

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลจากการศึกษา

การศึกษาเรื่องการเปรียบเทียบความคาดหวังที่แตกต่างกันระหว่างผู้ใช้บริการและผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินประจำปี ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่จะได้รับบริการจากสำนักงานสอบบัญชี และความคาดหวังของสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องการจะให้แก่ผู้ใช้บริการ

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่ดำเนินงานในลักษณะกิจการเจ้าของคนเดียวโดยคิดเป็นร้อยละ 58.62 รองลงมาคือจะดำเนินงานในลักษณะบริษัทคิดเป็นร้อยละ 20.69 โดยส่วนใหญ่มีจำนวนลูกค้าที่ทำการตรวจสอบงบการเงินปี 2545 จำนวน 1 – 50 รายคิดเป็นร้อยละ 41.38 รองลงมาจะมีจำนวนลูกค้า 151 – 200 รายคิดเป็นร้อยละ 24.14 โดยที่ส่วนใหญ่ในสำนักงานของผู้สอบบัญชีจะมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 1 – 5 คนคิดเป็นร้อยละ 58.62 รองลงมาจะมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 6 – 10 คนคิดเป็นร้อยละ 31.03 สำหรับระดับการศึกษาของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะกำหนดตั้งแต่ระดับปริญญาตรีขึ้นไปคิดเป็นร้อยละ 51.72 รองลงมาจะกำหนดตั้งแต่ระดับ ปวส. หรืออนุปริญญาขึ้นไปคิดเป็นร้อยละ 41.38 บริการอื่นที่สำนักงานของผู้สอบบัญชีให้บริการนอกเหนือจากการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นการบริการให้คำปรึกษาด้านธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 75.0 รองลงมาจะให้บริการวางระบบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 60.71

ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ใช้บริการ

ผู้ใช้บริการส่วนใหญ่ที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีตำแหน่งสมุห์บัญชีคิดเป็นร้อยละ 29.33 รองลงมาจะมีตำแหน่งเป็นผู้จัดการทั่วไปคิดเป็นร้อยละ 24.0 ส่วนตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชีคิดเป็นร้อยละ 17.78 โดยส่วนใหญ่จะประกอบธุรกิจประเภทบริการคิดเป็นร้อยละ 40.89 รองลงมาจะเป็นธุรกิจประเภทพาณิชย์กรรมคิดเป็นร้อยละ 32.0 และประเภทอุตสาหกรรมคิดเป็น 26.22 ผู้ใช้บริการส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการดำเนินงานมาแล้วมากกว่า 10 ปีคิดเป็นร้อยละ 39.55

รองลงมาจะดำเนินงานมาแล้ว 5 -10 ปีคิดเป็นร้อยละ 29.78 โดยที่ผู้ใช้บริการส่วนใหญ่จะมีทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 5,000,000 บาทคิดเป็นร้อยละ 51.56 รองลงมาจะมีทุนจดทะเบียน 5,000,001 - 10,000,000 บาทคิดเป็นร้อยละ 20.89 สำหรับปัจจัยหลักที่ผู้ใช้บริการส่วนใหญ่เลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีคือความสามารถในการให้คำปรึกษาด้านบัญชี ภาษีอากร และอื่น ๆ คิดเป็นร้อยละ 73.66 รองลงมาคือปัจจัยด้านคุณภาพในการให้บริการสอบบัญชีคิดเป็นร้อยละ 63.39

ความคาดหวังต่อจรรยาบรรณวิชาชีพ

จากการศึกษาพบว่าระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.1034 แสดงว่าผู้สอบบัญชีมีความคาดหวังในการให้บริการที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพในระดับมาก ส่วนระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการต่อจรรยาบรรณวิชาชีพมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.7007 แสดงว่าผู้ใช้บริการมีความคาดหวังที่จะได้รับบริการที่มีจรรยาบรรณวิชาชีพในระดับมาก เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่ามีความแตกต่างอย่างเป็นนัยสำคัญของระดับความคาดหวัง โดยระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีต่อจรรยาบรรณวิชาชีพจะสูงกว่าระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการ

ความคาดหวังต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.0556 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบกิจการเจ้าของคนเดียวมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.6961 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก และความคาดหวังของผู้สอบบัญชีดำเนินงานในรูปแบบคณะบุคคลมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4333 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ความคาดหวังต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.6610 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก ความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจบริการมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5163 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก และความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4213 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ความคาดหวังต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

จากการศึกษาพบว่าระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.9440 แสดงว่าผู้สอบบัญชีมีความคาดหวังในการให้บริการที่มีคุณภาพของงานสอบบัญชีในระดับปานกลาง ส่วนระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4964 แสดงว่าผู้ใช้บริการมีความคาดหวังในการได้รับบริการที่มีคุณภาพของงาน

สอบบัญชีในระดับมาก เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่ามีความแตกต่างอย่างเป็นนัยสำคัญของระดับความคาดหวัง โดยระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการมีสูงกว่าระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชี

ความคาดหวังต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5417 แสดงว่ามีความหวังในระดับปานกลาง ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบเจ้าของคนเดียวมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.0221 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง และความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบคณะบุคคลมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8750 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ความคาดหวังต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5265 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก ความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจบริการมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4959 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับมาก และความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4479 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ความคาดหวังในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย

จากการศึกษาพบว่าระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชีในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2586 แสดงว่าผู้สอบบัญชีมีความคาดหวังในการให้บริการที่ปฏิบัติตามกฎหมายในระดับน้อย ส่วนระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.4378 แสดงว่าผู้ใช้บริการมีความคาดหวังที่จะได้รับบริการในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายในระดับปานกลาง เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่ามีความแตกต่างอย่างเป็นนัยสำคัญของระดับความคาดหวัง โดยระดับความคาดหวังของผู้ใช้บริการมีสูงกว่าระดับความคาดหวังของผู้สอบบัญชี

ความคาดหวังในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1.2083 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับน้อยที่สุด ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบกิจการเจ้าของคนเดียวมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.4118 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับน้อยและความคาดหวังของผู้สอบบัญชีที่ดำเนินงานในรูปแบบคณะบุคคลมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7500 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ความคาดหวังในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.2458 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง ความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจบริการมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.6304 แสดงว่ามีความคาดหวัง

ในระดับมาก และความคาดหวังของผู้ใช้บริการที่ดำเนินธุรกิจพาณิชย์กรรมมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.3194 แสดงว่ามีความคาดหวังในระดับปานกลาง

ข้อค้นพบ

จากการศึกษาพบว่าความคาดหวังของผู้ใช้บริการและผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างกันอย่าง เป็นนัยสำคัญ โดยความคาดหวังต่อจรรยาบรรณวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะมีระดับความคาดหวังที่ สูงกว่าผู้ให้บริการ ส่วนความคาดหวังต่อคุณภาพงานสอบบัญชีและความคาดหวังในบริการเสริม ด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายผู้ให้บริการจะมีความคาดหวังที่สูงกว่าผู้สอบบัญชี

อภิปรายผล

ความคาดหวังที่แตกต่างกันในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพเกิดขึ้นเพราะผู้สอบบัญชีจะต้อง ปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยต้องรักษามรรยาทผู้สอบบัญชีซึ่งถือเป็นจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี แต่ในส่วนของผู้บริการอันเนื่องมาจากผู้ให้บริการที่ดำเนินธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ส่วนใหญ่เป็น ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ที่มีความต้องการผลการตรวจสอบบัญชีเพื่อให้เป็นไปตาม ข้อกำหนดของกฎหมาย เช่น เพื่อยื่นต่อพาณิชย์จังหวัด เพื่อยื่นประกอบการเสียภาษีอากร โดยไม่ได้ คำนึงถึงข้อกำหนดของการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และไม่มีความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของตนเองและของผู้สอบบัญชี จนทำให้ความแตกต่างของ ความคาดหวังในเรื่องจรรยาบรรณวิชาชีพได้

ความคาดหวังในเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันเพราะว่าผู้ให้บริการมี ความต้องการได้รับบริการที่นอกเหนือไปจากการสอบบัญชีเท่านั้น เช่น การให้คำปรึกษาด้านธุรกิจ ด้านภาษีอากร หรือการปฏิบัติงานที่มีการดูแลเอาใจใส่ตามลักษณะของงานบริการ แต่เนื่องจาก ผู้สอบบัญชียังไม่เข้าใจในความต้องการดังกล่าวของผู้ให้บริการจึงไม่มีการตอบสนองความต้องการ เหล่านั้น หรืออาจจะเข้าใจว่าตนเองทำหน้าที่เพียงแค่งานสอบบัญชีเท่านั้น บริการอื่นนอกเหนือจาก นี้ไม่มีความจำเป็น และไม่เห็นความสำคัญ ก่อให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังในเรื่อง คุณภาพงานสอบบัญชีได้

ความคาดหวังในบริการเสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายเกิดขึ้นเนื่องจาก ความเข้าใจผิดของผู้ใช้บริการที่คิดว่าหน้าที่ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย เช่น การยื่น แบบเสียภาษีอากร ดังกล่าวเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ซึ่งในความเป็นจริงแล้วเป็นหน้าที่ของ ผู้ให้บริการที่จะต้องเป็นผู้ปฏิบัติเอง ดังนั้นจึงก่อให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังในบริการ เสริมด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายได้

ข้อเสนอแนะในการลดความแตกต่างของความคาดหวัง

เนื่องจากความคาดหวังของผู้ใช้บริการได้ก่อให้เกิดความเสี่ยงในการให้บริการแก่ผู้ใช้บริการ ซึ่งเกิดจากผู้สอบบัญชีขาดความเข้าใจในความต้องการ และความคาดหวังของผู้ใช้บริการ ทั้งที่ได้ใช้ความรู้ ความชำนาญทางวิชาชีพในการให้บริการสอบบัญชีที่ผู้ให้บริการ รวมถึงได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้วก็ตาม ดังนั้นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงในการให้บริการแก่ผู้ใช้บริการสามารถทำได้โดย

1. ทำความตกลงกันโดยใช้หนังสือตอบรับงาน (Engagement Letter)

โดยปกติในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีจะมีการระบุขอบเขตของงานตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบของผู้ใช้บริการ ไว้อย่างชัดเจนในหนังสือตอบรับงาน ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้บริการได้เข้าใจถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และผลงานของงานสอบบัญชี ทำให้สามารถลดความคาดหวังของผู้ใช้บริการลงได้

2. เพิ่มข้อความในรายงานการสอบบัญชีให้ชัดเจนขึ้น (Expanded Audit Report)

การเพิ่มข้อความในรายงานการสอบบัญชีเพื่อบอกให้กับผู้ใช้งบการเงิน ตลอดจนผู้จัดทำถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ ขอบเขต และวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะทำให้ความแตกต่างของความคาดหวังลดลงได้ โดยสำหรับในประเทศไทยได้เริ่มใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบที่มี 3 วรรค แทนรายงานแบบเดิมที่มีเพียง 2 วรรค ในวรรคนี้ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้อย่างชัดเจน โดยมีข้อความที่ว่า “...ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า” และในวรรคที่ 2 หรือวรรคขอบเขตได้กล่าวถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ทำให้สามารถสร้างความเข้าใจให้กับผู้ใช้งบการเงิน และผู้ใช้บริการของผู้สอบบัญชีถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ในส่วนของงานวิจัยอื่น ๆ เกี่ยวกับการเพิ่มข้อความในรายงานการสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ และออสเตรเลีย ได้ให้ข้อเสนอแนะที่สอดคล้องกับผลการศึกษาค้างนี้ว่า

ประเทศสหรัฐอเมริกา Nair and Rittenberg (1987) ได้สรุปว่าความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร และผู้สอบบัญชีเปลี่ยนไปเมื่อมีการเพิ่มข้อความในรายงานการสอบบัญชี Kelly and Mohrwell (1989) ยังพบว่า ความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการสอบบัญชีเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากเมื่อมีการปรับเปลี่ยนข้อความในรายงาน Miller et al. รายงานว่านายธนาคารพบว่ารายงานการสอบบัญชีแบบที่มีการเพิ่มข้อความนี้เป็นประโยชน์มากกว่าและสามารถเข้าใจได้ดีกว่าแบบเดิม โดยทั่วไปผลการศึกษานี้ให้หลักฐานว่า รายงานการ

สอบบัญชีที่มีการเพิ่มข้อความนี้ ช่วยให้เข้าใจขอบเขต ลักษณะและความสำคัญของการสอบบัญชี และอิทธิพลที่มีต่อความเข้าใจของผู้อ่านเกี่ยวกับการสอบบัญชีและบทบาทของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่าการเพิ่มข้อความในรายงานผู้สอบบัญชีสามารถลดความแตกต่างของความคาดหวังได้

ประเทศอังกฤษ Holt and Moizer (1990) ได้ทดสอบกับนักศึกษา MBA จำนวน 140 คน พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงในความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายของรายงานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามจากการศึกษาของ Hartherly et al. (1991 – 92) พบว่าการปรับเปลี่ยนถ้อยคำในรายงานการสอบบัญชีไม่มีผลต่อความเข้าใจเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร ส่วนงานวิจัยของ Hanks (1992) เกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่นที่ผู้ลงทุนคาดเดาจากรายงานการเงิน ได้ให้คำแนะนำว่ารายงานการสอบบัญชีควรจะถ่ายทอดและเจาะจงให้ชัดเจนว่าการตรวจสอบบัญชีมีความหมายว่าอย่างไร เพื่อให้สาธารณชนทราบ และควรทำความเข้าใจกับสาธารณชนว่าการสอบบัญชีคืออะไร และขอบเขตของงานที่ต้องปฏิบัติเพื่อการแสดงความคิดเห็น

ประเทศออสเตรเลีย Gray and Schelluch (1993) พบว่ารายงานการสอบบัญชีตามที่กำหนดใน Statement of Auditing Practice AUD 3 (มาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศออสเตรเลีย) ช่วยเพิ่มความเข้าใจในขั้นตอนการสอบบัญชี บทบาทของผู้สอบบัญชี ลักษณะและข้อจำกัดของรายงานทางการเงิน ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน Monroe and Woodliff (1994) ได้วิจัยและพบว่า การปรับเปลี่ยนข้อความใน AUD 3 ช่วยลดความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ ได้

3. การให้ความรู้แก่ผู้ใช้บริการ (Education)

หากผู้ใช้บริการมีความรู้เกี่ยวกับงานสอบบัญชีในเรื่องขอบเขตของงานตรวจสอบ หน้าที่ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป จะทำให้ผู้ใช้บริการมีความเข้าใจและลดความคาดหวังต่องานสอบบัญชีได้

โดยมีงานวิจัยต่าง ๆ ให้หลักฐานที่สนับสนุนว่าความรู้ของผู้ใช้งบการเงินมีผลต่อขนาดของความแตกต่างของความคาดหวัง เช่น Bailey et al. (1993) ที่วิจัยในประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่า ผู้ใช้งบการเงินที่มีความรู้มากจะคาดหวังในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีน้อยกว่าผู้ใช้งบการเงินที่ไม่มีความรู้ และ Epstein and Geiger (1994) วิจัยพบว่านักลงทุนที่มีความรู้เป็นอย่างดี (เกี่ยวกับบัญชีการเงิน และการวิเคราะห์การลงทุน) จะคาดหวังความเชื่อมั่นจากการลงทุนน้อยกว่า ดังนั้นนักวิจัยจึงเสนอว่า หนทางหนึ่งในการลดความแตกต่างของความคาดหวัง คือการทำให้สาธารณชนตระหนักถึงลักษณะ และข้อจำกัดของการสอบบัญชี โดยการให้ความรู้ผ่านช่องทางทุกทางที่มีอยู่

(เช่น การประชุมผู้ถือหุ้น) อีกหนทางหนึ่งคือการระบุในรายงานการสอบบัญชี Epstein and Geiger ระบุว่า การปรับเปลี่ยนบทบาทของผู้สอบบัญชีในสายตาของสังคมต้องอาศัยความร่วมมือจากทั้งผู้สอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงิน

Monroe and Woodliff (1993) ได้วิจัยโดยการแบ่งกลุ่มนักศึกษาออกเป็น 2 กลุ่ม (นักศึกษาชั้นปีสุดท้ายสาขา Auditing และ Marketing) และทำการวัดผลตอนต้นภาคการศึกษาและต้นภาคการศึกษา พบว่าความเชื่อของนักศึกษาในสาขา Auditing เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน และความเชื่อมั่นเกี่ยวกับอนาคตของบริษัท ได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมากในระหว่างภาคเรียน และในตอนสิ้นเทอมพวกเขาเข้าใจเกี่ยวกับความรับผิดชอบ ความน่าเชื่อถือ และระดับความเชื่อมั่นจากการสอบบัญชีได้ดีขึ้น แต่งานวิจัยนี้มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมว่าควรจะต้องมีงานวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับปริมาณและเนื้อหาเกี่ยวกับการให้ความรู้แก่สาธารณชนเกี่ยวกับลักษณะของงานสอบบัญชี

4. โครงสร้างวิธีการตรวจสอบบัญชี (Structured Audit Methodologies)

การกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีในสำนักงานของผู้สอบบัญชีจะทำให้ผลงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีออกมามีคุณภาพ และมีมาตรฐานในทุกงาน ดังนั้นการกำหนดโครงสร้างงานสอบบัญชีขึ้นในสำนักงานจะช่วยลดความแตกต่างของความคาดหวังลงได้บ้าง เนื่องจากผลงานที่ได้มีคุณภาพและมาตรฐานตามที่สำนักงานกำหนดขึ้น

หลาย ๆ องค์กรได้นำเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีมาใช้เพื่อลดความแตกต่างของความคาดหวังเพื่อลดภาระทางกฎหมายลง และจากการที่มีการปรับปรุงโครงสร้างวิธีการตรวจสอบบัญชีนี้ สำนักงานต่าง ๆ หวังว่าจะเป็นการรักษาคุณภาพการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับสูงได้ แต่ก็ยังมีงานวิจัยต่าง ๆ ออกมาสนับสนุนและคัดค้าน เช่น Purvis (1987) วิจัยเกี่ยวกับการนำโครงสร้างการเก็บข้อมูลจะช่วยทำให้มีประสิทธิภาพหรือไม่ ซึ่งผลที่ได้คือโครงสร้างวิธีการตรวจสอบนี้อาจเป็นทั้งประโยชน์และโทษได้ ในขณะที่ Boritz et al. (1987) ได้วิจัยและพบว่าโครงสร้างวิธีการตรวจสอบไม่ช่วยเพิ่มความสอดคล้องกันภายในองค์กร Jennings et al. (1993) ได้ทำการวิจัยถึงผลกระทบทางกฎหมายถึงการเพิ่มสิ่งที่ช่วยในการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีและโครงสร้างวิธีการตรวจสอบ ข้อสังเกตที่ได้ระบุว่าเครื่องมือต่าง ๆ เป็นเหมือนที่ปรึกษาทางกฎหมาย เพื่อให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีให้มากขึ้น

5. ขยายขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและเพิ่มความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
(Expansion of Auditor's Responsibilities and Enhancement of Auditor Independence)

หากมีข้อกำหนดที่เพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีขึ้น จะทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจากเดิมหากมีการกระทำผิดโทษก็คือการยึดใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ เป็นจะต้องรับผิดชอบทางอาญาดำเนินการ ทำให้ผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะเป็นมือปืนรับจ้างลดลง และก่อให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีขึ้น ในเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะมีปัญหาในเรื่องที่สำนักงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นทั้งผู้ทำหน้าที่เป็นผู้ทำบัญชีให้กับผู้ให้บริการ และทำหน้าที่ในการสอบบัญชีด้วย ก่อให้เกิดความไม่เป็นอิสระและความเป็นกลาง ดังนั้นหากมีการเข้มงวดในเรื่องดังกล่าวได้จะเป็นการลดช่องว่างของความคาดหวังลงได้เช่นกัน โดยได้มีงานวิจัยที่เสนอแนะแนวทางการลดความแตกต่างของความคาดหวังซึ่งสอดคล้องกับวิธีนี้ เช่น

Humphrey at al. (1993) ได้วิจัยว่าถ้าพึงการให้ความรู้เพื่อให้สาธารณชนเลิกคาดหวังจากผู้สอบบัญชี หรือปรับเปลี่ยนข้อความในรายงานการสอบบัญชี ไม่ช่วยให้ความแตกต่างของความคาดหวังหมดไปได้ จึงเสนอแนวทางแก้ไขปัญหา 3 ทาง คือ

1. จัดตั้งสำนักงานกำกับดูแลและควบคุมผู้สอบบัญชีให้มีความเป็นอิสระมากขึ้น
2. กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีให้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และผู้ที่จะเป็นผู้ถือหุ้นในอนาคตอย่างชัดเจน
3. ระบุหน้าที่ให้การตรวจพบรายการทุจริตให้ชัดเจน

อย่างไรก็ตามควรมีการพิจารณาถึงขนาดของความแตกต่างของความคาดหวัง ต้นทุนและผลประโยชน์ก่อนนำทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวไปใช้

O' Malley เห็นด้วยกับวิธีการดังกล่าวโดยเฉพาะความรับผิดชอบเรื่องการตรวจพบการทุจริต โดยได้เสนอความรับผิดชอบ 4 ด้าน ที่วิชาชีพควรพิจารณา

- ฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน
- การรายงานการปฏิบัติตามข้อกำหนด กฎหมาย
- การรายงานโดยตรงต่อหน่วยงานกำกับดูแล และ
- ความรับผิดชอบในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล

ซึ่งทั้งหมดนี้ O' Malley เห็นว่าเป็นการเพิ่มความรับผิดชอบให้ผู้สอบบัญชี

Knutson (1994) ได้เสนอว่าหนทางในการลดความแตกต่างของความคาดหวังคือให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในสิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรจะทำ ยิ่งกว่านั้นในรายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องเชื่อถือได้สำหรับผู้ถือหุ้นในอนาคต Rabinowitz (1996) ระบุว่าความบกพร่องในขั้นตอนการตรวจสอบจะสร้างความน่าเชื่อถือในวิชาชีพลดลง หนทางแก้ไขปัญหาคือ

- เพิ่มโครงสร้างการควบคุมในระดับผู้จัดการและผู้บริหาร
- เลือกผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์เหมาะสมกับกิจการ

ข้อจำกัดในการศึกษาครั้งนี้

การศึกษานี้มีข้อจำกัดในเรื่องการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งไม่ค่อยได้รับความร่วมมือในการตอบ ทำให้ได้ข้อมูลไม่เท่ากับจำนวนที่ต้องการ และข้อค้นพบที่ได้จากการศึกษาเป็นข้อมูลที่ได้จากศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ จึงอาจจะเป็นประโยชน์สำหรับการนำมาปรับใช้เฉพาะกลุ่ม และสำหรับผู้ให้บริการที่ตอบแบบสอบถามเป็นบริษัทที่ประกอบธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก โดยไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารoundต่อไป

ในการศึกษารoundนี้เป็นการศึกษาเปรียบเทียบความคาดหวังในการตรวจสอบงบการเงินประจำปีระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ให้บริการเท่านั้น ดังนั้นในการศึกษารoundต่อไปควรเป็นการศึกษาเปรียบเทียบระหว่างผู้สอบบัญชีกับกลุ่มผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ นอกเหนือจากผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้จัดทำงบการเงิน