บทที่ 2
ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษาทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับจริยธรรมและจรรยาบรรณ หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบงบการเงิน และมรรยาทของผู้สอบบัญชีรวมทั้งข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีทั้งในประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในงบการเงิน ซึ่งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนั้นประกอบไปด้วยทฤษฎีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. แนวความคิดเกี่ยวกับจริยธรรมและจรรยาบรรณ[2]

ความเป็นอิสระนั้นถือเป็นจริยธรรมและจรรยาบรรณที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทุกคนควรจะมี ซึ่งจริยธรรมและจรรยาบรรณมีความหมายดังต่อไปนี้

จริยธรรม ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตสถาน พ.ศ. 2538 (อ้างในสุภาพร พิศาลบุตร, 2544) หมายถึง ธรรมที่เป็นข้อประพฤติปฏิบัติ ศีลธรรม กฎศีลธรรม

จรรยาบรรณ ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตสถาน พ.ศ. 2538 (อ้างในสุภาพร พิศาลบุตร, 2544) หมายถึง ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้นเพื่อรักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียงและฐานะของสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้

จากความหมายของจริยธรรมและจรรยาบรรณจะเห็นได้ว่าความหมายของคำว่าจรรยาบรรณนั้นแคบกว่าคำว่าจริยธรรม จรรยาบรรณนั้นเน้นถึงการทำความดีเฉพาะแต่ละวิชาชีพเท่านั้น นอกจากนี้จรรยาบรรณยังเป็นกรอบหรือข้อบังคับความประพฤติที่ให้คนในวิชาชีพนั้น ๆ ต้องปฏิบัติตามซึ่งต่างจากจริยธรรมที่ไม่ใช่ข้อบังคับ หากแต่เป็นความดีงามที่เกิดขึ้นตั้งแต่จิตใจที่ส่งไปยังความประพฤติปฏิบัติ

จริยธรรมที่มีอยู่ในมนุษย์ทุกคนนั้นมี 2 ระดับคือ

1. จริยธรรมในชีวิตประจำวัน สามารถแบ่งได้เป็น 2 ระดับย่อย คือ จริยธรรมระดับบุคคลเป็นเรื่องจริยธรรมสำหรับทุกคนที่ยึดถือประจำใจและเป็นแนวปฏิบัติของแต่ละบุคคล และ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[2]สุภาพร พิศาลบุตร, **จริยธรรมทางธุรกิจ,** (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด วี.เจ. พริ้นติ้ง, 2544) , หน้า 1 - 15.

จริยธรรมระดับสังคม เป็นจริยธรรมของกลุ่มคนส่วนรวมที่จะสะท้อนให้เกิดเป็นจริยธรรมส่วนบุคคล ทำให้บุคคลในสังคมเดียวกันมีจริยธรรมไปในทิศทางที่คล้อยตามกัน

2. จริยธรรมในการทำงาน เป็นการกล่าวถึงความประพฤติ หรือ การปฏิบัติของบุคคลเพื่อความสำเร็จในงานซึ่งตามแนวความคิดด้านจริยธรรมของ Wood & Dovel (อ้างในสุภาพร พิศาลบุตร,2544) ได้แบ่งจริยธรรมในการทำงานออกเป็น 3 ระดับ ดังนี้

2.1 การจัดการอย่างไม่เป็นจริยธรรม (Immoral Management or Unethical Management) หมายถึง การบริหารอย่างไม่มีจริยธรรม เป็นการกระทำที่มุ่งหวังผลประโยชน์ต่อตนเองโดยไม่ได้คำนึงถึงผู้อื่น มองกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ว่าเป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานและสามารถกระทำสิ่งที่ไม่ถูกต้องได้เพื่อผลประโยชน์ของตนเอง

2.2 การจัดการอย่างมีจริยธรรม (Moral Management or Ethical Management) หมายถึง การจัดการที่เปี่ยมไปด้วยคุณธรรมและจริยธรรม บริหารงานโดยคำนึงถึงความยุติธรรมและความถูกต้อง

2.3 การจัดการอย่างไม่สนใจเรื่องของศีลธรรม (Amoral Management) หมายถึง การบริหารที่แม้จะไม่ให้ความสนใจเรื่องของพฤติกรรมหรือความถูกต้อง แต่ก็ไม่ได้ตั้งใจทำผิดจริยธรรม การกระทำที่ไม่ถูกต้องอาจเกิดขึ้นโดยความตั้งใจหรือการเข้าใจในเรื่องจริยธรรมอย่างไม่ถูกต้อง

2. หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบงบการเงิน[3]

ในการตรวจสอบงบการเงินของธุรกิจนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานที่สำคัญ 3 ประการ คือ

1. มรรยาทของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชี ซึ่งถูกกำหนดขึ้นโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมายในประเทศไทย ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดหลักการพื้นฐานของมรรยาทผู้สอบบัญชีประกอบด้วย 5 หมวด คือ

1.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

1.2 ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[3]นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, **การสอบบัญชี เล่ม 1**, (กรุงเทพมหานครฯ:บริษัท เอเอ็นเอส บิซิเนส คอนซัลแทนส์ จำกัด, 2545), หน้า 1-5.

1.3 มรรยาทต่อลูกค้า

1.4 มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

1.5 มรรยาททั่วไป

2. มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยหลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอาจอยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณ์อื่น

3. วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อม โดยคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดกฎหมายหรือในบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

จากหลักการพื้นฐานในการตรวจสอบงบการเงินนี้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (2534) ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานการตรวจสอบและสามารถเสนอรายงานการสอบบัญชีได้อย่างเป็นอิสระถือเป็นส่วนหนึ่งของมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

3. แนวความคิดเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชี (Code of Professional Ethics)[4]

มรรยาท ในความหมายแรก หมายถึง ระบบกฎเกณฑ์ทางศีลธรรมที่มนุษย์แสดงออกซึ่งอาจถูกพิจารณาว่าดีหรือชั่วหรือถูกหรือผิด

มรรยาท ในความหมายที่สอง หมายถึง ข้อกำหนดความประพฤติที่มนุษย์แสดงออกตามวิถีหรือเป้าหมายของแต่ละบุคคล

มรรยาทจัดเป็นส่วนหนึ่งของวิชาปรัชญา ซึ่งศึกษาถึงเกณฑ์ทางเลือกระหว่างสิ่งที่ดีและชั่ว แต่มรรยาทจะอิงด้วยหลักจริยธรรม คุณธรรม หรือศีลธรรม ที่จะแนะนำส่งเสริมให้คนเลือกปฏิบัติแต่ในสิ่งที่ดีเท่านั้น ดังนั้นมรรยาทจึงประกอบด้วย

1. เกณฑ์การตัดสินใจเลือก
2. เกณฑ์ความประพฤติดีหรือชั่ว
3. มรรยาทจะเน้นให้เลือกประพฤติดีเท่านั้น

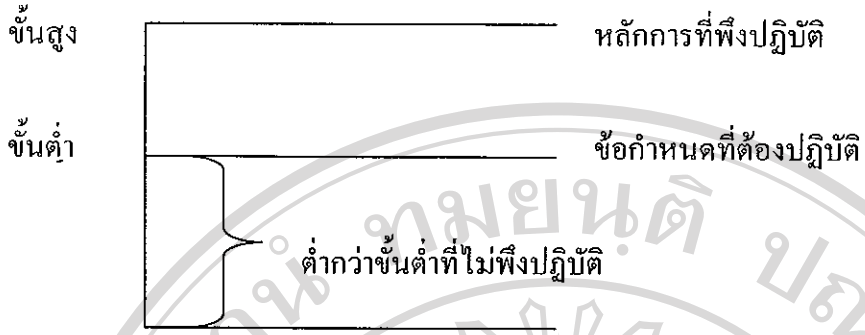
หน้าที่หลักของมรรยาทไม่ใช่หลักการที่ระบุชัดเจนว่าอะไรคือสิ่งที่ดีชั่วถูกผิด แต่เป็นการศึกษาถึงหลักจริยธรรม คุณธรรม หรือศีลธรรม รวมทั้งมาตรฐานและบรรทัดฐานในการเลือกประพฤติปฏิบัติ เนื่องจากสถานการณ์แวดล้อมในแต่ละกรณีอาจแตกต่างกันไป ดังนั้นแต่ละบุคคลก็ต้องใช้ดุลยพินิจของตนเองประกอบในการตัดสินใจเลือกประพฤติปฏิบัติด้วย

ความดีหรือการประพฤติดีได้แก่ คุณค่าที่เพิ่มขึ้นในตนเองและสังคม วิธีการเลือกตัดสินใจที่ถูกต้อง คือ เลือกกระทำความดีให้มากที่สุด หรือในวิชาชีพการสอบบัญชี คือ การยึดปฏิบัติในมาตรฐานขั้นสูง (Maintain high level standard) การเลือกกระทำความดีน้อยกว่าที่ควรเท่ากับว่าเป็นการตัดสินใจเลือกผิด ซึ่งจะทำให้เกิดความเสื่อมเสียแก่ทั้งตนเองและผู้อื่น ซึ่งความดีจะเน้นให้คนลดความเห็นแก่ตัวหรือเห็นประโยชน์ส่วนตนเป็นหลัก ดังนั้นการตัดสินใจเลือกต้องคำนึงถึงความเที่ยงธรรมต่อทุกฝ่ายและสาธารณชนซึ่งใช้ประโยชน์จากงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[4] ผ่องพรรณ เจียรวิริยะพันธ์, **การสอบบัญชี 2,** (กรุงเทพมหานคร : บริษัท บพิธการพิมพ์ จำกัด, 2546), หน้า 1-3 – 1-5.



ภาพที่ 1 มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

จากภาพที่ 1 แสดงให้เห็นว่าหลักการของมรรยาทจะเน้นให้ปฏิบัติในมาตรฐานขั้นสูงหรือดีที่สุดส่วนข้อกำหนดมรรยาทนั้นเป็นเพียงมาตรฐานขั้นต่ำที่ต้องปฏิบัติเท่านั้น ซึ่งย่อมชัดเจนว่าการปฏิบัติต่ำกว่าขั้นต่ำจึงเป็นสิ่งที่ไม่พึงปฏิบัติ ดังนั้นในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีที่ดีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมรรยาทขั้นสูงหรือให้ดีที่สุด หากผู้สอบบัญชีเกิดความไม่แน่ใจในการกระทำหรือการประพฤติของตน ก็ควรละเว้นที่จะไม่ปฏิบัติในสิ่งที่ผู้สอบบัญชีไม่แน่ใจนั้น เพราะถ้าแม้แต่ผู้สอบบัญชีเองยังเกิดความไม่แน่ใจก็ย่อมจะสร้างความสงสัยให้บุคคลภายนอกวิชาชีพอื่นได้

มรรยาทของผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นเนื่องจาก

1. กำหนดบรรทัดฐานในการประพฤติปฏิบัติของผู้สอบบัญชีให้มีระเบียบวินัย และมีมาตรฐานเดียวกัน ได้แก่ ความรู้ความสามารถ ความรับผิดชอบต่อลูกค้า สาธารณชน และเพื่อนร่วมวิชาชีพ

2. สร้างความน่าเชื่อถือต่อสังคม เนื่องจากสังคมให้ความคาดหวังต่อผลงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในระดับสูง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติตนให้บรรลุถึงความคาดหวังของสังคมดังกล่าว การกำหนดมรรยาทจะทำให้ผลงานหรือบริการของผู้สอบบัญชีมีคุณภาพ เพราะต้องปฏิบัติโดยผู้มีความรู้ความสามารถและเป็นอิสระ มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน และมีความรับผิดชอบต่อสังคม

ในสังคมปัจจุบันจะมีการแข่งขันทางธุรกิจสูง หากไม่มีการกำหนดมรรยาทผู้สอบบัญชีก็อาจจะคำนึงถึงการรักษาลูกค้าและกำไรเชิงธุรกิจมากกว่าคุณภาพหรือประโยชน์ต่อสาธารณชน ซึ่งจะทำให้ขาดความรับผิดชอบต่อสังคม การกำหนดมรรยาทจึงช่วยจรรโลงวิชาชีพให้เกิดความ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

เชื่อถือและประสบความสำเร็จในระยะยาว เช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจอื่นก็ย่อมต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมด้วย

3. สร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี เพราะมรรยาทกำหนดความสัมพันธ์และการประพฤติปฏิบัติในระหว่างเพื่อนร่วมวิชาชีพด้วยกัน ซึ่งจะสร้างให้เกิดความสามัคคีและความร่วมมือระหว่างกัน เพื่อความเป็นปึกแผ่นของวิชาชีพ

โครงสร้างของมรรยาทของผู้สอบบัญชี

ตามหลักสากลนิยมมีการกำหนดโครงสร้างมรรยาทผู้สอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. หลักการพื้นฐาน
2. ข้อกำหนด
3. คำชี้แจง
4. คำวินิจฉัยเฉพาะกรณี

หลักการพื้นฐานเป็นแนวความคิดหรือหลักการสำคัญอันเป็นที่มาของข้อกำหนดมรรยาท ซึ่งไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย เป็นเพียงหลักการและแนวคิดกว้าง ๆ เท่านั้น

ข้อกำหนดเป็นบทบัญญัติที่กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีเป็นข้อ ๆ ตามหลักพื้นฐาน ซึ่งข้อกำหนดแต่ละข้อที่ระบุไว้อย่างชัดเจนจะมีผลบังคับตามกฎหมาย และมีบทลงโทษสำหรับการฝ่าฝืนข้อกำหนดดังกล่าว

คำชี้แจงเป็นคำอธิบายหลักการพื้นฐานและข้อกำหนดแต่ละข้อให้ชัดเจนในรายละเอียด รวมทั้งยกตัวอย่างประกอบในบางกรณีเพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น และไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย

คำวินิจฉัยเฉพาะกรณีเป็นผลของการพิจารณาที่เกิดขึ้นแล้วและไม่มีผลบังคับทางกฎหมาย

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระตามที่กำหนดไว้ในมรรยาทของผู้สอบบัญชี[5]

ความเป็นอิสระตามคำชี้แจงกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (2534) หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ

---

[5]ผ่องพรรณ เจียรวิริยะพันธ์, **การสอบบัญชี2,** (กรุงเทพมหานคร : บริษัท บพิธการพิมพ์ จำกัด, 2546), หน้า 1-7.

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีอิทธิพลหรือสถานการณ์ใดที่จะกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานหรือการรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรใช้วิจารณญาณในการรับงาน การปฏิบัติงานหรือการเสนอรายงานการสอบบัญชีนั้น

ความเป็นอิสระนี้เป็นสิ่งที่เป็นนามธรรม ซึ่งความเป็นอิสระนี้ได้แบ่งความเป็นอิสระเป็น 2 ประเภท คือ

1. ความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independent in fact) หมายถึง ความเป็นอิสระด้านจิตใจที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีซึ่งยากที่จะวัดหรือชี้ชัดได้

2. ความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independent in appearance) หมายถึง ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าที่ปรากฏความเป็นอิสระต่อบุคคลภายนอก และในการวินิจฉัยว่าผู้สอบบัญชียังคงมีความเป็นอิสระต่อลูกค้าหรือไม่จะต้องคำนึงถึงทัศนะของบุคคลภายนอกที่ล่วงรู้ถึงความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีนั้นด้วย

ข้อกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระมี 2 ข้อ คือ

1. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ความเป็นอิสระตามคำชี้แจงข้อกำหนดของมรรยาทของผู้สอบบัญชีคือ การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่ขึ้นอยู่กับผู้ใด ซึ่งในความหมายของความเป็นอิสระตามข้อกำหนดนี้จะพิจารณาจากการที่ผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลต่อการปฏิบัติงานหรือการรายงาน หรือมีสถานการณ์ใดมาบีบบังคับให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานและเสนอรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปได้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจจะไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ ในกิจการที่ตรวจสอบ ไม่ว่าเกี่ยวด้วยทรัพย์สินหรือตำแหน่งหน้าที่ก็ตาม

กรณีตัวอย่างที่ถือว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระ เช่น ผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือเจ้าหน้าที่ของกิจการ ทั้งนี้ไม่ว่าด้วยความคุ้นเคยหรือความเกรงใจหรือด้วยเหตุผลใดก็ตาม และผู้สอบบัญชียอมโอนอ่อนผ่อนตามความต้องการของบุคคลเหล่านั้น จนมีผลทำให้ผู้สอบบัญชี

1.1 ละเว้นการตรวจสอบรายการบัญชี หรือยอดคงเหลือในบัญชี หรือในบางเรื่องที่ควรตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

1.2 ยอมรับหลักฐานเพื่อการสอบบัญชีโดยไม่ตรวจสอบทั้ง ๆ ที่ควรตรวจสอบ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1.3 แสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่มีเงื่อนไข ทั้ง ๆ ที่ควรแสดงความเห็นเป็นแบบมีเงื่อนไข แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

1.4 ถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ได้รายงานไว้ในรายงานการสอบบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจนับเงินสด ไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าในจำนวนที่เป็นสาระสำคัญ และไม่ได้ยืนยันยอดลูกหนี้ เนื่องจากกรรมการไม่ยอมให้กระทำเช่นนั้น

2. ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้นหรือมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวกับกิจการนั้น

การที่ผู้สอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องทางด้านการเงิน ทางด้านการงานหรือตำแหน่งหน้าที่ในกิจการของลูกค้าทั้งโดยตรงและโดยอ้อมถือว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นกลาง ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นกลางในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ตลอดจนละเว้นความสัมพันธ์ในลักษณะที่จะทำให้บุคคลภายนอกเชื่อว่าผู้สอบบัญชีไม่อาจปฏิบัติงานได้โดยมีความเป็นกลาง

ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีและเสนอรายงานการสอบบัญชีอย่างตรงไปตรงมาตามความเป็นจริงโดยปราศจากความลำเอียงและอคติ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายโดยไม่เห็นแก่ประโยชน์ของบุคคลเพียงกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีสถานการณ์ที่อาจทำให้บุคคลภายนอกสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นกลาง ผู้สอบบัญชีต้องถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชีโดยการลาออกหรือหยุดการปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีชั่วคราวจนกว่าสถานการณ์ที่มีผลกระทบต่อความเป็นกลางได้ยุติลงแล้ว เช่น ผู้สอบบัญชีได้รับมรดกเป็นหุ้นทุนของบริษัทในระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทนั้น ผู้สอบบัญชีควรถอนตัวโดยการลาออกหรือหยุดการปฏิบัติงานตรวจสอบจนกว่าจะมีการจำหน่ายหุ้นเหล่านั้นออกไป เป็นต้น อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นกลางและไม่สามารถขอถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชีได้ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานแบบไม่แสดงความเห็น

นอกจากนี้ คำชี้แจงข้อกำหนดเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีของไทยได้กำหนดเรื่องการให้บริการเกี่ยวกับการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าไว้ โดยกำหนดว่าการที่ผู้สอบบัญชีให้บริการให้คำปรึกษานั้นเป็นงานที่ผู้สอบบัญชีให้บริการเป็นอิสระไม่ขึ้นกับผู้ใด (ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ) และไม่มีส่วนในการตัดสินใจทางด้านการบริหารถือได้ว่าไม่กระทบความเป็นกลาง อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังว่าไม่ปฏิบัติหน้าที่เกินกว่าการให้คำปรึกษาหรือก้าวล่วงเข้าไปถึงการปฏิบัติหน้าที่ของผู้บริหาร

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ส่วนการที่ผู้สอบบัญชีได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพจากการให้บริการสอบบัญชีไม่ถือว่าเป็นการได้ประโยชน์โดยการขาดความเป็นกลาง ทั้งนี้ได้รวมถึงค่าธรรมเนียมที่ได้รับเนื่องจากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวกับกิจการนั้น เช่น การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการด้านคำปรึกษาทางด้านบริหาร ด้านภาษีอากรและวางรูประบบบัญชีให้ธุรกิจ เป็นต้น โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่สำคัญคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระจริง ๆ และต้องไม่มีตำแหน่งประจำรวมทั้งไม่มีส่วนสำคัญในการตัดสินใจด้านการบริการงานของกิจการ

กรณีตัวอย่างที่ถือว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นกลาง เช่น

2.1 ผู้สอบบัญชี คู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีส่วนสำคัญต่อการตัดสินใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชี หรือสำนักงานของผู้สอบบัญชี เป็นผู้ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในกิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี

2.2 ผู้สอบบัญชี คู่สมรส บุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีมีการลงทุนในกิจการอื่นร่วมกันกับลูกค้าหรือเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร กรรมการผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของลูกค้า หรือมีผลประโยชน์ที่มีสาระสำคัญในกิจการอื่นร่วมกันกับลูกค้า

2.3 ผู้สอบบัญชี คู่สมรส บุตร ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีส่วนสำคัญต่อการตัดสินใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หรือหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งคู่สมรสและบุตรของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีส่วนสำคัญต่อการตัดสินใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี หรือของหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีเป็นเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร กรรมการ ที่ปรึกษาประจำหรือตำแหน่งอื่นที่มีสิทธิและอำนาจในด้านการบริหาร ด้านการเงินและด้านการบัญชีของกิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี

2.4 การที่ผู้สอบบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องด้านการเงินกับลูกค้า เจ้าหน้าที่ระดับบริหาร กรรมการหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของลูกค้า เช่น กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกันหรือรับการค้ำประกันการกู้ยืมเงิน เว้นแต่เป็นการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินที่ทำขึ้นตามระเบียบวิธีการ ข้อกำหนด หรือที่มีเงื่อนไขตามปกติ

2.5 ผู้สอบบัญชีให้เช่าหรือเช่าทรัพย์สินกับลูกค้า โดยมีค่าเช่าหรือเงื่อนไขที่ผิดปกติซึ่งเห็นได้อย่างชัดแจ้ง

2.6 ผู้สอบบัญชีให้บริการจัดทำบัญชีให้ลูกค้าที่ตนรับสอบบัญชี

ซึ่งจะเห็นได้ว่าข้อกำหนดของไทยแยกความเป็นอิสระกับความเป็นกลางออกจากกัน โดยความเป็นอิสระจะเน้นที่การขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการรายงานการสอบบัญชีเป็นหลักถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะไม่มีผลประโยชน์หรือตำแหน่งหน้าที่ก็อาจขาดความเป็นอิสระได้ เช่น การตกอยู่ภายใต้อิทธิพล ความเกรงอกเกรงใจ หรือการโอนอ่อนผ่อนตาม เป็นต้น แต่ความเป็น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

กลางจะเน้นที่การมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งหน้าที่เป็นหลัก ซึ่งปกติหากผู้สอบบัญชีมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีจะขาดความเป็นอิสระไปด้วย ซึ่งในข้อกำหนดระดับสากลเช่นข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความหมายของความเป็นอิสระครอบคลุมถึงการมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งหน้าที่ด้วย

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการออกข้อกำหนดเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้

1. กฎหมาย Sarbanes-Oxley[6] มาตรา 201 ได้กำหนดประเภทของการให้บริการที่ห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีให้บริการแก่กิจการที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบไว้ในเรื่องดังต่อไปนี้

1.1 การให้บริการจัดทำบัญชีหรือบริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชีหรือจัดทำงบการเงินแก่กิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี

1.2 การให้บริการออกแบบและฝึกสอนระบบบัญชีการเงิน

1.3 การให้บริการเกี่ยวกับการประเมินราคาสินทรัพย์

1.4 การให้บริการเกี่ยวกับการคำนวณค่าทางสถิติของบริษัทประกันภัย

1.5 การให้บริการเป็นผู้ตรวจสอบภายในให้แก่กิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี

1.6 การให้บริการด้านการบริหารหรือด้านทรัพยากรมนุษย์

1.7 การให้บริการเป็นนายหน้าหรือตัวแทน ที่ปรึกษาด้านการลงทุน หรือให้บริการทางด้านการลงทุน

1.8 การให้บริการทางด้านกฎหมายและบริการที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญพิเศษที่ไม่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ

นอกจากนี้ มาตรา 203 แห่งกฎหมาย Sarbanes-Oxley ยังได้กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ ด้วย โดยจะต้องมีการปรับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีที่ทำการสอบทานเพื่อควบคุมคุณภาพซึ่งจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงทุก ๆ 5 ปี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[6]American Institute of Certified Public Accounts, 2002, **"Sarbanes-Oxley Act"**, [Online], Available http://www.aicpa.org (July 31, 2003).

2. ส่วนข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา[7] เกี่ยวกับความเป็นอิสระได้ถูกกำหนดโดย สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants :AICPA) ซึ่งข้อกำหนดตามมาตรา 101 ได้กล่าวถึงเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีซึ่งสามารถสรุปได้ว่าการกระทำดังต่อไปนี้จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ (American Institute of Certified Public Accountants, 2003)

2.1 การมีผลประโยชน์ทางการเงินเกี่ยวกับการลงทุนในกิจการที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ตามข้อกำหนดทางมรรยาทได้ห้ามมิให้ผู้สอบบัญชีถือหุ้นในบริษัทที่ตนเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งการถือหุ้นทางตรงหรือถือหุ้นทางอ้อมโดยการให้คู่สมรส บุตร หรือบุคคลใกล้ชิดในครอบครัวรวมทั้งญาติสนิทเป็นผู้ถือหุ้นแทนผู้สอบบัญชี

2.2 การมีผลประโยชน์ทางการเงินอื่น ๆ กับกิจการที่ตรวจสอบตามข้อกำหนดทางมรรยาทได้กำหนดว่าการกระทำต่อไปนี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเนื่องจากการมีผลประโยชน์ทางการเงินได้

2.2.1 มีการกู้ยืมเงินระหว่างผู้สอบบัญชีกับกิจการที่ตรวจสอบ

2.2.2 ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางด้านการลงทุนกับกิจการที่ตรวจสอบ เช่น มีการลงทุนร่วมกับลูกค้า หรือมีการประกอบกิจการร่วมค้าร่วมกันกับลูกค้า

2.2.3 การมีตำแหน่งงานประจำที่มีส่วนสำคัญในการบริหารหรือการตัดสินใจที่สำคัญในกิจการที่ตรวจสอบ เช่น การเป็นคณะกรรมการบริษัท เจ้าหน้าที่ของกิจการที่ตรวจสอบ

2.3 การที่กิจการที่ตรวจสอบมีการค้างชำระค่าธรรมเนียมในการให้บริการตรวจสอบบัญชีเกินกว่า 1 ปี โดยพิจารณาจนถึงวันที่ในรายงานการสอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมค้างชำระนี้จะถือเป็นเงินที่ผู้สอบบัญชีให้กู้ยืมแก่กิจการที่ตรวจสอบ

2.4 ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่เป็นสมาชิกในคณะตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือมีความสัมพันธ์ส่วนตัวอย่างใกล้ชิดกับบุคคลที่มีตำแหน่งงานที่สำคัญในกิจการที่ตรวจสอบหรือบุคคลที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตรวจสอบ

2.5 ผู้สอบบัญชีมีคดีฟ้องร้องกับกิจการที่ตรวจสอบหรือผู้บริหารของกิจการที่ตรวจสอบ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[7]American Institute of Certified Public Accounts, 2002, **"Code of Professional Ethics Section 101 Independence"**, [Online], Available http://www.aicpa.org (July 31, 2003).

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

De Fond, Raghunandan and Subramanyam ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจ่ายค่าธรรมเนียมในการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่การตรวจสอบบัญชี (Non-audit service fee) เป็นจำนวนเงินมากจะมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีหรือไม่[8] ซึ่งผลสรุปที่ได้จากการศึกษาพบว่าค่าธรรมเนียมในการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่การตรวจสอบบัญชีไม่มีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

J. L. Turner, T. J. Mock and R. P. Srivastava ได้ทำการศึกษาและพัฒนาแบบจำลองความเสี่ยงเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Model of Independence Risk) เพื่อใช้ในการสำรวจข้อมูลในประเทศออสเตรเลียเกี่ยวกับการไม่รักษาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีจะส่งผลกระทบใดบ้างต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี[9] ผลการศึกษาในประเทศออสเตรเลียพบว่า การรักษาจริยธรรมและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีจะช่วยลดความเสี่ยงที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระให้อยู่ระดับที่ต่ำที่สุดได้

Lynn Barkers, Roger Simnett and Paul Urguhart ได้ทำการศึกษาว่าค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการกำหนดรูปแบบรายงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับสถานการณ์และหลักฐานการสอบบัญชีที่รวบรวมได้หรือไม่[10] โดยใช้วิธีการเลือกตัวอย่างจากบริษัทที่เป็นลูกค้าของบริษัทที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่จำนวน 25 รายในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งลูกค้าเหล่านี้จ่ายค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าลูกค้ารายอื่น ๆ ผลที่ได้ไม่พบกลุ่มตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าการที่ลูกค้ารายใหญ่จ่ายค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีเป็นจำนวนมากจะมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระแต่อย่างใด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

[8] Mark L. De Fond, K. Raghunandan and K.R. Subramanyam, "Does the Non Audited Service Impair the Auditors Independence", The Australia Accounting Review, (2002).

[9] J. L. Turner, T. J. Mock and R. P. Srivastava, "Model of Independence Risk", The Australia Accounting Review, July (2002).

[10] Lynn Barkers, Roger Simnett and Paul Urguhart, "The Effect of Client Fee Dependence on the Independence of Audit Firms", The Australia Accounting Review,12 (2002) : 14-22.

Johnstone, KM., M.H. Sutton and TD. Warfield. ได้ทำการศึกษาและพัฒนาแม่บทเกี่ยวกับความเสี่ยงที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ[11] ซึ่งแม่บทดังกล่าวได้เสนอแนะปัจจัย 2 ประการที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงด้านความเป็นอิสระซึ่งได้แก่

1. ผลตอบแทนหรือประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีทั้งทางตรง เช่น การมีความสัมพันธ์ทางการเงินกับลูกค้า ค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่สูงและได้รับค่าธรรมเนียมอย่างสม่ำเสมอ และผลตอบแทนหรือประโยชน์ทางอ้อม เช่น ผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบในกิจการที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการอื่น ๆ (เช่น บริการที่เกี่ยวกับงบการเงิน การตีราคาสินทรัพย์ การให้คำปรึกษาทางด้านการตัดสินใจทางการบริหาร และให้บริการเป็นผู้ตรวจสอบภายใน)

2. สถานการณ์ที่ต้องอาศัยวิจารณญาณในการตัดสินใจที่อาจส่งผลต่อความเป็นอิสระตามความเป็นจริงของผู้สอบบัญชีได้ เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ดีกับธุรกิจหรือความสัมพันธ์ส่วนตัวกับลูกค้ามาเป็นเวลานาน หากผู้สอบบัญชีพบสถานการณ์ที่ต้องใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจโดยขาดความยุติธรรมและเอนเอียงเข้าข้าง ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเนื่องจากตกอยู่ภายใต้อิทธิพลจากความสัมพันธ์กับลูกค้า

Roger W. Bartlett[12] ได้ทำการศึกษาและวิจัยในประเทศสหรัฐอเมริกาโดยการสำรวจความเห็นและเปรียบเทียบความเข้าใจเกี่ยวกับการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีจำนวน 143 คนกับพนักงานของธนาคารพาณิชย์จำนวน 100 คน พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่าทั้งในมุมมองของผู้สอบบัญชีและมุมมองของพนักงานของธนาคารพาณิชย์เห็นตรงกันว่าผู้สอบบัญชียังคงรักษาความเป็นอิสระได้อย่างต่อเนื่อง ผลการศึกษายังพบว่าพนักงานของธนาคารพาณิชย์มีความเห็นว่าสถานการณ์ต่าง ๆ ดังต่อไปนี้อาจส่งผลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

1. ขนาดของกิจการที่ตรวจสอบอาจส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระได้ หากกิจการที่ตรวจสอบเป็นลูกค้ารายใหญ่ ซึ่งขนาดของกิจการที่ตรวจสอบจะวัดจากค่าธรรมเนียมในการให้บริการสอบบัญชีที่ได้รับจากลูกค้าแต่ละราย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[11] Johnstone, KM., M.H. Sutton and TD. Warfield, "Antecedents and Consequences of Independence Risk : Framework for Analysis", Accounting Horizon, 15 (2001) : 1-18.

[12] Roger W. Bartlett, "A Scale of Perceived Independence : New Evidence on an Old Concept", Accounting Auditing & Accountability Journal, 6 (1993) : 52-67.

2. การให้บริการเป็นที่ปรึกษาด้านการบริหาร เช่น การให้บริการออกแบบและฝึกสอนระบบบัญชี การให้บริการจัดหาบุคลากรด้านการเงิน (Chief Financial Officer : CFO) และการให้บริการด้านคำปรึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีรายการค้าที่มีความซับซ้อน

3. การให้บริการโดยคาดหวังค่าธรรมเนียมในการให้บริการอื่น โดยผู้สอบบัญชีให้บริการแก่ลูกค้าโดยลำเอียงเข้าข้างกิจการที่ตรวจสอบ เพื่อสร้างความพึงพอใจแก่ผู้บริหารและจูงใจให้ กิจการเลือกใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่บริการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี

4. ผู้สอบบัญชีลงทุนร่วมกันกับกิจการที่ตรวจสอบทั้งการลงทุนทางตรงและทางอ้อม

5. แรงกดดันทางด้านงบประมาณ การที่ผู้สอบบัญชีถูกกดดันด้วยงบประมาณด้านการตรวจสอบที่จำกัดส่งผลให้ต้องใช้เวลาในการตรวจสอบน้อยลง และเกิดความลำเอียงในการเลือกวิธีการตรวจสอบและขาดความเป็นกลางในการใช้วิจารณญาณประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

Corless John C, Bartlett Roger W. and Seglund Ragnor J. ได้ทำการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยทางด้านจิตวิทยาที่อาจส่งผลต่อความเป็นอิสระตามความเป็นจริง (Independence in fact)[13] พบว่าปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระตามความเป็นจริงของผู้สอบบัญชี ได้แก่

1. ความเป็นจริงที่กิจการที่รับการตรวจสอบเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมในการให้บริการ

2. นโยบายของสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องให้บริการตามที่ลูกค้าต้องการและสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า

3. ความรู้สึกผูกพันด้านจิตใจกับบุคลากรของกิจการที่ตรวจสอบซึ่งเกิดจากการทำงานร่วมกันอย่างใกล้ชิดเป็นระยะเวลานาน

Craswell Allen, Stoke Donald J and Laughton Janet (2002) ได้ทำการศึกษาว่าค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีมีผลต่อความเป็นอิสระผู้สอบบัญชีหรือไม่[14] จากการวิจัยทั้งสำนักงานขนาดใหญ่และขนาดเล็กโดยการพิจารณาความเป็นอิสระในการใช้วิจารณญาณเพื่อตัดสินใจแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการใช้วิจารณญาณแล้ว ผู้สอบบัญชีมักจะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงิน ซึ่งผลที่ได้จากการศึกษาพบว่าระดับค่าธรรมเนียมในการให้บริการการสอบบัญชีไม่ส่งผลกระทบทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงิน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[13] Corless John C., Roger W. Bartlett and Seglund Ragnor J., "Psychological Factors Affecting Auditor Influence", Ohio CPA Journal, 49 (1990) : 5-9.

[14] Craswell Allen, Stoke Donald J and Laughton Janet, "Auditor Independence and Fee Dependence", Journal of Accounting & Economic,33 (2002) : 253-275.

พรหมินทร์ รธนิธย์ ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่[15] เพื่อศึกษาปัจจัยในการเลือกใช้บริการ ความต้องการใช้บริการเสริมด้านอื่นๆ นอกเหนือจากบริการด้านการตรวจสอบงบการเงิน และปัญหาที่เกิดขึ้นกับการเลือกใช้บริการจากผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่าบริษัทจำกัดส่วนใหญ่ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีโดยพิจารณาจากคุณภาพการให้บริการสอบบัญชี ประสิทธิภาพในการให้บริการสอบบัญชี และการให้บริการที่มีความแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีอื่น ๆ ซึ่งบริการอื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินที่บริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่ส่วนใหญ่ต้องการคือ การบริการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

[15] พรหมินทร์ รธนิธย์, " **ปัจจัยในการเลือกใช้บริการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่**", การค้นคว้าแบบอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2538.