

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากมุมมองความเห็นของผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ เพื่อนำผลการศึกษาที่ได้ไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงและพัฒนาจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและเพิ่มความรู้ความเข้าใจของผู้ประกอบการเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีในอนาคต

#### สรุปผลจากการศึกษา

##### ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือสมุหบัญชี คิดเป็นร้อยละ 50.94 รองลงมาคือ กรรมการบริษัท คิดเป็นร้อยละ 49.06 ธุรกิจของผู้ที่ตอบแบบสอบถามทั้งหมดประกอบธุรกิจในรูปแบบของบริษัทจำกัด คิดเป็นร้อยละ 100.00 ซึ่งส่วนใหญ่ดำเนินธุรกิจประเภทให้บริการคิดเป็นร้อยละ 38.21 รองลงมาเป็นธุรกิจประเภทพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 26.42 ธุรกิจของผู้ที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีเงินทุนจดทะเบียนต่ำกว่า 5,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 48.59 รองลงมาจะมีเงินทุนจดทะเบียน 5,000,000 – 20,000,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 30.19 ส่วนการเลือกใช้บริการจากผู้สอบบัญชีนั้นส่วนใหญ่จะเลือกใช้บริการจากผู้สอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ คิดเป็นร้อยละ 68.40 รองลงมาคือ กรุงเทพมหานคร คิดเป็นร้อยละ 30.19 โดยผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะใช้บริการจากผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันติดต่อกันเป็นระยะเวลาามากกว่า 7 ปี คิดเป็นร้อยละ 32.07 รองลงมาคือ 1-2 ปี คิดเป็นร้อยละ 31.13

##### ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ในภาพรวมของการศึกษาพบว่าในมุมมองของผู้ประกอบการเห็นว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีสูงสุดได้แก่ ปัจจัยด้านการให้บริการ รองลงมาคือ ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงิน และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่ำที่สุดคือ ปัจจัยทั่วไป และเมื่อแยกพิจารณาแต่ละปัจจัยพบว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลสูงสุด 4 อันดับแรกได้แก่

1. ผู้สอบบัญชีให้บริการจัดทำบัญชีแก่กิจการที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ
2. ผู้สอบบัญชีให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีแก่กิจการที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ

3. ผู้สอบบัญชีให้บริการด้านการออกแบบหรือปรับปรุงระบบบัญชีการเงินและให้บริการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ในกิจการที่ตรวจสอบ
4. ผู้สอบบัญชีให้บริการเป็นผู้ตรวจสอบภายในในกิจการที่ตนเป็นผู้ตรวจสอบ โดยสามารถแยกพิจารณาปัจจัยแต่ละกลุ่มได้ดังต่อไปนี้

#### **ความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระจากปัจจัยด้านการให้บริการ**

จากการศึกษาพบว่าระดับความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากปัจจัยด้านการให้บริการมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5179 แสดงว่าปัจจัยด้านการให้บริการมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่สูง เมื่อพิจารณาจากตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของกรรมการบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5192 แสดงว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับที่สูง ส่วนระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.5167 แสดงว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับที่สูง เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่าไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

#### **ความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระจากปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงิน**

จากการศึกษาพบว่าระดับความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงินมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7830 แสดงว่าปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงินมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่ปานกลาง เมื่อพิจารณาจากตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของกรรมการบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.7420 แสดงว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับปานกลาง ส่วนระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.8225 แสดงว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับปานกลาง เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่าไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

#### **ความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระจากปัจจัยทั่วไป**

จากการศึกษาพบว่าระดับความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากปัจจัยทั่วไปมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5660 แสดงว่าปัจจัยทั่วไปมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่ปานกลาง เมื่อพิจารณาจากตำแหน่งของผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของกรรมการบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5593 แสดงว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับปานกลาง ส่วนระดับความมีอิทธิพลในมุมมองของผู้จัดการฝ่ายบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.5725 แสดง

ว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับปานกลาง เมื่อเปรียบเทียบระหว่างสองกลุ่มแล้วพบว่าไม่มี ความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

### ข้อค้นพบ

จากการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านการให้บริการ เช่น การจัดทำบัญชีในกิจการที่ตรวจสอบ ปัจจัยทางด้านความสัมพันธ์ทางการเงินระหว่างผู้สอบบัญชีกับกิจการที่ตรวจสอบ และปัจจัยทั่วไป เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการ โดยปัจจัย ด้านการให้บริการเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่สูง ส่วนปัจจัย ด้านความสัมพันธ์ทางการเงินและปัจจัยทั่วไปเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้ สอบบัญชีในระดับปานกลาง โดยปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมอง ของกรรมการบริษัทกับผู้จัดการฝ่ายบัญชีไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

### อภิปรายผล

ในส่วนของปัจจัยด้านการให้บริการของผู้สอบบัญชานั้น การให้บริการต่าง ๆ ของ ผู้สอบบัญชีที่ระบุไว้ในปัจจัยด้านการให้บริการถือเป็นการให้บริการที่ต้องห้ามตามข้อกำหนดทาง มรรยาทของวิชาชีพในประเทศไทย เนื่องจากข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีเกี่ยวเรื่องความ เป็นอิสระได้กำหนดว่าการที่ผู้สอบบัญชีให้บริการด้านวิชาชีพบัญชีบางประเภท เช่น การจัดทำ บัญชีให้กิจการที่ตรวจสอบ หรือมีตำแหน่งงานประจำเกี่ยวกับด้านที่ปรึกษาทางการบริหาร ภาษีอากร และวางรูปแบบบัญชีให้ธุรกิจ ซึ่งหากเป็นการให้บริการที่มีตำแหน่งงานประจำแล้วถือ เป็นข้อห้ามตามข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีและมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับสูง ที่สุด แต่จากการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านการให้บริการมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีใน ระดับที่สูง สาเหตุที่ผู้ประกอบการมีความเห็นที่แตกต่างจากข้อกำหนดทางมรรยาทอาจเนื่องจากว่า โดยส่วนใหญ่ผู้ประกอบการต้องการบริการอื่น ๆ นอกเหนือจากการสอบบัญชี เช่น การให้คำ ปรึกษาเกี่ยวกับการบันทึกบัญชี ภาษีอากร เป็นต้น โดยปกติผู้สอบบัญชีในส่วนภูมิภาคจะเป็นที่ ปรึกษาและเป็นผู้ให้บริการด้านวิชาชีพบัญชีที่สำคัญแก่ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งข้อสรุป นี้สอดคล้องกับการค้นคว้าแบบอิสระของพรหมินทร์ รณิธย์ เรื่อง ปัจจัยในการเลือกใช้บริการการ สอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งสรุปว่า บริษัทจำกัดส่วนใหญ่ใช้บริการจากสำนัก งานสอบบัญชีโดยพิจารณาจากการให้บริการเพิ่มเติม นอกเหนือจากบริการพื้นฐานทั่วไป

โดยเฉพาะการให้บริการด้านการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร<sup>19</sup> ด้วยเหตุนี้ผู้ประกอบการจึงมีความเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สามารถกระทำได้ และการให้บริการดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระต่ำกว่าข้อห้ามที่ระบุไว้ในข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชี

จากการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงินกับกิจการที่ตรวจสอบ เช่น การถือหุ้น การกู้ยืมเงินระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารหรือกิจการที่ตรวจสอบ การมีตำแหน่งงานประจำในกิจการที่ตรวจสอบ การที่กิจการที่ตรวจสอบค้างชำระค่าธรรมเนียมในการให้บริการด้านวิชาชีพบัญชี มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับปานกลาง ซึ่งตามข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเป็นอิสระ ได้กำหนดว่าการที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางการเงิน ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมจะส่งผลทำให้ ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและความเป็นกลาง ถือเป็นข้อห้ามตามข้อกำหนดทางมรรยาทและมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่สูงที่สุด ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงินจึงอาจมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระได้ แต่การที่ผู้ประกอบการมีมุมมองที่แตกต่างจากข้อกำหนดของมรรยาท เนื่องจากผู้ประกอบการส่วนใหญ่มีความเห็นว่า การที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางการเงินกับกิจการที่ตรวจสอบจะไม่ส่งผลกระทบต่อการให้บริการงานตรวจสอบบัญชีโดยตรง ประกอบกับผู้ประกอบการอาจจะขาดความเข้าใจเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมได้เสียในกิจการที่ตรวจสอบนั้น หมายความว่าความรวมถึงการไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม จึงทำให้ผู้ประกอบการ ส่วนใหญ่เข้าใจว่าการที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระนั้นจะเกิดจากปัจจัยด้านการให้บริการ โดยตรงแต่เพียงอย่างเดียว และมีความเห็นว่าปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการเงินมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับปานกลางเท่านั้น

ส่วนปัจจัยทั่วไป สามารถแยกพิจารณาได้ในแต่ละปัจจัยดังต่อไปนี้

1. กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีคดีฟ้องร้องกับกิจการที่ตรวจสอบ เช่น ถูกฟ้องร้องจากกิจการที่ตรวจสอบเกี่ยวกับการบกพร่องในการให้บริการด้านภาษีอากร ในประเทศไทยไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับปัจจัยดังกล่าวว่ามีอิทธิพลทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระหรือไม่ ซึ่งทางคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือพิจารณาว่าปัจจัยต่าง ๆ นั้นทำให้ผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ของกิจการที่ตรวจสอบจน

<sup>19</sup> พรหมินทร์ ธรนิษฐ์, “ปัจจัยในการเลือกใช้บริการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่”, การค้นคว้าแบบอิสระบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2538.



ทำให้ละเลยหรือไม่ทำการตรวจสอบบางบัญชีหรือไม่ ซึ่งหากมีปัจจัยที่เข้าข่ายดังกล่าวจะถือว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและจำเป็นต้องมีการพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป แต่ในข้อกำหนดของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดไว้ชัดเจนในมรรยาทของผู้สอบบัญชีว่าการที่ผู้สอบบัญชีมีคดีฟ้องร้องกับผู้บริหารของกิจการที่ตรวจสอบหรือกิจการที่ตรวจสอบ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระได้ ดังนั้นปัจจัยนี้จึงถือว่ามีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับสูงที่สุด แต่จากการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการมีความเห็นว่าปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับต่ำ ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ประกอบการเห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีมีคดีฟ้องร้องกับกิจการไม่น่าจะส่งผลกระทบต่ออิสระในการทำงานของผู้สอบบัญชีได้ ประกอบกับโดยปกติหากผู้สอบบัญชีมีความขัดแย้งกับผู้บริหารหรือกิจการที่ตรวจสอบแล้วจนมีคดีฟ้องร้องระหว่างกัน ผู้สอบบัญชีจะถอนตัวจากการเป็นผู้ตรวจสอบของกิจการนั้น ๆ ทันที

2. กรณีผู้สอบบัญชีให้บริการตรวจสอบในกิจการรายเดียวกันเป็นระยะเวลาติดต่อกันหลายปี ในกรณีนี้ข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศยังไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับกรณีดังกล่าว ในบริษัทจำกัดทั่วไปสามารถใช้บริการจากผู้สอบบัญชีรายเดียวกันติดต่อกันเป็นเวลาหลายปีได้ แต่อย่างไรก็ตามสำหรับข้อกำหนดในระดับสากล เช่น ข้อกำหนดของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดว่าปัจจัยเหล่านี้อาจมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับที่สูงที่สุดได้ ซึ่งภายใต้กฎหมาย Sarbanes – Oxley Act<sup>20</sup> ห้ามไม่ให้มีการใช้บริการจากผู้สอบบัญชีรายเดียวกันเป็นระยะเวลาติดต่อกันนานเกิน 5 ปี ต้องมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ดีกับฝ่ายบริหารของกิจการที่ตรวจสอบ จนส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการเสนอรายงาน แต่ในมุมมองของผู้ประกอบการในจังหวัดเชียงใหม่ที่มีความเห็นว่า ปัจจัยนี้มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับปานกลาง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ประกอบการมีความเห็นว่าปัจจัยเหล่านี้ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อการทำงานของผู้สอบบัญชีโดยตรง และการใช้บริการจากผู้สอบบัญชีคนเดิมติดต่อกันจะทำให้ได้รับบริการจากผู้สอบบัญชีที่มีความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบเป็นอย่างดีและสามารถเสนอข้อคิดเห็นที่จำเป็นต่อกิจการได้ รวมทั้งสามารถทำงานร่วมกับพนักงานของกิจการและผู้บริหารได้เป็นอย่างดีเนื่องจากการทำงานร่วมกันเป็นเวลานาน

<sup>20</sup> American Institute of Certified Public Accounts, 2002, “Sarbanes-Oxley Act”, [Online], Available <http://www.aicpa.org> (July 31, 2003).

3. กรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ดีกับผู้บริหารหรือพนักงานฝ่ายบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ ตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีนั้้นกำหนดว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจะต้องเป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลภายนอกด้วยคั้งนั้นในกรณีนี้อาจถือได้ว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระได้ เนื่องจากการมีความสัมพันธ์ที่ดีกับกิจการที่ตรวจสอบอาจทำให้บุคคลภายนอกเห็นว่าผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลหรือเกิดความเกรงอกเกรงใจผู้บริหารหรือพนักงานฝ่ายบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบจนทำให้ขาดความเป็นอิสระได้ แม้ว่าในความเป็นจริงผู้สอบบัญชีอาจจะมีอิสระทุกประการก็ตาม ซึ่งข้อกำหนดทางมรรยาทของไทยนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Johnstone, KM., M.H. Sutton and TD. Warfield ที่สรุปว่าในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ดีกับกิจการที่ตรวจสอบอาจทำให้การใช้วิจารณญาณในการตัดสินใจและพิจารณาหลักฐานขาดความยุติธรรมและเอนเอียงเข้าข้างกิจการที่ตรวจสอบ<sup>21</sup> เนื่องจากตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของความสัมพันธ์ส่วนตัวจนทำให้ยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีทั้งที่ไม่ควรยอมรับ คั้งนั้นจึงจะเห็นได้ว่าปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระในระดับสูงที่สุด แต่ผลจากการศึกษาพบว่าผู้ประกอบการมีความเห็นว่าปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับปานกลาง ซึ่งการที่ผู้ประกอบการมีความเห็นที่แตกต่างจากข้อกำหนดทางมรรยาทอาจเนื่องมาจากผู้ประกอบการเห็นว่าการมีความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ดีกับผู้สอบบัญชีจะช่วยให้สามารถทำงานร่วมกันได้สะดวกรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

4. กรณีที่ผู้สอบบัญชีรับของขวัญหรือของกำนัลเนื่องในโอกาสสำคัญ ๆ จากกิจการที่ตรวจสอบเป็นประจำทุกปี จากข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ได้กำหนดข้อห้ามสำหรับการรับของขวัญหรือของกำนัลจากกิจการที่ตรวจสอบ เพียงแต่ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ประพฤติตนให้เป็นที่เสื่อมเสียแก่วิชาชีพเท่านั้น คั้งนั้นหากผู้สอบบัญชีรับของขวัญหรือของกำนัลเนื่องในโอกาสที่สำคัญจากกิจการที่ตรวจสอบ ถือเป็นการปฏิบัติตามประเพณีอันดีงามทางสังคมเท่านั้นจึงไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ ซึ่งผู้ประกอบการส่วนใหญ่เห็นว่าปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับต่ำ จึงสามารถสรุปได้ว่าความเห็นของผู้ประกอบการเกี่ยวกับปัจจัยดังกล่าวสอดคล้องกับข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชี

5. กรณีที่อดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระดับสูงลาออกจากสำนักงานสอบบัญชีและเข้าไปเป็นพนักงานบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ สำหรับข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ได้กำหนดข้อห้ามสำหรับการกระทำดังกล่าวเอาไว้อย่างชัดเจน คั้งนั้นกรณีดังกล่าวจึงไม่มี

<sup>21</sup> Johnstone, KM., M.H. Sutton and TD. Warfield, "Antecedents and Consequences of Independence Risk : Framework for Analysis", Accounting Horizon, 15 (2001) : 1-18.

อิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน ซึ่งผู้ประกอบการส่วนใหญ่เห็นว่าปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในระดับต่ำ จึงสามารถสรุปได้ว่าความเห็นของผู้ประกอบการเกี่ยวกับปัจจัยดังกล่าวสอดคล้องกับข้อกำหนดทางมรรยาทของผู้สอบบัญชี

#### ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

เนื่องจากผลการศึกษพบว่ามุมมองของผู้ประกอบการเกี่ยวกับความมีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างจากข้อกำหนดของมรรยาทผู้สอบบัญชี ดังนั้นเพื่อที่จะลดความเข้าใจที่ผิดดังกล่าวจึงควรกำหนดแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

##### 1. การให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการ

การให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้ประกอบการเข้าใจเรื่องการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็ประโยชน์ในการพิจารณาความน่าเชื่อถือในผลงานของผู้สอบบัญชีและเป็นแนวทางในการกำกับดูแลการทำงานของผู้สอบบัญชีให้มีความเป็นอิสระมากขึ้นด้วย

ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการตีพิมพ์บทความเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีที่ออกโดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) ในวารสารนักบัญชีเป็นประจำทุกเดือนเพื่อเผยแพร่ให้ความรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีแก่สาธารณชนที่สนใจ

##### 2. บัญญัติกฎหมายและส่งเสริมการบังคับใช้กฎหมายอย่างจริงจัง

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย มาตรา 1197 กำหนดให้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นเลือกและแต่งตั้งผู้สอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่เป็นอิสระและไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับฝ่ายบริหาร แต่ในทางปฏิบัติการบังคับใช้กฎหมายให้บรรลุมติวัตถุประสงค์ตามมาตรานี้กลับไม่ได้ผลเท่าที่ควร เนื่องจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นไม่เคยสอบถามเหตุผลหรือคัดค้านเมื่อฝ่ายบริหารเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีหรือใช้บริการจากผู้สอบบัญชีคนเดิมต่อไป

ดังนั้น แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวสำหรับธุรกิจขนาดใหญ่ เช่น บริษัทมหาชน คือ การเพิ่มความเป็อิสระของผู้สอบบัญชีจากฝ่ายบริหาร โดยการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งอาจจะมาจากบุคคลภายนอกซึ่งไม่มีส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ใด ๆ และเป็นอิสระจากบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบจะทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการทำงานของฝ่ายบริหาร พร้อมทั้งคัดเลือกและเสนอชื่อผู้สอบบัญชีให้ผู้ถือหุ้นแต่งตั้ง สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก เช่น บริษัทจำกัดที่ไม่ได้อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ สามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้โดยการให้หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักงานพาณิชย์

จังหวัดออกข้อกำหนดให้กิจการต้องมีการชี้แจงเหตุผลในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีหรือเลิกใช้บริการจากผู้สอบบัญชีคนเดิมพร้อมทั้งต้องรายงานเหตุผลดังกล่าวให้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นอนุมัติให้ความเห็นชอบด้วยทุกครั้ง เพื่อป้องกันไม่ให้ฝ่ายบริหารเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อฝ่ายบริหารมีข้อโต้แย้งที่ขัดกับมาตรฐานการบัญชีหรือมีความขัดแย้งกับผู้สอบบัญชี

### 3. ทำความเข้าใจกับผู้ประกอบการ โดยใช้หนังสือตอบรับงาน

โดยปกติรายละเอียดที่ระบุในหนังสือตอบรับงานจะประกอบด้วยขอบเขตการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและฝ่ายบริหาร การที่ผู้สอบบัญชีระบุเกี่ยวกับขอบเขตการปฏิบัติงานการตรวจสอบที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหารทั้งทางตรงและทางอ้อมไว้อย่างชัดเจนจะช่วยเพิ่มความเข้าใจในเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีให้แก่ผู้ประกอบการ ได้ดียิ่งขึ้น

### ข้อจำกัดในการศึกษาครั้งนี้

1. การศึกษาครั้งนี้มีข้อจำกัดในเรื่องการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งผู้ศึกษาไม่ค่อยได้รับความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม ประกอบกับมีแบบสอบถามจำนวนมากถูกส่งกลับมาโดยไปรษณีย์เนื่องจากที่อยู่ของกลุ่มตัวอย่างตามที่แจ้งไว้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าไม่ถูกต้องหรือข้อมูลเกี่ยวกับที่อยู่ไม่เป็นปัจจุบัน รวมทั้งมีในบางกรณีผู้ตอบแบบสอบถามไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างที่ต้องการ เช่น ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้บริหารของบริษัทที่ไม่เคยมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

2. ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นธุรกิจที่อยู่ในจังหวัดเชียงใหม่เท่านั้น จึงทำให้ผลการศึกษาอาจเป็นประโยชน์ในการนำไปปรับใช้เฉพาะกลุ่มเท่านั้น ไม่สามารถสรุปผลกับธุรกิจในจังหวัดอื่น ๆ

### ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

การศึกษารั้งนี้เป็นการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการเพียงกลุ่มเดียวเท่านั้น ดังนั้นในการศึกษารั้งต่อไปควรเป็นการศึกษาจากกลุ่มผู้ใช้งบการเงินอื่น เช่น นักวิเคราะห์งบการเงิน หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ กรมสรรพากร สำนักงานการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น พร้อมทั้งอาจมีการนำความเห็นเกี่ยวกับการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในมุมมองของกลุ่มผู้ใช้งบการเงินมาเปรียบเทียบกับมุมมองของผู้สอบบัญชีด้วย

อ/ทพ  
654  
0177 น

เลขหมู่.....

สำนักหอสมุด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่