

ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร



นายภัทรารุช คงเด่นฟ้า

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี


คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2548

ISBN 974-53-2472-8

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CLIENTS' AND AUDITORS' PERSPECTIVES TOWARDS MANAGEMENT LETTERS



Mr. Pattharawut Kongdenfar

สถาบันวิทยบริการ

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

Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

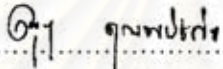
Chulalongkorn University

Academic Year 2005

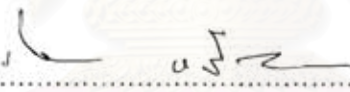
ISBN 974-53-2472-8

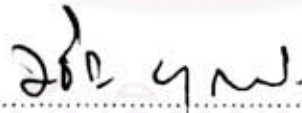
หัวข้อวิทยานิพนธ์ ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร
โดย นายภัทรารุณ คงเด่นฟ้า
สาขาวิชา การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นักวิทยานิพนธ์
ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ตนุชา คุณพนิชกิจ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

ประธานกรรมการ
(อาจารย์จงจิตต์ หลีกภัย)

อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร)

กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร. วิรัช อภิเมธีธำรง)

**ภัทรารุณ คงเด่นฟ้า : ความคิดเห็นของลูกค้ำและผู้สอบบัญชีที่มีต่อ
หนังสือถึงผู้บริหาร (CLIENTS' AND AUDITORS' PERSPECTIVES
TOWARDS MANAGEMENT LETTERS) อ.ที่ปรึกษา : ผศ. ดร. วชิระ
บุญเนตร, 211 หน้า. ISBN 974-53-2472-8**

วิทยานิพนธ์นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารของลูกค้ำ (กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน) และผู้สอบบัญชี ในประเด็นที่เกี่ยวกับ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร และแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร การศึกษาครั้งนี้ใช้แบบสอบถามชนิดเดียวกันในการสำรวจความคิดเห็นของแต่ละกลุ่ม การวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งเป็น 2 แบบ ได้แก่ การใช้สถิติเชิงพรรณนา (ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน) และสถิติอ้างอิง (Kruskal-Wallis H Test และ Mann-Whitney U Test)

การศึกษานี้ได้พบว่า ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ประกอบด้วย สิ่งที่พบในการตรวจสอบที่สำคัญ ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด และจุดอ่อนในการควบคุมภายใน นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบประเด็นที่มีความความเห็นแตกต่างกันมากระหว่างลูกค้ำและผู้สอบบัญชี คือ ลูกค้ำเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรระบุว่าการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรระบุเหตุผลของการยังไม่ได้แก้ไขข้อผิดพลาดที่พบจากการตรวจสอบบัญชีในครั้งก่อน ซึ่งประเด็นดังกล่าวมีความแตกต่างในระดับที่มีสาระสำคัญ 0.05 ในส่วนของประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารพบว่า ลูกค้ำเห็นว่ามีประโยชน์ในการช่วยคณะกรรมการตรวจสอบปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีประโยชน์ในการช่วยเตือนให้ลูกค้ำตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่ตรวจพบ นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่า ลูกค้ำเห็นว่าไม่ว่าประเด็นจะมีสาระสำคัญระดับใดก็ตามผู้สอบบัญชีควรระบุในหนังสือถึงผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีควรรายงานประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลที่ดีต่อคณะกรรมการตรวจสอบ ขณะที่ประเด็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในควรรายงานกรรมการผู้จัดการ และการรายงานที่ดีควรกระทำระหว่างการตรวจสอบหรือทันทีที่พบเหตุการณ์นั้น

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาควิชาการบัญชี..... ลายมือชื่อนิสิต..... ภัทรารุณ คงเด่นฟ้า
สาขาวิชา ...การบัญชี..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา..... ผศ. ดร. วชิระ บุญเนตร
ปีการศึกษา ..2548.....

4682361726 : MAJOR ACCOUNTANCY

KEYWORD : AUDIT COMMITTEE / GOOD GOVERNANCE / MATERIAL WEAKNESS

PATTHARAWUT KONGDENFAR : CLIENTS' AND AUDITORS'

PERSPECTIVES TOWARDS MANAGEMENT LETTERS. THESIS ADVISOR :

ASST. PROF. WACHIRA BOONYANET, Ph.D., 211 pp. ISBN 974-53-2472-8

The main objective of this thesis is to investigate which issues should be provided in Management Letters (MLs) and their advantages and communication processes. The same questionnaires were sent to subjects both clients (audit committees, managing directors, accounting controllers and internal auditors) and auditors. Descriptive statistics including percentage, mean, and standard deviation and inferential statistics including Kruskal-Wallis H Test and Mann-Whitney U Test were adopted into analysis.

The study pointed out that MLs should contain concerns and fraud found from audit processes, illegal actions and internal control weakness. Moreover, at 0.05 significant level, the analysis showed statistical significance that auditors should provide their opinion whether the adoption and changes of accounting policies were reasonable. On the other hand, clients should give reasons why internal control weakness from last year had not been corrected. For the advantages of MLs, clients satisfied that MLs could help audit committees improve internal control systems, while auditors issued MLs on the purpose of signaling internal control weakness. In addition, without material consideration, auditors should pointed out their good governance concerns to whom are responsible, while internal control weakness should be reported to a managing director. Finally, any concerns raised during auditing field work should be informed to related parties immediately after found.

Department of Accountancy.....Student's signature

Field of study Accounting.....Advisor's signature

Academic year 2005.....

Pattharawut Kongdenfar

Wachira Boonyanet

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความช่วยเหลืออย่างดียิ่งของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุญยเนตร อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้คำแนะนำข้อคิดเห็นและตรวจแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ในการวิจัยมาด้วยดีโดยตลอด ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณมา ณ ที่นี้ และขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ จงจิตต์ หลีกภัย ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และรองศาสตราจารย์ ดร. วิรัช อภิเมธีธำรง กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาให้คำแนะนำและความคิดเห็นเป็นอย่างดีแก่ผู้วิจัย ตลอดจนคณาจารย์ทุกท่าน

ท้ายนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามทุกท่านที่กรุณาสละเวลาให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม กราบขอบพระคุณ บิดา – มารดา และสมาชิกทุกคนในครอบครัวของข้าพเจ้า สำหรับการให้ความดูแลทั้งในด้านร่างกายและจิตใจเป็นอย่างมากตลอดระยะเวลาของการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงนางสาวธราทิพย์ พงศ์ธีรกิจ และเพื่อน ๆ ทุกคนที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาให้การสนับสนุนและช่วยเหลือเป็นกำลังใจให้ข้าพเจ้าด้วยดีตลอดมา จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์และสร้างความภาคภูมิใจในความสำเร็จตามที่ตั้งใจไว้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
สารบัญภาพ.....	ณ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	2
1.4 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
1.6 วิธีดำเนินการวิจัย	4
1.7 ลำดับขั้นตอนการเสนองานวิจัย.....	5
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	6
2.1 ประเด็นและข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ หนังสือถึงผู้บริหาร.....	6
2.2 ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร.....	15
2.3 งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง	17
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....	23
3.1 รูปแบบการวิจัย.....	23
3.2 แหล่งข้อมูล.....	23
3.3 ประชากร	24
3.4 กลุ่มตัวอย่าง.....	24
3.5 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	25

3.6	เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น.....	25
3.7	การเก็บรวบรวมข้อมูล.....	25
3.8	การวิเคราะห์ข้อมูล.....	26
บทที่ 4	ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	29
4.1	ลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง.....	30
4.2	ความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง.....	39
4.3	แนวปฏิบัติเกี่ยวกับกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร.....	126
บทที่ 5	ผลการทดสอบทางสถิติ.....	147
5.1	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี.....	148
5.2	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี.....	158
5.3	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี.....	161
5.4	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชี.....	166
5.5	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี.....	170
5.6	การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของลูกค้า และผู้สอบบัญชี.....	174
บทที่ 6	สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	189
6.1	สรุปและอภิปรายผลการวิจัย.....	189
6.2	ข้อเสนอแนะของงานวิจัยในอนาคต.....	195
	รายการอ้างอิง.....	196
	ภาคผนวก.....	198
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	211

สารบัญตาราง

ณ

หน้า

ตารางที่ 2.1	แสดงการแบ่งแยกระดับสาระสำคัญของความบกพร่องใน การควบคุมภายใน.....	9
ตารางที่ 2.2	สรุปประเด็นที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่าควรปรากฏ ในหนังสือถึงผู้บริหาร.....	12
ตารางที่ 2.3	เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างมาตรฐานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง กับหนังสือถึงผู้บริหารที่ใช้ในปัจจุบัน	14
ตารางที่ 2.3	สรุปผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต.....	20
ตารางที่ 4.1	ผลการตอบแบบสอบถาม	29
ตารางที่ 4.2	แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามระดับการศึกษา.....	33
ตารางที่ 4.3	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี ประสบการณ์ทำงานด้านกรรมการตรวจสอบ ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกรรมการตรวจสอบ	34
ตารางที่ 4.4	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี ประสบการณ์ทำงานด้านการบริหาร ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ในการ ติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของกรรมการผู้จัดการ.....	35
ตารางที่ 4.5	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามประสบการณ์ทำงานด้านการทำบัญชี ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ของผู้ทำบัญชี	36
ตารางที่ 4.6	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี ประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบภายใน ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของผู้ตรวจสอบภายใน	37
ตารางที่ 4.7	แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชี และตำแหน่งงานของผู้สอบบัญชี.....	38

ตารางที่ 4.8	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี	42
ตารางที่ 4.9	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี	43
ตารางที่ 4.10	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชี	44
ตารางที่ 4.11	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี	45
ตารางที่ 4.12	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชี	46
ตารางที่ 4.13	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า (กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน) และ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของ ผู้สอบบัญชี	47
ตารางที่ 4.14	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบ ในการตรวจสอบ	49
ตารางที่ 4.15	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบ ในการตรวจสอบ	50

ตารางที่ 4.16	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ... 51	51
ตารางที่ 4.17	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ.....52	52
ตารางที่ 4.18	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ.....53	53
ตารางที่ 4.19	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ53	53
ตารางที่ 4.20	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้..... 55	55
ตารางที่ 4.21	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้..... 56	56
ตารางที่ 4.22	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้..... 56	56
ตารางที่ 4.23	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้..... 56	56
ตารางที่ 4.24	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้..... 57	57
ตารางที่ 4.25	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้57	57
ตารางที่ 4.26	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี59	59

ตารางที่ 4.27	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี	59
ตารางที่ 4.28	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี	59
ตารางที่ 4.29	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี	60
ตารางที่ 4.30	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี	60
ตารางที่ 4.31	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบ บัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่พบโดย ผู้สอบบัญชี	60
ตารางที่ 4.32	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไข ที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	62
ตารางที่ 4.33	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไข ที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	62
ตารางที่ 4.34	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไข ที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	63

ตารางที่ 4.35	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	63
ตารางที่ 4.36	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	63
ตารางที่ 4.37	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้ำและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี.....	64
ตารางที่ 4.38	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	66
ตารางที่ 4.39	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	66
ตารางที่ 4.40	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	67
ตารางที่ 4.41	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	67
ตารางที่ 4.42	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	68

ตารางที่ 4.43	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ	68
ตารางที่ 4.44	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	70
ตารางที่ 4.45	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	71
ตารางที่ 4.46	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	71
ตารางที่ 4.47	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	72
ตารางที่ 4.48	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	72
ตารางที่ 4.49	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	73
ตารางที่ 4.50	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)	76
ตารางที่ 4.51	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)	77

ตารางที่ 4.52	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)	78
ตารางที่ 4.53	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)	79
ตารางที่ 4.54	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)	80
ตารางที่ 4.55	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ – การควบคุมทั่วไป.....	81
ตารางที่ 4.56	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน วงจรรายได้และลูกหนี้.....	83
ตารางที่ 4.57	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน วงจรรายได้และลูกหนี้.....	84
ตารางที่ 4.58	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน วงจรรายได้และลูกหนี้.....	84
ตารางที่ 4.59	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน วงจรรายได้และลูกหนี้.....	85
ตารางที่ 4.60	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน วงจรรายได้และลูกหนี้.....	85

ตารางที่ 4.61	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้	86
ตารางที่ 4.62	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้.....	89
ตารางที่ 4.63	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้.....	89
ตารางที่ 4.64	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้.....	90
ตารางที่ 4.65	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้.....	90
ตารางที่ 4.66	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้.....	91
ตารางที่ 4.67	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้	91
ตารางที่ 4.68	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรการผลิต	94
ตารางที่ 4.69	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรการผลิต.....	94

ตารางที่ 4.70	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต	95
ตารางที่ 4.71	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต	95
ตารางที่ 4.72	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต.....	96
ตารางที่ 4.73	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต	96
ตารางที่ 4.74	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน.....	99
ตารางที่ 4.75	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน	100
ตารางที่ 4.76	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน	100
ตารางที่ 4.77	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน	101
ตารางที่ 4.78	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน.....	101
ตารางที่ 4.79	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน.....	102

ตารางที่ 4.80	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจ การจัดหาเงิน.....	104
ตารางที่ 4.81	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจ การจัดหาเงิน.....	105
ตารางที่ 4.82	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการจัดหาเงิน	105
ตารางที่ 4.83	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจ การจัดหาเงิน.....	106
ตารางที่ 4.84	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการจัดหาเงิน.....	106
ตารางที่ 4.85	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการจัดหาเงิน.....	107
ตารางที่ 4.86	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการลงทุน	109
ตารางที่ 4.87	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการลงทุน.....	110
ตารางที่ 4.88	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการลงทุน	110
ตารางที่ 4.89	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการลงทุน	111

ตารางที่ 4.90	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน.....	111
ตารางที่ 4.91	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน.....	112
ตารางที่ 4.92	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	114
ตารางที่ 4.93	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	115
ตารางที่ 4.94	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	116
ตารางที่ 4.95	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	117
ตารางที่ 4.96	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	118
ตารางที่ 4.97	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการแยกประเภททั่วไปและวงจรกิจการรายงานทางการเงิน	118
ตารางที่ 4.98	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	121

ตารางที่ 4.99	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร.....	122
ตารางที่ 4.100	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร.....	123
ตารางที่ 4.101	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	124
ตารางที่ 4.102	แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	125
ตารางที่ 4.103	แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า และ ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	126
ตารางที่ 4.104	แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญ ของความบกพร่องในการควบคุมภายใน.....	129
ตารางที่ 4.105	แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับเครื่องมือที่ผู้สอบบัญชี ควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น	134
ตารางที่ 4.106	แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น.....	139
ตารางที่ 4.107	แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับเกี่ยวกับระยะเวลาที่เหมาะสมที่ ผู้สอบบัญชีควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น	144
ตารางที่ 5.1	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการ ตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร	152
ตารางที่ 5.2	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการ ตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร.....	157

ตารางที่ 5.3	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ลูกค้ำกลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร 178
ตารางที่ 5.4	ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และ ลูกค้ำกลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร 187
ตารางที่ 6.1	แสดงประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารและประโยชน์ของ หนังสือถึงผู้บริหารที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีเห็นด้วยมากที่สุด..... 192
ตารางที่ 6.2	แสดงประเด็นและประโยชน์ที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นแตกต่างกัน อย่างมีสาระสำคัญทางสถิติ..... 193
ตารางที่ 6.3	แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับ ผลการสำรวจเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง..... 193
ตารางที่ 6.4	แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับ ผลการสำรวจเกี่ยวกับเครื่องมือที่ใช้สื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น..... 194
ตารางที่ 6.5	แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับ ผลการสำรวจเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน 194
ตารางที่ 6.6	แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับ ผลการสำรวจเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน..... 194

สารบัญภาพ

น

ภาพประกอบ

หน้า

2.1 ขั้นตอนในการตัดสินใจแบ่งแยกระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง 10



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รายงานดังกล่าวเป็นการสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงคุณภาพของงบการเงินของกิจการ อย่างไรก็ตามในบางกรณีปัญหาหรือสิ่งผิดปกติที่พบจากการตรวจสอบอาจไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน อันเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่างออกไปจากรายงานแบบมาตรฐาน ดังนั้นผู้สอบบัญชีไม่สามารถสื่อสารกรณีดังกล่าวผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีได้ เพื่อให้การสื่อสารของผู้สอบบัญชีสมบูรณ์ยิ่งขึ้น มาตรฐานการสอบบัญชี เช่น เรื่องการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารประเด็นเกี่ยวกับการกำกับดูแลที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงิน การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ที่กำหนดความรับผิดชอบให้ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตและข้อผิดพลาด กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงานการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญที่มีผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เป็นต้น มาตรฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่กำหนดให้การสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องดังกล่าวผ่านหนังสือถึงผู้บริหาร (Management letter) เพื่อเป็นการช่วยรายงานและให้คำแนะนำสิ่งที่เป็นประโยชน์ต่อลูกค้าในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูลให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น

การปฏิบัติหน้าที่ตามความรับผิดชอบในการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำการพิจารณาประเด็นที่ควรจะติดต่อสื่อสาร ซึ่งโดยปกติเรื่องดังกล่าว ได้แก่ การเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสม เหตุการณ์และเงื่อนไขซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และความไม่เพียงพอในข้อกำหนดสำหรับมาตรการรักษาสินทรัพย์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามการกำหนดประเด็นในมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชียังมีลักษณะที่เป็นแค่เพียงแนวทางเท่านั้น ยังมีได้กำหนดให้เฉพาะเจาะจงลงไป และกระจัดกระจายอยู่ในหลายมาตรฐาน

นอกจากประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารข้างต้นแล้ว สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ หนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์อย่างไร ซึ่งการส่งหนังสือถึงผู้บริหารให้กับลูกค่านั้นผู้สอบบัญชีเชื่อว่ามีประโยชน์ต่อลูกค้า โดยหนังสือถึงผู้บริหารจะทำหน้าที่ในการช่วยลูกค้าดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูลให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การศึกษาในอดีตพบว่าหนังสือถึงผู้บริหารช่วยลูกค้าให้เกิดการพัฒนาและเปลี่ยนแปลง เช่น การปรับปรุงการดำเนินงาน และปรับปรุงวิธีการบริหารงานของผู้บริหาร เป็นต้น ขณะเดียวกันในส่วนของผู้สอบบัญชีเองก็ได้รับประโยชน์จากการออกหนังสือถึงผู้บริหาร เพราะเมื่อลูกค้าได้ปฏิบัติตามคำแนะนำแล้วจะตระหนักถึงผลประโยชน์ที่ได้จากการปฏิบัติตามนั้น จะทำให้ลูกค้าเกิดความเชื่อถือในตัวผู้สอบบัญชี ซึ่งจะตามมาด้วยความร่วมมือ การรักษาลูกค้า และบริการที่เพิ่มเสริม เป็นต้น

การศึกษาข้างต้นยังไม่ปรากฏในประเทศไทย ดังนั้นผู้วิจัยสนใจศึกษาถึงประเด็นที่ควรจะปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร เพื่อนำผลการวิจัยที่ได้มาปรับปรุงหรือเพิ่มเติมข้อความในมาตรฐานการสอบบัญชีและแนวทางปฏิบัติให้เหมาะสมกับความต้องการของลูกค้าและบุคคลที่เกี่ยวข้อง และเป็นแนวทางการพัฒนาหนังสือถึงผู้บริหารในอนาคตว่าควรมุ่งเน้นให้หนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์อย่างไร นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบ ฝ่ายบริหาร ผู้ใช้งบการเงิน สำนักงานตรวจสอบบัญชี ตลอดจนสาธารณชนที่เกี่ยวข้องสามารถเล็งเห็นถึงความสำคัญของหนังสือถึงผู้บริหาร และนำไปประยุกต์ใช้ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร
2. เพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

การศึกษานี้ได้กำหนดขอบเขตการศึกษาดังนี้

1. การศึกษานี้จะมุ่งเน้นถึงความเข้าใจเรื่องประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

2. การศึกษานี้จะทำการศึกษาความคิดเห็นในประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร
3. การศึกษานี้จะทำการศึกษากับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยไม่รวมกองทุนรวมและบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ผู้ที่ถูกเลือกให้ตอบแบบสอบถามในงานวิจัยนี้ ได้แก่ กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ ฯ
4. ช่วงเวลาที่เก็บข้อมูลเดือนตุลาคม-พฤศจิกายน พ.ศ. 2548

1.4 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

การสอบบัญชี	หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารทราบด้วย
หนังสือถึงผู้บริหาร	หมายถึง หนังสือที่ผู้สอบบัญชีเสนอต่อผู้บริหารของกิจการ ในเรื่องที่ตรวจพบข้อผิดพลาดหรือประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของกิจการ ซึ่งข้อผิดพลาดดังกล่าวผู้สอบบัญชีพบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามปกติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ผู้สอบบัญชี	หมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีตามกฎหมายไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม หรือผู้ทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. งานวิจัยฉบับนี้รวบรวมประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารจากผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรง เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำมาตรฐานสอบบัญชี ในการเสนอแนะและปรับปรุงข้อความในมาตรฐานการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับความต้องการของลูกค้าและบุคคลที่เกี่ยวข้อง
2. เป็นแนวทางให้ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำมาตรฐานสอบบัญชีทำการพัฒนาหนังสือถึงผู้บริหารในอนาคตว่า ควรมุ่งเน้นให้หนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์อย่างไร
3. เป็นแนวทางให้ผู้เกี่ยวข้องเล็งเห็นถึงความสำคัญของหนังสือถึงผู้บริหารว่าเป็นบริการที่ให้ประโยชน์ ซึ่งจะสนับสนุนให้ลูกค้าปฏิบัติตามคำแนะนำในหนังสือถึงผู้บริหารมากขึ้น และผู้เกี่ยวข้องสามารถใช้ประโยชน์จากหนังสือถึงผู้บริหารได้สูงสุด

1.6 วิธีดำเนินการวิจัย

ในการวิจัยนี้ใช้วิธีการเก็บรวบรวมโดยใช้แบบสอบถาม ซึ่งมีวิธีการดำเนินการเก็บข้อมูล ดังนี้

1. ศึกษาข้อมูลทุติยภูมิจากหนังสือ บทความ วารสาร ผลงานวิจัย และเว็บไซต์
2. พิจารณาขอบเขตของงานวิจัย และตรวจสอบว่ากลุ่มตัวอย่างมีจำนวนเท่าใด
3. จัดทำแบบสอบถาม โดยใช้ข้อมูลที่รวบรวมได้จากเอกสารต่าง ๆ
4. ทดสอบแบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่าง และปรับปรุงแบบสอบถามเพื่อใช้จริงในการเก็บข้อมูล
5. การเก็บข้อมูล ส่งแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่าง ในช่วงเดือนตุลาคม-พฤศจิกายน พ.ศ. 2548
6. การประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูล นำแบบสอบถามที่ได้รับมาแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออก และนำแบบสอบถามที่สมบูรณ์ไปประมวลผลโดยใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูป
7. สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

1.7 ลำดับขั้นตอนการเสนองานวิจัย

ผู้วิจัยได้กำหนดกรอบในการนำเสนอผลการวิจัยเรื่อง “ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร” ตามลำดับดังต่อไปนี้

บทที่ 1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา วัตถุประสงค์ในการวิจัย ขอบเขตการวิจัย คำจำกัดความที่ใช้ในการศึกษา ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และวิธีดำเนินการวิจัย

บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 5 ผลการทดสอบทางสถิติ

บทที่ 6 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประเด็นและข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารทั้งมาตรฐานการสอบการบัญชีที่มุ่งประเด็นเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสีย และการสอบบัญชีที่มุ่งประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารทั้งที่เป็นประโยชน์ต่อลูกค้าและที่เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต โดยเป็นการรวบรวมข้อมูลจากมาตรฐาน เอกสาร และทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลจากภายในประเทศและต่างประเทศ เพื่อใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงและเป็นแนวทางในการวิจัยในครั้งนี้

2.1 ประเด็นและข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหาร

มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารสามารถแบ่งได้ 2 ด้าน ดังนี้

2.1.1 การติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล

มาตรฐานการสอบบัญชีของไทยที่มุ่งประเด็นเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล คือ ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลกิจการในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี (สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร่าง) กำหนดความรับผิดชอบให้ผู้สอบบัญชีติดต่อสื่อสารในประเด็นเกี่ยวกับการกำกับดูแลที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงิน และกำหนดว่าบุคคลที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสาร คือ ผู้มีส่วนได้เสียที่กำกับดูแล และฝ่ายบริหารเฉพาะที่มีหน้าที่กำกับดูแลเท่านั้น ซึ่งตามปกติก็คือ คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบ และกำหนดให้ติดต่อสื่อสารภายในระยะเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้บุคคลที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเหมาะสมและทันเวลา และอาจเลือกใช้รูปแบบการติดต่อสื่อสารได้ทั้งวาจาหรือทำเป็นลายลักษณ์อักษร และแนะนำให้ผู้สอบบัญชีควรบันทึกการสื่อสารลงในกระดาษทำการด้วย และผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าประเด็นที่เคยสื่อสารได้ถูกแก้ไขหรือไม่และจะต้องติดต่อสื่อสารเรื่องดังกล่าวอีกหรือไม่ตามความเหมาะสม และแนะนำให้ปรึกษากับผู้บริหารในเบื้องต้นก่อนทำการสื่อสาร ยกเว้นเรื่องที่เป็นข้อสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถหรือความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร นอกจากนี้ยังเตือนให้ผู้สอบบัญชีระวังการผิดมารยาทในเรื่อง

การรักษาความลับของลูกค้าด้วย

สำหรับในต่างประเทศ มาตรฐานการสอบบัญชีที่มุ่งเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี ISA 260 (ฉบับแก้ไขปรับปรุง) เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (International Federation of Accountants (IFAC), 2005) กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารในประเด็นเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินที่ตรงกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ ทั้งนี้บุคคลผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลดังกล่าวคือ คณะกรรมการตรวจสอบ และบุคคลอื่น ๆ ที่อยู่ในโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าควรรายงานในทางปฏิบัติ รวมถึงกรณีบริษัทที่ตรวจสอบมีลักษณะเป็นกลุ่มบริษัท ให้พิจารณาบุคคลควรรายงานที่แท้จริงว่าเป็นใคร โดยให้พิจารณาสาระสำคัญและผลกระทบจากการรายงานและการไม่รายงานต่อบุคคลดังกล่าว ประกอบการพิจารณาเลือกบุคคลที่ควรจะรายงาน และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารในเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถดำเนินการได้อย่างเหมาะสมและทันเวลา และให้เลือกใช้รูปแบบการติดต่อสื่อสาร เป็นลายลักษณ์อักษรในประเด็นที่เกี่ยวกับการปฏิบัติการตรวจสอบและข้อค้นพบจากการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ และสื่อสารเป็นวาจาในประเด็นอื่น ๆ ที่ตรงกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และควรบันทึกการสื่อสารในกระดาษทำการ นอกจากนี้ยังแนะนำให้ผู้สอบบัญชีควรปรึกษากับผู้บริหารในเบื้องต้นก่อนทำการสื่อสาร ยกเว้นเรื่องที่เป็นข้อสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถหรือความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร และแนะนำให้มีการกำหนดรูปแบบ เวลา และความพอใจโดยทั่วไปของการสื่อสารไว้ก่อนเริ่มการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการสื่อสารทั้ง 2 ฝ่าย

นอกจากนี้ในหลายประเทศใช้มาตรฐานสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา SAS 61 เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2002) ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบในประเด็นที่มีสาระสำคัญ โดยให้สื่อสารภายหลังจากที่เสร็จสิ้นการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามถ้าประเด็นดังกล่าวมีสาระสำคัญในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีควรสื่อสารขณะตรวจสอบ และการสื่อสารสามารถทำได้ทั้งวาจาหรือลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้ถ้าเป็นวาจาผู้สอบบัญชีควรจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับเรื่องที่ติดต่อสื่อสารดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ยังแนะนำให้ปรึกษากับผู้บริหารในเบื้องต้นก่อนทำการสื่อสาร ยกเว้นเรื่องที่เป็นข้อสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถหรือความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร

2.1.2 การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายใน

โดยทั่วไปการติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ส่วนใหญ่จะมุ่งประเด็นที่เกี่ยวกับการ

ควบคุมภายใน ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายใน เริ่มจาก มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2527) กำหนดว่าเมื่อผู้สอบบัญชีพบประเด็นเกี่ยวกับจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ (สถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจเชื่อถือได้ว่าระบบควบคุมภายในที่วางไว้หรือการปฏิบัติตามระบบควบคุมภายในนั้น จะช่วยให้พนักงานของกิจการที่ปฏิบัติหน้าที่ตามปกติค้นพบข้อผิดพลาดหรือทุจริตที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินที่กำลังตรวจสอบได้ในเวลาอันสมควร) ผู้สอบบัญชีควรแจ้งประเด็นดังกล่าวให้ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการของกิจการที่ตรวจสอบได้ทราบ เพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขต่อไป และระบุว่าบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรแจ้งรายงาน คือ คณะกรรมการบริษัท หรือผู้บริหารระดับสูงของบริษัท และควรแจ้งให้ลูกค้าทราบทันทีที่พบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ และสามารถเลือกรูปแบบในการแจ้งให้ลูกค้าทราบเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เข้าใจง่าย หรือใช้วาจาก็ได้แต่ควรบันทึกไว้ในกระดาษทำการด้วย นอกจากนี้ยังสนับสนุนให้ผู้สอบให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อนเพื่อให้ลูกค้าพิจารณาด้วยถ้าไม่เกินความสามารถของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในของประเทศไทยที่ใช้ในปัจจุบัน คือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544: ย่อหน้า 49) ได้กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรแจ้งจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในรูปแบบหรือการปฏิบัติงานของระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน ให้ผู้บริหารที่รับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบ และให้แจ้งโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ และในการแจ้งจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญควรจะทำเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีเห็นว่าการแจ้งเรื่องดังกล่าวด้วยวาจาเหมาะสมแล้วก็ให้บันทึกไว้ในกระดาษทำการ

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในของต่างประเทศที่ใช้ในปัจจุบัน คือ มาตรฐานสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา SAS 60 เรื่อง การสื่อสารประเด็นเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในที่พบในการสอบบัญชี (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2005) ได้กำหนดให้รายงานประเด็นดังกล่าวถึงฝ่ายบริหาร และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ โดยให้คำจำกัดความว่าผู้มีหน้าที่กำกับดูแล คือ ผู้ที่มีหน้าที่ดูแลกลยุทธ์ของกิจการ ดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการเปิดเผยข้อมูล และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีอาจเลือกรายงานขณะที่อยู่ระหว่างการตรวจสอบหรือภายหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้นก็ได้ และกำหนดให้สื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรแต่

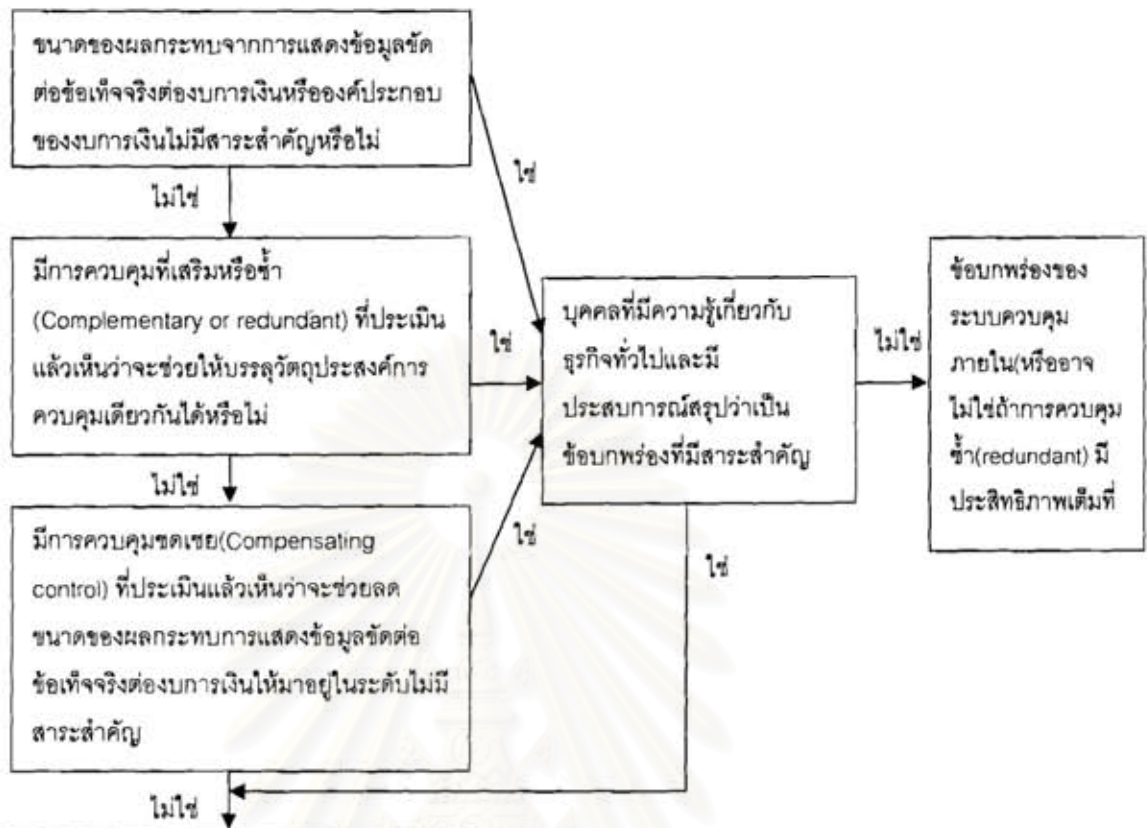
ถ้าเป็นวาจาผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานการติดต่อสื่อสาร และได้อธิบายว่าข้อบกพร่องในระบบควบคุมภายในสามารถแบ่งได้เป็น 2 เรื่อง คือ ข้อบกพร่องในการออกแบบ (design deficiency) และข้อบกพร่องการดำเนินการ (operating deficiency) และได้กำหนดระดับสาระสำคัญของข้อบกพร่องในการควบคุมภายในไว้ 3 ระดับจากน้อยไปมาก ดังนี้ ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน (control deficiency) หมายถึง การออกแบบหรือการปฏิบัติตามการควบคุมที่ไม่ได้ทำให้ผู้บริหารและพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ตามปกติ สามารถป้องกันและค้นพบข้อผิดพลาดในงบการเงินในเวลาอันควร โดยมีความเป็นไปได้น้อยกว่าที่ข้อผิดพลาดดังกล่าวจะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ (Significant deficiencies) หมายถึง ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายในเพียง 1 ตัว หรือ อาจเกิดจากข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายในหลาย ๆ ตัวรวมกันก็ได้ โดยมีความเป็นไปได้มากกว่าที่ข้อผิดพลาดดังกล่าวจะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีขนาดมากกว่าการไม่มีสาระสำคัญแต่ไม่ถึงขั้นมีสาระสำคัญ และจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ (Material weakness) หมายถึง ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญของระบบควบคุมภายในเพียง 1 ตัว หรืออาจเกิดจากข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญของระบบควบคุมภายในหลาย ๆ ตัวรวมกันก็ได้ โดยมีความเป็นไปได้มากกว่าที่ข้อผิดพลาดดังกล่าวจะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวมีสาระสำคัญ สามารถพิจารณาได้จากตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 แสดงการแบ่งแยกระดับสาระสำคัญของความบกพร่องในการควบคุมภายใน

ประเภทของความบกพร่อง	ความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้น		ขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	ความเป็นไปได้น้อย	และ / หรือ	ไม่มีสาระสำคัญ
ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญของ	ความเป็นไปได้มาก	และ	มากกว่าไม่มีสาระสำคัญ
จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	ความเป็นไปได้มาก	และ	มีสาระสำคัญ

จากตาราง 2.1 มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้ความเป็นไปได้ และขนาดของผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเป็นหลักในการระบุระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง อย่างไรก็ตามยังได้แนะนำว่าควรพิจารณาลักษณะผลกระทบที่เกิดจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ปัจจัยอื่น ๆ และความเห็นของบุคคลที่มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจทั่วไปและมีประสบการณ์ประกอบด้วย ทั้งนี้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานเฉพาะข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ และจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญเท่านั้น ดังนั้นจึงได้ให้แนวปฏิบัติในการตัดสินใจแบ่งแยกระดับ 2 ระดับ ตามที่ได้เสนอไว้ในแผนภาพ 2.1

ขั้นตอนที่ 1 การตัดสินใจว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ



ขั้นตอนที่ 2 การตัดสินใจว่าเป็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ



แผนภาพ 2.1 ขั้นตอนในการตัดสินใจแบ่งแยกระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง

นอกจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารโดยตรงทั้ง 2 ด้านแล้วยังพบว่า มีมาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับ ที่กำหนดความรับผิดชอบให้กับผู้สอบบัญชีต้องทำการสื่อสารเมื่อตรวจพบประเด็นดังกล่าว เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ฉบับแก้ไข) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตและข้อผิดพลาด (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร่าง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณารายงานประเด็นเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญที่มีผลมาจากการทุจริต หรือข้อสงสัยว่าอาจจะมีการทุจริตหรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้นต่อผู้บริหารและผู้กำกับดูแล และในบางสถานการณ์อาจต้องรายงานให้หน่วยงานที่กำกับดูแลและหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับใช้ทราบ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 เรื่อง การพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544) กำหนดว่าผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้คณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการบริหาร และผู้บริหารระดับสูงทราบในประเด็นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับซึ่งผู้สอบบัญชีพบ หรือผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานว่าบุคคลดังกล่าวได้รับแจ้งอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

จากมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารข้างต้น ที่ได้กำหนดประเด็นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาในการติดต่อสื่อสาร ผู้วิจัยได้ทำการสรุปและจัดกลุ่มประเด็นที่กำหนดตามมาตรฐานสอบบัญชี โดยยึดมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหาร ด้านการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเป็นหลัก และเพิ่มรายละเอียดด้วยมาตรฐานการสอบบัญชีด้านการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายใน และมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารอื่น ๆ ซึ่งสามารถพิจารณาได้จาก ตารางที่ 2.2

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.2 สรุปประเด็นที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

เรื่อง	กลุ่ม	ประเด็น	มาตรฐานการสอบบัญชี
1. การดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูล	1. การปฏิบัติเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูล	<ol style="list-style-type: none"> 1. การเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสม 2. เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชีที่ไม่เหมาะสม 3. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่ไม่เหมาะสม 4. รายการปรับปรุงที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบัน และกิจการมิได้ปรับปรุงแต่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้ 5. เหตุการณ์และเงื่อนไขซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ 6. สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ 7. ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญซึ่งพบระหว่างการตรวจสอบ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ISA 260 2. SAS 61
2. เรื่องอื่น ๆ ที่ผู้มีส่วนที่กำกับดูแลให้ความสนใจ	2. ความบกพร่องของการออกแบบและความล้มเหลวในการดำเนินงานของระบบควบคุมภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน	<ol style="list-style-type: none"> 1. ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ 2. จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ISA 400 2. SAS 60
	3. การทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้	<ol style="list-style-type: none"> 1. ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร 2. การทุจริตที่เกี่ยวข้องกับฝ่ายบริหาร 3. การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน 4. ทุจริตที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม 5. กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหากับการทุจริตตามที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ISA 240 2. ISA 260 3. SAS 61

ตารางที่ 2.2 (ต่อ) สรุปประเด็นที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

เรื่อง	กลุ่ม	ประเด็น	มาตรฐานการสอบบัญชี
	4. การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	1. พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ 2. พ.ร.บ.บริษัทมหาชนจำกัด 3. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร 4. กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี 5. กฎหมายแรงงาน 6. กฎหมายสิ่งแวดล้อม	1. ISA 250 2. ISA 260 3. SAS 61
3. เรื่องอื่น ๆ ที่ได้ตกลงร่วมกันไว้ในกระบวนการรับงานสอบบัญชี	5. เรื่องที่ได้ตกลงร่วมกัน	1. เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการรายงานทางการเงิน และกระบวนการเปิดเผยข้อมูล 2. เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบอื่น ๆ แต่ทั้งนี้ต้องได้มาจากการตรวจสอบงบการเงินเท่านั้น	1. ISA 260 2. SAS 60

ตารางที่ 2.2 นี้ให้เห็นว่า ในปัจจุบันการจัดทำหนังสือถึงผู้บริหารมีมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก ทำให้ประเด็นที่ควรปรากฏมีหลากหลาย ซึ่งสามารถสรุปเป็นเรื่องหลัก ๆ ได้ 3 เรื่อง คือ การดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูล เรื่องอื่น ๆ ที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลควรให้ความสนใจ และเรื่องอื่น ๆ ที่ได้ตกลงร่วมกันไว้ในกระบวนการรับงานสอบบัญชี นอกจากนี้สามารถแบ่งกลุ่มของประเด็นได้ 5 กลุ่ม ดังนี้ การปฏิบัติเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินและกระบวนการการเปิดเผยข้อมูล ความบกพร่องของการออกแบบและความล้มเหลวในการดำเนินงานของระบบควบคุมภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน การทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และเรื่องที่ได้ตกลงร่วมกัน

นอกจากนี้เมื่อได้ศึกษามาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารโดยตรงแล้ว พบว่ามีความแตกต่างในข้อกำหนดที่ใช้ในกระบวนการติดต่อสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารในมาตรฐานแต่ละฉบับ ดังนั้นผู้วิจัยได้เปรียบเทียบความแตกต่างของข้อกำหนดที่ใช้ในปัจจุบันพิจารณาได้จากตารางที่ 2.3

ตารางที่ 2.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างมาตรฐานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารที่ใช้ในปัจจุบัน

เรื่อง	การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล		การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายใน	
	มาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย รหัส 260 เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี	มาตรฐานสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา รหัส 61 (SAS 61) เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ	มาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน	มาตรฐานสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา รหัส 60 (SAS 60) เรื่อง การสื่อสารเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในที่พบในการสอบบัญชี
1. ระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง	รายงานเมื่อมีประเด็นเกิดขึ้น โดยไม่ได้พิจารณาเรื่องสาระสำคัญต่องบการเงิน	รายงานเมื่อมีประเด็นเกิดขึ้น โดยไม่ได้พิจารณาเรื่องสาระสำคัญต่องบการเงิน	รายงานเฉพาะจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	รายงานเฉพาะ 2 ระดับ คือ <ul style="list-style-type: none"> ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ
2. เครื่องมือที่ใช้สื่อสาร	ลายลักษณ์อักษร	ลายลักษณ์อักษร	ลายลักษณ์อักษร	ลายลักษณ์อักษร
3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน	<ul style="list-style-type: none"> ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และฝ่ายบริหารเฉพาะที่มีหน้าที่กำกับดูแลเท่านั้น (คณะกรรมการ และคณะกรรมการตรวจสอบ) บุคคลที่เหมาะสมตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี 	<ul style="list-style-type: none"> ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล คณะกรรมการตรวจสอบ 	<ul style="list-style-type: none"> ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหารบริหารในระดับที่เหมาะสม 	<ul style="list-style-type: none"> คณะกรรมการตรวจสอบ ฝ่ายบริหาร
4. ระยะเวลาในการรายงาน	แจ้งภายในระยะเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้บุคคลที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเหมาะสมและทันเวลา	<ol style="list-style-type: none"> ภายหลังจากที่เสร็จสิ้นการตรวจสอบ ถ้าประเด็นดังกล่าวมีสาระสำคัญในทางปฏิบัติผู้สอบบัญชีควรสื่อสารขณะตรวจสอบ 	แจ้งเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติเพื่อให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีเวลาดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม	<ol style="list-style-type: none"> ภายหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น ระหว่างการตรวจสอบถ้าเรื่องนั้นมีสาระสำคัญรับส่วนในการแก้ไข

ตารางที่ 2.3 ชี้ให้เห็นว่า มาตรฐานการสอบบัญชีได้มีการกำหนดขึ้นมาจากหลายหน่วยงานและในหลายประเทศ ทำให้มีข้อกำหนดบางเรื่องแตกต่างกันเมื่อผู้สอบบัญชีนำมาประยุกต์ใช้อาจเกิดความสับสนหรือการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้ ซึ่งข้อกำหนดที่แตกต่าง ได้แก่ ระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง เครื่องมือที่ใช้สื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน และระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า นอกจากผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินแล้วผู้สอบบัญชียังมีอีกความรับผิดชอบหนึ่งก็คือ การให้คำเตือนและคำแนะนำต่อลูกค้าในประเด็นที่มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารด้วย และพบว่ามีข้อกำหนดบางอย่างในกระบวนการสื่อสารที่มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารแต่ละฉบับกำหนดแตกต่างกัน ดังนั้นการวิจัยในครั้งนี้จะได้นำข้อกำหนดเกี่ยวกับประเด็นที่จะสื่อสารและข้อกำหนดในกระบวนการสื่อสารของมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารไปเป็นส่วนประกอบของแบบสอบถาม

2.2 ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอีกประเด็นหนึ่งที่มีการศึกษานี้ให้ความสนใจ ซึ่งวรรณกรรมในอดีตได้กล่าวถึงประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารออกเป็น 2 ด้าน คือ ประโยชน์ต่อลูกค้า และประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี

2.2.1 ประโยชน์ต่อลูกค้า

เมื่อพิจารณามาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหาร พบว่า ลูกค้าเป็นบุคคลที่จะได้รับประโยชน์โดยตรงจากหนังสือถึงผู้บริหาร เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของการติดต่อสื่อสารคือ ช่วยลูกค้ากำกับดูแลรายงานทางการเงินและกระบวนการในการเปิดเผยข้อมูลให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และสามารถพิจารณาประโยชน์ต่อลูกค้าจากบทความของ Mayes (1978) ที่ได้กล่าวไว้ว่าลูกค้ามีความเข้าใจกันอย่างกว้างขวางว่าผู้สอบบัญชีได้มอบบางสิ่งให้ลูกค้า โดยผ่านการให้คำวิจารณ์เพื่อให้ลูกค้าตื่นตัวกับระบบควบคุม นอกจากนั้นพิจารณาความเชื่อของ Davis (1990) ที่ว่าการให้คำแนะนำที่สร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชีเป็นงานบริการที่มีประโยชน์ต่อลูกค้า ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของลูกค้า รวมถึงสนับสนุนให้ลูกค้าเกิดการพัฒนา

2.2.2 ประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี

ประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีเป็นอีกประเด็นหนึ่งที่นักวิจัยให้ความสนใจ การศึกษาในต่างประเทศมีบทความที่เกี่ยวข้อง ดังนี้ Mayes (1978) ได้อธิบายว่าประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับจากการจัดทำหนังสือถึงผู้บริหาร ได้แก่ ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ลดระดับความจำเป็นในการทดสอบและลดต้นทุนการสอบบัญชี เป็นเครื่องมือที่เหมาะสมในการสื่อสารเป็นหลักฐานยืนยันการทำหน้าที่ให้คำเตือนของผู้สอบบัญชี และแสดงให้เห็นถึงการให้บริการที่เป็นประโยชน์ของผู้สอบบัญชี

Wallace (1983) ได้กล่าวว่าถ้าผู้สอบบัญชีสามารถยกระดับประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การบรรยายประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารอย่างถูกต้อง แม่นยำ และพยายามพัฒนาอย่างเป็นระบบในการจูงใจให้ลูกค้าเห็นถึงความจำเป็นในการแก้ไขปัญหา ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการสื่อสารกับลูกค้า จะทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับประโยชน์ด้วย ทั้งนี้ Wallace ได้ยกตัวอย่างประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีจะได้รับ ได้แก่ ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือ เพิ่มความจงรักภักดีของลูกค้า เพิ่มรายได้ให้กับผู้สอบบัญชีโดยการซื้อชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีที่ไว้ใจ คำแนะนำที่มีประสิทธิภาพจะสามารถดึงดูดลูกค้ารายใหม่ได้ ช่วยส่งเสริมชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีว่าได้ให้บริการที่มีประโยชน์ต่อลูกค้า และทำให้ลูกค้ารู้สึกถึงความแตกต่างระหว่างสำนักงานสอบบัญชี

Stone and Frigo (1988) ได้กล่าวว่าลูกค้าหลายท่านเชื่อว่าหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นนักประวัติศาสตร์ทางการเงิน ซึ่งเป็นการใส่ใจต่อสิ่งที่ได้ผ่านไปแล้ว และความใส่ใจกับลูกค้าจะสิ้นสุดลงเมื่อผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็น แต่ความใส่ใจที่สำคัญที่สุดของลูกค้าเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นในอนาคตซึ่งจะเกี่ยวกับการพิชิตอุปสรรค และการบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งเราสามารถเชื่อมโยงช่องว่างของเวลานั้นโดยการแสดงให้เห็นความใส่ใจและห่วงใยต่อลูกค้าผ่านทาง การให้คำแนะนำที่มีประโยชน์ นอกจากนี้คำแนะนำที่เป็นการเตือนเกือบทั้งหมดจะเอื้อประโยชน์ต่อต้นทุนและผลประโยชน์สำหรับลูกค้า แต่เมื่อเวลาผ่านไปคำแนะนำเหล่านี้จะมาเอื้อประโยชน์ต่อต้นทุนและผลประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชี เพราะเมื่อลูกค้าได้ปฏิบัติตามคำแนะนำแล้วจะตระหนักถึงผลประโยชน์ที่ได้จากการปฏิบัติตามนั้น ทำให้ลูกค้าจะเกิดความเชื่อถือในตัวผู้สอบบัญชี และจะตามมาด้วยความร่วมมือ การรักษาลูกค้า บริการที่เพิ่มเสริม และอีกมากมาย ทำให้กลายเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี ดังนั้นการมองข้ามคำแนะนำที่เป็นการเตือนจะเป็นโทษกับทั้งลูกค้า และผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ Stone and Frigo ยังได้จัดกลุ่มประโยชน์ที่มีต่อผู้สอบบัญชีออกเป็น 3 กลุ่มหลัก ๆ คือ ช่วยสนับสนุนการปฏิบัติเพื่อให้เกิดการพัฒนาของผู้สอบบัญชี สนับสนุนการปฏิบัติกับฝ่ายบริหาร และช่วยสนับสนุนการรักษาไว้ซึ่งลูกค้าของผู้สอบบัญชี

Davis (1990) ได้แนะนำว่าผู้สอบบัญชีสามารถจะใช้หนังสือถึงผู้บริหารในการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของผู้สอบบัญชีเอง และการให้บริการอื่นเพิ่มเติมต่อลูกค้าได้ สำหรับสำนักงานขนาดใหญ่จะใช้หนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ามาจากสำนักงานขนาดเล็ก ในขณะที่เดียวกันสำนักงานขนาดเล็กก็จะพยายามใช้หนังสือถึงผู้บริหารและบริการส่วนบุคคลทำให้ลูกค้าเกิดความจงรักภักดีและรักษาลูกค้าไว้ได้ นอกจากนี้ Davis ยังกล่าวว่า หนังสือถึงผู้บริหารเป็นตัวกลางในการสื่อสาร ซึ่งแต่ละสำนักงานจะใช้เส้นทางนี้เพิ่มความสัมพันธ์กับฝ่ายบริหาร

นอกจากนี้ยังมีการกล่าวถึงการได้ประโยชน์ร่วมกันระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี โดยมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศอังกฤษ ISA 260 (ฉบับแก้ไขปรับปรุง) เรื่อง การติดต่อสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (Auditing Practices Board (APB), 2005) อธิบายวัตถุประสงค์สำคัญในการติดต่อสื่อสารว่า เพื่อกำหนดความเข้าใจร่วมกันระหว่างผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีในขอบเขตและระยะเวลาการตรวจสอบและความรับผิดชอบของแต่ละบุคคล เพื่อให้ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ข้อสังเกตอย่างสร้างสรรค์และในเวลาที่เหมาะสมจากกระบวนการตรวจสอบ และเพื่อเป็นการแบ่งปันข้อมูลร่วมกันที่จะช่วยทั้งผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้สอบบัญชีในการบรรลุความรับผิดชอบของตนเอง

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารสรุปได้ว่า มีประโยชน์กับทั้งลูกค้าและผู้สอบบัญชี โดยสามารถแบ่งประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารได้เป็น 2 เรื่องหลัก ๆ คือ การสนับสนุนการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี การสนับสนุนการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี

2.3 งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร นักวิชาการในหลาย ๆ ประเทศได้ทำการศึกษาในเรื่องนี้กับประชากรหลายกลุ่ม เช่น ผู้บริหาร ผู้ทำบัญชี และคณะกรรมการบริษัท เป็นต้น ซึ่งมีตัวอย่างของผลงานวิจัยดังนี้

Wallace (1988) ทำการศึกษาเกี่ยวกับประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร โดยทำการวิเคราะห์หนังสือถึงผู้บริหารของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์กับบริษัทที่ไม่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 101 บริษัทที่อยู่ในช่วง ค.ศ. 1975 ถึง 1979 ผลจากการวิจัยพบว่าประเด็นที่เสนอในหนังสือถึงผู้บริหาร ไม่ได้แตกต่างกันระหว่างบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์กับบริษัทที่ไม่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ได้แก่ ข้อบกพร่องสืบเนื่องของระบบควบคุม จุดอ่อนของระบบควบคุมที่มีสาระสำคัญ และจุดอ่อนของระบบควบคุมที่ไม่มีสาระสำคัญ

Cox and Wichmann (1991) ทำการสำรวจเพื่อระบุขอบเขตของประเด็นในหนังสือถึงผู้บริหาร และเปรียบเทียบผลประโยชน์ระหว่างหนังสือถึงผู้บริหารกับรายงานตามข้อเรียกร้องของ The Single Audit Act of 1984 (ประกอบด้วย รายงานด้านการตรวจสอบการเงิน การควบคุมภายใน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด) โดยใช้การส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ถึงผู้บริหารหน่วยงานรัฐบาลในประเทศสหรัฐอเมริกาจำนวน 750 ท่าน ผลจากการวิจัยพบว่า หนังสือถึงผู้บริหารให้คำแนะนำต่อผู้บริหารในประเด็นที่สมควรรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา SAS 60 (ในขณะนั้น กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับจุดอ่อนในการควบคุมทางด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ และประเด็นที่ผู้สอบบัญชีเห็นสมควรที่จะรายงานที่มีสาระสำคัญตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี รวมถึงประเด็นอื่น ๆ ที่ไม่มีสาระสำคัญแต่ผู้สอบบัญชีเห็นสมควรรายงาน) ประเด็นที่พบในการตรวจสอบและประเด็นที่ไม่ได้ถูกกำหนดว่าสมควรจะรายงานด้วย เช่น การเงิน และประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรัฐบาล และพบว่าผู้บริหารของหน่วยงานรัฐบาลเชื่อว่าหนังสือถึงผู้บริหารให้ประโยชน์มากกว่าการรายงานตามข้อเรียกร้อง SAA 1984 นอกจากนี้ยังพบข้อมูลเพิ่มเสริมว่าช่องทางในการส่งหนังสือถึงผู้บริหารว่าโดยส่วนใหญ่เห็นว่าน่าจะผ่านทางคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ก็ยังมีหลายหน่วยงานที่เห็นว่าควรส่งผ่านผู้จัดการการเงิน (Finance Directors)

ในปีถัดมา Cox and Wichmann (1992) ได้ศึกษาเนื้อหาของหนังสือถึงผู้บริหารเพื่อมีส่วนช่วยในการเพิ่มประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารในหน่วยงานรัฐบาล โดยทำการพิจารณาประเด็นโดยทั่วไปที่ควรให้ความสำคัญ คำแนะนำที่ควรให้ลูกค้ำ และหาหลักฐานเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร โดยใช้การวิเคราะห์หนังสือถึงผู้บริหารจำนวน 40 ฉบับ ประกอบด้วย 303 คำแนะนำ ซึ่งได้รวบรวมมาจากหน่วยงานรัฐบาล เช่น เทศบาล จังหวัด เป็นต้น ผลจากการวิจัยพบว่าประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารส่วนใหญ่เกี่ยวกับการเงินทั่วไปและการบัญชี ส่วนประเด็นที่ปรากฏน้อยที่สุดเกี่ยวกับการบริหารและนโยบายฝ่ายบุคคล และพบว่าการเสนอคำแนะนำส่วนใหญ่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงานขององค์กรมากที่สุด ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจะแนะนำโดยให้ผู้บริหารปรับปรุงให้สิ่งที่มีปัญหานั้นทำงานสัมพันธ์กับสิ่งอื่น ๆ ในระบบการดำเนินงาน นอกจากนี้ยังพบว่าหนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือที่ดีสำหรับปรับปรุงความสัมพันธ์กับลูกค้ำ ใช้สื่อสารถึงตำแหน่งที่มีปัญหาเพื่อให้ผู้บริหารเกิดความสนใจและอาจจะเป็นไปได้ในการสร้างสัญญาบริการให้คำปรึกษาแก่ผู้บริหารในอนาคต

นอกจากนั้น Cox and Wichmann (1993) ทำการสำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของรายงานที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ออกมาเป็นจำนวนมาก การสำรวจครั้งนี้ใช้แบบสอบถามที่ผู้บริหารหน่วยงานตอบกลับจำนวน 419 ท่านซึ่งเป็นสมาชิกของ Government

Finance Officers Association ในช่วงปีค.ศ.1989 โดยให้ผู้บริหารเปรียบเทียบ หนังสือถึงผู้บริหาร และรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และรายงานการปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่ถูกเรียกร้องโดย The Single Audit Act of 1984 ผลการวิจัยพบว่าผู้ตอบเกือบทั้งหมดเห็นด้วยอย่างยิ่งเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารว่าดีที่สุดจากตัวเลือกที่เป็นรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งหมด

Manson (2001) ทำการศึกษาประเด็นหลักๆที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารในกรณีบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ การรับรู้ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่มีต่อบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ และผลประโยชน์ของผู้สอบบัญชีที่ได้จากการออกหนังสือถึงผู้บริหาร นอกจากนี้ยังดูอิทธิพลของขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับลูกค้าด้วย โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการสำรวจ ผลจากการวิจัยพบว่าประเด็นที่ปรากฏบ่อยที่สุดคือ ค่าเดือนเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน และระบบบัญชี แต่ก็ยังพบว่ายังมีประเด็นอื่นอีกด้วย เช่น ค่าเดือนเกี่ยวกับภาษีอากร และธุรกิจทั่วไปออกมาอยู่บ่อยครั้ง และพบความแตกต่างเล็กน้อยในประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG-5 กับสำนักงานสอบบัญชีอื่น และพบว่าบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์พิจารณาว่าค่าเดือนที่ให้ไว้ในหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ และมีความแตกต่างเล็กน้อยในการรับรู้ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG-5 กับสำนักงานสอบบัญชีอื่น แต่ไม่พบว่าระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับลูกค้า จะมีอิทธิพลต่อการรับรู้ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าประโยชน์สูงสุดของหนังสือถึงผู้บริหารที่มีต่อผู้สอบบัญชี คือ การยกระดับการรับรู้ในตัวผู้สอบบัญชีของลูกค้า สำหรับการลดต้นทุนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าค่อนข้างไม่สำคัญ

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถสรุปได้ตาม ตารางที่ 2.4

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2.4 สรุปผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต

ผู้วิจัย (เรื่องที่ศึกษา)	ประชากร ที่ศึกษา	วิธีการวิจัย	ผลการวิจัย
Cox and Wichmann (1991) (สำรวจขอบเขต ของประเด็นใน หนังสือถึงผู้บริหาร และเปรียบเทียบ ผลประโยชน์ระหว่าง หนังสือถึงผู้บริหารกับ รายงานตามข้อ เรียกร้องของ The Single Audit Act of 1984)	ผู้บริหาร หน่วยงาน ของรัฐบาล	แบบสอบถาม	<ol style="list-style-type: none"> พบว่าหนังสือถึงผู้บริหารให้คำแนะนำในประเด็นที่สมควรรายงานตาม SAS 60 ประเด็นที่พบในการตรวจสอบ และอาจจะรายงานเกี่ยวกับประเด็นที่ไม่ได้ถูกกำหนดว่าสมควรจะรายงานด้วย ผู้บริหารของหน่วยงานรัฐบาลเชื่อว่าหนังสือถึงผู้บริหารให้ประโยชน์มากกว่าการรายงานตามข้อเรียกร้อง SAA of 1984 พบอีกว่าบุคคลที่ควรได้รับหนังสือถึงผู้บริหารโดยส่วนใหญ่เห็นว่าน่าจะเป็นคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ก็ยังมีหลายหน่วยงานที่เห็นว่าควรส่งผ่านผู้จัดการการเงิน
Cox and Wichmann (1992) (ศึกษาประเด็น โดยทั่วไปที่ควรให้ ความสำคัญ และหา หลักฐานเกี่ยวกับ ประโยชน์ของ หนังสือถึงผู้บริหาร)	หนังสือถึง ผู้บริหาร	วิเคราะห์ เอกสาร	<ol style="list-style-type: none"> ประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารส่วนใหญ่เกี่ยวกับการเงินทั่วไปและการบัญชี ส่วนประเด็นที่ปรากฏน้อยที่สุดเกี่ยวกับการบริหารและนโยบายฝ่ายบุคคล หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือที่ดีสำหรับปรับปรุงความสัมพันธ์กับลูกค้า ใช้สื่อสารถึงตำแหน่งที่มีปัญหาเพื่อให้ผู้บริหารเกิดความสนใจ และอาจจะเป็นไปได้ในการสร้างสัญญาณบริการให้คำปรึกษาแก่ผู้บริหารในอนาคต

ตารางที่ 2.4 (ต่อ) สรุปผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอดีต

ผู้วิจัย (เรื่องที่ศึกษา)	ประชากรที่ ศึกษา	วิธีการวิจัย	ผลการวิจัย
Cox and Wichmann (1993) (สำรวจความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของรายงานที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ออกมาเป็นจำนวนมาก)	ผู้บริหาร หน่วยงานของ รัฐบาล	แบบสอบถาม	1. พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยอย่างยิ่งเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารว่าดีที่สุด จากตัวเลือกที่เป็นรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งหมด (เปรียบเทียบหนังสือถึงผู้บริหาร รายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และรายงานการปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่ถูกเรียกร้องโดย SAA 1984)
Manson (2001) (ประเด็นหลักๆที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร การรับรู้ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่มีต่อบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ และผลประโยชน์ของผู้สอบบัญชีที่ได้จากการจัดทำหนังสือถึงผู้บริหาร)	1. ผู้สอบบัญชี 2. คณะกรรมการบริษัท	แบบสอบถาม	1. พบว่าประเด็นที่ปรากฏบ่อยที่สุดคือ ค่าเตือนเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน และระบบบัญชี 2. บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์พิจารณาว่าค่าเตือนที่ให้ไว้ในหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์และมีความแตกต่างเล็กน้อยในการรับรู้ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่ออกโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG-5 กับสำนักงานสอบบัญชีอื่น 3. ประโยชน์สูงสุดของหนังสือถึงผู้บริหารที่มีต่อผู้สอบบัญชีคือการยกระดับการรับรู้ในตัวผู้สอบบัญชีของลูกค้า สำหรับการลดต้นทุนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าค่อนข้างไม่สำคัญ

จากงานวิจัยต่าง ๆ จะเห็นว่า ในต่างประเทศประเด็นที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารนั้น มีทั้งประเด็นที่สมควรรายงานตามมาตรฐานสอบบัญชีกำหนด ประเด็นอื่นที่ถูกรับพบในการตรวจสอบ และอาจจะรายงานเกี่ยวกับประเด็นที่ไม่ได้ถูกกำหนดตามมาตรฐานสอบบัญชีด้วย ทั้งนี้ประเด็นที่มีการรายงานบ่อยที่สุดก็คือค่าเตือนและคำแนะนำเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน และระบบบัญชี สำหรับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารในต่างประเทศพบว่า โดยส่วนใหญ่เห็นว่า หนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ และประโยชน์สูงสุดของหนังสือถึงผู้บริหารที่มีต่อผู้สอบบัญชี คือ การยกระดับการรับรู้ในตัวผู้สอบบัญชีของลูกค้า ส่วนการลดต้นทุนการตรวจสอบผู้สอบบัญชี พิจารณาว่าค่อนข้างไม่สำคัญ อย่างไรก็ตามยังไม่มีการศึกษาว่ามีประโยชน์อย่างไรกับลูกค้า และพบอีกว่าบุคคลที่ควรได้รับหนังสือถึงผู้บริหารโดยส่วนใหญ่เห็นว่าน่าจะเป็น คณะกรรมการตรวจสอบ

ดังนั้น ในบทต่อ ๆ ไป จึงเป็นการนำข้อมูลจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับ ประเด็นและข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหาร ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารได้ใช้ข้อมูลและผลการวิจัยในอดีต จัดทำแบบสอบถามความคิดเห็นของ ลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร และทำการประมวลผลจนถึงสรุปผลการวิจัย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยเรื่อง "ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร" เพื่อศึกษาความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร และแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

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 เป็นการใช้แบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่างแสดงความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร และใช้การสัมภาษณ์ในการช่วยสรุปผล
2. แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ เป็นการศึกษางานวิจัย บทความ หนังสือ วารสาร มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลอินเทอร์เน็ตเพื่อศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหาร

3.3 ประชากร

ประชากร ประกอบด้วย 5 กลุ่ม คือ

1. กรรมการตรวจสอบ จำนวน 1,072 คน เฉพาะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ไม่รวมกองทุนรวมและบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ข้อมูลเดือนกันยายน 2548 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548)
2. กรรมการผู้จัดการ จำนวน 454 คน เฉพาะกรรมการผู้จัดการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ไม่รวมกองทุนรวมและบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ข้อมูลเดือนกันยายน 2548 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548)
3. ผู้ทำบัญชี จำนวน 454 คน เฉพาะผู้ทำบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ไม่รวมกองทุนรวมและบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ข้อมูลเดือนกันยายน 2548 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548)
4. ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 454 คน เฉพาะผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ไม่รวมกองทุนรวมและบริษัทจดทะเบียนในตลาดใหม่ ข้อมูลเดือนกันยายน 2548 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548)
5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 92 คน เฉพาะผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ข้อมูล ณ วันที่ 7 กันยายน พ.ศ. 2548 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2548)

3.4 กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง จะใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง ดังนี้

1. กรรมการตรวจสอบ ใช้ประชากรทั้งหมดในการสำรวจ จำนวน 1,072 คน
2. กรรมการผู้จัดการ ใช้ประชากรทั้งหมดในการสำรวจ จำนวน 454 คน
3. ผู้ตรวจสอบภายใน ใช้ประชากรทั้งหมดในการสำรวจ จำนวน 454 คน
4. ผู้ทำบัญชี ใช้ประชากรทั้งหมดในการสำรวจ จำนวน 454 คน
5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ใช้ประชากรทั้งหมดในการสำรวจ จำนวน 92 คน

3.5 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ที่มีคำถามทั้งชนิดปลายปิดและคำถามชนิดปลายเปิด โดยแบ่งคำถามออกเป็น 4 ส่วน ได้แก่

- | | |
|-----------|---|
| ส่วนที่ 1 | คำถามเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร |
| ส่วนที่ 2 | คำถามเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร |
| ส่วนที่ 3 | คำถามเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร |
| ส่วนที่ 4 | คำถามเกี่ยวกับข้อมูลส่วนตัว |

3.6 เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

แบบสอบถามส่วนที่ 1 เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และส่วนที่ 2 เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร ผู้วิจัยมีหลักเกณฑ์ให้คะแนนแบบสอบถามซึ่งสร้างขึ้นจากการประยุกต์วิธีของ Likert โดยในแต่ละข้อจะมี 6 คำตอบ โดยแบ่งการวิเคราะห์เป็น 2 ส่วน คือ ผู้ตอบไม่แสดงความคิดเห็น (แบบสอบถามในส่วนที่ 2 จะเรียกว่า ไม่จำเป็นต้องปรากฏ และแบบสอบถามในส่วนที่ 3 จะเรียกว่า ไม่ได้เป็นผลมาจากหนังสือถึงผู้บริหาร) และผู้ตอบแสดงความคิดเห็น ซึ่งกรณีผู้ตอบแสดงความคิดเห็นมีการกำหนดน้ำหนักคะแนนในแต่ละข้อเป็น 5 ระดับ ดังนี้

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

3.7 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามให้กับกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลช่วงเวลาเดียว คือ เดือนตุลาคม – เดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2548 ซึ่งการจัดส่งแบบสอบถามแบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ

1. นำแบบสอบถามส่งให้กับผู้ตอบแบบสอบถามด้วยตนเอง
2. จัดส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับผู้ตอบแบบสอบถาม

3.8 การวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเรียบร้อยแล้ว ผู้วิจัยได้ทำการลงรหัส (Coding) และนำมาประมวลผลข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป การใช้สถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1. สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive statistics) โดยนำเสนอข้อมูลในรูปของ ตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) ด้วยจำนวน ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) เพื่ออธิบายข้อมูล ดังต่อไปนี้
 - 1.1 ลักษณะประชากร ได้แก่ ระดับการศึกษา สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี ประสบการณ์การทำงาน ตำแหน่ง และประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี
 - 1.2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร
 - 1.3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร
 - 1.4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร
2. สถิติวิเคราะห์เชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เพื่อใช้ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีกับกลุ่มตัวอย่างอื่น โดยใช้การทดสอบที่ไม่ใช้พารามิเตอร์
 - 2.1 เนื้อหาที่ทดสอบคือ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร
 - 2.2 สมมติฐานของการทดสอบ
 - 2.2.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ (M_1) กรรมการผู้จัดการ (M_2) ผู้ทำบัญชี (M_3) ผู้ตรวจสอบภายใน (M_4) และผู้สอบบัญชี (M_5) จะใช้ Kruskal – Wallis H Test

$$H_0 : \text{ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน} \\ (M_1=M_2=M_3=M_4=M_5)$$

$$H_1 : \text{ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน} \\ \text{อย่างน้อย 2 กลุ่ม}$$

2.2.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ (M_1) และผู้สอบบัญชี (M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี
ไม่แตกต่างกัน ($M_1=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี
แตกต่างกัน ($M_1 \neq M_5$)

2.2.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการผู้จัดการ (M_2) และผู้สอบบัญชี (M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี
ไม่แตกต่างกัน ($M_2=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี
แตกต่างกัน ($M_2 \neq M_5$)

2.2.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี (M_3)
และผู้สอบบัญชี (M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชี
ไม่แตกต่างกัน ($M_3=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชีแตกต่างกัน
($M_3 \neq M_5$)

2.2.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
ผู้ตรวจสอบภายใน (M_4) และผู้สอบบัญชี (M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ทำบัญชี
ไม่แตกต่างกัน ($M_4=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ทำบัญชี
แตกต่างกัน ($M_4 \neq M_5$)

2.2.6 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของลูกค้า
(กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน) (M_6) และผู้สอบบัญชี
(M_5) จะใช้ Mann – Whitney U Test

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของลูกค้า และผู้ทำบัญชีไม่แตกต่างกัน
($M_6=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของลูกค้า และผู้ทำบัญชีแตกต่างกัน
($M_6 \neq M_5$)

2.3 การคำนวณโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

ในส่วนของการทดสอบสมมติฐานจะพิจารณาค่า p -value ที่ได้จากการคำนวณโดยพิจารณาว่าค่า p -value ที่มากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 จะยอมรับ H_0 นั่นคือ ระดับความคิดเห็นของ คณะกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ ผู้สอบบัญชี ไม่แตกต่างกัน ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

ดังนั้น วิธีการวิจัยจึงทำการวิเคราะห์ข้อมูลและทดสอบสมมติฐานความแตกต่างความคิดเห็นของกลุ่มตัวอย่าง 4 กลุ่ม คือ กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี โดยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ เมื่อได้วิธีการวิจัยแล้ว ในบทที่ 4 จะได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง "ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร" เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี จำนวนแบบสอบถามที่ส่งทั้งหมด 2,526 ชุด ในการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นจะใช้สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive statistics) เพื่อนำเสนอข้อมูลในรูปของตารางแจกแจงความถี่ (Frequency) ด้วยจำนวนร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

ตารางที่ 4.1 ผลการตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่าง	แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับและใช้ข้อมูลได้จริง
1. กรรมการตรวจสอบ	90
2. กรรมการผู้จัดการ	38
3. ผู้ทำบัญชี	101
4. ผู้ตรวจสอบภายใน	106
5. ผู้สอบบัญชี	26
รวม	361

จำนวนแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับและสามารถใช้ข้อมูลได้จริงในการวิเคราะห์มีจำนวนถึง 361 ฉบับ การพิจารณาผลการตอบกลับแบบสอบถามพบว่า ผู้สอบบัญชีตอบกลับสูงที่สุดอาจเป็นเพราะเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีโดยตรง ผู้ตรวจสอบภายในมีอัตราการตอบกลับสูงรองลงมาซึ่งอาจเป็นเพราะผู้ตรวจสอบภายในก็มีการจัดทำหนังสือถึงผู้บริหารเช่นกัน ส่วนกรรมการผู้จัดการเป็นกลุ่มที่ตอบกลับต่ำสุดอาจเป็นเพราะเป็นกลุ่มที่มีความรู้ทางด้านบัญชี การสอบบัญชี และหนังสือถึงผู้บริหารน้อย จึงอาจยังไม่เห็นประโยชน์ของการศึกษาในครั้งนี้ อย่างไรก็ตามจากการที่ผู้วิจัยได้เลือกจัดส่งแบบสอบถามไปยังบุคคลที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารและมีความรู้ทางด้านบัญชี และการสอบบัญชีในหลาย ๆ กลุ่มเพื่อให้ได้ผู้มีความรู้และได้ความคิดเห็นในหลาย ๆ มุมมอง รวมถึงผู้วิจัยพบว่า ผู้ตอบกลับมีการให้ข้อเสนอแนะและความคิดเห็นเพิ่มเติมจำนวนมากที่แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบกลับมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชี และหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอย่างดี ผู้วิจัยจึงเห็นว่าข้อมูลที่ได้รับเพียงพอต่อการนำมาวิเคราะห์และสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งเอาไว้

ผลการวิเคราะห์

4.1 ลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

การวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้จะกล่าวถึงปัจจัยทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง ทั้ง 5 กลุ่ม โดยจะอธิบายถึงระดับการศึกษา สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี ประสบการณ์การทำงาน ตำแหน่ง และประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ได้ดังนี้

1. กรรมการตรวจสอบ จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 90 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของกรรมการตรวจสอบว่า ส่วนใหญ่ จบปริญญาโทเป็นจำนวน 43 คน คิดเป็นร้อยละ 47.78 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี 29 คน คิดเป็นร้อยละ 32.22 และการศึกษาในระดับปริญญาเอก 14 คน คิดเป็นร้อยละ 15.56

สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี

ตารางที่ 4.3 ผลการสำรวจพบว่า ส่วนใหญ่สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี คือ การบัญชีมีจำนวน 35 คน คิดเป็นร้อยละ 38.89 รองลงมาสาขาเศรษฐศาสตร์ 14 คน คิดเป็นร้อยละ 15.56 สำหรับสาขาบริหารธุรกิจ และสาขาวิศวกรรมศาสตร์ ซึ่งมี 11 คน เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 12.22 ส่วนสาขานิติศาสตร์ การเงินและการธนาคาร และแพทยศาสตร์ มีจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 6.67 จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 4.44 และจำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.22

ประสบการณ์ทำงานด้านกรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.3 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์การทำงานด้าน กรรมการตรวจสอบต่ำกว่า 6 ปีมากที่สุดเป็นจำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 44.44 รองลงมาคือ 6-10 ปี จำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 36.67 และ 11-15 ปี จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 8.89 ส่วน 25 ปีขึ้นไป และ 21-25 ปี มีจำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 4.44 และจำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 2.22 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน

ตารางที่ 4.3 แสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งกรรมการตรวจสอบ จำนวน 50 คน คิดเป็นร้อยละ 55.56 ตำแหน่งประธานกรรมการตรวจสอบจำนวน 35 คน คิดเป็นร้อยละ 38.89 และเลขานุการกรรมการตรวจสอบ จำนวน 2 คนคิดเป็นร้อยละ 2.22

ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.3 พบว่า กรรมการตรวจสอบส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีจำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 86.67 และกรรมการตรวจสอบที่ไม่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี 10 คน คิดเป็นร้อยละ 11.11

2. กรรมการผู้จัดการ จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 38 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของกรรมการผู้จัดการว่า กรรมการผู้จัดการส่วนใหญ่จบปริญญาโทเป็นจำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 73.68 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 23.68 และการศึกษาในระดับปริญญาเอก 1 คน คิดเป็นร้อยละ 2.63

สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี

ตารางที่ 4.4 ผลการสำรวจพบว่า ส่วนใหญ่สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี คือ สาขาบริหารธุรกิจ มีจำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 42.11 รองลงมาสาขาวิศวกรรมศาสตร์ จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 23.68 สาขาเศรษฐศาสตร์จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 13.16 และ สาขาการเงินและการธนาคารจำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 5.26 ตามลำดับ

ประสบการณ์ทำงานด้านการบริหาร

ตารางที่ 4.4 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์การทำงานด้านการบริหาร 25 ปีขึ้นไปมากที่สุด เป็นจำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 39.47 รองลงมาคือ 11-15 ปี จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 26.32 สำหรับ 16-20 ปี จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 18.42 ส่วน 21-25 ปี และ 6-10 ปี มีจำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 10.53 และจำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 5.26 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน

ตารางที่ 4.4 แสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งกรรมการผู้จัดการ หรือตำแหน่งเทียบเท่าเป็นจำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 63.16 สำหรับตำแหน่งสูงกว่า กรรมการผู้จัดการ และต่ำกว่ากรรมการผู้จัดการมีจำนวน 7 คน เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 18.42

ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.4 พบว่า กรรมการผู้จัดการส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีจำนวน 33 คน คิดเป็นร้อยละ 86.84 และกรรมการผู้จัดการที่ไม่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี 5 คน คิดเป็นร้อยละ 13.16

3. ผู้ทำบัญชี จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 101 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของผู้ทำบัญชีว่า ส่วนใหญ่จบปริญญาตรี เป็นจำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 51.49 และระดับปริญญาโท 47 คน คิดเป็นร้อยละ 46.53

ประสบการณ์ทำงานด้านการทำบัญชี

ตารางที่ 4.5 แสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์การทำงานด้านการทำบัญชี 11-15 ปีมากที่สุดจำนวน 23 คน คิดเป็นร้อยละ 22.77 รองลงมาคือ ต่ำกว่า 6 ปี

จำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 20.79 และ 6-10 ปี จำนวน 20 คนเท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 19.80 ส่วน 16-20 ปี และ 25 ปีขึ้นไป และ 21-25 ปี มีจำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 14.85 และจำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 13.86 และจำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 6.93 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน

ตารางที่ 4.5 แสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายบัญชี จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 67.33 รองลงมาตำแหน่งรองหรือผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี 6 คน คิดเป็นร้อยละ 5.94 และตำแหน่งพนักงานบัญชี 5 คน คิดเป็นร้อยละ 4.95

ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.5 พบว่า ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีจำนวน 99 คน คิดเป็นร้อยละ 98.02 และผู้ทำบัญชีที่ไม่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีจำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 0.99

4. ผู้ตรวจสอบภายใน จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 106 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า ส่วนใหญ่จบปริญญาตรีเป็นจำนวน 56 คน คิดเป็นร้อยละ 52.83 รองลงมาคือ ระดับปริญญาโท 49 คน คิดเป็นร้อยละ 46.23 และการศึกษาในระดับปริญญาเอก 1 คน คิดเป็นร้อยละ 0.94

สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี

ตารางที่ 4.6 ผลการสำรวจพบว่า ส่วนใหญ่สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีคือ สาขาการบัญชีเป็นจำนวน 81 คน คิดเป็นร้อยละ 76.42 รองลงมาสาขาบริหารธุรกิจ 13 คน คิดเป็นร้อยละ 12.26 และสาขาวิศวกรรมศาสตร์ 4 คน คิดเป็นร้อยละ 3.77 ส่วนสาขาการเงินและการธนาคาร และสาขาเศรษฐศาสตร์ มีจำนวน 3 คน เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 2.83

ประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.6 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบภายในต่ำกว่า 6 ปีมากที่สุดเป็นจำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 37.74 รองลงมาคือ 6-10 ปี จำนวน 28 คน คิดเป็นร้อยละ 26.42 และ 11-15 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 14.15 ส่วน 16-20 ปี 21-25 ปี และ 25 ปีขึ้นไป มีจำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 8.49 จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 7.55 และมีจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 5.66 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน

ตารางที่ 4.6 แสดงให้เห็นว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายในจำนวน 75 คน คิดเป็นร้อยละ 70.75 รองลงมาตำแหน่งพนักงานฝ่าย

ตรวจสอบภายในจำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 19.81 และรองหรือผู้ช่วยผู้จัดการฝ่าย
ตรวจสอบภายในจำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 6.60

ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการ
ติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีจำนวน 97 คน คิดเป็นร้อยละ 91.51 และผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่มี
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี 9 คน คิดเป็นร้อยละ 8.49

5. ผู้สอบบัญชี จากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 26 คน

ระดับการศึกษา

ตารางที่ 4.2 แสดงข้อมูลระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชี พบว่า ส่วนใหญ่
จบปริญญาโทจำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 73.08 รองลงมาคือ ระดับปริญญาตรี 7 คน คิดเป็น
ร้อยละ 26.92

ประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชี

ตารางที่ 4.7 แสดงให้เห็นว่ากลุ่มตัวอย่างมีประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งด้าน
การสอบบัญชี 11-15 ปีมากที่สุดจำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 30.77 รองลงมาคือ 16-20 ปี
จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 26.92 และ 25 ปีขึ้นไปจำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 19.23
ส่วน 21-25 ปี และ 6-10 ปี มีจำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 15.38 และจำนวน 2 คน คิดเป็น
ร้อยละ 7.69 ตามลำดับ

ตำแหน่งงาน

ข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างที่จำแนกตามตำแหน่งงานจากตารางที่ 4.7 พบว่า มีตำแหน่ง
เป็นหุ้นส่วนและผู้อำนวยการ 15 คน คิดเป็นร้อยละ 57.69 รองลงมาเป็นผู้จัดการอาวุโส 6 คน คิด
เป็นร้อยละ 23.08 ผู้จัดการ และต่ำกว่าผู้จัดการมีจำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 15.38 และ 1 คน
คิดเป็นร้อยละ 3.85 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.2 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามระดับการศึกษา

ลักษณะทั่วไป ของกลุ่มตัวอย่าง	กรรมการ ตรวจสอบ		กรรมการ ผู้จัดการ		ผู้ทำบัญชี		ผู้ตรวจสอบ ภายใน		ผู้สอบบัญชี	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาตรี	29	32.22	9	23.68	52	51.49	56	52.83	7	26.92
ปริญญาโท	43	47.78	28	73.68	47	46.53	49	46.23	19	73.08
ปริญญาเอก	14	15.56	1	2.63	-	-	1	0.94	-	-
ไม่ระบุ	4	4.44	-	-	2	1.98	-	-	-	-
รวม	90	100.00	38	100.00	101	100.00	106	100.00	26	100.00

ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี
ประสบการณ์ทำงานด้านกรรมการตรวจสอบ ตำแหน่งงาน และ
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ของกรรมการตรวจสอบ

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี		
บริหารธุรกิจ	11	12.22
การบัญชี	35	38.89
การเงินการธนาคาร	4	4.44
เศรษฐศาสตร์	14	15.56
นิติศาสตร์	6	6.67
วิศวกรรมศาสตร์	11	12.22
แพทยศาสตร์	2	2.22
อื่น ๆ	3	3.33
ไม่ระบุ	4	4.44
รวม	90	100.00
ประสบการณ์ทำงานด้านกรรมการตรวจสอบ		
ต่ำกว่า 6 ปี	40	44.44
6 - 10 ปี	33	36.67
11 - 15 ปี	8	8.89
16 - 20 ปี	-	-
21 - 25 ปี	2	2.22
25 ปีขึ้นไป	4	4.44
ไม่ระบุ	3	3.33
รวม	90	100.00
ตำแหน่งงาน		
ประธานกรรมการตรวจสอบ	35	38.89
กรรมการตรวจสอบ	50	55.56
อื่น ๆ (เลขานุการกรรมการตรวจสอบ)	2	2.22
ไม่ระบุ	3	3.33
รวม	90	100.00
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี		
มี	78	86.67
ไม่มี	10	11.11
ไม่ระบุ	2	2.22
รวม	90	100.00

ตารางที่ 4.4 แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี
ประสบการณ์ทำงานด้านการบริหาร ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ในการ
ติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ของกรรมการผู้จัดการ

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี		
บริหารธุรกิจ	16	42.11
การบัญชี	3	7.89
การเงินการธนาคาร	2	5.26
เศรษฐศาสตร์	5	13.16
นิติศาสตร์	1	2.63
วิศวกรรมศาสตร์	9	23.68
อื่น ๆ	2	5.26
รวม	38	100.00
ประสบการณ์ทำงานด้านการบริหาร		
ต่ำกว่า 6 ปี	-	-
6 - 10 ปี	2	5.26
11 - 15 ปี	10	26.32
16 - 20 ปี	7	18.42
21 - 25 ปี	4	10.53
25 ปีขึ้นไป	15	39.47
รวม	38	100.00
ตำแหน่งงาน		
สูงกว่ากรรมการผู้จัดการ	7	18.42
กรรมการผู้จัดการหรือตำแหน่งเทียบเท่า	24	63.16
ต่ำกว่ากรรมการผู้จัดการ	7	18.42
รวม	38	100.00
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี		
มี	33	86.84
ไม่มี	5	13.16
รวม	38	100.00

ตารางที่ 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามประสบการณ์ทำงานด้านการทำบัญชี ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ของ ผู้ทำบัญชี

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
ประสบการณ์ทำงานด้านการทำบัญชี		
ต่ำกว่า 6 ปี	21	20.79
6 - 10 ปี	20	19.80
11 - 15 ปี	23	22.77
16 - 20 ปี	15	14.85
21 - 25 ปี	7	6.93
25 ปีขึ้นไป	14	13.86
ไม่ระบุ	1	0.99
รวม	101	100.00
ตำแหน่งงาน		
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	68	67.33
รองหรือผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	6	5.94
พนักงานบัญชี	5	4.95
อื่นๆ	21	20.79
ไม่ระบุ	1	1.02
รวม	101	100.00
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี		
มี	99	98.02
ไม่มี	1	0.99
ไม่ระบุ	1	0.99
รวม	101	100.00

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.6 แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามสาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี
ประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบภายใน ตำแหน่งงาน และ
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ของผู้ตรวจสอบภายใน

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี		
บริหารธุรกิจ	13	12.26
การบัญชี	81	76.42
การเงินการธนาคาร	3	2.83
เศรษฐศาสตร์	3	2.83
นิติศาสตร์	1	0.94
วิศวกรรมศาสตร์	4	3.77
อื่น ๆ	1	0.94
รวม	106	100.00
ประสบการณ์ทำงานด้านการตรวจสอบภายใน		
ต่ำกว่า 6 ปี	40	37.74
6 – 10 ปี	28	26.42
11 – 15 ปี	15	14.15
16 – 20 ปี	9	8.49
21 – 25 ปี	8	7.55
25 ปีขึ้นไป	6	5.66
รวม	106	100.00
ตำแหน่งงาน		
ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน	75	70.75
รองหรือผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน	7	6.60
พนักงานฝ่ายตรวจสอบภายใน	21	19.81
อื่น ๆ	3	2.83
รวม	106	100.00
ประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี		
มี	97	91.51
ไม่มี	9	8.49
รวม	106	100.00

ตารางที่ 4.7 แสดงจำนวนและร้อยละจำแนกตามประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชี และตำแหน่งงาน ของผู้สอบบัญชี

ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน	ร้อยละ
ประสบการณ์ทำงานด้านการสอบบัญชี		
ต่ำกว่า 6 ปี	-	-
6 - 10 ปี	2	7.69
11 - 15 ปี	8	30.77
16 - 20 ปี	7	26.92
21 - 25 ปี	4	15.38
25 ปีขึ้นไป	5	19.23
รวม	26	100.00
ตำแหน่งงาน		
หุ้นส่วนและผู้อำนวยการ	15	57.69
ผู้จัดการอาวุโส	6	23.08
ผู้จัดการ	4	15.38
ต่ำกว่าผู้จัดการ	1	3.85
รวม	26	100.00

ลักษณะของกลุ่มตัวอย่างสามารถสรุปได้ว่า มีความเหมาะสมที่จะใช้ในงานวิจัยครั้งนี้ โดยกลุ่มกรรมการตรวจสอบส่วนใหญ่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีในสาขาการบัญชี นอกจากนี้ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี จึงน่าจะเป็นผู้เข้าใจเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอย่างดี ส่วนกลุ่มกรรมการผู้จัดการทั้งหมดมีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 6 ปีขึ้นไป รวมทั้งส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี จึงน่าจะเป็นผู้เข้าใจและคุ้นเคยเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอย่างดี สำหรับผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานสูง คือ 11-15 ปี และมีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี จึงน่าจะเป็นผู้เข้าใจเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอย่างดี ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีในสาขาการบัญชี และส่วนใหญ่ยังมีประสบการณ์ในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี จึงน่าจะเป็นผู้เข้าใจเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารเป็นอย่างดีเช่นกัน สำหรับกลุ่มผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงาน 11-20 ปี มีตำแหน่งเป็นหุ้นส่วนและผู้อำนวยการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีกลุ่มนี้มีแนวโน้มที่จะติดต่อสื่อสารกับลูกค้าเป็นประจำ รวมถึงการจัดทำหนังสือถึงผู้บริหารด้วย ผู้สอบบัญชีกลุ่มนี้จึงน่าจะแสดงข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารได้ดีไม่ว่าจะเป็นความคิดเห็นไปในทิศทางเดียวกัน หรือความคิดเห็นในทิศทางแตกต่างกัน ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างที่ได้นี้จะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารในประเทศไทย

4.2 ความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารจำแนกตามกลุ่มตัวอย่าง

สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลในส่วนนี้จะอธิบายแบ่งย่อยเป็น 2 ส่วน ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร โดยแต่ละส่วนจะนำข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีมาวิเคราะห์เป็นส่วน ๆ

ทั้งนี้การอธิบายระดับความคิดเห็นของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ในหนึ่งเรื่อง จะพิจารณาจากค่าร้อยละในแต่ละประเด็น เพื่อง่ายต่อการตีความและเปรียบเทียบ โดยไม่พิจารณาค่าไม่แน่ใจ เพื่อดูแนวโน้มความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี

อย่างไรก็ตาม การตีความในภาพรวมจะพิจารณาจากค่าเฉลี่ย เพื่อตอบให้ได้ว่า ในแต่ละเรื่องนั้นมีประเด็นใดที่มีความสำคัญมากที่สุดที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ใดที่มีความสำคัญมากที่สุดที่ควรเป็นประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.8 กรรมการตรวจสอบมีแนวโน้มเห็นด้วย โดยประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน (เป็นการอธิบายเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้สาระสำคัญในการตรวจสอบว่า ปัจจัยเชิงปริมาณและคุณภาพใดที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตัดสินใจว่าประเด็นดังกล่าวมีสาระสำคัญ และอธิบายว่าเนื่องจากมีข้อจำกัดสืบเนื่องในการตรวจสอบดังนั้นการออกแบบการตรวจสอบจึงไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นได้ว่าการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญจะถูกค้นพบทั้งหมด) โดยมีค่าเฉลี่ย 4.24 และมีผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 48.84 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.15 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 62.20 ในประเด็นผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ส่วนประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินมิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงินโดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.31 ซึ่งมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 25.00 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 11.25 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.9 แสดงให้เห็นว่า กรรมการผู้จัดการมีแนวโน้มเห็นด้วย โดยประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงาน สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล โดยมีค่าเฉลี่ย 4.16 และมีผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 70.27 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.13 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 71.05 ในประเด็นเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามประเด็นที่ว่าผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงินมีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดอยู่ที่ 3.70 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 18.92 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.70 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการผู้จัดการไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.10 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.00 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 61.46 ในประเด็นเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.97 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 62.24 ในประเด็นการตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามประเด็นที่ว่า ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงินมีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดอยู่ที่ 3.28 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 28.57 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 7.14 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

จากตารางที่ 4.11 พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยที่ค่าเฉลี่ยสูงสุดเท่ากับ 4.20 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.25 ในประเด็นเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินในหนังสือถึงผู้บริหาร และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.96 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.12 ในประเด็นการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้ ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.52 ในประเด็นบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอกและเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ (เป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชีพบจากการปฏิบัติงานอื่นนอกเหนือจากงานตรวจสอบงบการเงิน

ตามปกติ) โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 10.20 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.04 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.12 ประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.42 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 53.85 ในประเด็นการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.96 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 54.17 ในประเด็นผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินมิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วยอย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.28 ในประเด็นเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 22.22 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 11.11 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.13 ว่า กลุ่มลูกค้าที่ประกอบด้วย กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน เห็นว่าผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีค่อนข้างไม่เห็นด้วยที่จะต้องแจ้งให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่กลับเห็นว่าในหนังสือถึงผู้บริหารควรแจ้งให้ลูกค้าทราบว่า การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.8 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการ
ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ความรับผิดชอบต่อขอบเขตการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี							
1.1	ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อขอบเขตการ แสดงความเห็นต่อกรรมการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อ ต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	11.25	25.00	7.50	33.75	22.50	3.31	1.36
1.2	ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อสื่อสารในเรื่องที่ ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่ เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการ รายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	3.66	6.10	62.20	28.05	4.15	0.69
1.3	การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มี วัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่ เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการ สอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่อง ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	-	8.54	12.20	60.98	18.29	3.89	0.80
1.4	ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อ สื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	1.25	1.25	25.00	61.25	11.25	3.80	0.70
1.5	เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการ ตรวจสอบงบการเงิน	1.16	3.49	5.81	48.84	40.70	4.24	0.81
1.6	ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงาน ของผู้ตรวจสอบภายใน	4.71	3.53	14.12	55.29	22.35	3.87	0.96
1.7	บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการ ติดต่อสื่อสาร	1.25	7.50	16.25	57.50	17.50	3.83	0.85
1.8	หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับ การควบคุมภายในของกิจการ	2.56	6.41	15.38	57.69	17.95	3.82	0.89
1.9	การตอบสนองต่อข้อกำหนดและ กฎหมายที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลรายงาน การเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับ ดูแล	-	1.20	19.28	59.04	20.48	3.99	0.67
1.10	การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้ง ก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	2.50	21.25	60.00	16.25	3.90	0.69

ตารางที่ 4.9 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการ
ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ความรับผิดชอบต่อขอบเขตการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี							
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อตรวจสอบและ แสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อ ต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	2.70	18.92	8.11	45.95	24.32	3.70	1.13
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อสื่อสารในเรื่องที่ ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่ เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการ รายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	2.70	2.70	70.27	24.32	4.16	0.60
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มี วัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่ เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการ สอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่อง ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	-	10.81	13.51	59.46	16.22	3.81	0.84
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อสื่อสาร เรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และ เรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	-	5.56	27.78	52.78	13.89	3.75	0.77
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการ ตรวจสอบงบการเงิน	-	-	7.89	71.05	21.05	4.13	0.53
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงานของ ผู้ตรวจสอบภายใน	-	5.26	15.79	63.16	15.79	3.89	0.73
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการ ติดต่อสื่อสาร	-	13.51	13.51	54.05	18.92	3.78	0.92
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับ การควบคุมภายในของกิจการ	-	8.33	16.67	58.33	16.67	3.83	0.81
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	7.89	13.16	52.63	26.32	3.97	0.85
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อน ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	10.81	13.51	62.16	13.51	3.78	0.82

ตารางที่ 4.10 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี							
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	7.14	28.57	10.20	37.76	16.33	3.28	1.24
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	4.95	10.89	68.32	15.84	3.95	0.68
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	1.01	5.05	12.12	61.62	20.20	3.95	0.79
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	1.03	5.15	28.87	57.73	7.22	3.65	0.74
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	-	5.21	11.46	61.46	21.88	4.00	0.74
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	1.04	12.50	16.67	54.17	15.63	3.71	0.92
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร	-	13.19	19.78	50.55	16.48	3.70	0.90
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ	1.04	8.33	22.92	54.17	13.54	3.71	0.85
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	2.04	17.35	62.24	18.37	3.97	0.67
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	8.51	19.15	59.57	12.77	3.77	0.78

ตารางที่ 4.11 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างชัด	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างชัด		
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี							
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	7.29	14.58	11.46	42.71	23.96	3.61	1.21
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	1.03	3.09	11.34	68.04	16.49	3.95	0.71
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	1.02	1.02	20.41	56.12	21.43	3.96	0.74
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	2.04	10.20	33.67	41.84	12.24	3.52	0.91
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	-	3.13	7.29	56.25	33.33	4.20	0.71
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	-	11.70	9.57	52.13	26.60	3.94	0.91
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร	-	9.47	21.05	53.68	15.79	3.76	0.83
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ	2.17	10.87	18.48	53.26	15.22	3.68	0.94
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	1.02	5.10	17.35	57.14	19.39	3.89	0.81
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	1.02	2.04	22.45	58.16	16.33	3.87	0.74

ตารางที่ 4.12 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี							
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	8.33	16.67	-	20.83	54.17	3.96	1.43
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	21.74	26.09	43.48	8.70	3.39	0.94
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้น การสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	-	3.85	3.85	38.46	53.85	4.42	0.76
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบต่อสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	-	14.29	23.81	52.38	9.52	3.57	0.87
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	11.11	22.22	11.11	38.89	16.67	3.28	1.32
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	-	16.67	16.67	55.56	11.11	3.61	0.92
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร	-	17.39	13.04	56.52	13.04	3.65	0.93
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ	5.00	20.00	15.00	50.00	10.00	3.40	1.10
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	14.29	33.33	42.86	9.52	3.48	0.87
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	17.39	39.13	17.39	26.09	3.52	1.08

ตารางที่ 4.13 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้า (กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน) และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.14 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยว่าควรระบุประเด็นเรื่องการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบในหนังสือถึงผู้บริหาร โดยค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.54 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 57.30 ในประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.48 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 55.95 ในประเด็นการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.02 ในประเด็นความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 5.81 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 1.16 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการตรวจสอบไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.15 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.30 ซึ่งมีผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 59.46 ในประเด็นการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.24 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 51.35 ในประเด็นการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้ค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.53 ในประเด็นที่ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร มีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 13.16 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.63 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการผู้จัดการไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.16 พบว่า ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.20 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 63.00 ในประเด็นการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.17 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 58.59 ในประเด็นการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.70 ในประเด็นความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็น ร้อยละ 9.09 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.02 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.17 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.24 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.70 ในประเด็นการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.22 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 49.04 ในประเด็นที่ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน นอกจากนี้พบว่า ค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.62 ในประเด็นความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 10.68 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 3.88 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.18 แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.72 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 72.00 ในประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.40 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 52.00 ในประเด็นความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.58 ในประเด็นเกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 12.50 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 8.33 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.19 ว่า ในเรื่องการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบลูกค้าเห็นว่าควรรายงานในประเด็นการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรรายงานประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจนในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.14 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบใน
การตรวจสอบ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ							
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหาร ก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่น เกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	1.23	2.47	16.05	44.44	35.80	4.11	0.85
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชี	-	1.15	4.60	48.28	45.98	4.39	0.64
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับ ประมาณการทางการบัญชี	-	2.35	11.76	52.94	32.94	4.16	0.72
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	1.19	1.19	2.38	39.29	55.95	4.48	0.72
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับ ความร่วมมือจากผู้บริหาร	-	4.65	10.47	44.19	40.70	4.21	0.81
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของ บุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลา ตามที่กำหนดไว้	1.16	5.81	10.47	54.65	27.91	4.02	0.85
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชี เชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน	-	1.12	1.12	40.45	57.30	4.54	0.58
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มี สาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการ มิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อ สาระสำคัญในอนาคตได้	1.12	-	8.99	52.81	37.08	4.25	0.71

ตารางที่ 4.15 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการ
ตรวจสอบ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ							
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหาร ก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่น เกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	-	8.11	16.22	56.76	18.92	3.86	0.82
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบาย การบัญชี	-	-	5.41	59.46	35.14	4.30	0.57
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับ ประมาณการทางการบัญชี	-	10.81	13.51	56.76	18.92	3.84	0.87
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	2.70	2.70	2.70	51.35	40.54	4.24	0.86
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับ ความร่วมมือจากผู้บริหาร	2.63	13.16	23.68	50.00	10.53	3.53	0.95
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของ บุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลา ตามที่กำหนดไว้	-	18.92	18.92	43.24	18.92	3.62	1.01
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชี เชื่อว่าเป็นสิ่งที่มีต่ออย่างชัดเจน	-	5.26	7.89	47.37	39.47	4.21	0.81
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มี สาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการ มิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็น สาระสำคัญในอนาคตได้	-	16.22	2.70	54.05	27.03	3.92	0.98

ตารางที่ 4.16 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ							
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	-	5.32	10.64	60.64	23.40	4.02	0.75
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	1.00	1.00	5.00	63.00	30.00	4.20	0.67
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี	-	8.25	19.59	55.67	16.49	3.80	0.81
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	1.01	2.02	7.07	58.59	31.31	4.17	0.73
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร	1.04	11.46	17.71	53.13	16.67	3.73	0.91
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้	2.02	9.09	21.21	52.53	15.15	3.70	0.91
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน	1.00	4.00	7.00	55.00	33.00	4.15	0.80
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่อการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้	1.02	7.14	14.29	63.27	14.29	3.83	0.80

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.17 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ							
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการชี้ถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี		7.45	17.02	52.13	23.40	3.91	0.84
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	1.03	1.03	6.19	56.70	35.05	4.24	0.70
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี	3.13	3.13	9.38	69.79	14.58	3.90	0.80
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	2.04	3.06	2.04	59.18	33.67	4.19	0.80
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร	7.00	5.00	15.00	51.00	22.00	3.76	1.07
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้	3.88	10.68	21.36	47.57	16.50	3.62	1.01
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งผิดอย่างชัดเจน	1.92	1.92	7.69	49.04	39.42	4.22	0.82
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อฐานะสำคัญในอนาคตได้	1.94	3.88	10.68	59.22	24.27	4.00	0.83

ตารางที่ 4.18 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างถึง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างถึง		
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ							
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ไม่มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการชักชวนผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	4.76	9.52	9.52	52.38	23.81	3.81	1.08
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	8.33	12.50	12.50	41.67	25.00	3.63	1.24
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี	8.33	12.50	12.50	45.83	20.83	3.58	1.21
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	4.17	-	12.50	58.33	25.00	4.00	0.88
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร	-	-	12.00	36.00	52.00	4.40	0.71
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้	-	-	8.00	52.00	40.00	4.32	0.63
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่มีต่ออย่างชัดเจน	-	-	-	28.00	72.00	4.72	0.46
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้	-	4.00	4.00	48.00	44.00	4.32	0.75

ตารางที่ 4.19 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่มีต่ออย่างชัดเจน
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้	เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี

1.3 ทูจจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.20 กรรมการตรวจสอบเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรระบุประเด็นการทุจริต โดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายในในหนังสือถึงผู้บริหาร โดยเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.54 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 63.10 และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.44 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 60.71 ในประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม นอกจากนี้สังเกตว่าในประเด็นข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร ซึ่งเป็นประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.23 แม้กรรมการตรวจสอบยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 50.62 แต่ก็มีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 6.17 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.47 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการตรวจสอบไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.21 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.26 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งและผู้เห็นด้วยมีจำนวนเท่ากันคือเป็นร้อยละ 44.74 ในประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.16 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 57.89 ในประเด็นการทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.84 ในประเด็นข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 7.89 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.63 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการผู้จัดการไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.22 แสดงให้เห็นว่าค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.16 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 53.00 ในประเด็นการทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.13 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 52.53 ในประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.86 ในประเด็นข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 10.53 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีควรระบุประเด็นเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้ในหนังสือถึงผู้บริหารดังตารางที่ 4.23 โดยค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.12 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 42.72 ในประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม และ

ค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.02 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 45.10 ในประเด็นการทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.94 ในประเด็นข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 6.12 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.04 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ตรวจสอบภายในไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.24 พบว่า ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.46 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 50.00 ในประเด็นกิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.29 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 45.83 ในประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.68 ในประเด็นข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 4.55 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 9.09 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.25 ว่า ในเรื่องการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้นั้น ลูกค้าเห็นว่าควรรายงานประเด็นการทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วมในหนังสือถึงผู้บริหาร และมีลูกค้าบางส่วนให้ความสำคัญกับประเด็นการทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายในเช่นกัน ขณะที่ผู้สอบบัญชีกลับเห็นว่าควรรายงานในประเด็นที่กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินไว้ในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.20 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้							
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	2.47	6.17	7.41	33.33	50.62	4.23	1.00
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	3.57	2.38	1.19	32.14	60.71	4.44	0.92
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน	1.19	1.19	3.57	30.95	63.10	4.54	0.74
	3.4 กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน	1.15	1.15	5.75	42.53	49.43	4.38	0.75

ตารางที่ 4.21 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้							
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	2.63	7.89	15.79	50.00	23.68	3.84	0.97
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	2.63	2.63	5.26	44.74	44.74	4.26	0.89
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญใน ระบบควบคุมภายใน	2.63	-	7.89	57.89	31.58	4.16	0.79
	3.4 กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหา เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน	2.70	8.11	10.81	48.65	29.73	3.95	1.00

ตารางที่ 4.22 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้							
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	-	10.53	15.79	50.53	23.16	3.86	0.89
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	-	6.06	8.08	52.53	33.33	4.13	0.80
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญใน ระบบควบคุมภายใน	-	5.00	8.00	53.00	34.00	4.16	0.77
	3.4 กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหา เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน	1.02	7.14	8.16	55.10	28.57	4.03	0.87

ตารางที่ 4.23 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้							
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	2.04	6.12	23.47	32.65	35.71	3.94	1.01
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	1.94	3.88	17.48	33.98	42.72	4.12	0.96
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญใน ระบบควบคุมภายใน	2.94	3.92	14.71	45.10	33.33	4.02	0.95
	3.4 กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหา เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน	1.98	5.94	18.81	41.58	31.68	3.95	0.96

ตารางที่ 4.24 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้							
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	9.09	4.55	27.27	27.27	31.82	3.68	1.25
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	-	-	21.74	34.78	43.48	4.22	0.80
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน	-	-	12.50	45.83	41.67	4.29	0.69
	3.4 กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่อการเงิน	-	-	3.85	46.15	50.00	4.46	0.58

ตารางที่ 4.25 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	1. การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม 2. การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน	กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่อการเงิน
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.26 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยอย่างยิ่งกับทุกประเด็นว่าควรระบุไว้ในหนังสือถึงผู้บริหาร โดยค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.65 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 68.54 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.60 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 66.29 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.27 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.42 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 52.63 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.34 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร แม้ยังคงมี

แนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 47.37 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็
เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.28 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.34 และผู้เห็นด้วยคิดเป็น
ร้อยละ 56.44 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุด
อยู่ที่ 4.29 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามี
ความเห็นด้วยร้อยละ 56.44 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็น
ที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.29 พบว่า เห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.41 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็น
ร้อยละ 49.51 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี สำหรับอีก 2 ประเด็น
คือ ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามพ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และประเด็นที่กิจการ
ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ผู้ตรวจสอบภายในก็เห็นด้วยว่าควรปรากฏใน
หนังสือถึงผู้บริหาร โดยมีค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.40 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 50.49
เท่ากัน

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.30 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.50 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่ง
คิดเป็นร้อยละ 50.00 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามพ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.35 ในประเด็นกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร แม้
ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 50.00 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏใน
หนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.31 ดังนี้ ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นด้วยตรงกันว่า ควร
รายงานเรื่องกิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชีในกฎหมายทุก ๆ
ฉบับ สังเกตได้จากค่าเฉลี่ยความคิดเห็นที่สูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายพระราชบัญญัติ
หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ตารางที่ 4.26 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ
ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้							
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	-	1.12	1.12	29.21	68.54	4.65	0.57
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	-	2.25	2.25	29.21	66.29	4.60	0.65
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	-	1.12	1.12	33.71	64.04	4.61	0.58

ตารางที่ 4.27 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ
ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้							
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	-	-	2.63	52.63	44.74	4.42	0.55
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	-	2.63	5.26	47.37	44.74	4.34	0.71
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	-	-	5.26	52.63	42.11	4.37	0.59

ตารางที่ 4.28 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนด
ที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้							
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	1.00	-	2.00	61.00	36.00	4.31	0.61
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	0.99	0.99	3.96	56.44	37.62	4.29	0.68
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	0.99	-	2.97	56.44	39.60	4.34	0.64

ตารางที่ 4.29 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้							
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	1.94	1.94	0.97	44.66	50.49	4.40	0.78
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	1.94	1.94	0.97	44.66	50.49	4.40	0.78
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	0.97	1.94	1.94	45.63	49.51	4.41	0.72

ตารางที่ 4.30 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้							
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	-	-	-	50.00	50.00	4.50	0.51
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	-	-	7.69	50.00	42.31	4.35	0.63
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	-	-	-	53.85	46.15	4.46	0.51

ตารางที่ 4.31 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.32 พบว่า กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดในประเด็นสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ โดยมีค่าเฉลี่ย 4.32 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 46.91 สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.23 ในประเด็นเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่าง

ต่อเนื่อง โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 2.44 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 1.22 ซึ่งเป็นประเด็นที่กรรมการตรวจสอบไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.33 กรรมการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.18 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 60.53 ในประเด็นสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ ส่วนประเด็นที่เหลือมีค่าเฉลี่ยเท่ากันที่ 4.11 และมีความเห็นว่าเห็นด้วยเป็นร้อยละ 60.53 ในประเด็นสถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 47.37 ในประเด็นเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ตามลำดับ

ผู้ทำบัญชี

จากตารางที่ 4.34 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.06 และผู้เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 67.00 ในประเด็นสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.99 ในประเด็นเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 6.06 ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้ทำบัญชีไม่เห็นด้วย มากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.35 ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.17 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.00 ในประเด็นสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ ส่วนประเด็นที่เหลือมีค่าเฉลี่ยเท่ากันที่ 4.03 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 57.73 ในประเด็นสถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.67 ในประเด็นเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ตามลำดับ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.36 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.05 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 45.45 ในประเด็นที่ผู้สอบบัญชีพบสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.68 ในประเด็นเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง โดยมีผู้ที่

ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 9.09 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 9.09 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.37 ว่า ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นตรงกันว่าในเรื่องสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.32 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี							
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	1.22	2.44	8.54	47.56	40.24	4.23	0.81
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	1.22	1.22	6.10	54.88	36.59	4.24	0.73
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	-	3.70	4.94	46.91	44.44	4.32	0.74

ตารางที่ 4.33 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี							
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	2.63	5.26	7.89	47.37	36.84	4.11	0.95
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	2.63	2.63	5.26	60.53	28.95	4.11	0.83
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	2.63	-	5.26	60.53	31.58	4.18	0.77

ตารางที่ 4.34 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี							
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	-	6.06	8.08	66.67	19.19	3.99	0.72
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	-	5.05	6.06	68.69	20.20	4.04	0.68
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	-	5.00	6.00	67.00	22.00	4.06	0.69

ตารางที่ 4.35 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี							
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	-	6.19	11.34	55.67	26.80	4.03	0.80
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	-	6.19	10.31	57.73	25.77	4.03	0.78
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	-	1.00	12.00	56.00	31.00	4.17	0.67

ตารางที่ 4.36 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี							
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	9.09	9.09	13.64	40.91	27.27	3.68	1.25
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	9.52	9.52	9.52	42.86	28.57	3.71	1.27
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	4.55	4.55	9.09	45.45	36.36	4.05	1.05

ตารางที่ 4.37 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.38 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.47 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 52.27 ในประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 51.16 ในประเด็นการตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.67 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 56.86 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.39 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดในประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแลมีค่าเฉลี่ย 4.22 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 45.95 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.00 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 59.46 ในประเด็นการตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.60 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 55.00 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.40 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดในประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแลมีค่าเฉลี่ย 4.03 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.00 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.84 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 49.28 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.73 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 42.86 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.41 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.23 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 44.66 ในประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.99 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 50.00 ในประเด็นการตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.52 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 43.08 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.42 ค่าเฉลี่ยอยู่ที่สูงสุด 4.56 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 56.00 ในประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.33 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 58.33 ในประเด็นการตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.64 ในประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 54.55 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.43 ว่า ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นตรงกันว่าในเรื่องนี้ควรรายงานประเด็นข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล อย่างไรก็ตามประเด็นที่ทั้งลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นด้วยน้อยที่สุดว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร คือประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล อาจเป็นเพราะผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าเป็นสัญญาจ้างคนละฉบับกันกับงานตรวจสอบบัญชีจึงไม่ควรรายงานรวมกัน

ตารางที่ 4.38 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดย
สามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่าควรแจ้งและประเด็นที่ตกลงร่วมกัน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดย สามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามี ความสำคัญและเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบ ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มี การตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือ ผู้บริหาร							
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำ โดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	1.16	-	9.30	51.16	38.37	4.26	0.72
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือ กระบวนการกำกับดูแล		1.14	3.41	43.18	52.27	4.47	0.62
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความ รับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงาน และการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	5.17	1.72	17.24	53.45	22.41	3.86	0.96
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความ รับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	5.88	1.96	23.53	56.86	11.76	3.67	0.93

ตารางที่ 4.39 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดย
สามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่าควรแจ้งและประเด็นที่ตกลงร่วมกัน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดย สามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามี ความสำคัญและเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบ ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มี การตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือ ผู้บริหาร							
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำ โดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	-	8.11	8.11	59.46	24.32	4.00	0.82
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือ กระบวนการกำกับดูแล	-	5.41	8.11	45.95	40.54	4.22	0.82
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความ รับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงาน และการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	4.55	27.27	59.09	9.09	3.73	0.70
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความ รับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	5.00	35.00	55.00	5.00	3.60	0.68

ตารางที่ 4.40 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่าควรแจ้งและประเด็นที่ตกลงร่วมกัน

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร							
6.1	การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	1.00	7.00	21.00	55.00	16.00	3.78	0.84
6.2	ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	1.00	6.00	10.00	55.00	28.00	4.03	0.85
6.3	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	1.45	5.80	21.74	49.28	21.74	3.84	0.88
6.4	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	7.94	30.16	42.86	19.05	3.73	0.87

ตารางที่ 4.41 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่าควรแจ้งและประเด็นที่ตกลงร่วมกัน

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร							
6.1	การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	0.98	3.92	17.65	50.00	27.45	3.99	0.84
6.2	ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	0.97	2.91	9.71	44.66	41.75	4.23	0.82
6.3	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	2.74	1.37	30.14	47.95	17.81	3.77	0.86
6.4	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	3.08	3.08	41.54	43.08	9.23	3.52	0.83

ตารางที่ 4.42 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่าควรแจ้งและประเด็นที่ตกลงร่วมกัน

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร							
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	-	-	4.17	58.33	37.50	4.33	0.56
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	-	-	-	44.00	56.00	4.56	0.51
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	14.29	14.29	42.86	28.57	3.86	1.03
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	-	9.09	27.27	54.55	9.09	3.64	0.81

ตารางที่ 4.43 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้ำและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพ

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้ำ	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.44 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.00 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 44.59 ในประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.92 ในประเด็นมาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคาม

ความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 5.33 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 5.33 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.45 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.70 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.05 ในประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.59 ในประเด็นการสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 16.22 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.46 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.83 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 57.78 ในประเด็นการสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี สำหรับประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และประเด็นมาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ พบว่าทั้ง 2 ประเด็นมีค่าเฉลี่ยเท่ากันคือ 3.71 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.56 และ ร้อยละ 53.85 ตามลำดับ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.47 แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.92 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 51.14 ในประเด็นการสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.74 ในประเด็นมาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 53.85 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.48 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.50 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 31.25 ในประเด็นมาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.24 ในประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 23.53 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุด เป็นที่น่าสังเกตว่าผู้สอบบัญชีเห็นว่าในเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไม่ควรนำมารายงานด้วยหนังสือถึงผู้บริหารแต่น่าจะรายงานในหนังสือรับงานจะเหมาะสมกว่า

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.49 ว่า กลุ่มลูกค้าเห็นด้วยในประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี และในประเด็นการสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีกลับให้ความสำคัญกับการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงมาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตารางที่ 4.44 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี							
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	4.11	4.11	17.81	42.47	31.51	3.93	1.02
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	4.05	4.05	13.51	44.59	33.78	4.00	1.01
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	5.33	5.33	14.67	41.33	33.33	3.92	1.09

ตารางที่ 4.45 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี							
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	-	16.22	16.22	59.46	8.11	3.59	0.86
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงาน สอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	-	10.81	21.62	54.05	13.51	3.70	0.85
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งคุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	-	10.81	21.62	59.46	8.11	3.65	0.79

ตารางที่ 4.46 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี							
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	2.22	7.78	13.33	57.78	18.89	3.83	0.90
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงาน สอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	3.33	11.11	13.33	55.56	16.67	3.71	0.99
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งคุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	3.30	10.99	14.29	53.85	17.58	3.71	0.99

ตารางที่ 4.47 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี							
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	1.14	9.09	12.50	51.14	26.14	3.92	0.93
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงาน สอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	1.12	11.24	16.85	51.69	19.10	3.76	0.93
	7.3 มาตราการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ ชัดแจ้งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าว ให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	1.10	8.79	20.88	53.85	15.38	3.74	0.87

ตารางที่ 4.48 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี							
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	-	23.53	29.41	35.29	11.76	3.35	1.00
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงาน สอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	-	23.53	35.29	35.29	5.88	3.24	0.90
	7.3 มาตราการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ชัดเจนที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	-	18.75	31.25	31.25	18.75	3.50	1.03

ตารางที่ 4.49 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	<ol style="list-style-type: none"> 1. สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี 2. การสื่อสารจำที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี 	มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ-การควบคุมทั่วไป

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.50 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดเกี่ยวกับการควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ในประเด็นการควบคุมจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.14 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 46.75 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.07 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 53.01 ในการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนการควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงานในประเด็นการอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึงการจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอกมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.60 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 11.54 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.56 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.51 แสดงให้เห็นว่ากรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดเกี่ยวกับการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.78 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 61.11 และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.72 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 57.14 ในการควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ในประเด็นการควบคุมจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงาน

คอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนการควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงานในประเด็นการอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอกมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.17 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็น ร้อยละ 36.11 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.52 แสดงให้เห็นว่าผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.83 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 49.47 ในการควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ในประเด็นการควบคุมการจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.82 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 59.79 ในการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนการควบคุมการบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงานในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.43 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 16.48 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 2.20 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.53 พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.92 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.55 ในการควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการควบคุมแผนฉุกเฉิน การกำหนดชั้นต่อน และวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.89 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 49.49 ในการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนการควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงานในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.44 โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 21.05 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 3.16 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.54 พบว่า เห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.52 ในการควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันมี 2 ประเด็น คือ การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ ในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน และการควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.24 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 60.00 เท่ากัน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนการควบคุมการบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน ในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.79 ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 47.37 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.55 ว่า ลูกค้าเห็นด้วยว่าการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน และการควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีกลับเห็นว่า การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการควบคุมการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.50 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป(General Controls)

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)							
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน							
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับ หน้าที่การควบคุม	1.25	6.25	10.00	53.75	28.75	4.03	0.87
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่ง ไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	-	6.02	10.84	53.01	30.12	4.07	0.81
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนา ระบบงาน							
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบ ใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	3.95	9.21	19.74	53.95	13.16	3.63	0.96
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของ ระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	2.56	11.54	21.79	51.28	12.82	3.60	0.94
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์							
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	1.30	5.19	9.09	46.75	37.66	4.14	0.88
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายใน ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไข การทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	1.28	5.13	17.95	50.00	25.64	3.94	0.87
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ							
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบ ใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	5.06	6.33	12.66	51.90	24.05	3.84	1.03
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสาร หลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	5.1	6.3	11.4	50.6	26.6	3.87	1.04
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และ โปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ							
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติ รายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การ กำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และ การแสดงผล	3.90	9.09	6.49	55.84	24.68	3.88	1.01
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ ได้รับอนุมัติ	3.85	7.69	11.54	42.31	34.62	3.96	1.06
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผล ด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	3.85	8.97	16.67	47.44	23.08	3.77	1.03
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบ กลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	3.75	6.25	15.00	50.00	25.00	3.86	0.99

ตารางที่ 4.51 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป(General Controls)

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— x	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)							
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน							
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับ หน้าที่การควบคุม	-	13.51	16.22	59.46	10.81	3.68	0.85
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่ง ไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	-	11.11	13.89	61.11	13.89	3.78	0.83
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนา ระบบงาน							
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบ ใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	-	33.33	16.67	44.44	5.56	3.22	0.99
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของ ระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	-	36.11	16.67	41.67	5.56	3.17	1.00
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์							
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	-	20.00	5.71	57.14	17.14	3.72	0.99
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายใน ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไข การทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	-	20.00	14.29	48.57	17.14	3.63	1.00
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ							
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบ ใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	-	16.67	19.44	47.22	16.67	3.64	0.96
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสาร หลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	-	16.67	13.89	50.00	19.44	3.71	0.97
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และ โปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ							
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติ รายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การ กำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และ การแสดงผล	-	19.44	16.67	41.67	22.22	3.67	1.04
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ ได้รับอนุมัติ	-	19.44	13.89	50.00	16.67	3.64	0.99
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผล ด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	-	19.44	16.67	50.00	13.89	3.58	0.97
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบ กลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	-	19.44	19.44	41.67	19.44	3.61	1.02

ตารางที่ 4.52 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป (General Controls)

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)							
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน							
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม	3.13	6.25	15.63	61.46	13.54	3.76	0.88
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	3.09	6.19	13.40	59.79	17.53	3.82	0.90
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนา ระบบงาน							
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	2.20	16.48	25.27	48.35	7.69	3.43	0.93
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึงการจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	2.17	15.22	26.09	48.91	7.61	3.45	0.92
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์							
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	1.05	10.53	15.79	49.47	23.16	3.83	0.94
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายในฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไขการทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	1.04	11.46	17.71	50.00	19.79	3.76	0.94
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ							
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	2.15	12.90	19.35	46.24	19.35	3.68	1.00
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	1.06	11.70	19.15	43.62	24.47	3.79	0.98
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ							
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติ รายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการแสดงผล	1.06	14.89	21.28	38.30	24.47	3.70	1.04
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	1.05	13.68	16.84	45.26	23.16	3.76	1.00
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	1.05	17.89	17.89	42.11	21.05	3.64	1.04
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	1.09	18.48	16.30	38.04	26.09	3.70	1.09

ตารางที่ 4.53 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป(General Controls)

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)							
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน							
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับ หน้าที่การควบคุม	1.02	11.22	10.20	55.10	22.45	3.87	0.93
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่ง ไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	1.01	9.09	15.15	49.49	25.25	3.89	0.92
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนา ระบบงาน							
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบ ใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	3.16	21.05	20.00	40.00	15.79	3.44	1.09
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของ ระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้รับการแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	2.08	20.83	17.71	44.79	14.58	3.49	1.05
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์							
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	1.02	11.22	12.24	51.02	24.49	3.87	0.95
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายใน ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไข การทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	2.06	11.34	11.34	55.67	19.59	3.79	0.96
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ							
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบ ใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	2.04	13.27	10.20	54.08	20.41	3.78	0.99
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสาร หลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	1.03	10.31	12.37	54.64	21.65	3.86	0.91
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และ โปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ							
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติ รายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การ กำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และ การแสดงผล	1.02	15.31	9.18	52.04	22.45	3.80	0.99
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ ได้รับอนุมัติ	2.04	11.22	9.18	52.04	25.51	3.88	0.99
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผล ด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	2.04	10.20	13.27	56.12	18.37	3.79	0.93
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบ กลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	3.03	9.09	7.07	54.55	26.26	3.92	0.99

ตารางที่ 4.54 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมทั่วไป(General Controls)

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)							
	8.1 การควบคุมการจัดองค์การและการบริหารงาน							
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม	-	4.55	4.55	72.73	18.18	4.05	0.65
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	-	-	12.00	64.00	24.00	4.12	0.60
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนา ระบบงาน							
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบ ใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	-	-	36.84	47.37	15.79	3.79	0.71
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของ ระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	-	4.55	22.73	59.09	13.64	3.82	0.73
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์							
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	-	-	8.00	64.00	28.00	4.20	0.58
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายใน ฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไข การทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	-	4.00	8.00	64.00	24.00	4.08	0.70
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ							
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การ นำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่ และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	-	-	8.00	64.00	28.00	4.20	0.58
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสาร หลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	-	-	8.00	60.00	32.00	4.24	0.60
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และ โปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ							
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติ รายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การ กำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการ แสดงผล	-	-	13.64	59.09	27.27	4.14	0.64
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ ได้รับอนุมัติ	-	-	8.00	60.00	32.00	4.24	0.60
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผล ด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	-	-	8.70	56.52	34.78	4.26	0.62
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบ กลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	-	-	12.50	58.33	29.17	4.17	0.64

ตารางที่ 4.55 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ
ในส่วนการควบคุมทั่วไป

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	1. การควบคุมเกี่ยวกับการจัดองค์กรและการบริหารงานในประเด็นการควบคุมการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน 2. การควบคุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	การควบคุมเกี่ยวกับการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ ในประเด็นการควบคุมการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเกี่ยวกับการบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน ในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบและการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	การควบคุมเกี่ยวกับการบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน ในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.56 แสดงให้เห็นว่า กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.38 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 46.75 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.34 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 48.75 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.23 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 52.56 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.57 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.00 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 50.00 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.84 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 62.16 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า

รายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.67 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 55.56 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.58 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.97 และผู้เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 65.98 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.94 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 62.37 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.86 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึกครบถ้วน แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 63.83 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

จากตารางที่ 4.59 แสดงให้เห็นว่า ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.09 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.67 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.93 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 51.58 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.75 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 48.39 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.60 แสดงให้เห็นว่ามี 2 ประเด็นที่ผู้สอบเห็นด้วยสูงสุด โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.52 และร้อยละ 47.83 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า

รายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ตามลำดับสำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.09 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 52.17 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

สรุปในภาพรวมได้ตามตารางที่ 4.61 ว่า ลูกค้าเห็นว่าในวงจรรายได้และลูกหนี้ควรรายงานประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรรายงานใน 2 ประเด็น คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

ตารางที่ 4.56 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขาย							
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	2.60	3.90	46.75	46.75	4.38	0.69
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	2.56	6.41	51.28	39.74	4.28	0.70
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	2.56	3.85	51.28	42.31	4.33	0.68
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาวะผูกพันของกิจการจริง	-	2.56	1.28	57.69	38.46	4.32	0.63
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	2.56	6.41	50.00	41.03	4.29	0.70
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	3.85	6.41	52.56	37.18	4.23	0.74
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	2.50	5.00	48.75	43.75	4.34	0.69

ตารางที่ 4.57 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และ
ลูกหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้ แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่ เกี่ยวข้องกับการขาย							
9.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	16.22	2.70	62.16	18.92	3.84	0.93
9.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	16.67	5.56	61.11	16.67	3.78	0.93
9.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	16.67	8.33	55.56	19.44	3.78	0.96
9.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาวะผูกพัน ของกิจการจริง	-	16.67	13.89	52.78	16.67	3.69	0.95
9.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรง งวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	13.51	13.51	59.46	13.51	3.73	0.87
9.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	16.67	13.89	55.56	13.89	3.67	0.93
9.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	11.11	8.33	50.00	30.56	4.00	0.93

ตารางที่ 4.58 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้ แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่ เกี่ยวข้องกับการขาย							
9.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	12.77	5.32	59.57	22.34	3.91	0.89
9.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	11.83	5.38	64.52	18.28	3.89	0.84
9.3	มีการบันทึกครบถ้วน	1.06	11.70	5.32	63.83	18.09	3.86	0.89
9.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาวะผูกพัน ของกิจการจริง	-	11.83	7.53	59.14	21.51	3.90	0.87
9.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรง งวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	11.58	6.32	64.21	17.89	3.88	0.84
9.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	9.68	7.53	62.37	20.43	3.94	0.82
9.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	10.31	3.09	65.98	20.62	3.97	0.81

ตารางที่ 4.59 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขาย							
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	1.05	11.58	8.42	51.58	27.37	3.93	0.96
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	1.05	13.68	9.47	50.53	25.26	3.85	0.99
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน	1.05	12.63	8.42	51.58	26.32	3.89	0.97
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และการระบุหนี้ของกิจการจริง	2.08	12.50	4.17	56.25	25.00	3.90	0.99
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	1.05	15.79	6.32	56.84	20.00	3.79	0.98
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	2.15	16.13	9.68	48.39	23.66	3.75	1.06
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	10.31	2.06	55.67	31.96	4.09	0.87

ตารางที่ 4.60 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขาย							
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	-	8.70	56.52	34.78	4.26	0.62
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	4.35	13.04	52.17	30.43	4.09	0.79
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	4.35	13.04	43.48	39.13	4.17	0.83
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และการระบุหนี้ของกิจการจริง	-	4.35	17.39	39.13	39.13	4.13	0.87
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	4.55	9.09	45.45	40.91	4.23	0.81
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	4.55	9.09	45.45	40.91	4.23	0.81
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	-	13.04	47.83	39.13	4.26	0.69

ตารางที่ 4.61 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.62 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.42 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 51.95 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.38 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 50.00 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.24 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 49.37 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.63 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.03 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 48.65 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.81 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 62.16 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ

ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.62 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการจริง แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 59.46 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.64 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.00 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 70.10 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.98 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 65.96 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.92 ใน 2 ประเด็น คือ ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึกครบถ้วน และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 65.26 และร้อยละ 60.00 ตามลำดับ แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

จากตารางที่ 4.65 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.01 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.64 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.89 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 47.87 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.74 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 54.74 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.66 แสดงให้เห็นว่า มี 2 ประเด็นที่ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.22 เท่ากัน และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 56.52 และร้อยละ 47.83 ในประเด็นการควบคุม เพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตาม ค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.13 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 60.87 ร้อยละ 52.17 และร้อยละ 43.48 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อพิจารณาประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ในภาพรวมตาม ตารางที่ 4.67 แล้วจะเห็นได้ว่า ลูกค้ำว่าควรรายงานประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควร รายงาน 2 ประเด็น คือ ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีในหนังสือถึงผู้บริหาร

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.62 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่าย
และเจ้าหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุม เพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่ เกี่ยวข้องกับกรซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ							
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	2.60	5.19	40.26	51.95	4.42	0.71
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	2.56	7.69	50.00	39.74	4.27	0.71
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	2.56	6.41	44.87	46.15	4.35	0.72
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพัน ของกิจการจริง	-	2.56	3.85	50.00	43.59	4.35	0.68
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรง งวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	2.53	7.59	46.84	43.04	4.30	0.72
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	3.80	7.59	49.37	39.24	4.24	0.75
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	2.50	2.50	50.00	45.00	4.38	0.66

ตารางที่ 4.63 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่าย
และเจ้าหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุม เพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่ เกี่ยวข้องกับกรซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ							
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	13.51	8.11	62.16	16.22	3.81	0.88
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	13.89	11.11	58.33	16.67	3.78	0.90
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	16.22	2.70	67.57	13.51	3.78	0.89
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพัน ของกิจการจริง	-	18.92	10.81	59.46	10.81	3.62	0.92
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรง งวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	13.51	13.51	62.16	10.81	3.70	0.85
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	16.67	8.33	61.11	13.89	3.72	0.91
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	10.81	8.11	48.65	32.43	4.03	0.93

ตารางที่ 4.64 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ							
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	8.42	11.58	60.00	20.00	3.92	0.81
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	8.51	5.32	65.96	20.21	3.98	0.78
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	9.47	7.37	65.26	17.89	3.92	0.79
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	-	8.51	9.57	62.77	19.15	3.93	0.79
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	8.33	9.38	62.50	19.79	3.94	0.79
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	7.45	10.64	61.70	20.21	3.95	0.78
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	7.22	4.12	70.10	18.56	4.00	0.72

ตารางที่ 4.65 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ							
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	1.06	15.96	5.32	47.87	29.79	3.89	1.04
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	1.05	14.74	9.47	46.32	28.42	3.86	1.03
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	2.11	13.68	7.37	50.53	26.32	3.85	1.03
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	2.08	13.54	9.38	50.00	25.00	3.82	1.03
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	3.16	14.74	7.37	54.74	20.00	3.74	1.04
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	2.20	16.48	7.69	49.45	24.18	3.77	1.07
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	2.06	9.28	4.12	54.64	29.90	4.01	0.95

ตารางที่ 4.66 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ							
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	4.35	4.35	56.52	34.78	4.22	0.74
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	4.35	4.35	65.22	26.09	4.13	0.69
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	4.35	8.70	52.17	34.78	4.17	0.78
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	-	4.35	13.04	43.48	39.13	4.17	0.83
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	4.35	8.70	47.83	39.13	4.22	0.80

ตารางที่ 4.67 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.11 วงจรการผลิต

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.68 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.38 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 47.40 ในประเด็นที่การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.36 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 47.37 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึกครบถ้วน สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.21 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 51.95 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.69 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.94 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.56 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึกจัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.83 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 69.44 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.66 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตยอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 60.00 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.70 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.02 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 70.21 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.96 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 64.52 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดมีอยู่ 2 ประเด็นที่ 3.93 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึกครบถ้วน และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการ

ที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และ ภาวะผูกพันอย่างครบถ้วน แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 63.83 และร้อยละ 62.77 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.71 แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.99 และผู้เห็นด้วยเป็น ร้อยละ 55.21 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับ การผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ย ลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.86 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 51.61 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้ แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของ กิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.74 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมียอดรวม ในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 50.55 ที่ประเด็นดังกล่าวควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุด เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

จากตารางที่ 4.72 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 52.17 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่ เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่า ใกล้เคียงกันที่ 4.22 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 47.83 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการ ผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตาม มาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุด อยู่ที่ 4.13 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมี การอนุมัติอย่างเหมาะสม แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 56.52 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่ เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อกล่าวสรุปในภาพรวมตามตารางที่ 4.73 กล่าวได้ว่าในวงจรมุ่งลูกค้าเห็นว่าประเด็นการ ควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามี 2 ประเด็นคือการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้อง กับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และ

ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.68 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการผลิต

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
11	วงจการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต							
	11.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	1.32	6.58	44.74	47.37	4.38	0.67
	11.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	1.32	7.89	52.63	38.16	4.28	0.67
	11.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	1.32	6.58	47.37	44.74	4.36	0.67
	11.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการ บันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาวะผูกพันอย่าง ครบถ้วน	-	1.30	7.79	50.65	40.26	4.30	0.67
	11.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวด บัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	1.30	9.09	53.25	36.36	4.25	0.67
	11.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชี แยกประเภท	-	1.30	11.69	51.95	35.06	4.21	0.69
	11.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	1.27	5.06	51.90	41.77	4.34	0.64

ตารางที่ 4.69 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการผลิต

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
11	วงจการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต							
	11.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	13.89	2.78	69.44	13.89	3.83	0.85
	11.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	17.14	8.57	60.00	14.29	3.71	0.93
	11.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	14.29	8.57	68.57	8.57	3.71	0.83
	11.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการ บันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาวะผูกพันอย่าง ครบถ้วน	-	16.67	8.33	66.67	8.33	3.67	0.86
	11.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวด บัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	14.29	8.57	68.57	8.57	3.71	0.83
	11.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชี แยกประเภท	-	17.14	11.43	60.00	11.43	3.66	0.91
	11.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	11.11	8.33	55.56	25.00	3.94	0.89

ตารางที่ 4.70 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการผลิต

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
11	วงจการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต							
11.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	8.51	8.51	62.77	20.21	3.95	0.79
11.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	8.60	7.53	64.52	19.35	3.95	0.79
11.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	9.57	7.45	63.83	19.15	3.93	0.81
11.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาวะผูกพันอย่างครบถ้วน	-	8.51	9.57	62.77	19.15	3.93	0.79
11.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	8.51	8.51	63.83	19.15	3.94	0.79
11.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	7.53	8.60	64.52	19.35	3.96	0.76
11.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	6.38	4.26	70.21	19.15	4.02	0.70

ตารางที่ 4.71 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจการผลิต

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
11	วงจการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต							
11.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	2.15	12.90	7.53	51.61	25.81	3.86	1.02
11.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	2.13	12.77	8.51	51.06	25.53	3.85	1.02
11.3	มีการบันทึกครบถ้วน	2.13	14.89	7.45	48.94	26.60	3.83	1.05
11.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาวะผูกพันอย่างครบถ้วน	2.11	11.58	7.37	55.79	23.16	3.85	0.97
11.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	2.13	14.89	6.38	57.45	19.15	3.77	1.00
11.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	2.20	16.48	8.79	50.55	21.98	3.74	1.05
11.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1.04	10.42	5.21	55.21	28.13	3.99	0.92

ตารางที่ 4.72 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
11	วงจรการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต							
11.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	4.35	4.35	52.17	39.13	4.26	0.75
11.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	4.35	8.70	56.52	30.43	4.13	0.76
11.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	4.35	13.04	43.48	39.13	4.17	0.83
11.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาวะผูกพันอย่างครบถ้วน	-	4.55	18.18	36.36	40.91	4.14	0.89
11.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	4.55	9.09	50.00	36.36	4.18	0.80
11.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
11.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	4.35	8.70	47.83	39.13	4.22	0.80

ตารางที่ 4.73 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการผลิต

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.74 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.35 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 48.75 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.34 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 46.75 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.23 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 50.00 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.75 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.95 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.76 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.73 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 64.86 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.65 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 64.86 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.76 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.96 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 67.37 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.95 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 60.64 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน

และค่าภาษีเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย
อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.91 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้าง
แรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่ได้บันทึกถูกต้องทั้งจำนวน
อัตราค่าจ้างแรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ และในประเด็นมียอดรวมใน
รายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 63.16 และ
ร้อยละ 62.77 ตามลำดับ แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับ
ข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

จากตารางที่ 4.77 ผู้ตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.02 และผู้เห็นด้วยเป็น
ร้อยละ 51.04 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับ
ค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐาน
การบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.88 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 50.54 ใน
ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน
และค่าภาษีเงินที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบ
ว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.74 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการ
ค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มียอดรวมในรายละเอียด
ตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 49.45 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่
เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.78 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่มีค่าเฉลี่ย 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็น
ร้อยละ 52.17 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับ
ค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับ
รองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.22 และมีผู้เห็นอย่างยิ่งร้อยละ 43.48 ในประเด็นประเด็นการควบคุม
เพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มี
การบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ
ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.13 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้
แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการ
อนุมัติอย่างเหมาะสม แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 56.52 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่
เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

อย่างไรก็ตามเมื่อมองในภาพรวมของประเด็นการควบคุมภายในวงจรมูลค่าจ้างแรงงานตามตารางที่ 4.79 จะพบว่าในวงจรมูลค่าจ้างแรงงานนี้ถูกค่าเห็นว่าประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยใน 2 ประเด็น คือ ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และประเด็นประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.74 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรมูลค่าจ้างแรงงาน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
12	วงจรมูลค่าจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้ แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่ เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้							
	12.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	-	2.60	7.79	42.86	46.75	4.34	0.74
	12.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	2.56	7.69	48.72	41.03	4.28	0.72
	12.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	2.56	6.41	46.15	44.87	4.33	0.71
	12.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่าง ครบถ้วน	-	1.28	6.41	50.00	42.31	4.33	0.66
	12.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้าง แรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสาร ประกอบ	-	1.28	6.41	52.56	39.74	4.31	0.65
	12.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	1.28	11.54	50.00	37.18	4.23	0.70
	12.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	1.25	6.25	48.75	43.75	4.35	0.66

ตารางที่ 4.75 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรค่าจ้างแรงงาน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วยอย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
12	วงจรรค่าจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับ ค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้							
12.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	18.92	2.70	64.86	13.51	3.73	0.93
12.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	16.67	11.11	58.33	13.89	3.69	0.92
12.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	16.22	8.11	67.57	8.11	3.68	0.85
12.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มี การบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	-	16.22	10.81	64.86	8.11	3.65	0.86
12.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้าง แรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสาร ประกอบ	-	13.89	11.11	66.67	8.33	3.69	0.82
12.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	16.67	11.11	61.11	11.11	3.67	0.89
12.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	10.81	8.11	56.76	24.32	3.95	0.88

ตารางที่ 4.76 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรค่าจ้างแรงงาน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วยอย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
12	วงจรรค่าจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับ ค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้							
12.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	9.47	10.53	58.95	21.05	3.92	0.83
12.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	8.51	9.57	60.64	21.28	3.95	0.81
12.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	9.47	9.47	61.05	20.00	3.92	0.82
12.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มี การบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	-	8.42	10.53	61.05	20.00	3.93	0.80
12.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้าง แรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสาร ประกอบ	-	8.42	10.53	63.16	17.89	3.91	0.79
12.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	7.45	11.70	62.77	18.09	3.91	0.77
12.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	7.37	7.37	67.37	17.89	3.96	0.74

ตารางที่ 4.77 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมในวงจรรายการค้า

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
12	วงจรรายการค้า : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการรายการค้า รายการที่เกี่ยวข้องกับรายการค้า และค่าภาษีเงินได้							
12.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	2.15	13.98	5.38	50.54	27.96	3.88	1.04
12.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	3.16	14.74	7.37	48.42	26.32	3.80	1.09
12.3	มีการบันทึกครบถ้วน	2.13	14.89	8.51	48.94	25.53	3.81	1.05
12.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นการระบุหนี้ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	3.16	14.74	6.32	49.47	26.32	3.81	1.08
12.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราการค้า รายการค้า ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	2.13	17.02	6.38	52.13	22.34	3.76	1.05
12.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	2.20	17.58	7.69	49.45	23.08	3.74	1.07
12.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1.04	11.46	4.17	51.04	32.29	4.02	0.96

ตารางที่ 4.78 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายการค้า

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
12	วงจรรายการค้า : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการรายการค้า รายการที่เกี่ยวข้องกับรายการค้า และค่าภาษีเงินได้							
12.1	ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	4.35	4.35	52.17	39.13	4.26	0.75
12.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	4.35	8.70	56.52	30.43	4.13	0.76
12.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	4.35	8.70	47.83	39.13	4.22	0.80
12.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นการระบุหนี้ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	-	4.35	8.70	52.17	34.78	4.17	0.78
12.5	ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราการค้า รายการค้า ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
12.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
12.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	4.35	13.04	39.13	43.48	4.22	0.85

ตารางที่ 4.79 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายการค้าจ้างแรงงาน

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค้าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค้าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค้าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค้าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้ มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค้าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.13 วงจรจัดหาเงิน

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.80 พบว่า กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.38 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 50.00 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.35 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 48.10 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วนสำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.27 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 51.90 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.81 กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.97 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 58.33 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.78 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 63.89 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่

เกี่ยวข้องกับ การจัดหาเงินที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.67 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่าเห็นด้วยร้อยละ 61.11 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.82 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.05 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 58.06 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึกและเปิดเผยอย่างครบถ้วน และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.03 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 61.96 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.93 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 57.45 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.83 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.07 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 52.58 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.93 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 45.26 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.77 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 49.45 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.84 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.26 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 52.17 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ และ

ค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.22 และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 43.48 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.13 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 56.52 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อพิจารณาประเด็นการควบคุมภายในวงจรถัดหาเงินตามตารางที่ 4.85 จะพบว่าในวงจรถัดหาเงินนี้ถูกค่าเห็นว่าประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยใน 2 ประเด็น คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.80 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรถัดหาเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
13	วงจรถัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน							
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	1.28	3.85	50.00	44.87	4.38	0.63
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	1.27	7.59	51.90	39.24	4.29	0.66
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	1.27	6.33	51.90	40.51	4.32	0.65
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	-	1.27	6.33	48.10	44.30	4.35	0.66
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	1.27	7.59	49.37	41.77	4.32	0.67
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	1.27	8.86	51.90	37.97	4.27	0.67
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	1.25	6.25	50.00	42.50	4.34	0.65

ตารางที่ 4.81 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมในวงจรกิจจาดำเนินการ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
13	วงจรกิจจาดำเนินการ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้อง กับการจัดจาดำเนินการ							
	13.1 แสดงถึงการจัดจาดำเนินการที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	2.78	13.89	2.78	63.89	16.67	3.78	0.99
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	16.67	8.33	58.33	16.67	3.75	0.94
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	16.67	8.33	63.89	11.11	3.69	0.89
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	-	16.67	8.33	63.89	11.11	3.69	0.89
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	13.89	8.33	66.67	11.11	3.75	0.84
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	16.67	11.11	61.11	11.11	3.67	0.89
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไป ตามมาตรฐานการบัญชี	-	11.11	5.56	58.33	25.00	3.97	0.88

ตารางที่ 4.82 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจจาดำเนินการ

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
13	วงจรกิจจาดำเนินการ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้อง กับการจัดจาดำเนินการ							
	13.1 แสดงถึงการจัดจาดำเนินการที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของ กิจการ	2.13	7.45	9.57	57.45	23.40	3.93	0.91
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	6.52	7.61	61.96	23.91	4.03	0.76
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	7.53	10.75	59.14	22.58	3.97	0.80
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	-	6.45	8.60	58.06	26.88	4.05	0.79
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	6.32	11.58	61.05	21.05	3.97	0.76
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	5.43	14.13	59.78	20.65	3.96	0.75
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไป ตามมาตรฐานการบัญชี	-	5.26	9.47	66.32	18.95	3.99	0.71

ตารางที่ 4.83 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมในวงจรการจัดหาเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
13	วงจรการจัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน							
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	2.11	12.63	7.37	48.42	29.47	3.91	1.03
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	1.05	13.68	8.42	45.26	31.58	3.93	1.02
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	2.13	14.89	7.45	52.13	23.40	3.80	1.03
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	2.13	14.89	4.26	48.94	29.79	3.89	1.06
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	1.04	16.67	7.29	53.13	21.88	3.78	1.01
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	2.20	16.48	7.69	49.45	24.18	3.77	1.07
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	11.34	3.09	52.58	32.99	4.07	0.90

ตารางที่ 4.84 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
13	วงจรการจัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน							
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	4.35	4.35	52.17	39.13	4.26	0.75
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	4.35	8.70	56.52	30.43	4.13	0.76
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	4.35	13.04	43.48	39.13	4.17	0.83
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	4.55	13.64	40.91	40.91	4.18	0.85
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	4.35	13.04	39.13	43.48	4.22	0.85

ตารางที่ 4.85 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึกจัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึกจัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.14 วงจรการลงทุน

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.86 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.38 และผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งเป็นร้อยละ 46.84 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เกิดขึ้นแสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.35 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 51.25 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการอนุมัติอย่างเหมาะสมสำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.20 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 55.70 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.87 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.92 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 56.76 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึกจัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.78 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 56.76 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.68 ในประเด็นการควบคุม

เพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 62.16 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.88 แสดงให้เห็นว่าผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดใน 2 ประเด็นที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.07 เท่ากัน และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 60.87 และร้อยละ 60.64 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เกิดขึ้นแสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามด้วยค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.97 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึกครบถ้วน และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมียอดคงเหลือในงบการเงินถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 61.29 และร้อยละ 59.57 ตามลำดับ แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.89 ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.07 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 53.61 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.96 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 53.61 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามด้วยค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.77 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมียอดคงเหลือในงบการเงินถูกต้องทั้งจำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 55.32 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.90 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยว่าสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.22 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 47.83 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่เกิดขึ้นแสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่า

ใกล้เคียงกันที่ 4.17 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 43.04 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดมี 2 ประเด็นที่ค่าเฉลี่ย 4.09 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 56.52 และร้อยละ 36.36 ตามลำดับ แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อพิจารณาประเด็นการควบคุมภายในวงจรการลงทุนตามตารางที่ 4.85 จะพบว่าในวงจรนี้ถูกค่าเห็นด้วยในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยใน 2 ประเด็น คือ ประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนแสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

ตารางที่ 4.86 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรการลงทุน

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
14	วงจรการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน							
14.1	แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	-	1.27	6.33	45.57	46.84	4.38	0.67
14.2	มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	1.25	5.00	51.25	42.50	4.35	0.64
14.3	มีการบันทึกครบถ้วน	-	1.28	7.69	47.44	43.59	4.33	0.68
14.4	ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	-	1.27	6.33	51.90	40.51	4.32	0.65
14.5	มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้งจำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	-	1.27	7.59	50.63	40.51	4.30	0.67
14.6	มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	-	1.27	10.13	55.70	32.91	4.20	0.67
14.7	มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	1.3	6.3	53.8	38.8	4.30	0.64

ตารางที่ 4.87 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
14	วงจรกิจการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับ การลงทุน							
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็น ของกิจการ	-	16.22	8.11	59.46	16.22	3.76	0.93
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	16.22	8.11	56.76	18.92	3.78	0.95
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	13.51	8.11	67.57	10.81	3.76	0.83
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพัน ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	-	16.22	10.81	62.16	10.81	3.68	0.88
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตาม เอกสารประกอบ	-	13.89	8.33	66.67	11.11	3.75	0.84
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	16.67	8.33	61.11	13.89	3.72	0.91
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	13.51	5.41	56.76	24.32	3.92	0.92

ตารางที่ 4.88 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
14	วงจรกิจการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับ การลงทุน							
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็น ของกิจการ	-	4.26	9.57	60.64	25.53	4.07	0.72
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	6.52	6.52	60.87	26.09	4.07	0.77
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	7.53	9.68	61.29	21.51	3.97	0.79
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพัน ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	-	6.45	9.68	59.14	24.73	4.02	0.78
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตาม เอกสารประกอบ	-	7.45	10.64	59.57	22.34	3.97	0.80
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	5.43	13.04	59.78	21.74	3.98	0.76
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	6.38	7.45	65.96	20.21	4.00	0.73

ตารางที่ 4.89 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
14	วงจรกิจการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับ การลงทุน							
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็น ของกิจการ	3.09	11.34	2.06	53.61	29.90	3.96	1.03
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	2.11	13.68	6.32	50.53	27.37	3.87	1.03
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	2.11	15.79	5.26	51.58	25.26	3.82	1.05
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพัน ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	3.13	14.58	3.13	54.17	25.00	3.83	1.06
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตาม เอกสารประกอบ	1.06	17.02	6.38	55.32	20.21	3.77	1.00
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	2.20	16.48	5.49	52.75	23.08	3.78	1.05
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1.03	10.31	2.06	53.61	32.99	4.07	0.93

ตารางที่ 4.90 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรกิจการลงทุน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็นด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
14	วงจรกิจการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับ การลงทุน							
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็น ของกิจการ	-	4.35	8.70	47.83	39.13	4.22	0.80
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	-	8.70	4.35	56.52	30.43	4.09	0.85
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	-	8.70	8.70	43.48	39.13	4.13	0.92
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพัน ของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	-	9.09	13.64	36.36	40.91	4.09	0.97
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตาม เอกสารประกอบ	-	9.09	9.09	40.91	40.91	4.14	0.94
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับ บัญชีแยกประเภท	-	9.09	9.09	40.91	40.91	4.14	0.94
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผย ข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	-	4.35	13.04	43.04	39.13	4.17	0.83

ตารางที่ 4.91 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรรายการลงทุน

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนแสดงถึงการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	1. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนแสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ 2. การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนแสดงถึงการลงทุนมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีสอดคล้องกับงบการเงินถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

กรรมการตรวจสอบ

จากตารางที่ 4.92 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.23 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 46.67 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุงทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสมบันทึกครบถ้วนตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 4.21 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 50.67 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.14 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 51.90 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 4.93 พบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.81 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 55.56 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.78 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 64.86 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.69 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าที่เป็นการปรับปรุง

รายการ และการกลับรายการปรับปรุงทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสมบันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 54.29 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.94 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 3.87 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 60.00 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.86 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 60.42 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุงทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.82 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 58.51 แต่เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.95 ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 3.91 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.74 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล และค่าเฉลี่ยลำดับรองที่มีค่าใกล้เคียงกันที่ 3.88 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 44.09 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุงทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.68 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีแยกประเภททั่วไปต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์สูญหาย แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 47.87 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.96 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.18 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 45.45 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไปได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง สำหรับประเด็นอื่น ๆ ส่วนใหญ่ตอบว่าเห็นด้วย อย่างไรก็ตามค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 4.04 ในประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เป็นการปิดบัญชีทุกรายการได้รับอนุมัติอย่าง

เหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึก อย่างถูกต้อง แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 52.17 แต่ก็ยังเป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อพิจารณาประเด็นการควบคุมภายในวงจรมติที่แยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงินในหนังสือถึงผู้บริหารตามตารางที่ 4.97 จะพบว่าในวงจรมติที่ผู้สอบเห็นว่าประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้องว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.92 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายในวงจรมติที่แยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ข้อที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x̄	SD
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง		
15	วงจรมติที่แยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า							
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	4.00	8.00	50.67	37.33	4.21	0.76
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ(Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	4.00	9.33	52.00	34.67	4.17	0.76
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	4.00	9.33	46.67	40.00	4.23	0.78
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกรับผิดชอบ ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	2.60	12.99	50.65	33.77	4.16	0.74
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	-	2.53	13.92	48.10	35.44	4.16	0.76
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการการจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	-	3.80	11.39	51.90	32.91	4.14	0.76

ตารางที่ 4.93 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมภายใน
วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็นด้วย อย่างยิ่ง		
15	วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า							
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	13.51	10.81	62.16	13.51	3.76	0.86
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ (Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	13.51	8.11	64.86	13.51	3.78	0.85
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	14.29	17.14	54.29	14.29	3.69	0.90
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	10.81	13.51	62.16	13.51	3.78	0.82
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกัน สินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	-	13.89	13.89	52.78	19.44	3.78	0.93
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำ รายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	-	13.89	11.11	55.56	19.44	3.81	0.92

ตารางที่ 4.94 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของ ผู้ทำบัญชี เกี่ยวกับ ประเด็น การควบคุมภายใน
วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
15	วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า							
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	1.06	8.51	14.89	58.51	17.02	3.82	0.85
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ (Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	1.05	8.42	11.58	60.00	18.95	3.87	0.85
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	1.04	7.29	13.54	60.42	17.71	3.86	0.83
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	1.05	8.42	12.63	60.00	17.89	3.85	0.85
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	1.05	7.37	15.79	57.89	17.89	3.84	0.84
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	1.05	8.42	12.63	60.00	17.89	3.85	0.85

ตารางที่ 4.95 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
15	วงจรมบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า							
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	1.09	16.30	6.52	46.74	29.35	3.87	1.05
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ (Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	1.06	15.96	9.57	45.74	27.66	3.83	1.04
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	1.08	16.13	7.53	44.09	31.18	3.88	1.06
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	2.17	15.22	7.61	46.74	28.26	3.84	1.07
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	3.19	15.96	11.70	47.87	21.28	3.68	1.08
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	1.05	12.63	6.32	54.74	25.26	3.91	0.96

ตารางที่ 4.96 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของ ผู้ ส อ บ บั ญ ชี เกี่ยว กับ ประ เติ น การ ค ว บ คู ม ภาย ใน
วง จร บั ญ ชี แยก ประ เภ ท ทั ่ว ไป และ วง จร การ ร าย งาน ทาง การ เงิน

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่างยิ่ง		
15	วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า							
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	9.09	4.55	45.45	40.91	4.18	0.91
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ(Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	9.09	9.09	40.91	40.91	4.14	0.94
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	-	9.09	4.55	54.55	31.82	4.09	0.87
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	-	8.70	8.70	52.17	30.43	4.04	0.88
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	-	-	13.64	59.09	27.27	4.14	0.64
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการการจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	-	4.55	9.09	59.09	27.27	4.09	0.75

ตารางที่ 4.97 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและ
ผู้ ส อ บ บั ญ ชี เกี่ยว กับ ประ เติ น การ ค ว บ คู ม ภาย ใน
วง จร บั ญ ชี แยก ประ เภ ท ทั ่ว ไป และ วง จร การ ร าย งาน ทาง การ เงิน

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้ ส อ บ บั ญ ชี
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์สูญหาย	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เป็นการปิดบัญชีทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง

2 ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

กรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 4.98 กรรมการตรวจสอบเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.31 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.76 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.27 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 59.52 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ในเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.51 เป็นประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี ในเรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 44.30 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

กรรมการผู้จัดการ

จากตารางที่ 4.99 แสดงให้เห็นว่า กรรมการผู้จัดการเห็นด้วยสูงสุดใน 2 ประเด็นที่มีค่าเฉลี่ย 4.00 เท่ากัน และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 76.32 และร้อยละ 71.05 คือ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ และในเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ส่วนค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.28 ในประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในเรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่ แม้ยังคงมีแนวโน้มว่ามีความเห็นด้วยร้อยละ 47.22 แต่ก็เป็นประเด็นที่เห็นด้วยน้อยที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ทำบัญชี

ตารางที่ 4.100 ผู้ทำบัญชีเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.09 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 73.74 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.08 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 67.35 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.38 ในประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีเรื่องช่วย

เพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 40.66 ผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 13.19 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 1.10 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4.101 ผู้ตรวจสอบภายในเห็นด้วยสูงสุดที่ค่าเฉลี่ย 4.25 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.81 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า เรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ และค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.23 และมีผู้เห็นด้วยร้อยละ 53.40 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ในเรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมีสำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.06 ในด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี เรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 18.56 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 8.25 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับข้ออื่น ๆ

ผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.102 ค่าเฉลี่ยสูงสุดอยู่ที่ 4.46 และผู้เห็นด้วยเป็นร้อยละ 54.17 ในประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า เรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี และมีประโยชน์ 2 เรื่องค่าเฉลี่ยลำดับรองอยู่ที่ 4.08 เท่ากัน และมีผู้เห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 50.00 และเห็นด้วยร้อยละ 62.50 คือประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า และเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ ตามลำดับ สำหรับค่าเฉลี่ยต่ำสุดอยู่ที่ 3.25 ในประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี เรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่ โดยมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยเป็นร้อยละ 12.50 และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่งร้อยละ 6.25 ซึ่งเป็นประเด็นที่ไม่เห็นด้วยมากที่สุดเมื่อเทียบกับข้ออื่น ๆ

เมื่อพิจารณาเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารในภาพรวมตามตารางที่ 4.103 จะพบว่า ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นว่าหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ โดยลูกค้าเห็นว่ามีประโยชน์ในเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับ

การจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีประโยชน์
ในเรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้ายระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี

ตารางที่ 4.98 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง	ไม่ เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชี กับลูกค้า							
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับ ลูกค้า	-	5.88	11.76	58.82	23.53	4.00	0.77
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้ายระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่ กิจการมี	-	4.71	10.59	58.82	25.88	4.06	0.75
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณา ความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุม ภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	-	2.38	3.57	54.76	39.29	4.31	0.66
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการ กระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	-	1.19	4.76	59.52	34.52	4.27	0.61
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการ ตรวจสอบ	1.25	1.25	13.75	52.50	31.25	4.11	0.78
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	2.56	3.85	32.05	48.72	12.82	3.65	0.85
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า		1.18	18.82	58.82	21.18	4.00	0.67
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดหางบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	2.47	7.41	25.93	50.62	13.58	3.65	0.90
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล	2.53	6.33	32.91	41.77	16.46	3.63	0.92
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติ ตามคำแนะนำ	-	3.53	28.24	51.76	16.47	3.81	0.75
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี							
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้า กับผู้สอบบัญชี	-	2.41	21.69	60.24	15.66	3.89	0.68
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อ บริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้	-	2.47	17.28	60.49	19.75	3.98	0.69
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญ ในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้สอบบัญชี	1.23	2.47	19.75	55.56	20.99	3.93	0.79
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้ายระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนัก งานสอบบัญชี	3.90	3.90	28.57	49.35	14.29	3.66	0.91
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	1.28	8.97	20.51	51.28	17.95	3.76	0.90
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้า สอบบัญชีรายปัจจุบัน	1.28	5.13	30.77	50.00	12.82	3.68	0.81
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	1.28	5.13	30.77	53.85	8.97	3.64	0.77
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความ มีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	2.53	8.86	34.18	44.30	10.13	3.51	0.89

ตารางที่ 4.99 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของกรรมการผู้จัดการเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					\bar{x}	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า							
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	-	7.89	10.53	71.05	10.53	3.84	0.72
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี	-	5.26	10.53	71.05	13.16	3.92	0.67
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	-	2.63	7.89	76.32	13.16	4.00	0.57
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	-	2.63	10.53	71.05	15.79	4.00	0.62
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ	-	5.26	15.79	65.79	13.16	3.87	0.70
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	-	18.92	24.32	51.35	5.41	3.43	0.87
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	-	7.89	31.58	57.89	2.63	3.55	0.69
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	-	13.16	26.95	57.89	-	3.45	0.72
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล	-	18.42	31.58	47.37	2.63	3.34	0.81
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ	-	15.79	23.68	57.89	2.63	3.47	0.80
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี							
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	-	10.53	13.16	68.42	7.89	3.74	0.76
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อวิสัยทัศน์ของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้	-	13.16	10.53	65.79	10.53	3.74	0.83
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้สอบบัญชี	-	10.53	18.42	63.16	7.89	3.68	0.77
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี	-	10.81	16.22	67.57	5.41	3.68	0.75
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	-	16.22	16.22	59.46	8.11	3.59	0.86
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน	-	16.22	24.32	54.05	5.41	3.49	0.84
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	-	16.22	16.22	64.86	2.70	3.54	0.80
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	-	25.00	25.00	47.22	2.78	3.28	0.88

ตารางที่ 4.100 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					X	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบ บัญชีกับลูกค้า							
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชี กับลูกค้า	1.05	8.42	12.63	60.00	17.89	3.93	0.70
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหา ที่กิจการมี	-	2.04	9.18	67.35	21.43	4.08	0.62
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี พิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มี ระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	-	1.01	7.07	73.74	18.18	4.09	0.54
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมิน การกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	-	3.09	10.31	71.13	15.46	3.99	0.62
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่นพัฒนา แผนการตรวจสอบ	1.02	1.02	19.39	67.35	11.22	3.87	0.65
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	2.15	6.45	31.18	48.39	11.83	3.61	0.86
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	1.02	5.10	25.51	51.02	17.35	3.79	0.83
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	2.15	6.45	32.26	44.09	15.05	3.63	0.89
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองใน ชั้นศาล	3.16	8.42	41.05	30.53	16.84	3.49	0.98
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึง ผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ	1.04	6.25	35.42	45.83	11.46	3.60	0.81
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี							
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่าง ลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	-	8.25	24.74	57.73	9.28	3.68	0.76
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใย ต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมิได้	2.06	9.28	20.62	55.67	12.37	3.67	0.89
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความ เชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของ ผู้สอบบัญชี	1.04	6.25	27.08	56.25	9.38	3.67	0.78
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละ สำนักงานสอบบัญชี	2.11	8.42	30.53	47.37	11.58	3.58	0.88
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	3.16	9.47	26.32	49.47	11.58	3.57	0.93
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับ ลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน	-	8.60	35.48	45.16	10.75	3.58	0.80
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	-	15.05	36.56	39.78	8.60	3.42	0.85
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับ ความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้า รายใหม่	1.10	13.19	40.66	36.26	8.79	3.38	0.87

ตารางที่ 4.101 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					— x	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า							
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	2.88	-	9.62	61.54	25.96	4.08	0.78
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี	0.97	-	9.71	53.40	35.92	4.23	0.70
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	0.96	2.88	3.85	54.81	37.50	4.25	0.75
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	0.96	1.92	11.54	52.88	32.69	4.14	0.77
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ	-	5.88	15.69	55.88	22.55	3.95	0.79
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	2.97	10.89	25.74	49.50	10.89	3.54	0.93
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	3.85	3.85	18.27	54.81	19.23	3.82	0.92
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	1.98	13.86	32.67	39.60	11.88	3.46	0.94
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล	6.12	12.24	38.78	32.65	10.20	3.29	1.02
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ	3.92	4.90	40.20	45.10	5.88	3.44	0.84
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี							
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	2.88	0.96	25.96	52.88	17.31	3.81	0.84
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้	0.98	6.86	21.57	60.78	9.80	3.72	0.78
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้สอบบัญชี	0.98	9.80	31.37	49.02	8.82	3.55	0.83
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี	4.90	6.86	31.37	50.00	6.86	3.47	0.91
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	4.90	11.76	29.41	44.12	9.80	3.42	0.99
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน	3.92	9.80	34.31	44.12	7.84	3.42	0.92
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	5.10	11.22	37.76	37.76	8.16	3.33	0.96
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	8.25	18.56	38.14	28.87	6.19	3.06	1.03

ตารางที่ 4.102 แสดงร้อยละ ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานตามระดับความคิดเห็น
ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น (%)					x	SD
		ไม่เห็น ด้วย อย่างยิ่ง	ไม่ เห็น ด้วย	ไม่ แน่ใจ	เห็น ด้วย	เห็น ด้วย อย่าง ยิ่ง		
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชี กับลูกค้า							
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชี กับลูกค้า	-	-	12.50	37.50	50.00	4.38	0.71
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่ กิจการมี	-	-	-	54.17	45.83	4.46	0.51
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณา ความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบ ควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	-	-	-	62.50	37.50	4.38	0.49
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมิน การกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	4.17	-	4.17	58.33	33.33	4.17	0.87
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่นพัฒนาแผนการ ตรวจสอบ	-	-	15.00	55.00	30.00	4.15	0.67
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	-	11.11	38.89	27.78	22.22	3.61	0.98
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	-	-	8.33	58.33	33.33	4.25	0.61
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	-	4.76	14.29	57.14	23.81	4.00	0.77
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองใน ชั้นศาล	8.33	12.50	20.83	37.50	20.83	3.50	1.22
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึง ผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการ ปฏิบัติตามคำแนะนำ	-	-	30.43	43.48	26.09	3.96	0.77
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี							
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่าง ลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	4.17	-	16.67	58.33	20.83	3.92	0.88
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อ บริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้	-	-	9.09	63.64	27.27	4.18	0.59
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความ เชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของ ผู้สอบบัญชี	-	-	33.33	47.62	19.05	3.86	0.73
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละ สำนักงานสอบบัญชี	-	14.29	28.57	42.86	14.29	3.57	0.93
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	-	25.00	16.67	41.67	16.67	3.50	1.06
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับ ลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน	11.11	11.11	33.33	27.78	16.67	3.28	1.23
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	5.56	5.56	38.89	38.89	11.11	3.44	0.98
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับ ความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้า รายใหม่	6.25	12.50	43.75	25.00	12.50	3.25	1.06

ตารางที่ 4.103 แสดงประเด็นความคิดเห็นที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและต่ำสุดของลูกค้าและผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ค่าเฉลี่ย	ลูกค้า	ผู้ตอบแบบสอบถาม
ค่าเฉลี่ยสูงสุด	ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้ตอบแบบสอบถามกับลูกค้าในเรื่องช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตอบแบบสอบถามพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้ตอบแบบสอบถามกับลูกค้าในเรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี
ค่าเฉลี่ยต่ำสุด	ประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้ตอบแบบสอบถาม เรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	ประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้ตอบแบบสอบถาม เรื่องช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ตอบแบบสอบถามโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่

4.3 แนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อมูลในส่วนนี้จะอธิบายถึงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารใน 4 เรื่องได้แก่ ระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง เครื่องมือในการสื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น บุคคลที่ผู้ตอบแบบสอบถามควรรายงาน และระยะเวลาที่ผู้ตอบแบบสอบถามควรรายงานของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตอบแบบสอบถามแบบสอบถามที่ใช้ในส่วนนี้เป็นคำถามที่มีลักษณะตอบได้หลายคำตอบ สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลในคำถามที่สามารถตอบได้หลายข้อจะพิจารณาที่จำนวนผู้ตอบ โดยพิจารณาว่าในแต่ละกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับข้อใดมากที่สุด และมีกลุ่มตัวอย่างใดที่มีความคิดเห็นแตกต่างไปจากกลุ่มอื่น

จากตารางที่ 4.104 สามารถอธิบายถึงผลการสำรวจได้ดังนี้

1. ระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสุ่มเลือกประเด็นจากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารมา 11 ประเด็นสามารถพิจารณาได้ดังนี้

1.1 การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

ในเรื่องนี้มีการเลือกตอบมากที่สุดในข้อเดียวกัน คือ เลือกตอบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยมีกรรมการตรวจสอบเลือกตอบจำนวน 34 คน กรรมการผู้จัดการ 20 คน ผู้

ตรวจสอบภายใน 48 คน และผู้สอบบัญชี 9 คน ในขณะที่ผู้ทำบัญชีเลือกตอบมากที่สุด คือ ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน

1.2 การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

ทุกกลุ่มเห็นว่าในเรื่องนี้ว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ ซึ่งผู้ตอบที่เป็นกรรมการตรวจสอบมีจำนวน 40 คน กรรมการผู้จัดการ 23 คน ผู้ทำบัญชี 54 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 52 คน และผู้สอบบัญชี 13 คน และสำหรับคำตอบที่เลือกน้อยที่สุดในกลุ่มของกรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน คือ จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ ในขณะที่กรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี เลือกตอบน้อยที่สุด คือ ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน

1.3 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม

ทุกกลุ่มเห็นตรงกันว่าเป็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ โดยมีผู้ตอบเป็นกรรมการตรวจสอบมีจำนวน 54 คน กรรมการผู้จัดการ 21 คน ผู้ทำบัญชี 64 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 72 คน และผู้สอบบัญชี 22 คน

1.4 กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีคิดว่า เป็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ โดยมีกรรมการตรวจสอบเลือกจำนวน 45 คน กรรมการผู้จัดการ 18 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 48 คน และผู้สอบบัญชี 14 คน อย่างไรก็ตาม ผู้ทำบัญชีเลือกตอบว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยมีผู้ทำบัญชีเลือกจำนวน 46 คน ทั้งนี้ กลุ่มอื่น ๆ เลือกตอบว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญในอันดับรอง

1.5 พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

คำตอบข้อที่ทุกกลุ่มเลือกมากที่สุด คือ ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยมีกรรมการตรวจสอบเลือกตอบจำนวน 41 คน กรรมการผู้จัดการ 23 คน ผู้ทำบัญชี 41 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 50 คน และผู้สอบบัญชี 13 คน ส่วนข้อที่เลือกตอบน้อยที่สุดในกลุ่มกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี คือ ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน ขณะที่ผู้ทำบัญชีเลือกน้อยที่สุด คือ จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ

1.6 พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล

ทุกกลุ่มมองว่าเป็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 44 คน กรรมการผู้จัดการ 19 คน ผู้ทำบัญชี 57 คน

ผู้ตรวจสอบภายใน 52 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน ส่วนข้อที่เลือกรองลงมาที่ทุกกลุ่มเลือก คือ ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ

1.7 ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี

กลุ่มลูกค้ำมองว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 36 คน กรรมการผู้จัดการ 20 คน ผู้ทำบัญชี 42 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 44 คน ขณะที่ผู้สอบบัญชี คิดว่าเป็นจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ โดยมีผู้สอบบัญชีเลือกตอบสูงสุด 11 คน

1.8 การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ

คำตอบข้อที่เลือกมากที่สุด คือ ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 31 คน ผู้ทำบัญชี 51 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน ในขณะที่กรรมการผู้จัดการ และผู้ตรวจสอบภายใน เลือกตอบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญมากที่สุด ส่วนข้อที่เลือกน้อยที่สุดที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นตรงกัน คือ จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ

1.9 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้าและรายการบัญชี มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

ทุกกลุ่มมองว่าเป็นข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 52 คน กรรมการผู้จัดการ 26 คน ผู้ทำบัญชี 46 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 80 คน และผู้สอบบัญชี 22 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ เป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ

1.10 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและภาระผูกพัน ที่ได้บันทึกเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการจริง

ทุกกลุ่มเห็นว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยกรรมการตรวจสอบเลือกตอบจำนวน 36 คน กรรมการผู้จัดการ 19 คน ผู้ทำบัญชี 39 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 54 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน

1.11 พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

กลุ่มลูกค้ำมองว่าเป็นข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ เป็นข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 38 คน กรรมการผู้จัดการ 17 คน ผู้ทำบัญชี 62 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 52 คน ขณะที่ผู้สอบบัญชี คิดว่าเป็นข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ โดยมีผู้สอบบัญชี เลือกตอบสูงสุด 10 คน

ในการพิจารณาระดับสาระสำคัญของความบกพร่องนั้น ลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มในการพิจารณาเหมือนกัน โดยจะพิจารณาว่าประเด็นดังกล่าวเป็นเรื่องใดเป็นหลักในการพิจารณากำหนดสาระสำคัญของประเด็นที่เกิดขึ้น และพบว่าระดับสาระสำคัญของความบกพร่องค่อนข้างไม่มีผลต่อการตัดสินใจจัดทำหนังสือถึงผู้บริหาร โดยทุกกลุ่มเห็นว่าไม่ว่าประเด็นที่เกิดขึ้นจะเป็นเรื่องใดและไม่ว่ามีระดับสาระสำคัญระดับใด ผู้สอบบัญชีก็ควรรายงานทั้งหมด แต่ถ้าเป็นประเด็นที่สามารถระบุสาระสำคัญได้ก็ให้รายงานรายละเอียดระดับสาระสำคัญประกอบไว้ในหนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 4.104 แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญของความบกพร่องในการควบคุมภายใน

ข้อที่	รายการ	กรรมการตรวจสอบ	กรรมการผู้จัดการ	ผู้ทำบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายใน	ผู้สอบบัญชี
1	การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	20	15	52	40	9
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	34	20	28	48	9
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	23	2	15	11	6
2	การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	13	7	33	36	3
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	40	23	54	52	13
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	20	4	8	11	8
3	การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	7	3	12	11	1
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	19	12	20	19	0
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	54	21	64	72	22
4	กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	9	3	15	10	4
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	25	16	46	42	6
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	45	18	35	48	14
5	พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	12	4	26	20	3
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	41	23	41	50	13
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	23	9	25	29	7
6	พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	8	4	13	14	1
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	27	14	24	35	5
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	44	19	57	52	16

ตารางที่ 4.104 (ต่อ) แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญของความบกพร่องในการควบคุมภายใน

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
7	ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	20	7	34	42	6
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	36	20	42	44	4
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	21	9	18	15	11
8	การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	31	10	51	40	12
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	30	18	29	41	8
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	18	9	16	20	3
9	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าและรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	52	26	46	80	22
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	22	8	35	17	1
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	6	3	15	6	-
10	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและภาระผูกพัน ที่ได้รับบันทึกเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการจริง					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	18	10	38	31	3
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	36	19	39	54	16
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	24	8	17	15	4
11	พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ					
	ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน	38	17	62	52	9
	ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ	27	17	20	38	10
	จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ	13	3	12	10	4

2. เครื่องมือในการสื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเครื่องมือในการสื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสุ่มเลือกประเด็นจากเรื่อง ที่เกี่ยวข้องกันหนังสือถึงผู้บริหารมา 11 ประเด็นสามารถพิจารณาได้ตามตารางที่ 4.105 ดังนี้

2.1 การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

ทุกกลุ่มเลือกตอบมากที่สุดในช่วงเดียวกัน คือ เลือกใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยกรรมการตรวจสอบมีจำนวน 51 คน กรรมการผู้จัดการ 25 คน ผู้ทำบัญชี 68 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 74 คน และผู้สอบบัญชี 23 คน และสำหรับคำตอบรองลงมาในกลุ่มของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี คือ เลือกใช้รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร ในขณะที่ผู้ทำบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเลือกหนังสือตอบรับงานเป็นคำตอบรองลงมา

2.2 การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

ทุกกลุ่มมองว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 50 คน กรรมการผู้จัดการ 26 คน ผู้ทำบัญชี 70 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 57 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม

ทุกกลุ่มมองว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 48 คน กรรมการผู้จัดการ 26 คน ผู้ทำบัญชี 69 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 72 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกน้อยที่สุด คือ หนังสือตอบรับงาน

2.4 กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

คำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกมากที่สุด คือ เลือกใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือ โดยกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 58 คน กรรมการผู้จัดการ 25 คน ผู้ทำบัญชี 68 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 68 คน และผู้สอบบัญชี 17 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.5 พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

กลุ่มลูกค้าเลือกตอบมากที่สุดในข้อเดียวกัน คือ เลือกใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยกรรมการตรวจสอบมีจำนวน 45 คน กรรมการผู้จัดการ 22 คน ผู้ทำบัญชี 52 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 57 คน ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเลือกตอบรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มากที่สุดจำนวน 22 คน

2.6 พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล

ทุกกลุ่มมองว่าข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล ควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 57 คน กรรมการผู้จัดการ 29 คน ผู้ทำบัญชี 68 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 75 คน และผู้สอบบัญชี 18 คน ส่วนข้อที่เลือกรองลงมาที่ทุกกลุ่มเลือก คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.7 ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี

กลุ่มกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ และผู้ตรวจสอบภายใน มีความคิดเห็นว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 36 คน กรรมการผู้จัดการ 16 คน และผู้ตรวจสอบภายใน 49 คน ในขณะที่ผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี คิดว่า ควรใช้หนังสือตอบรับงานเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีผู้ทำบัญชี 42 คน และผู้สอบบัญชี 11 คน เลือกตอบข้อนี้สูงสุด

2.8 การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ

ทุกกลุ่มมองว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 56 คน กรรมการผู้จัดการ 25 คน ผู้ทำบัญชี 81 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 82 คน และผู้สอบบัญชี 23 คน

2.9 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้าและรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

ทุกกลุ่มมองว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสาร โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 52 คน กรรมการผู้จัดการ 26 คน ผู้ทำบัญชี 79 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 80 คน และผู้สอบบัญชี 22 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.10 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและ ภาวะผูกพัน ที่ได้บันทึก เป็นสิทธิและภาวะผูกพันของกิจการจริง

ทุกกลุ่มมองว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือสื่อสาร โดยมี กรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 56 คน กรรมการผู้จัดการ 22 คน ผู้ทำบัญชี 75 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 71 คน และผู้สอบบัญชี 21 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.11 พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นว่าควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือสื่อสาร โดยมี กรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 59 คน กรรมการผู้จัดการ 25 คน ผู้ทำบัญชี 77 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 82 คน และผู้สอบบัญชี 19 คน ส่วนข้อที่ทุกกลุ่มเลือกตอบรองลงมา คือ รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในการพิจารณาเครื่องมือในการสื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้นนั้น ส่วนใหญ่ลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความเห็นตรงกันว่า ประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลทุกประเด็นควรใช้ หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือรายงานให้ลูกค้าทราบ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.105 แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับเครื่องมือที่ผู้สอบบัญชี
ควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
1	การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มี หน้าที่กำกับดูแล					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	51	25	68	74	23
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	16	8	12	14	1
	หนังสือตอบรับงาน	13	4	14	16	-
2	การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่ เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกตั้งตาม หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	50	26	70	57	16
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	18	9	26	41	12
	หนังสือตอบรับงาน	7	1	2	7	-
3	การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	48	26	69	72	12
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	27	10	24	34	11
	หนังสือตอบรับงาน	3	1	6	2	2
4	กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	58	25	68	68	17
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	18	11	28	30	9
	หนังสือตอบรับงาน	3	1	4	6	-
5	พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัย ในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	45	22	52	57	7
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	29	13	40	41	22
	หนังสือตอบรับงาน	5	1	5	8	1
6	พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับ ดูแล					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	57	29	68	75	18
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	20	7	21	23	6
	หนังสือตอบรับงาน	3	1	7	5	2

ตารางที่ 4.105 (ต่อ) แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับเครื่องมือที่
ผู้สอบบัญชีควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
7	ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของ สำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบ ต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	36	16	38	49	8
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	18	14	16	23	1
	หนังสือตอบรับงาน	26	6	42	37	14
8	การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผล ด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่ เพียงพอ					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	56	25	81	82	23
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	15	5	8	10	-
	หนังสือตอบรับงาน	10	7	8	14	-
9	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้าและรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่าง เหมาะสม					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	52	26	79	80	22
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	23	8	10	18	1
	หนังสือตอบรับงาน	7	3	8	7	-
10	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิ และภาระผูกพัน ที่ได้บันทึกเป็นสิทธิและภาระ ผูกพันของกิจการจริง					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	56	22	75	71	21
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	23	13	17	25	3
	หนังสือตอบรับงาน	5	2	3	10	-
11	พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ					
	หนังสือถึงผู้บริหาร	59	25	77	82	19
	รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	18	10	12	13	3
	หนังสือตอบรับงาน	6	2	6	10	-

3. บุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสุ่มเลือกประเด็นจากเรื่อง ที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารมา 11 ประเด็นสามารถพิจารณาได้ตามตารางที่ 4.106 ได้ดังนี้

3.1 การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

กลุ่มกรรมการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นว่าควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 38 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 38 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน ขณะที่กรรมการผู้จัดการ และผู้ทำบัญชี คิดว่าควรรายงานกรรมการผู้จัดการ โดยมีกรรมการผู้จัดการ 17 คน และผู้ทำบัญชี 44 คน เลือกตอบในข้อนี้สูงสุด

3.2 การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

ทุกกลุ่มเห็นว่าควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 38 คน กรรมการผู้จัดการ 17 คน ผู้ทำบัญชี 42 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 47 คน และผู้สอบบัญชี 15 คน

3.3 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 52 คน กรรมการผู้จัดการ 22 คน ผู้ทำบัญชี 58 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 61 คน และผู้สอบบัญชี 17 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกน้อยที่สุด คือ รายงานถึงกรรมการผู้จัดการ

3.4 กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 48 คน กรรมการผู้จัดการ 19 คน ผู้ทำบัญชี 44 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 50 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน และสำหรับคำตอบที่เลือกตอบรองลงมาในกลุ่มกรรมการตรวจสอบ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี คือ รายงานถึงกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ ในขณะที่กรรมการเห็นว่ารายงานถึงตนเองเป็นคำตอบรองลงมา

3.5 พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เลือกตอบมากที่สุดข้อเดียวกัน คือ รายงานกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ โดย

กรรมการผู้จัดการมี 15 คน ผู้ทำบัญชี 47 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 48 คน และผู้สอบบัญชี 14 คน ในขณะที่กรรมการตรวจสอบเห็นว่าผู้สอบบัญชีควรรายงานถึงตนเองมากที่สุดจำนวน 35 คน

3.6 พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล

กลุ่มกรรมการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี มีความคิดเห็นว่า ควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 50 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 54 คน และผู้สอบบัญชี 15 คน ขณะที่กรรมการผู้จัดการและผู้ทำบัญชี คิดว่า ควรรายงานกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ โดยมีกรรมการผู้จัดการ 17 คน และผู้ทำบัญชี 46 คน เลือกตอบข้อนี้สูงสุด

3.7 ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานกรรมการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 37 คน กรรมการผู้จัดการ 20 คน ผู้ทำบัญชี 47 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 46 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน สำหรับคำตอบที่กลุ่มกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเลือกเป็นอันดับรองลงมา คือ รายงานกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้ทำบัญชีเลือกรายงานถึงกรรมการผู้จัดการเป็นอันดับรอง ส่วนกรรมการตรวจสอบเลือกทั้งรายงานรายงานกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ และรายงานกรรมการผู้จัดการเป็นอันดับรอง

3.8 การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานกรรมการผู้จัดการ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 40 คน กรรมการผู้จัดการ 24 คน ผู้ทำบัญชี 63 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 72 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกเป็นอันดับรองลงมา คือรายงานกรรมการตรวจสอบ

3.9 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้าและรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เห็นว่า ควรรายงานกรรมการผู้จัดการ โดยกรรมการผู้จัดการเลือกตอบจำนวน 21 คน ผู้ทำบัญชี 54 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 66 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน ในขณะที่กรรมการตรวจสอบเลือกตอบว่าควรรายงานถึงตนเองมากที่สุด จำนวน 41 คน ทั้งนี้คำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกน้อยที่สุด คือ รายงานถึงกรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ

3.10 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและ ภาวะผูกพัน ที่ได้บันทึก เป็นสิทธิและภาวะผูกพันของกิจการจริง

กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เลือกตอบ มากที่สุดในข้อเดียวกัน คือ รายงานกรรมการผู้จัดการ โดยกรรมการผู้จัดการ 18 คน ผู้ทำบัญชี 46 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 58 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน ในขณะที่กรรมการตรวจสอบ จำนวน 40 คน เลือกให้รายงานถึงตนเองมากที่สุด

3.11 พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานกรรมการผู้จัดการ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบ เป็นจำนวน 40 คน กรรมการผู้จัดการ 21 คน ผู้ทำบัญชี 60 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 71 คน และ ผู้สอบบัญชี 12 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกในอันดับรอง คือ รายงานกรรมการตรวจสอบ

ในการพิจารณาบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงานนั้น ลูกค้าและผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ เห็นตรงกันว่าในเรื่องการกำกับดูแลที่ไม่ใช่การควบคุมภายในควรรายงานกรรมการตรวจสอบ และ เรื่องการควบคุมภายในควรรายงานกรรมการผู้จัดการ แต่ก็พบข้อเสนอแนะว่าถ้าเป็นไปได้ควร รายงานทั้งกรรมการตรวจสอบและกรรมการผู้จัดการ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.106 แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชี
ควรแจ้งให้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
1	การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่ กำกับดูแล					
	กรรมการตรวจสอบ	38	14	38	38	16
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	20	7	14	20	9
	กรรมการผู้จัดการ	29	17	44	27	3
2	การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่ เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตาม หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป					
	กรรมการตรวจสอบ	38	17	42	47	15
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	23	8	18	26	9
	กรรมการผู้จัดการ	22	12	41	46	6
3	การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม					
	กรรมการตรวจสอบ	52	22	58	61	17
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	33	12	39	45	12
	กรรมการผู้จัดการ	9	6	8	18	3
4	กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์					
	กรรมการตรวจสอบ	48	19	44	50	16
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	25	8	42	45	12
	กรรมการผู้จัดการ	17	12	23	32	6
5	พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยใน ความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
	กรรมการตรวจสอบ	35	11	26	19	10
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	28	15	47	48	14
	กรรมการผู้จัดการ	23	10	29	37	9
6	พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล					
	กรรมการตรวจสอบ	50	12	39	54	15
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	28	17	46	41	9
	กรรมการผู้จัดการ	16	11	17	28	2

ตารางที่ 4.106 (ต่อ) แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชี
ควรแจ้งให้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
7	ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงาน งานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความ อิสระของผู้สอบบัญชี					
	กรรมการตรวจสอบ	37	20	47	46	16
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	25	9	23	29	9
	กรรมการผู้จัดการ	23	9	27	43	6
8	การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วย คอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ					
	กรรมการตรวจสอบ	33	8	22	24	11
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	15	7	13	22	7
	กรรมการผู้จัดการ	40	24	63	72	12
9	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้า และรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม					
	กรรมการตรวจสอบ	41	10	26	29	11
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	13	6	16	22	7
	กรรมการผู้จัดการ	33	21	54	66	12
10	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและ ภาระผูกพัน ที่ได้บันทึกเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ จริง					
	กรรมการตรวจสอบ	40	9	25	29	11
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	15	11	24	30	9
	กรรมการผู้จัดการ	32	18	46	58	12
11	พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้ เกิดขึ้นเป็นประจำ					
	กรรมการตรวจสอบ	32	13	21	26	10
	กรรมการบริษัทที่ไม่ได้ทำหน้าที่บริหารและตรวจสอบ	13	4	16	19	9
	กรรมการผู้จัดการ	40	21	60	71	12

4. ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน ทั้งนี้ผู้วิจัยได้ทำการสุ่มเลือกประเด็นจากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหนังสือถึงผู้บริหารมา 11 ประเด็นสามารถพิจารณาได้ตามตารางที่ 4.107 ได้ดังนี้

4.1 การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

กรรมการตรวจสอบ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน ต่างมีความคิดเห็นว่าเป็นช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบ ซึ่งมีกรรมการตรวจสอบ 35 คน ผู้ทำบัญชี 34 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 39 คน ในขณะที่ กรรมการผู้จัดการและผู้สอบบัญชีเห็นว่า ควรรายงานระหว่างการตรวจสอบ โดยมีกรรมการผู้จัดการเลือกตอบ 14 คน และผู้ทำบัญชี 10 คน อย่างไรก็ตามทั้ง 5 กลุ่มเลือกตอบน้อยที่สุดในข้อเดียวกัน คือ ช่วงเวลาหลังจากการออกรายงานผู้สอบบัญชี

4.2 การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชานั้นจะถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

ทุกกลุ่มมีการเลือกตอบมากที่สุดในข้อเดียวกัน คือ ช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งมีผู้ตอบที่เป็นกรรมการตรวจสอบ 31 คน กรรมการผู้จัดการ 21 คน ผู้ทำบัญชี 47 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 38 คน และผู้สอบบัญชี 15 คน สำหรับข้อที่เลือกตอบน้อยที่สุดที่ 5 กลุ่มเลือกตอบตรงกัน คือ ช่วงเวลาหลังจากการออกรายงานผู้สอบบัญชี

4.3 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานระหว่างการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 38 คน กรรมการผู้จัดการ 21 คน ผู้ทำบัญชี 56 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 58 คน และผู้สอบบัญชี 14 คน และสำหรับคำตอบที่เลือกตอบรองลงมาในกลุ่มกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเลือกช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบเป็นคำตอบรองลงมา

4.4 กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ.หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ทุกกลุ่มมองว่าควรรายงานในช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 43 คน กรรมการผู้จัดการ 18 คน ผู้ทำบัญชี 45 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 52 คน และผู้สอบบัญชี 17 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกรองลงมา คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี

4.5 พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ และผู้ทำบัญชีมองว่า ควรรายงานระหว่างการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 32 คน กรรมการผู้จัดการ 15 คน ผู้ทำบัญชี 39 คน ในขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีเห็นว่า ควรรายงานช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี โดยมีผู้ตรวจสอบภายใน 42 คน และผู้สอบบัญชี 12 คน สำหรับคำตอบที่กลุ่มกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ และผู้ทำบัญชีเลือกตอบรองลงมา คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี ขณะที่ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีเลือกช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบเป็นคำตอบรองลงมา

4.6 พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล

ทุกกลุ่มมองว่า ควรรายงานในช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบมากที่สุด โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 40 คน กรรมการผู้จัดการ 15 คน ผู้ทำบัญชี 46 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 48 คน และผู้สอบบัญชี 11 คน สำหรับคำตอบที่กลุ่มกรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในเลือกตอบรองลงมา คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี ขณะที่กรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเลือกช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบเป็นคำตอบรองลงมา

4.7 ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี

ทุกกลุ่มมีความคิดเห็น่า ควรรายงานในช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 49 คน กรรมการผู้จัดการ 12 คน ผู้ทำบัญชี 57 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 55 คน และผู้สอบบัญชี 18 คน สำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มเลือกรองลงมา คือ ช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบ

4.8 การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ

ทุกกลุ่มมีความคิดเห็น่า ควรรายงานในช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบมากที่สุด โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 38 คน กรรมการผู้จัดการ 20 คน ผู้ทำบัญชี 43 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 40 คน และผู้สอบบัญชี 10 คน ส่วนคำตอบข้อที่เลือกรองลงมาในกลุ่มของกรรมการตรวจสอบ ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชี คือ ช่วงเวลาหลังการออกรายงานผู้สอบบัญชี ขณะที่กรรมการผู้จัดการและผู้ตรวจสอบภายใน เลือกช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นอันดับรองลงมา

4.9 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้าและรายการบัญชีที่มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม

ทุกกลุ่มมองว่า ควรรายงานในช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบมากที่สุด โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 45 คน กรรมการผู้จัดการ 17 คน ผู้ทำบัญชี 49 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 40 คน และผู้สอบบัญชี 17 คน สำหรับคำตอบที่กลุ่มลูกค้าเลือกตอบรองลงมา คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเลือกช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบเป็นคำตอบรองลงมา

4.10 พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและภาระผูกพัน ที่ได้บันทึกเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการจริง

ทุกกลุ่มมองว่า ควรรายงานระหว่างการตรวจสอบ โดยมีกรรมการตรวจสอบตอบเป็นจำนวน 48 คน กรรมการผู้จัดการ 18 คน ผู้ทำบัญชี 48 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 37 คน และผู้สอบบัญชี 16 คน และสำหรับคำตอบที่ทุกกลุ่มที่เลือกตอบรองลงมา คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี

4.11 พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ

ทุกกลุ่มมีการเลือกตอบมากที่สุดในข้อเดียวกัน คือ ช่วงเวลาระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตอบที่เป็นกรรมการตรวจสอบมี 39 คน กรรมการผู้จัดการ 16 คน ผู้ทำบัญชี 41 คน ผู้ตรวจสอบภายใน 38 คน และผู้สอบบัญชี 14 คน ส่วนข้อรองลงมาในกลุ่มกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี คือ ช่วงเวลาหลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานผู้สอบบัญชี แต่ผู้ทำบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในเลือกช่วงเวลาหลังการออกรายงานผู้สอบบัญชีเป็นข้อรองลงมา อย่างไรก็ตามทั้ง 5 กลุ่มเลือกตอบน้อยที่สุดในข้อเดียวกัน คือ ช่วงเวลาก่อนการตรวจสอบ

ในการพิจารณาระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงานนั้น ส่วนใหญ่ทุกกลุ่มมีแนวโน้มเห็นว่า ไม่ว่าจะเป็นประเด็นการกำกับดูแลประเด็นใดควรรายงานในระหว่างการตรวจสอบหรือทันทีที่พบเหตุการณ์

ตารางที่ 4.107 แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับระยะเวลาที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

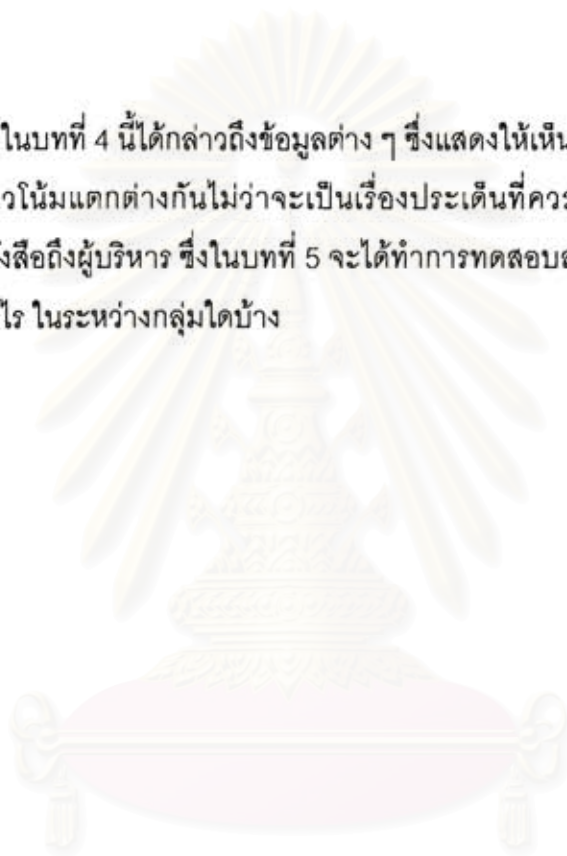
ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
1	การไม่ตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่ กำกับดูแล					
	ก่อนการตรวจสอบ	35	10	34	39	9
	ระหว่างการตรวจสอบ	21	14	30	25	10
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	16	9	20	26	4
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	7	4	11	15	2
2	การเลือกใช้และเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ไม่ เหมาะสมแม้ว่านโยบายการบัญชีนั้นจะถูกต้องตามหลักการ บัญชีที่รับรองโดยทั่วไป					
	ก่อนการตรวจสอบ	18	7	16	19	3
	ระหว่างการตรวจสอบ	31	21	47	38	15
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	19	6	27	37	6
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	6	1	6	11	1
3	การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม					
	ก่อนการตรวจสอบ	19	3	12	6	6
	ระหว่างการตรวจสอบ	38	21	56	58	14
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	19	11	21	37	5
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	5	4	9	10	3
4	กิจการไม่ปฏิบัติตาม พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์					
	ก่อนการตรวจสอบ	12	4	20	9	3
	ระหว่างการตรวจสอบ	43	18	45	52	17
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	16	11	30	30	5
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	8	4	3	14	3
5	พบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดความสงสัยใน ความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง					
	ก่อนการตรวจสอบ	12	4	9	4	4
	ระหว่างการตรวจสอบ	32	15	39	37	10
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	22	13	29	42	12
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	10	4	18	18	2
6	พบข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างการกำกับดูแล					
	ก่อนการตรวจสอบ	16	4	12	14	5
	ระหว่างการตรวจสอบ	40	15	46	48	11
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	16	13	27	28	3
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	10	5	13	15	5

ตารางที่ 4.107 (ต่อ) แสดงจำนวนผู้ตอบเกี่ยวกับความคิดเห็นเกี่ยวกับระยะเวลาที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีควรใช้ในการสื่อสารให้ลูกค้าได้ทราบถึงประเด็นที่เกิดขึ้น

ข้อ ที่	รายการ	กรรมการ ตรวจสอบ	กรรมการ ผู้จัดการ	ผู้ทำ บัญชี	ผู้ ตรวจสอบ ภายใน	ผู้สอบ บัญชี
7	ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี					
	ก่อนการตรวจสอบ	49	12	57	55	18
	ระหว่างการตรวจสอบ	17	12	21	20	4
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	8	4	5	11	-
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	6	8	12	19	-
8	การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ไม่เพียงพอ					
	ก่อนการตรวจสอบ	16	2	10	8	3
	ระหว่างการตรวจสอบ	38	20	43	40	10
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	9	8	12	31	5
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	19	7	31	27	6
9	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการค้า และรายการบัญชีมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม					
	ก่อนการตรวจสอบ	11	1	10	9	3
	ระหว่างการตรวจสอบ	45	17	49	40	17
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	16	15	17	30	2
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	10	4	20	25	2
10	พบข้อบกพร่องของการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าสิทธิและภาระผูกพัน ที่ได้บันทึกเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการจริง					
	ก่อนการตรวจสอบ	12	2	6	10	3
	ระหว่างการตรวจสอบ	48	18	48	37	16
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	14	15	22	36	4
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	8	2	19	21	1
11	พบข้อบกพร่องในการควบคุมเกี่ยวกับรายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ (Nonroutine transactions)					
	ก่อนการตรวจสอบ	11	2	7	8	2
	ระหว่างการตรวจสอบ	39	16	41	38	14
	หลังการตรวจสอบแต่ก่อนการออกรายงานสอบบัญชี	19	11	23	26	4
	หลังการออกรายงานสอบบัญชี	12	8	24	32	4

ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารสามารถสรุปในภาพรวมได้ว่า ไม่ว่าจะประเด็นที่เกิดขึ้นจะมีสาระสำคัญระดับใดก็ตามผู้สอบบัญชีก็ควรรายงานให้ลูกค้าทราบ และควรใช้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสารประเด็นต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น สำหรับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงานนั้นถ้าเป็นเรื่องการกำกับดูแลที่ไม่ใช่การควบคุมภายในควรรายงานกรรมการตรวจสอบ แต่ถ้าเป็นเรื่องการควบคุมภายในควรรายงานกรรมการผู้จัดการ นอกจากนี้การรายงานที่ดีควรกระทำระหว่างการตรวจสอบหรือทันทีที่พบเหตุการณ์นั้น

สรุปแล้วในบทที่ 4 นี้ได้กล่าวถึงข้อมูลต่าง ๆ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มแตกต่างกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร ซึ่งในบทที่ 5 จะได้ทำการทดสอบสมมติฐานว่าความแตกต่างนั้นแตกต่างกันอย่างไร ในระหว่างกลุ่มใดบ้าง



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

ผลการทดสอบทางสถิติ

จากบทที่ 4 ที่ได้มีการใช้สถิติวิเคราะห์เชิงพรรณนาแล้วนั้น ข้อมูลที่ได้ยังไม่เห็นความชัดเจนของความคิดเห็นของแต่ละกลุ่มตัวอย่าง ดังนั้น บทที่ 5 จึงทำการทดสอบสมมติฐานว่า ทั้ง 5 กลุ่มมีความคิดเห็นแตกต่างกันหรือไม่ และแตกต่างกันอย่างไรโดยทำการวิเคราะห์ข้อมูลของทั้ง 5 กลุ่มตัวอย่างเปรียบเทียบกันซึ่งข้อมูลแต่ละชุดข้อมูลอย่างเป็นอิสระกัน

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

การทดสอบจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติในการประมวลผล สำหรับการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี จะใช้ Kruskal – Wallis H Test ในการทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ในกรณีของการทดสอบค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น จะใช้ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นหลัก เพราะเป็นเรื่องของผู้สอบบัญชีโดยตรง เพื่อเปรียบเทียบกับกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในที่ละกลุ่ม โดยจะใช้วิธีทดสอบ Mann – Whitney U Test เพื่อทดสอบและหาค่าความมีนัยสำคัญ โดยกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

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

5.1 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้ใช้ Kruskal – Wallis H Test เพราะเป็นการพิจารณาเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูลมากกว่า 2 กลุ่มที่สุ่มเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี แตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารมี 15 เรื่อง ซึ่งสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.1 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน อย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 4 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 6 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน ดังนี้ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอกและเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และการตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบพบว่า ความคิดเห็นของทั้ง 5 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 7 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกัน อย่างน้อย 2 กลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสาร

กับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทุกกลุ่มที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบพบว่า ความคิดเห็นของทั้ง 5 กลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความเสี่ยงในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความเสี่ยงอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 2 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 1 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน คือ มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมการปฏิบัติงาน

คอมพิวเตอร์ในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ และมี 11 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.13 วงจรการจัดการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันทุกประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า มีกลุ่มที่มีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่ม

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 6 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 1 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนมีการบันทึกจัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 3 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 3 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน ได้แก่ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่

ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เป็นการปิดบัญชีทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.2 ได้ดังนี้

ผลการทดสอบพบว่า มีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่ค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มอยู่ 9 ประเด็นที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 9 ประเด็นที่ทุกกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน ได้แก่ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ในเรื่องช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ ในเรื่องลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ เรื่องช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น และในเรื่องผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล และประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี ในเรื่องช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี เรื่องช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี เรื่องการมีส่วนร่วมในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เรื่องใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมเสริมสำหรับลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน และเรื่องช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้

สรุปได้ว่าส่วนใหญ่ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันอย่างน้อย 2 กลุ่มที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ซึ่งจะทำให้การทดสอบความแตกต่างของแต่ละกลุ่มต่อไป

ตารางที่ 5.1 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ
ผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี	
1.1	ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	0.026*
1.2	ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับ การกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.000*
1.3	การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	0.009*
1.4	ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	0.224
1.5	เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	0.002*
1.6	ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	0.237
1.7	บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร	0.874
1.8	หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ	0.460
1.9	การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.108
1.10	การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.411
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ	
2.1	ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	0.362
2.2	การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	0.022*
2.3	เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี	0.017*
2.4	การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	0.003*
2.5	ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร	0.000*
2.6	ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนด	0.001*
2.7	ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน	0.000*
2.8	ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุงแต่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้	0.001*

ตารางที่ 5.1 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน
และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้	
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	0.012*
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	0.010*
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน	0.000*
	3.4 กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่อการเงิน	0.001*
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้	
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	0.001*
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	0.004*
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	0.017*
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	0.067
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	0.148
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของ ผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	0.084
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและ เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร	
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	0.000*
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	0.001*
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและ การเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.767
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.599
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และ สอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	0.036*
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และ กิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี	0.010*
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งคุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ ในระดับที่ยอมรับได้	0.134

ตารางที่ 5.1 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ
ผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)	
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน	
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม	0.079
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	0.209
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน	
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	0.179
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้รับการปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	0.112
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์	
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	0.046*
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายในฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไขการทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์	0.343
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ	
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	0.137
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	0.274
	8.5 การควบคุมการนำเข้าข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ	
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติรายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการแสดงผล	0.362
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	0.092
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	0.071
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	0.177
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องการขาย	
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.001*
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.007*
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.001*
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	0.002*
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.000*
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.002*
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.027*

ตารางที่ 5.1 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ
ผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ	
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.000*
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.017*
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.000*
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	0.000*
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.000*
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.005*
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.008*
11	วงจรรการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต	
	11.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.000*
	11.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.009*
	11.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.000*
	11.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	0.001*
	11.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.001*
	11.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.006*
11.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.023*	
12	วงจรรค่าจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้	
	12.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.001*
	12.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.004*
	12.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.000*
	12.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	0.000*
	12.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้างแรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.000*
	12.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.003*
12.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.008*	

ตารางที่ 5.1 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ
ผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
13	วงจรรายการจัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน	
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.001*
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.034*
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.001*
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	0.002*
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.000*
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.002*
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.022*
14	วงจรรายการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน	
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.002*
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.006*
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.001*
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	0.002*
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.001*
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.031*
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.077
15	วงจรมติบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า	
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.007*
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.056
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุงทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	0.010*
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชีทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.092
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	0.020*
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล	0.164

ตารางที่ 5.2 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของ
กรรมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และ
ผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	
1.1	เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	0.015*
1.2	ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี	0.008*
1.3	ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	0.002*
1.4	ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	0.018*
1.5	ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ	0.073
1.6	ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	0.826
1.7	ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	0.003*
1.8	ช่วยให้ลูกค้าจัดการทางการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	0.061
1.9	ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล	0.184
1.10	การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ	0.014*
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	
2.1	ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	0.345
2.2	ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้	0.018*
2.3	ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้สอบบัญชี	0.024*
2.4	ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี	0.604
2.5	มีส่วนร่วมในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	0.230
2.6	ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน	0.380
2.7	ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	0.167
2.8	ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	0.046*

5.2 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพารามेटริกในส่วนนี้จะใช้ Mann - Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_1 = M_2$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ($M_1 \neq M_2$)

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร มี 15 เรื่อง ซึ่งสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.3 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบของกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 5 ประเด็น ได้แก่ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลง ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และการตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มพบว่า มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 3 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และมีประเด็นที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน 5 ประเด็น

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร และมีประเด็นที่มีความเห็นไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร และมีประเด็นที่มีความเห็นไม่แตกต่างกัน 2 ประเด็น

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่า มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ในเรื่องนี้ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการจับเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ และมี 11 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้ ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการผลิต ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.13 วงจรการจัดหาเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน ทั้งสองกลุ่มที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการลงทุน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจบบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน ทั้ง 2 กลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.4 ได้ดังนี้ พบว่า มีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารมี 2 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า และเรื่องช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี และมี 16 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

ส่วนใหญ่ผลการทดสอบที่ได้แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

5.3 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการและผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_2 = M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ($M_2 \neq M_5$)

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร มี 15 เรื่อง โดยสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.3 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้ เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน และการตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 6 ประเด็น

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มพบว่า มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 4 ประเด็น คือ ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประเด็นที่ว่ากิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน และมี 3 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มที่มีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่า มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ในเรื่องนี้ทั้งสองกลุ่มที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น แตกต่างกัน 6 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมี 6 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็น ไม่แตกต่างกัน ดังนี้ ทุกประเด็นในการควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน การควบคุมการบำรุงรักษาและการพัฒนาระบบงานในประเด็นการมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ ทุกประเด็นในการควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ และการควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็น การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติรายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการแสดงผล

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น แตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายมียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท และมี ประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 5 ประเด็น

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น แตกต่างกัน 3 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มีการบันทึกครบถ้วน การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่

เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 4 ประเด็น

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิตมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 2 ประเด็น คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

1.13 วงจรการจัดหาเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินแสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการอนุมัติอย่างเหมาะสม และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการลงทุน ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็น

ประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 5 ประเด็น

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.4 ได้ดังนี้ พบว่า มีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร 7 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น และในเรื่องการปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ ส่วนอีก 1 ประเด็นเป็นประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในเรื่องช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้ และมี 11 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของกรรมการผู้จัดการ และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

5.4 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_3=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ($M_3 \neq M_5$)

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร มี 15 เรื่อง โดยสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.3 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 5 ประเด็น ดังนี้ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลง ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และการตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มพบว่า มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี

เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม และการทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 2 ประเด็น คือ ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความเสี่ยงในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความเสี่ยงอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ขจัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประเด็นในการควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ ในประเด็นการจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ และการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ และมี 8 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้ ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการผลิต ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.13 วงจรการจัดหาเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการลงทุน ทั้งสองกลุ่มที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง และมี 5 ประเด็นที่คิดเห็นไม่แตกต่างกัน

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของ ผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.4 ได้ดังนี้ พบว่า มีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร 5 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ และช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า ส่วนอีก 1 ประเด็นเป็นประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในเรื่องช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้ และมี 13 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

5.5 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_4=M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ($M_4 \neq M_5$)

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร มีเรื่องให้พิจารณา 15 เรื่อง โดยสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.3 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 4 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 6 ประเด็น ดังนี้ ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอกและเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และการตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มพบว่า มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น

การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี
เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลใน
งบการเงิน

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 3 ประเด็น คือ
ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม และ
การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ
ข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อ
หน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทั้งสองกลุ่มที่มีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่า
มีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มี
การตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ในเรื่องนี้ทั้งสองกลุ่มมีความเห็นไม่แตกต่างกัน

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 และมีประเด็นที่ไม่แตกต่างกัน 1 ประเด็น คือ
มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดสิ่งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่
ในระดับที่ยอมรับได้

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็น
แตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และ
โปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วย

คอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ และมี 11 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขายได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ และมีประเด็นที่มีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน 6 ประเด็น

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิตได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ และมี 6 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.13 วงจรการจัดหาเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการลงทุน ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายใน วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน ทั้ง 2 กลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ความคิดเห็นของของกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายได้ตามตารางที่ 5.4 ดังนี้ ผลการวิจัยพบว่ามีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร 4 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ ส่วนอีก 1 ประเด็นเป็นประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในเรื่องช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้ และมี 14 ประเด็นที่ทั้งสองกลุ่มมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

สรุปได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

5.6 การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชี

การทดสอบแบบนอนพาราเมตริกในส่วนนี้จะใช้ Mann – Whitney U Test เพราะเป็นการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของข้อมูล 2 กลุ่มที่สุ่มอย่างเป็นอิสระกัน โดยจะหาความแตกต่างของความคิดเห็นที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหารใน 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร หากค่า p -value ที่ได้น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของลูกค้า และผู้สอบบัญชี แตกต่างกัน

สมมติฐานของการทดสอบ

H_0 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของลูกค้า และผู้สอบบัญชีไม่แตกต่างกัน ($M_6 = M_5$)

H_1 : ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นของลูกค้า และผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน ($M_6 \neq M_5$)

1. ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็นของลูกค้า และผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร มีเรื่องให้พิจารณา 15 เรื่อง โดยสามารถอธิบายผลการทดสอบตามตารางที่ 5.3 ได้ดังนี้

1.1 ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประเด็นผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน ประเด็นผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับกำกับทดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับทดูแล ประเด็นการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับทดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับทดูแลได้ ประเด็นเกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน และประเด็นการตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกำกับทดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับทดูแล และมี 5 ประเด็น ที่ลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.2 การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ

ผลการทดสอบความคิดเห็นของทั้ง 2 กลุ่มพบว่า มีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน 5 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประเด็นการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ประเด็นความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร ประเด็นความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลา

ตามที่กำหนด ประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน และข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่ออย่างเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้ และมี 3 ประเด็น ที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.3 ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 1 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประเด็นกิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน และมี 3 ประเด็น ที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.4 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.5 สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.6 ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ในเรื่องนี้ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.7 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ได้แก่ ประเด็นการสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี และประเด็นสื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี และมี 1 ประเด็น ที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.8 การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน 2 ประเด็น ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบในประเด็น การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง และการควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบในประเด็นการจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่ และมี 10 ประเด็น ที่ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.9 วงจรรายได้และลูกหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายได้และลูกหนี้ ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.10 วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.11 วงจรการผลิต

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการผลิต ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.12 วงจรค่าจ้างแรงงาน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรค่าจ้างแรงงาน ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.13 วงจรการจัดหาเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกันที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการจัดหาเงิน ทั้งลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.14 วงจรการลงทุน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรการลงทุน ทั้งลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

1.15 วงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน

ผลการทดสอบความคิดเห็น พบว่า ไม่มีประเด็นที่ค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 แสดงว่า ประเด็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในวงจรบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรการรายงานทางการเงิน ทั้งลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

2. ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ผลการทดสอบความแตกต่างของความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร สามารถอธิบายได้ตามตารางที่ 5.4 ดังนี้ มีประเด็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร 5 ประเด็นที่ทั้งลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยความคิดเห็นแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 คือ ประโยชน์ด้านการปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องช่วยเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า และช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น ส่วนอีก 1 ประเด็นเป็นประโยชน์ด้านการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในประเด็นช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้ และมี 13 ประเด็นที่ลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นไม่แตกต่างกัน

ดังนั้น จากการทดสอบความแตกต่างจะเห็นได้ว่า ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 มีความแตกต่างทางความคิดเห็นระหว่างกลุ่มลูกค้ากับผู้สอบบัญชีในประเด็นที่แตกต่างกัน ซึ่งจะได้นำไปสรุปผลในบทที่ 6 ต่อไป

ตารางที่ 5.3 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชีกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี					
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน	0.020*	0.139	0.007*	0.062	0.016*
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.000*	0.001*	0.003*	0.003*	0.000*
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้	0.001*	0.002*	0.002*	0.002*	0.000*
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ	0.282	0.508	0.758	0.772	0.699
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน	0.002*	0.015*	0.025*	0.003*	0.003*
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	0.200	0.280	0.651	0.130	0.246
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร	0.450	0.586	0.878	0.729	0.642
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ	0.107	0.157	0.296	0.303	0.176
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.010*	0.029*	0.010*	0.031*	0.008*
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.073	0.259	0.211	0.087	0.085

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบกับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
2	การปฏิบัติการและสิ่งพบในการตรวจสอบ					
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการติดตามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีขึ้นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี	0.283	0.879	0.574	0.921	0.613
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	0.003*	0.037*	0.039*	0.026*	0.009*
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี	0.036*	0.558	0.667	0.332	0.239
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน	0.004*	0.166	0.379	0.226	0.084
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร	0.321	0.000*	0.001*	0.004*	0.003*
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนด	0.144	0.006*	0.001*	0.001*	0.003*
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งผิดอย่างชัดเจน	0.170	0.007*	0.000*	0.002*	0.003*
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่ออย่างเป็นทางการในอนาคตได้	0.536	0.103	0.002*	0.047*	0.037*
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้					
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร	0.036*	0.734	0.693	0.441	0.305
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	0.090	0.662	0.686	0.826	0.751
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีบทบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน	0.057	0.556	0.522	0.271	0.876
	3.4 กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน	0.813	0.034*	0.018*	0.014*	0.048*

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชีกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้					
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	0.106	0.610	0.158	0.862	0.895
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	0.032*	0.885	0.757	0.431	0.425
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี	0.240	0.418	0.265	0.795	0.816
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี					
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง	0.058	0.197	0.471	0.342	0.194
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ	0.101	0.340	0.519	0.495	0.288
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	0.305	0.843	0.557	0.997	0.897
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับ ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มีการตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร					
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำโดยผู้บริหารอาวุโสที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม	0.792	0.125	0.002*	0.076	0.058
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล	0.619	0.113	0.002*	0.084	0.052
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.975	0.478	0.834	0.594	0.723
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.742	0.836	0.764	0.631	1.000

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี					
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่รับงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี	0.023*	0.326	0.037*	0.021*	0.025*
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	0.002*	0.066	0.028*	0.022*	0.009*
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดตั้งที่คุกคามความเป็นอิสระหรือลดสิ่งดังกล่าวให้มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้	0.090	0.549	0.322	0.317	0.223
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)					
	8.1 การควบคุมการจัดองค์การและการบริหารงาน					
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม	0.822	0.079	0.146	0.554	0.397
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน	0.935	0.125	0.190	0.391	0.364
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน					
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ	0.815	0.055	0.186	0.276	0.251
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึงการจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก	0.418	0.016*	0.094	0.232	0.126

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์					
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	0.810	0.069	0.105	0.173	0.231
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายในฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไขการทำงานผิดพลาดของเครื่องคอมพิวเตอร์	0.521	0.082	0.134	0.220	0.178
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ					
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง	0.181	0.020*	0.020*	0.075	0.037*
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน	0.188	0.040*	0.047*	0.071	0.052
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ					
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติรายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการแสดงผล	0.511	0.112	0.095	0.229	0.169
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ	0.478	0.017*	0.037*	0.153	0.084
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่	0.047*	0.007*	0.010*	0.025*	0.011*
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย	0.266	0.038*	0.085	0.459	0.152

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องการขาย					
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.313	0.108	0.134	0.220	0.387
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.276	0.229	0.338	0.394	0.638
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.460	0.112	0.104	0.229	0.329
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	0.415	0.082	0.248	0.340	0.451
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.818	0.024*	0.053	0.044*	0.112
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.919	0.018*	0.094	0.054	0.112
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.549	0.402	0.140	0.582	0.535
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ					
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.185	0.059	0.081	0.259	0.389
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.536	0.080	0.253	0.272	0.412
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.487	0.045*	0.068	0.137	0.231
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง	0.410	0.020*	0.139	0.149	0.270
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.609	0.029*	0.145	0.061	0.196
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.846	0.051	0.154	0.104	0.212
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.322	0.599	0.215	0.520	0.678

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value				
		กรรมการตรวจสอบกับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการผู้จัดการกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชีกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายในกับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้ากับ ผู้สอบบัญชี
11	วงจรการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต					
	11.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.323	0.061	0.110	0.151	0.316
	11.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.436	0.084	0.293	0.312	0.468
	11.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.511	0.015*	0.085	0.126	0.207
	11.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	0.547	0.041*	0.214	0.233	0.338
	11.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรวงบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.892	0.014*	0.078	0.037*	0.089
	11.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.915	0.027*	0.157	0.070	0.149
	11.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.467	0.325	0.252	0.414	0.557
12	วงจราคาจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้					
	12.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.420	0.033*	0.096	0.219	0.296
	12.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.364	0.065	0.320	0.279	0.480
	12.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.545	0.010*	0.084	0.099	0.182
	12.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน	0.555	0.017*	0.137	0.163	0.246
	12.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้างแรงงาน ตรวงบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.671	0.023*	0.100	0.084	0.176
	12.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.971	0.027*	0.105	0.079	0.148
	12.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.422	0.314	0.153	0.587	0.572

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อที่	รายการ	p-value				
		กรรมการตรวจสอบกับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการผู้จัดการกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชีกับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายในกับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้ากับ ผู้สอบบัญชี
13	วงจรกิจการจัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน					
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.340	0.073	0.150	0.258	0.394
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.380	0.123	0.571	0.575	0.726
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.560	0.035*	0.224	0.121	0.281
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและการผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน	0.469	0.034*	0.413	0.301	0.467
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา สรvgวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.614	0.045*	0.180	0.085	0.237
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.838	0.027*	0.157	0.104	0.199
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.360	0.497	0.305	0.858	0.817
14	วงจรกิจการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน					
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ	0.317	0.077	0.442	0.462	0.628
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม	0.202	0.197	0.767	0.451	0.857
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน	0.453	0.054	0.235	0.191	0.362
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและการผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน	0.475	0.060	0.488	0.280	0.496
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา สรvgวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ	0.649	0.053	0.228	0.083	0.253
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท	0.891	0.061	0.219	0.124	0.212
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี	0.496	0.399	0.360	0.892	0.783

ตารางที่ 5.3 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
15	วงจรมติแยกประเภททั่วไปและวงจรมติรายการรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า					
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.902	0.036*	0.034*	0.201	0.136
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ(Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.891	0.077	0.112	0.198	0.201
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกถูกต้อง	0.536	0.067	0.159	0.516	0.435
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง	0.864	0.108	0.163	0.402	0.351
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย	0.715	0.184	0.165	0.111	0.282
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการการจัดทำงบการเงิน และการการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล	0.757	0.264	0.227	0.551	0.503

ตารางที่ 5.4 ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และลูกค้ากลุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้สอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้สอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้สอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้สอบบัญชี
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า					
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า	0.029*	0.004*	0.003*	0.066	0.007*
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี	0.017*	0.001*	0.006*	0.179	0.013*
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	0.869	0.010*	0.019*	0.676	0.209
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	0.805	0.137	0.074	0.721	0.413
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ	0.989	0.165	0.084	0.354	0.285
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ	0.721	0.620	0.850	0.975	0.939
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า	0.108	0.000*	0.011*	0.033*	0.011*
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดทำงบการเงินได้ทันเวลามากขึ้น	0.102	0.008*	0.072	0.012*	0.023*
	1.9 ผู้สอบบัญชีใช้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล	0.840	0.367	0.718	0.269	0.563
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ	0.485	0.048*	0.086	0.014*	0.059

ตารางที่ 5.4 (ต่อ) ผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้ตอบบัญชี และลูกค้ายุ่มต่าง ๆ เกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

ข้อ ที่	รายการ	p-value				
		กรรมการ ตรวจสอบ กับ ผู้ตอบบัญชี	กรรมการ ผู้จัดการ กับ ผู้ตอบบัญชี	ผู้ทำบัญชี กับ ผู้ตอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบ ภายใน กับ ผู้ตอบบัญชี	ลูกค้า กับ ผู้ตอบบัญชี
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้ตอบบัญชี					
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้ตอบบัญชี	0.607	0.305	0.111	0.429	0.277
	2.2 ช่วย让客户รับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้ตอบบัญชีมิให้	0.222	0.041*	0.011*	0.008*	0.018*
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้ตอบบัญชี	0.532	0.600	0.440	0.171	0.530
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานตอบบัญชี	0.605	0.584	0.936	0.752	0.893
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการตอบบัญชี	0.305	0.772	0.809	0.727	0.779
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้าตอบบัญชีรายปัจจุบัน	0.186	0.554	0.357	0.665	0.370
	2.7 ช่วยผู้ตอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้	0.408	0.603	0.795	0.622	0.967
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้ตอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่	0.297	0.875	0.623	0.549	0.793

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยในครั้งนี้มีขอบเขตการวิจัยเพื่อที่จะสำรวจความความคิดเห็นของลูกค้าและผู้ตอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร และประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร นอกจากนั้นยังศึกษาแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร ใน 4 เรื่อง ได้แก่ ระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง เครื่องมือที่ใช้สื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น บุคคลที่ผู้ตอบบัญชีควรรายงาน และระยะเวลาที่ผู้ตอบบัญชีควรรายงาน สำหรับการทดสอบทางสถิติจะใช้สถิติที่ไม่ใช้พารามิเตอร์ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของลูกค้า ซึ่งได้แก่ การรวมการตรวจสอบ กรรมการผู้จัดการ ผู้ทำบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตอบบัญชี โดยใช้ Kruskal-Wallis H Test ในการทดสอบความแตกต่างของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด และใช้ Mann-Whitney U Test ในการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของผู้ตอบบัญชีกับลูกค้าที่ละกลุ่ม และกำหนดให้ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

6.1 สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารนั้น มีทิศทางความคิดเห็นที่ไม่แน่นอน แต่สามารถสรุปได้ว่า ประกอบด้วย เรื่องการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบที่ลูกค้าเห็นว่าผู้ตอบบัญชีควรรายงานว่าการเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ ในขณะที่ผู้ตอบบัญชีเห็นว่าควรรายงานประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขจากการตรวจสอบบัญชีในครั้งก่อนซึ่งผู้ตอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน อาจเป็นเพราะลูกค้าต้องการได้ความเห็นจากผู้ตอบบัญชีซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้าน การบัญชีว่านโยบายการบัญชีที่กิจการใช้หรือเปลี่ยนแปลงมีความเหมาะสมหรือไม่ ขณะที่ผู้ตอบบัญชีอาจมองว่าความผิดพลาดที่ยังไม่แก้ไขดังกล่าวอาจมีสาระสำคัญหรือสะสมจนมีสาระสำคัญจนกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน รวมถึงการที่ผู้บริหารไม่ยอมแก้ไขนั้น อาจมีกระทบต่อความน่าเชื่อถือโดยรวม เนื่องจากผู้ตอบบัญชีไม่ได้ตรวจทั้งหมดแต่เป็นการสุ่มตรวจทำให้ผู้ตอบบัญชีอาจคิดว่ายังมีส่วนอื่น ๆ ที่ผู้ตอบบัญชีตรวจไม่พบและลูกค้าไม่ยอมแก้ไขอยู่อีก เรื่องทุจริตที่ผู้ตอบบัญชีระบุได้จากการตรวจสอบที่ลูกค้าเห็นว่าควรรายงานในประเด็น การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม ในขณะที่ผู้ตอบบัญชีเห็นว่าควรรายงานในประเด็นกิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้ตอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริต

นั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน อาจเป็นเพราะลูกค้าเป็นบุคคลระดับล่างในองค์กรทำให้การรายงานทุจริตของผู้บริหารระดับสูงทำได้ยากและอาจมีผลกระทบต่อตัวลูกค้าเอง ดังนั้นจึงต้องอาศัยผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกองค์กรเป็นผู้รายงาน ขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจมองว่าการทุจริตที่ยังไม่แก้ไขดังกล่าวอาจมีสาระสำคัญหรือสะสมจนมีสาระสำคัญจนกระทบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงการที่ลูกค้าไม่แก้ไขทุจริตนั้นอาจทำให้กระทบต่อความน่าเชื่อถือโดยรวม เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจทั้งหมดแต่เป็นการสุ่มตรวจทำให้ผู้สอบบัญชีอาจคิดว่ายังมีส่วนอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบและลูกค้าไม่ยอมแก้ไขอยู่อีก เรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชีในประเด็น พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นตรงกันว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร อาจเพราะเป็นกฎหมายที่ใกล้ชิดมากที่สุด เนื่องจากลูกค้าเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์จึงต้องปฏิบัติตามอย่างใกล้ชิด ขณะที่ผู้สอบบัญชีเมื่อตรวจสอบลูกค้าที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์จึงต้องให้ความสนใจในข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ที่ลูกค้าอาจทำผิดเป็นพิเศษ เรื่องสถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชีในประเด็นสถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นตรงกันว่าควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร อาจเป็นเพราะลูกค้าอยากทราบว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเปลี่ยนเป็นอย่างไร และผู้สอบบัญชีมีเหตุผลอย่างไร ขณะที่ผู้สอบบัญชีต้องการแจ้งเหตุผลว่าทำไมผู้สอบบัญชีจึงเสนอความเห็นแบบนั้นให้ลูกค้าเข้าใจ และเรื่องการควบคุมภายในวงจรการปฏิบัติงานใน 6 วงจร ได้แก่ วงจรรายได้และลูกหนี้ วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ วงจรการผลิต วงจรค่าจ้างแรงงาน วงจรการจัดหาเงิน วงจรการลงทุน ซึ่งในทุกวงจรดังกล่าวลูกค้าเห็นว่าควรรายงานประเด็นการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าในวงจรและรายการที่เกี่ยวข้องในวงจรมีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรรายงานทั้งการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าในวงจรและรายการที่เกี่ยวข้องในวงจรที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ และการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าในวงจรและรายการที่เกี่ยวข้องในวงจร มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี อาจเป็นเพราะลูกค้าต้องการทราบว่าสิ่งที่เค้าปฏิบัติถูกต้องหรือไม่ จึงอยากให้ผู้สอบบัญชีช่วยยืนยัน ขณะเดียวกันผู้สอบบัญชีอาจมองว่าตนเองต้องพิจารณาว่าการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในของลูกค้าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ รวมถึงในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของงบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีจะเน้นพิจารณาการควบคุมเรื่องการเกิดขึ้นจริงและเป็นของกิจการ เนื่องจากหลักการในการพิจารณารายการที่ไปกระทบ

งบท่าไรขาดทุน(รายได้และค่าใช้จ่าย) ซึ่งทุกวงจรถูกต้องมีส่วนที่ต้องกระทบงบท่าไรขาดทุนเสมอ ผู้สอบบัญชีจึงอาจเน้นในเรื่องนี้

ผลการศึกษายังพบประเด็นที่มีความคิดเห็นความแตกต่างกันระหว่างลูกค้ำและผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะเรื่องการปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบในประเด็นความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน และเรื่องทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้ในประเด็นกิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหากับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน อาจเป็นเพราะลูกค้ำเห็นว่าประเด็นความผิดพลาดและทุจริตที่ไม่มีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องรายงานเพราะระบบการปฏิบัติและการควบคุมโดยปกติไม่สามารถป้องกันความผิดพลาดและทุจริตทั้งหมดได้อยู่แล้ว ขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าความผิดพลาดและทุจริตเล็กน้อย ๆ ก็เห็นว่าสำคัญต้องรายงานเสมอ ซึ่งประเด็นดังกล่าวมีความแตกต่างกันในระดับที่มีสาระสำคัญ 0.05 และผลการศึกษานี้ช่วยสนับสนุนทิศทางการคิดเห็นที่ไม่แน่นอนข้างต้น

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารนั้น ลูกค้ำและผู้สอบบัญชีมีความเห็นไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งสามารถสรุปได้ว่า ลูกค้ำเห็นว่าหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ในการช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ ขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ในการช่วยเตือนให้ลูกค้ำตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี อาจเป็นเพราะลูกค้ำเน้นการปฏิบัติและการประเมินผล ซึ่งการประเมินภายในองค์กรเพียงอย่างเดียวอาจไม่น่าเชื่อถือ แต่ถ้ามีบุคคลภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะและมีความรู้ที่ทันสมัยอยู่เสมอมาช่วยประเมินจะทำให้ลูกค้ำเชื่อได้ว่าตนเองปฏิบัติงานถูกต้อง ขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจคิดว่าหนังสือถึงผู้บริหารเป็นการชี้ข้อผิดพลาดที่กิจการมีที่ลูกค้ำไม่รู้ตัวให้ลูกค้ำทราบและให้ลูกค้ำแก้ไข

จากตารางที่ 6.1 และ 6.2 แสดงให้เห็นว่าลูกค้ำและผู้สอบบัญชีเห็นว่าประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ประกอบด้วย สิ่งที่พบในการตรวจสอบที่สำคัญ ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อการแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการควบคุมภายใน เพียงแต่มีความแตกต่างกันบ้างในบางประเด็นเนื่องจากความคาดหวังในงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน และพบว่าหนังสือถึงผู้บริหารมีประโยชน์ โดยลูกค้ำเห็นว่ามีความประโยชน์ในการช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ ขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความประโยชน์ในการช่วยเตือนให้ลูกค้ำตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี

ตารางที่ 6.1 แสดงประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหารและประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหารที่ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นด้วยมากที่สุด

รายการ	เรื่อง	ลูกค้า	ผู้สอบบัญชี
ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ	การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งผิดอย่างชัดเจน
	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้	การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม	กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นแม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน
	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี	พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี	สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี	สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี
	การควบคุมภายใน <ul style="list-style-type: none"> • วงจรรายได้และลูกหนี้ • วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ • วงจรการผลิต • วงจรค่าจ้างแรงงาน • วงจรการจัดหาเงิน • วงจรการลงทุน 	การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าในวงจร และรายการที่เกี่ยวข้องในวงจร <u>มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี</u>	<ul style="list-style-type: none"> • การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้าในวงจร และรายการที่เกี่ยวข้องในวงจร <u>ที่ได้นับที่นั่นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ</u> • การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค้า ในวงจร และรายการที่เกี่ยวข้องในวงจร <u>มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี</u>
ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่อง	ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ	ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี

ตารางที่ 6.2 แสดงประเด็นและประโยชน์ที่ลูกค้าและผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญทางสถิติ

รายการ	เรื่อง	ประเด็นความแตกต่าง
ประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร	1. การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ	ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไขซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน
	2. ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้	กิจการไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็นแม้ว่าการทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน
ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี	ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการ

ความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารนั้น ลูกค้าและผู้สอบบัญชีเห็นตรงกันว่า ไม่ว่าจะประเด็นที่เกิดขึ้นจะมีสาระสำคัญระดับใดก็ตามผู้สอบบัญชีก็ควรรายงานให้ลูกค้าทราบ และควรให้หนังสือถึงผู้บริหารเป็นเครื่องมือในการสื่อสารประเด็นต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น สำหรับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงานนั้นถ้าเป็นเรื่องการกำกับดูแลที่ไม่ใช่การควบคุมภายในควรรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ถ้าเป็นเรื่องการควบคุมภายในควรรายงานกรรมการผู้จัดการ นอกจากนี้การรายงานที่ดีควรกระทำระหว่างการตรวจสอบหรือทันทีที่พบเหตุการณ์นั้น พิจารณาได้ตามตารางที่ 6.3 ถึง ตารางที่ 6.6

ตารางที่ 6.3 แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับผลการสำรวจเกี่ยวกับระดับสาระสำคัญของความบกพร่อง

เรื่อง	ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ผลการสำรวจ
ประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลที่ไม่ใช่การควบคุมภายใน	รายงานเมื่อมีประเด็นเกิดขึ้น โดยไม่ได้พิจารณาเรื่องสาระสำคัญต่องบการเงิน	รายงานเมื่อมีประเด็นเกิดขึ้น โดยไม่ได้พิจารณาเรื่องสาระสำคัญต่องบการเงิน
การควบคุมภายใน	รายงานเฉพาะ 2 ระดับ คือ * ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ (Significant deficiency) * จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ (Material weakness)	รายงานทั้ง 3 ระดับ คือ * ข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายใน (control deficiency) * ข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ (Significant deficiency) * จุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ (Material weakness)

ตารางที่ 6.4 แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับผลการสำรวจเกี่ยวกับเครื่องมือที่ใช้สื่อสารประเด็นที่เกิดขึ้น

เรื่อง	ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ผลการสำรวจ
ประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลทุกประเด็น	ลายลักษณ์อักษร	หนังสือถึงผู้บริหาร

ตารางที่ 6.5 แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับผลการสำรวจเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน

เรื่อง	ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ผลการสำรวจ
ประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลที่ไม่ใช่การควบคุมภายใน	ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลที่เหมาะสม	กรรมการตรวจสอบ
การควบคุมภายใน	1. ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล 2. ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม	กรรมการผู้จัดการ

ตารางที่ 6.6 แสดงการเปรียบเทียบแนวปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีกับผลการสำรวจเกี่ยวกับระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีควรรายงาน

เรื่อง	ข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ผลการสำรวจ
ประเด็นในเรื่องการกำกับดูแลทุกประเด็น	ภายในระยะเวลาที่เหมาะสมที่สามารถให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีเวลาดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม	ควรแจ้งในระหว่างการตรวจสอบหรือทันทีที่พบเหตุการณ์

โดยส่วนใหญ่แล้วทุกกลุ่มเห็นว่าหนังสือถึงผู้บริหารเป็นสิ่งสำคัญ และมีส่วนช่วยในการกำกับดูแลกิจการ แต่อย่างไรก็ตามสาเหตุที่บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ฯ ยังไม่ได้ให้ความสำคัญในการนำมาใช้หรือแก้ไขตาม อาจเป็นเพราะหนังสือถึงผู้บริหารเป็นการสื่อสารภายใน ไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณะ จึงทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องให้ความสำคัญกับการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีมากกว่า เพราะมีการเปิดเผยสู่สาธารณะและมีผลกระทบโดยตรงต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้วิจัยจึงเชื่อเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยในครั้งนี้มีประโยชน์ไม่มากนักน้อยที่จะช่วยให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถจัดทำ ใช้ประโยชน์ และพัฒนาหนังสือถึงผู้บริหารในอนาคต

6.2 ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต

(1) การศึกษาในครั้งนี้มุ่งเน้นที่จะสำรวจความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหาร ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงในการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหาร อย่างไรก็ตามในบางโอกาสผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอาจประสงค์ที่จะให้หนังสือถึงผู้บริหารเปิดเผยแก่บุคคลที่ 3 เช่น พนักงานธนาคาร หรือ ผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย หรือ ในกรณีใช้หนังสือถึงผู้บริหารสุดดีในชั้นศาล ดังนั้นผู้ศึกษาท่านอื่นอาจทำการศึกษาโดยสำรวจกลุ่มบุคคลที่ 3 เช่น นักลงทุน หน่วยงาน และอัยการ อาจทำให้ได้ความคิดเห็นเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารที่เป็นประโยชน์มากยิ่งขึ้น

(2) ผู้ศึกษาท่านอื่นอาจศึกษาผลกระทบจากที่กฎหมาย Sarbanes Oxley Act กำหนดให้ผู้บริหารต้องจัดทำรายงานการแก้ไขจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ และให้ผู้สอบบัญชีจัดทำรายงานรับรองการแก้ไขจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญของผู้บริหารนั้นอีกที ซึ่งรายงานทั้ง 2 ฉบับน่าจะมีผลต่อประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร ประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร และความคิดเห็นอื่น ๆ เช่น แนวปฏิบัติในกระบวนการสื่อสารด้วยหนังสือถึงผู้บริหารเพื่อให้เข้าใจเกี่ยวกับหนังสือถึงผู้บริหารมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. รายชื่อบริษัทจดทะเบียนและข้อมูลสำหรับติดต่อ. [Online].

แหล่งที่มา : <http://www.set.or.th> [ข้อมูลเดือนกันยายน 2548].

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี

ฉบับที่ 20 การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มี

สาระสำคัญ. กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,

ไทย, 2491.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240

(ฉบับแก้ไข) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับทุจริตและข้อผิดพลาด.

กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร่าง.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250

การพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ.

กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในประเด็นเกี่ยวกับการสอบบัญชี.

กรุงเทพมหานคร : สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร่าง.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400

เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน. กรุงเทพมหานคร :

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความ

เห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. [Online].

แหล่งที่มา : <http://www.sec.or.th> [7 กันยายน 2548].

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาษาอังกฤษ

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). SAS60, Communication of Internal Control Related Matters Noted in an Audit. American, AICPA, 2003.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). SAS61, Communication with Audit Committees. American, AICPA, 2002.
- Cox, C. T., H. M. Nix, and H. Wichmann, Jr. A Survey of the Perceived Benefits of Management Letters for Government Units. The Government accountants Journal. 40, 2 (1991) : 9-16.
- Cox, C. T., H. M. Nix, and H. Wichmann, Jr. Towards More Effective Management Letters in the Government Sector. The Ohio CPA Journal. (April 1992) : 24-27.
- Cox, C. T., H. M. Nix, and H. Wichmann, Jr. The Perceived Quality of Internal Control Systems and Reports for State and Local Government. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 12, 2 (Fall 1993).
- Davis, R. Audit Brief- Add value to the External Audit. APB, London, (1990).
- International Federation of Accountants (IFAC). SAS260 (Revised), The Auditor's Communication With those Charged with Governance. London, APB, 2005.
- Manson, S., McCartney, S. and Sherer, M. The Value of Management Letters to Unlisted Companies. British Accounting Review. 33, 4 (2001) : 549-568.
- Mayes, R. Reporting to Management. Accountancy. Vol.89, Iss.1016 (1978) : 85-86.
- Stone, Peter F. and Frigo, Mark L. The Neglected Management Letter. CPA Journal. 58 (September 1988) : 38-43.
- Wallace, W. A. More Effective Management Letters. CPA Journal. 53 (December 1983) : 18-28.
- Wallace, W. A. The Irony of Responding to Regulators' Pressures : The Case of Management Letter Precautionary Representations. Accounting Horizons. (March 1988) : 88-93.



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แบบสอบถาม

เรื่อง ความคิดเห็นของลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่มีต่อหนังสือถึงผู้บริหาร

หนังสือถึงผู้บริหาร (Management letter : ML) หมายถึง หนังสือที่ผู้สอบบัญชีเสนอต่อผู้บริหารของกิจการ ในเรื่องที่ตรวจพบข้อผิดพลาดหรือประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของกิจการ ซึ่งข้อผิดพลาดดังกล่าวผู้สอบบัญชีพบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามปกติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตอนที่ 1 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งที่ตรงกับความรู้สึกของท่านมากที่สุด

(5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง, 4 = เห็นด้วย, 3 = ไม่แน่ใจ, 2 = ไม่เห็นด้วย, 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง, 0 = ไม่จำเป็นต้องปรากฏใน ML)

ข้อที่	รายการ	ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร					
		5	4	3	2	1	0
1	ความรับผิดชอบและขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี						
	1.1 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน มิได้รับผิดชอบต่อความครบถ้วนและถูกต้องของงบการเงิน						
	1.2 ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารในเรื่องที่ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล						
	1.3 การตรวจสอบงบการเงินไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ดังนั้นการสอบบัญชีโดยปกติไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้						
	1.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีรับผิดชอบสื่อสารเรื่องที่กำหนดจากหน่วยงานภายนอก และเรื่องที่มีการตกลงร่วมกันกับกิจการ						
	1.5 เกณฑ์ในการกำหนดสาระสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน						
	1.6 ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีจะขอให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน						
	1.7 บุคคลที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการติดต่อสื่อสาร						
	1.8 หน้าที่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ						
	1.9 การตอบสนองต่อข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลรายงานการเงินที่ออกมาใหม่ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล						
	1.10 การตอบสนองต่อการสื่อสารในครั้งก่อนของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล						
	1.11 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
2	การปฏิบัติการและสิ่งที่พบในการตรวจสอบ						
	2.1 ประเด็นสำคัญที่ได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารก่อนการรับงานหรือจากการซักถามผู้บริหาร เช่น การขอคำแนะนำของฝ่ายบริหารจากนักบัญชีอื่นเกี่ยวกับประเด็นทางการบัญชีหรือการสอบบัญชี						
	2.2 การเลือกใช้และการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี						
	2.3 เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางการบัญชี						
	2.4 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน						
	2.5 ความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร						
	2.6 ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของกิจการเกี่ยวกับการทำงานให้ทันเวลาตามที่กำหนดไว้						
	2.7 ความผิดพลาดที่ยังไม่ถูกแก้ไข ซึ่งผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเป็นสิ่งที่ผิดอย่างชัดเจน						
	2.8 ข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินในปัจจุบันและกิจการมิได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่อเป็นสาระสำคัญในอนาคตได้						
	2.9 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร (ต่อ)

ข้อ ที่	รายการ	ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร					
		5	4	3	2	1	0
3	ทุจริตที่ผู้สอบบัญชีระบุได้						
	3.1 ข้อสงสัยในความซื่อสัตย์และสุจริตของผู้บริหาร						
	3.2 การทุจริตที่ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนร่วม						
	3.3 การทุจริตโดยพนักงานผู้มีส่วนบาทสำคัญในระบบควบคุมภายใน						
	3.4 กิจกรรมไม่กระทำการใด ๆ เพื่อแก้ไขปัญหายุ่งยากเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น แม้ว่า การทุจริตนั้นจะไม่มีสาระสำคัญต่อการเงิน						
	3.5 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
4	การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อกำหนดที่พบโดยผู้สอบบัญชี ดังนี้						
	4.1 พ.ร.บ. หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์						
	4.2 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร						
	4.3 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี						
	4.4 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
5	สถานการณ์และเงื่อนไขที่มีผลต่อนำรายงานผู้สอบบัญชี						
	5.1 เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยในความสามารถในการดำเนินงานอย่าง ต่อเนื่อง						
	5.2 สถานการณ์ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ						
	5.3 สถานการณ์หรือภาวะที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงประเภทของความเห็นในรายงานของ ผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ เช่น การถูกจำกัดขอบเขตงานของผู้สอบบัญชี						
	5.4 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
6	ประเด็นอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตระหนักโดยสามัญสำนึกของผู้ประกอบวิชาชีพว่ามี ความสำคัญและเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และประเด็นที่ได้มี การตกลงร่วมกันกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือผู้บริหาร						
	6.1 การตัดสินใจหรือกิจกรรมที่มีสาระสำคัญที่ทำได้โดยผู้บริหารอาจได้ที่ขาดอำนาจหน้าที่ที่เหมาะสม						
	6.2 ข้อบกพร่องที่ร้ายแรงของโครงสร้างหรือกระบวนการกำกับดูแล						
	6.3 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันเกี่ยวกับความสัมพันธ์ในการกำกับดูแลกระบวนการรายงานและการ เปิดเผยข้อมูลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (โปรดระบุประเด็น)						
	6.4 ประเด็นที่ตกลงร่วมกันเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (โปรดระบุประเด็น)						
	6.5 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
7	ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี						
	7.1 การสื่อสารว่าทีมที่ปฏิบัติงานตรวจสอบและบุคคลอื่นในสำนักงานสอบบัญชีมีความเหมาะสม และสอดคล้องกับข้อกำหนดทางจรรยาบรรณในการรับงานสอบบัญชี						
	7.2 สื่อสารเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชี สาขาของสำนักงานสอบบัญชี และ กิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อความอิสระของผู้สอบบัญชี						
	7.3 มาตรการป้องกันที่ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้จัดตั้งที่คุกคามความอิสระหรือลดสิ่งกีดขวางให้ มาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้						
	7.4 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร (ต่อ)

ข้อ ที่	รายการ	ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร					
		5	4	3	2	1	0
8	การควบคุมภายในของเทคโนโลยีสารสนเทศ - การควบคุมทั่วไป (General Controls)						
	8.1 การควบคุมการจัดองค์กรและการบริหารงาน						
	(1) การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเกี่ยวกับหน้าที่การควบคุม						
	(2) การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม สำหรับหน้าที่ซึ่งไม่ควรกระทำโดยบุคคลหรือส่วนงานเดียวกัน						
	8.2 การควบคุม การบำรุงรักษา และการพัฒนาระบบงาน						
	(1) การมีส่วนร่วมในการออกแบบ และการอนุมัติระบบใหม่ของผู้ใช้งานและผู้ตรวจสอบ						
	(2) การอนุมัติ การทดสอบ และการจัดทำเอกสารของระบบงานใหม่และระบบงานที่ได้ปรับปรุงแก้ไข รวมถึง การจัดซื้อระบบงานจากบุคคลภายนอก						
	8.3 การควบคุมการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์						
	(1) การจำกัดการเข้าถึงการปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์เฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ						
	(2) ความเพียงพอของการควบคุมที่สร้างขึ้นภายในฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ระบบที่จะช่วยค้นหาและแก้ไขการทำงานผิดปกติของเครื่องคอมพิวเตอร์						
	8.4 การควบคุมชุดซอฟต์แวร์ระบบ						
	(1) การให้อำนาจการอนุมัติ การอนุมัติ การทดสอบ การนำไปใช้ และการจัดทำเอกสารของซอฟต์แวร์ระบบใหม่และส่วนที่แก้ไขเพิ่มเติมภายหลัง						
	(2) การจำกัดการเข้าถึงซอฟต์แวร์ระบบและเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับระบบงาน						
	8.5 การควบคุมการนำข้อมูลเข้าคอมพิวเตอร์และโปรแกรม รวมถึงการกู้ระบบ						
	(1) การกำหนดโครงสร้างการให้อำนาจในการอนุมัติรายการต่าง ๆ ที่จะนำเข้าระบบคอมพิวเตอร์ เช่น การกำหนดกลุ่มควบคุมข้อมูลป้อนเข้า ประมวลผล และการแสดงผล						
	(2) การจำกัดการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมเฉพาะผู้ที่ได้รับอนุมัติ						
	(3) การจัดเก็บข้อมูล โปรแกรม และระบบประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์สำรองไว้ภายนอกสถานที่						
	(4) แผนฉุกเฉิน การกำหนดขั้นตอน และวิธีการกู้ระบบกลับคืนในกรณีที่เกิดโจรกรรมหรือความเสียหาย						
	8.6 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
9	วงจรรายได้และลูกหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการขาย ลูกหนี้ และรายการที่เกี่ยวข้องกับการขาย						
	9.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ						
	9.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม						
	9.3 มีการบันทึกครบถ้วน						
	9.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และการระงับผูกพันของกิจการจริง						
	9.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ						
	9.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท						
	9.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี						
	9.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร (ต่อ)

ข้อ ที่	รายการ	ควรปรากฏในหนังสือถึง ผู้บริหาร					
		5	4	3	2	1	0
10	วงจรรายจ่ายและเจ้าหนี้ : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการซื้อ เจ้าหนี้ รายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ						
	10.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ						
	10.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม						
	10.3 มีการบันทึกครบถ้วน						
	10.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิ และภาระผูกพันของกิจการจริง						
	10.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ						
	10.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท						
	10.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี						
	10.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
	11	วงจรรายการผลิต : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการผลิต และรายการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต					
11.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ							
11.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม							
11.3 มีการบันทึกครบถ้วน							
11.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิของกิจการ มีการบันทึก เปิดเผยสิทธิ และภาระผูกพันอย่างครบถ้วน							
11.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ							
11.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท							
11.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี							
11.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....							
12		วงจรรายค่าจ้างแรงงาน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการค่าจ้างแรงงาน รายการที่เกี่ยวข้องกับค่าจ้างแรงงาน และค่าภาษีเงินได้					
	12.1 ที่ได้บันทึกนั้นเกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ						
	12.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม						
	12.3 มีการบันทึกครบถ้วน						
	12.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นการผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยภาระผูกพันอย่างครบถ้วน						
	12.5 ได้บันทึกถูกต้องทั้ง จำนวน อัตราค่าจ้างแรงงาน ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ						
	12.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท						
	12.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี						
	12.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ความคิดเห็นเกี่ยวกับประเด็นที่ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร (ต่อ)

ข้อ ที่	รายการ	ควรปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร					
		5	4	3	2	1	0
13	วงจรรายการจัดหาเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการหนี้สิน ส่วนของผู้ถือหุ้น และรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน						
	13.1 แสดงถึงการจัดหาเงินที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ						
	13.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม						
	13.3 มีการบันทึกครบถ้วน						
	13.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยอย่างครบถ้วน						
	13.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ						
	13.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท						
	13.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี						
	13.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
14	วงจรรายการลงทุน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเงินลงทุน และรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน						
	14.1 แสดงถึงการลงทุนที่เกิดขึ้นจริง และเป็นของกิจการ						
	14.2 มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม						
	14.3 มีการบันทึกครบถ้วน						
	14.4 ที่ได้บันทึกนั้นเป็นสิทธิและภาระผูกพันของกิจการ มีการบันทึก และเปิดเผยครบถ้วน						
	14.5 มียอดคงเหลือในงบการเงิน ถูกต้องทั้ง จำนวน ราคา ตรงงวดบัญชีและตรงตามเอกสารประกอบ						
	14.6 มียอดรวมในรายละเอียดตรงกับบัญชีแยกประเภท						
	14.7 มีการบันทึก จัดประเภท และเปิดเผยข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี						
	14.8 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
15	วงจรรายการบัญชีแยกประเภททั่วไปและวงจรรายงานทางการเงิน : การควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า						
	15.1 รายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำ(Routine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง						
	15.2 รายการค้าที่ไม่ได้เกิดขึ้นเป็นประจำ(Nonroutine transactions) ทุกรายการที่ส่งไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป ได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง						
	15.3 รายการค้าที่เป็นการปรับปรุงรายการ และการกลับรายการปรับปรุง (Adjusting and Reversing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง						
	15.4 รายการที่เป็นการปิดบัญชี (Closing entries) ทุกรายการได้รับอนุมัติอย่างเหมาะสม บันทึกครบถ้วน ตรวจสอบได้ และบันทึกอย่างถูกต้อง						
	15.5 ระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป ต้องช่วยป้องกันสินทรัพย์ (เงินสด สินค้า ข้อมูล) สูญหาย						
	15.6 กิจกรรมในบัญชีแยกประเภททั่วไปทางธุรกิจ เช่น การบันทึกบัญชีแยกประเภททั่วไป การผ่านรายการ การจัดทำงบการเงิน และการจัดทำรายงานสำหรับผู้บริหารปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล						
	15.7 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประโยชน์ของหนังสือถึงผู้บริหาร

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องใดช่องหนึ่งตรงกับความเห็นของท่านมากที่สุด

(5 = เห็นด้วยอย่างยิ่ง, 4 = เห็นด้วย, 3 = ไม่แน่ใจ, 2 = ไม่เห็นด้วย, 1 = ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง, 0 = ไม่ได้เป็นผลมาจาก ML)

ข้อ ที่	รายการ	ระดับความคิดเห็น					
		5	4	3	2	1	0
1	การปฏิบัติงานและประสานงานกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า						
	1.1 เป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า						
	1.2 ช่วยเตือนให้ลูกค้าตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาที่กิจการมี						
	1.3 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีพิจารณาความพยายามของผู้บริหารเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบควบคุมภายในของกิจการอย่างเพียงพอ						
	1.4 ช่วยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประเมินการกระทำและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร						
	1.5 ช่วยพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น พัฒนาแผนการตรวจสอบ						
	1.6 ลดต้นทุนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เช่น การทดสอบ ขอบเขต และระยะเวลาในการตรวจสอบ						
	1.7 ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานของลูกค้า						
	1.8 ช่วยให้ลูกค้าจัดการทางการเงินได้ทันเวลามากขึ้น						
	1.9 ผู้สอบบัญชีให้เป็นหลักฐานในการป้องกันตัวเองในชั้นศาล						
	1.10 การปฏิบัติตามคำแนะนำที่ปรากฏในหนังสือถึงผู้บริหาร จะทำให้ได้รับประโยชน์มากกว่าต้นทุนที่ต้องใช้ในการปฏิบัติตามคำแนะนำ						
	1.11 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						
2	การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี						
	2.1 ช่วยพัฒนาความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี						
	2.2 ช่วยให้ลูกค้ารับรู้ถึงความมุ่งมั่นเอาใจใส่และห่วงใยต่อบริษัทของลูกค้าที่ผู้สอบบัญชีมีให้						
	2.3 ช่วยเพิ่มระดับการรับรู้ของลูกค้าเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมและธุรกิจของลูกค้าของผู้สอบบัญชี						
	2.4 ช่วยทำให้ลูกค้าตระหนักถึงความแตกต่างของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี						
	2.5 มีส่วนในการใช้พิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี						
	2.6 ใช้เป็นช่องทางในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมสำหรับลูกค้าสอบบัญชีรายปัจจุบัน						
	2.7 ช่วยผู้สอบบัญชีในการรักษาลูกค้ารายปัจจุบันไว้ได้						
	2.8 ช่วยเพิ่มรายได้ให้ผู้สอบบัญชีโดยใช้ชื่อเสียงเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของหนังสือถึงผู้บริหารดึงดูดลูกค้ารายใหม่						
	2.9 อื่น ๆ โปรดระบุ.....						

ตอนที่ 4 ข้อมูลทั่วไป (สำหรับกรรมการตรวจสอบ)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง □ ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. การศึกษา

- | | | |
|---|------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่าปริญญาตรี | <input type="checkbox"/> ปริญญาตรี | |
| <input type="checkbox"/> ปริญญาโท | <input type="checkbox"/> ปริญญาเอก | () |

2. สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า

- | | | |
|---|--|--|
| <input type="checkbox"/> บริหารธุรกิจ | <input type="checkbox"/> การบัญชี | |
| <input type="checkbox"/> การเงินการธนาคาร | <input type="checkbox"/> เศรษฐศาสตร์ | |
| <input type="checkbox"/> นิติศาสตร์ | <input type="checkbox"/> วิศวกรรมศาสตร์ | |
| <input type="checkbox"/> แพทยศาสตร์ | <input type="checkbox"/> อื่น ๆ (โปรดระบุ).....() | |

3. ประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งด้านกรรมการตรวจสอบ

- | | | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 6 ปี | <input type="checkbox"/> 6 - 10 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 11 - 15 ปี | <input type="checkbox"/> 16 - 20 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 21 - 25 ปี | <input type="checkbox"/> 25 ปีขึ้นไป | () |

4. ตำแหน่งในปัจจุบัน

- | | |
|---|-----|
| <input type="checkbox"/> ประธานกรรมการตรวจสอบ | |
| <input type="checkbox"/> กรรมการตรวจสอบ | |
| <input type="checkbox"/> อื่น ๆ (โปรดระบุ)..... | () |

5. ท่านมีประสบการณ์ในการติดต่อกับผู้สอบบัญชีหรือไม่

- | | | |
|-----------------------------|--------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> มี | <input type="checkbox"/> ไม่มี | () |
|-----------------------------|--------------------------------|-----|

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

***** ขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาตอบแบบสอบถาม *****

ตอนที่ 4 ข้อมูลทั่วไป (สำหรับกรรมการผู้จัดการ)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย (ในช่อง ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. การศึกษา

<input type="checkbox"/> ต่ำกว่าปริญญาตรี	<input type="checkbox"/> ปริญญาตรี
<input type="checkbox"/> ปริญญาโท	<input type="checkbox"/> ปริญญาเอก ()
2. สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า

<input type="checkbox"/> บริหารธุรกิจ	<input type="checkbox"/> การบัญชี
<input type="checkbox"/> การเงินการธนาคาร	<input type="checkbox"/> เศรษฐศาสตร์
<input type="checkbox"/> นิติศาสตร์	<input type="checkbox"/> วิศวกรรมศาสตร์
<input type="checkbox"/> แพทยศาสตร์	<input type="checkbox"/> อื่น ๆ (โปรดระบุ)..... ()
3. ประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งด้านฝ่ายบริหาร (ผู้จัดการขึ้นไป)

<input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 6 ปี	<input type="checkbox"/> 6 - 10 ปี
<input type="checkbox"/> 11 - 15 ปี	<input type="checkbox"/> 16 - 20 ปี
<input type="checkbox"/> 21 - 25 ปี	<input type="checkbox"/> 25 ปีขึ้นไป ()
4. ตำแหน่งในปัจจุบัน

<input type="checkbox"/> สูงกว่ากรรมการผู้จัดการ	
<input type="checkbox"/> กรรมการผู้จัดการหรือตำแหน่งเทียบเท่า	
<input type="checkbox"/> ต่ำกว่ากรรมการผู้จัดการ	()
5. ท่านมีประสบการณ์ในการติดต่อกับผู้สอบบัญชีหรือไม่

<input type="checkbox"/> มี	<input type="checkbox"/> ไม่มี ()
-----------------------------	------------------------------------

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

***** ขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาตอบแบบสอบถาม *****

ตอนที่ 4 ข้อมูลทั่วไป (สำหรับผู้ทำบัญชีตามพ.ร.บ.การบัญชี 2543)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. การศึกษา

- ต่ำกว่าปริญญาตรี ปริญญาตรี
 ปริญญาโท ปริญญาเอก ()

2. ประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งด้านผู้ทำบัญชี (สมุหบัญชีหรือผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีหรือตำแหน่งเทียบเท่า)

- ต่ำกว่า 6 ปี 6 - 10 ปี
 11 - 15 ปี 16 - 20 ปี
 21 - 25 ปี 25 ปีขึ้นไป ()

3. ตำแหน่งในปัจจุบัน

- ผู้จัดการฝ่ายบัญชี
 พนักงานบัญชี
 อื่น ๆ (โปรดระบุ)..... ()

4. ท่านมีประสบการณ์ในการติดต่อกับผู้สอบบัญชีหรือไม่

- มี ไม่มี ()

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

***** ขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาตอบแบบสอบถาม *****

ตอนที่ 4 ข้อมูลทั่วไป (สำหรับผู้ตรวจสอบภายใน)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง □ ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. การศึกษา

- | | | |
|---|------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่าปริญญาตรี | <input type="checkbox"/> ปริญญาตรี | |
| <input type="checkbox"/> ปริญญาโท | <input type="checkbox"/> ปริญญาเอก | () |

2. สาขาที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> บริหารธุรกิจ | <input type="checkbox"/> การบัญชี |
| <input type="checkbox"/> การเงินการธนาคาร | <input type="checkbox"/> เศรษฐศาสตร์ |
| <input type="checkbox"/> นิติศาสตร์ | <input type="checkbox"/> วิศวกรรมศาสตร์ |
| <input type="checkbox"/> แพทยศาสตร์ | <input type="checkbox"/> อื่น ๆ (โปรดระบุ).....() |

3. ประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งด้านการตรวจสอบภายใน

- | | | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 6 ปี | <input type="checkbox"/> 6 - 10 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 11 - 15 ปี | <input type="checkbox"/> 16 - 20 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 21 - 25 ปี | <input type="checkbox"/> 25 ปีขึ้นไป | () |

4. ตำแหน่งในปัจจุบัน

- | | |
|--|-----|
| <input type="checkbox"/> ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน | |
| <input type="checkbox"/> พนักงานฝ่ายตรวจสอบภายใน | |
| <input type="checkbox"/> อื่น ๆ (โปรดระบุ)..... | () |

5. ท่านมีประสบการณ์ในการติดต่อกับผู้สอบบัญชีหรือไม่

- | | | |
|-----------------------------|--------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> มี | <input type="checkbox"/> ไม่มี | () |
|-----------------------------|--------------------------------|-----|

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

***** ขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาตอบแบบสอบถาม *****

ตอนที่ 4 ข้อมูลทั่วไป (สำหรับผู้สอบบัญชี)

คำชี้แจง โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง □ ให้ตรงกับความเป็นจริง พร้อมเติมข้อความให้สมบูรณ์

1. การศึกษา

- | | | |
|---|------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่าปริญญาตรี | <input type="checkbox"/> ปริญญาตรี | |
| <input type="checkbox"/> ปริญญาโท | <input type="checkbox"/> ปริญญาเอก | () |

2. ประสบการณ์การทำงานด้านการสอบบัญชี

- | | | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> ต่ำกว่า 6 ปี | <input type="checkbox"/> 6 - 10 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 11 - 15 ปี | <input type="checkbox"/> 16 - 20 ปี | |
| <input type="checkbox"/> 21 - 25 ปี | <input type="checkbox"/> 25 ปีขึ้นไป | () |

3. ตำแหน่งในปัจจุบัน

- | | | |
|---|---|-----|
| <input type="checkbox"/> หุ่นส่วนและผู้อำนวยการ | <input type="checkbox"/> ผู้จัดการอาวุโส | |
| <input type="checkbox"/> ผู้จัดการ | <input type="checkbox"/> ต่ำกว่าผู้จัดการ | () |

ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

.....

.....

.....

.....

.....

.....

สถาบันวิทยบริการ
 ***** ขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาตอบแบบสอบถาม *****
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นาย ภัทรารุช คงเด่นฟ้า เกิดเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2523 ที่จังหวัด นครสวรรค์ สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาจากโรงเรียนนครสวรรค์ และสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหลักสูตรบริหารธุรกิจบัณฑิต สาขาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น เมื่อปีการศึกษา 2545 จากนั้นจึงเข้าศึกษาต่อระดับปริญญาโทหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี สาขาวิชาบัญชีการเงิน (ภาคปกติ) คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2546



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย