

บทที่ 2

ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

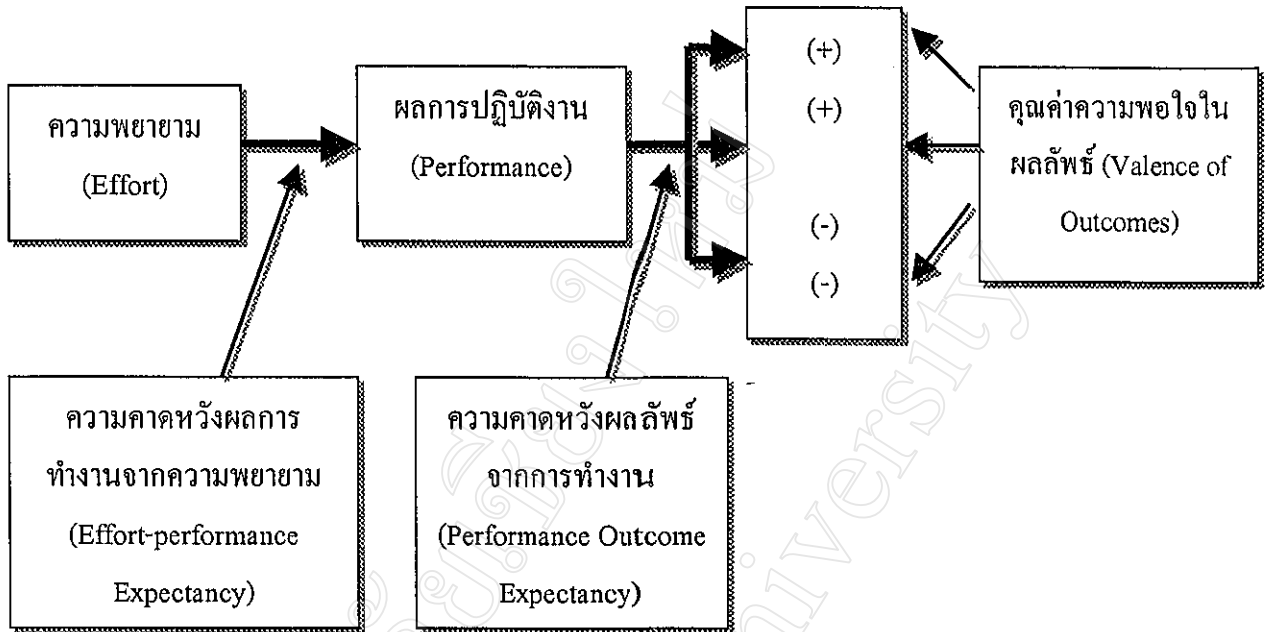
ทฤษฎีความคาดหวัง (Expectancy Theory)

ทฤษฎีความคาดหวังของ Courtland L. Bovee (อ้างในศิริวรรณ เสรีรัตน์, 2542) เป็นทฤษฎีที่เสนอว่าคุณค่าความพึงพอใจในผลลัพธ์ของบุคคล จะเป็นไปได้ทั้งในด้านบวกและด้านลบโดยบุคคลจะมีการกระทำเพื่อตอบสนองความต้องการใน 3 ประการ คือ

1. การกระทำจะนำไปสู่การทำงาน {ความคาดหวังความพยายามจากการทำงาน (Effort-performance Expectancy)} เป็นความสัมพันธ์ระหว่างความพยายามที่ต้องใช้และผลการทำงาน หรือหมายถึงความสัมพันธ์ที่รับรู้ระหว่างความพยายามที่ต้องการ และการทำงานซึ่งเป็นผลลัพธ์ ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับกระบวนการประเมินส่วนตัวในส่วนที่เกี่ยวกับการทำงานในอนาคต โดยมีการกำหนดเป้าหมายที่เหมาะสมในการทำงาน การมีอุปกรณ์และได้รับการสนับสนุนที่ดีในการทำงาน ตลอดจนพนักงานมีทักษะเพื่อให้เหมาะสมกับงาน

2. การทำงานจะนำไปสู่ผลลัพธ์เฉพาะอย่าง {ความคาดหวังผลลัพธ์จากการทำงาน (Performance Outcomes Expectancy)} เป็นความสัมพันธ์ระหว่างการทำงานของบุคคลและความเป็นไปได้ของผลลัพธ์ เป็นความสัมพันธ์ที่รับรู้ระหว่างการทำงานของบุคคล และการเป็นไปได้ซึ่งมีผลลัพธ์แตกต่างกัน ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการประเมินสิ่งแวดล้อมในการทำงาน และระบบรางวัล เป็นความคาดหวังจากการใช้ความพยายามในการทำงานเมื่อบุคคลรู้ว่าความพยายามของเขาจะนำไปสู่ผลลัพธ์ที่ต้องการ เขาจะพยายามปฏิบัติงานไม่ให้พลาดเพื่อผลลัพธ์ที่เขาต้องการ ซึ่งผู้บริหารจะต้องมีความชัดเจนเกี่ยวกับความต่อเนื่องภายในระหว่างการทำงานและผลลัพธ์

3. คุณค่าความพอใจในผลลัพธ์ (Valence of Outcomes) หมายถึง คุณค่าของความพึงพอใจ ซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ของแต่ละบุคคลจากการปฏิบัติ คุณค่าความพึงพอใจที่คาดล่วงหน้าว่าจะมี (Anticipated Satisfaction) โดยผลลัพธ์เป็นที่น่าพึงพอใจคุณค่าจะเป็นบวก (Positive Valence) เมื่อผลลัพธ์ไม่เป็นที่น่าพึงพอใจ คุณค่าความพึงพอใจจะเป็นลบ (Negative Valence) และเมื่อผลลัพธ์ที่มีทั้งลักษณะเป็นที่น่าพึงพอใจและไม่น่าพึงพอใจ คุณค่าจะเท่ากับศูนย์



ภาพที่ 1 ทฤษฎีความคาดหวังของ Courtland L. Bovee

จากภาพที่ 1 ทฤษฎีความคาดหวังซึ่งเสนอว่าบุคคลจะมีการกระทำเพื่อตอบสนองความต้องการ ถ้า (1) เขาคิดว่าความพยายามจะนำไปสู่การทำงาน (2) เขาคิดว่าการทำงานจะนำไปสู่ผลลัพธ์ (3) เขาให้คุณค่าความพอใจในผลลัพธ์

Murray (1962) (อ้างใน ภาณุมาศ พรหมเผ่า, 2542) ได้ให้ความหมายของความคาดหวังไว้ว่า หมายถึง ระดับผลงานที่บุคคลกำหนดหรือคาดหมายว่าจะทำได้ เมื่อให้บุคคลที่ทำงานที่เคยทำและความคาดหวังนั้นเป็นระดับที่ปรารถนาไปให้ถึงเป้าหมายที่กำหนดไว้ในการทำงานแต่ละครั้ง และได้อธิบายว่าบุคคลจะรู้สึกประสบผลสำเร็จหรือล้มเหลวในการที่จะไปให้ถึงเป้าหมายที่กำหนดไว้ขึ้นอยู่กับระดับความยากหรือความง่ายของงานที่ให้ทำนั้นถ้างานนั้นเป็นงานที่ง่ายมากการทำให้สำเร็จก็ไม่มี ความหมาย และในทางตรงกันข้ามงานที่มีความยากมาก ๆ ก็จะได้ผลเช่นเดียวกัน เพราะผู้ทำจะไม่เกิดความรู้สึกว่างานนั้นเป็นสิ่งท้าทายความสามารถด้วยความรู้สึกที่ว่าแม้ไม่สำเร็จก็ไม่คิดว่าเป็นการล้มเหลว ดังนั้นความรู้สึกว่าตนประสบความสำเร็จหรือล้มเหลวจะเกิดขึ้นเมื่อทำงานระดับกลาง ๆ

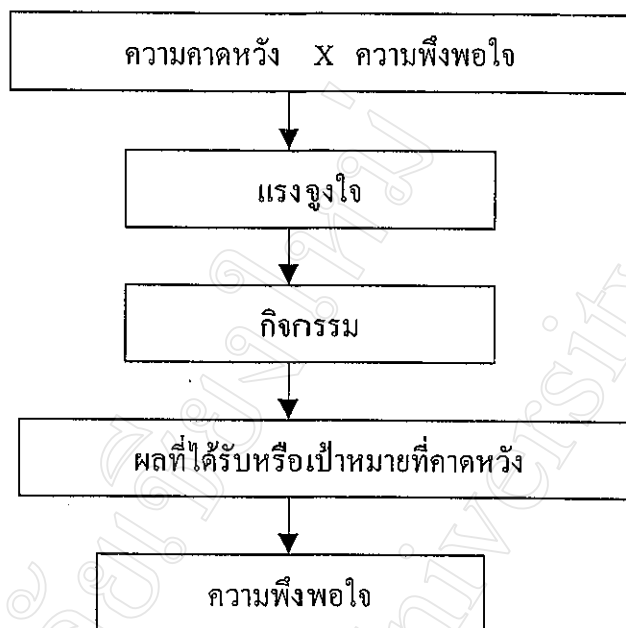
พิมประไพ ดิขวงศ์ (2539) ได้กล่าวโดยสรุปไว้ว่า ความคาดหวังเป็นความรู้สึกนึกคิดและคาดการณ์ของบุคคลที่มีต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใดโดยสิ่งนั้น ๆ อาจจะเป็นรูปธรรมหรือนามธรรมก็ได้ ความรู้สึกนึกคิดหรือคาดการณ์นั้น ๆ จะมีลักษณะเป็นการประเมินค่าโดยมาตรฐานของตนเองเป็นเครื่องวัดการคาดการณ์ของแต่ละบุคคลแม้จะเป็นการให้ต่อสิ่งที่เป็นรูปธรรมหรือนามธรรมชนิดเดียวกันก็อาจจะแตกต่างกันออกไปได้ ทั้งนี้แล้วแต่ภูมิหลัง ประสบการณ์ ความสนใจ และการเห็นคุณค่าความสำเร็จของสิ่งนั้น ๆ

ทฤษฎีความคาดหวัง V.I.E. Theory (Korman, 1974 อ้างใน บรรชกร ก้าหาญ และ รุ่งทิพย์ ก้าหาญ, 2542) กล่าวว่า การที่บุคคลใดจะกระทำสิ่งใดสิ่งหนึ่ง จะมีความคาดหวังว่า จะได้รับความสำเร็จเป็นผลตอบแทนการกระทำ ความคาดหวังจึงเป็นสิ่งที่เกิดก่อนการกระทำ จึงเป็นเหตุของการกระทำ เพราะพฤติกรรมของมนุษย์เกิดจากความคาดหวังที่จะได้รับผลสำเร็จจากการกระทำนั้น ๆ โดยองค์ประกอบของความคาดหวังว่าประกอบไปด้วย

1. V = Valence หมายถึง ความพึงพอใจ โดยแนวคิดเกี่ยวกับ Valence หมายถึง ความพึงพอใจของมนุษย์ที่มีต่อผลลัพธ์ (Outcomes) ของการกระทำ ลักษณะที่สำคัญที่สุดของความพึงพอใจของมนุษย์ ซึ่งเกี่ยวข้องกับผลลัพธ์ที่เกิดจากการทำงาน คือ ระดับความพึงพอใจที่มนุษย์คาดหวังว่าจะได้จากผลลัพธ์นั้น ไม่ใช่เกิดจากการเห็นคุณค่าที่แท้จริงของผลลัพธ์นั้นเสมอไป

2. I = Instrumentality หมายถึง เครื่องมือ อุปกรณ์ วิธีทางที่จะนำไปสู่ความพึงพอใจ Vroom อธิบายว่า Instrumentality หมายถึง ความเชื่อถือ วิธีการในการเชื่อมโยงผลลัพธ์อย่างหนึ่งไปสู่ผลลัพธ์อีกหลายอย่าง โดยสรุปแล้ว Instrumentality หมายถึง วิธีการที่มนุษย์เชื่อว่าจะนำไปสู่ผลลัพธ์ที่น่าพึงพอใจและสามารถนำไปสู่เป้าหมาย (Goal) ที่วางไว้ได้สำเร็จ

3. E = Expectancy หมายถึง ความคาดหวังของบุคคลนั้น ๆ บุคคลมีความต้องการหลายสิ่งหลายอย่าง หากความต้องการพื้นฐาน (อาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค) ได้รับการตอบสนองแล้ว ก็จะมีความต้องการในระดับสูงขึ้น ๆ สามารถแสดงเป็นแผนภูมิได้ดังนี้



ภาพที่ 2 แสดงทฤษฎีความคาดหวัง V.I.E. Theory

จากภาพที่ 2 หากคนเราพึงพอใจในผลลัพธ์ที่คาดหวังว่าจะได้รับก็จะเกิดแรงจูงใจในการกระทำกิจกรรมต่าง ๆ เมื่อผลลัพธ์จากกิจกรรมที่ได้กระทำตรงตามเป้าหมายที่คาดหวังไว้ก็จะเกิดความพึงพอใจ

ความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชี (The Expectation Gap in Auditing)

ความแตกต่างของความคาดหวัง (Expectation Gap) เป็นสิ่งที่มีมานานแล้วโดยผู้ที่กำหนดคำว่า Expectation Gap ในงานสอบบัญชี คือ Liggio (1974) โดยได้กล่าวไว้ว่าความแตกต่างของความคาดหวังจะเกิดขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีกับสาธารณชนมีความเข้าใจที่ต่างกันในเรื่องเกี่ยวกับหน้าที่ ความรับผิดชอบ และข้อความที่ปรากฏในรายงานผู้สอบบัญชี สิ่งนี้จึงกลายเป็นความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณชนคาดหวังกับความเป็นจริงที่ได้รับ

จากงานวิจัยของ Godsell (1992) พบว่าสาธารณชนทั่วไปมีความเข้าใจว่าผู้ที่มีส่วนได้เสียในกิจการทุกคน (เช่น ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ เป็นต้น) สามารถเชื่อถือในการตรวจสอบบัญชีว่าเป็นการรับรองความถูกต้องในความสามารถในการชำระหนี้ ความถูกต้อง และความสามารถในการเติบโตและการดำเนินธุรกิจของบริษัท หากมีเหตุการณ์ร้ายแรงใดเกิดขึ้นโดยไม่มี การเตือนล่วงหน้า ผู้ที่ต้องรับผิดชอบต่อวิกฤติทางการเงินนั้นคือผู้สอบบัญชี ความเข้าใจผิดของสาธารณชนทำให้วิชาชีพสอบบัญชีต้องประสบกับภาระทางกฎหมาย (Maccarrone, 1993) อย่างไรก็ตามวิกฤติที่

เกิดขึ้นนี้ไม่ใช่สิ่งที่เป็นภาวะความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีฝ่ายเดียว เพราะลักษณะและวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีที่แท้จริงแตกต่างจากที่บุคคลอื่นเข้าใจโดยสิ้นเชิง

ความหมายแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชี

Liggio (1974) เป็นนักวิจัยคนแรกที่ใช้คำว่า “Expectation Gap” กับ การสอบบัญชี ได้ให้คำจำกัดความของความแตกต่างของความคาดหวังว่าเป็นความแตกต่างระหว่างระดับการคาดหวังในการปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชีคิดไว้กับที่ผู้ใช้งบการเงินคิดไว้

Cohen Commission (Commission on Auditor’s Responsibilities, 1978) ได้ขยายขอบเขตของคำจำกัดความออกไปโดยการพิจารณาถึงช่องว่างที่อาจเกิดขึ้นระหว่างสิ่งที่สาธารณชนต้องการหรือคาดหวังกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีสามารถ และปฏิบัติตามได้อย่างสมเหตุสมผล

Monroe และ Woodliff (1993) ได้ให้คำจำกัดความของความแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีว่าเป็นความแตกต่างในความเชื่อของผู้สอบบัญชีกับสาธารณชนเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รวมถึงข้อความที่ปรากฏในรายงานการสอบบัญชี

Jennings et al. (1993) ผู้ซึ่งได้ศึกษาเกี่ยวกับจุดมุ่งหมายในการสอบบัญชี เพื่อปรับปรุงการยึดมั่นในมาตรฐานของผู้สอบบัญชี Jennings ได้เสนอความเห็นว่าการแตกต่างของความคาดหวังในการสอบบัญชีคือ ความแตกต่างระหว่างสิ่งที่สาธารณชนคาดหวังจากวิชาชีพสอบบัญชีกับสิ่งที่วิชาชีพให้ได้จริง ซึ่งความเห็นนี้ได้รับการสนับสนุนจาก Lowe (1994) ในงานวิจัยของเขา

Porter (1993) ได้ทำการศึกษาวิจัยและให้คำจำกัดความว่าความแตกต่างของความคาดหวังคือ ช่องว่างความคาดหวังของสังคมต่อผู้สอบบัญชีกับผลการทำงานของผู้สอบบัญชีที่สังคมได้รับรู้ ซึ่งความแตกต่างของความคาดหวังนี้ประกอบด้วยองค์ประกอบ 2 องค์ประกอบ คือ

1. ช่องว่างที่สมเหตุสมผล (Reasonable Gap) เช่น ช่องว่างระหว่างสิ่งที่สังคมคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะทำได้กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีสมควรจะทำได้ และ

2. ช่องว่างของผลการดำเนินงาน (Performance Gap) เป็นช่องว่างระหว่างสิ่งที่สังคมคาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะทำให้ได้กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำให้ได้ โดยช่องว่างของผลการดำเนินงานยังสามารถแบ่งออกเป็น

2.1 การขาดแคลนมาตรฐาน (Deficient Standard) คือช่องว่างระหว่างหน้าที่ที่คาดหวังจากผู้สอบบัญชีไว้อย่างสมเหตุสมผล กับ หน้าที่ของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายกำหนด

2.2 การปฏิบัติงานที่ไม่ได้มาตรฐาน (Deficient Performance) คือ ช่องว่างระหว่างมาตรฐานการทำงานที่มีการคาดหวังไว้กับ ผลการดำเนินงานจริงที่สังคมรับรู้

จากคำจำกัดความของ Expectation Gap มีการอธิบายเกี่ยวกับปัญหาความแตกต่างของความคาดหวังที่ยังคงมีอยู่อย่างต่อเนื่องไว้หลายด้าน Tricker (1982) ได้ให้มุมมองว่าความแตกต่างของความคาดหวังคือ ผลลัพธ์จากความล่าช้าในการตอบสนองการพัฒนาและขยายตัวอย่างต่อเนื่องของความคาดหวังของสาธารณชน ในขณะที่ได้มีการโต้แย้งว่าน่าจะเกิดจากผลที่ตามมาจากความล่าช้าของระบบการกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งดำเนินการโดยหน่วยงานรัฐบาลขนาดเล็ก (Hopwood, 1990 ; Humphrey et al., 1992 ; Sikka et al., 1992) ข้อโต้แย้งนี้มาจากการศึกษาและงานวิจัยหลายฉบับที่พบว่าโดยทั่วไปผู้ใช้งบการเงินมีความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลในความสามารถของผู้สอบบัญชีและลักษณะของงานตรวจสอบที่ใช้ความเชื่อมั่น (เช่น งานวิจัยของสมาคมนักบัญชีของแคนาดา - CICA, 1988) และข้อเท็จจริงนี้มีผลกระทบต่อความคาดหวังอย่างมาก

แนวคิดเกี่ยวกับความพึงพอใจ

ความพึงพอใจของลูกค้า (Customer Satisfaction) หมายถึง ระดับความสำเร็จที่เป็นไปตามที่ต้องการ “เป็นระดับความรู้สึกของลูกค้าที่มีผลจากการเปรียบเทียบระหว่างผลประโยชน์จากคุณสมบัติของผลิตภัณฑ์หรือบริการกับการคาดหวังของลูกค้า” ระดับความพอใจของลูกค้าจะเกิดจากความแตกต่างระหว่างผลประโยชน์จากผลิตภัณฑ์และความคาดหวังของบุคคล ผลประโยชน์จากคุณสมบัติของผลิตภัณฑ์เกิดจากนักการตลาดและฝ่ายที่เกี่ยวข้องจะต้องพยายามสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า โดยพยายามสร้างมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการผลิต การตลาด ความแตกต่างทางการแข่งขัน ทั้งนี้มูลค่าที่มอบให้กับลูกค้าจะต้องมากกว่าต้นทุนของลูกค้า นั่นคือราคาสินค้า (ศิริวรรณ เจริญรัตน์ และคณะ, 2536; Stuart Oskamps, 1984)

วิธีการติดตามและวัดความพึงพอใจของลูกค้า โดยมีจุดมุ่งหมายที่การสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า สามารถทำได้ด้วยวิธีต่างๆ ดังนี้

1. ระบบการติดตามและให้คำแนะนำ เป็นการหาข้อมูล ทศนคติของลูกค้าเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และการทำงานของบริษัท ปัญหาที่เกิดขึ้น รวมถึงข้อเสนอแนะต่างๆ โดยการจัดทำเป็นกล่องรับความคิดเห็นของลูกค้า

2. การสำรวจความพึงพอใจของลูกค้า เครื่องมือที่ใช้มากคือ การวิจัยตลาด โดยบริษัทเป็นผู้จัดเตรียมแบบสอบถามเพื่อค้นหาความพึงพอใจของลูกค้า

3. การเลือกซื้อ โดยกลุ่มบุคคลที่เป็นเป้าหมาย วิธีนี้จะเชิญบุคคลที่คาดว่าจะเป็นผู้ซื้อที่มีศักยภาพให้วิเคราะห์จุดแข็งจุดอ่อนในการซื้อสินค้าของบริษัทและคู่แข่ง พร้อมทั้งระบุปัญหาที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการ

4. การวิเคราะห์ลูกค้าที่สูญเสียไป กรณีจะวิเคราะห์หรือสัมภาษณ์ลูกค้าที่เปลี่ยนไปใช้สินค้าหรือบริการอื่นๆ เพื่อให้ทราบถึงสาเหตุต่างๆ ที่ลูกค้าเปลี่ยนใจ

ความพึงพอใจ หมายถึง ความสามารถของผลิตภัณฑ์ที่จะสร้างความพึงพอใจให้กับลูกค้า ความพึงพอใจของลูกค้าจะเกิดขึ้นจากความรู้สึกภายหลังการซื้อ (Post Purchase Feeling) และใช้ผลิตภัณฑ์ไปแล้ว ความพึงพอใจของลูกค้านั้นจะขึ้นอยู่กับความรู้ต่อการปฏิบัติงานของผลิตภัณฑ์ (Product's Perceived Performance) ถ้าการรับรู้ต่อการปฏิบัติงานของผลิตภัณฑ์เป็นไปตามที่ลูกค้าคาดหวัง (Expectation) ก็แสดงว่ามี ความพึงพอใจ แต่ถ้าไม่เป็นไปตามที่คาดหวังก็แสดงว่าไม่พึงพอใจ (Philip Kotler, 1994)

แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการบริการ

การบริการ คือ กิจกรรมหรือชุดของกิจกรรม ซึ่งอาจอยู่ในสภาพที่มีตัวตนหรือไม่ก็ตาม ถูกนำเสนอโดยฝ่ายหนึ่งให้กับอีกฝ่ายหนึ่งโดยมิได้มีการเป็นเจ้าของ ระดับการบริการจะไม่สม่ำเสมอขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย เช่น ใครเป็นผู้ให้บริการ และการบริการเป็นสิ่งที่ไม่สามารถผลิตเก็บสำรองไว้ได้ (Cowell, 1994 ; Kotler,1993 ; Gronross; 1990)

Ellen and Hernon (1998) ; Barsky (1991); Gronross (1990) ได้กล่าวว่าคุณภาพการบริการ (Service Quality) คือ ความสัมพันธ์ระหว่างความคาดหวังของลูกค้า (Customer Expectations) กับความสามารถขององค์การในการตอบสนองต่อความคาดหวังนั้นในระดับเดียวกันหรือในระดับที่สูงกว่า องค์ประกอบสำคัญที่ก่อให้เกิดความพึงพอใจของลูกค้า และนำไปสู่ความจงรักภักดีของลูกค้า รวมทั้งเป็นการเพิ่มความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ โดยลูกค้าจะประเมินคุณภาพการบริการจากการเปรียบเทียบระดับคุณภาพการบริการที่ได้รับกับระดับคุณภาพการบริการที่คาดหวังถ้าระดับคุณภาพการบริการที่ลูกค้าได้รับเท่ากับหรือมากกว่าระดับคุณภาพการบริการที่คาดหวังแสดงถึงคุณภาพการบริการที่สร้างความพึงพอใจแก่ลูกค้า ในขณะที่ระดับคุณภาพการบริการที่ลูกค้าได้รับต่ำกว่าระดับคุณภาพการบริการที่คาดหวัง แสดงถึงคุณภาพการบริการที่สร้างความไม่พึงพอใจแก่ลูกค้า

Parasuraman (1991) แบ่งระดับความคาดหวังต่อการได้รับบริการของผู้ใช้บริการเป็น 2 ระดับ คือ Desired Service Level คือระดับการบริการที่ผู้ใช้คาดหวังว่าจะได้รับจากการใช้บริการ และ Adequate Service Level คือ ระดับการบริการที่ผู้ใช้สามารถยอมรับได้ ช่วงที่อยู่ระหว่างระดับการบริการดังกล่าว คือ Zone of Tolerance เป็นระดับการได้รับบริการที่ผู้ใช้บริการเกิดความพึงพอใจ ซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละบุคคล ดังแสดงได้ดังนี้

Desired Service Level (ระดับการบริการที่ผู้ใช้คาดหวังว่าจะได้รับ)
Zone of Tolerance (ระดับการได้รับบริการที่ผู้ใช้บริการเกิดความพึงพอใจ)
Adequate Service Level (ระดับการบริการที่ผู้ใช้สามารถยอมรับได้)

ภาพที่ 3 ระดับการคาดหวังตามทฤษฎีของ Parasuraman

จากการสำรวจบริษัทที่มีความเป็นเลิศในการให้บริการของบริษัทชั้นนำในสหรัฐอเมริกาปี ค.ศ. 1981 พบว่าบริษัทเหล่านั้นมีคุณสมบัติที่เหมือนกันคือ มีพนักงานสัมพันธ์เพื่อดูแลเรื่องแรงงานสัมพันธ์และลูกค้าสัมพันธ์ที่ดี มีการกำหนดให้ความพึงพอใจของลูกค้าเป็นเป้าหมายสูงสุดของกิจการ (วีรพงศ์ เถลิงจิระรัตน์, 2539) นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอื่นๆ ที่สำคัญสำหรับงานบริการ ดังนี้

การพัฒนาพนักงาน

มีการพัฒนาและจัดตั้งระบบสนับสนุน (Support Systems) ที่จำเป็นขึ้นภายในบริษัท เพื่อฝึกอบรมแก่พนักงานทุกคน หัวหน้างานและผู้จัดการ และเมื่อได้รับการอบรมพัฒนาจนมีระดับฝีมือและความรู้ความสามารถที่ต้องการแล้ว จะต้องได้รับการดูแลให้คงความสามารถเช่นนั้น และพัฒนาให้ดียิ่งขึ้นตลอดเวลา

การกำหนดหน้าที่อย่างชัดเจน

ฝ่ายจัดการ ได้กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานในทุกหน่วยงาน ทุกหน้าที่อย่างชัดเจน ละเอียดรอบคอบ และเป็นมาตรฐานเดียวกัน ทำให้สามารถเปลี่ยนนโยบายและวัตถุประสงค์ขององค์กรที่เป็นนามธรรม ให้กลายเป็นแผนการดำเนินงานที่เป็นรูปธรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพดียิ่ง และมีการกำหนดบทบาทหน้าที่ ให้แก่ผู้จัดการและหัวหน้างานในระดับต่าง ๆ อย่างชัดเจน เกี่ยวกับการสร้างสรรค์บรรยากาศการทำงาน ที่เอื้ออำนวยต่อการพัฒนาบริการ ให้คงความเป็นเลิศอยู่ตลอดเวลา

การสื่อสาร

ฝ่ายจัดการได้ตระหนักและเข้าใจเป็นอย่างดีว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็น ณ จุดใด หรือหน่วยงานใด ๆ ในองค์กรจะส่งผลไปถึงลูกค้าเสมอ ดังนั้นจึงต้องมีการจัดตั้งระบบงานที่สามารถสื่อสาร และเข้าถึงกัน ได้เป็นอย่างดีทั้งองค์กร เพื่อให้สามารถช่วยเหลือกันได้ตลอดเวลา

การสร้างแรงจูงใจในการทำงาน

มีระบบการจูงใจและส่งเสริมให้พนักงานทุก ๆ คน แข่งขันกันทำความดีและยกระดับมาตรฐานการบริการของตนอยู่ตลอดเวลา โดยระบบดังกล่าวจะทำให้พนักงานแต่ละคนรู้สึกว่าการกระทำของตนได้รับการติดตามตลอดเวลา ความดีที่ทำได้ได้รับการตอบสนองอย่างทันทีโดยไม่ถูกมองข้าม และบรรยากาศที่สร้างขึ้น จะทำให้พนักงานทุกคนรู้สึกว่า ตนเองเป็นคนสำคัญต่อกิจการ และได้รับการชื่นชมตลอดเวลาจากฝ่ายจัดการ และมีบรรยากาศที่ซ่อนอยู่ภายในองค์กรที่ช่วยตอกย้ำพฤติกรรมแห่งการบริการที่เป็นเลิศได้ตลอดไป

Parasuraman et al. (1988) (อ้างในธนเนศศิริ ผากมิตร, สโรชา พงษ์พงศ์สานนท์ และนริศรา ศรีศุภชัยยา, 2544) ได้พัฒนาเครื่องมือที่เรียกว่า SERVQUAL เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการวัดระดับคุณภาพการบริการ โดยเครื่องมือดังกล่าวได้เริ่มพัฒนาในปี ค.ศ. 1983 และมีการปรับปรุงเรื่อยมาจนกระทั่งปี ค.ศ. 1988 ทั้งนี้ Parasuraman et al. (1988) ได้กำหนดปัจจัยหลัก 5 ปัจจัยในการพิจารณาคุณภาพการบริการซึ่งประกอบด้วย ความน่าเชื่อถือ การตอบสนองความต้องการของลูกค้า ความปลอดภัย การดูแลเอาใจใส่ และรูปลักษณ์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

ความน่าเชื่อถือ (Reliability)

ผู้ให้บริการจะต้องทำตามสัญญาที่ใช้ไว้กับลูกค้าอย่างถูกต้องและไว้วางใจได้ ซึ่งทำให้ลูกค้าเกิดความไว้วางใจในผู้ให้บริการเมื่อลูกค้ามาใช้บริการพร้อมกับความคาดหวังที่มีพื้นฐานจากประสบการณ์เดิม การพูดปากต่อปาก หรือความต้องการส่วนตัว แล้วได้รับการบริการตามสัญญาที่ให้ไว้ สำหรับกรณีสำนักงานสอบบัญชี ความน่าเชื่อถือ มีความจำเป็นอย่างมากที่จะต้องมีเพื่อให้ผู้ใช้บริการเกิดความมั่นใจในการสอบบัญชีได้ ซึ่งความคาดหวังหรือความต้องการของผู้ใช้บริการสอบบัญชี ก็คือ การได้รับข้อมูลตามที่ตนต้องการอย่างถูกต้อง เช่น รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และงบการเงินทันต่อเวลาที่ผู้ใช้บริการต้องการนำไปใช้ หรือความรู้เพิ่มเติมทางด้านบัญชีที่ผู้ใช้บริการไม่ทราบ เป็นต้น

สำหรับธุรกิจบริการด้านการสอบบัญชี สามารถแบ่งพิจารณาได้เป็น 2 ปัจจัย คือ คุณภาพด้านเทคนิค (Technical quality) หมายถึง ความถูกต้องของงบการเงินจากการสอบบัญชี คุณภาพด้านการปฏิบัติงาน (Functional quality) หมายถึง พฤติกรรมของผู้ให้บริการในการให้บริการแก่ผู้ใช้บริการ (Donabedian, 1980; Gronroos, 1984)

การตอบสนองความต้องการของลูกค้า (Responsiveness)

ผู้ให้บริการต้องมีความตั้งใจและเต็มใจให้บริการ เพื่อแสดงถึงความเอาใจใส่ในงานบริการอย่างเต็มที่ โดยการให้บริการอย่างรวดเร็ว มีความพร้อมที่จะให้บริการเมื่อลูกค้าต้องการ รวมทั้งยินดีให้บริการเสมอ ซึ่งพบว่า ผู้ใช้บริการ และความพร้อมของการบริการ ซึ่งปัญหาที่พบส่วนมากมาจากการใช้บริการ คือ การที่ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบเป็นเวลานาน ทำให้ผู้ให้บริการไม่สามารถได้รับงบการเงินได้ทันต่อเวลา

ความปลอดภัย (Assurance)

ผู้ให้บริการต้องทำให้ลูกค้ามั่นใจและวางใจเมื่อมารับบริการ โดยปราศจากความเสียหายด้านความผิดพลาดในงบการเงิน และความลับที่สำคัญรั่วไหล ผู้สอบบัญชีต้องแสดงให้เห็นถึงความรู้ความสามารถในการแก้ปัญหาหรือตอบคำถามของลูกค้าได้เป็นอย่างดี ซึ่งพบว่า เหตุผลที่ผู้ให้บริการสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ของโลก 5 แห่งนั้น เนื่องจากมีความเชื่อถือในทีมงานที่ให้บริการ กล่าวคือ ทีมงานที่ให้บริการมีความรู้ในด้านบัญชีเป็นอย่างดี (Carcello, 1992) ซึ่งทำให้ผู้ให้บริการมั่นใจและเกิดความเชื่อถือ และยังพบว่าความเป็นมิตรและการให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชี มีผลต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ

การดูแลเอาใจใส่ (Empathy)

ผู้ให้บริการต้องแสดงให้เห็นถึงความสนใจและเอาใจใส่ต่อปัญหาและความต้องการของลูกค้า โดยการให้บริการทั้งก่อน ระหว่าง และหลังการบริการในบริษัทของผู้ใช้บริการแล้ว (Audit fieldwork) เนื่องจากผู้ให้บริการแต่ละรายมีความต้องการที่ไม่เหมือนกัน เมื่อผู้สอบบัญชีให้การดูแลเอาใจใส่แล้ว จะทำให้สามารถทราบได้ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้ให้บริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

รูปลักษณะ (Tangibles)

ความมีรูปลักษณะขององค์กรและผู้ให้บริการเป็นสิ่งสำคัญที่สะท้อนคุณภาพการบริการในสายตาของลูกค้า เนื่องจากบริการเป็นสิ่งไม่มีตัวตน ลูกค้าจะประเมินคุณภาพการบริการที่องค์กรประกอบรอบข้าง ผู้ให้บริการจึงจำเป็นต้องทำการบริการให้เป็นสิ่งที่มีตัวตนด้วยการจัดการที่ดีกับองค์ประกอบรอบข้างของการบริการ ในการสร้างความมีตัวตนที่ดีนั้นจะต้องสร้างในทุกขั้นตอน ทั้งก่อน ระหว่างและหลังการบริการในบริษัทของผู้ใช้บริการ เพื่อสร้างบริการที่ลูกค้า

พอใจและจดจำตลอดไป สำหรับกรณีสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ทั้ง 5 แห่ง จะเห็นได้ว่าได้มีการร่วมมือกับสำนักงานใหญ่ที่ต่างประเทศเพื่อขออนุมัติในการใช้ Laptop สำหรับผู้สอบบัญชีนำไปใช้งานในบริษัทของผู้ใช้บริการและมีการติดตั้งระบบเพื่อตรวจสอบความถูกต้องในระบบของผู้ใช้บริการ ซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีรูปลักษณ์ภายนอกที่มีความเป็นมืออาชีพได้มากขึ้น เป็นต้น

นอกจากนี้ Parasuraman et al.(1988) ได้จำแนกช่องว่าง (Gaps) ทั้งหมด 5 ช่องว่างในเรื่องคุณภาพการบริการ (Service3 Quality) ที่ทำให้การส่งมอบบริการไม่ประสบความสำเร็จ ซึ่งได้รับการยอมรับว่าเป็นโมเดลสำคัญในงานวิจัยทางด้านคุณภาพการบริการ ซึ่งช่องว่าง (Gaps) ที่ทำให้การส่งมอบบริการไม่ประสบความสำเร็จ 5 ช่องว่างดังนี้

ช่องว่างที่ 1 คือ ช่องว่างระหว่างการคาดหวังของลูกค้า และการรับรู้ของผู้บริหาร สำนักงานสอบบัญชี เป็นช่องว่างที่ผู้บริหารอาจไม่เข้าใจถึงความต้องการที่แท้จริงของลูกค้า

ช่องว่างที่ 2 คือ ช่องว่างระหว่างการรับรู้ของผู้บริหาร และการกำหนดคุณภาพการบริการ กล่าวคือ ผู้บริหารอาจเข้าใจถึงความต้องการของลูกค้าอย่างถูกต้อง แต่ไม่มีการกำหนดมาตรฐานหรือหลักเกณฑ์ในการทำงานที่ชัดเจน

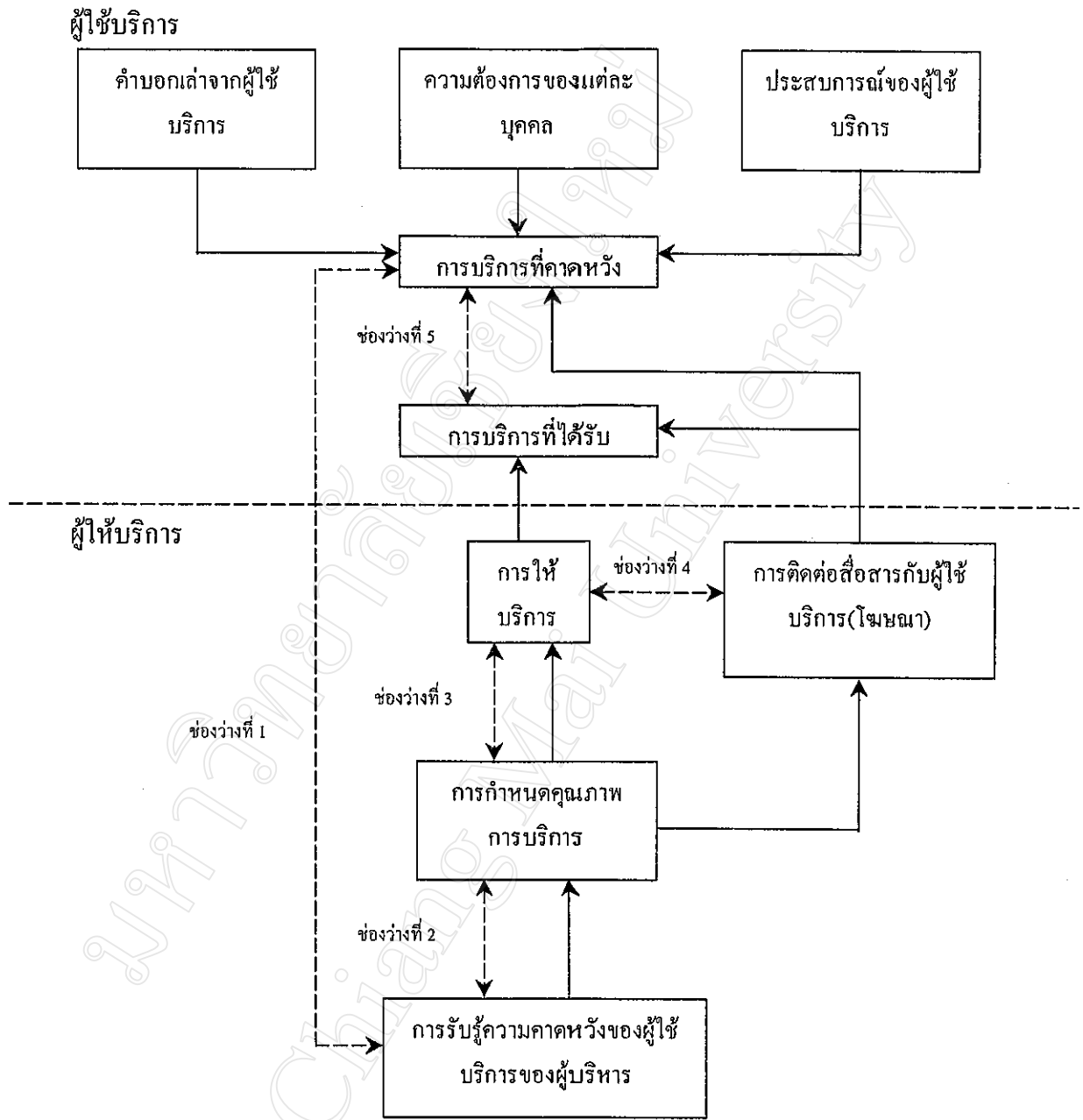
ช่องว่างที่ 3 คือ ช่องว่างระหว่างการกำหนดคุณภาพการบริการ และการให้บริการ เป็นช่องว่างดังกล่าวนี้เกี่ยวข้องกับพนักงานของธุรกิจบริการโดยตรง ซึ่งมาจากวิธีการปฏิบัติที่ไม่มีคุณภาพ ไม่มีประสิทธิภาพ ตลอดจนความสามารถในการทำงาน แนวความคิด เทคนิค และทักษะในการให้บริการ

ช่องว่างที่ 4 คือ ช่องว่างระหว่างการให้บริการ และการติดต่อสื่อสาร เป็นการคาดหวังของลูกค้าที่จะได้รับการบริการตามสื่อโฆษณาขององค์กรที่ปรากฏออกมา แต่กลับทำให้ลูกค้าไม่ได้รับการบริการตามที่คาดหวัง

ช่องว่างที่ 5 คือ ช่องว่างระหว่างบริการที่ได้รับ และการบริการที่คาดหวัง จะปรากฏขึ้นต่อเมื่อลูกค้าได้รับการบริการที่แตกต่างกับการบริการที่ได้คาดหวัง ซึ่งการบริการต่าง ๆ จะอยู่ในช่องว่างที่ 1 ถึงช่องว่างที่ 4

สิ่งที่ Parasuraman ได้ให้ความสนใจเป็นพิเศษ ก็คือช่องว่างที่ 5 ซึ่งความแตกต่างระหว่างช่องว่างของการบริการที่ได้รับ (Perception) กับบริการที่คาดหวัง (Expectation) (ดังแสดงในสมการที่ (1) ความแตกต่างดังกล่าวทำให้ทราบถึงปัญหาและสามารถแก้ไขข้อผิดพลาดเพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจ

$$\text{SERVQUAL Score} = \text{บริการที่ได้รับ} - \text{บริการที่คาดหวัง} \quad (1)$$



ภาพที่ 4 ช่องว่างของคุณภาพการบริการตามทฤษฎีของ Parasuraman

มาตรการในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในปัจจุบัน (รณศิริ ผาภมิตร, ศโรชา พยุงพงศ์สานนท์ และนริศรา ศรีศุภชัยยา, 2544)

ในการปฏิบัติงานใด ๆ ก็ตาม ย่อมต้องมีมาตรการในการควบคุมคุณภาพ การปฏิบัติงานสอบบัญชีก็มีมาตรการในการควบคุมคุณภาพเช่นเดียวกัน ต่อไปจะกล่าวถึงมาตรการที่ใช้ในการควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี

เพื่อให้งานของผู้สอบบัญชีเป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงได้มีการออกมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้เป็นกรอบและแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่นมาตรฐานการสอบบัญชีเรื่อง “วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานในการสอบบัญชี” โดยระบุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ความรับผิดชอบต่อการเงินของผู้สอบบัญชีและขอบเขต และวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเพื่อที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพรวมทั้งสามารถสรุปผลการตรวจสอบและการรายงานได้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีเรื่อง “การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี” เพื่อใช้ในการควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ในแต่ละเรื่อง

มาตรฐานการบัญชี

เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจสอบงบการเงินรวมถึงประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ประเมินการต่าง ๆ ที่สำคัญ โดยผู้บริหารที่ใช้จัดทำงบการเงิน เช่น ประเมินการเกี่ยวกับอายุการใช้งานของสินทรัพย์ เป็นต้น และการตั้งข้อสมมติฐานหลายประการ ซึ่งมีผลกระทบต่อจำนวนที่เกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่ายสินทรัพย์ และหนี้สิน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งผลที่เกิดขึ้นจริงอาจแตกต่างไปจากจำนวนที่ประมาณไว้ รวมทั้งความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงิน โดยรวม การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถประเมินถึงความเหมาะสมในเรื่องดังกล่าวข้างต้นได้ ผู้สอบบัญชีจะต้องทราบก่อนว่ามาตรฐานการบัญชีในแต่ละเรื่องเป็นอย่างไร ความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินก็คือการที่หลักการบัญชีที่นำไปใช้ในการจัดทำงบการเงินแล้วทำให้งบการเงินนั้นสามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการ ดังนั้นจะเห็นได้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่จะก่อให้เกิดคุณภาพในงานสอบบัญชี เพราะจะเป็นเครื่องมือที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม

จากวิกฤติเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2540 มาตรฐานบัญชีไทยถูกนำมาเป็นประเด็นในการวิพากษ์วิจารณ์มากจากองค์กรต่างๆทั้งในและต่างประเทศว่า มาตรฐานการบัญชีไทยไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น มีการพัฒนาที่ล่าช้า และไม่เป็นมาตรฐานสากล ไม่สามารถช่วยให้งบการเงินสะท้อนถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการได้ ดังนั้น หน่วยงานต่างๆของภาครัฐและเอกชนจึงออกมาเร่งผลักดันให้มีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีอย่างเร่งด่วนเพื่อสนับสนุนการพัฒนาดังกล่าวทำให้สมาคมนักบัญชีฯ ตกลงร่วมกันถึงจุดยืนที่ชัดเจนในทิศทางของการพัฒนามาตรฐานการบัญชี โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กำหนดว่า

“มาตรฐานบัญชีของไทยจะอ้างอิงและคล้ายคลึงกับมาตรฐานของ IAS (Thai Accounting Standards are based on and similar to IASs)” กล่าวคือ จะมีการศึกษาว่า IAS เป็นอย่างไรแล้วพัฒนาให้คล้ายคลึงกับ IAS โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมของไทยเป็นหลัก

นอกจากการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชี เพื่อควบคุมคุณภาพของการสอบบัญชีแล้ว ยังมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับและดูแลการดำเนินงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี อันประกอบด้วย

คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งของรัฐ สังกัดกระทรวงพาณิชย์ซึ่งจัดตั้งขึ้นภายใต้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ทำหน้าที่ควบคุมดูแลผู้สอบบัญชี โดยมีอำนาจหน้าที่ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) มีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดยผู้สอบบัญชีที่จะสอบบัญชีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ก่อน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน (Objective of Financial Statement Audit) (นิพนธ์ เห็น โชคชัย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2545)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ไว้ดังนี้ “การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่”

การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดว่า ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล ดังนี้ การตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นไปเพื่อ

ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือไม่ได้แสดงหรือมีการแสดงข้อมูลผิดพลาด (Misstatement) อันเป็นสาระสำคัญ หรือนัยสำคัญ (Materiality)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่องแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้ให้ความหมายของความเชื่อมั่นไว้ว่า ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงิน หมายถึง ผู้สอบบัญชีพอใจเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของงบการเงินที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยมีผู้ซึ่งงบการเงินเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากการรับรองนั้น

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองเกี่ยวกับงบการเงิน (Management Assertions) หมายถึง การให้การรับรองโดยผู้บริหารโดยการแสดงออกอย่างชัดแจ้งหรือไม่ก็ตามที่มีอยู่ในงบการเงิน และจัดประเภทของการรับรองความถูกต้องของงบการเงินว่ามี 5 อย่าง ดังนี้

1. ความมีอยู่จริง (Existence) หรือเกิดขึ้นจริง (Occurrence)

สินทรัพย์หรือหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง รายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด

2. ความครบถ้วน (Completeness)

ไม่มีสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ใด ๆ ที่มีได้บันทึกไว้ในบัญชี หรือมีรายการที่ไม่ได้เปิดเผยไว้ในงบการเงิน

3. การวัดมูลค่า (Measurement) หรือการตีราคา (Valuation) หรือการปันส่วน (Allocation)

กิจการบันทึกสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ในจำนวนเงินที่เหมาะสมและถูกต้อง และรายได้หรือค่าใช้จ่ายได้บันทึกไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้อง

4. สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations)

สินทรัพย์เป็นสิทธิของกิจการ และหนี้สินเป็นภาระผูกพันที่กิจการต้องชดใช้ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง

5. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)

รายการในงบการเงินได้แสดงและเปิดเผย จัดประเภท บรรยายลักษณะตามแม่บทการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบงบการเงิน (General Principle Governing an Audit of Financial Statements) (นิพนธ์ เห็น โชคชัย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2545)

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่สำคัญ 3 ประการ คือ

1. มรรยาทของผู้สอบบัญชี (Code of Ethics for Professional Public Accountants)

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพ หรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย ในประเทศไทย กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดหลักการพื้นฐานของมรรยาทของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย 5 หมวด คือ

1.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

1.2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

1.3 มรรยาทต่อลูกค้า

1.4 มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

1.5 มรรยาททั่วไป

2. มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Auditing Standards : GAAS)

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยหลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอาจอยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณะอื่น

3. วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism)

ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงาน โดยใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

นอกจากหลักการพื้นฐานที่สำคัญ 3 ประการดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบบัญชีที่จำเป็นภายใต้สถานการณ์แวดล้อมโดยคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือในบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชี (Professional Ethics)

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชี (Professional Ethics) หมายถึง ข้อกำหนดความประพฤติหรือวิธีปฏิบัติงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (หรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ทุกคนต้องยึดถือ เพื่อดำรงไว้ซึ่งความเป็นมืออาชีพ และเสริมสร้างเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพสอบบัญชีให้เป็นที่ประจักษ์แก่ลูกค้าและสาธารณชนที่จะเชื่อถือและไว้วางใจในผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

จรรยาบรรณของวิชาชีพสอบบัญชีของประเทศไทยมีชื่อเรียกว่า “มรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรักษามรรยาทตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ 5 หมวด รวม 20 ข้อกำหนดดังนี้

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
 - ก. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ
 - ข. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้นหรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวกับกิจการนั้น ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
 - ค. ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ ของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความคิดเห็น ซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิดและอาจเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
 - ก. ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้
 - ข. ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
 - ค. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการคาดคะเนรายการใด ๆ ของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการสอบบัญชีหรือสอบทานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
 - ง. ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานโดยการแสดงความคิดเห็นในการสอบบัญชีของกิจการใดที่ตนมิได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

จ. ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ทำการสอบบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติ งานสอบบัญชีหรือควบคุมการสอบบัญชีในกิจการนั้น

ฉ. ให้บันทึกความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเมื่อปรากฏว่ากิจการที่ตนรับ สอบบัญชีนั้นมีการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลกระทบที่สำคัญ ต่องบการเงิน

ช. การลงลายมือชื่อรับรองโดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยมี เงื่อนใจหรือโดยไม่แสดงความเห็นหรือโดยแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ต้องแสดง เหตุผลไว้ในรายงานนั้นด้วย

3. มรรยาทต่อลูกค้า

ก. ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการสอบบัญชี เว้นแต่กรณี ที่ ต้องให้ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย

ข. ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่รับไว้โดยไม่มีเหตุอันสมควร

4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

ก. ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น

ข. ไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่ จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

5. มรรยาททั่วไป

ก. ไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

ข. ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพ สอบบัญชีเว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือชื่อและที่ตั้งสำนักงานของตน

ค. ไม่ให้หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่น แนะนำหรือจัดหางานการสอบบัญชีมาให้ตนทำ

ง. ไม่เรียกหรือรับทรัพย์สินหรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงาน เพราะการแนะนำ หรือการจัดหางานของตนในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของกิจการนั้น

จ. ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินหรือของ มูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 40 (พ.ศ. 2541) เรื่อง แนวปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป เป็นแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยมีแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องปฏิบัติงานตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดโดยกฎกระทรวง และตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
3. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบโดยอาศัย มาตรฐานการสอบบัญชี ที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรายงานว่าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด

แบบรายงานการสอบบัญชีท้ายประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) ในวรรค (หรือย่อหน้า) ที่สอง (หรือเรียกว่าวรรคขอบเขต) ได้กำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปไว้ดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบคุณ ณ วันที่..... งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น งบกำไรสะสม และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....(ชื่อกิจการ)..... ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการ ทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ และประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่า การตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้ แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่..... ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ(ชื่อกิจการ.....) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ลายมือชื่อ

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลขทะเบียน

ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน

วันที่.....

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บช.) โดยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นผู้กำหนดและออกมาตรฐานการสอบบัญชีมาให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน

มาตรฐานการสอบบัญชีแต่ละฉบับได้กำหนดวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ภายใต้กรณีที่ไม่มี (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200)

1. สภาพการณ์แวดล้อมที่ผิดปกติ ซึ่งเพิ่มความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญให้อยู่ในระดับสูงกว่าที่คาดหมายได้ตามปกติ

2. ตัวบ่งชี้ที่แสดงว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

มาตรฐานการสอบบัญชีของไทยมีพื้นฐานและคล้ายคลึงหรืออิงอยู่กับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) เพื่อให้มาตรฐานการสอบบัญชีของไทยได้รับการยอมรับในระดับสากล และสามารถระบุได้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีของไทยแตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศในประเทศในประเด็นใด

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ได้กำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติให้แก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีไว้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีควรนำนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีโดยรวม และในแต่ละงานสอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย

2. สำนักงานสอบบัญชีควรนำนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปมาใช้ เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบทั้งหมดมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

3. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ขนาดของกิจการ ลักษณะของบริการ สถานประกอบการของกิจการซึ่งกระจายอยู่หลายแห่ง ลักษณะ โครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ ดังนั้นแต่ละสำนักงานสอบบัญชีอาจมีนโยบายและวิธีการปฏิบัติ ตลอดจนการจัดทำเอกสารประกอบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันไป

4. วัตถุประสงค์ของนโยบายการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่นำมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี โดยทั่วไปจะรวมถึงเรื่องดังต่อไปนี้

4.1 ข้อกำหนดของวิชาชีพ (หรือมรรยาทของผู้สอบบัญชี)

บุคลากร (หุ้นส่วนและพนักงานตรวจสอบ) ของสำนักงานสอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ตลอดจนมรรยาททั่วไป

4.2 ความชำนาญและความรู้ความสามารถ

สำนักงานสอบบัญชีควรมีบุคลากรที่มีความรู้ และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ และความสามารถทางวิชาชีพที่พึงมี เพื่อให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานที่ตนรับผิดชอบด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

4.3 การมอบหมายงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการ และมีความชำนาญในสถานการณ์ต่าง ๆ ตามความเหมาะสม

4.4 การแบ่งงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรมีการสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า การปฏิบัติงานของบุคลากรมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานและเป็นอย่างเหมาะสม

4.5 การขอคำปรึกษาหารือ

สำนักงานสอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมทั้งภายในและภายนอกสำนักงานสอบบัญชีเมื่อมีความจำเป็น

4.6 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า

สำนักงานสอบบัญชีควรประเมินกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ เพื่อประกอบการตัดสินใจตอบรับงานหรือคงไว้ซึ่งลูกค้า โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระและความสามารถของสำนักงานสอบบัญชีที่จะให้บริการลูกค้าอย่างเหมาะสมและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกิจการลูกค้า

4.7 การติดตาม

สำนักงานสอบบัญชีควรติดตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

5. สำนักงานสอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารกับบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีในลักษณะที่จะให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า บุคลากรมีความเข้าใจนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและมีการนำไปปฏิบัติจริง

6. ผู้สอบบัญชีควรนำวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในการสอบบัญชีในแต่ละงานของลูกค้านแต่ละราย โดยแบ่งออกเป็น 3 เรื่องที่สำคัญคือ การสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทาน

7. ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยที่รับผิดชอบในการควบคุมงานควรพิจารณาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ช่วยอื่นซึ่งปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย เพื่อกำหนดขอบเขตของการสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานให้เหมาะสมกับผู้ช่วยแต่ละคน

8. ในการแบ่งงานให้ผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีควรมีความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งานนั้นจะมีการปฏิบัติอย่างระมัดระวังรอบคอบ โดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่เหมาะสมตามสถานการณ์นั้น

9. ผู้สอบบัญชีควรสั่งการอย่างเหมาะสมแก่ผู้ช่วยที่ได้รับมอบหมายงาน การสั่งการรวมถึงการแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ วัตถุประสงค์ของวิธีการปฏิบัติงาน และการแจ้งเรื่องต่าง ๆ เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ และปัญหาทางด้านบัญชีและการสอบบัญชีที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

10. แนวการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งสำหรับการติดต่อสื่อสาร เพื่อสั่งการงานตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี (หรือหัวหน้างาน) ไปยังผู้ช่วย (หรือผู้ปฏิบัติงาน) นอกจากนี้ประมาณการเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และแผนการสอบบัญชีโดยรวมยังเป็นประโยชน์ในการติดต่อสื่อสารเพื่อสั่งการงานตรวจสอบด้วย

11. การควบคุมดูแลเกี่ยวข้องอย่างมากกับการสั่งการและการสอบทาน และอาจรวมงานบางส่วนของการสั่งการและการสอบทานด้วย

12. บุคลากรซึ่งมีหน้าที่ความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมดูแลควรปฏิบัติหน้าที่ต่อไปนี้อย่างระมัดระวังระหว่างการตรวจสอบ

12.1 ติดตามความก้าวหน้าของงานตรวจสอบเพื่อพิจารณาว่า

12.1.1 ผู้ช่วยมีความชำนาญ และความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายหรือไม่

12.1.2 ผู้ช่วยเข้าใจการสั่งการงานตรวจสอบหรือไม่

12.1.3 งานที่ปฏิบัติเป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีหรือไม่

12.2 ได้รับรายงานปัญหาที่สำคัญเกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งพบระหว่างการตรวจสอบและดำเนินการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยการประเมินความสำคัญของปัญหาเหล่านั้น และปรับปรุงแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีตามความเหมาะสม

12.3 หาข้อยุติกรณีบุคคลากรมีความเห็นแตกต่างกัน ในเรื่องที่ใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและพิจารณาปรึกษาหารือบุคลากรอื่นในระดับที่เหมาะสม

13. การปฏิบัติงานของผู้ช่วยแต่ละคนควรมีการสอบทาน โดยบุคลากรที่อย่างน้อยมีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่าเพื่อพิจารณาว่า

13.1 การปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชีหรือไม่

13.2 การปฏิบัติงาน และผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารหลักฐาน หรือกระดาษทำการไว้อย่างเพียงพอหรือไม่

13.3 ประเด็นสำคัญทั้งหมดจากการตรวจสอบมีการแก้ไข หรือมีการแสดงไว้ในข้อสรุปจากการตรวจสอบหรือไม่

13.4 วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบได้บรรลุเป้าหมายหรือไม่

13.5 ข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติ และสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

14. เรื่องต่อไปนี้อาจมีการสอบทานในเวลาที่เหมาะสม

14.1 แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

14.2 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม รวมทั้งผลจากการทดสอบการควบคุม และการปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีจากผลการประเมินดังกล่าว (ถ้ามี)

14.3 การจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชี หรือกระดาษทำการ สำหรับหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และข้อสรุปจากการตรวจสอบ รวมทั้งผลจากการปรึกษาหารือ

14.4 งบการเงิน รายการปรับปรุงที่เสนอ และรายงานของผู้สอบบัญชีที่เสนอ

15. ในกรณีที่งานสอบบัญชีมีความซับซ้อน ขั้นตอนของการสอบทานงานสอบบัญชีอาจรวมถึงการให้บุคลากรที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทำการสอบทานตามวิธีการที่กำหนดเพิ่มเติม โดยเฉพาะก่อนการออกรายงานของผู้สอบบัญชี

บริการของสำนักงานสอบบัญชี (Activities of CPA Firms) (นิพนธ์ เห็นโชคชัย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2545)

สำนักงานสอบบัญชีให้บริการหลัก คือ การสอบบัญชีหรือการตรวจสอบงบการเงินและขยายขอบเขตของบริการไปยังบริการพิสูจน์ความเป็นจริง (Attestation) และบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance) ต่าง ๆ เช่น บริการจัดทำบัญชีและการบัญชี บริการภาษีอากร และบริการให้คำปรึกษาทางการบริหาร

1. บริการจัดทำบัญชีและการบัญชี (Accounting and bookkeeping service) ถูกค้าขนาดเล็กส่วนใหญ่มีพนักงานบัญชีจำกัด และใช้บริการจัดทำบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีเพื่อจัดทำงบการเงิน ถูกค้าขนาดเล็กบางแห่งอาจไม่มีพนักงานบัญชีที่จะบันทึกรายการลงในสมุดบัญชีของตน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีอาจให้บริการที่หลากหลายในการจัดทำบัญชีและการบัญชีแก่ถูกค้าตามความต้องการของถูกค้า แต่สำนักงานสอบบัญชีไม่สามารถให้บริการสอบทานและตรวจสอบงบการเงินของถูกค้ารายที่ตนจัดทำบัญชีได้เพราะผู้สอบบัญชีต้องรักษาความเป็นกลางตามมรรยาทของผู้สอบบัญชี

2. บริการภาษีอากร (Tax services) สำนักงานสอบบัญชีกรอกข้อมูลในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับถูกค้าและไม่ใช่ถูกค้าที่ตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชียังให้บริการการวางแผนภาษีอากร ภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

3. บริการให้คำปรึกษาทางการบริหาร (Management consulting service) สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ให้บริการแก่ถูกค้าเพื่อให้ถูกค้าดำเนินธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ บริการนี้เรียกว่าบริการให้คำปรึกษาทางการบริหารหรือบริการให้คำแนะนำทางการบริหาร (Management advisory service) บริการนี้เริ่มตั้งแต่การเสนอแนะง่าย ๆ สำหรับการปรับปรุงระบบบัญชีของถูกค้าไปจนถึงการแนะนำกลยุทธ์ทางการตลาด การติดตั้งระบบคอมพิวเตอร์ และการคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัย

คุณภาพงานสอบบัญชีกับความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ (ชเนศสิริ ฝากมิตร, สโรชา พยุงพงศ์สานนท์ และนริศรา ศรีศุกชัยยา, 2544)

มาตรฐานการบัญชียังไม่มีนิยาม คำว่า “คุณภาพงานสอบบัญชี” อย่างเป็นทางการ แต่มีนักวิจัยจำนวนหนึ่ง ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้

คุณภาพงานสอบบัญชี คือ การที่ผู้สอบบัญชีสามารถลดความคลุมเครือของงบการเงินที่จัดทำโดยกิจการลดความเสี่ยงที่ป้องกันได้ให้อยู่ในระดับที่สามารถรับได้ และมีความน่าจะเป็นว่าผู้สอบบัญชีจะรายงานความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญที่ได้รับรู้มา โดยที่ความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญอาจไม่สามารถถูกค้นพบได้อย่างสมบูรณ์ครบถ้วน (Willingham and Jacobson, 1985; De Angelo, 1981; Watts and Zimmerman, 1981; Raghunathan et al., 1987)

ผลการวิจัยของ Behn et al.(1997) ที่เกี่ยวกับผลกระทบของคุณภาพของการสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ พบว่าการตอบสนองความต้องการของผู้ใช้บริการ เป็นคุณภาพที่จะสร้างความพอใจให้กับผู้ให้บริการสอบบัญชีเป็นอันดับแรก ลำดับต่อมาคือการทำงานที่ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีมีส่วนร่วมในการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ การประสานงานอย่างมีประสิทธิภาพกับคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) การปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในประเภทธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ และทีมงานและสำนักงานสอบบัญชีมีประสบการณ์การสอบบัญชีของบริษัทในอดีต

อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Carcello et al.(1992) และ Sutton(1993) ได้กล่าวถึงปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีแตกต่างกันออกไปกับงานวิจัยข้างต้น โดยที่ประสบการณ์การสอบบัญชีของลูกค้านในอดีตและความชำนาญในประเภทธุรกิจของลูกค้านเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีโดยรวม ความแตกต่างของผลงานวิจัยดังกล่าวแสดงให้เห็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี อาจส่งผลต่อระดับความพึงพอใจของผู้บริการไม่มากเท่าที่ควร

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ชนศศิริ ฝากมิตร, สโรชา พยุงพงศ์สานนท์ และนริศรา ศรีสุภชัยยา (2544) ได้สรุปผลการวิจัยการศึกษาเรื่องคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการว่า คุณภาพการบริการที่ธุรกิจได้รับจากสำนักงานสอบบัญชี มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างระดับคุณภาพที่ธุรกิจได้รับจริงกับบริการที่ต้องการ (คาดหวัง) ในทุก ๆ ด้าน ของข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามที่จัดเก็บ โดยคุณภาพบริการประกอบด้วย ความน่าเชื่อถือ การตอบสนองความต้องการของลูกค้า ความปลอดภัย การเอาใจใส่ รูปลักษณ์

พรหมินทร์ รชนีชัย (2538) กล่าวว่า ลักษณะสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นที่ต้องการส่วนมากต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพในการให้บริการในด้านการสามารถเข้าถึงลูกค้า มีความสามารถ มีความไว้วางใจได้ มีการตอบสนองลูกค้า มีความปลอดภัยเมื่อใช้บริการ มีลักษณะการให้บริการเสริม นอกเหนือจากการสอบบัญชี เนื่องจากลูกค้ามีปัญหาในเรื่องคุณภาพในการให้บริการ ไม่มีบริการเสริมที่ครบวงจร และประสิทธิภาพการให้บริการ ซึ่งเป็นสิ่งหนึ่งที่ชี้ให้เห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ ยังไม่เข้าใจงานที่สำคัญของธุรกิจให้บริการมี 3 ประการ คือ การสร้างความแตกต่างจากคู่แข่ง ต้องคำนึงถึงคุณภาพการให้บริการ และประสิทธิภาพการให้บริการ

Baron et al. (1977) ได้ทำการตรวจสอบขอบเขตของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ รายการผิดปกติ และการทำผิดกฎหมาย และพยายามศึกษาว่ามีความแตกต่างในความเข้าใจของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้รายงานทางบัญชี (เช่น เจ้าหน้าที่สินเชื่อนักวิเคราะห์ เป็นต้น) เกี่ยวกับการตรวจพบรายการผิดปกติและหน้าที่ในการเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ พบว่ามีความแตกต่างอย่างเป็นสาระสำคัญในความเชื่อและความรับผิดชอบในการตรวจพบและเปิดเผยรายการผิดปกติ และการกระทำที่ผิดกฎหมาย สำหรับผู้ใช้งบการเงินทั่วไปเชื่อว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีคิดไว้

Beck (1974) ได้ทำการสำรวจในประเทศออสเตรเลียเกี่ยวกับความแตกต่างของความคาดหวัง เกี่ยวกับขอบเขตความรับผิดชอบในการตรวจพบและเปิดเผยเกี่ยวกับรายการผิดปกติ ข้อผิดพลาด และการกระทำที่ผิดกฎหมาย ผลที่ได้พบว่ามี ความแตกต่างเป็นอย่างมากในความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีและกลุ่มที่ไม่ใช่ผู้สอบบัญชี โดยผู้ถือหุ้นมีความคาดหวังสูงมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่พิจารณาว่าเหมาะสม

Chandler et al. (1993) ได้มองถึงลักษณะของการพัฒนางานสอบบัญชีในประเทศอังกฤษ และพยายามสำรวจความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและความเข้าใจในบทบาทของผู้สอบบัญชีของสาธารณชน จากการสอบถามวิวัฒนาการของวัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีในช่วงปี ค.ศ. 1840 –

1940 ได้ข้อเสนอแนะว่า คำว่า “ยืนยันความถูกต้อง (Verification)” เป็นสิ่งแรกที่ผู้สอบบัญชีกังวลเกี่ยวกับการสื่อสารให้สาธารณชนทราบ (เพิ่มเติม : เหมือนในประเทศไทยใช้คำว่า “รับรอง” ซึ่งควรจะใช้คำว่า “แสดงความเห็น” มากกว่า) ในช่วงเวลาดังกล่าว วัตถุประสงค์การสอบบัญชีถูกตีความด้วยคำว่า “ยืนยันความถูกต้อง” ทำให้ผู้สอบบัญชีประสบปัญหาในการทำให้ความคาดหวังของสาธารณชนตรงกับหลักการในทางปฏิบัติของการสอบบัญชี นอกจากนี้ยังมีข้อเสนอแนะว่าโดยทั่วไปยังมีความสับสนเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะขอบเขตการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายหลักในการสอบบัญชี และการส่งข้อมูลให้สาธารณชนทราบ

Epstein and Geiger (1994) ได้ทำการสำรวจข้อมูลจากนักลงทุนในประเด็นต่าง ๆ เกี่ยวกับรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะระดับความเชื่อมั่นที่พวกเขาเชื่อถือในผู้สอบบัญชีว่าจะสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดและรายการทุจริตได้ ผลการสำรวจพบว่านักลงทุนต้องการ ความเชื่อมั่นในระดับสูงมาก ทำให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างนักลงทุนกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่นที่ได้จากการสอบบัญชี

Gramling et al. (2000) ได้กล่าวไว้ว่า ถึงแม้จะมีความพยายามทางวิชาชีพในการลดความแตกต่างของความเข้าใจระหว่างผู้สอบบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำ และผู้ใช้งบการเงินต่อการตรวจสอบงบการเงิน แต่ความแตกต่างก็ยังคงมีอยู่อันเนื่องมาจากลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชีและลักษณะของงานตรวจสอบบัญชี จากผลการวิจัยได้ให้ข้อสรุปว่าความแตกต่างที่มียังคงมีอยู่ด้วยลักษณะของกระบวนการตรวจสอบ การดำเนินงานตรวจสอบ ข้อกำหนด และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งความแตกต่างของความเข้าใจในด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการป้องกันการทุจริต ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการเข้าใจปัญหาของธุรกิจ และความคาดหวังที่สูงของกลุ่มนักลงทุน

Humphrey et al. (1993) ได้ใช้แบบสอบถามสำรวจความแตกต่างของความคาดหวังในประเทศอังกฤษ โดยระบุคำถามต่อไปนี้ไว้ในแบบสอบถาม

1. บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีคืออะไร
2. สำนักงานตรวจสอบควรมีข้อห้ามหรือระเบียบใดบ้าง
3. มีความคาดหวังเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีไว้อย่างไรบ้าง

ผู้ตอบแบบสอบถามได้แก่ สมาคมนักบัญชี กรรมการบริษัทด้านการเงิน นักวิเคราะห์การลงทุน เจ้าหน้าที่ฝ่ายสินเชื่อ และนักเขียนบทความทางการเงิน จากการสำรวจพบว่ามี ความแตกต่างของความคาดหวังอย่างมากระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับมุมมองเรื่องการสอบบัญชี ผลที่ได้จึงเป็นการยืนยันว่าความแตกต่างของความคาดหวังยังคงมีอยู่ โดยเฉพาะในเรื่องเกี่ยวกับลักษณะของงานตรวจสอบ และความเข้าใจในการทำงานของผู้สอบบัญชี

องค์ประกอบสำคัญของความแตกต่างของความคาดหวัง คือผู้สอบบัญชีต้องตรวจพบการทุจริต ขอบเขตความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม การตีราคาของรายการในงบดุล ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และลักษณะการปฏิบัติงานตรวจสอบ (เช่น ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการรับมือปัญหา ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน)

Jennings et al. (1991) กล่าวว่า ภาระของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับทัศนคติเกี่ยวกับการตัดสินใจเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากความแตกต่างในมุมมองและความพยายามที่จะไต่ตรองว่าความแตกต่างของความคาดหวังมีประเด็นที่เกี่ยวข้องทางกฎหมายหรือไม่

Lowe (1994) ได้ทำการเปรียบเทียบความเข้าใจเกี่ยวกับความคาดหวังในวิชาชีพของผู้สอบบัญชีกับผู้พิพากษา ผลที่ได้พบว่ามี ความแตกต่างของความคาดหวังระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้พิพากษา โดยระบบการตัดสินใจเกี่ยวกับความคาดหวังจากผู้สอบบัญชีมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าพวกเขาควรมีให้

Porter (1993) ได้ทำการสำรวจและวิจัยเกี่ยวกับโครงสร้างของความแตกต่างของความคาดหวังในส่วนของ

1. หน้าที่ของผู้สอบบัญชี
2. มาตรฐานการปฏิบัติงานตามหน้าที่ดังกล่าว
3. หน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีควรจะทำ

ผลที่ได้พบว่าร้อยละ 50 ของความแตกต่างของความคาดหวังคือการขาดแคลนมาตรฐาน ร้อยละ 34 เกิดจากความคาดหวังที่ไม่มีเหตุผลของสังคม และร้อยละ 16 มาจากความไม่เข้าใจในมาตรฐานการทำงานของผู้สอบบัญชี