

การรับรองประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act

สมชาติ กาลสุข*

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร**

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สืบเนื่องจากกรณีความล้มเหลวทางด้านบัญชี และการล้มละลายของบริษัทยักษ์ใหญ่ในสหรัฐอเมริกาที่เกิดขึ้นในช่วงปี พ.ศ. 2544-2545 ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบอย่างใหญ่หลวงต่อตลาดหุ้น และเศรษฐกิจของประเทศทั่วโลกจนเป็นเหตุให้สภาสูงและองค์การกำกับดูแลของสหรัฐอเมริกาต้องบงการตื่นตัวในเรื่องการกำกับดูแลกิจการโดยออกพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2545 เพื่อเรียกความเชื่อมั่นจากนักลงทุน รวมทั้งปรับปรุงแนวทางเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท

Sarbanes-Oxley Act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรา 404 ของพระราชบัญญัตินี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นและรับรองเรื่องการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทาง

ปัจจุบันหน่วยงานกำกับดูแลในประเทศไทยมีความพยายามในการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลในประเทศไทย เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุนในประเทศไทยและดึงดูด

* บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

นักลงทุนต่างประเทศ ผู้ลงทุนได้หันมาให้ความสนใจเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ใช้ในการตัดสินใจลงทุน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง นักลงทุนจากต่างประเทศที่มีอิทธิพลมากต่อทิศทางการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งหากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทยก็จะเป็นอีกวิธีหนึ่งที่จะช่วยปรับปรุงการกำกับดูแลกิจการของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยให้เป็นที่น่าเชื่อถือและสร้างภาพลักษณ์ที่ดีแก่นักลงทุนต่างประเทศ ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่องค์กรกำกับดูแลในประเทศไทยอาจมีการนำพระราชบัญญัติฉบับนี้มาใช้ในประเทศไทยในอนาคต

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาและรวบรวมความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับทัศนคติ และความพร้อมของผู้สอบบัญชีต่อการรับรองเรื่องการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินตามมาตรา 404 ของพระราชบัญญัตินี้ เพื่อให้ทราบถึงความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชี ผลกระทบต่อวิธีการตรวจสอบ ปัญหาและอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่างๆ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในส่วนของผู้สอบบัญชี และความพร้อมของผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเหล่านี้ พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางที่ผู้สอบบัญชีอาจนำไปปรับใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบต่อไป นอกจากนี้ งานวิจัยนี้จะช่วยเผยแพร่ข้อมูลและส่งเสริมความเข้าใจเกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้แก่บุคคลที่สนใจในพื้นที่แพร่หลายยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงความรู้ความเข้าใจ และทัศนคติของผู้สอบบัญชีต่อการรับรองเรื่องการประเมินการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร และการรับรองประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินตามมาตรา 404 ของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley

2. เพื่อศึกษาและรวบรวมความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ ผลกระทบและข้อจำกัดที่อาจเกิดขึ้นหากมีการนำมาตรา 404 ของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley มาปฏิบัติในประเทศไทย รวมทั้งเผยแพร่ข้อมูลและส่งเสริมความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรา 404 ของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

ขอบเขตของงานวิจัย

เนื่องจากงบการเงินของบริษัทลูก หรือสาขาของบริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกาที่ประกอบการในประเทศไทย และอยู่ในบังคับของกฎหมายฉบับนี้ และงบการเงินของบริษัทแม่ ซึ่งมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นจำนวนมาก งานวิจัยจึงเลือกกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ บริษัทในประเทศไทย โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลช่วงเวลาเดียว คือ เดือนมกราคม-กุมภาพันธ์ 2550

ประโยชน์และผลที่คาดว่าจะได้รับการวิจัย

- การวิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และนำมาวิเคราะห์เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความคิดเห็นเกี่ยวกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ข้อดี ข้อเสีย และข้อจำกัดหากมีการนำพระราชบัญญัตินี้มาใช้ ซึ่งข้อมูลที่ได้จะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรกำกับดูแลในประเทศไทย ที่จะสามารถนำข้อมูลที่รวบรวมได้จากงานวิจัยไปศึกษาเพิ่มเติม เพื่อเสริมสร้างความพร้อมให้แก่ผู้สอบบัญชีที่สามารถนำพระราชบัญญัตินี้มาใช้ในประเทศไทยอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งยังเป็นแนวทางสำหรับหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชีในการกำหนดกฎเกณฑ์และระเบียบข้อบังคับที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย เกี่ยวกับการรับรองการประเมินการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยผู้บริหารตามมาตรา 404 ของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley เพื่อให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์จากกฎเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น

การทบทวนวรรณกรรม

พระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley เป็นกฎหมายแม่บท ซึ่งมีผลกระทบต่อผู้ประกอบวิชาชีพและผู้สอบบัญชีทั่วโลก รวมทั้งประเทศไทย เนื่องจากเครือข่ายของบริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริการวมทั้งสำนักงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องจะถูกบังคับให้ใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้เช่นเดียวกับบริษัทแม่ พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวส่งผลต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้บริหารของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ (ศิลปิน ศรีจันเพชร, 2549)

มีงานวิจัยหลายงานเกี่ยวกับพระราชบัญญัติฉบับนี้ เช่น งานวิจัยของ Yakhou และ Dorweiler (2005) ได้นำเสนอประโยชน์ของ Sarbanes-Oxley Act ไว้หลากหลายประการ ได้แก่ (1) สร้างความเชื่อมั่นให้แก่ตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาทั้งจากนักลงทุนภายในประเทศและต่างประเทศ (2) เสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมให้แก่ผู้บริหารในองค์กร (3) ปรับปรุงความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (4) ปกป้องนักลงทุน และช่วยให้นักลงทุนได้รับข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจลงทุน และ (5) ขจัดความขัดแย้งในหน้าที่และผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ของผู้ตรวจสอบบัญชี

งานวิจัยของ Robert Half International Inc. (2003) นำเสนอประโยชน์ที่ก่อให้เกิดแก่บริษัทเอกชน ทั้งในด้านการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เนื่องจากบริษัทเอกชนหลายแห่งจะมีปัญหาในช่วงการขาดบุคลากร เทคโนโลยีและการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งเปิดโอกาสให้ง่ายต่อการทุจริตหรือการฉ้อโกง ซึ่งการปฏิบัติตามข้อกำหนด Sarbanes-Oxley จะช่วยลดปัญหาในด้านนี้ และยังช่วยขยายความสัมพันธ์อันดีและเพิ่มความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งจะส่งผลดีต่อการดำเนินธุรกิจและด้านการเงิน เช่น เมื่อบริษัทต้องการกู้ยืมเงิน การที่บริษัทปฏิบัติตาม Sarbanes-Oxley Act จะช่วยสร้างภาพลักษณ์ที่ดี และสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่บริษัทยิ่งขึ้น

จะทำให้มีโอกาสกู้เงินได้ง่ายขึ้นหรือมีต้นทุนการกู้ยืมที่ลดลง เป็นต้น

นอกจากนี้ มีงานวิจัยหลายงานที่ระบุถึงผลกระทบที่เกิดจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารและบริษัทมีการลงทุนที่และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นโดยงานวิจัยของ Bailey, Wainburn and Faust (2002) ได้ระบุว่า Sarbanes-Oxley Act อาจส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบวิชาชีพ คณะกรรมการบริษัทและพนักงานเช่นกัน การปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้อาจก่อให้เกิดภาระหนี้สินที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้บริหาร เนื่องจากพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการเพิ่มบทลงโทษโดยเน้นไปที่การระงับคดี และมีการกำหนดบทลงโทษให้รุนแรงขึ้น ซึ่งการเพิ่มโทษจำคุกให้มีระยะเวลานานขึ้น และกำหนดจำนวนค่าปรับเพิ่มขึ้น

Chiras River Associates (2005) เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรโดยทำงานเกี่ยวกับด้านอุตสาหกรรมเทคโนโลยีได้นำเสนอการวิจัยเกี่ยวกับผลกระทบของ Sarbanes-Oxley Act โดยเน้นไปที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีขนาดเล็กกว่า Sarbanes-Oxley เป็นพระราชบัญญัติที่ช่วยในการปรับปรุงธรรมาภิบาล ซึ่งมีข้อดี คือ ง่ายต่อความเข้าใจ ช่วยพัฒนาด้านจริยธรรมในองค์กร และช่วยลดการทุจริต แต่การปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ส่งผลให้บริษัทมีต้นทุนสูงขึ้นมา ซึ่งมาตรานี้กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ว่าจะเป็นบริษัทขนาดใหญ่หรือขนาดเล็ก ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกัน ดังนั้น บริษัทที่มีขนาดเล็กจะเกิดความเสียเปรียบบริษัทขนาดใหญ่ ซึ่งการมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นมากขึ้น ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ในการตรวจพบการทุจริตอย่างคุ้มค่า ซึ่งตัวอย่างต้นทุนด้านเทคโนโลยีที่เพิ่มขึ้น ได้แก่ (1) ต้นทุนค่าที่ปรึกษาเกี่ยวกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ (2) ต้นทุนการทดสอบและประเมินระบบการควบคุมภายใน และ (3) ค่าตอบแทนการตรวจสอบสำหรับเรื่องที่มีการกำหนด

เพิ่มขึ้นตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ เช่น การตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น

งานวิจัยของ Hartman (2005) ได้นำเสนอว่า ต้นทุนของบริษัทจดทะเบียนในยุค Sarbanes-Oxley Act นั้นสูงกว่าต้นทุนในช่วงก่อนที่จะมีการใช้พระราชบัญญัติดังกล่าวมาก โดยต้นทุนเฉลี่ยรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาได้เพิ่มขึ้น ซึ่งมีผลมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดของพระราชบัญญัติดังกล่าว เช่น ค่าตรวจสอบเพิ่มขึ้นมากเมื่อเทียบกับก่อนมีการใช้ Sarbanes-Oxley Act เช่น ในปี 2004 สำหรับบริษัทที่มีรายได้ต่ำกว่า 1 พันล้านเหรียญ ต้นทุนเฉลี่ยเพิ่มขึ้นประมาณ 223% ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act และค่าตรวจสอบที่จ่ายให้กับสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่องทุกปี นอกจากนี้ จากการสำรวจผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งเป็นผู้บริหารของกิจการพบว่าส่วนใหญ่ของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าธรรมาภิบาลและการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนนั้นเข้มงวดเกินไป และมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารเพิ่มขึ้นมาก

Sarbanes-Oxley Act ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น ยังส่งผลกระทบต่อบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกาเช่นกัน เช่น สถาบันเกี่ยวกับวิชาชีพด้านบัญชีและสอบบัญชี กลุ่มอุตสาหกรรม บริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์และตัวแทนของรัฐ รวมทั้งบริษัทในเครือของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาทั่วโลก โดย Litvak (2005) ได้ผลสรุปจากการวิจัยว่าบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับผลกระทบทั้งในด้านบวกและด้านลบอย่างมีนัยสำคัญเช่นเดียวกับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา (US Securities and Exchange Commission: US SEC) พิจารณานุมัติ PCAOB

Auditing Standard No.2 เป็นมาตรฐานและคู่มือสำหรับผู้สอบบัญชีในการให้คำรับรองและออกรายงานต่อกรรมการประเมินผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยผู้บริหาร ตามหมวด 4 มาตรา 404 ของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley และ PCAOB Auditing Standard No.2 กำหนดประเภทของรายงานสำหรับผู้บริหารและผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนให้ละเอียดเพิ่มเติมโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปีเพื่อนำส่งต่อตลาดหลักทรัพย์ ได้แก่ (1) ผู้บริหารต้องรายงานประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินเป็นประจำทุกปี และ (2) ผู้สอบบัญชีต้องออกรายงานการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินซึ่งประกอบด้วย การประเมินเห็นต่อการประเมินการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินโดยผู้บริหาร และความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน โดยรายงานดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานตรวจสอบงบการเงินประจำปีของบริษัทจดทะเบียน

ในอดีตนั้นผู้สอบบัญชีประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน เพื่อวางแผนการสอบบัญชี แต่ข้อกำหนดใหม่ดังกล่าวก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงและทำให้การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน กลายเป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงานของทั้งผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบและผู้ใช้งบการเงิน โดยมีข้อกำหนดของการรายงานต่อการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน

Sarbanes-Oxley มาตรา 404 และ Auditing Standard No.2 ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ต่อผู้สอบบัญชีอย่างมาก อีกทั้งเป็นข้อกำหนดและเป็นมาตรฐานใหม่ ซึ่งมีเวลาให้ผู้สอบบัญชีเตรียมตัวไม่มากนัก หากขาดซึ่งความรู้ความเข้าใจแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการประเมินประสิทธิผลของผู้บริหาร และการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินได้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ส่งผลให้รายงานทางการเงิน

ไม่มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งไม่บรรลุวัตถุประสงค์หลักของพระราชบัญญัติ Sarbanes-Oxley และหากหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความสนใจที่จะนำข้อกำหนดเหล่านี้มาบังคับใช้ ผู้สอบบัญชีต้องเรียนรู้ เพื่อให้สามารถปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อกำหนดต่างๆ นับจากวันที่กฎหมายประกาศใช้จนกระทั่งถึงปัจจุบัน ได้ก่อให้เกิดกระแสวิพากษ์วิจารณ์ถึงผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างกว้างขวาง โดยประเด็นหลักอาจสรุปได้ดังนี้

ทางด้านผู้สอบบัญชี รายงานของ PricewaterhouseCoopers (2002)¹ กล่าวว่า การแสดงความเห็นต่อการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินนั้น เป็นการแสดงความเห็นเกินขอบเขตของการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งบางครั้งนักลงทุนหรือหน่วยงานกำกับดูแลไม่เข้าใจความแตกต่างของการแสดงความเห็นต่องบการเงินกับการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

การทำความเข้าใจการควบคุมภายในและการติดตามรายการ จะต้องทำโดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์เพียงพอ เพื่อให้สามารถพิจารณาข้อมูลที่ตรงอย่างเหมาะสม แต่เนื่องจาก Section 404 และ Auditing Standard No.2 เป็นข้อกำหนดใหม่ มีข้อหาครอบคลุมค่อนข้างกว้างและยังไม่มีคู่มือประกอบปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ ทำให้หลายฝ่ายไม่แน่ใจในความพร้อมและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี The Audit Committee Leadership Network² (2004) กล่าวว่า สมาชิกส่วนใหญ่เป็นห่วง ว่าผู้สอบบัญชีจะมีความพร้อมและทรัพยากรเหมาะสมในการบริหารกระบวนการทดสอบ

รายการ ระบุจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญ ตอบสนองต่อข้อหาอย่างทันที่ และเสร็จสิ้นการทดสอบรายการที่ระบุในรอบบัญชีหรือไม่

Arel, Kaplan และ O'Donnell (2005) พบว่าการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร มีอิทธิพลต่อการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของการควบคุมภายใน และยังพบว่า การประเมินของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มาก จะถูกบิดเบือนโดยผลการประเมินของผู้บริหารได้น้อยกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย

ต้นทุนในการปฏิบัติตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act

หลังจากที่ประกาศใช้ Section 404 of Sarbanes-Oxley Act และ PCAOB ออกมาตรฐานในการตรวจสอบการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน หรือ Auditing Standard No.2 ออกมา ประเด็นเกี่ยวกับต้นทุนในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวดูเหมือนจะถูกวิพากษ์วิจารณ์ในวงกว้าง ทั้งในส่วนของบริษัทจดทะเบียนและผู้สอบบัญชีเอง มีหลายหน่วยงานสำรวจและศึกษาผลกระทบของกฎหมายฉบับนี้

Financial Executives International (FEI) (2004-2005) พบว่า บริษัทจดทะเบียนมีต้นทุนที่เกิดขึ้นในปี 2004 จากการปฏิบัติตาม Section 404 มากกว่าที่ตั้งประมาณการไว้ โดยบริษัทที่มีต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเฉลี่ยประมาณ 4.36 ล้านดอลลาร์ สูงกว่าจากที่ประมาณไว้ 3.14 ล้านดอลลาร์ถึง 39% ต้นทุนส่วนที่เพิ่มนั้นมาจากค่าที่ปรึกษาภายนอก ค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์และค่าสอบบัญชี โดยผู้ตอบการสำรวจถึง 94% คิดว่า ต้นทุนการ

1 Section 404 of Sarbanes-Oxley Act of 2002: Understanding the Independent Auditor's Role in Building Public Trust

2 สรุปการและบทวิเคราะห์ของ The Audit Committee Leadership Network (กลุ่มคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทในอเมริกาเหนือ) ที่จัดทำขึ้นเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบและเพิ่มความไว้วางใจในตลาดเงินและตลาดทุน) โดยความร่วมมือจาก Ernst & Young LLP และ Tapestry Network Inc. ภายใต้หัวข้อเรื่อง Section 404 Lessons learned and value earned?

ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้มีมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ

นอกจากนี้ Eldridge และ Kealy (2005) พบว่า คาร์ธรรมนิยมสอบบัญชีเฉลี่ยในปี 2004 เพิ่มขึ้นอย่าง มีนัยสำคัญจากปี 2003 เป็นจำนวน 2.3 ล้านเหรียญและ คาร์ธรรมนิยมที่เพิ่มขึ้นสืบเนื่องมาจากการตรวจสอบการ ควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน ดูเหมือนว่า ต้นทุนการตรวจสอบการควบคุมภายในจะขึ้นอยู่กับขนาด การเติบโตของสินทรัพย์และประสิทธิผลของการควบคุม ภายในของแต่ละบริษัท โดยพบว่าบริษัทที่รายงานว่ การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินไม่มี ประสิทธิภาพ มีต้นทุนการตรวจสอบสูงกว่าบริษัทที่การ ควบคุมภายในมีประสิทธิภาพอีกด้วย

ประโยชน์ของการปฏิบัติตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act

เพิ่มความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุน

The Audit Committee Leadership Network (เมษายน 2004) ระบุว่า สำหรับบริษัทขนาดใหญ่ การ ปฏิบัติตาม Section 404 น่าจะเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ มากกว่าเป็นผลดีต่อผู้ถือหุ้นของบริษัทเอง คือ เพิ่มความ เชื่อมั่นให้ตลาดทุน และสอดคล้องกับการทำ Cost-Benefit Analysis ของ US SEC ซึ่งระบุว่า Section 404 จะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของนักลงทุนต่อข้อมูล ที่เปิดเผยข้อมูลทางการเงิน และระบบการควบคุม ภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน ขณะที่บริษัทขนาด เล็กจะได้รับประโยชน์ที่แท้จริงการปฏิบัติตาม Section 404 เพราะจะได้มีการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งเป็นการลงทุน ที่ฉลาดและเพิ่มคุณค่าให้กับผู้ถือหุ้น

Steinberg (2006) กล่าวสนับสนุนความคิดข้างต้นว่า สิ่งที่สำคัญที่สุด คือ การที่นักลงทุนสามารถใช้ข้อมูลที่เปิดเผยในตลาดทุนได้อย่างมั่นใจขึ้น และดูเหมือนว่ารายงาน เกี่ยวกับระบบควบคุมภายในตามข้อกำหนดของ Section 404 จะเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ให้นักลงทุนมีความเชื่อมั่นต่อ

งบการเงินมากขึ้น ถึงแม้ว่าจะไม่รู้ขอบเขตการเพิ่มที่ แน่นนอน แต่หากรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ ความเชื่อมั่นของนักลงทุนก็ควรจะเพิ่มขึ้น

ทางด้านผู้บริหรามีมุมมองของ Imms (2015) แสดงมุมมองไว้ว่าไม่มีใครชอบกฎระเบียบแต่เราคิดว่า Section 404 of Sarbanes-Oxley Act มีประโยชน์ คือ ช่วยให้เกิดกระบวนการควบคุม ต้นทุนในการปฏิบัติตาม Section 404 ของ GE ประมาณ 3 ล้านเหรียญในปี 2004 แต่เราคิดว่าเป็นการลงทุนที่ที่ นักลงทุนต้องการ มาตรฐานการกำกับดูแลที่เข้มงวดและผลการดำเนินงานที่ดีเลิศ ผู้บริหารบางคนก็เห็นสิ่งนี้ต้องผิตหวังในทศวรรษ ก่อนหน้านั้น บริษัทหลายแห่งถูกทำลายสูญเสียมูลค่า และต้องสูญเสียมูลค่าหลายพันล้าน เนื่องจากการทุจริต Section 404 of Sarbanes-Oxley Act ไม่ได้สมบูรณ์ไป หมดทุกยุค แต่เป็นสิ่งที่บริษัทเต็มใจจ่ายเพื่อทำให้ ความเชื่อมั่นของนักลงทุนกลับคืนมา

มีการควบคุมภายในที่ดีขึ้น

Rittenberg and Miller (2005) การควบคุมภายในได้ รับการปรับปรุง หลังจากปฏิบัติตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act โดยแบ่งออกเป็น 4 ด้านหลัก คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) การตกแต่งบัญชี การควบคุมรายการบัญชีที่เกิดขึ้นเป็น ประจำ และการป้องกันทุจริต โดยการสำรวจพบว่า โดยเฉลี่ย 50% ของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยอย่างยิ่ง ว่าการควบคุมทั้ง 4 ด้านได้รับการปรับปรุง โดย คณะกรรมการผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบเข้ามา มีบทบาทมากขึ้น มีการติดตามตรวจสอบและตระหนัก ว่าการตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุม นอกจากนี้ ยังเพิ่มความรู้อความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมและ ความสัมพันธ์ของการควบคุมกับความเสี่ยงไปยังพนักงาน ทุกระดับภายในองค์กร ส่งผลให้การควบคุมในระดับต่างๆ พัฒนามากขึ้น และทำให้พนักงานตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนเองต่อการควบคุม

ป้องกันการเกิดทุจริต

Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG และ PricewaterhouseCoopers³ (2004) แสดงความเห็นสนับสนุนความคิด เรื่องการป้องกันทุจริตจากการปฏิบัติตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act ไว้ว่า กฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะฟื้นฟูความเชื่อมั่นของนักลงทุนโดยปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลกิจการและผู้สอบบัญชี มุ่งความสนใจไปที่การควบคุมภายใน และกำหนดบทลงโทษแก่ผู้ไม่ปฏิบัติตาม บัณฑิตต่างๆ เหล่านี้จะช่วยป้องกันทุจริตได้ อย่างไรก็ดี บทความเน้นถึงโอกาสที่การทุจริตในรายงานทางการเงินยังสามารถเกิดขึ้นได้ เพราะการให้ความเชื่อมั่นต่อการควบคุมภายใน เป็นเพียงการลดความน่าจะเป็นที่การควบคุมจะตรวจไม่พบทุจริตเท่านั้น ไม่มีการควบคุมภายในใดที่ปราศจากข้อจำกัด และไม่มียางานของผู้สอบบัญชีใดที่สามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมบูรณ์ต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ดังนั้น นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินต้องใช้ความระมัดระวังในการพิจารณารายงานทางการเงินเพื่อการตัดสินใจ

จากวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับ Section 404 พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนเพิ่มมากขึ้น แต่ยังคงความพร้อมและประสบการณ์ และทุกฝ่ายเห็นพ้องต้องกันว่า การ

ปฏิบัติตาม Section 404 จะทำให้มีต้นทุนเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ แต่ทางด้านผู้ปฏิบัติงานกำกับดูแลเชื่อว่าเป็นการลงทุนที่คุ้มค่าต่อค่าธรรมเนียมที่ต้องและเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน โดยจะช่วยให้บริษัทมีความโปร่งใส พัฒนาการควบคุมภายในและป้องกันการทุจริต

ความเห็น การสำรวจจะวิจัยเกี่ยวกับ Section 404 และ Auditing Standard No. 2 ทำให้ทราบมุมมองและความคืบหน้าในการนำข้อกฎหมายและมาตรฐานรวมไปถึงปัญหาและอุปสรรคที่ได้อุป ซึ่งผู้วิจัยได้นำประเด็นเกี่ยวกับมุมมอง และความเห็นเหล่านี้มาใช้ในการสอบถามทัศนคติของผู้สอบบัญชีต่อการปฏิบัติตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act

วิธีการเก็บการวิจัย

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงทัศนคติและความพร้อมของผู้สอบบัญชีต่อการรับรองการประเมินการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร และการรับรองประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับรายงานทางการเงินตาม Section 404 of Sarbanes-Oxley Act โดยใช้วิธีการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) ขนาดประชากรเป็นแบบจำกัดจำนวนตามตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนประชากรของสำนักงานสอบบัญชี (from partner to junior staff)

สำนักงานสอบบัญชี	จำนวนราย	คิดเป็นร้อยละ
บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทส์ เอเชีย จำกัด	379	15
บริษัท สำนักงาน เอ็นท์ อยด์ ยัง จำกัด	770	31
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค เอเชีย สอบบัญชี จำกัด	730	30
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอเชียเอส จำกัด	600	24
รวม	2,479	100

ที่มา: จาก การสอบถามและ intranet ในแต่ละสำนักงาน เมื่อเดือนพฤศจิกายน 2549

3 บทสัมภาษณ์เรื่อง “Perspective on Internal Control Reporting: A Resource for Financial Market Participants”

ขนาดของกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 บริษัทในประเทศไทย คือ 345 คน ดังตารางที่ 2

คำตอบที่ได้รับนั้นเป็นการให้คะแนนจัดลำดับแบบ Four-point Rating Scale โดยเรียงลำดับตามความเห็นด้วยของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งมีตั้งแต่ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง ไม่เห็นด้วย เห็นด้วย และเห็นด้วยอย่างยิ่ง โดยคำถามที่ใช้ในการวิจัยจะให้คะแนนตามลำดับความคิดเห็น 4 ระดับดังต่อไปนี้

ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	มีน้ำหนักคะแนน	1
ไม่เห็นด้วย	มีน้ำหนักคะแนน	2
เห็นด้วย	มีน้ำหนักคะแนน	3
เห็นด้วยอย่างยิ่ง	มีน้ำหนักคะแนน	4

การวัดระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อ Section 404 of Sarbanes-Oxley Act กำหนดช่วงคะแนนเฉลี่ยที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาระดับความเห็น ดังนี้

คะแนน 1.00-1.75	แทนค่า 1	หมายถึงระดับ “ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง”
คะแนน 1.76-2.50	แทนค่า 2	หมายถึงระดับ “ไม่เห็นด้วย”
คะแนน 2.51-3.25	แทนค่า 3	หมายถึงระดับ “เห็นด้วย”
คะแนน 3.26-4.00	แทนค่า 4	หมายถึงระดับ “เห็นด้วยอย่างยิ่ง”

การวิเคราะห์ความเห็นของนักสอบบัญชีต่อ Section 404 of Sarbanes-Oxley Act

ผู้วิจัยได้สอบถามความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อ Section 404 of Sarbanes-Oxley Act โดยแบ่งคำถามออกเป็น 5 หัวข้อหลัก ได้แก่ (1) หน้าที่ของผู้บริหาร (2) หน้าที่ของผู้สอบบัญชี (3) การนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทย (4) ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ตารางที่ 2 จำนวนกลุ่มตัวอย่างของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี	จำนวนราย
บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสึ ไชยยศ จำกัด	51
บริษัท สำนักงาน เอ็นเอส แอนด์ ยัง จำกัด	107
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด	104
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด	83
รวม	345

ตารางที่ 3 จำนวนและร้อยละของนักสอบบัญชีที่ตอบกลับของแต่ละกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชี		
	จำนวนที่ส่ง	จำนวนที่ได้รับ	ร้อยละ
บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสึ ไชยยศ จำกัด	51	17	33
บริษัท สำนักงาน เอ็นเอส แอนด์ ยัง จำกัด	107	44	41
บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด	104	72	69
บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด	83	68	82
รวม	345	201	58

หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย และ (5) ข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย

คะแนนเฉลี่ยที่ได้ในแต่ละหัวข้อมีแนวโน้มที่แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในทุกหัวข้อ อย่างไรก็ตาม ยังไม่สามารถสรุปได้จะต้องนำคะแนนเฉลี่ยที่ได้มาทำการทดสอบสมมติฐาน เพื่อสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยผู้วิจัยกำหนดให้คะแนนเฉลี่ยตั้งแต่ 2.50 ขึ้นไปถือว่า

เห็นด้วย ที่กำหนดเช่นนี้เนื่องจากผู้วิจัยต้องการทราบว่าผู้สอบบัญชีเห็นด้วยหรือไม่ จากเกณฑ์ที่กำหนดซึ่งผู้วิจัยสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

$$H_0 : \text{คะแนนเฉลี่ยในแต่ละหัวข้อ} \leq 2.50$$

$$H_1 : \text{คะแนนเฉลี่ยในแต่ละหัวข้อ} > 2.50$$

ในที่นี้เป็นการทดสอบสมมติฐานแบบด้านเดียว จะปฏิเสธสมมติฐานก็ต่อเมื่อ

$$\frac{\text{Sig. (2-tailed)}}{2} < .05 \text{ แล้ว } > .05$$

หน้าที่ของผู้บริหาร

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้าที่ผู้บริหาร

ผู้บริหารมีหน้าที่	คะแนนเฉลี่ย	Test Value 2.5		แปลผล
		t	Sig. (2-tailed)	
2.1 จัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอตลอดรอบระยะเวลาที่ออกรายงานทางการเงิน	3.68	34.791	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.2 จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระและมีหน้าที่ที่คิดทบทวนรายงานกำกับดูแลกิจการ โดยเปิดเผยในรายงานประจำปี	3.63	31.633	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.3 รับผิดชอบต่อความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน	3.68	35.870	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.4 ประเมินความมีประสิทธิภาพโดยใช้หลักเกณฑ์ที่เหมาะสม	3.59	30.797	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.5 สนับสนุนผลการประเมินด้วยหลักฐานอย่างเพียงพอ	3.58	30.224	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.6 สอบทานการควบคุมภายในและการปฏิบัติตามกฎหมายของบริษัทให้มีประสิทธิภาพ	3.60	30.397	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.7 ยืนยันประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรในการรายงานของผู้สอบบัญชีและหนังสือรับรองของผู้บริหารต่อผู้สอบบัญชี	3.55	28.627	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.8 รายงานจุดอ่อนและการปรับปรุงติดตามระบบ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี	3.35	18.674	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
รวม	3.58	38.599	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

จากตารางที่ 4 ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้บริหารมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.58 ซึ่งหมายความว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วงเห็นด้วยอย่างยิ่ง ซึ่งสัดส่วนของผู้ที่เห็นด้วยอย่างยิ่งคิดเป็นร้อยละ 90 ของคะแนนเต็ม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความรู้และความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มี

ต่อผู้บริหาร หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติจริง โดยผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบมากขึ้นในการจัดให้มี และดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอตลอดระยะเวลาที่ออกรายงานทางการเงิน จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติ

ตาม ประเมินผล และจัดทำรายงานรับรองความเชื่อมั่นของระบบการควบคุมภายใน เพื่อพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น รวมทั้งการรายงานผลการประเมินดังกล่าว ไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี

จากตารางที่ 4 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่าทุกหัวข้อมีค่า $\frac{\text{Sig. (2-tailed)}}{2} < .05$ และ $t > 0$ จึงปฏิเสธ H_0 นั่นคือ ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยว่าผู้บริหารมี

หน้าที่และความรับผิดชอบมากขึ้นในการจัดให้มีและทบทวนไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอตลอดระยะเวลาการออกรายงานทางการเงิน จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตาม ประเมินผล และจัดทำรายงานรับรองความเชื่อมั่นของระบบการควบคุมภายใน เพื่อพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น รวมทั้งการรายงานผลการประเมินดังกล่าวไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี

หน้าที่ของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อหน้าที่ผู้สอบบัญชี

ผู้บริหารมีหน้าที่	คะแนนเฉลี่ย	Test Value		แปลผล
		t	Sig. (2-tailed)	
3.1 ทดสอบและประเมินประสิทธิผลการดำเนินงานของระบบการควบคุมภายใน	3.73	22.662	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
3.2 ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานเพียงพอในการแสดงความคิดเห็นทั้งต่องบการเงินและระบบการควบคุมภายใน	3.56	17.265	0.000	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
3.3 นำผลการประเมินระบบการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีไปใช้ในการยืนยันอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรได้	2.93	7.779	0.000	เห็นด้วย
3.4 ลักษณะ เวลา และขอบเขต ของการทดสอบระบบ ผู้สอบบัญชีเคยใช้ในการตรวจสอบงบการเงินไม่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายใน	2.93	6.930	0.000	เห็นด้วย
รวม	3.15	16.027	0.000	เห็นด้วย

จากตารางที่ 5 ความเห็นต่อหน้าที่ของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.15 ซึ่งหมายความว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วงเห็นด้วย ซึ่งสัดส่วนของผู้ที่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 82 ของคะแนนเต็ม ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความรู้และความเข้าใจถึงหน้าที่ของตน หากพิจารณา Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติจริง โดยผู้สอบบัญชีมีหน้าที่และความรับผิดชอบมากขึ้นในการทดสอบและประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอในการแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในดังกล่าว

ในหัวข้อ 3.3 และ 3.4 ของตารางที่ 5 มีคะแนนเฉลี่ยต่ำสุด ซึ่งอาจแสดงถึงความไม่เข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับลักษณะ เวลา และขอบเขต ของการทดสอบระบบสำหรับการตรวจสอบงบการเงินและการทดสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในตาม Sarbanes-Oxley Act

จากตารางที่ 5 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่าทุกหัวข้อมีค่า $\frac{\text{Sig. (2-tailed)}}{2} < .05$ และ $t > 0$ จึง

ปฏิเสธ H_0 นั่นคือผู้สอบบัญชีเห็นด้วยว่า ผู้สอบบัญชี มีหน้าที่และความรับผิดชอบมากขึ้นในการทำการทดสอบ และประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน

ขอบเขตการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอในการแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในดังกล่าว

การนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทย

ตารางที่ 6 การวิเคราะห์ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย

การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย	คะแนนเฉลี่ย	Test Variable 2.9		แปลผล
		t	tail	
4.1 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทย ท่านเห็นด้วยหรือไม่	2.84	8.354	0.000	เห็นด้วย
4.2 บริษัทของท่านมีความพร้อม หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทย	2.63	2.238	0.000	เห็นด้วย
4.3 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยช่วยเสริมสร้างและพัฒนาจริยธรรมในบริษัท	2.89	9.950	0.000	เห็นด้วย
4.4 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยเป็นการพัฒนาให้ระบบการควบคุมภายในของบริษัทมีประสิทธิผลมากขึ้น	3.15	17.744	0.000	เห็นด้วย
4.5 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุนด้านความน่าเชื่อถือในการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท	3.18	18.964	0.000	เห็นด้วย
4.6 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยช่วยสร้างภาพลักษณ์อันดีให้บริษัท	3.00	12.189	0.000	เห็นด้วย
4.7 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยทำให้สามารถควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่เกี่ยวข้องมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น	3.00	15.894	0.000	เห็นด้วย
4.8 การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทยทำให้การประเมินระบบการควบคุมภายในสร้างความมั่นใจด้านการปฏิบัติตามนโยบายอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น	3.05	18.499	0.000	เห็นด้วย
รวม	2.97	17.038	0.000	เห็นด้วย

จากตารางที่ 6 ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.97 ซึ่งหมายความว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วงเห็นด้วย ซึ่งสัดส่วนของผู้ที่เห็นด้วยคิดเป็นร้อยละ 74 ของคะแนนเต็ม ผู้ตอบ

แบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่า Sarbanes-Oxley Act จะช่วยให้บริษัทพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มี

ประสิทธิผลมากขึ้น นอกจากนี้ประโยชน์ที่ได้ยังรวมถึง การมีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกันและควบคุม สินทรัพย์และข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยเสริม สร้าง พัฒนาจริยธรรมและสร้างภาพลักษณ์ให้แก่บริษัท

ในหัวข้อ 4.2 ของตารางที่ 6 มีคะแนนเฉลี่ยต่ำสุด ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่าสำหรับใน ประเทศไทยยังไม่มีความพร้อมเท่าที่ควร เนื่องจาก บริษัทจำนวนมากยังไม่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายใน รวมทั้งบริษัทจำนวนมากยังไม่มี บุคลากรที่มีความรู้เพียงพอเกี่ยวกับ Sarbanes-Oxley Act และยังไม่เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับหากนำมาใช้ ดังนั้น ควรจะนำข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act เพียงบางส่วนที่เหมาะสมกับประเทศไทยมาใช้ปฏิบัติ และ

ควรระบุถึงขอบข่ายของข้อกำหนดในแต่ละข้อเพื่อให้อำนาจหน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถปรับตัวได้ทัน

จากตารางที่ 6 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่าทุกหัวข้อมีค่า Sig.(2-tailed) < .05 และ t > t_{critical} จึง

ปฏิเสธ H₀ นั่นคือผู้สอบบัญชีเห็นด้วยว่า Sarbanes-Oxley Act จะช่วยให้บริษัทพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลมากขึ้น นอกจากนี้ประโยชน์ที่ได้ยังรวมถึงการมีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกันและควบคุมสินทรัพย์และข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยเสริมสร้าง พัฒนาจริยธรรมและสร้างภาพลักษณ์ให้แก่บริษัท

ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย

ตารางที่ 7 การวิเคราะห์ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในไทย

ข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย		คะแนนเฉลี่ย	Test Value 2.5		แปลผล
			t	2-Tailed	
5.1	เป็นการเพิ่มภาระและความรับผิดชอบให้กับผู้บริหารโดยไม่สมควร	2.12	-8.126	0.000	ไม่เห็นด้วย
5.2	เป็นการเพิ่มปริมาณงานให้มากขึ้นโดยไม่จำเป็น	2.28	-4.475	0.000	ไม่เห็นด้วย
5.3	บริษัทขนาดเล็กได้รับแรงกดดัน เนื่องจากข้อปฏิบัติให้เป็นมาตรฐานเดียวกับบริษัทขนาดใหญ่	3.08	12.777	0.000	เห็นด้วย
5.4	เป็นการลดประสิทธิภาพในการแข่งขันกับคู่แข่ง	2.15	-8.558	0.000	ไม่เห็นด้วย
5.5	เป็นการเพิ่มต้นทุนค่าที่ปรึกษา ค่าโฆษณาและดูแลจัดการระบบการควบคุมภายในและค่าฝึกอบรมพนักงานโดยไม่คุ้มค่า	2.42	-1.340	0.182	ไม่เห็นด้วย
5.6	เป็นการเพิ่มต้นทุนค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีโดยไม่คุ้มค่า	2.27	-4.409	0.000	ไม่เห็นด้วย
รวม		2.39	-3.104	0.000	ไม่เห็นด้วย

จากตารางที่ 7 ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.39 ซึ่งหมายความว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วงไม่เห็นด้วย ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 60 ของคะแนนเต็ม กล่าวคือ หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ ผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติตาม และไม่ถือว่าเป็นการลดประสิทธิภาพในการแข่งขัน และไม่ถือว่าเป็นการเพิ่มต้นทุนให้กับบริษัท ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า การนำมาปฏิบัติต้องคำนึงถึงประโยชน์และต้นทุนที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นด้านบุคลากรและเวลาที่ใช้ไป Sarbanes-Oxley Act เหมาะสมสำหรับบริษัทที่มีขนาดใหญ่ และไม่คุ้มค่ากับการนำมาปฏิบัติในบริษัทขนาดเล็ก

จากตารางที่ 7 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน พบว่ามี 1 หัวข้อได้แก่ บริษัทขนาดเล็กได้รับแรงจูงใจ เนื่องจากต้องปฏิบัติให้เป็นมาตรฐานเดียวกับบริษัทขนาดใหญ่มีค่า $\frac{\text{Sig. (2-tailed)}}{2} < .05$ หรือ $t > 0$ ปฏิเสธ H_0 ทำให้ยอมรับ H_1 ขณะที่หัวข้ออื่นๆ ที่เหลือมีค่า $\frac{\text{Sig. (2-tailed)}}{2} < .05$ และ $t < 0$ ก็ไม่ยอมรับ H_0 ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยว่า การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ ผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติตาม และไม่ถือว่าเป็นการลดประสิทธิภาพในการแข่งขัน และไม่ถือว่าเป็นการเพิ่มต้นทุนให้กับบริษัท

ข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย

ตารางที่ 8 การวิเคราะห์ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย

ข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ในประเทศไทย	คะแนนเฉลี่ย	Test Value 2.5		แปลผล
		t	Sig 2-Tailed	
6.1 บุคลากรไม่มีความรู้เพียงพอ	3.28	17.262	0.000	เห็นด้วย
6.2 เงินลงทุนที่จะต้องใช้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมีอย่างจำกัด	3.12	17.053	0.000	เห็นด้วย
6.3 ข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act ไม่เหมาะสมกับรูปแบบการบริหารงานในประเทศไทย	2.87	7.142	0.000	เห็นด้วย
รวม	3.09	16.900	0.000	เห็นด้วย

จากตารางที่ 8 ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อข้อจำกัดในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.09 ซึ่งหมายความว่าค่าเฉลี่ยอยู่ในช่วงเห็นด้วย ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 77 ของคะแนนเต็ม ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยังเห็นว่า การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้มีข้อจำกัดหลายประการ ไม่ว่าจะเป็น ความไม่พร้อมเกี่ยวกับบุคลากรและการเงิน และข้อกำหนดอาจไม่เหมาะสม

ประเทศไทยในเรื่องของสภาพเศรษฐกิจ รูปแบบการบริหารงาน กฎหมาย และวัฒนธรรม ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า สำหรับในประเทศไทยยังไม่มีความพร้อมเท่าที่ควร เนื่องจากบริษัทจำนวนมากยังไม่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในและบริษัทขนาดเล็กขาดเงินลงทุนที่จะต้องใช้ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act

สรุปผลการศึกษา

จากผลการศึกษาที่ได้จากการรวบรวมความคิดเห็นจากแบบสอบถามของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ทั้ง 4 แห่งมีความสอดคล้องกับการทบทวนวรรณกรรมที่เห็นว่าควรมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ เพื่อเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีนำไปปรับใช้กับวิธีการตรวจสอบในปัจจุบัน และเตรียมพร้อมกับข้อกำหนดใหม่ที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อเป็นแนวทางสำหรับหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชี เช่น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทยในการพิจารณาความพร้อมและความเหมาะสมของการนำกฎหมายดังกล่าวมาบังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียน และเพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาในเรื่องที่เกี่ยวข้องต่อไป ดังนี้

ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้และความเข้าใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับ Section 404 of Sarbanes-Oxley Act ไม่ว่าจะเป็นบทบาทและหน้าที่ของผู้บริหารและของผู้สอบบัญชี หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติจริง โดยผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบมากขึ้นในการจัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอตลอดระยะเวลาของรายงานทางการเงิน จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตาม ประเมินผล และจัดทำรายงานรับรองความเชื่อมั่นของระบบการควบคุมภายใน เพื่อพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้ประสิทธิผลยิ่งขึ้น รวมทั้งการรายงานผลการประเมินดังกล่าวไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี อย่างเร็วก็ตาม ผู้สอบบัญชีบางส่วนแสดงความไม่เข้าใจเกี่ยวกับลักษณะ เวลา และขอบเขต ของการทดสอบระบบสำหรับการตรวจสอบงบการเงินและการทดสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในตาม Sarbanes-Oxley Act

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ ซึ่งจะช่วยให้บริษัทพัฒนาระบบ

การควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลมากขึ้น นอกจากนี้ประโยชน์ที่ได้ยังรวมถึงการมีระบบการควบคุมภายในที่ป้องกันและควบคุมสินทรัพย์และข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยเสริมสร้าง พัฒนาศักยภาพและสร้างภาพลักษณ์ให้แก่บริษัท และผู้สอบบัญชีเห็นว่าบริษัทที่ตนเองสังกัดมีศักยภาพเพียงพอหรือมีความพร้อมในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางส่วนเห็นว่าบริษัทถูกค่าจำนวนมากยังไม่มีความพร้อมเท่าที่ควร เนื่องจากไม่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายใน รวมทั้งยังไม่มีบุคลากรที่มีความรู้เพียงพอเกี่ยวกับ Sarbanes-Oxley Act และยังไม่เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับหากนำมาใช้ อีกทั้งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยังเห็นว่า การนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้มีข้อจำกัดหลายประการ ไม่ว่าจะเป็นความไม่พร้อมเกี่ยวกับบุคลากรและการเงิน และข้อกำหนดอาจไม่เหมาะสมกับประเทศไทย ดังนั้น หน่วยงานกำกับดูแลควรนำข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act เพียงบางส่วนที่เหมาะสมกับประเทศไทยมาใช้ปฏิบัติ และควรระบุถึงข้อช่วยของข้อกำหนดในแต่ละข้อเพื่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องสามารถปรับตัวได้ทัน

ข้อเสนอแนะ

ในปัจจุบันการกำกับดูแลกิจการที่ดีนับวันยิ่งมีความสำคัญต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมากขึ้น นอกจากการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะเป็นเครื่องมือเพื่อเพิ่มมูลค่าและความยั่งยืนของบริษัทแล้ว นักลงทุนทั้งไทยและต่างประเทศก็เริ่มหันมาสนใจที่จะนำประเด็นด้านการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาเป็นประเด็นหนึ่งในการตัดสินใจลงทุน โดยเฉพาะนักลงทุนสถาบันต่างประเทศที่ปัจจุบันมีอิทธิพลมากต่อทิศทางตลาดหุ้นของไทย ดังนั้น การปรับปรุงกำกับดูแลกิจการของบริษัทให้ตรงตามความต้องการของนักลงทุนสถาบันต่างประเทศ โดยใช้ข้อกำหนดที่เป็นมาตรฐาน เช่น Sarbanes-Oxley Act จะมีผลทำให้มาตรฐานการกำกับดูแลกิจการของ

“ปัจจุบันการกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้นวันยังมีความสำคัญต่อบริษัทจดทะเบียนมากขึ้น เพราะนอกจากจะเป็นเครื่องมือเพื่อเพิ่มมูลค่าและความยั่งยืนของบริษัทแล้ว นักลงทุนทั้งไทยและต่างประเทศก็เริ่มหันมาสนใจที่จะนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุน ดังนั้น การปรับปรุงกำกับดูแลกิจการของบริษัทโดยใช้ข้อกำหนดที่เป็นมาตรฐานจะมีผลทำให้เป็นที่น่าเชื่อถือของนักลงทุนต่างประเทศมากขึ้น ”

ตลาดหลักทรัพย์ไทยสูงขึ้นและเป็นที่น่าเชื่อถือของนักลงทุนต่างประเทศมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติในประเทศไทย จะส่งผลกระทบต่อบุคคลหลายฝ่าย ทั้งผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งพนักงานของบริษัทที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ผู้วิจัยได้สรุปข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติในประเทศไทยสำหรับผู้สอบบัญชี โดยอาศัยผลจากข้อมูลที่ได้รับจากการศึกษา และข้อมูลจากแบบสอบถาม ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติงานตามกฎหมายฉบับนี้แล้ว ควรนำหลักการหรือวิธีการเปลี่ยนแปลง รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคที่พบระหว่างกระบวนการตรวจสอบ มาเผยแพร่ให้กับผู้สอบบัญชีอื่น เพื่อแบ่งปันความรู้และร่วมกันปรับปรุงแก้ไขวิธีการตรวจสอบ การควบคุมภายในเพื่อยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบ การควบคุมภายใน ให้มีความชัดเจนและสม่ำเสมอมากขึ้น

2. สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีการอบรม เพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจกับผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับลักษณะ ข้อดี และขอบเขต ของการทดสอบระบบสำหรับ การตรวจสอบงบการเงินและการทดสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่อระบบการควบคุมภายในตาม Sarbanes-Oxley Act เพื่อให้ผู้สอบบัญชีตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน และปฏิบัติงาน

ตรวจสอบตามข้อกำหนดได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังให้คำปรึกษาหรือช่วยเหลือบริษัทลูกค้า ในการจัดให้มีหรือประเมิน ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในได้อย่างเหมาะสม โดยไม่ขาดความเป็นอิสระ

3. สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนงานตรวจสอบ และบริหารจัดการภายในสำนักงาน เพื่อเตรียมรับมือกับกฎหมายฉบับนี้ไว้ล่วงหน้า ซึ่งจะเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานและลดต้นทุนการตรวจสอบ ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว นอกจากนี้ไม่ต้องผลักภาระต้นทุนไปให้บริษัทและผู้ใช้งบการเงินแล้ว สำนักงานสอบบัญชียังสามารถปรับตัวและปรับปรุงให้พร้อมรับงานตรวจสอบที่จะมีความหลากหลายมากขึ้นได้เป็นอย่างดี

4. สำนักงานสอบบัญชีควรมีศูนย์กลางสำหรับการให้ข้อมูลหรือตอบคำถามผู้ที่มีข้อสงสัยหรือมีปัญหาก่อนการนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติจริง เนื่องจากการปฏิบัติจริงอาจมีปัญหากันไม่ได้คาดคิดเกิดขึ้น ซึ่งผู้ปฏิบัติอาจยังไม่มีความรู้ความชำนาญเพียงพอในการแก้ไขปัญหาอย่างถูกต้อง

5. สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีควรมีการปรึกษาหารือและประสานงานการทำงานร่วมกับหน่วยงานกำกับดูแลวิชาชีพสอบบัญชี เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หากต้องการนำ Sarbanes-Oxley Act มาปฏิบัติในประเทศไทย โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีการ

ศึกษาอย่างรอบคอบถึงประโยชน์และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นว่าคุ้มค่าหรือไม่ หรือข้อกำหนดใดควรมีการปรับให้เหมาะสมกับรูปแบบของประเทศไทย หรือข้อกำหนดใดมีความซ้ำซ้อนกับข้อกำหนดที่ประเทศไทยมีอยู่

ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. การวิจัยนี้เป็นการสำรวจเกี่ยวกับทัศนคติ ซึ่งความคิดเห็นเป็นเรื่องนามธรรมไม่สามารถหาตัววัดได้อย่างชัดเจน ดังนั้น ข้อมูลที่ได้รับจากการสำรวจจึงขึ้นอยู่กับความคิดเห็น และค่านิยมของกลุ่มตัวอย่างในแต่ละกลุ่มที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจทำให้ผลการวิจัยเปลี่ยนแปลงไปตามกลุ่มตัวอย่างและสภาพแวดล้อมได้

2. กลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ทำการเก็บตัวอย่างเป็นกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริง เมื่อมีการบังคับใช้กฎหมายหรือระเบียบปฏิบัติใดแล้ว จะมีผลกระทบครอบคลุมทั่วประเทศ ดังนั้น ความคิดเห็นของสำนักงานสอบบัญชีอื่นอาจมีความแตกต่างไปจากผลการวิจัยนี้ อย่างไรก็ตาม บริษัทลูกหรือสาขาของบริษัทจดทะเบียนแห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งได้ปฏิบัติตาม Sarbanes-Oxley Act และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นกลุ่มเป้าหมายของการปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้ ส่วนใหญ่ใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ผู้วิจัยจึงเชื่อว่ากลุ่มตัวอย่างดังกล่าวจะเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรได้

3. เนื่องด้วยเวลาที่มีอย่างจำกัดในการทำวิจัยนี้ ทำให้ผู้วิจัยได้ใช้เพียง “แบบสอบถาม” เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ซึ่งหากมีเวลาที่เอื้ออำนวยมากขึ้น ยังอาจใช้เครื่องมืออย่างอื่นในการวิจัย เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก (In depth-Interview) ซึ่งจะช่วยให้ผลการวิจัยมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะการทำวิจัยต่อเนื่อง

สำหรับผู้ที่ต้องการนำผลการวิจัยครั้งนี้ไปศึกษาต่อ อาจเปลี่ยนแปลงขอบเขตการวิจัยให้เหมาะสมมากขึ้นในด้านต่างๆ ดังนี้

1. สำรวจทัศนคติของผู้บริหาร นักบัญชี คณะกรรมการการตรวจสอบ หรือผู้ตรวจสอบ ภายใต้การปฏิบัติตาม Sarbanes-Oxley Act ของกลุ่มมุมมองและความเข้าใจแตกต่างจากผู้สอบบัญชี
2. ศึกษาเชิงลึกเกี่ยวกับสาเหตุหรือปัจจัยที่ทำให้ประเทศไทยไม่พร้อมในการนำ Sarbanes-Oxley Act มาใช้ปฏิบัติตาม ทั้งในส่วนของบริษัทจดทะเบียนและสำนักงานสอบบัญชี

บรรณานุกรม

- ปกรณ์ เกื้อกูล. “กฎหมายหลักทรัพย์ Sarbanes-Oxley Act ของสหรัฐอเมริกา-สิทธิสภาพนอกอาณาเขตในรูปแบบใหม่...ทางเศรษฐกิจ”, วารสารนักบัญชี 49, 1 (สิงหาคม-พฤศจิกายน): 73-81
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. “Sarbanes-Oxley Act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีอย่างไร”, วารสารบริหารธุรกิจ 50, 2 (ธันวาคม 2546-มีนาคม 2547): 91-98.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. “การควบคุมภายใน: กรอบแนวทางการบริหารความเสี่ยง”, วารสารบริหารธุรกิจ 28,107 (กรกฎาคม-กันยายน 2548): 1-3.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. “กฎหมายกับจริยธรรมธุรกิจ”, วารสารบริหารธุรกิจ 29,110 (เมษายน-มิถุนายน 2548): 1-3.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. “ทุจริต: ทำไมและอย่างไร”, วารสารบริหารธุรกิจ 29, 111 (กรกฎาคม-กันยายน 2548): 1-4.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. “ภาพรวมของกรอบการบริหารความเสี่ยง”, วารสารบริหารธุรกิจ 28,108 (ตุลาคม-ธันวาคม 2548): 1-3.

- อุณากร พฤฒิธาดา และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. "Sarbanes-Oxley Act: ปรับกระบวนยุทธความมีประสิทธิภาพของจริยธรรม", วารสารบริหารธุรกิจ 99 (กรกฎาคม-กันยายน 2546): 1-12.
- Arel, Barbara; Kaplan, Steven E.; and O'Donnell. Ed. **Evaluating Internal Controls: The Moderating Effect of Auditor Experience of the Persuasiveness of Evidence from Management Self-Assessment** (May 2005)
- Bailey, D., Washburn, D. and Collin, F. Q., "The Real Impact of Sarbanes-Oxley on Directors and Officers", **Wall Street Lawyer**, September 2002.
- Charles River Associates. **Sarbanes-Oxley Section 404 Costs and Remediation of Deficiencies: Estimates from a Sample of Fortune 1000 companies** (April 2005)
- Eldrige, Susan W., and Kealey, Burch T. **SOX Costs: Auditor Attestation under Section 404** (June 2005)
- Hartman, T., "The Cost of Being Public in the Era of Sarbanes-Oxley", 2005, www.fei.org/download/foley_6_16_2005.pdf.
- Litvak, K., "The Effect of the Sarbanes-Oxley Act on Non-US Companies Cross Listed in the US", **Law and Economics Research Paper**, December 2005.
- PricewaterhouseCoopers LLP. **The Sarbanes-Oxley Act of 2002: Understanding the Auditor's Role in Building Public Trust** (2002)
- Rittenberg, Larry E., and Miller, Patricia K. **Sarbanes-Oxley Section 404 Work: Looking at the Benefits. The IIA Research Foundation** (January 2005)
- Robert Half International Inc. "The Impact of Sarbanes-Oxley on Private Business: Are the New Rules Giving Rise to a Universal Standard?" (July 2003)
- Steinberge, Richard M. "Examining Section 404 with two years of Hindsight". **Compliance Week** (January 2006)
- Yehou, and Dorweiler, V., "Corporate Governance Reform: Impact on Accounting and Auditing". **Journal of Emerald Group Publishing Limited**, 2005: 39-44.

UAP