ และทำรายงานเท็จ	ไม่ใช้ความ ระมัดระวังต่อโจทก์ ตามหน้าที่ที่ตนต้อง ปฏิบัติ	ไม่มีหน้าที่ต้องใช้ ความระมัดระวังต่อ ผู้อื่นที่มีโชครู้ค่า ของตน	ศาลอุทธรณ์ ยกฟ้อง
9. คดี Rusch Factors และ Levin				
-	ประมาทเลินเล่อ	จำเลยไม่ออก รายงานตาม ข้อเท็จจริง	โจทก์มีคู่สัญญา ที่ผู้สอบบัญชีต้อง รับผิดชอบ	ศาลชั้นต้น กำหนดให้ผู้สอบ บัญชีใช้ ค่าเสียหายเพราะ โจทก์เป็น คู่สัญญาที่ได้ ประโยชน์หลัก และได้รับความ เสียหายจากการ เชื่อถืองบการเงิน นั้นจริง

ตารางที่ 2.3 (ต่อ) สรุปคดีความฟ้องร้องในประเทศและต่างประเทศ

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	ประเภทความผิด	ข้อต่อสู้ในคดี		ผลของคดี
		ของโจทก์	ของจำเลย	
10. คดี JEB Fasteners Ltd. และ Marks Bloom & Co.				
-	ประมาทเลินเล่อ	ละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ หรือบกพร่องในการใช้หน้าที่ ความระมัดระวังแก่โจทก์	โจทก์ประมาทเลินเล่อเอง และไม่ได้อาศัยรายงานการสอบบัญชีในการตัดสินใจ	ศาลอุทธรณ์ยกฟ้อง

อย่างไรก็ดี ราวเดือนกรกฎาคม ปี 2002 เกิดการจำกัดความรับผิดต่อบุคคลที่สามจากแนวการตัดสินของศาลชั้นต้นในคดี Royal Bank of Scotland v. Bannerman Johnstone Maclay and others ในคดีนี้ จำเลยเป็นบริษัทนักบัญชีรับอนุญาต (a firm of chartered accountants) บริษัทรับงานสอบบัญชีของบริษัท APC ระหว่างรอบบัญชี ธนาคารให้เงินกู้ยืมในจำนวนที่มีสาระสำคัญแก่ APC และสาขาของ APC ในเดือนกันยายนปี 1998 ธนาคารนัดเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ของ APC และสาขา เนื่องจากจำนวนเงินที่ให้กู้ยืมนั้นมีนัยสำคัญว่าเกิดการสูญหาย ธนาคารจึงเรียกค่าเสียหายจากจำเลย โดยกล่าวหาจำเลย 2 ประเด็น คือ ประเด็นแรก ธนาคารกล่าวหาว่าจำเลยในฐานะผู้สอบบัญชีของ APC มีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อธนาคารด้วย และธนาคารได้รับความเสียหายจากการไม่ปฏิบัติหน้าที่ของจำเลย ประเด็นที่สองคือ ธนาคารกล่าวหาว่าความเสียหายของธนาคารส่วนหนึ่งมาจากการทุจริตของนาย Michael McMahon ซึ่งในขณะนั้นเป็นลูกจ้างของจำเลยและมีสถานะที่สองเป็นผู้อำนวยการทางบัญชีของ APC ด้วย ทำให้จำเลยมีความรับผิดในผลการกระทำของนาย McMahon ด้วย

จำเลยได้แย้งในเรื่องของความสัมพันธ์ทางกฎหมายระหว่างจำเลยกับธนาคาร

ผู้พิพากษาในคดีนี้ได้สรุปความเห็นเห็นว่า นาย McMahon อยู่ภายใต้การควบคุมของ APC ดังนั้น จำเลยไม่มีความรับผิดในการกระทำผิดของนาย McMahon และคำฟ้องของธนาคารก็ไม่ได้เปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างการกระทำผิดของนาย McMahon กับการจ้างงานของบริษัทจำเลย เพื่อที่จะกำหนดความรับผิดได้อย่างยุติธรรม

แม้ว่าคดีนี้ยังอยู่ในชั้นอุทธรณ์ แต่ก็ก็เป็นแนวทางให้สมาคมผู้สอบบัญชีของประเทศอังกฤษออกแนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีให้เขียนข้อความปฏิเสธความรับผิดของตนต่อบุคคลที่สามไว้ในรายงานการสอบบัญชีได้ซึ่งเป็นการลดความเสี่ยงและภาระของผู้สอบบัญชีให้จำกัดอยู่เพียงกลุ่มของผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือบริษัทลูกค่าของผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีจะลดคุณภาพการทำงาน ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และต้องรับผิด

หากปฏิบัติผิดจรรยาบรรณทางวิชาชีพ หรือต้องชดใช้ค่าเสียหายในกรณีที่ปฏิบัติงานผิดพลาด หรือเสนอรายงานไม่ถูกต้องเช่นเดิม เพียงแต่จำกัดบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบให้ จำกัดเพียงผู้ที่ผู้สอบบัญชีมีนิติสัมพันธ์ด้วย

จากคดีนี้เมื่อเปรียบเทียบกับร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพสอบบัญชีแล้วจะเห็นได้ว่า ร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพกำหนดความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามของผู้สอบบัญชีซึ่งตรงข้ามกับแนวคำพิพากษาของศาลในคดี Royal Bank of Scotland v. Bannerman Johnstone Maclay and others ซึ่งจะได้เห็นแนวความคิดของนักกฎหมายผู้ออกร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้จากผลการตอบแบบสอบถามที่กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สามโดยที่บุคคลนั้นไม่ได้มีความสัมพันธ์ทางกฎหมายกับผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมทั้งหมดพบว่า ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งกฎหมายผู้สอบบัญชีเอง คือ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องในการควบคุมทั้งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2542 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ. 2499 และกฎหมายของรัฐทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลกฎหมายอาญา โดยกฎหมายเหล่านี้กำหนดประเด็นความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานเพียงพอในการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความถูกต้องในสาระสำคัญของงบการเงินของบริษัทแต่พึงตระหนักว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้มีหน้าที่ตรวจสอบทุจริตหรือการกระทำผิดกฎหมายต่าง ๆ โดยตรง และหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดพลาดจนเกิดความเสียหาย บุคคลที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดชอบเป็นหลักคือ ลูกค้าของตนเอง และจากคดีความต่างประเทศได้มีการขยายความรับผิดชอบไปยังบุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้หรือควรจะได้รู้ และบุคคลที่สาม โดยต้องพิสูจน์ความเสียหายเอง และประเภทความผิดส่วนมากก็เป็นเรื่องของการปฏิบัติงานผิดสัญญาหรือการประมาทเลินเล่อ แต่บางครั้งก็อาจเป็นเรื่องการประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง หรือการทุจริตได้ ทั้งนี้หากมีการพิสูจน์ว่าผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบจริง สัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีก็มีทั้งรับผิดเต็มจำนวน หรือรับผิดเฉพาะส่วนได้

ดังนั้น ในบทต่อ ๆ ไป จึงเป็นการนำข้อมูลจากการทบทวนวรรณกรรมจัดทำแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย และทำการประมวลผลจนถึงสรุปผลการวิจัย

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่อง “ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย” เพื่อศึกษาความคิดเห็นที่มีต่อบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิด บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดของผู้สอบบัญชี นักวิชาการและนักกฎหมาย

ผู้วิจัยได้กำหนดแนวทางในการดำเนินการวิจัยเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว โดยมีรายละเอียดในเรื่องประชากร กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การทดสอบแบบสอบถาม การเก็บรวบรวมข้อมูล หลักเกณฑ์การให้คะแนน และการวิเคราะห์ข้อมูล ดังต่อไปนี้

3.1 รูปแบบการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory Research) โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (Questionnaire) จากนั้นนำผลที่ได้จากแบบสอบถามมาประมวลผล และวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุป

3.2 แหล่งข้อมูล

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยประกอบด้วย 2 แหล่ง ดังนี้

1. แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ เป็นการให้แบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่างอย่างแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี
2. แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ เป็นการศึกษาเอกสารจากวิทยานิพนธ์ บทความและวารสาร จากต่างประเทศ คดีความฟ้องร้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี

3.3 ประชากร

ประชากร ประกอบด้วย 5 กลุ่ม คือ

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 1,305 คน เฉพาะผู้สอบบัญชีที่ให้ความยินยอมในการเผยแพร่ข้อมูล ณ วันที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2546 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2546)

2. นักวิชาการด้านบัญชี

3. นักวิชาการด้านกฎหมาย

4. ผู้พิพากษา

5. ทนายความ

3.4 กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง จะใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบ Simple Random Sampling ซึ่งเป็นวิธีการสุ่มตัวอย่างโดยให้ทุก ๆ หน่วยมีโอกาสที่จะถูกเลือกเท่ากัน โดยใช้วิธีการเปิดตารางสุ่ม (Random Number Table) แล้วนำไปเลือกจากเลขทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ขนาดตัวอย่าง

ขนาดตัวอย่างคำนวณหาได้จากสูตรทางสถิติ ดังต่อไปนี้

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

เมื่อกำหนดระดับความเชื่อมั่นให้เท่ากับ 95%

โดยที่ n = ขนาดของตัวอย่าง

N = ขนาดของประชากร

e = ค่าความคลาดเคลื่อน

หมายเหตุ : ในการทำวิจัยครั้งนี้กำหนดให้ค่าความคลาดเคลื่อนมีค่าเท่ากับ 0.05

$$n = \frac{1305}{1 + 1305(e)^2}$$

$$n = 306.16$$

ขนาดตัวอย่างที่ได้จากการคำนวณมีค่าประมาณ 306.16 คน ซึ่งผู้วิจัยได้เพิ่มขนาดตัวอย่างเพื่อส่งแบบสอบถามไปยังผู้ตอบบัญชีทั้งสิ้น 330 คน เนื่องจากคาดว่าอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามอาจต่ำกว่าขนาดตัวอย่างที่คำนวณได้

2. นักวิชาการด้านบัญชี ใช้กลุ่มตัวอย่างในการสำรวจทุกคน จำนวน 100 คน จากมหาวิทยาลัยของรัฐ 2 แห่ง และมหาวิทยาลัยเอกชน 2 แห่ง เพราะเป็นมหาวิทยาลัยชั้นนำที่มีการเปิดสอนวิชาทางบัญชี และการสอบบัญชีมานาน โดยสอบถามจากอาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชีทั้งหมด

3. นักวิชาการด้านกฎหมาย ใช้กลุ่มตัวอย่างในการสำรวจทุกคน จำนวน 120 คน จากมหาวิทยาลัยของรัฐ 2 แห่ง และมหาวิทยาลัยเอกชน 2 แห่ง เพราะเป็นมหาวิทยาลัยชั้นนำที่มีการเปิดสอนวิชาทางบัญชี และการสอบบัญชีมานาน โดยสอบถามจากอาจารย์ประจำภาควิชาการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรธุรกิจ

4. ผู้พิพากษา ใช้ประชากรทั้งหมดจากศาลแพ่งกรุงเทพใต้ จำนวน 186 คน เพราะเป็นศาลชั้นต้นที่รับคดีทางธุรกิจ โดยสอบถามผู้พิพากษาทั้งหมด

5. หน่วยงาน ใช้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 8 สำนักงาน โดยส่งแบบสอบถามจำนวน 5 ชุด 10 ชุด และ 20 ชุด แล้วแต่ขนาดของสำนักงาน รวมทั้งสิ้น 100 ชุด เพราะเป็นสำนักงานระดับสากลที่ว่าความทางคดีธุรกิจ โดยจำนวนแบบสอบถามที่ส่งขึ้นอยู่กับขนาดสำนักงานและหน่วยงานที่ประจำอยู่ที่สำนักงานกฎหมายนั้น

3.5 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ที่มีคำถามทั้งชนิดปลายปิดและคำถามชนิดปลายเปิด โดยแบ่งคำถามออกเป็น 5 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 คำถามเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่ผู้ตอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ส่วนที่ 2 คำถามเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้ตอบบัญชี

ส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้ตอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ส่วนที่ 4 คำถามเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้ตอบบัญชีควรรับผิดชอบ

ส่วนที่ 5 คำถามเกี่ยวกับอาชีพ ประสบการณ์ทำงาน ระดับการศึกษา ลักษณะ

การปฏิบัติงานสอบบัญชี และการเป็นผู้ตอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.6 เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

แบบสอบถามส่วนที่ 1 - 4 เกี่ยวกับความคิดเห็นต่อบทบาทหน้าที่ กฎหมายและประเด็น ความรับผิดชอบ บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบ ผู้วิจัยมีหลักเกณฑ์ให้คะแนน แบบสอบถามซึ่งสร้างขึ้นตามวิธีของ Likert โดยในแต่ละข้อจะมี 6 คำตอบ โดยแบ่งการวิเคราะห์ เป็น 2 ส่วน คือ ผู้ตอบไม่แสดงความคิดเห็น และผู้ตอบแสดงความคิดเห็น ซึ่งกรณีผู้ตอบแสดง ความคิดเห็นมีการกำหนดน้ำหนักคะแนนในแต่ละข้อเป็น 5 ระดับ ดังนี้

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

3.7 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามให้กับกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูล ช่วงเวลาเดียว คือ เดือนมิถุนายน – เดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2547 ซึ่งการจัดส่งแบบสอบถาม แบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ

1. นำแบบสอบถามส่งให้กับผู้ตอบแบบสอบถามด้วยตนเอง
2. จัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับผู้ตอบแบบสอบถาม

3.8 การวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยได้ทำการลงรหัส (Coding) และนำมาประมวลผลข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows การใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive statistics) โดยนำเสนอข้อมูลในรูปของ ตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) ด้วยร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) เพื่ออธิบายข้อมูลดังต่อไปนี้
 - 1.1 ลักษณะประชากร ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงาน ลักษณะการปฏิบัติงานสอบบัญชี และการรับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

- 1.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

2. สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เพื่อใช้ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีกับกลุ่มตัวอย่างอื่น โดยใช้การทดสอบที่ไม่ใช้พารามิเตอร์
 - 2.1 เนื้อหาที่ทดสอบคือ บทบาทหน้าที่ กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคลและจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ
 - 2.2 สมมติฐานของการทดสอบ
 - 2.2.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (M_1) นักวิชาการด้านบัญชี (M_2) นักวิชาการด้านกฎหมาย (M_3) ผู้พิพากษา (M_4) และทนายความ (M_5) จะใช้ Kruskal – Wallis H Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_2=M_3=M_4=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม
 - 2.2.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (M_1) และนักวิชาการด้านบัญชี (M_2) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี ไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_2$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี แตกต่างกัน ($M_1 \neq M_2$)
 - 2.2.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (M_1) และนักวิชาการด้านกฎหมาย (M_3) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_3$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_3$)

2.2.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (M_1) และผู้พิพากษา (M_4) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษาไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_4$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษาแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_4$)

2.2.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (M_1) และทนายความ (M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทนายความไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทนายความแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_5$)

2.2.6 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา ($M_{1/1}$) และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา ($M_{1/2}$) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา ไม่แตกต่างกัน ($M_{1/1}=M_{1/2}$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา แตกต่างกัน ($M_{1/1} \neq M_{1/2}$)

2.2.7 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ($M_{1,1}$) และ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ($M_{1,2}$) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่แตกต่างกัน ($M_{1,1}=M_{1,2}$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แตกต่างกัน ($M_{1,1} \neq M_{1,2}$)

2.3 การคำนวณโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS

ในส่วนของการทดสอบสมมติฐานจะดูค่า p -value ที่ได้จากการคำนวณโดยพิจารณาว่าค่า p -value ที่มากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 จะยอมรับ H_0 นั่นคือ ระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ ไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ดังนั้น วิธีการวิจัยจึงทำการวิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐานความแตกต่างความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง 5 กลุ่ม คือ ผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ โดยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS เมื่อได้วิธีการวิจัยแล้ว ในบทที่ 4 จะได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง “ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย” เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ จำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด 836 ชุด ในการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นจะใช้สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive statistics) เพื่อนำเสนอข้อมูลในรูปของตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) ด้วยจำนวนร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

ตารางที่ 4.1 ผลการตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่าง	ส่งแบบสอบถาม	แบบสอบถามที่ได้รับ	อัตราการตอบกลับที่ใช้ข้อมูลได้จริง
ผู้สอบบัญชี	330	128	38.79%
นักวิชาการทางบัญชี	100	14	14.00%
นักวิชาการทางนิติศาสตร์	120	21	17.50%
ผู้พิพากษา	186	53	28.49%
ทนายความ	100	36	36.00%
รวม	836	252	30.14%

จำนวนแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์คิดเป็นร้อยละ 30.14 ของจำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด การพิจารณาผลการตอบกลับแบบสอบถามพบว่าผู้สอบบัญชีตอบกลับสูงที่สุดอาจเป็นเพราะเรื่องนี้เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง ทนายความมีอัตราการตอบกลับใกล้เคียงกันซึ่งอาจเป็นเพราะหากมีการฟ้องร้องคดีเกิดขึ้น ทั้งผู้สอบบัญชีและคู่ความอีกฝ่ายต่างก็อาศัยทนายความเป็นผู้พิสูจน์ความจริงแก่ตน ดังนั้นทนายความจึงเป็นผู้ที่น่าจะได้รับผลกระทบจากเรื่องนี้ เช่นเดียวกับผู้พิพากษาซึ่งเป็นผู้ใช้กฎหมายด้วย ส่วนนักวิชาการมีอัตราการตอบกลับต่ำอาจเป็นเพราะนักวิชาการไม่ใช่กลุ่มที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจึงไม่เห็นประโยชน์ของการศึกษานี้

ผลการวิเคราะห์

4.1 ลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

การวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้จะกล่าวถึงปัจจัยทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 5 กลุ่ม โดยจะอธิบายถึงระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน และลักษณะการปฏิบัติงาน ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชี จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 128 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จบปริญญาโทเป็นจำนวน 69 คน คิดเป็นร้อยละ 53.91 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี 55 คน คิดเป็นร้อยละ 42.97 ประกาศนียบัตรวิชาชีพสอบบัญชี 4 คน คิดเป็นร้อยละ 3.13

ประสบการณ์ทำงาน

ตารางที่ 4.3 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามมีประสบการณ์ทำงานเฉลี่ยถึงเกือบ 14 ปี (13.97 ปี)

ลักษณะการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 4.4 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลามีจำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 46.88 และปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาจำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 53.13 นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจำนวน 128 คนนี้มีผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพียง 6 คน คิดเป็นร้อยละ 4.69 ส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีทั่วไปจำนวน 122 คน คิดเป็นร้อยละ 95.31

2. นักวิชาการด้านบัญชี จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 14 คน

ระดับการศึกษา

ระดับการศึกษาของนักวิชาการด้านบัญชีจากตารางที่ 4.2 ส่วนใหญ่จบปริญญาโท เช่นเดียวกันจำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 71.43 ส่วนปริญญาตรีและปริญญาเอกนั้นจำนวน 2 คนเท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 14.29 ของแต่ละระดับการศึกษา

ประสบการณ์ทำงาน

จากตารางที่ 4.3 นักวิชาการด้านบัญชีมีประสบการณ์ทำงานเฉลี่ยอยู่ที่ 10.71 ปี ใกล้เคียงกับประสบการณ์ทำงานของผู้สอบบัญชี

ลักษณะการปฏิบัติงาน

จากตารางที่ 4.4 พบว่า มีนักวิชาการด้านบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีแต่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา และเป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 8 คน

3. นักวิชาการด้านกฎหมาย จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 21 คน

ระดับการศึกษา

นักวิชาการด้านกฎหมายจากตารางที่ 4.2 ส่วนใหญ่สำเร็จปริญญาโทจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 66.67 ปริญญาเอก 4 คน และปริญญาตรี 3 คน คิดเป็นร้อยละ 19.05 และร้อยละ 14.29 ตามลำดับ

ประสบการณ์ทำงาน

ประสบการณ์ทำงานเฉลี่ยของนักวิชาการด้านกฎหมายจากตารางที่ 4.3 อยู่ที่ 20.33 ปี สูงที่สุดในบรรดากลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 5 กลุ่ม

ลักษณะการปฏิบัติงาน

จากตารางที่ 4.4 พบว่า นักวิชาการด้านกฎหมายมีจำนวน 2 คน ที่ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เต็มเวลา และเป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4. ผู้พิพากษา จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 53 คน

ระดับการศึกษา

จากตารางที่ 4.2 ผู้พิพากษาจำนวน 30 คนสำเร็จการศึกษาปริญญาโท และจำนวน 23 คนสำเร็จปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 56.6 และร้อยละ 43.4 ตามลำดับ

ประสบการณ์ทำงาน

ตารางที่ 4.3 แสดงประสบการณ์ทำงานเฉลี่ยของผู้พิพากษาอยู่ที่ 7.25 ปี สาเหตุที่ประสบการณ์ทำงานเฉลี่ยไม่สูงมาก อาจเป็นเพราะผู้พิพากษาที่ตอบแบบสอบถามเป็นผู้พิพากษาที่ประจำศาลชั้นต้นเท่านั้น

5. ทนายความ จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 36 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงระดับการศึกษาของทนายความส่วนใหญ่สำเร็จปริญญาตรีจำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 77.78 และมี 2 คน คิดเป็นร้อยละ 22.22 สำเร็จการศึกษาปริญญาโท

ประสพการณ์ทำงาน

ประสพการณ์ทำงานเฉลี่ยจากตารางที่ 4.3 อยู่ที่ 6.81 ปี ใกล้เคียงกับประสพการณ์ทำงานเฉลี่ยของผู้พิพากษา อาจเป็นเพราะทนายความที่เชี่ยวชาญกฎหมายธุรกิจยังมีไม่มากนัก เนื่องจากกฎหมายธุรกิจเพิ่งเริ่มมีการขยายการศึกษาเมื่อไม่นานมานี้

ตารางที่ 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามระดับการศึกษา

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	ผู้สอบบัญชี		นักวิชาการ				นักกฎหมาย			
			ด้านบัญชี		ด้านกฎหมาย		ผู้พิพากษา		ทนายความ	
ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	55	42.97	2	14.29	3	14.29	23	43.40	28	77.78
ปริญญาโท	69	53.91	10	71.43	14	66.67	30	56.60	8	22.22
ปริญญาเอก	0	0.00	2	14.29	4	19.05	-	-	-	-
ประกาศนียบัตรสอบบัญชี	4	3.13	-	0.00	-	0.00	-	-	-	-
รวม	128	100.00	14	100.00	21	100.00	53	100.00	36	100.00

ตารางที่ 4.3 แสดงค่าเฉลี่ยของประสพการณ์ทำงานจำแนกแต่ละอาชีพ

ประสพการณ์ทำงาน (ปี)	ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ		นักกฎหมาย	
		ด้านบัญชี	ด้านกฎหมาย	ผู้พิพากษา	ทนายความ
ค่าเฉลี่ย	13.97	10.71	20.33	7.25	6.81

ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

ลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี		นักวิชาการ			
			ด้านบัญชี		ด้านกฎหมาย	
เวลาปฏิบัติงาน	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
เต็มเวลา	60	46.88	-	-	-	-
ไม่เต็มเวลา	68	53.13	8	100	2	100
รวม	128	100	8	100	2	100
การเป็นผู้สอบบัญชีของตลาดหลักทรัพย์	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
เป็น	6	4.69	-	-	-	-
ไม่เป็น	122	95.31	8	100	2	100
รวม	128	100	8	100	2	100

ลักษณะของกลุ่มตัวอย่างสรุปได้ว่ามีความเหมาะสมที่จะใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ โดยกลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ทำงานมากกว่า 5 ปี และเป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานเต็มเวลาในสัดส่วนใกล้เคียงกับผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เต็มเวลา ผู้สอบบัญชีกลุ่มนี้น่าจะแสดงข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้ดีไม่ว่าจะเป็นความคิดเห็นไปในทิศทางเดียวกัน หรือความคิดเห็นในทิศทางแตกต่างกัน ส่วนกลุ่มนักกฎหมายที่ผู้วิจัยเลือกผู้พิพากษาและทนายความที่ทำงานทางด้านธุรกิจนั้นมีประสบการณ์มากกว่า 5 ปี จึงน่าจะเป็นผู้เข้าใจกฎหมายเป็นอย่างดี และนักวิชาการทั้งทางด้านบัญชีและทางด้านกฎหมายนั้นก็มียุทธศาสตร์การทำงานสูงและน่าจะแสดงความคิดเห็นเป็นกลางระหว่างกลุ่มนักบัญชีที่พยายามจำกัดความรับผิดชอบกับกลุ่มนักกฎหมายที่เคร่งครัดเรื่องการบังคับใช้กฎหมาย ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างที่ได้นี้น่าจะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

4.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง

สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้จะอธิบายแบ่งย่อยเป็น 4 ส่วน ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ โดยแต่ละส่วนจะนำข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความมาวิเคราะห์เป็นส่วน ๆ ไป

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชี

ตามตารางที่ 4.5 แสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อบทบาทหน้าที่ของตนเองซึ่งส่วนใหญ่เห็นด้วย โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 4.8 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 82.81 ในประเด็นที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.75 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 78.13 ในประเด็นที่ว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ ทั้งสองประเด็นเป็นเรื่องที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีในฐานะหน้าที่และวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี ส่วนบทบาทหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วย คือ ผู้สอบบัญชีควรตรวจหาทุจริตเมื่อจำนวนเงินนั้นไม่มีสาระสำคัญ โดยมีค่าเฉลี่ย 2.35 และมีผู้ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 50 ส่วนบทบาทหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยลำดับรองได้แก่ ประเด็นหน้าที่แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในของลูกค้านำไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การตรวจหาทุจริตทุกครั้งที่ใช้ทำการตรวจสอบ และหน้าที่

ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 2.36 2.58 และ 2.88 ตามลำดับ สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยอาจเป็นเพราะสิ่งเหล่านี้ไม่ได้มีกำหนดไว้อย่างชัดเจนในมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็นแนวทางการปฏิบัติงานและผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้ตรวจหาทุจริตเพียงแต่วิธีการตรวจสอบอาจนำไปพบการทุจริตได้เท่านั้น นอกจากนี้แม้ว่าผู้ถือหุ้นเป็นผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีก็มิได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการควบคุมฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชีจึงไม่มีหน้าที่ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ

นักวิชาการด้านบัญชี

ตารางที่ 4.6 แสดงความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีที่เห็นด้วยในประเด็นหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ และหน้าที่ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้านำด้วยค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากันที่ระดับ 4.86 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งในสองประเด็นดังกล่าวเท่ากันที่ร้อยละ 85.71 ส่วนบทบาทหน้าที่อื่น นักวิชาการด้านบัญชีเห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตามนั้น ยกเว้นสามประเด็นที่นักวิชาการด้านบัญชีไม่เห็นด้วย คือ สามประเด็นเดียวกับที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยว่าเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังกล่าวมาแล้ว

นักวิชาการด้านกฎหมาย

ประเด็นที่นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นด้วยว่า เป็นหน้าที่สำคัญของผู้สอบบัญชีจากตารางที่ 4.7 คือ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจการกระทำผิดกฎหมายบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ระดับ 4.52 และประเด็นลำดับรองที่ระดับ 4.48 คือ การตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ ซึ่งมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 52.38 เท่ากันทั้งสองประเด็น สาเหตุที่นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นด้วยในสองประเด็นนี้ อาจเป็นเพราะประเด็นแรกเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องทราบ ส่วนประเด็นที่สองน่าจะเป็นเพราะผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งเข้ามาตรวจสอบบัญชีภายหลังจากการจัดทำงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจหาข้อมูลเพิ่มเติมได้ตามวิธีการสอบบัญชี แต่ข้อมูลหลักก็เกิดจากการจัดทำข้อมูลของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ อย่างไรก็ตามนักวิชาการด้านกฎหมายไม่เห็นด้วยที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจหาทุจริตในจำนวนเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่ค่าเฉลี่ย 2.88 พึงสังเกตว่าค่าเฉลี่ยนี้รวมผู้ที่ไม่เห็นด้วยและผู้ที่ไม่แน่ใจ ซึ่งอาจเป็นเพราะนักวิชาการด้านกฎหมายเน้นกฎหมายมากกว่าผู้สอบบัญชีหรือนักวิชาการด้านบัญชีจึงไม่แน่ใจว่าจริง ๆ แล้วผู้สอบบัญชีควรตรวจหาทุจริตทุกกรณีหรือไม่

ผู้พิพากษา

ผู้พิพากษาเป็นกลุ่มที่เห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีควรมีหน้าที่ทุกอย่างดังตารางที่ 4.8 โดยเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.57 ในประเด็นผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ จากที่กล่าวว่าผู้พิพากษาเห็นด้วยทุกอย่างก็เพราะว่าค่าเฉลี่ยต่ำสุดยังคงอยู่ที่ 3.56 ในประเด็นตรวจหาทุจริตในจำนวนเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญ ยังมีแนวโน้มเข้าใจว่าจะมีความเห็นด้วย

ทนายความ

ตารางที่ 4.9 แสดงว่าผู้พิพากษามีความคิดเห็นไปในทางเดียวกับผู้พิพากษา คือ ทนายความเห็นว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญที่ค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.5 และทนายความไม่เห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจหาทุจริตในจำนวนเงินที่ไม่เป็นสาระสำคัญที่ค่าเฉลี่ยต่ำสุด 3.29 แต่แม้เป็นค่าเฉลี่ยต่ำสุดก็ยังมีแนวโน้มเข้าใจถึงการเห็นด้วยเช่นเดียวกับผู้พิพากษา

สรุปความคิดเห็นจากกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเปรียบเทียบกับกันจากตารางที่ 4.10 เห็นได้ชัดว่าผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชีมีความคิดเห็นไปในทางเดียวกันทั้งประเด็นที่เห็นด้วย และประเด็นที่ไม่เห็นด้วย แต่สำหรับกลุ่มตัวอย่างอื่นจะเห็นด้วยเป็นส่วนมาก เพราะแม้กลุ่มตัวอย่างอื่นมีค่าเฉลี่ยในบางประเด็นต่ำแต่ก็เป็นแนวโน้มไปในทางเห็นด้วย แต่สิ่งที่พึงสังเกตได้คือ ทุกกลุ่มตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยสูงในประเด็นที่ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ แสดงว่าทุกกลุ่มตัวอย่างเข้าใจบทบาทหน้าที่หลักของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นหน้าที่ตามวัตถุประสงค์ของวิชาชีพสอบบัญชี

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของตนเอง

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	7.81	42.97	11.72	28.13	9.38	2.88	1.18
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	-	0.78	0.78	15.63	82.81	4.8	0.47
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงาน ว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	-	1.56	-	20.31	78.13	4.75	0.53
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุม ภายในของลูกค้า	-	0.78	-	39.06	60.16	4.59	0.54
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบ ควบคุมภายใน	-	2.34	4.69	40.63	52.34	4.43	0.7
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ ฝ่ายบริหาร	-	1.56	0.78	39.84	57.81	4.54	0.6
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน	8.13	61.79	20.33	5.69	4.07	2.36	0.87
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ							
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	9.76	54.47	8.94	21.95	4.88	2.58	1.09
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	5.69	17.07	9.76	53.66	13.82	3.53	1.1
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	18.03	50	13.11	16.39	2.46	2.35	1.04
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้า ล้มเหลว	8.2	24.59	14.75	31.97	20.49	3.32	1.27
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	3.33	11.67	13.33	50.83	20.83	3.74	1.02
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้							
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	2.44	8.94	16.26	62.6	9.76	3.68	0.86
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.8	0.8	2.4	72	24	4.18	0.58
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	1.6	9.6	8.8	63.2	16.8	3.84	0.87
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	1.63	6.5	10.57	67.48	13.82	3.85	0.8
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิด กฎหมาย							
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและ แจ้งลูกค้าให้แก้ไข	-	-	-	48.8	51.2	4.51	0.5
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้า ไม่แก้ไข	-	2.38	6.35	42.06	49.21	4.38	0.71
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่ให้ แจ้งในรายงานสอบบัญชี	-	8.06	7.26	37.1	47.58	4.24	0.91

ตารางที่ 4.6 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	7.14	21.43	7.14	35.71	28.57	3.57	1.34
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	-	-	-	14.29	85.71	4.86	0.36
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	-	7.14	-	14.29	78.57	4.64	0.84
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	-	-	-	14.29	85.71	4.86	0.36
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	-	-	-	35.71	64.29	4.64	0.5
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	-	-	-	35.71	64.29	4.64	0.5
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	21.43	28.57	-	42.86	7.14	2.86	1.41
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ							
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	23.08	23.08	15.38	23.08	15.38	2.85	1.46
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	14.29	14.29	-	35.71	35.71	3.64	1.5
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	28.57	21.43	7.14	28.57	14.29	2.79	1.53
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	14.29	21.43	14.29	7.14	42.86	3.43	1.6
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	-	21.43	7.14	14.29	57.14	4.07	1.27
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้							
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	-	7.14	7.14	21.43	64.29	4.43	0.94
	9.2 กฎหมายบัญชี	-	-	-	28.57	71.43	4.71	0.47
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	-	-	-	28.57	71.43	4.71	0.47
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	-	-	7.14	28.57	64.29	4.57	0.65
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย							
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	-	-	7.69	15.38	76.92	4.69	0.63
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	-	-	7.14	14.29	78.57	4.71	0.61
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานสอบบัญชี	-	-	7.14	7.14	85.71	4.79	0.58

ตารางที่ 4.7 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	10	5	15	40	30	3.75	1.25
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	-	-	4.76	42.86	52.38	4.48	0.6
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	5	-	-	45	50	4.35	0.93
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	4.76	4.76	14.29	52.38	23.81	3.86	1.01
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	4.76	4.76	23.81	42.86	23.81	3.76	1.04
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	9.52	-	14.29	47.62	28.57	3.86	1.15
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	10	15	10	40	25	3.55	1.32
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ							
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	-	19.05	4.76	38.10	38.10	3.95	1.12
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	-	11.11	22.22	38.89	27.78	3.83	0.99
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	5.88	29.41	41.18	17.65	5.88	2.88	0.99
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	5.88	11.76	17.65	29.41	35.29	3.76	1.25
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	17.65	11.76	17.65	35.29	17.65	3.24	1.39
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้							
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	5.26	10.53	15.79	36.84	31.58	3.79	1.18
	9.2 กฎหมายบัญชี	-	-	-	47.62	52.38	4.52	0.51
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	5	5	-	25	65	4.4	1.1
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	5	10	-	30	55	4.3	1.03
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย							
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	5	5	-	30	60	4.4	0.99
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	5	5	5	35	50	4.2	1.11
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานสอบบัญชี	10	5	10	20	55	4.05	1.36

ตารางที่ 4.8 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	3.77	11.32	7.55	54.72	22.64	3.81	1.04
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	1.89	3.77	-	45.28	49.06	4.36	0.83
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	-	-	1.89	39.62	58.49	4.57	0.54
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	-	7.69	15.38	55.77	21.15	3.9	0.82
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	1.96	3.92	29.41	49.02	15.69	3.73	0.85
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	-	1.92	17.31	51.92	28.85	4.08	0.74
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	1.96	1.96	27.45	43.14	25.49	3.88	0.89
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ							
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	-	1.96	9.8	39.22	49.02	4.35	0.74
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	-	4.08	20.41	40.82	34.69	4.06	0.85
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	2.08	6.25	37.5	41.67	12.5	3.56	0.87
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	2	6	16	44	32	3.98	0.96
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	1.96	1.96	15.69	43.14	37.25	4.12	0.89
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้							
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	-	1.92	13.46	48.08	36.54	4.19	0.74
	9.2 กฎหมายบัญชี	-	-	7.69	42.31	50	4.42	0.64
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	-	-	-	50	50	4.5	0.5
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	1.92	-	7.69	46.15	44.23	4.31	0.78
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย							
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	-	3.85	3.85	40.38	51.92	4.4	0.75
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	1.89	-	9.43	37.74	50.94	4.36	0.81
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานสอบบัญชี	3.92	7.84	17.65	33.33	37.25	3.92	1.11

ตารางที่ 4.9 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนายความเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	-	20	2.86	57.14	20	3.77	1
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	-	-	2.86	45.71	51.43	4.49	0.56
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	-	5.56	-	33.33	61.11	4.5	0.77
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	-	2.86	20	54.29	22.86	3.97	0.75
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	-	5.71	34.29	42.86	17.14	3.71	0.83
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	-	2.86	22.86	48.57	25.71	3.97	0.79
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	-	8.82	17.65	44.12	29.41	3.94	0.92
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ							
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	-	5.56	8.33	41.67	44.44	4.25	0.84
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	-	-	20	40	40	4.2	0.76
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	2.86	20	31.43	37.14	8.57	3.29	0.99
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	2.94	5.88	17.65	38.24	35.29	3.97	1.03
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	-	14.29	8.57	37.14	40	4.03	1.04
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้							
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	2.86	5.71	11.43	62.86	17.14	3.86	0.88
	9.2 กฎหมายบัญชี	-	-	2.78	50	47.22	4.44	0.56
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	-	2.78	2.78	50	44.44	4.36	0.68
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	2.78	2.78	13.89	44.44	36.11	4.08	0.94
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย							
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	-	-	2.78	52.78	44.44	4.42	0.55
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	-	2.86	8.57	48.57	40	4.26	0.74
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานสอบบัญชี	-	-	11.76	38.24	50	4.38	0.7

ตารางที่ 4.10 แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ผู้สอบบัญชี
จำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง

ข้อที่	รายการ	ค่าเฉลี่ยความคิดเห็น				
		ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ ด้านบัญชี	นักวิชาการ ด้านกฎหมาย	ผู้พิพากษา	ทนายความ
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	2.88	3.57	3.75	3.81	3.77
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	4.8	4.86	4.48	4.36	4.49
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงาน ว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	4.75	4.64	4.35	4.57	4.5
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุม ภายในของลูกค้า	4.59	4.86	3.86	3.9	3.97
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบ ควบคุมภายใน	4.43	4.64	3.76	3.73	3.71
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ ฝ่ายบริหาร	4.54	4.64	3.86	4.08	3.97
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน	2.36	2.86	3.55	3.88	3.94
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ					
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	2.58	2.85	3.95	4.35	4.25
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	3.53	3.64	3.83	4.06	4.2
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	2.35	2.79	2.88	3.56	3.29
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้า ล้มเหลว	3.32	3.43	3.76	3.98	3.97
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	3.74	4.07	3.24	4.12	4.03
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้					
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	3.68	4.43	3.79	4.19	3.86
	9.2 กฎหมายบัญชี	4.18	4.71	4.52	4.42	4.44
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	3.84	4.71	4.4	4.5	4.36
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	3.85	4.57	4.3	4.31	4.08
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิด กฎหมาย					
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและ แจ้งลูกค้าให้แก้ไข	4.51	4.69	4.4	4.4	4.42
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้า ไม่แก้ไข	4.38	4.71	4.2	4.36	4.26
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่ให้ แจ้งในรายงานสอบบัญชี	4.24	4.79	4.05	3.92	4.38

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.11 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีทราบว่าตนเองมีความรับผิดชอบตามกฎหมายและประเด็นต่าง ๆ ตามกฎหมายแต่ละฉบับ โดยประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ 4.65 คือ การลงลายมือชื่อรับรองบัญชีโดยไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 สิ่งที่เป็นที่น่าสังเกต คือ กฎหมายอาญา และกฎหมาย Sarbanes-Oxley เป็นกลุ่มกฎหมายที่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นแตกต่างกันมาก ค่าเฉลี่ยในแต่ละประเด็นก็อยู่ในช่วงระดับ 3-4 ถือเป็นช่วงคะแนนต่ำ อาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีเห็นว่าความรับผิดชอบตามกฎหมายอาญาไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งต่อตัวผู้สอบบัญชีเองและคู่ความ ส่วนกฎหมาย Sarbanes-Oxley นั้นเป็นกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงไม่ควรนำมาใช้บังคับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย เพราะถึงอย่างไรผู้สอบบัญชีในประเทศไทยต้องตรวจสอบบริษัทลูกค้าด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยไม่แบ่งแยกประเภทของบริษัทอยู่แล้ว

นักวิชาการด้านบัญชี

จากตารางที่ 4.12 แสดงให้เห็นว่า นักวิชาการด้านบัญชีเห็นด้วยในกฎหมายและประเด็นที่ผู้สอบบัญชีแสดงความรับผิดชอบ โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 4.64 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งในประเด็นการไม่เปิดเผยพฤติกรรมอันน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วนถึงร้อยละ 84.62 และเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี คือ มีบางประเด็นในบางกฎหมายที่นักวิชาการด้านบัญชีให้ค่าเฉลี่ยไม่สูงมากนัก คือ การปฏิบัติงานตามกฎหมายภาษีอากรในประเด็นการไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี และการไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลียงภาษีที่ระดับค่าเฉลี่ย 3.79 และ 3.86 ตามลำดับ และกฎหมาย Sarbanes-Oxley ในประเด็นการขาดความเป็นอิสระเพราะผู้สอบบัญชื่อนั้นเคยทำงานในบริษัทลูกค้ามาก่อน หรือการให้บริการอื่นพร้อมกับการสอบบัญชีที่ระดับค่าเฉลี่ย 3.64 และ 3.71 ตามลำดับ อาจเป็นเพราะนักวิชาการด้านบัญชีคิดว่ามีผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เน้นการตรวจสอบทางด้านภาษีอยู่แล้ว และยังไม่มีการศึกษาเรื่องการนำกฎหมาย Sarbanes-Oxley เข้ามาใช้ในประเทศไทยมาก่อน

นักวิชาการด้านกฎหมาย

ค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ปรากฏในตารางที่ 4.13 คือ 4.65 ในประเด็นการลงลายมือชื่อรับรองบัญชีโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งในประเด็นนี้ถึงร้อยละ 80 ค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ 4.06 ในประเด็นความรับผิดชอบกรณีให้บริการให้บริการอื่นพร้อมงานสอบบัญชีแก่ลูกค้าสอบบัญชีตามกฎหมาย Sarbanes-Oxley สรุปได้ว่านักวิชาการด้านกฎหมายเห็นด้วยทุกประเด็นในทุกกฎหมายที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผู้พิพากษา

จากตารางที่ 4.14 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.65 ในประเด็นการลงลายมือชื่อรับรองบัญชีโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี และการขาดจรรยาบรรณเพื่อเลี้ยงภาษี ในประเด็นที่สองนี้อาจเป็นเพราะเป็นเรื่องที่กระทบต่อรัฐ ผู้พิพากษาจึงเห็นว่าเป็นเรื่องที่สำคัญที่ควรแสดงความรับผิดชอบ ค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ประเด็นเดียวกับนักวิชาการด้านกฎหมาย คือ กรณีให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายในแก่ลูกค้าสอบบัญชีตามกฎหมาย Sarbanes-Oxley ที่ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.88 อาจเป็นเพราะผู้พิพากษาไม่เห็นว่าการทำเช่นนั้นก่อให้เกิดผลเสียอย่างไร

ทนายความ

จากตารางที่ 4.15 ทนายความมีความเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบต่อกฎหมายอาญา ในประเด็นที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นผิดจากความจริง โดยมีค่าเฉลี่ยสูงสุดถึง 4.72 ประเด็นอื่น ๆ ทนายความเห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ยกเว้นกฎหมาย Sarbanes-Oxley ที่ทนายความมีแนวโน้มไม่แน่ใจสูง แต่ก็ยังโน้มเอียงมาทางเห็นด้วยอยู่

กล่าวโดยสรุป เมื่อมองตารางที่ 4.16 เปรียบเทียบค่าเฉลี่ยจากกลุ่มตัวอย่างจะเห็นว่าทุกกลุ่มเห็นด้วยที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบในประเด็นตามกฎหมายฉบับต่าง ๆ โดยเฉพาะพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 กรณีการลงลายมือชื่อรับรองบัญชีโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี ยกเว้นทนายความที่เน้นการรับผิดชอบทางอาญากรณีแสดงความเห็นผิดจากความเป็นจริง และทุกกลุ่มตัวอย่างก็ยังมีแนวโน้มไม่แน่ใจเกี่ยวกับกฎหมาย Sarbanes-Oxley ซึ่งควรศึกษาต่อไป

ตารางที่ 4.11 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบตนเอง

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น							
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	-	0.79	39.68	59.52	-	4.58	0.54
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบ บัญชี	0.79	0.79	-	29.37	69.05	4.65	0.61
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริง ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.8	0.8	1.6	29.6	67.2	4.62	0.64
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับ ที่ 4	0.79	-	5.56	45.24	48.41	4.4	0.67
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น							
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	-	11.67	15	52.5	20.83	3.83	0.9
	2.2 ใจหยาบหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำ ให้ผู้ไต่สวนการเงินเสียหาย	-	2.4	4.8	60.8	32	4.22	0.65
3	กฎหมายอาญา ประเด็น							
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	3.39	19.49	18.64	36.44	22.03	3.54	1.14
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	3.28	12.3	12.3	48.36	23.77	3.77	1.05
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น							
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	4.8	24.8	14.4	41.6	14.4	3.36	1.15
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัย จะเสียภาษี	3.25	26.83	16.26	40.65	13.01	3.33	1.11
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี	-	5.69	8.94	56.91	28.46	4.08	0.77
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น							
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นใน บริษัทที่ตรวจสอบ	0.83	9.17	10	55.83	24.17	3.93	0.89
	5.2 รับรองบุคคลไม่ถูกต้อง หรือแสดง ความเห็นผิดจากความจริง	-	4.13	5.79	58.68	31.40	4.17	0.72
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	8.33	15	51.67	25	3.93	0.86
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น							
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำ บัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.8	7.2	3.2	61.6	27.2	4.07	0.81
	6.2 รับรองบุคคลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือ แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.79	2.38	3.17	61.11	32.54	4.22	0.69
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	-	9.76	12.2	45.53	32.52	4.01	0.92
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น							
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับ บริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	1.9	22.86	21.9	41.9	11.43	3.38	1.02
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.93	27.1	21.5	43.93	6.54	3.28	0.97
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการ ตรวจสอบภายใน	0.95	27.62	21.9	40.95	8.57	3.29	1
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	2.83	8.49	16.04	52.83	19.81	3.78	0.96
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	2.8	7.48	15.89	45.79	28.04	3.89	0.99

ตารางที่ 4.12 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของ นักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น							
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	7.69	-	-	30.77	61.54	4.38	1.12
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบ บัญชี	7.69	-	-	7.69	84.62	4.62	1.12
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริง ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชี	7.69	7.69	-	15.38	69.23	4.31	1.32
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับ ที่ 4	7.14	-	-	35.71	57.14	4.36	1.08
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น							
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	7.14	7.14	-	28.57	57.14	4.21	1.25
	2.2 ใจหยาบหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำ ให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	7.14	-	-	21.43	71.43	4.5	1.09
3	กฎหมายอาญา ประเด็น							
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	14.29	-	-	28.57	57.14	4.14	1.41
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	14.29	-	-	35.71	50	4.07	1.38
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น							
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	14.29	7.14	-	42.86	35.71	3.79	1.42
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัย จะเสียภาษี	14.29	7.14	-	35.71	42.86	3.86	1.46
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี	14.29	-	7.14	28.57	50	4	1.41
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น							
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นใน บริษัทที่ตรวจสอบ	-	-	7.14	42.86	50	4.43	0.65
	5.2 รับรองบุคคลไม่ถูกต้อง หรือแสดง ความเห็นผิดจากความจริง	7.14	-	-	21.43	71.43	4.5	1.09
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	7.14	-	-	21.43	71.43	4.5	1.09
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น							
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำ บัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	-	-	-	35.71	64.29	4.64	0.5
	6.2 รับรองบุคคลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือ แสดงความเห็นผิดจากความจริง	7.14	-	-	35.71	57.14	4.36	1.08
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	7.69	7.69	-	30.77	53.85	4.15	1.28
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น							
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับ บริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	14.29	7.14	7.14	42.86	28.57	3.64	1.39
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	7.14	7.14	28.57	21.43	35.71	3.71	1.27
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการ ตรวจสอบภายใน	-	-	28.57	28.57	42.86	4.14	0.86
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	-	-	14.29	42.86	42.86	4.29	0.73
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	7.14	-	14.29	21.43	57.14	4.21	1.19

ตารางที่ 4.13 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น							
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	10	-	5	20	65	4.3	1.26
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	5	-	-	15	80	4.65	0.93
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชี	9.52	-	-	23.81	66.67	4.38	1.2
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	10	-	10	20	60	4.2	1.28
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น							
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	4.76	4.76	-	42.86	47.62	4.29	0.96
	2.2 ใจหยาบหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ไต่สวนการเงินเสียหาย	-	-	-	20	80	4.8	0.41
3	กฎหมายอาญา ประเด็น							
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	4.76	-	23.81	71.43	4.62	0.74
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	-	20	20	60	4.4	0.82
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น							
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	-	10	-	25	65	4.45	0.94
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเสียภาษี	-	9.52	-	23.81	66.67	4.48	0.93
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี	-	5	-	30	65	4.55	0.76
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น							
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	-	-	15	35	50	4.35	0.75
	5.2 รับรองบุคคลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	-	4.76	38.1	57.14	4.52	0.6
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	-	15	35	50	4.35	0.75
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น							
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	-	-	10	20	70	4.6	0.68
	6.2 รับรองบุคคลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	-	4.76	38.1	57.14	4.52	0.6
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	-	-	20	40	40	4.2	0.77
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น							
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	-	6.25	6.25	43.75	43.75	4.25	0.86
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	-	6.25	18.75	37.5	37.5	4.06	0.93
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน	-	6.25	12.5	43.75	37.5	4.13	0.89
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	-	-	6.25	37.5	56.25	4.5	0.63
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	-	-	5.88	41.18	52.94	4.47	0.62

ตารางที่ 4.14 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น							
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	-	-	-	39.22	60.78	4.61	0.49
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	-	1.92	-	28.85	69.23	4.65	0.59
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชี	-	1.96	-	37.25	60.78	4.57	0.61
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	-	1.92	1.92	38.46	57.69	4.52	0.64
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น							
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	-	-	4.08	59.18	36.73	4.33	0.55
	2.2 ใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	1.89	-	-	39.62	58.49	4.53	0.7
3	กฎหมายอาญา ประเด็น							
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	-	-	39.62	60.38	4.6	0.49
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	1.92	3.85	42.31	51.92	4.44	0.67
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น							
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	-	1.89	1.89	37.74	58.49	4.53	0.64
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลี่ยงภาษี	-	1.89	5.66	39.62	52.83	4.43	0.69
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลี่ยงภาษี	-	-	1.96	31.37	66.67	4.65	0.52
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น							
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	-	-	14	52	34	4.2	0.67
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	-	-	38.46	61.54	4.62	0.49
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	1.92	3.85	48.08	46.15	4.38	0.66
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น							
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	1.89	1.89	3.77	41.51	50.94	4.38	0.81
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดความจริง	1.89	1.89	-	39.62	56.6	4.47	0.77
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	1.92	5.77	5.77	44.23	42.31	4.19	0.93
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น							
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	-	2.44	14.63	48.78	34.15	4.15	0.76
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	-	4.88	19.51	51.22	24.39	3.95	0.8
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน	-	4.88	21.95	53.66	19.51	3.88	0.78
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	-	-	14.63	58.54	26.83	4.12	0.64
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	-	-	13.64	52.27	34.09	4.2	0.67

ตารางที่ 4.15 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของ
 หน่วยงานเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	พ.ร.บ. ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น							
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	-	-	-	30.56	69.44	4.69	0.47
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบ บัญชี	-	2.78	2.78	22.22	72.22	4.64	0.68
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริง ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชี	-	2.94	2.94	23.53	70.59	4.62	0.7
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับ ที่ 4	-	-	-	34.29	65.71	4.66	0.48
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น							
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	-	2.86	5.71	40	51.43	4.4	0.74
	2.2 ใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำ ให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	-	-	5.56	25	69.44	4.64	0.59
3	กฎหมายอาญา ประเด็น							
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	-	-	27.78	72.22	4.72	0.45
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	2.78	5.56	30.56	61.11	4.5	0.74
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น							
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	-	-	8.57	40	51.43	4.43	0.65
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัย จะเสียภาษี	-	2.94	5.88	38.24	52.94	4.41	0.74
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี	-	-	5.88	35.29	58.82	4.53	0.61
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น							
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นใน บริษัทที่ตรวจสอบ	-	5.71	11.43	42.86	40	4.17	0.86
	5.2 รับรองบุคคลไม่ถูกต้อง หรือแสดง ความเห็นผิดจากความจริง	-	-	8.33	30.56	61.11	4.53	0.65
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	-	2.78	8.33	41.67	47.22	4.33	0.76
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น							
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำ บัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	-	2.94	5.88	44.12	47.06	4.35	0.73
	6.2 รับรองบุคคลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือ แสดงความเห็นผิดจากความจริง	-	2.86	5.71	42.86	48.57	4.37	0.73
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	-	2.86	14.29	42.86	40	4.2	0.8
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น							
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับ บริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	-	3.33	36.67	36.67	23.33	3.8	0.85
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	-	3.33	43.33	36.67	16.67	3.67	0.8
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการ ตรวจสอบภายใน	-	3.33	36.67	40	20	3.77	0.82
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	-	3.33	13.33	43.33	40	4.2	0.81
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	-	6.67	26.67	30	36.67	3.97	0.96

ตารางที่ 4.16 แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	จำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม (คน)				
		ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ ด้านบัญชี	นักวิชาการด้าน กฎหมาย	ผู้พิพากษา	นายความ
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น					
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	4.58	4.38	4.3	4.61	4.69
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบ บัญชี	4.65	4.62	4.65	4.65	4.64
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริง มิได้เป็นผู้สอบบัญชี	4.62	4.31	4.38	4.57	4.62
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับ ที่ 4	4.4	4.36	4.2	4.52	4.66
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น					
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	3.83	4.21	4.29	4.33	4.4
	2.2 ใจหยาบหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำ ให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	4.22	4.5	4.8	4.53	4.64
3	กฎหมายอาญา ประเด็น					
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	3.54	4.14	4.62	4.6	4.72
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	3.77	4.07	4.4	4.44	4.5
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น					
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	3.36	3.79	4.45	4.53	4.43
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัย จะเสียภาษี	3.33	3.86	4.48	4.43	4.41
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี	4.08	4	4.55	4.65	4.53
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น					
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นใน บริษัทที่ตรวจสอบ	3.93	4.43	4.35	4.2	4.17
	5.2 รับรองบุคคลไม่ถูกต้อง หรือแสดง ความเห็นผิดจากความจริง	4.17	4.5	4.52	4.62	4.53
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	3.93	4.5	4.35	4.38	4.33
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น					
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำ บัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	4.07	4.64	4.6	4.38	4.35
	6.2 รับรองบุคคลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือ แสดงความเห็นผิดจากความจริง	4.22	4.36	4.52	4.47	4.37
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	4.01	4.15	4.2	4.19	4.2
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น					
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับ บริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	3.38	3.64	4.25	4.15	3.8
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	3.28	3.71	4.06	3.95	3.67
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการ ตรวจสอบภายใน	3.29	4.14	4.13	3.88	3.77
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	3.78	4.29	4.5	4.12	4.2
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	3.89	4.21	4.47	4.2	3.97

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.17 แสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีว่าบุคคลที่ตนเองควรแสดงความรับผิดชอบนั้นคือ ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทที่ค่าเฉลี่ย 4.13 อาจเป็นเพราะเป็นกลุ่มคนที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อแน่นอน และอีกกลุ่มคือ บุคคลที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน ที่ระดับค่าเฉลี่ย 4.17 นอกนั้นเป็นกลุ่มคนที่มีแนวโน้มว่าผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบโดยมีค่าเฉลี่ยในช่วง 3-4

นักวิชาการด้านบัญชี

ตารางที่ 4.18 แสดงว่าทุกกลุ่มบุคคลนั้น นักวิชาการด้านบัญชีเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ โดยเฉพาะผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.86 อาจเป็นเพราะการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีกระทบสาธารณะจึงควรรับผิดชอบต่อทุกคนที่ใช้งบการเงินและได้รับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการใช้งบการเงินนั้น

นักวิชาการด้านกฎหมาย

จากตารางที่ 4.19 นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงานสูงที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.5 และค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ 3.7 ที่กลุ่มของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย

ผู้พิพากษา

จากตารางที่ 4.20 นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงานสูงที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.57 และค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ 3.75 ที่กลุ่มของนักวิเคราะห์งบการเงิน

ทนายความ

จากตารางที่ 4.21 นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงานสูงที่สุดที่ค่าเฉลี่ย 4.49 และค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ 3.8 ที่กลุ่มของนักวิเคราะห์งบการเงิน

เหตุที่กลุ่มของนักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความเน้นความรับผิดชอบต่อผู้ที่ใช้บริการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่นในการปฏิบัติงาน น่าจะเป็นเพราะมีองค์ประกอบความผิดที่ชัดเจนตามมาตรา 420 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในเรื่องละเมิด

สรุปได้ว่า จากตารางที่ 4.22 ผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชีเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นใหญ่เพราะเป็นโครงสร้างโดยตรงของบริษัทลูกค้า ในขณะที่นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความเน้นกฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบไว้ชัดเจนตามกฎหมาย จึงมีค่าเฉลี่ยสูงสุดที่ประเด็นความรับผิดชอบต่อผู้ที่ใช้บริการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจ หรือประมาทเดินเล่นในการปฏิบัติงานไม่ว่าใครจะเป็นคู่สัญญาโดยตรงหรือไม่ก็ตาม นอกจากนี้ยังมีผู้เสนอแนะว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อเจ้าหนี้ในฐานะผู้ให้บริการเงินทางอ้อมด้วย



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.17 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ตนเองควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่							
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	1.57	3.94	0.79	66.93	26.77	4.13	0.75
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	2.4	10.4	6.4	57.6	23.2	3.89	0.96
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่							
	2.1 กรมสรรพากร	2.4	16	14.4	56.8	10.4	3.57	0.96
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	1.59	17.46	18.25	53.97	8.73	3.51	0.94
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	1.6	12.8	12.8	59.2	13.6	3.7	0.92
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	2.4	16	15.2	54.4	12	3.58	0.98
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย							
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.87	7.83	18.26	55.65	17.39	3.81	0.85
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.88	10.62	26.55	49.56	12.39	3.62	0.87
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่นในการปฏิบัติงาน	0.85	1.69	6.78	61.02	29.66	4.17	0.7
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	0.86	8.62	18.1	55.17	17.24	3.79	0.86

ตารางที่ 4.18 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่							
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	-	-	-	14.29	85.71	4.86	0.36
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	-	-	-	35.71	64.29	4.64	0.5
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่							
	2.1 กรมสรรพากร	7.14	7.14	-	42.86	42.86	4.07	1.21
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	-	-	-	57.14	42.86	4.43	0.51
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	7.14	-	-	64.29	28.57	4.07	1
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	-	7.14	-	64.29	28.57	4.14	0.77
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย							
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	-	14.29	-	35.71	50	4.21	1.05
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	-	14.29	7.14	28.57	50	4.14	1.1
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเลื้อในการปฏิบัติงาน	7.14	-	-	28.57	64.29	4.43	1.09
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	-	14.29	-	21.43	64.29	4.36	1.08

ตารางที่ 4.19 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่							
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	-	10	10	40	40	4.1	0.97
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	-	25	15	25	35	3.7	1.22
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่							
	2.1 กรมสรรพากร	5	5	15	40	35	3.95	1.1
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	-	10.53	21.05	36.84	31.58	3.89	0.99
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	-	15.79	15.79	21.05	47.37	4	1.15
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	-	10	20	40	30	3.9	0.97
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย							
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	5.56	5.56	22.22	33.33	33.33	3.83	1.15
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	5.88	-	35.29	35.29	23.53	3.71	1.05
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงาน	-	-	10	30	60	4.5	0.69
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	-	5.56	16.67	27.78	50	4.22	0.94

ตารางที่ 4.20 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่							
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	-	1.89	11.32	47.17	39.62	4.25	0.73
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	-	2.04	22.45	53.06	22.45	3.96	0.73
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่							
	2.1 กรมสรรพากร	-	3.92	9.8	49.02	37.25	4.2	0.78
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	-	5.77	11.54	55.77	26.92	4.04	0.79
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	-	9.62	17.31	44.23	28.85	3.92	0.93
	2.4 นักวิเคราะห์ทางการเงิน	-	13.46	17.31	50	19.23	3.75	0.93
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย							
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	1.96	1.96	11.76	58.82	25.49	4.04	0.8
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	-	3.77	16.98	50.94	28.3	4.04	0.78
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	-	-	1.89	39.62	58.49	4.57	0.54
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	1.86	9.43	16.98	32.08	39.62	3.98	1.07

ตารางที่ 4.21 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่							
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	-	2.94	14.71	35.29	47.06	4.26	0.83
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	-	2.94	14.71	41.18	41.18	4.21	0.81
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่							
	2.1 กรมสรรพากร	-	5.88	20.59	52.94	20.59	3.88	0.81
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	-	5.71	22.86	51.43	20	3.86	0.81
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	-	8.57	25.71	37.14	28.57	3.86	0.94
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	-	8.57	25.71	42.86	22.86	3.8	0.9
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย							
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	-	-	17.65	55.88	26.47	4.09	0.67
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามีส่วนผู้ใช้งบการเงินนั้น	-	2.94	17.65	50	29.41	4.06	0.78
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	-	-	5.71	40	54.29	4.49	0.61
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	-	5.71	17.14	34.29	42.86	4.14	0.91

ตารางที่ 4.22 แสดงค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	จำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม (คน)				
		ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ ด้านบัญชี	นักวิชาการ ด้านกฎหมาย	ผู้พิพากษา	ทนายความ
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่					
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	4.13	4.86	4.1	4.25	4.26
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	3.89	4.64	3.7	3.96	4.21
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่					
	2.1 กรมสรรพากร	3.57	4.07	3.95	4.2	3.88
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	3.51	4.43	3.89	4.04	3.86
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	3.7	4.07	4	3.92	3.86
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	3.58	4.14	3.9	3.75	3.8
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ได้ได้รับความเสียหาย					
	3.1 ผู้สอบบัญชีที่ราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	3.81	4.21	3.83	4.04	4.09
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามีส่วนผู้ใช้งบการเงินนั้น	3.62	4.14	3.71	4.04	4.06
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงาน	4.17	4.43	4.5	4.57	4.49
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	3.79	4.36	4.22	3.98	4.14

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.23 ผู้สอบบัญชีค่อนข้างไม่เห็นด้วยที่จะให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบใช้เงิน อาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีคิดว่าความรับผิดชอบส่วนใหญ่ควรอยู่ที่ฝ่ายบริหารที่จัดทำข้อมูลมากกว่า ดังนั้นค่าเฉลี่ยความคิดเห็นจึงอยู่ในช่วงไม่เห็นด้วยโดยมีค่าสูงสุด-ต่ำสุด คือ 2.86 – 2.41

นักวิชาการด้านบัญชี

ตารางที่ 4.24 แสดงค่าเฉลี่ยสูงสุดของความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีที่ระดับ 3.79 ว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบใช้เงินตามจำนวนวงเงินประกัน และค่าเฉลี่ยต่ำสุดที่ 1.39 ในประเด็นที่ให้ชดใช้ตามจำนวนเงินลงทุน อาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินหลังจัดทำการเงินเสร็จสิ้นแล้ว จึงไม่ควรรับผิดชอบเท่ากับจำนวนเงินลงทุน

นักวิชาการด้านกฎหมาย

ตารางที่ 4.25 นักวิชาการด้านกฎหมายเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบใช้เงินตามความเสียหายที่เกิดการกระทำนั้น ๆ เป็นส่วน ๆ ไปที่ค่าเฉลี่ย 4.15 และมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดที่ 2.94 กรณีใช้เงินตามจำนวนที่นักลงทุนจ่ายลงทุน

ผู้พิพากษา

จากตารางที่ 4.26 ผู้พิพากษาแสดงความคิดเห็นอยู่ในช่วงระดับกลาง ๆ คือค่าเฉลี่ยที่ 3-4 ทั้งนี้ก็เป็นเพราะผู้พิพากษาต้องอาศัยข้อเท็จจริงประกอบอีกมากมายจึงไม่ได้ตัดสินไปทางใดทางหนึ่ง เพราะความรับผิดชอบใช้เงินมีความเป็นไปได้ทุกทาง

ทนายความ

จากตารางที่ 4.27 ทนายความมีทิศทางในความคิดเห็นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเป็นไปทางเดียวกับผู้พิพากษา คือมีค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วง 3-4 ต่างตรงที่ผู้พิพากษาอาศัยข้อเท็จจริงแห่งคดีในการกำหนดสัดส่วนความรับผิดชอบ ในขณะที่ทนายความนั้นกำหนดจำนวนเงินโดยปรึกษากับผู้เสียหาย

สรุปได้ว่า จากตารางที่ 4.28 ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยที่ตนเองต้องแสดงความรับผิดชอบ โดยการชดใช้เงิน ในขณะที่กลุ่มตัวอย่างอื่นเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรมีส่วนชดใช้ความเสียหายด้วย ดังนี้ กลุ่มนักวิชาการด้านบัญชีเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบตามวงเงินประกัน นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา หมายความว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบตามผลเสียหายที่เกิดจากการกระทำเฉพาะส่วนนั้น

ตารางที่ 4.23 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ตนเองควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					\bar{X}	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่							
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	12.93	46.55	23.28	16.38	0.86	2.46	0.95
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	13.79	49.14	20.69	15.52	0.86	2.41	0.94
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	10.43	34.78	26.09	25.22	3.48	2.77	1.05
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	8.7	37.39	20	26.96	6.96	2.86	1.12

ตารางที่ 4.24 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					\bar{X}	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่							
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	7.69	23.08	15.38	23.08	30.77	3.46	1.39
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	14.29	21.43	14.29	21.43	28.57	1.39	1.49
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	7.14	21.43	7.14	35.71	28.57	3.57	1.34
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	7.14	7.14	14.29	42.86	28.57	3.79	1.19

ตารางที่ 4.25 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่							
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	-	20	35	30	15	3.4	0.99
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	-	44.44	22.22	27.78	5.56	2.94	1
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำ เป็นเรื่อง ๆ ไป	-	10	10	35	45	4.15	0.99
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	-	33.33	11.11	38.89	16.67	3.39	1.14

ตารางที่ 4.26 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้พิพากษาเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่							
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	2	22	42	16	18	3.26	1.07
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	-	21.28	46.81	12.77	19.15	3.3	1.02
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำ เป็นเรื่อง ๆ ไป	-	6.38	27.66	29.79	36.17	3.96	0.95
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	2.04	22.45	24.49	32.65	18.37	3.43	1.1

ตารางที่ 4.27 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของทนายความเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่							
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	6.06	18.18	21.21	45.45	9.09	3.33	1.08
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	3.03	12.12	39.39	33.33	12.12	3.39	0.97
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำ เป็นเรื่อง ๆ ไป	-	-	23.53	52.94	23.53	4	0.7
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	-	18.18	21.21	48.48	12.12	3.55	0.94

ตารางที่ 4.28 ค่าเฉลี่ยเปรียบเทียบความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	จำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม (คน)				
		ผู้สอบบัญชี	นักวิชาการ ด้านบัญชี	นักวิชาการ ด้านกฎหมาย	ผู้พิพากษา	ทนายความ
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่					
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	2.46	3.46	3.4	3.26	3.33
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	2.41	1.39	2.94	3.3	3.39
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำ เป็นเรื่อง ๆ ไป	2.77	3.57	4.15	3.96	4
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	2.86	3.79	3.39	3.43	3.55

สรุปแล้ว ความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่างมีแนวโน้มแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ ซึ่งในบทที่ 5 จะได้ทำการทดสอบสมมติฐานว่าความแตกต่างนั้นแตกต่างกันอย่างไร ในระหว่างกลุ่มใดบ้าง

บทที่ 5

ผลการทดสอบทางสถิติ

จากบทที่ 4 ที่ได้มีการใช้สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนาแล้วนั้น ข้อมูลที่ได้ยังไม่เห็นความชัดเจนของความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มตัวอย่าง ดังนั้น บทที่ 5 จึงทำการทดสอบสมมติฐานว่าทั้ง 5 กลุ่มมีความคิดเห็นแตกต่างกันหรือไม่ และแตกต่างกันอย่างไรโดยทำการวิเคราะห์ข้อมูลของทั้ง 5 กลุ่มตัวอย่างเปรียบเทียบกันซึ่งข้อมูลแต่ละชุดข้อมูลอย่างเป็นอิสระกัน

การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับค่าเฉลี่ยประชากรสำหรับข้อมูลเชิงปริมาณ มีเงื่อนไขว่าประชากรต้องมีการแจกแจงแบบปกติ เมื่อตรวจสอบการแจกแจงของประชากรโดยใช้การทดสอบด้วย Kolmogorov – Smirnov Test แล้วพบว่า รูปแบบการแจกแจงมีลักษณะเบ้ขวา หรือ มีลักษณะเบ้ซ้าย ในบางประเด็น ทำให้ทราบว่าข้อมูลที่ได้จากกลุ่มตัวอย่างแต่ละกลุ่มมีการแจกแจงแบบไม่ปกติ จึงไม่สามารถใช้สถิติทดสอบ t , Z หรือ F ได้ เพราะฉะนั้นจึงต้องใช้สถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ (Nonparametric Statistics) ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น เพราะการทดสอบที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการแจกแจงของประชากร

การทดสอบจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS ในการประมวลผล สำหรับการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ จะใช้ Kruskal – Wallis H Test ในการทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ในกรณีของการทดสอบค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น จะใช้ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นหลัก เพราะเป็นเรื่องของผู้สอบบัญชีโดยตรง เพื่อเปรียบเทียบกับนักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความที่ละกลุ่ม โดยจะใช้วิธีทดสอบ Mann – Whitney U Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

สำหรับค่าความมีนัยสำคัญ (p -value) ที่ได้จากการคำนวณนั้นจะนำมาพิจารณาว่ามีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ที่ระดับ 0.05 หรือไม่ หากมากกว่าแสดงว่า ค่าเฉลี่ยของความแตกต่างของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีกับกลุ่มตัวอย่างอื่นไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

5.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการ ด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้ใช้ Kruskal – Wallis H Test เพราะเป็นการพิจารณาเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่มที่สุ่มเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ แตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความไม่แตกต่างกัน

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 17 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.1 และมี 2 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่ว่า หากลูกค้ากระทำผิดกฎหมาย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบทางการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข หรือถ้าลูกค้าไม่แก้ไข ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.2 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 5 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 15 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 7 ประเด็น ดังนี้ ทุกประเด็นในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อาจเป็นเพราะเป็นพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง ประเด็นการขาดความเป็นอิสระในกฎหมายของธนาคารแห่งประเทศไทย (พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522) ประเด็นการเปิดเผยความลับของลูกค้าในกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์) และการทำกระดาษทำการเป็นเท็จตามกฎหมาย Sarbanes – Oxley

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.3) ของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 7 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ส่วนประเด็นที่แต่ละกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันนั้นมีอยู่ 3 ประเด็น คือ นักลงทุนทั่วไปและนักวิเคราะห์ทางการเงินซึ่งอยู่ในกลุ่มผู้ใช้งบการเงินโดยอ้อม และบุคคลที่ผู้สอบบัญชีรู้แน่ชัดว่าใช้งบการเงินและได้รับความเสียหาย ผู้สอบบัญชีก็ควรแสดงความรับผิดชอบต่อก่อนหน้านี้

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.4 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบดังตารางที่ 5.4 มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษาและทนายความ แตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งจะทำให้การทดสอบความแตกต่างของแต่ละกลุ่มต่อไป

ตารางที่ 5.1 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.000*
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.000*
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.014*
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	0.000*
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.000*
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.000*
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.000*
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.000*
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.007*
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.000*
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	0.010*
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	0.022*
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.000*
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.000*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.000*
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.000*
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	0.489
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	0.275
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่ให้อ้างอิงในรายงานสอบบัญชี	0.026*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.2 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการ
 ด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ เกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความ
 รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.870
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.795
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.943
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.362
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.000*
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	0.000*
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.000*
4	กฎหมายวิชาชีพ ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางวิชาชีพ	0.000*
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลียงวิชาชีพ	0.000*
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลียงวิชาชีพ	0.000*
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.062
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.000*
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.000*
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.024*
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.492
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.000*
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.001*
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.000*
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.005*
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.077

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.3 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.003*
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.010*
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.000*
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.000*
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.219
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.168
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.119
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.006*
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	0.001*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่อถืองบการเงิน	0.011*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.4 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี นักวิชาการด้านบัญชี นักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา และทนายความ เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.000*
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.000*
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.000*
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.001*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการด้านบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_2$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชีแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_2$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 5 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.5 คือ ประเด็นการตรวจการกระทำผิดตามกฎหมายธุรกิจ กฎหมายบัญชี กฎหมายภาษีอากร และข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ นอกจากนี้ก็ยังมีเรื่องการถอนตัวออกจากงาน หากลูกค้ากระทำผิดกฎหมายและไม่ให้ผู้สอบบัญชีแจ้งในรายงานการสอบบัญชี และมี 14 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.6 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 9 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม อยู่ 8 ประเด็นและมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 14 ประเด็น ได้แก่ ทุกประเด็นในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อาจเป็นเพราะเป็นพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง ประเด็นการเปิดเผยความลับของลูกค้าในกฎหมายอาญา และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์) นอกจากนี้ในกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังรวมประเด็นการรับรองบดุลหรือบัญชีอื่นไม่ถูกต้องอีกด้วยที่ระดับค่าเฉลี่ยความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน และทุกประเด็นตามกฎหมาย Sarbanes – Oxley ยกเว้นเรื่องการให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายในที่ค่าเฉลี่ย

ความคิดเห็นแตกต่างกัน อาจเป็นเพราะเรื่องการเงินและระบบการควบคุมภายในเป็นเรื่องภายในบริษัทลูกค้า ผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรก้าวก่าย ประเด็นนี้จึงมีความเห็นแตกต่างกัน

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.7) ของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 9 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ส่วนประเด็นที่แต่ละกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกันนั้นมีอยู่ 1 ประเด็น คือ นักลงทุนทั่วไปเป็นผู้ที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.8 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 5.5 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	<i>p-value</i>
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.050
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.768
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.947
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	0.061
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.316
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.602
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.221
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.550
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.361
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.378
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	0.640
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	0.106
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.000*
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.000*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.000*
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.000*
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	0.133
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	0.057
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่ให้แจ้งในรายงานสอบบัญชี	0.012*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.6 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.953
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.318
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.869
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.612
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.027*
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ซึ่งบการเงินเสียหาย	0.012*
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.021*
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.092
4	กฎหมายวิชาชีพฯ ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางวิชาชีพ	0.109
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเล็งวิชาชีพ	0.05
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเล็งวิชาชีพ	0.421
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.035*
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.010*
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.002*
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.004*
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.119
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.242
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.223
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.125
	7.3 ให้บริการวางแผนการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.004*
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.057
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.111

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.7 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.000*
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.001*
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.017*
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.006*
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.067
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.024*
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.034*
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามิใช่ผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.023*
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเลอในการปฏิบัติงาน	0.025*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่อถืองบการเงิน	0.005*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.8 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.008*
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.022*
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.019*
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.005*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการด้านกฎหมาย

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิด บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมาย แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_3$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_3$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 12 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.9 และมี 7 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่ว่าตรวจหาทุจริตกรณีจำนวนเงินนั้นมีสาระสำคัญ หรือระบบการควบคุมภายในของลูกค้านั้น หรือเมื่อลูกค้าร้องขอเป็นกรณีพิเศษ บทบาทหน้าที่ที่ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมายธุรกิจ และบทบาทของตนเองเมื่อลูกค้ากระทำความผิดกฎหมาย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบทางการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข หรือถ้าลูกค้าไม่แก้ไข ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี แต่ถ้าหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีก็ควรพิจารณาถอนตัวจากงาน

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิด

จากตารางที่ 5.10 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 17 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 4 ประเด็น คือ ทุกประเด็นในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อาจเป็นเพราะเป็นพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.11) ของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันเพียง 2 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ส่วนประเด็นที่แต่ละกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันนั้นมีอยู่ 8 ประเด็น

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.12 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมายเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ยกเว้นเรื่องการรับผิดชอบตามวงเงินประกันที่ทั้ง 2 กลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านกฎหมายแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 5.9 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านกฎหมาย เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	<i>p-value</i>
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.003*
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.002*
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.007*
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	0.000*
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.002*
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.002*
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.000*
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.000*
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.323
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.028*
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	0.165
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	0.152
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.374
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.006*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.000*
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.002*
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบบงการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	0.747
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	0.805
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แก้ไขในรายงานสอบบัญชี	0.992

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.10 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ นักวิชาการด้านกฎหมาย เกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.976
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.381
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.802
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.790
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.010*
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ซึ่งบการเงินเสียหาย	0.000*
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.007*
4	กฎหมายวิชาชีพฯ ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางวิชาชีพ	0.000*
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเล็งวิชาชีพ	0.000*
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเล็งวิชาชีพ	0.003*
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.042*
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.026*
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.039*
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.001*
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.041*
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.485
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.001*
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.004*
	7.3 ให้บริการวางแผนการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.002*
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.002*
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.018*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.11 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านกฎหมาย เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.801
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.665
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.057
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.097
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.101
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.172
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.662
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามิใช่ผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.667
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	0.027*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่อถืองบการเงิน	0.033*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.12 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและนักวิชาการด้านกฎหมาย เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.000*
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.037*
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.000*
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.078

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษา

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิด บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษา แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้พิพากษาไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_4$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้พิพากษาแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_4$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 16 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.13 และมี 3 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่ว่า หากลูกค้ากระทำผิดกฎหมาย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบทางการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข หรือถ้าลูกค้าไม่แก้ไข ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี แต่ถ้าหากลูกค้าไม่ให้อ้างอิงในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีก็ควรพิจารณาถอนตัวจากงาน

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิด

จากตารางที่ 5.14 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 14 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 8 ประเด็น ดังนี้ ทุกประเด็นในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อาจเป็นเพราะเป็นพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง ประเด็นการขาดความเป็นอิสระในกฎหมายของธนาคารแห่งประเทศไทย (พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522) ประเด็นการเปิดเผยความลับของลูกค้าในกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และ

ตลาดหลักทรัพย์) และการไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญหรือการทำการกระตาดขทำการเป็นเท็จ ตามกฎหมาย Sarbanes – Oxley

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.15) ของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษา เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ส่วนประเด็นที่แต่ละกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันนั้นมีอยู่ 6 ประเด็น คือ ผู้ซึ่งบการเงินไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้นส่วนน้อยหรือผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่ ผู้ซึ่งบการเงินทางอ้อมได้แก่ นักลงทุนทั่วไป และนักวิเคราะห์หังบการเงิน บุคคลที่ผู้สอบบัญชีทราบแน่ชัดว่าเขาจะใช้บการเงินและคนทั่วไปได้รับความเสียหายจากการเชื่อถือบการเงินนั้น

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.16 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้พิพากษา เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้พิพากษา แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 5.13 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ผู้พิพากษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	<i>p-value</i>
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.000*
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.000*
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.008*
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	0.000*
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.000*
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.000*
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.000*
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.000*
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.005*
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.000*
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	0.002*
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	0.024*
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.000*
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.006*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.000*
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.000*
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบบงการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	0.717
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	0.969
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่ให้แจ้งในรายงานสอบบัญชี	0.076

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.14 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ผู้พิพากษาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.847
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.990
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.466
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.241
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.001*
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ซึ่งบการเงินเสียหาย	0.001*
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.000*
4	กฎหมายวิชาชีพ ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางวิชาชีพ	0.000*
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลียงวิชาชีพ	0.000*
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลียงวิชาชีพ	0.000*
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.116
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.001*
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.005*
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.004*
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.150
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.000*
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.000*
	7.3 ให้บริการวางแผนการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.001*
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.080
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.122

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.15 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้พิพากษา เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.350
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.830
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.000*
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.000*
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.142
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.317
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.078
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามิใช่ผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.004*
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเลอในการปฏิบัติงาน	0.000*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่องบการเงิน	0.092

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.16 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้พิพากษา เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.000*
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.000*
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.000*
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.004*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ทัศนคติ

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิด บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทัศนคติ แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและทัศนคติไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและทัศนคติแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_5$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทัศนคติเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 13 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.17 และมี 6 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่ตรวจสอบหาทุจริตกรณีจำนวนเงินนั้นมีสาระสำคัญ หรือเมื่อลูกค้าร้องขอเป็นกรณีพิเศษ บทบาทหน้าที่ที่ตรวจสอบการกระทำผิดตามกฎหมายธุรกิจหรือข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หากลูกค้ากระทำผิดกฎหมาย ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบทางการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข หรือถ้าลูกค้าไม่แก้ไข ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี แต่ถ้าหากลูกค้าไม่แจ้งในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีก็ควรพิจารณาถอนตัวจากงาน

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิด

จากตารางที่ 5.18 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 13 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 9 ประเด็น

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.19) ของผู้สอบบัญชี และทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 3 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม ส่วนประเด็นที่แต่ละกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกันนั้นมีอยู่ 7 ประเด็น คือ ผู้ใช้งบการเงินทั้งทางตรงและทางอ้อม รวมถึงผู้ที่ผู้สอบบัญชีทราบเฉพาะเจาะจง เป็นบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.20 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทนายความเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อยสองกลุ่ม

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและทนายความ แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 5.17 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ทัศนคติเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.000*
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.000*
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.034*
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้า	0.000*
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.000*
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.000*
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.000*
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.000*
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.001*
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.000*
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้าล้มเหลว	0.008*
	8.5 ลูกค้าร้องขอเป็นพิเศษ	0.084
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.210
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.010*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.000*
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.060
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้าทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบของงบการเงินและแจ้งลูกค้าให้แก้ไข	0.394
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้าไม่แก้ไข	0.328
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้าไม่แก้ไขในรายงานสอบบัญชี	0.635

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.18 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ทัศนคติเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.271
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.823
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.791
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.046*
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.000*
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ซึ่งบการเงินเสียหาย	0.000*
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.000*
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.000*
4	กฎหมายวิชาชีพ ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางวิชาชีพ	0.000*
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลียงวิชาชีพ	0.000*
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลียงวิชาชีพ	0.001*
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.127
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.004*
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.009*
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.045*
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.160
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.327
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.071
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.089
	7.3 ให้บริการวางแผนการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.028*
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.028*
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.785

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.19 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทนายความ เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.234
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.085
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.123
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.068
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.456
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.316
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ได้ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.120
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่ามิใช่ผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.010*
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเลอในการปฏิบัติงาน	0.011*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน	0.025*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.20 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และทนายความ เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.000*
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.000*
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.000*
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.002*

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.6 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในตอนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิด บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา ไม่แตกต่างกัน ($M_{1/1} = M_{1/2}$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา แตกต่างกัน ($M_{1/1} \neq M_{1/2}$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเองนั้น มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอยู่ 3 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.21 คือ เรื่องหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการแจ้งจุดอ่อนระบบควบคุมภายในที่หมายเหตุประกอบงบการเงิน การตรวจสอบทุจริตกรณีรายการมีจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ และการตรวจสอบการกระทำผิดตามกฎหมายบัญชีและมี 16 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิด

จากตารางที่ 5.22 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นไม่แตกต่างกันทุกประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.23) ของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิด มีประเด็นเดียวที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นจะแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดต่อผู้ใช้งบการเงินกรณีผู้สอบบัญชีใจหรือประมาทเลินเล่อ

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.24 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ทุกประเด็นของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นที่ได้ไม่แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา มีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 เฉพาะเรื่องบทบาทหน้าที่ และบุคคลที่สามที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5.21 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.504
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.528
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.857
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้ำ	0.275
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.421
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.416
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.000*
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.281
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.032*
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.968
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำล้มเหลว	0.107
	8.5 ลูกค้ำร้องขอเป็นพิเศษ	0.115
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.623
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.008*
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.138
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.061
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้ำทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้ำให้แก้ไข	0.176
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้ำไม่แก้ไข	0.065
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้ำไม่ให้แจ้งในรายงานสอบบัญชี	0.268

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.22 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลาเกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.777
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.117
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.375
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.742
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.470
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	0.706
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.980
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.959
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	0.540
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลียงภาษี	0.678
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลียงภาษี	0.476
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.400
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.137
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.172
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.249
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดความจริง	0.878
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.508
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.870
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.267
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.870
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.426
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.872

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.23 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.236
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.769
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.765
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.837
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.550
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.278
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.928
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.676
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	0.011*
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่องบการเงิน	0.797

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.24 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเต็มเวลา และผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เต็มเวลา เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.222
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.523
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.201
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.736

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

5.7 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในตอนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีใน 4 ประเด็น ได้แก่ บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ บุคคล และจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่แตกต่างกัน ($M_{1,1}=M_{1,2}$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแตกต่างกัน ($M_{1,1} \neq M_{1,2}$)

1. บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นไม่แตกต่างกันเลยทุกประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ดังแสดงในตารางที่ 5.25

2. กฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.26 พบว่าความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มไม่มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็น(จากตารางที่ 5.27) ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกัน

อย่างน้อยสองกลุ่ม คือ ประเด็นเรื่องผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า

4. จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบ

จากตารางที่ 5.28 ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นจะแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ 0.05 เฉพาะเรื่องผู้ใช้งบการเงินโดยตรงที่เป็นผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ดังนั้น จากการทดสอบความแตกต่างจะเห็นได้ว่า ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 มีความแตกต่างทางความคิดเห็นแตกต่างกันระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชีกับกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ ในประเด็นที่แตกต่างกัน ซึ่งจะได้นำไปสรุปผลในบทที่ 6 ต่อไป

ตารางที่ 5.25 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ	0.402
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ	0.253
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ	0.115
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้ำ	0.606
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน	0.651
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร	0.196
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	0.617
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ	
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ	0.633
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ	0.380
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ	0.207
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำล้มเหลว	0.421
	8.5 ลูกค้ำร้องขอเป็นพิเศษ	0.518
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้	
	9.1 กฎหมายธุรกิจ	0.662
	9.2 กฎหมายบัญชี	0.307
	9.3 กฎหมายภาษีอากร	0.514
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์	0.411
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้ำทำผิดกฎหมาย	
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้ำให้แก้ไข	0.787
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้ำไม่แก้ไข	0.901
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้ำไม่ให้อ้างอิงในรายงานสอบบัญชี	0.976

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.26 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เกี่ยวกับกฎหมายและประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	p-value
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น	
	1.1 ขาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี	0.237
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.862
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี	0.990
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4	0.342
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น	
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา	0.069
	2.2 ใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย	0.864
3	กฎหมายอาญา ประเด็น	
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.332
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.727
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น	
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี	0.712
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเลี่ยงภาษี	0.380
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเลี่ยงภาษี	0.195
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น	
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ	0.922
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.634
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า	0.569
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น	
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน	0.956
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง	0.697
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า	0.353
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น	
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน	0.408
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี	0.183
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน	0.988
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ	0.755
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ	0.284

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.27 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่	
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูกค้า	0.052
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูกค้า	0.022*
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่	
	2.1 กรมสรรพากร	0.438
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูกค้า	0.892
	2.3 นักลงทุนทั่วไป	0.770
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน	0.301
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ที่ได้รับความเสียหาย	
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคลโดยเฉพาะเจาะจง	0.184
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น	0.571
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเดินเล่อในการปฏิบัติงาน	1.000
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และเชื่องบการเงิน	0.912

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 5.28 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้รับอนุญาตจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เกี่ยวกับจำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

ข้อที่	รายการ	p-value
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่	
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง	0.781
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย	0.782
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำเป็นเรื่อง ๆ ไป	0.278
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน	0.986

ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

บทที่ 6

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยในครั้งนี้มีขอบเขตการวิจัยเพื่อที่จะสำรวจความเข้าใจของผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการ และกลุ่มนักกฎหมายเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ และสัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและศึกษาทิศทางความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจากผลการสำรวจ สำหรับการทดสอบทางสถิติจะใช้สถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการ และกลุ่มนักกฎหมาย โดยใช้ Kruskal-Wallis H Test ในการทดสอบความแตกต่างของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด และใช้ Mann-Whitney U Test ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีกับกลุ่มนักวิชาการ และกลุ่มนักกฎหมายที่ละกลุ่ม และกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

6.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี จะเห็นว่าผู้สอบบัญชี กลุ่มนักวิชาการ และกลุ่มนักกฎหมายเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดทำ โดยทำการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ และแนวปฏิบัติหากตรวจพบว่าลูกค้ำกระทำผิดกฎหมาย ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งให้ลูกค้ำแก้ไขให้ถูกต้อง และถ้าลูกค้ำไม่แก้ไข ผู้สอบบัญชีก็ควรแจ้งไว้ในรายงานการสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตามมีบางประเด็นที่ผู้สอบบัญชีและกลุ่มตัวอย่างมีความเข้าใจที่แตกต่างกัน คือ หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการควบคุมฝ่ายบริหารแทนผู้ถือหุ้นผ่านการตรวจสอบบัญชีที่กลุ่มวิชาชีพทางด้านกฎหมายเห็นว่าเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ในขณะที่กลุ่มวิชาชีพทางบัญชีเห็นว่าไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพราะไม่ใช่หน้าที่ที่กำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งกรณีการแจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในที่หมายเหตุประกอบงบการเงินที่กลุ่มวิชาชีพบัญชีเห็นว่าไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพราะไม่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี ส่วนกลุ่มวิชาชีพกฎหมายเห็นว่าเป็นหน้าที่หนึ่งของผู้สอบบัญชี หน้าที่การตรวจสอบการกระทำทุจริตก็เป็นอีกประเด็นหนึ่งที่กลุ่มวิชาชีพกฎหมายเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรทำทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบและตรวจสอบทุกรายการไม่จำกัดแยกว่าเป็นรายการที่มีจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่มีสาระสำคัญก็ตาม ตรงกันข้ามกับความเห็นของกลุ่มวิชาชีพบัญชี เพราะมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่าการตรวจสอบ

ทฤษฎีไม่ใช่หน้าที่โดยตรงของผู้สอบบัญชี ดังนั้นกลุ่มวิชาชีพบัญชีจึงเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรทำเมื่อถูกคำร้องขอเป็นกรณีพิเศษหรือระบบการควบคุมภายในของลูกค้านั้นซึ่งสิ่งผิดปกตินั้นจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ เพื่อเป็นกรอบการทำงานตรวจสอบบัญชีในการรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอต่อการแสดงความเห็นมากกว่า

ในเรื่องความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชานั้น ทุกกลุ่มมีแนวโน้มเห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดชอบต่อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะกฎหมายผู้สอบบัญชี คือ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 อาจเป็นเพราะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้สอบบัญชี และกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งอาจเป็นเพราะเป็นกฎหมายที่บังคับใช้เพื่อประโยชน์ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เป็นแหล่งระดมทุนขนาดใหญ่และกระทบต่อสาธารณะ ส่วนกฎหมายอื่นเฉพาะประเด็นหลักของกฎหมายฉบับนั้น ๆ ที่ทุกกลุ่มเห็นด้วยตรงกัน เช่น กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเห็นด้วยในประเด็นผู้สอบบัญชีจงใจหรือประมาทเลินเล่อ กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย เห็นด้วยในประเด็นรับรองบุคคลไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดจากความเป็นจริง ส่วนกฎหมาย Sarbanes-Oxley ของสหรัฐอเมริกาที่มีแนวความคิดกระจัดกระจายระหว่างความไม่แน่ใจกับการเห็นด้วย อาจเป็นเพราะเป็นกฎหมายของประเทศอื่นและใช้บังคับเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มไม่เห็นด้วยมากกว่ากลุ่มอื่น ๆ ซึ่งอาจเป็นเพราะผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานในระยะเวลาที่จำกัด และมีผู้ใช้ปฏิบัติงานประจำที่รู้ข้อมูลทั้งหมด การกำหนดความรับผิดในกฎหมายต่าง ๆ ให้ผู้สอบบัญชีจึงเป็นการเพิ่มภาระในการปฏิบัติงานมากขึ้น และอาจเป็นปัญหาในวิชาชีพมากกว่า

ความเข้าใจเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบนั้น ทุกกลุ่มเห็นด้วยตรงกันว่าผู้สอบบัญชีควรรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท และบุคคลที่สามที่ได้รับความเสียหายจากการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดพลาดด้วยความจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทั้งนี้ความคิดเห็นนี้ได้มาจากการสำรวจเท่านั้นเพราะในประเทศไทยไม่ค่อยมีคดีฟ้องร้องเรียกความรับผิดจากผู้สอบบัญชี สำหรับต่างประเทศนั้น ศาลเป็นผู้วางแนวว่าผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบต่อใครบ้าง โดยหลัก คือ ลูกค้านั้นของผู้สอบบัญชี และเริ่มวางแนวความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามหากผู้สอบบัญชีรู้หรือควรจะได้รู้ว่ามีผู้อื่นที่มีใช้ลูกค้าซึ่งบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อแสดงความเห็นไว้ ในคดี Ultramares Corporation กับ Touche ซึ่งเป็นจุดเริ่มแรกของการวางหลักเรื่องความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม และในคดีต่อ ๆ มา ทำให้สรุปได้ว่า การที่ผู้สอบบัญชีจะรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามนั้น ต้องเข้าองค์ประกอบ ดังนี้คือ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ใช้ความระมัดระวังต่อบุคคลนั้น ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงหรือทุจริต ผู้สอบบัญชีเชื่อถืองบการเงินที่

ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นผิดจากความจริง ความเสียหายนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นความเสียหายที่มาจากกรกระทำของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความประมาท เลินเล่อธรรมดาหรือผิดสัญญา นั้น ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อลูกค้าเท่านั้น

ความเข้าใจเกี่ยวกับสัดส่วนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชียังมีทิศทางความคิดเห็นไม่แน่นอน แต่สามารถสรุปได้ว่ากลุ่มวิชาชีพบัญชี คือ ผู้สอบบัญชี และนักวิชาการด้านบัญชี เห็นว่าหากผู้สอบบัญชีจะรับผิดชอบฝ่ายเดียวก็ควรรับผิดชอบตามวงเงินประกันที่ทำไว้เท่านั้น ในขณะที่กลุ่มวิชาชีพกฎหมาย ไม่ว่าจะ เป็นนักวิชาการด้านกฎหมาย ผู้พิพากษา หรือทนายความ เห็นว่าผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบทั้งหมดฝ่ายเดียวแต่ควรรับผิดชอบจำนวนที่ผู้สอบบัญชีก่อความเสียหายมากกว่า แต่โดยภาพรวมแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหาย

ตารางที่ 6.1 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดของกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง	หน้าที่	กฎหมาย	บุคคล	สัดส่วน
ผู้สอบบัญชี	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดการทำ (4.8)	กฎหมายผู้สอบบัญชี ลายมือชื่อไม่จริง (4.65)	ผู้ใช้งบที่ผู้สอบบัญชี จงใจหรือประมาท (4.17)	ตามเงินประกัน (2.86)
นักวิชาการด้านบัญชี	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดการทำ (4.86)	กฎหมายตลาดฯ ไม่เปิดเผยพฤติกรรม (4.64)	ผู้ถือหุ้นใหญ่ (4.86)	ตามเงินประกัน (3.79)
นักวิชาการด้านกฎหมาย	ตรวจการกระทำผิดกฎหมายบัญชี (4.52)	กฎหมายผู้สอบบัญชี ลายมือชื่อไม่จริง (4.65)	ผู้ใช้งบที่ผู้สอบบัญชี จงใจหรือประมาท (4.5)	ตามการกระทำ (4.15)
ผู้พิพากษา	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงาน (4.57)	กฎหมายผู้สอบบัญชี ขาดจรรยาบรรณ (4.65)	ผู้ใช้งบที่ผู้สอบบัญชี จงใจหรือประมาท (4.57)	ตามการกระทำ (3.96)
ทนายความ	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงาน (4.5)	กฎหมายอาญา แสดงความเห็นผิดความจริง (4.72)	ผู้ใช้งบที่ผู้สอบบัญชี จงใจหรือประมาท (4.49)	ตามการกระทำ (4)

จากตารางที่ 6.1 แสดงให้เห็นว่าทุกกลุ่มตัวอย่างเข้าใจบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเพียงแต่ความสำคัญในการกำหนดความรับผิดชอบนั้นอาจมีความแตกต่างกัน โดยส่วนใหญ่เห็นด้วยที่จะกำหนดความรับผิดชอบที่กฎหมายผู้สอบบัญชี คือ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และ

บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบของบุคคลผู้ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความตั้งใจหรือประมาทเล็กน้อย แต่การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าเสียหายนั้นเป็นเรื่องสำคัญยิ่งเพราะแม้ผู้สอบบัญชีจะทราบความรับผิดชอบของตน แต่การจะให้ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้เงินจำนวนมากก็เป็นภาระกระทำที่ก่อให้เกิดภาระมากเกินไปจนความจำเป็นแก่ผู้สอบบัญชี ค่าเฉลี่ยที่ได้ของกลุ่มผู้สอบบัญชีในเรื่องสัดส่วนความรับผิดชอบนั้นมีค่าสูงสุดเพียง 2.86 ซึ่งเป็นแนวโน้มของความไม่เห็นด้วย ตรงข้ามกับกลุ่มวิชาทางกฎหมายที่มีแนวโน้มเห็นด้วยในการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องชดใช้ค่าความเสียหาย

ตารางที่ 6.2 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดของกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง	หน้าที่	กฎหมาย	บุคคล	สัดส่วน
ผู้สอบบัญชี	ตรวจหาทุจริตในจำนวนไม่สำคัญ (2.35)	Sarbanes-Oxley ให้บริการอื่น (3.28)	ธนาคารของบริษัท(3.51)	ตามเงินที่ลงทุน (2.41)
นักวิชาการด้านบัญชี	ตรวจหาทุจริตในจำนวนไม่สำคัญ (2.79)	Sarbanes-Oxley เคยทำงานกับลูกค้ามาก่อน (3.64)	กรมสรรพากรกับนักลงทุนทั่วไป(4.07)	ตามเงินที่ลงทุน (1.39)
นักวิชาการด้านกฎหมาย	ตรวจหาทุจริตในจำนวนไม่สำคัญ (2.88)	Sarbanes-Oxley ให้บริการอื่น (4.13)	ผู้ถือหุ้นส่วนน้อย (3.7)	ตามเงินที่ลงทุน (2.94)
ผู้พิพากษา	ตรวจหาทุจริตในจำนวนไม่สำคัญ (3.56)	Sarbanes-Oxley ให้บริการวางระบบการเงินและตรวจสอบภายใน (3.88)	นักวิเคราะห์หังบ (3.75)	ตามฟ้อง (3.26)
ทนายความ	ตรวจหาทุจริตในจำนวนไม่สำคัญ (2.35)	Sarbanes-Oxley ให้บริการอื่น (3.67)	นักวิเคราะห์หังบ (3.8)	ตามฟ้อง (3.33)

จากตารางที่ 6.2 จะเห็นได้ว่าทุกกลุ่มตัวอย่างเห็นว่าประเด็นเรื่องการตรวจหาทุจริตไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชี ซึ่งตรงกับมาตรฐานการสอบบัญชี เรื่อง ทุจริตและข้อผิดพลาด ที่กำหนดว่าการตรวจหาทุจริตและข้อผิดพลาด ไม่ใช่หน้าที่ของผู้สอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยของผู้พิพากษาที่ 3.56 เป็นแนวโน้มที่เห็นว่าควรทำการตรวจหาทุจริตด้วยแม้ในจำนวนที่ไม่มี

สาระสำคัญก็ตาม กฎหมายที่ไม่ควรบังคับใช้กับผู้สอบบัญชี คือ กฎหมาย Sarbanes-Oxley เพราะเป็นกฎหมายของต่างประเทศ บุคคลที่ผู้สอบบัญชีไม่ควรแสดงความรับผิดชอบคือผู้ใช้งบการเงิน โดยปลอม และสัดส่วนความรับผิดที่ไม่ควรแสดงความรับผิดชอบคือจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นจ่ายลงทุน และจำนวนเงินตามฟ้องเพราะเป็นจำนวนเงินที่มากเกินไปเกินความรับผิดของผู้สอบบัญชี แต่ผู้พิพากษาและทนายความก็ยังกำหนดให้มีแนวโน้มต้องรับผิด

6.2 ทิศทางความรับผิดทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

ในประเทศไทยคดีฟ้องร้องผู้สอบบัญชีมีไม่มากนัก คำพิพากษาคดีบริษัทเงินทุนธนไทย จำกัด (มหาชน) กับ อาร์เธอร์ แอนเดอร์เซ็น กำหนดความรับผิดของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไว้คร่าว ๆ ดังนั้นการศึกษาส่วนนี้มีวัตถุประสงค์คือการเปรียบเทียบคดีบริษัทเงินทุนธนไทย จำกัด (มหาชน) กับ อาร์เธอร์ แอนเดอร์เซ็นกับคดีของต่างประเทศที่มีความคล้ายคลึงกัน ได้แก่ คดี Caparo Industries กับ Dickman & Ors. และคดี Royal Bank of Scotland v. Bannerman Johnstone Maclay and others คำพิพากษาของศาลฎีกาในคดี Caparo Industries กับ Dickman & Ors. กำหนดว่าผู้สอบบัญชีไม่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อนักลงทุน แต่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นของบริษัท แต่ความรับผิดนี้ก็มิใช่ความรับผิดส่วนตัว คือ ผู้สอบบัญชีรับผิดต่อผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทในฐานะที่เป็นโครงสร้างของบริษัท ส่วนในคดี Royal Bank of Scotland v. Bannerman Johnstone Maclay and others ศาลชั้นต้นได้วางแนวว่าผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดต่อบุคคลที่ผู้สอบบัญชีไม่มีนิติสัมพันธ์ด้วย คือ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องแสดงความรับผิดต่อธนาคารที่ใช้รายงานทางการเงินในการประกอบกรให้เงินกู้แก่บริษัทลูกค้าของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดต่อลูกค้าของตน อันได้แก่ บริษัทลูกค้า และผู้ถือหุ้นของบริษัทลูกค้า และเริ่มมีแนวทางจำกัดความรับผิดต่อบุคคลที่สามเกิดขึ้น

อย่างไรก็ตามสำหรับเรื่องความรับผิดต่อบุคคลที่สามของผู้สอบบัญชีนั้น คดี Rusch Factors กับ Levin วางแนวทางไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องรับผิดต่อบุคคลที่สามเมื่อบุคคลที่สามนั้นเป็นผู้มีส่วนได้เสียหลักกับบริษัทลูกค้า เพราะศาลกำหนดว่าโจทก์ผู้เป็นเจ้าหนี้เงินกู้เป็นคู่สัญญาที่มีส่วนได้เสียหลักที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดต่อ จะเห็นได้ว่าธนาคารในคดี Royal Bank of Scotland v. Bannerman Johnstone Maclay and others และโจทก์ในคดี Rusch Factors กับ Levin ต่างก็อยู่ในฐานะเจ้าหนี้เงินกู้ของบริษัทลูกค้าของผู้สอบบัญชีเช่นกัน แต่ศาลกำหนดความรับผิดต่างกัน ดังนั้น แนวทางความรับผิดต่อบุคคลที่สามในต่างประเทศนั้นจึงยังไม่สรุปเป็นแนวทางที่แน่นอน ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและแนวทางการพิพากษาของศาล

เมื่อพิจารณาคดีในประเทศไทยที่มีอยู่ไม่มากนักไม่ว่าจะเป็นคดีมูลนิธิการศึกษาไทย-อเมริกัน กับ ไพรซ์ วอเตอร์เฮาส์ หรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธนไทย จำกัด (มหาชน) ทั้งสองคดีเป็นคดีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าของตน แต่สำหรับคดีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธนไทย จำกัด (มหาชน) เริ่มจากการเป็นนักลงทุนก่อนเข้าครอบงำกิจการและกลายเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท ผลของคดีนำมาจัดทำแบบสอบถามสำรวจความคิดเห็นแนวทางการรับผิดของผู้สอบบัญชีพบว่า ผู้สอบบัญชีในเมืองไทยเห็นด้วยที่ตนมีหน้าที่รับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท แต่ในขณะที่นักกฎหมายเห็นว่าขอเพียงผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานผิดพลาดโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อเป็นเหตุให้ผู้อื่นได้รับความเสียหายก็ต้องรับผิดแล้วโดยไม่จำเป็นว่าจะใคร เพียงแต่สัดส่วนความรับผิดเป็นเท่าใดนั้นยังไม่แน่นอนขึ้นกับข้อเท็จจริงว่าผู้สอบบัญชีควรมีความรับผิดเพียงใด และเมื่อพิจารณาตามกฎหมายไทยแล้ว กฎหมายว่าด้วยเรื่องการละเมิดนั้นเป็นกฎหมายที่ถูกนำมาใช้มากที่สุดในการฟ้องคดีเกี่ยวกับการจงใจหรือประมาทเลินเล่อเพราะเป็นกฎหมายหลักเรื่องละเมิด นอกจากนั้นร่างพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฉบับใหม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อทุกคนไม่ใช่เฉพาะแต่คู่สัญญาของตนเท่านั้นซึ่งไม่น่าจะเป็นไปตามแนวทางสากลที่พยายามจำกัดความรับผิดของผู้สอบบัญชีเพื่อไม่ให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความรับผิดมากเกินไปและไม่เป็นธรรมแก่ผู้สอบบัญชี ดังนั้นจากผลการวิจัยนี้จึงจะนำไปสู่การพัฒนากฎหมายเพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้สอบบัญชีต่อไป

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534).

กิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. เปรียบเทียบกฎหมาย Sarbanes-Oxley ของสหรัฐอเมริกากับ

กฎหมายไทยเพื่อบริษัทมหาชนที่ดี. การเงินการธนาคาร. 22,252 (เมษายน 2546) : 165-169.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่องจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตาม มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร.

ปกรณ์ เพ็ญภาคกุล. กฎหมายหลักทรัพย์ Sarbanes-Oxley Act ของสหรัฐอเมริกา-สิทธิสภาพนอกอาณาเขตในรูปแบบใหม่...ทางเศรษฐกิจ. วารสารนักบัญชี. (ส.ค.-พ.ย. 2545). : 73-77.

ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ฉบับที่ 40 เรื่อง แนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2534) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ฉบับที่ 42 (พ.ศ. 2543) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

ประมวลกฎหมายอาญา.

ประมวลรัษฎากร.

พยอม สิงห์เสน่ห์. การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2544.

- พาณิชย์, กระทรวง. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. ทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (กรุงเทพฯ)
 [Online]. 2546. แหล่งที่ : http://www.thairegistration.com/thai/account_x/detail9_list_bkk.phtml [5 พฤศจิกายน 2546]
- พาณิชย์, กระทรวง. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. ทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ต่างจังหวัด)
 [Online]. 2546. แหล่งที่ : http://www.thairegistration.com/thai/account_x/detail9_list_bkk.phtml [5 พฤศจิกายน 2546]
- พาณิชย์, กระทรวง. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. Sarbanes-Oxley Act. ข่าววิชาชีพบัญชี.
 26,1 (มกราคม 2546) : 4-10.
- พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543.
- พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522.
- พระราชบัญญัติห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ
 พ.ศ. 2499
- พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535.
- พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2542.
- สุขจิตต์ ณ นคร. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี. วารสารรวมคำแห่ง. 8,11 (2525) : 6

ภาษาอังกฤษ

- Baker, C. Richard and Quick, Reiner. A comparison of auditors' in the USA and selected European countries. European Business Review. Vol. 96 (1996).
- Cooper, Barry J. and Barkoczy, Mei Ling. Third Party Liability The Auditor's Lament. Managerial Auditing Journal, Vol. 9 (1994).
- Farrell, Barbara and Franco, Joseph. The Mid-Atlantic Journal of Business. Vol. 34 (Jun 1998).
- Gwilliam, David. The Auditor's Liability to Third Parties. (1991).
- Kent, David. The Auditor's Liability to Third Parties. (1985).
- Leary, Conor O'. Auditor's liability to third parties-the door remains open. Managerial Auditing Journal. Vol. 13 (1998).
- Pacini, Carl, Hillison, William and Sinason, David. Auditor liability to third parties : an International focus. Managerial Auditing Journal. Vol. 15 (2000).
- Satov, Tamar. New law on liability. CA Magazine. Vol. 134 (Sep. 2001).

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กัลยา วานิชย์บัญชา. การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล. พิมพ์ครั้งที่ 6.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546.

กัลยา วานิชย์บัญชา. การวิเคราะห์สถิติ : สถิติเพื่อการตัดสินใจ. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร :

โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.

กัลยา วานิชย์บัญชา. หลักสถิติ. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร :

โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546.

สุขจิตต์ ณ นคร. ลักษณะและโครงสร้างของวิชาชีพสอบบัญชี. วารสารรวมคำแห่ง. 8,7

(2524) : 73.

ภาษาอังกฤษ

Businessline. Islamabad : (Sep 1998).

Causey, Jr., Denzil Y. Duties and liabilities of public accountants. The United States of America : Dow Jones-Irwin (1979).

Common Law Team of the Law Commission. Feasibility Investigation of Joint and Several Liability. London (1996).

I., Blij, H., Hassink and etc. Auditor Responsibility in Europe : A Comparison of Disciplinary Laws, Regulation and Professional Codes in Germany and The Netherlands. [Online]. 2004. Available from

http://www.google.co.th/search?q=cache:g_IOWq7xtnsJ:www.bham.ac.uk

Robertson, Jack C. and Louwers, Timothy J. Auditing & Assurance Services 10ed.

Singapore : McGraw-Hill, 1999 : 508-532.



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก
แบบสอบถามสำหรับการวิจัย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แบบสอบถามความคิดเห็น
เรื่อง ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย

ตอนที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุด ดังข้อต่อไปนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น					
		ไม่มี ความเห็น	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
1	ควบคุมฝ่ายบริหารผ่านการตรวจสอบ						
2	ตรวจสอบข้อมูลที่ฝ่ายบริหารจัดทำ						
3	ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อรายงานว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ						
4	ทำความเข้าใจและประเมินระบบควบคุมภายในของลูกค้ำ						
5	ทดสอบระบบหลังการประเมินระบบควบคุมภายใน						
6	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในแก่ฝ่ายบริหาร						
7	แจ้งจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน						
8	ตรวจหาทุจริต เมื่อ						
	8.1 ทุกครั้งที่เข้าตรวจสอบ						
	8.2 จำนวนเงินมีสาระสำคัญ						
	8.3 จำนวนเงินไม่เป็นสาระสำคัญ						
	8.4 ระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำล้มเหลว						
	8.5 ลูกค้ำร้องขอเป็นพิเศษ						
9	ตรวจการกระทำผิดตามกฎหมาย ดังนี้						
	9.1 กฎหมายธุรกิจ						
	9.2 กฎหมายบัญชี						
	9.3 กฎหมายภาษีอากร						
	9.4 ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์						
10	กระทำการดังต่อไปนี้ หากลูกค้ำทำผิดกฎหมาย						
	10.1 พิจารณาผลกระทบงบการเงินและแจ้งลูกค้ำให้แก้ไข						
	10.2 แจ้งในรายงานสอบบัญชีหากลูกค้ำไม่แก้ไข						
	10.3 ถอนตัวออกจากงานหากลูกค้ำไม่ให้แจ้งในรายงานสอบบัญชี						

ตอนที่ 2 ความคิดเป็นเกี่ยวกับข้อกฎหมายที่ควบคุมผู้สอบบัญชี

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด ดังข้อต่อไปนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น					
		ไม่มีความเห็น	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
1	พ.ร.บ.ผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ประเด็น						
	1.1 ชาดคุณสมบัติเป็นผู้สอบบัญชี						
	1.2 ลงลายมือชื่อรับรองโดยมิได้เป็นผู้สอบบัญชี						
	1.3 โฆษณาว่าเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งที่ความจริงมิได้เป็นผู้สอบบัญชี						
	1.4 ประพฤติผิดมรรยาทตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4						
2	กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเด็น						
	2.1 ปฏิบัติงานผิดจากสัญญา						
	2.2 จงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงทำให้ผู้ใช้งบการเงินเสียหาย						
3	กฎหมายอาญา ประเด็น						
	3.1 แสดงความเห็นผิดจากความจริง						
	3.2 เปิดเผยความลับของลูกค้า						
4	กฎหมายภาษีอากร ประเด็น						
	4.1 ไม่ปฏิบัติงานในสาระสำคัญทางภาษี						
	4.2 ไม่เปิดเผยและแจ้งพฤติกรรมอันน่าสงสัยจะเสียภาษี						
	4.3 ขาดจรรยาบรรณเพื่อเสียภาษี						
5	กฎหมายธนาคารแห่งประเทศไทย ประเด็น						
	5.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะการถือหุ้นในบริษัทที่ตรวจสอบ						
	5.2 รับรองงบดุลไม่ถูกต้อง หรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง						
	5.3 เปิดเผยความลับของลูกค้า						
6	กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์ ประเด็น						
	6.1 ไม่เปิดเผยพฤติกรรมน่าสงสัยว่าบริษัททำบัญชีผิดหรือไม่ครบถ้วน						
	6.2 รับรองงบดุลและบัญชีอื่นไม่ถูกต้องหรือแสดงความเห็นผิดจากความจริง						
	6.3 เปิดเผยความลับลูกค้า						
7	กฎหมาย Sarbanes-Oxley ประเด็น						
	7.1 ขาดความเป็นอิสระเพราะเคยทำงานกับบริษัทที่ตรวจสอบมาก่อน						
	7.2 ให้บริการอื่นพร้อมการสอบบัญชี						
	7.3 ให้บริการวางระบบการเงินและการตรวจสอบภายใน						
	7.4 ไม่เปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญ						
	7.5 ทำกระดาษทำการเท็จ						

ตอนที่ 3 ความคิดเป็นเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด ดังข้อต่อไปนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น					
		ไม่มีความเห็น	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
1	ผู้ใช้งบการเงินโดยตรง ได้แก่						
	1.1 ผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัทลูก						
	1.2 ผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของบริษัทลูก						
2	ผู้ใช้งบโดยอ้อม ได้แก่						
	2.1 กรมสรรพากร						
	2.2 ธนาคารที่ติดต่อกับบริษัทลูก						
	2.3 นักลงทุนทั่วไป						
	2.4 นักวิเคราะห์งบการเงิน						
3	บุคคลอื่นที่เข้าลักษณะดังนี้ได้รับความเสียหาย						
	3.1 ผู้สอบบัญชีทราบตัวบุคคลหรือกลุ่มบุคคล โดยเฉพาะเจาะจง						
	3.2 ผู้สอบบัญชีไม่ทราบแต่คาดเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินนั้น						
	3.3 ผู้ที่ใช้งบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงาน						
	3.4 ผู้ทั่วไปที่ได้รับความเสียหายจากการใช้และใช้งบการเงิน						

ตอนที่ 4 ความคิดเป็นเกี่ยวกับสัดส่วนที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงความรับผิดชอบ

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งที่ตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด ดังข้อต่อไปนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น					
		ไม่มี ความเห็น	เห็นด้วย อย่างยิ่ง	เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง
1	จำนวนเงินที่ต้องรับผิดชอบ ได้แก่						
	1.1 ตามจำนวนที่ผู้เสียหายยื่นฟ้อง						
	1.2 ตามจำนวนเงินลงทุนที่เสียหาย						
	1.3 ตามจำนวนผลเสียหายจากการกระทำ เป็นเรื่อง ๆ ไป						
	1.4 ตามจำนวนวงเงินประกัน						

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

ตอนที่ 5 ข้อมูลส่วนตัว

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. อาชีพปัจจุบัน

- ผู้สอบบัญชี
- นักวิชาการ / อาจารย์ทางด้านบัญชี
- นักวิชาการ / อาจารย์ทางด้านกฎหมาย
- ผู้พิพากษา
- ทนายความ

2. ประสบการณ์ทำงาน.....ปี

3. การศึกษา

- ปริญญาตรี
- ปริญญาโท
- ปริญญาเอก
- อื่น ๆ โปรดระบุ.....

4. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานเต็มเวลาหรือไม่

- เต็มเวลา ไม่เต็มเวลา

5. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ใช่หรือไม่

- ใช่ ไม่ใช่

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาว ดวงพร โตศุกลวรรณ เกิดเมื่อวันที่ 12 มิถุนายน พ.ศ. 2521 ที่จังหวัด ชลบุรี สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนเตรียมอุดมศึกษา และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2544 จากนั้นจึงเข้าศึกษาต่อระดับปริญญาโทหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี สาขาวิชานักบัญชีการเงิน (ภาคปกติ) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2545



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย