

สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัท  
จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

สุพิชา ศรีสุคนธ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต  
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

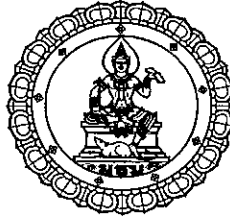
พ.ศ. 2563

**The Impact of Audit Environments on Audit Quality  
of Thai Listed Firms : CLMV Index**

**Supicha Srisukont**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Doctor of Philosophy in Accountancy Program  
College of Innovative Business and Accountancy,  
Dhurakij Pundit University**

**2020**



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

ปริญญา ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (การบัญชี)

หัวข้อวิทยานิพนธ์      สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัท  
จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV  
เสนอโดย                      สุพิชา ศรีสุคนธ์  
หลักสูตร                      ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี  
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์      ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

*Worawat Panom*  
.....ประธานกรรมการ

(รศ.ดร.พนารัตน์ ปานมณี)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

..... กรรมการ

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

..... กรรมการ

(ผศ.ดร.ดารณี เอื้อชนะจิต)

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชีรับรองแล้ว

..... คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วันที่ 26 เดือน มิ.ย. พ.ศ. 2563

หัวข้อวิทยานิพนธ์	สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV
ชื่อผู้เขียน	สุพิชา ศรีสุคนธ์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู
สาขาวิชา	ปรัชญาคุษฎีบัณฑิต (การบัญชี)
ปีการศึกษา	2562

### บทคัดย่อ

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 จำนวนที่ศึกษารวม 120 รายปีบริษัท การวัดสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีใน 5 ด้าน ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี และวัดคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง ได้แก่ รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และการแสดงความเห็น ด้วยสถิติการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัยพบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค่า และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี รวมทั้งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) แต่ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค่า และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

**คำสำคัญ:** สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Thesis Title	The Impact of Audit Environment on Audit Quality of Thai Listed Firms : CLMV Index
Author	Supicha Srisukont
Thesis Advisor	Asst.Prof.Dr. Pattanant Petchchedchoo
Department	Doctor of Philosophy (Accountancy)
Academic Year	2019

### ABSTRACT

The concept for audit environments in this research measures the audit environments in 5 areas. Audit Environments consist of abnormal audit fees, the period of being an auditor in a client company, the experience of the auditor, the auditing period of the audit firm and the industry specialization of the audit firm. Moreover, the author measures the audit quality in 3 perspectives, including management' discretionary accrual, the time spent in the auditor report and audit opinions. The author analyzes the impact of independent variables, control variables and dependent variables by using multiple regression.

The results show that the industry specialization of the audit firm has a negative impact on the audit quality in the perspective of management' discretionary accrual and the period of being an auditor in a client company and the experience of the auditor have a negative impact on auditor opinions. Moreover, abnormal audit fees and the auditing period of the audit firm have a negative impact on the time spent in the auditor report (Short-Term). In contrast, the period of being an auditor in a client company and the experience of the auditor have positive impact on the time spent in the auditor report (Short-Term).

**Keywords:** Audit Environments, Audit Quality, Discretionary Accruals, Audit Report Lag, Audit opinion

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์นี้ ที่ได้สละเวลาอันมีค่า เพื่อให้ความรู้ คำปรึกษา ตรวจสอบแก้ไข ตลอดจนสร้างแรงบันดาลใจในการทำวิจัย และให้ความช่วยเหลือในด้านต่าง ๆ แก่ผู้วิจัย ความสำเร็จในครั้งนี้เกิดขึ้น ได้จากความกรุณาจากท่านอาจารย์และ ขอรอบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมถึง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คารณิ เอื้อชนะจิต กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้ให้คำแนะนำทางด้านสถิติรวมถึงแนวทางการวิเคราะห์ข้อมูลจน การทำวิจัยผ่านไปได้ด้วยดี รวมถึงข้อเสนอแนะเพิ่มเติมเพื่อให้วิทยานิพนธ์นี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์และคณะผู้บริหารที่ได้สนับสนุน ทุนการศึกษาเพื่อให้งานวิจัยและการศึกษาในระดับปริญญาเอกในครั้งนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ขอขอบพระคุณเพื่อนอาจารย์ เลขานุการหลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ที่ช่วยประสานงาน และอำนวยความสะดวกให้กับผู้วิจัยมาโดยตลอด สิ่ง สำคัญที่สุดขอขอบพระคุณ คุณพ่อและคุณแม่ของผู้วิจัย ที่ได้ให้การศึกษา อบรมเลี้ยงดู ให้ผู้วิจัยมี ความอดทนจนเกิดความสำเร็จในครั้งนี้ได้ สุดท้ายนี้ขอขอบพระคุณครุอาจารย์ที่เคยอบรมสั่งสอน ผู้วิจัย พี่น้อง และสมาชิกในครอบครัวของผู้วิจัยที่ให้การดูแลผู้วิจัยเป็นอย่างดีตลอดช่วงเวลาของ การศึกษา รวมถึงเพื่อนร่วมรุ่นปริญญาเอก และผู้ที่เกี่ยวข้องทุกท่าน ที่ได้ให้ความช่วยเหลือผู้วิจัย ตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษาในหลักสูตรนี้

สุพิชา ศรีสุคนธ์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๙
สารบัญตาราง .....	๙
สารบัญภาพ.....	๑๐
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 คำถามในการวิจัย.....	6
1.3 วัตถุประสงค์การวิจัย.....	6
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
1.5 ขอบเขตของงานวิจัย.....	7
1.6 นิยามศัพท์.....	8
1.7 บทสรุป.....	10
2. แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	11
2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	13
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและการพัฒนาสมมติฐาน.....	39
2.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	54
2.4 บทสรุป.....	56
3. ระเบียบวิธีวิจัย.....	57
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	57
3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	57
3.3 การสร้างเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูล.....	58
3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	63
3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	63
3.6 ตัวแบบที่ใช้ในงานวิจัย.....	64
3.7 บทสรุป.....	71

## สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	72
4.1 ลักษณะข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา .....	73
4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของตัวแปร.....	74
4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีกับคุณภาพ การสอบบัญชี.....	78
4.4 ผลการวิเคราะห์สมมติฐาน.....	87
4.5 บทสรุป.....	97
5. สรุปผล การอภิปราย และข้อเสนอแนะ.....	98
5.1 สรุปผลการศึกษา.....	98
5.2 อภิปรายรายผลการศึกษา.....	101
5.3 ข้อจำกัด.....	114
5.4 ข้อเสนอแนะ.....	114
บรรณานุกรม.....	116
ประวัติผู้เขียน.....	128

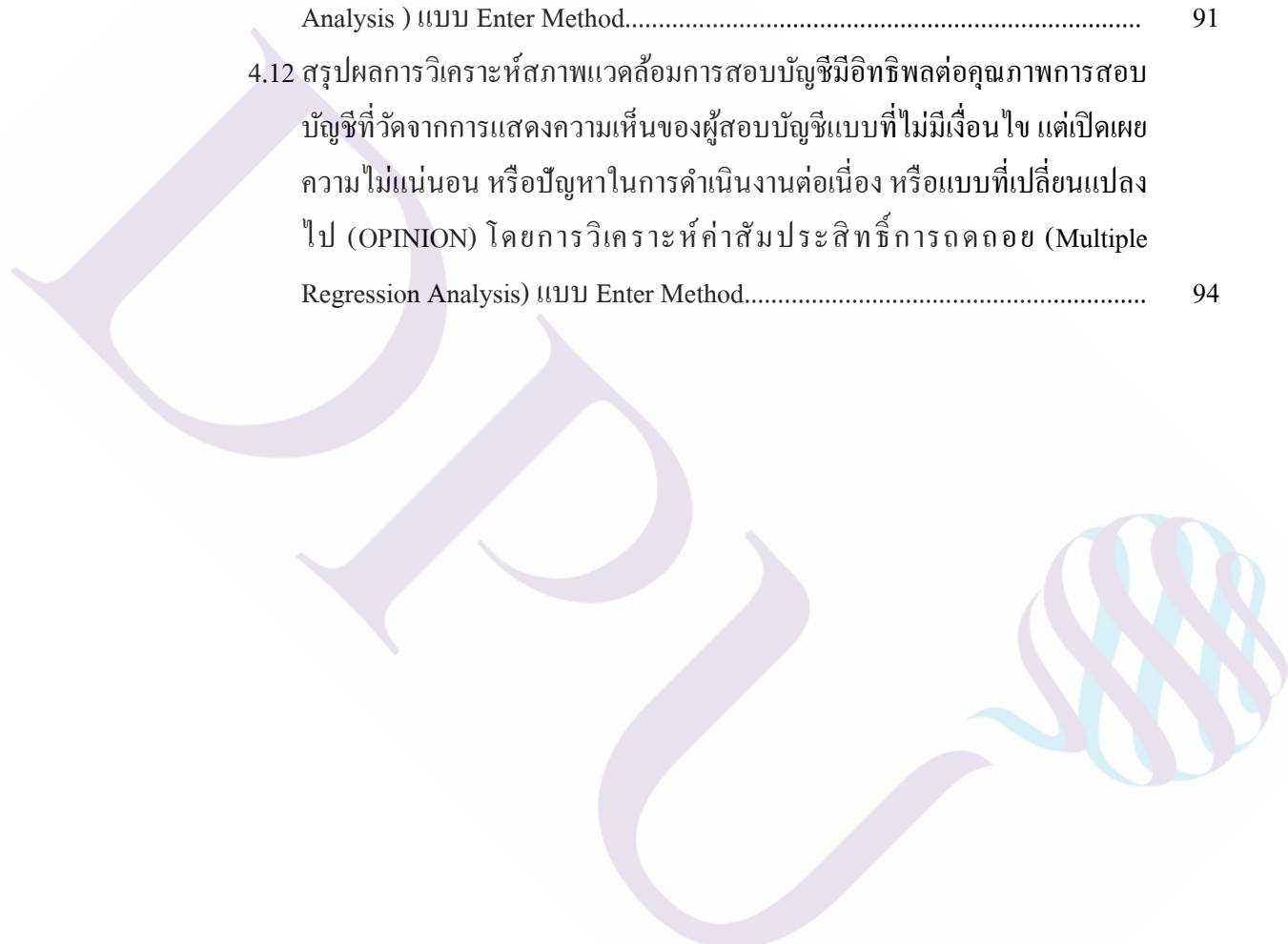


## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 รายละเอียดตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย.....	67
4.1 จำนวนบริษัทที่ทำการศึกษา จำแนกตามประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม.....	73
4.2 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของข้อมูลกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 24 บริษัท จำแนกตามตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม.....	74
4.3 ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการศึกษา.....	74
4.4 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC).....	79
4.5 สรุปทิศทางการสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC).....	80
4.6 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL).....	82
4.7 สรุปทิศทางการสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ARL).....	83
4.8 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION).....	85
4.9 สรุปทิศทางการสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION).....	86
4.10 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis ) แบบ Enter Method.....	88

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่	หน้า
4.11 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis ) แบบ Enter Method.....	91
4.12 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method.....	94



สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	55



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ภายใต้การดำเนินงานทางธุรกิจที่มีการแข่งขันและมีความซับซ้อนสูงขึ้นในปัจจุบัน อีกทั้งมีการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจทางการเงินและเทคโนโลยีของประเทศ ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียหลาย ๆ ฝ่ายจำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง ข้อมูลทางการเงินเป็นข้อมูลทางการเงินที่มีความสำคัญต่อการตัดสินใจสำหรับการสื่อสารถึงผลการดำเนินงาน สถานะการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ ทำให้การสอบบัญชีมีความสำคัญและมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต้องใช้สารสนเทศที่เชื่อถือได้ การสอบบัญชีช่วยให้สารสนเทศมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้สารสนเทศ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2559, น. 2) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงเป็นกลไกสำคัญที่แสดงถึงคุณภาพของงบการเงิน เพื่อให้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน คือ ผู้มีส่วนได้เสีย เจ้าหนี้ ผู้ประกอบการ ลูกหนี้ ลูกจ้าง หน่วยงานภาครัฐ เป็นต้น ผลงานของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อบุคคลภายในองค์กรที่เกี่ยวข้องและสาธารณชน ซึ่งส่งผลให้วิชาชีพบัญชีต้องสรรหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants : CPAs) ที่มีความประสพการณ์ (Auditor Experience) ความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ (Auditor Specialization) และมีความเป็นอิสระเข้ามาช่วยเพื่อให้งบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ

ตามข้อบังคับของสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และต้องเว้นวรรค 2 รอบปีบัญชี และมีการปรับหลักเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี จากเดิมที่ต้องเว้นวรรค 2 ปี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระ และสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุนในการใช้รายงานทางการเงินในการตัดสินใจลงทุน โดยเริ่มบังคับใช้ 1 มกราคม 2562 (ก.ล.ต. ปรับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี, สืบค้นจาก ประชาชาติธุรกิจออนไลน์ เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2561, <https://www.prachachat.net/finance/news-259743>) เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีตรวจทานและตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนด้วยความเป็นอิสระ และเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชี

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูก้า (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยวัดระยะเวลาการให้บริการลูก้าจากช่วงเวลาของการให้บริการลูก้ารายหนึ่ง

อย่างไรก็ตามมีบางประเทศที่มีการบังคับให้หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีไม่ใช่เปลี่ยนผู้สอบบัญชี เพื่อให้มีความเป็นอิสระมากยิ่งขึ้น ดังงานวิจัยของ Azizkhani, Daghani, & Shailer (2018) ได้ศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีตามข้อบังคับของประเทศอิหร่าน ซึ่งสอดคล้องกับ Jackson & Roebuck (2008) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่าประเทศอิตาลีและประเทศบราซิลที่บังคับให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี ทุก 5 ปี และสอดคล้องกับ Shafie, Wan, Yusof, Hussain, & Hairi (2009) ตามข้อบังคับของประเทศมาเลเซีย (Malaysia Institute of Certified Public Accountants (MICPA) ที่บังคับให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีเพื่อความ เป็นอิสระ ความโปร่งใส และจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่ต้องการที่จะหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจาก ความไม่มั่นใจกับสำนักงานสอบบัญชีใหม่ ความคุ้นเคยในระบบการทำงาน ต้นทุนในการสอบบัญชีที่อาจสูงเพิ่มขึ้น นักวิจัยหลายท่านจึงสนใจศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ และข้อบังคับที่นำมาใช้สมเหตุสมผลหรือไม่

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ตามประกาศของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ให้คำจำกัดความของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ “วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ลงการเงิน โดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และเพื่อรายงานต่องบการเงินและสื่อสารตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ” (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.7) และได้ให้คำจำกัดความของผู้สอบบัญชีว่า “ผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน” (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.8) และมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ได้ให้คำจำกัดความของ ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หมายถึง ทักษะ

ความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.5)

Habib & Bhuiyan (2011) ได้ให้ความหมายของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมจะเข้าใจลักษณะพิเศษของธุรกิจ สามารถให้คำแนะนำธุรกิจ และช่วยลูกค้าจากการให้คำแนะนำการดำเนินธุรกิจได้ ซึ่งสอดคล้องกับ Sarwoko & Agoes (2014) ที่กล่าวว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม คือ การที่สำนักงานสอบบัญชีมีความรู้ลึกในธุรกิจ มีประสบการณ์ในการตรวจสอบตามประเภทธุรกิจ ยาวนาน รู้ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจ และมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจในอุตสาหกรรมดังกล่าวได้เป็นอย่างดี ดังนั้นความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีจึงเป็นตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พุทธศักราช 2543 ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชี ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ รวมทั้งจะต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้กิจการต่าง ๆ มีความต้องการใช้บริการของผู้สอบบัญชีเป็นจำนวนมากและส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีการแข่งขันกันเพื่อให้ได้งานสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจึงเป็นปัจจัยหนึ่งในกลไกการแข่งขันด้านการตลาด

แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะเป็นบุคคลที่สามที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียกับกิจการที่ตรวจสอบ แต่ผู้สอบบัญชีก็เป็นผู้ได้รับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากกิจการที่ตรวจสอบ อันจะนำมาซึ่งความเคลือบแคลงของผู้ใช้งบการเงินระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งนำไปสู่การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในรายงาน 56-1 เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและชัดเจนตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ในหมวดที่ 7 ความรับผิดชอบต่อเพื่อร่วมวิชาชีพและจรรยาบรรณทั่วไป ข้อที่ 29 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนในการให้บริการวิชาชีพบัญชีโดยมิได้คำนึงถึงลักษณะ ความเสี่ยง ความซับซ้อนและปริมาณของงานที่ตนให้บริการหรือมีส่วนร่วม ในการให้บริการวิชาชีพบัญชี (ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี, 2553, น.8) และสภานักบัญชี

ระหว่างประเทศ (International Federation of Accountant, 2010) ได้จัดเสวนาเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยหารือเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสมและการคิดค่าธรรมเนียมในระดับที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามในปัจจุบันยังไม่มีความหมายในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในบริการที่ให้แก่ลูกค้า และมีหลายงานวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี (Salehi, Moradi, & Paiydarmanesh, 2017; Hoitash, Markelevich, & Barragato, 2007; Cho, Ki, & Kwon, 2017; Li & Lin, 2005) นอกจากนี้งานวิจัยของ Choi, Kim, & Zang (2006) พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงผิดปกติมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในด้านของดุลยพินิจของฝ่ายบริหาร และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Nkemjika, Sunday, & Nwamaka (2017) ที่ระบุว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยมีหน่วยงานกำกับดูแลที่มีบทบาทโดยตรงในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่รับรองงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย คือ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ฯ และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

งานวิจัยในประเทศไทยยังไม่มีผู้ศึกษาเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งผู้ศึกษามีความสนใจศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญต่อความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ซึ่งใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้มีส่วนได้เสีย และจากการศึกษาพบว่ามี การวัดคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองที่หลากหลาย เช่น มุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี และ มุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล และมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี สามารถวัดคุณภาพการสอบบัญชีได้จากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ดีสามารถยับยั้งการจัดการกำไรและลดโอกาสในการเกิดข้อผิดพลาดของงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญได้ (Defond & Zhang (2014); Nkemjika, & Nwamaka, 2017; Choi & Zang, 2016; Becker et al. 1998; Myers et al., 2003; Gul et al., 2009; Prawitt et al., 2009; Lennox & Li, 2012) ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ DeAngelo (1981) ที่กล่าวว่าคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นความน่าจะเป็นระหว่างการตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และการรายงานข้อผิดพลาดดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งความน่าจะเป็นนี้ประเมินโดยผู้ใช้งบ

การเงิน ทั้งนี้ปัจจัยที่ส่งผลต่อความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (DeAngelo, 1981)

ส่วนมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี สามารถวัดคุณภาพการสอบบัญชีได้จากการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี และรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยหลายท่านที่ได้วัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี (Chadegani, 2011; Koubaa, & Anis, 2015; Zhao 2014; Cipriano, Hamilton, & Vandervelde, 2017; Martin, 2013; Veena et al., 2016; มีสิทธิ แม่ดี, 2549; ปภาวี สุขขมณี และคณะ, 2553; กมลทิพย์ ศรีประไพ, 2558; สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554)

นอกจากนี้มุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีของ Dong and Robinson (2018) ได้กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลทันเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงิน ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีบ่งบอกถึงระยะเวลาของการตรวจสอบและความทันเวลาของการออกงบการเงิน และการนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งงบการเงินก่อนที่จะนำออกมาเผยแพร่ได้ต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Koubaa & Anis (2015) ที่กล่าวว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดจากจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Rusmin & Evans (2017) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานทางการเงินได้รวดเร็วและใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีระยะสั้น

Habib & Bhuiyan (2011) กล่าวว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดผลลัพธ์ของผู้สอบบัญชีในประสิทธิภาพของการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alkhatib & Marji (2012) ที่ระบุว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการเข้าถึงข้อมูลการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจ และสอดคล้องกับงานวิจัยหลายท่านที่วัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีด้วยระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag) เช่น Knechel & Payne



(2001) Payne & Jensen (2002) และ Knechel & Sharma (2012) เนื่องจากความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่นำเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาด

จากการที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ประกาศ ดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งเป็นดัชนีหลักทรัพย์ที่ถูกจัดเกณฑ์จากหลักทรัพย์ที่มีรายได้จากประเทศในกลุ่ม CLMV (กัมพูชา ลาว เมียนมาร์และเวียดนาม) อย่างน้อยร้อยละ 10 ของรายได้รวมของบริษัท หรือมูลค่าไม่น้อยกว่า 100 ล้านบาท มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดไม่ต่ำกว่า 5,000 ล้านบาท มีสัดส่วนจำนวนหุ้นซื้อขายไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของจำนวนหุ้นจดทะเบียนของบริษัท เป็นเวลาไม่ต่ำกว่า 9 ใน 12 เดือน ซึ่งประเทศในกลุ่ม CLMV มีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในระดับสูง ซึ่งประกาศหลักทรัพย์ที่เข้า CLMV ครั้งแรกวันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 จึงเป็นดัชนีหลักทรัพย์ที่น่าสนใจต่อนักลงทุน ดังนั้น รายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และความรวดเร็วในการนำเสนอข้อมูลของผู้สอบบัญชี จึงมีความจำเป็นต่อนักลงทุน เพื่อเป็นประโยชน์ และสามารถตัดสินใจได้เหมาะสมต่อการลงทุน ผู้วิจัยที่ผู้วิจัยสนใจทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยในต่างประเทศมีการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ในมุมมองที่ต่างกัน และกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ดังนั้นผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาถึง สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

## 1.2 คำถามในการวิจัย

1.2.1 สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารหรือไม่

1.2.2 สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้านมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) หรือไม่

1.2.3 สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

## 1.3 วัตถุประสงค์การวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1.3.1 เพื่อวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

1.3.2 เพื่อวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

1.3.3 เพื่อวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอนหรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

#### 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.4.1 หน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ประโยชน์จากงบการเงินสามารถนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการกำหนดหลักเกณฑ์ของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และตระหนักถึงสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองต่าง ๆ

1.4.2 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV สามารถใช้ข้อมูลเพื่อเป็นแนวทางในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีและการกำหนดปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

1.4.3 นักลงทุนสามารถใช้ข้อมูลสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในการวิเคราะห์เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจการลงทุน

1.4.4 นักศึกษา นักวิชาการและผู้สนใจสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาองค์ความรู้เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

#### 1.5 ขอบเขตของงานวิจัย

การศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตการวิจัย ไว้ดังนี้

##### 1.5.1 ขอบเขตด้านประชากร

การศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากประชากรและกลุ่มตัวอย่างของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV จำนวน 32 บริษัท ระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560

### 1.5.2 ขอบเขตค้นหา

การศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV เป็นการศึกษาจากข้อมูลทุติยภูมิ ซึ่งได้แก่ รายงานประจำปีของบริษัทในฐานะข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือ SETSMART ข้อมูลงบการเงิน หน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) โดยเนื้อหาในการศึกษานำไปสู่การสร้างตัวแปรในการวิจัยครั้งนี้ ซึ่งประกอบด้วย ซึ่งประกอบด้วย ตัวแปรตาม คือ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี(ระยะสั้น) (ซึ่งวัดความอิสระของผู้สอบบัญชี) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวแปรอิสระ คือ สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี 5 ด้าน ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (ซึ่งวัดความอิสระของผู้สอบบัญชี) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ซึ่งวัดความอิสระของสำนักงานสอบบัญชี) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งรายละเอียดของตัวแปรต่าง ๆ จะกล่าวในบทที่ 3

### 1.6 นิยามศัพท์

**การสอบบัญชี** หมายถึง การรวบรวมและประเมินหลักฐาน ทางการบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นว่า งบการเงินที่กิจการได้จัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559, น.2)

**ผู้สอบบัญชี** หมายถึง บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งตามปกติคือหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบหรือสมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือสำนักงาน (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200, 2555, น. 8)

**คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)** หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีใช้ความรู้ความสามารถในการสอบบัญชีอย่างเต็มที่ สามารถแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นทางการ ไม่ละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน รายงานการสอบบัญชีที่มี

ประสิทธิภาพ เพื่อสร้างความมั่นใจ ความถูกต้อง ครบถ้วนในสาระสำคัญ และทันต่อเวลาเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน (DeAngelo, 1981; กมลทิพย์ ศรีประทุม, 2558)

**งบการเงินประจำงวดการบัญชี** หมายถึง งบการเงินประจำปีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและลงความเห็นแล้ว (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553)

**ความทันต่อเวลา (Timeliness)** หมายถึง การมีข้อมูลที่พร้อมนำไปใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจในช่วงเวลาที่ต้องการ (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553)

**ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี** หมายถึง ผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (วลัยพร สวัสดิ์มงคล, 2552)

**ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees)** หมายถึง ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee) หัก ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) (Nkemjika et al., 2017; Choi et al., 2006)

**ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee)** หมายถึง ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่มีการจ่ายจริงให้แก่ผู้สอบบัญชี

**ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees)** หมายถึง ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คำนวณได้จากสมการถดถอยของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาจากปัจจัยเสี่ยงที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Nkemjika et al., 2017; Choi et al., 2006)

**สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment)** หมายถึง ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัท (ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Andiola, 2014; Lewis, & Maltby J., 1995; ณิชามล ฟองน้ำ, 2557)

**ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัท (Auditor Tenure)** หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี (ทัศนียา สังขสุวรรณ, 2005)

**ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience)** หมายถึง ระยะเวลาในการทำงานจากการตรวจสอบบัญชีในกิจการของลูกค้า (Koubaa & Anis, 2015)

**ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Tenure)** หมายถึง ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี (Shafie et al., 2009)

**ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization)** หมายถึง ทักษะความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะของสำนักงานสอบบัญชี (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620, 2555, น.5)

**รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals)** หมายถึง รายการคงค้างส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารที่คำนวณได้จาก รายการคงค้างรวม หักด้วยรายการคงค้างส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (The Modified Jones Model, 1995)

**ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag)** หมายถึง ช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553)

**การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Audit opinion)** หมายถึง การแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและเพื่อแสดงความเห็นดังกล่าวอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยผู้สอบบัญชี (มาตรฐานการสอบบัญชี หมวดรหัส 700 ปรับปรุง, 2559, น.3)

## 1.7 บทสรุป

ในบทนี้ผู้วิจัยได้อธิบายถึงความสำคัญของปัญหางานวิจัย วัตถุประสงค์ที่ต้องการศึกษา ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงานวิจัย ขอบเขตของงานวิจัย และนิยามศัพท์ โดยการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง การพัฒนาสมมติฐาน และกรอบแนวคิดของงานวิจัยจะกล่าวถึงในลำดับถัดไป

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี มีแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย และการทบทวนวรรณกรรม ดังต่อไปนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

- 2.1.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)
- 2.1.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)
- 2.1.3 แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี (Auditing)
- 2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)
- 2.1.5 แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fee)
- 2.1.6 แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees)
- 2.1.7 แนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environments)

#### 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและการพัฒนาสมมติฐาน

- 2.2.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
- 2.2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี
- 2.2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- 2.2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
- 2.2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

2.2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

2.2.8 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

2.2.9 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.10 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

2.2.11 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

2.2.12 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.13 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

2.2.14 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

2.2.15 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

## 2.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย

## 2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อนำไปสู่การพัฒนาสมมติฐานของงานวิจัย รายละเอียดของแต่ละเรื่องอธิบายได้ดังต่อไปนี้

### 2.1.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ทฤษฎีตัวแทนมาจากแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) มาเป็นพื้นฐานในการพัฒนาสมมติฐานงานวิจัย โดย Jensen & Meckling (1976) ซึ่งทฤษฎีตัวแทนเป็นผลมาจากการที่มนุษย์ทุกคนย่อมมีแรงผลักดันในการที่จะทำทุกอย่างเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงพยายามหาหนทางในการสร้างมูลค่าสูงสุดให้กับบริษัทต่อเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าหนทางนั้นอำนวยผลประโยชน์ให้กับตนด้วยในเวลาเดียวกัน สมมติฐานที่อยู่เบื้องหลังทฤษฎีตัวแทน คือ ตัวแทน หรือ ฝ่ายบริหาร(Agency) ตกลงที่จะทำการในฐานะที่เป็นตัวแทน ให้กับอีกฝ่ายหนึ่งที่เรียกว่าตัวการ หรือ ผู้เป็นเจ้าของ (ผู้ถือหุ้น) (Principal) เพื่อก่อให้เกิดอรรถประโยชน์หรือความมั่งคั่งสูงสุดให้แก่ตัวการ หากฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะทำการใดเพื่อสร้างความมั่งคั่งให้กับตนเองไม่ว่าจะโดยการจัดสรรทรัพยากรไปสู่ตนเองนอกเหนือจากผลตอบแทนที่ไม่ได้มีการตกลงไว้ในสัญญา หรือมีพฤติกรรมฉ้อฉลในหน้าที่ทำให้ตัวแทนและตัวการต่างฝ่ายต่างมีความขัดแย้งกันทางด้านผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน โดยฝ่ายบริหารมีแนวโน้มที่จะทำการตัดสินใจที่จะนำไปสู่การสร้างอรรถประโยชน์สูงสุดให้กับตัวเอง โดยไม่คำนึงว่าการตัดสินใจนั้นจะก่อให้เกิดอรรถประโยชน์หรือความมั่งคั่งสูงสุดแก่ผู้เป็นเจ้าของหรือไม่ (Agency Problem)

McColgan (2001) ได้กล่าวถึงปัญหาตัวแทน ประกอบด้วย Moral-Hazard คือ ปัญหาความขัดแย้งที่เกิดจากผู้บริหารซึ่งเป็นตัวแทนบริหารงาน โดยคำนึงถึงผลประโยชน์ส่วนตนมากกว่าผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น เป็นผลทำให้งบการเงินเกิดความผิดพลาด เครื่องมือหนึ่งที่ช่วยให้งบการเงินมีความถูกต้องและมีคุณภาพ น่าเชื่อถือได้ต้องมีผู้สอบบัญชีเข้ามาตรวจสอบและรับรองงบการเงิน นอกจากนี้ Abedalqader, Tawfiq, & Ata Baker (2011) ที่กล่าวว่า การสอบบัญชีช่วยลดปัญหาความขัดแย้งระหว่างตัวการและตัวแทนได้ และช่วยลดข้อผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน การสอบบัญชีที่มีคุณภาพให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการรายงานเกณฑ์คงค้าง และกำไรที่เกิดขึ้น สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล (2554) กล่าวว่า ความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้ข้อมูลได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่เพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นเป็นหลัก และเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาของ Agency problem ระหว่างตัวการที่ผู้บริหารจะวางใจผู้สอบบัญชีที่ให้บริการด้วยมาตรฐานที่สูง



จากปัญหาตัวแทน สุคนธ์ทิพย์ เนตรระกาศ (2553) กล่าวว่า ปัญหาตัวแทนมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ด้วยการตั้งค่าใช้จ่ายจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเพิ่มขึ้นตามเกณฑ์คงค้าง เพื่อโอกาสในการเพิ่มโบนัสให้กับผู้บริหาร ปัญหาตัวแทนนำไปสู่คุณภาพการสอบบัญชี เพราะมองว่าการที่ผู้บริหารซึ่งทำหน้าที่บริหารกิจการอาจเลือกใช้นโยบายบัญชีเพื่อให้ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามความคาดหวังของตนเอง บางครั้งเพื่อเป็นการสร้างชื่อเสียงให้กับตนเองถึงความสามารถในการบริหารงาน หรือแม้กระทั่งเพื่อประโยชน์ของตนเองในกรณีที่ผลตอบแทนของผู้บริหารสัมพันธ์กับผลการดำเนินงาน

แม้ว่าการรายงานงบการเงินของฝ่ายบริหารที่นำเสนอต่อผู้ถือหุ้นจะเป็นแนวทางในการประกันความเชื่อมั่นและให้ข้อมูลแก่ผู้ถือหุ้น นโยบายการบัญชีที่นำมาใช้ในการวัดผลการดำเนินงานก็มักอยู่ภายใต้อำนาจการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ซึ่งตามแนวคิดของทฤษฎีตัวแทนฝ่ายบริหารมีแนวโน้มที่จะเลือก นโยบายการบัญชีที่จะนำไปสู่การเพิ่มกำไรของบริษัท เป็นต้น เนื่องจากกาไรเป็นตัวสะท้อนถึงความสามารถในการดำเนินงานของฝ่ายบริหาร อีกทั้งมีผลกระทบต่อผลตอบแทนในแง่ของการขึ้นเงินเดือน หรือการจัดสรรเงินโบนัสของพนักงาน เป็นต้น ด้วยเหตุนี้การสอบบัญชีที่มีคุณภาพเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร

### 2.1.2 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)

พัฒนาการของทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียมีพื้นฐานมาจากกรอบแนวคิดของ Barnard (1938) ในหนังสือเรื่อง The Functions of the Executive ที่นำเสนอมุมมองด้านบวกของผู้จัดการในการสนับสนุนความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่ง ต่อมา Freeman (1984) สนับสนุนว่าผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัทซึ่งมีหลากหลายประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขาย บัญชีการผลิต องค์กรชุมชนในท้องถิ่น จึงกล่าวว่าผู้มีส่วนได้เสีย คือ กลุ่มและบุคคลซึ่งอาจมีผลกระทบหรือได้รับผลกระทบจากความสำเร็จของภารกิจขององค์กร สอดคล้องกับ Post, Preston, & S. Sachs (2002) ให้นิยามผู้มีส่วนได้เสียคือบุคคลหรือกลุ่มซึ่งมีผลกระทบ หรือได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจนโยบาย และการปฏิบัติขององค์กร

จากทฤษฎีดังกล่าว ผู้บริหารเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการบัญชีเพื่อประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย และการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะช่วยยับยั้งการแสดงข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นกับงบการเงิน เนื่องจากงบการเงินที่ถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีเป็นแหล่งข้อมูลที่น่าเชื่อถือและทันเวลาต่อการตัดสินใจของนักลงทุน และข้อมูลเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย ดังนั้นงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบที่มีคุณภาพจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้มีส่วนได้เสีย นอกจากนี้ กมลทิพย์ ศรีประไพหม (2558) กล่าวว่า คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality) ซึ่งพิจารณาได้จากการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะ

สร้างความมั่นใจ ความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และสอดคล้องกับ ปภาวี สุขุมณี และคณะ (2553) ที่กล่าวว่ารายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพเป็นการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

### 2.1.3 แนวคิดการสอบบัญชี

พยอม สิงห์เสนห์ (2544) ได้ให้ความหมายการสอบบัญชี หมายถึงการตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2559) ได้ให้คำจำกัดความของการสอบบัญชี “การสอบบัญชี” หมายถึง กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้งที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ จากคำนิยามข้างต้น การสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้

1. การรวบรวมและการประเมินหลักฐาน (Accumulating and Evaluating Evidence) ซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเป็นข้อมูลหรือข้อเท็จจริงใด ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รับและให้เป็นเกณฑ์ในการสรุปว่าข้อมูลหรือสารสนเทศที่ตรวจสอบนั้นแสดงไว้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เพียงพอ และเหมาะสม โดยใช้วิธีการตรวจสอบและประเมินหลักฐานการสอบบัญชานั้น เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการรายงาน

2. สารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and Established Criteria) สารสนเทศที่ตรวจสอบนั้น ควรอยู่ในรูปแบบที่สามารถพิสูจน์ได้ (Verifiable Form) และมีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประเมินสารสนเทศดังกล่าวได้หลักเกณฑ์ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมิน ขึ้นอยู่กับลักษณะของสารสนเทศที่ตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบงบการเงินจะใช้เกณฑ์ที่เรียกว่า “มาตรฐานรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Standards: FRS)”

แต่ถ้าเป็นการตรวจสอบภาษีอากรจะใช้หลักเกณฑ์ที่เรียกว่า “ประมวลรัษฎากร” (หรือกฎหมายภาษีอากร) หรือกฎหมายภาษีอากร

3. บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ (competence and Independence) ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (หรือผู้สอบบัญชี) ควรมีความรู้ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพเป็นพิเศษเช่นเดียวกับวิชาชีพอิสระอื่นๆ (เช่น แพทย์ ทัศนิก วิศวกรสถาปนิก) และควรมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งได้รับจากการศึกษาในสถาบันการศึกษา และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติตามตลอดจนการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

4. การรายงาน (Reporting) รายงานถือเป็นผลงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งใช้สื่อสารผลลัพธ์ของการปฏิบัติงานให้กับผู้ใช้

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.7) ได้ให้คำจำกัดความของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ “วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่มีต้องงบการเงิน การบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีของแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปส่วนใหญ่ ความเห็นดังกล่าวจะเกี่ยวข้องกับการระบุว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามแม่บทหรือไม่ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้”

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายการสอบบัญชีได้ว่า การสอบบัญชีหมายถึง การรวบรวมและประเมินหลักฐาน ทางการบัญชีและหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นว่า งบการเงินที่กิจการได้จัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่

#### 2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี

##### ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชี

นักวิจัยหลายคนได้มีการให้คำนิยามเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น DeAngelo (1981) ให้คำนิยามว่าคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง ความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีที่จะสามารถตรวจหาข้อผิดพลาดของงบการเงิน และการรายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น Palmrose (1988) ให้คำนิยามว่าคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การไม่พบการละเว้นการบันทึกรายการหรือข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน Bradshaw , Richardson, & Sloan (2001) ให้คำนิยามว่าคุณภาพการสอบ

บัญชี หมายถึง การตรวจจับข้อผิดพลาดและสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญและปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง จารุมณ ศรีสันต์ (2550) คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีและงบการเงินที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ปภาวิ สุขมณี และคณะ (2553) ให้คำนิยามว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้ งบการเงิน กฤตยา จิรวาณิชไพศาล (2554) ให้คำนิยามคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง เครื่องมือสำคัญในการช่วยตรวจจับและป้องกันการตกแต่งบัญชีของกิจการ กมลทิพย์ ศรีประไพ (2558) ให้คำนิยามว่า คุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีใช้ความรู้ ความสามารถในการสอบบัญชีอย่างเต็มที่ สามารถแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ ไม่ละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน รายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อสร้างความมั่นใจ ความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้ งบการเงิน

### **มุมมองคุณภาพการสอบบัญชี**

จากการทบทวนวรรณกรรมและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 มุมมอง

ก. มุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล (2554) ได้ให้มุมมองคุณภาพการสอบบัญชีว่า ความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้ข้อมูลได้ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่เพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นเป็นหลัก และเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาของ Agency problem ระหว่างตัวการที่ผู้บริหารจะวางใจผู้สอบบัญชีที่ให้บริการด้วยมาตรฐานที่สูงซึ่งสอดคล้องกับ ปภาวิ สุขมณี และคณะ (2553) ให้มุมมองว่ารายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพถูกต้อง และครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้ งบการเงิน นอกจากนี้จากรุมณ ศรีสันต์ (2550) ได้ให้มุมมองว่า ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่ตรวจสอบความถูกต้องในส่วน ที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีและงบการเงินที่แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กฤตยา จิรวาณิชไพศาล (2554) ให้มุมมองว่าการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญในการช่วยตรวจจับป้องกันการตกแต่งบัญชีของกิจการ และลดข้อผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน

ข. มุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากรายงานทางการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล

สำหรับประเทศไทยนั้น มีแนวทางในการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISAs: International Standard on Auditing) ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีออกโดยสหพันธ์นักบัญชี (IFAC: International Federation of Accountants) หรือ หน่วยงานที่กำหนดมาตรฐานทางวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการศึกษา จรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งในปัจจุบันนี้บังคับใช้ทั้งหมด 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (ISQC 1) (International Standard on Quality Control)

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ซึ่งมีข้อกำหนดเรื่องระบบการควบคุมคุณภาพและนโยบายและบทบาทของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่กำหนดให้สำนักงานมีภาระหน้าที่ในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า (1) สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และ (2) รายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2555, น.4)

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (ISQC 1) เป็นการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่องสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กและผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานคนเดียวในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ ซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแลด้านวิชาชีพการสอบบัญชีได้นำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพมาบังคับใช้ ใช้โดยสำนักงานต้องมีการจัดทำระบบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป หรือนำไปปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ ได้ให้คำจำกัดความของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบทั้งหมด 6 ด้านตามมาตรฐาน ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล (สภาวิชาชีพบัญชีฯในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554, น 4-37)

ค. มุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์

Dong & Robinson (2018) กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลทันเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงิน และเป็นที่มาของการใช้ XBRL ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีบ่งบอกถึงระยะเวลาของการตรวจสอบและความทันเวลาของการออกงบการเงิน ซึ่งงบการเงินก่อนที่จะนำออกมาเผยแพร่ได้ต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ Alkhatib & Marji (2012) กล่าวว่าแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้สำหรับผู้ใช้ภายนอกคืองบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว โดยมีงานวิจัยของ Koubaa & Anis (2015) ได้ทำการศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีโดยวัดตัวแปรด้านระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีน้อยจะบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งวัดจากจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน นอกจากนี้ Habib & Bhuiyan (2011) กล่าวว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดผลลัพธ์ของผู้สอบบัญชีในประสิทธิภาพของการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alkhatib & Marji (2012) ที่ระบุว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการเข้าถึงข้อมูลการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจ

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยหลายท่านใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag) เป็นตัวแปรวัดด้านคุณภาพการสอบบัญชี เช่น Knechel & Payne (2011) Payne & Jensen (2002) และ Knechel & Sharma (2012) เนื่องจากความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่นำเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาดทุน

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายคุณภาพการสอบบัญชี หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีใช้ความรู้ ความสามารถในการสอบบัญชีอย่างเต็มที่ สามารถแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ ไม่ละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน รายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ เพื่อสร้างความมั่นใจ ความถูกต้อง ครบถ้วนในสาระสำคัญ และทันต่อเวลาเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

### ปัจจัยที่ใช้วัดคุณภาพการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี มีการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีที่หลากหลาย

งานวิจัยของ Chadegani, Mohamed, & Jari A. (2011) ได้กำหนดตัววัดคุณภาพการสอบบัญชี ประกอบด้วย การที่รายงานทางการเงินเป็นไปตามมีมาตรฐานกำหนดไว้ (financial reporting compliance with GAAP) การประเมินระบบการควบคุมภายใน (quality control review) การแสดงความเห็นและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Auditor's opinion) เช่น รายงานความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง การปฏิบัติตามข้อกำหนดของคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ (SEC Regulator) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit size) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor tenure) ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Auditor Expertise) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ความเสี่ยงของลูกค้า ชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน ต้นทุนทางการเงิน ถึงอำนวยความสะดวกในงานสอบบัญชี ความทันต่อเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี คุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญและทักษะของผู้สอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี

จากการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีของงานวิจัยดังกล่าวมีความสอดคล้องกับงานวิจัยในการวัดตัวแปรด้านคุณภาพการสอบบัญชีหลายตัวของ Brown, Gissel, & Gordon (2016) ที่ได้ศึกษาตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีประกอบด้วย ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี คุณภาพของรายงานทางการเงิน ความทันต่อเวลาของการออกรายงานของผู้สอบบัญชี การรายงานจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน การรายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องกระบวนการตรวจสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการประเมินคุณภาพจากหน่วยงานกำกับดูแล การปฏิบัติต่อความเสี่ยงของลูกค้า ผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบ เทคนิคการสอบบัญชี ทรัพยากรด้านการสอบบัญชี ทักษะและความรู้ของพนักงาน ทักษะและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ทักษะและประสบการณ์ของพนักงาน ความเชี่ยวชาญด้านอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ชั่วโมงการฝึกอบรมพนักงาน

ตามคำนิยามเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีของ DeAngelo (1981) ที่กล่าวว่าคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง ความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีที่จะสามารถตรวจหาข้อผิดพลาดของงบการเงิน และการรายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Nkemjika (2017) และ Choi et al. (2006) ที่วัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) จากการศึกษาค่าธรรมเนียมผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Li & Lin (2005) เกี่ยวกับการวัดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ได้

ทำการศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงิน อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Choi , Kim , & Zang (2010) กล่าวว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีในการเบี่ยงเบนข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าลูกค้าจ่ายค่าสอบบัญชีมากหรือน้อย

นอกจากนี้ Koubaa & Anis (2015) ได้ศึกษาตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีด้วยระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Knechel & Payne (2011) Payne & Jensen (2002) และ Knechel & Sharma (2012) เนื่องจากความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่นำเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาดทุน และได้วัดตัวแปรด้านคุณภาพการสอบบัญชีด้วยประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Audit opinion) โดยกล่าวว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นส่วนที่สำคัญที่สุดในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีที่สรุปการพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน ถ้าผู้สอบบัญชีแสดงให้เห็นว่างบการเงินของกิจการมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญและงบการเงินไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะเปลี่ยนแปลงรูปแบบการแสดงความเห็น เช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ DeAngelo (1981) ที่กล่าวว่าผู้สอบบัญชีจะมีแนวโน้มแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่ำเมื่อผู้สอบบัญชีขาดความอิสระ จากงานวิจัยของ Duréndez Gómez-Guillamón (2003) ที่ศึกษาความสำคัญของหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่อการตัดสินใจของนักลงทุน ซึ่งพบว่าการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อนักลงทุนในการตัดสินใจลงทุนหรือให้กู้ยืมเงิน

ตามข้อบังคับของสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การเปลี่ยนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และเว้นวรรค 2 ปี ของรอบปีบัญชี เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีตรวจทานและตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนด้วยความเป็นอิสระ และเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชี รวมทั้งเพื่อรองรับโครงการประเมินเสถียรภาพในภาคการเงินของประเทศ (Financial Sector Assessment Program: FSAP) คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์จึงมีมติอนุมัติร่างประกาศกำหนดเกณฑ์ให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนตัวผู้สอบบัญชี (Auditor Change) อย่างน้อยทุก 5 รอบปีบัญชี โดยสามารถเปลี่ยนใช้ผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดียวกับผู้สอบบัญชีรายเดิมได้ และหากต้องการกลับมาใช้ผู้สอบบัญชีรายเดิม ต้องเว้นช่วงอย่างน้อย 2 รอบปีบัญชี ทั้งนี้จะเริ่มใช้บังคับสำหรับรอบปีบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 เป็นต้นไป นอกจากนี้สำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ปรับเกณฑ์หมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล



โดยให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี จากเดิมที่ต้องเว้นวรรค 2 ปี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระ และสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน ในการใช้รายงานทางการเงินในการตัดสินใจลงทุน โดยเริ่มบังคับใช้ 1 มกราคม 2562 (ก.ล.ต. ปรับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี, สืบค้นจาก ประชาชาติธุรกิจออนไลน์ เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2561, <https://www.prachachat.net/finance/news-259743>) อย่างไรก็ตามข้อบังคับของคณะกรรมการ หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ไม่ได้บังคับให้กิจการต้องเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนทุก 5 รอบปีบัญชีสามารถสังกัดสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันได้ ซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ Chadegani et al., (2011) ที่ศึกษาการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับตัววัดคุณภาพการ สอบบัญชี ที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกกับคุณภาพการ สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม มีหลายประเทศที่บังคับให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี ไม่ใช่ เปลี่ยนแค่ผู้สอบบัญชี เพื่อความเป็นอิสระและก่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีมากขึ้น ซึ่ง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Azizkhani, Daghani, & Shailer (2018) และ Jackson et al. (2008) ที่ได้ ศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีตาม ข้อบังคับของประเทศ และสอดคล้องกับ Shafie, Wan Hussin, Yusof, Hussain, & Hairi (2009) ที่ ได้ศึกษาตามข้อบังคับการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีตามข้อบังคับของประเทศมาเลเซีย (Malaysia Institute of Certified Public Accountants (MICPA))

นอกจากนี้งานวิจัยของ Habib & Bhuiyan (2011) และ Sarwoko & Agoes (2014) ได้ ศึกษาตัวแปรความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้วย

จากการทบทวนวรรณกรรมดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษา ตัวแปรในการวัดคุณภาพ การสอบบัญชีวัดได้จากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออก รายงานการสอบบัญชีและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยมีแนวคิดและงานวิจัยในการวัด ตัวแปรอ้างอิง ดังนี้

**ปัจจัยในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals)**

การวัดรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ตามแนวคิดของ มาจาก The Modified Jones's Model (1995) ที่กล่าวว่า รายการคงค้างรวมสามารถคำนวณได้จากแนวคิดกระแสเงินสด ดังนี้

**ขั้นตอนที่ 1 คำนวณรายการคงค้างรวม**

$$TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

โดยที่  $TAC_{it}$  คือ รายการคงค้างรวมของบริษัท  $i$  ในปีที่  $t$

- $NI_{it}$  คือ กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้บริษัท  $i$  ในปี  $t$   
 $CFO_{it}$  คือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานของบริษัท  $i$  ในปี  $t$   
 $i$  คือ บริษัทที่ทำการศึกษา  
 $t$  คือ ปีที่ทำการศึกษา

ซึ่งรายการคงค้างรวมนั้นสามารถแบ่งออกเป็น รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร และรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

**ขั้นตอนที่ 2** คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

การศึกษานี้คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารด้วยตัวแบบจำลอง Modified Jones's Model (1995) โดยการนำค่า  $TAC_{it}$  ที่ได้มาแทนค่า เพื่อคำนวณหาค่าสัมประสิทธิ์

$$\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1(1 / A_{it-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_{it}) - \Delta REC_{it}] / A_{it-1} + \alpha_3(PPE_{it} / A_{it-1})$$

- โดยที่  $TAC_{it}$  คือ รายการคงค้างรวมของบริษัท  $i$  ในปี  $t$   
 $A_{it-1}$  คือ สินทรัพย์รวมของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$   
 $\Delta REV_{it}$  คือ การเปลี่ยนแปลงของยอดขายของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$  กับปีที่  $t$   
 $\Delta REC_{it}$  คือ การเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้ของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$  กับปีที่  $t$   
 $PPE_{it}$  คือ มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ของบริษัท  $i$  ในปี  $t$   
 $i$  คือ บริษัทที่ทำการศึกษา  
 $t$  คือ ปีที่ทำการศึกษา

หลังจากนั้นนำค่าสัมประสิทธิ์ที่ได้ไปแทนค่าในสมการเพื่อคำนวณหาค่ารายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

$$NAC_{it} = \alpha_1(1 / A_{it-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_{it}) - \Delta REC_{it}] / A_{it-1} + \alpha_3(PPE_{it} / A_{it-1})$$

- โดยที่  $NAC_{it}$  คือ รายการคงค้างที่ไม่ขึ้นกับดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของบริษัท  $i$
- ณ เวลา  $t$

**ขั้นตอนที่ 3** คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

คำนวณได้จากสมการ ดังนี้

$$DAC_{it} = \frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} - NAC_{it}$$

- โดยที่  $DAC_{it}$  คือ รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร หมายถึง รายการคงค้างส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารที่คำนวณได้จาก รายการคงค้างรวม หักด้วยรายการคงค้างส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

### **ปัจจัยในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag)**

ความทันต่อเวลาเป็นปัจจัยหนึ่งและระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี มีความหมายเกี่ยวกับจำนวนระยะเวลาที่ใช้สำหรับการออกรายงานทางการเงินและใช้ประโยชน์ประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทางการเงินเพื่อไปประกอบการตัดสินใจในช่วงเวลาที่ต้องการ (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับ Dong & Robinson (2018) กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลทันเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงิน และเป็นที่มาของการใช้ XBRL ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีบ่งบอกถึงระยะเวลาของการตรวจสอบและความทันเวลาของการออกงบการเงิน ซึ่งงบการเงินก่อนที่จะนำออกมาเผยแพร่ได้ต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ Alkhatib & Marji (2012) กล่าวว่าแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้สำหรับผู้ใช้นอกคืองบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว และสอดคล้องกับ Koubaa & Anis (2015) ที่กล่าวว่าตัวแปรด้านระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดคุณภาพการสอบบัญชี โดยระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีน้อยจะบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งวัดจากจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน นอกจากนี้ Rusmin & Evans (2017) ได้ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศอินโดนีเซีย ระหว่างปี 2010-2011 และพบว่า บริษัทที่ถูกตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG4 จะมีการทำงานที่เร็วกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่นและใช้ระยะเวลาในการออกรายงานการสอบบัญชีสั้น และกล่าวว่าบริษัทที่มีจำนวนสาขามากและฐานะการเงินไม่ดีจะใช้ระยะเวลาในการออกรายงานการสอบบัญชี

ประทีป วจิตองรัตน (2560) ทำการศึกษาประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย โดยใช้วิธีสัมภาษณ์แบบเจาะลึก และดำเนินงานวิจัยโดยปริมาณ จากการศึกษาสัมภาษณ์แบบเจาะลึกพบว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่าเป็นองค์ ประกอบที่สำคัญของการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ลูกค้า และนักลงทุนที่จะตัดสินใจลงทุน เนื่องมาจากรายงานทางการเงินที่ได้จากการสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นจะ สะท้อนให้เห็นถึง ความถูกต้องและความสมบูรณ์ของงบการเงิน ของบริษัทที่เป็นจริงและเป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง และผู้สอบบัญชีในปัจจุบันนั้น มีประสิทธิภาพในการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือ เนื่องจากมี การตรวจสอบรายงาน

ทางการเงินที่เป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องสะท้อนให้เห็นถึงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานขององค์กรที่เป็นจริง ทั้งในประเด็นของ ความถูกต้อง ความน่าเชื่อถือ ความสมบูรณ์ และความเป็น มาตรฐานของรายงานทางการเงิน นอกจากนี้พบว่าประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ดีนั้น ต้องบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายทางการสอบบัญชี กล่าวคือ ผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบงบการเงินจะได้ รายงานทางการเงินที่มีความถูกต้อง น่าเชื่อถือ และทัน ต่อเวลาที่กำหนด เพื่อที่จะเปิดเผยต่อสาธารณชนและผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งจะใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการลงทุน

สุวดี สัตยารักษ์วิทย์ (2553) ศึกษาความสัมพันธ์ของการกับคุณแลกิจการกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และพบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเพราะ โดยเฉลี่ยบริษัทจดทะเบียนฯ ได้นำส่งงบการเงินประจำปีตามกำหนด ภายใน 60 วันนับแต่วันสิ้นสุดบัญชีและพบว่าบริษัทส่วนใหญ่สามารถลดระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชีได้มากขึ้น และพบว่าสัดส่วนของกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการเงินและการบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามอย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีคือใช้ระยะเวลาลดน้อยลง และกล่าวว่าความทันต่อเวลาของข้อมูลในงบการเงินเป็นตัวแปรที่เป็นผลมากจากการกระทำของทั้งฝ่ายของบริษัทเอง และฝ่ายของสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้นหากมีการเปิดเผย Company Delay หรือระยะเวลาที่บริษัทส่งงบการเงินให้แก่ผู้สอบบัญชีด้วยก็จะทำให้ได้ตัวแทนของความทันต่อเวลาของข้อมูลในงบการเงินดีกว่านี้ เพราะจะทำให้เห็นว่าเกิดความล่าช้าจากฝ่ายใด แต่ในเมื่อยังไม่มีมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว การใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัวแทนของความทันต่อเวลาของข้อมูลในงบการเงินก็เหมาะสมมากที่สุด

Durand (2019) ทำการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวกับสาเหตุที่ทำให้เกิดความล่าช้าในการออกรายงานการสอบบัญชีและศึกษาว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดประสิทธิภาพงานสอบบัญชีที่ดีได้หรือไม่ จากการใช้วิธี meta-analysis โดยกล่าวว่าช่วงเวลาการการตรวจงบการเงินเสร็จสิ้นที่ผู้สอบบัญชีออกหน้ารายงานการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีผลต่อช่วงเวลาการนำส่งงบการเงินเผยแพร่ต่อสาธารณชน และมีผลต่อการตัดสินใจใช้ข้อมูลของนักลงทุน และระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นตัววัดประสิทธิผลของงานสอบบัญชีและความพยายามในการตรวจสอบบัญชี (Bamber E., Bamber L., & Schoderbek, 1993; Knechel & Payne, 2001; Mitra, Song, & Yang, 2015) และกล่าวว่าการไม่กำหนดระยะเวลาที่แน่นอนของการออกรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้ความเชื่อมั่นของนักลงทุนลดน้อยลงด้วย และการจาก

ศึกษาพบว่า ธุรกิจที่มีความเสี่ยง ธุรกิจที่มีความซับซ้อน ลักษณะของอุตสาหกรรมของกิจการ จะเพิ่มระยะเวลาของการออกรายงานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงว่าผู้สอบที่มีความเสี่ยงในลักษณะของธุรกิจของลูกค้าต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้น และจะใช้เวลาในการออกรายงานการสอบบัญชีนานขึ้น และยังพบว่าผู้สอบที่ออกหน้ารายงานแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะใช้ระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชียาวนานขึ้น แต่การกำกับดูแลกิจการที่ดียังไม่เพียงพอแน่ชัดที่ทำให้ระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชียาวนานขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Hassan (2016) ที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และพบว่าขนาดของคณะกรรมการบริษัท ขนาดของกิจการ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ความซับซ้อนของธุรกิจ โครงสร้างของผู้ถือหุ้น การมีอยู่จริงของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชียาวขึ้น ธุรกิจที่มีคณะกรรมการหลายคนจะมีปัญหาในการประสานงานกันทำให้ระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชียาวนานขึ้น

Baldacchino, Caruana, Grima, & Bezzina (2017) ได้ทำการศึกษาโดยวิเคราะห์ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีของบริษัทในประเทศ Maltese ระหว่างปี 2006-2010 จากการเก็บข้อมูลเชิงประจักษ์ วิจัยเชิงปริมาณและแจกแบบสอบถามเชิงคุณภาพ ซึ่งพบว่าผลเหมือนกัน คือขนาดของบริษัท ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี กำไรของกิจการ และประเภทของอุตสาหกรรม เป็นปัจจัยของระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยพบว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีจะสั้น เมื่อกิจการมีขนาดใหญ่ บริษัทมีผลกำไร และผ่านการตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ในอีกด้านหนึ่งระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีจะนาน เมื่อผู้สอบแสดงความเห็นในหน้ารายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และมีรายการพิเศษในงบการเงิน

นอกจากนี้ มีงานวิจัยหลายท่านใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag) เป็นตัวแปรวัดด้านคุณภาพการสอบบัญชี เช่น Knechel & Payne (2011) Payne & Jensen (2002) และ Knechel & Sharma (2012) เนื่องจากความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินที่น่าเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาดทุน

สำหรับประเทศไทย ปัจจุบันคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ได้มีการกำหนดนโยบายการเปิดเผยข้อมูลสารสนเทศแก่สาธารณชน ผ่านระบบ SET Portal ทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษ โดยกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องนำส่งงบการเงินก่อนสอบทานและก่อนตรวจสอบ ภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นไตรมาสหรือสิ้นงวดบัญชีของบริษัท ส่วนงบการเงินรายไตรมาสที่ผ่านการสอบทานโดยผู้สอบบัญชี ภายใน 45 วันนับแต่วันสุดท้ายของแต่ละไตรมาส โดยให้จัดทำงบการเงินรวมด้วย และงบการเงินประจำปีที่ผ่านมา

ตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี ให้นำส่งภายใน 3 เดือน นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ บริษัทอาจเลือกนำส่งงบการเงินประจำปีฉบับที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีภายใน 2 เดือน แทนการนำส่งงบการเงินรายไตรมาส 4 ได้ โดยบริษัทต้องแจ้งตลาดหลักทรัพย์ล่วงหน้าก่อนดำเนินการภายใน 30 วัน นับแต่วันที่สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) นำส่งภายใน 3 เดือน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับพัฒนาการที่สำคัญของบริษัทจดทะเบียนในรอบปีที่ผ่านมา การประกอบธุรกิจ คณะกรรมการ โครงสร้างผู้ถือหุ้น ฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงาน ภาวะอุตสาหกรรม รวมถึงปัจจัยเสี่ยงของธุรกิจ พร้อมทั้งให้บริษัทเผยแพร่ผ่านระบบข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ของตลาดหลักทรัพย์ และรายงานประจำปี นำส่งภายใน 4 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นเวลาเดียวกับที่บริษัทจดทะเบียนได้นำส่งให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทเพื่อใช้ประกอบการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นประจำปี ดังนั้นงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วเป็นแหล่งข้อมูลที่เข้าถึงได้สำหรับนักลงทุนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจ

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี หมายถึง ช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันสิ้นสุดงวดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง โดยวัดจากจำนวนวันตั้งแต่วันสิ้นสุดงวดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของหลายท่านดังที่กล่าวในข้างต้น

#### **ปัจจัยในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Audit opinion)**

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี มีการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีที่หลากหลาย จากงานวิจัยของ Duréndez Gómez-Guillamón (2003) ที่วัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

งานวิจัยของ Chadegani, Mohamed, & Jari (2011) ได้กำหนดตัววัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วย การแสดงความเห็นและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Auditor's opinion) นอกจากนี้งานวิจัยของ Koubaa & Anis (2015) ได้ทำการศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีโดยวัดตัวแปรด้านการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่าการที่ผู้สอบแสดงความเห็นในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหมายถึงคุณภาพการสอบบัญชี และ PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) มีการจัดเสวนาและระบุตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชีในด้านผลลัพธ์ของงานตรวจสอบ (Audit Results) คือ การออกหน้ารายงานที่มีประเด็นเรื่องปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Cipriano Hamilton, & Vandervelde (2017) ที่กล่าวว่าการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีแสดงถึงความเชื่อมั่นของงบการเงินว่าปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานการเงิน และสอดคล้องกับ Zhao

(2014) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการเป็นการบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ปี พ.ศ. 2559 เรื่อง การแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงิน ได้กล่าวว่าวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินจากการประเมินข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับและเพื่อแสดงความเห็นดังกล่าวอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร โดยผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงิน ในการแสดงความเห็นดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องสรุปว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลหรือไม่ว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ข้อสรุปดังกล่าวต้องคำนึงถึงข้อสรุปของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ รวมถึงการพิจารณาลักษณะเชิงคุณภาพของวิปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมทั้งข้อบ่งชี้เกี่ยวกับความลำเอียงที่อาจเกิดขึ้น ในการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ในหมวดรหัส 700 ได้กล่าวถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (2559) เรื่อง การแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) (2558) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) (2559) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีรายละเอียด ดังนี้

ก. รายงานที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข หมายถึง ความเห็นของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง), 2559, น.2) และการรายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แต่เปลี่ยนแปลงดัดแปลงด้วยการเพิ่มวรรคเน้นและเหตุการณ์ที่ไม่มีผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง), 2558, น.2-3) เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดย วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หมายถึง วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึง เรื่องที่ได้เปิดเผยไว้อย่างเหมาะสมในงบการเงิน ซึ่งภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้ว เป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน ในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตของคดีความหรือการดำเนินการทางกฎหมาย เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน และปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง

ข. รายงานที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการ หรือผลรวมหลายรายการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแต่ไม่แพร่กระจายไปยังงบการเงิน หรือผู้สอบบัญชี ไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐาน สนับสนุนการ แสดงความเห็น แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่ง ตรวจสอบไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แพร่กระจายไป ยังงบการเงิน (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง), 2558, น.3)

ค. รายงานที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หมายถึง ผู้สอบบัญชีได้รับ หลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการหรือผลรวมหลาย รายการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง), 2559, น.5)

ง. รายงานที่ไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน หมายถึง ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหา หลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และ ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งตรวจสอบไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ และแพร่กระจายไปยังงบการเงิน (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง), 2558, น.5)

#### 2.1.5 แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fee)

การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งซึ่งช่วยในการตรวจสอบการทำงานของบริษัทและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย และปัญหาด้านการแข่งขันของผู้สอบบัญชีในการรับงาน ซึ่งอาจ ทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีต่ำกว่าผู้สอบบัญชีรายอื่น คุณภาพการสอบบัญชี อาจไม่ดีเท่าที่ควรจะเป็น (วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563) นอกจากนี้ วลัยพร สวัสดิ์มิ่งคล (2552) ได้ให้ความหมายของ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หมายถึง ผลตอบแทนจากการปฏิบัติงาน ตรวจสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทในกลุ่ม SET100 ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และกล่าวถึงความเสี่ยงของกิจการ และขนาดกิจการไม่ว่าจะวัดโดย สินทรัพย์รวม มูลค่าราคาตลาดหุ้นทุน หรือ รายได้รวม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในทางตรงกันข้าม ระดับความซับซ้อนของ กิจการ ผลกำไรของกิจการและอัตราการเจริญเติบโตไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบ บัญชี และงานวิจัยของ วรพจน์ อุชุไพฑูริย์วงศ์ (2532) ที่ศึกษาปัจจัยภายในของสำนักงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่าปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คือ เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี



จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน

งานวิจัยในต่างประเทศได้มีการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี Kusharyanti (2013) ได้ศึกษาปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยกล่าวว่า ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของงานสอบบัญชี กำไรสุทธิ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการลูกค้า จำนวนครั้งที่ประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ Rusmanto & Waworuntu (2015) ที่กล่าวว่าปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คือ ขนาดของกิจการที่วัดจากสินทรัพย์รวม โดยความซับซ้อนทางธุรกิจ กำไรสุทธิและจำนวนสาขาของกิจการไม่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และสอดคล้องกับ Birjandi, Mansoorabady, & Fathi (2017) ที่กล่าวว่าขนาดของกิจการที่วัดจากสินทรัพย์รวม มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และพบว่าอัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย และงานวิจัยของ Castro, Peleias, & Silva (2015) ได้กล่าวว่าปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของลูกค้าที่วัดจาก Leverage (หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น) ผลขาดทุนของกิจการ และ Liquidity (สินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน) และสำนักงานสอบบัญชี BIG4

Choi et al. (2006) ได้กล่าวว่า ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee) หมายถึง ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่มีการจ่ายจริงให้แก่ผู้สอบบัญชี และวัดปัจจัยที่ใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติจาก สินทรัพย์รวม จำนวนหน่วยธุรกิจ จำนวนหน่วยภูมิศาสตร์ การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม จำนวนลูกจ้างของกิจการ หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปี ที่ผ่านมา ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ต่างประเทศ กำไร (ขาดทุน) จากรายการพิเศษ ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) สำนักงานสอบบัญชี BIG4 และอัตราการเติบโตของมูลค่าตามบัญชีและผลตอบแทน ซึ่งมีปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสอดคล้องกับงานวิจัยของ Jung et al. (2016)

จากงานวิจัยของ Jung et al. (2016) ได้วัดปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการคำนวณหาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ โดยกำหนดปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากสินทรัพย์รวม จำนวนลูกจ้างของกิจการการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา

3 ปี ที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี การเติบโตของยอดขาย สำนักงานสอบบัญชี BIG4 การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปี สัดส่วนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ สัดส่วนของผู้ถือหุ้นชาวต่างประเทศ ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ต่างประเทศ โดยอ้างอิงการทบทวนวรรณกรรมของ Simunic (1980) ที่อธิบายว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับขนาดของกิจการลูกค้า ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า ความเสี่ยงของลูกค้า ซึ่งสอดคล้องกับ Choi et al. (2006) Jung et al. (2016) และ Choi et al. (2006) ที่กล่าวว่า สินทรัพย์รวมและจำนวนลูกจ้างของกิจการเป็นตัววัดขนาดของกิจการลูกค้า ความต้องการงานบริการตรวจสอบบัญชีมีแนวโน้มจะเพิ่มขึ้นตามขนาดของกิจการและจำนวนลูกจ้าง ดังนั้น ค่าธรรมเนียมจะผันแปรไปตามปัจจัยเหล่านี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชียังมีแนวโน้มสูงขึ้นตามความซับซ้อนของการดำเนินงานทางธุรกิจ ดังนั้น จึงรวมปัจจัย ด้านการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม ในเรื่องของความซับซ้อนทางธุรกิจ ซึ่งมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น สามารถสรุปความหมายของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และจากการทบทวนวรรณกรรมที่สอดคล้องกันของนักวิจัยหลายท่านที่เกี่ยวกับปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีข้างต้น ปัจจัยที่ใช้วัดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีวัดได้จาก สินทรัพย์รวม การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปีที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี สำนักงานสอบบัญชี BIG4

#### 2.1.6 แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees)

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติ ได้กล่าวถึง ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ วัดจากแบบจำลองค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติที่คำนวณได้จากส่วนที่เหลือของสมการถดถอยของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรวม (Nkemjika et al., 2017 และ Choi et al., 2006)

ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Fee) หมายถึง ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee) หักด้วยค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) โดยค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee) หมายถึง

ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่มีการจ่ายจริงให้แก่ผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) หมายถึง ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คำนวณได้ สมการถดถอยของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรวม ( Nkemjika et al., 2017 และ Choi et al., 2006) ได้กำหนดปัจจัยที่ใช้การกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังจากสินทรัพย์รวม จำนวนหน่วยธุรกิจ จำนวนหน่วยภูมิศาสตร์ การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม จำนวนลูกจ้างของกิจการ หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปี ที่ผ่านมา ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ต่างประเทศ กำไร (ขาดทุน) จากรายการพิเศษ ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) สำนักงานสอบบัญชี BIG4 และอัตราการเติบโตของมูลค่าตามบัญชีและผลตอบแทน ส่วน Jung et al., (2016) ได้วัดปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังจากสินทรัพย์รวม จำนวนลูกจ้างของกิจการการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปี ที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี การเติบโตของยอดขาย สำนักงานสอบบัญชี BIG4 การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในปี สัดส่วนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ สัดส่วนของผู้ถือหุ้นชาวต่างประเทศ ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ต่างประเทศ

#### 2.1.7 แนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment)

Lewis & Maltby ได้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี หมายถึงระบบการทำงาน เอกสาร โดยมีความกดดันต่อสภาพแวดล้อมการตรวจสอบบัญชีที่เป็นทางตรง (Direct Pressure) เช่น การต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมายของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี และ ความกดดันต่อสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทางอ้อม (Indirect Pressure) เช่น การตระหนักของลูกค้าในการใช้บริการ (Awareness of customers) และการแข่งขันด้านราคา (Competitions) Mahdavi and Daryaei (2017) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมในการสอบบัญชีมีปัจจัยหลายด้าน การประเมินปัจจัยภายนอก เช่น ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบของหน่วยงานภายนอก สภาพแวดล้อมเป็นปัจจัยที่สำคัญที่มีอิทธิพลต่อมนุษย์ในสังคม โดยศึกษา สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในด้านความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี โดย Chinnista Nimkeaw (2554) ให้คำนิยามว่า ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อม หมายถึง สิ่งที่มีอิทธิพลต่อการปฏิบัติการในองค์การ

นัยนา อ้างสันติกุล (2522) กล่าวว่า สภาพแวดล้อม หมายถึง พฤติกรรม เหตุการณ์ สถานที่ หรือลักษณะใดๆ อันก่อให้เกิดผลหรือขัดขวางความก้าวหน้า การพัฒนาความรู้ ความคิด ทักษะ และทักษะในวิชาชีพ นอกจากนี้ Andiola (2014) ได้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี ว่าเป็นปัจจัยของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เช่น ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ความมั่นใจในการทำงานของผู้สอบบัญชี ทักษะของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า และอายุของผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับนิยามล ฟองน้ำ (2557) ได้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวกับคุณลักษณะว่าหมายถึงบทบาทที่ชักจูงให้เกิดพฤติกรรมโดยตรง ที่กล่าวว่า คุณลักษณะเป็นรากฐานของระบบประสาทของบุคคล เป็นโครงสร้างของระบบจิตประสาท ซึ่งทำหน้าที่ควบคุมบังคับหรือเป็นแกนนำให้บุคคลแสดงพฤติกรรม ช่วยสร้างความเชื่อมั่น และทำให้บุคคลอื่นเกิดความรู้สึกรับรองและทำให้ครอบครัวอบอุ่น และคุณลักษณะพื้นฐานประกอบด้วย

ก. แรงจูงใจ (Motive) เป็นสิ่งที่บุคคลคิดถึงหรือมีความต้องการ ซึ่งแรงจูงใจจะเป็นตัวผลักดันหรือแรงขับให้บุคคลกระทำพฤติกรรม หรือตัวกำหนดทิศทางหรือทางเลือกในการกระทำพฤติกรรมเพื่อตอบสนองต่อเป้าหมาย หรือหลีกเลี่ยงจากสิ่งใดสิ่งหนึ่งที่ตนไม่พึงปรารถนา เช่น บุคคลตั้งเป้าหมายที่ท้าทายจะทำให้มีความรับผิดชอบ มีความกระตือรือร้น และมุ่งมั่นที่จะทำงานให้ประสบความสำเร็จ และจะใช้เป็นข้อมูลย้อนกลับเพื่อทำงานให้ดียิ่ง ๆ ขึ้นไป

ข. อุปนิสัย (Trait) เป็นคุณลักษณะทางกายภาพของบุคคล ซึ่งจะแสดงออกมาเพื่อตอบสนองต่อข้อมูล หรือสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างสม่ำเสมอ อุปนิสัยเป็นสิ่งที่เกิดจากการศึกษา การอบรมเลี้ยงดู ประสบการณ์ และการเรียนรู้ของบุคคล สมรรถนะด้านอุปนิสัยเช่น การควบคุมอารมณ์ ภายใต้อาการความกดดัน ความคิดริเริ่ม เป็นต้น

ค. อัตมโนทัศน์ (Self-Concept) หรือความคิดเห็นเกี่ยวกับตนเอง อาจรวมถึงทัศนคติ (Attitude) ค่านิยม (Value) จินตภาพส่วนบุคคล (Self-Image) เป็นต้น

ง. บทบาททางสังคม (Social Role) หมายถึง สิ่งที่บุคคลต้องการสื่อให้ผู้อื่นในสังคมเห็นว่า ตัวเขามีบทบาทต่อสังคมอย่างไรบ้าง เช่น การเป็นผู้นำทีมงาน ความมีจริยธรรม เป็นต้น

จ. ความรู้ (Knowledge) หมายถึง ข้อมูล ความรู้ ความเข้าใจในหลักการแนวคิดต่าง ๆ ที่บุคคลจำเป็นต้องมีในสาขาวิชาชีพนั้นๆ หรือกล่าวอย่างสั้นๆ ก็คือ “บุคคลต้องมีความรู้อะไรบ้าง” เช่น เจ้าหน้าที่บุคคล ต้องมีความรู้เกี่ยวกับหลักการบริหารทรัพยากรบุคคล ความรู้เกี่ยวกับ กฎหมายแรงงาน เป็นต้น

ฉ. ทักษะ (Skill) หมายถึง ความสามารถ ความชำนาญหรือความคล่องแคล่วในการปฏิบัติงานทั้งด้านใช้วัยวะส่วนใดส่วนหนึ่งของร่างกาย หรือการใช้สมองเพื่อคิดสิ่งต่างๆ หรือกล่าวอย่างสั้นๆ ก็คือ “บุคคลต้องทำอะไรได้บ้าง

จากแนวคิดดังกล่าวผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในด้าน ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ประสิทธิภาพ ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญใน อุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี หมายถึง ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบ บัญชีในด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญ ในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี โดยอ้างอิงงานวิจัยหลาย ๆ ท่านที่ศึกษาสภาพแวดล้อม การตรวจสอบบัญชีจากปัจจัยหลาย ๆ ด้าน

#### **ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure)**

ตามข้อบังคับของสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และต้องเว้นวรรค 2 รอบปี บัญชี และมีการปรับหลักเกณฑ์การ หมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยให้ บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี จากเดิมที่ต้องเว้นวรรค 2 ปี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระ และสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุนใน การใช้รายงานทางการเงินในการตัดสินใจลงทุน โดยเริ่มบังคับใช้ 1 มกราคม 2562 เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้สอบบัญชีตรวจทานและตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนด้วยความ เป็นอิสระ และเพิ่ม คุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องการวัดตัวแปรด้านระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า กับงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยวัดระยะเวลาการให้บริการลูกค้าจากช่วงเวลา ของการให้บริการลูกค้ารายหนึ่ง

นอกจากนี้งานวิจัยของของทศลिया สังขสุวรรณ (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพกำไรของบริษัทลูกค้าของกลุ่มบริษัทวัสดุก่อสร้างและ เครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และกล่าวว่า ระยะเวลาการเป็น ผู้สอบบัญชี คือ ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี โดย ศึกษาความสัมพันธ์ของระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดย แบ่งระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า เป็น 2 ช่วง เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของ คุณภาพกำไรกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า โดยแบ่งเป็นระยะเวลาการเป็นผู้สอบ บัญชีในบริษัทลูกค้า 1-2 ปี กับตั้งแต่ 3 ปี ขึ้นไป โดยอ้างอิงงานวิจัยของ Myers, Myers, & Omer

(2003) รัฐบาลมีการจำกัดเวลาสูงสุดในการตรวจสอบบัญชีในกิจการใดๆ มาจากความเชื่อที่ว่า การสอบบัญชีในกิจการใดเป็นเวลายาวนาน ผู้สอบบัญชีอาจมีส่วนรู้เห็นในการกระทำความผิดในกิจการเกี่ยวกับการแสดงรายการในงบการเงิน และมีแนวความคิดว่าคุณภาพกำไรช่วยส่งเสริมคุณภาพการสอบบัญชีได้ และการไม่บังคับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีทำให้คุณภาพการสอบบัญชีต่ำ มีความเป็นอิสระต่ำ และสามารถช่วยเหลือและผลักดันอุปสรรคของผู้บริหารในการใช้มาตรฐานการบัญชีได้ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยวัดระยะเวลาการให้บริการลูกค้าจากช่วงเวลาของการให้บริการลูกค้ารายหนึ่ง

งานวิจัยของ Jennifer, Liu, & Schaefer (2010) ศึกษาวิจัยตัวแปรระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) และการจัดการกำไร โดยมีวัตถุประสงค์การวิจัยเพื่อความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) และการจัดการกำไรรายปีจากการบริหารลูกค้า โดยมีสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีการให้บริการลูกค้าเป็นระยะเวลานานมีแนวโน้มในการจัดการกำไรให้ลูกค้า โดยแบ่งระยะเวลาการให้บริการลูกค้าเป็นระยะสั้นและระยะยาว โดยพิจารณาจากค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 12.64 ปี และพิจารณาระยะเวลาที่ต่ำกว่าค่าเฉลี่ยเป็นระยะสั้นและสูงกว่าค่าเฉลี่ยเป็นระยะยาว ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Garcia-Blandon & Argiles-Bosch (2015) ได้ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับการแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชี เพื่อศึกษาคุณภาพของผู้สอบบัญชีในประเทศสเปน โดยมีข้อสมมติฐานว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้านานจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีลดลง โดยวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีด้วยการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข และวัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าเพื่อสะท้อนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ซึ่งมาจากแนวคิดของกฎเกณฑ์ของสเปน ซึ่งกล่าวว่าให้มีการทำสัญญาจ้างผู้สอบบัญชีอย่างน้อย 3 ปี แต่ไม่เกิน 9 ปี เมื่อหมดสัญญาต้องมีการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี โดยงานวิจัยได้แบ่งการศึกษาเป็น 2 ช่วง คือ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าน้อยกว่า 3 ปี และมากกว่า 9 ปี

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Dao & Pham (2014) ที่ศึกษาวิจัยระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์การวิจัยเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชีและความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม โดยกล่าวว่าจากการศึกษาในอดีตพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลการทำงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งการที่ผู้สอบตรวจสอบกิจการเป็นระยะ

เวลานานจะทำให้การทำงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีคุ้นเคยกับกิจการของลูกค้า กระบวนการดำเนินงาน

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายของ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีใน บริษัทลูกค้า หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี **ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience)**

จากคำกล่าวของนิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทเพชร (2556) ที่ว่า ผู้สอบบัญชีเป็นกลไกสำคัญ ที่แสดงถึงคุณภาพของงบการเงิน เพื่อให้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน คือ ผู้มีส่วนได้เสีย เจ้าหนี้ ผู้ประกอบการ ลูกหนี้ ลูกจ้าง หน่วยงานภาครัฐ เป็นต้น ผลงานของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญต่อบุคคลภายในองค์กรที่เกี่ยวข้องและสาธารณชน ซึ่งส่งผลให้วิชาชีพบัญชีต้องสรรหาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants: CPAs) ที่มีประสบการณ์ (Auditor Experience) และหนึ่งฤทัย เทียวหวาน (2557) ได้กล่าวว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ต่ำกว่า 3 ปีมีความคิดเห็นด้านคุณภาพการสอบบัญชีต่างจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ 4-6 ปี และต่างจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ 7-9 ปี และต่างจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ 10 ปี ขึ้นไป

งานวิจัยในต่างประเทศ Zarefar (2016) ได้ศึกษาอิทธิพลของจริยธรรม ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชี วัตถุประสงค์การวิจัยเพื่อตรวจสอบเชิงประจักษ์ถึงผลกระทบของจริยธรรม ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีจากระยะเวลาในการทำงานและปริมาณงานที่ทำ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ye, Cheng, & Gao (2014) ที่ศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ต่อความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีความสัมพันธ์เชิงตรงกันข้ามกับความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยอ้างทฤษฎีการตัดสินใจทางพฤติกรรม (Behavioral Decision Theory) ที่ระบุว่า การกระทำถูกกำหนดโดยประสบการณ์ ความสามารถและความรู้ส่วนบุคคล และประสบการณ์เป็นมิติที่สำคัญของทุนมนุษย์ และตัวระบุความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีชั่วโมงในการทำงานและโอกาสในการฝึกปฏิบัติและการตอบรับจากลูกค้ามากกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย และผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากจะมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานของสำนักงานสอบบัญชีและมีการตัดสินใจที่เชื่อถือได้มากกว่า และจัดการความเสี่ยงที่ต้องเผชิญได้รวดเร็วกว่า นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะจัดการความกดดันเกี่ยวกับลูกค้าได้ดีกว่า และสามารถให้ลูกค้าแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินได้ดีกว่าก่อนที่จะออกงบการเงินต่อสาธารณชน และอ้างอิงงานวิจัยของ Bonner & Lewis (1990) ที่กล่าวว่าประสบการณ์ของผู้สอบ

บัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดประสิทธิผลของผู้สอบบัญชี จากจำนวนปี นับตั้งแต่ปีที่ได้รับใบประกอบวิชาชีพเป็นผู้สอบบัญชี และมีงานวิจัยของ Koubaa & Anis (2015) ได้กล่าวว่าประสิทธิผลของผู้สอบบัญชี คือ ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้ง จากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป โดยศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพกำไร ความแตกต่างของการบันทึกภาษีอากร และคุณภาพการสอบบัญชี

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายของ ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี โดยผู้สอบ บัญชีที่มีประสิทธิภาพคือผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี โดยได้รับการแต่งตั้งจาก กิจการตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป

#### ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Tenure)

ในหลายประเทศได้มีข้อบังคับให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี เพื่อความเป็นอิสระในการ ตรวจสอบบัญชีในกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่มีบางประเทศที่มีข้อบังคับให้ หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีเพื่อความเป็นอิสระมากยิ่งขึ้น เช่น Shafie (2009) ได้ให้ความหมาย ของระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี คือ ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับการ แต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี โดยกล่าวว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบ บัญชีเป็นตัวกำหนดความอิสระของผู้สอบบัญชี โดยบางสำนักงานสอบบัญชีได้มีการหมุนเวียน เปลี่ยนผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย แต่ไม่ได้หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี จากการทบทวน วรรณกรรมและข้อบังคับของประเทศมาเลเซีย (Malaysia Institute of Certified Public Accountants (MICPA) ที่จะบังคับให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี ทำให้นักวิจัยได้สนใจศึกษาเกี่ยวกับ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

นอกจากนี้ยังมีนักวิจัย Azizkhani et al. (2018) ได้ศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการ สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีตามข้อบังคับของประเทศอิหร่าน ซึ่งสอดคล้องกับ Jackson et al. (2008) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่า ประเทศอิตาลีและประเทศบราซิลที่บังคับให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการ หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี ทุก 5 ปี เพื่อความเป็นอิสระ ความโปร่งใส แต่ด้วยบริษัทจดทะเบียน ไม่ต้องการที่จะหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจาก ความไม่มั่นใจกับสำนักงานสอบบัญชีใหม่ ความคุ้นเคยในระบบการทำงาน ต้นทุนในการสอบบัญชีที่อาจสูงเพิ่มขึ้น นักวิจัยหลายท่านจึงสนใจ ศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีว่ามีความสัมพันธ์ กันหรือไม่ และข้อบังคับที่นำมาใช้สมเหตุสมผลหรือไม่



จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายของ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี

#### **ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization)**

Habib & Bhuiyan (2011) ได้ให้ความหมายของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี โดยกล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมจะเข้าใจลักษณะพิเศษของธุรกิจ สามารถให้คำแนะนำธุรกิจ และช่วยลูกค้าจากการให้คำแนะนำการดำเนินธุรกิจได้ เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีองค์ความรู้ด้านธุรกิจจากประสบการณ์ เช่น PWC มีการแบ่งปันองค์ความรู้ในองค์กรในทีมและมีการสร้างความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะ โดยพิจารณาจากจำนวนลูกค้าในอุตสาหกรรมที่สำนักงานสอบบัญชีได้ให้บริการ ซึ่งสอดคล้องกับ Sarwoko & Agoes (2014) ที่กล่าวว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม คือ การที่สำนักงานสอบบัญชีมีความรู้ลึกในธุรกิจ มีประสบการณ์ในการตรวจสอบตามประเภทธุรกิจยาวนาน รู้ลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจ และมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจในอุตสาหกรรมดังกล่าวได้เป็นอย่างดี ซึ่งความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชีได้มากจากความเชี่ยวชาญ ความสามารถ กระบวนการตรวจสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของลูกค้า นอกจากนี้ Jiang, L., Jeny, A., & Audousset-Coulier, S. (2012) ได้กล่าวว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม มีส่วนแบ่งการตลาดในอุตสาหกรรมมาก มีต้นทุนในการพัฒนาองค์ความรู้ให้กับผู้สอบบัญชี และมีรายได้จากการสอบบัญชีมากเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ และตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 ให้คำจำกัดความของ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization) หมายถึง ทักษะความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่ง โดยเฉพาะของสำนักงานสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.5) เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจากการปฏิบัติงานในกิจการของลูกค้าสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกต้อง

จากคำนิยามข้างต้น สามารถสรุปความหมายของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง ทักษะความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่ง โดยเฉพาะของสำนักงานสอบบัญชี

## 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและการพัฒนาสมมติฐาน

จากแนวคิด และทฤษฎี ที่กล่าวมาในข้างต้น เป็นเหตุผลให้ผู้วิจัยสนใจทำการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยงานวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ด้านประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ด้านระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและด้านความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี และวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร วัดคุณภาพการสอบบัญชีจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีและวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำไปสู่การพัฒนาสมมติฐานของงานวิจัย รายละเอียดของแต่ละเรื่องอธิบายได้ดังต่อไปนี้

### 2.2.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากการทบทวนวรรณกรรมของ Choi et al. (2006) ที่ได้ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจากกลุ่มตัวอย่างงบการเงิน จำนวน 9,820 บริษัท ระหว่างปี 2000-2003 และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร แต่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าปกติไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Nkemjika (2017) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี โดยศึกษาจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไนจีเรีย ของงบการเงินรอบสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2557 และจากการวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของ Jung (2015) ที่ได้ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชี ในช่วงหลังการปรับใช้มาตรฐาน IFRS โดยเก็บข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เกาหลี ระหว่างปี 2008-2013 จำนวน 10,856 งบการเงิน และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ในช่วงก่อนการปรับใช้มาตรฐาน IFRS แต่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ในช่วงหลังจากการปรับใช้มาตรฐาน IFRS ซึ่งแสดงให้เห็นว่า

ผู้สอบบัญชีคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูง เนื่องจากลูกค้ามีความต้องการให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาทางเลือกของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ในอีกด้านหนึ่ง ยังมีงานวิจัยที่ชี้ให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าปกติมีอิทธิพลทางบวกกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดการกำไร เช่น Gupta, Krishnan, & Yu (2012) ที่ได้ทำการศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดการกำไร จากกลุ่มตัวอย่างระหว่างปี 2004-2008 ในช่วงก่อนนำ SOX มาใช้

จากการทบทวนงานวิจัยที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร จึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

**H1a: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร**

2.2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

สุวดี สัตยารักษ์วิทย์ (2553) กล่าวว่า ระยะเวลาที่ใช้สำหรับการออกรายงานทางการเงินและใช้ประโยชน์ประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานทางการเงินเพื่อไปประกอบการตัดสินใจในช่วงเวลาที่ต้องการ ซึ่งสอดคล้องกับ Dong & Robinson (2018) กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลทันเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงินและเป็นที่มาของการใช้ XBRL ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีบ่งบอกถึงระยะเวลาของการตรวจสอบและความทันเวลาของการออกงบการเงิน ซึ่งงบการเงินก่อนที่จะนำออกมาเผยแพร่ได้ต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี และนักวิจัยหลายท่านได้วัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชี และกล่าวว่าความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่น่าเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาดทุน โดยผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพที่เกิดจากระบวนการปฏิบัติงาน จะสามารถออกรายงานการสอบบัญชีที่รวดเร็วและสามารถนำเสนอต่อสาธารณชนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุนได้ เช่น Knechel & Payne (2011) Payne & Jensen(2002) และ Knechel & Sharma (2012)

นอกจากนี้ Alkhatib & Marji (2012) กล่าวว่าแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้สำหรับผู้ใช้ง่ายนอกคืองบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว จากการทบทวนวรรณกรรมของ Serenjianeh & Takhtaei (2013) ที่ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับราคาหลักทรัพย์ จาก

ประเทศอิหร่าน โดยเก็บข้อมูลระหว่างปี 2006-1010 จำนวน 71 บริษัท และพบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์ทางบวกกับราคาหลักทรัพย์ เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีผลต่อการให้ข้อมูลของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลต่อราคาหลักทรัพย์

นอกจากนี้ จากการทบทวนวรรณกรรม Lee & Jahng (2008) ที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีในประเทศเกาหลี และพบว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีผลในทางตรงกันข้ามกับค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และมีผลในทางตรงกันข้ามกับสำนักงานสอบบัญชี BIG4 และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข แต่ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ จึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

**H1b: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)**

2.2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมของ Xie, Cai, & Ye (2010) ที่ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศจีน จากเหตุผลที่ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ผิดปกติจะมีผลต่อแรงจูงใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ทำให้สามารถเลือกผู้สอบบัญชีให้แสดงความเห็นตามความต้องการของผู้บริหารได้ โดยจากการวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์กับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเฉพาะผู้สอบบัญชีท้องถิ่นเท่านั้น (Local Auditor) โดยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีช่วยปรับปรุงการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีให้เปลี่ยนเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข ซึ่งมีการปรับปรุงที่ดีขึ้น แต่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี BIG4 จึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

**H1c: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

#### 2.2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากการทบทวนวรรณกรรมของทศลียา สังขสุวรรณ (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพกำไรที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทลูกค้าของกลุ่มบริษัทวิศุก่อสร้างและเครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บข้อมูลระหว่างปี 2537-2546 และผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าระยะสั้นมีความสัมพันธ์ทางบวกกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการลูกค้าในปีแรกๆ มีการเสนอให้กิจการตัดจำหน่ายรายการต่างๆ เช่น ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ จึงทำให้กิจการต้องบันทึกรายการคงค้างสูงกว่าปกติ ซึ่งตรงข้ามกับการที่ผู้สอบมีระยะเวลาการให้บริการลูกค้าเป็นระยะเวลานานมีอิทธิพลในทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้ามากขึ้น และลดรายการคงค้างที่ไม่เหมาะสม ดังนั้นการที่ผู้สอบมีระยะเวลาการให้บริการลูกค้าเป็นเวลานานไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ

นอกจากนี้ Chi & Huang (2005) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไรที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยวัดระยะเวลาการให้บริการลูกค้าจากช่วงเวลาของการให้บริการลูกค้ารายหนึ่ง และการจัดการกำไรรายปีจากการบริหารลูกค้า ด้วยการเก็บข้อมูลจากตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของบริษัทได้วันจำนวน 1,337 งบการเงิน ระหว่างปี 1998-2001 เพื่อทดสอบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) มีอิทธิพลทางลบกับการจัดการกำไรหรือไม่ ผลวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) ที่ยาวนานบริษัทจะมีการจัดการกำไรที่เพิ่มขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Jennifer et al. (2010) ศึกษาวิจัยตัวแปรระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) และการจัดการกำไร โดยมีวัตถุประสงค์การวิจัยเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) และการจัดการกำไรรายปีจากการบริหารลูกค้า โดยมีสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีการให้บริการลูกค้าเป็นระยะเวลานานมีแนวโน้มในการจัดการกำไรให้ลูกค้า และผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการลูกค้ายาวนานมีความสัมพันธ์ต่อการจัดการกำไร จึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

อย่างไรก็ตามผลงานวิจัยของ Krauß & Zülch (2013) ที่ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าและสำนักงานสอบบัญชีกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดย

รวบรวมข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมนี ระหว่างปี 2005-2011 และพบว่าไม่ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีจะสั้นหรือยาวไม่ส่งผลกระทบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจากงานวิจัยจึงไม่สนับสนุนข้อบังคับที่ทำให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

**H2a: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร**

2.2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

ตามข้อบังคับของสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และต้องเว้นวรรค 2 รอบปีบัญชี และมีการปรับหลักเกณฑ์การ หมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี จากเดิมที่ต้องเว้นวรรค 2 ปี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และจากงานวิจัยของ ทศลียา สังขสุวรรณ (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพกำไรของบริษัทลูกค้าของกลุ่มบริษัทวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกล่าวว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี คือ ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี โดยแบ่งระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า เป็น 2 ช่วง เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของคุณภาพกำไรกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า โดยแบ่งเป็นระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า 1-2 ปี กับตั้งแต่ 3 ปี ขึ้นไป จากความเชื่อที่ว่า การสอบบัญชีในกิจการใดเป็นเวลายาวนาน ผู้สอบบัญชีอาจมีส่วนรู้เห็นในการกระทำความผิดในเกี่ยวกับการแสดงรายการในงบการเงิน และขาดความเป็นอิสระ Chi & Huang (2005) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยกล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะยาว) (Long Auditor Tenure) จะทำให้ขาดความเป็นอิสระและช่วยจัดการกำไรให้ลูกค้าได้

งานวิจัยของ Jennifer et al. (2010) ศึกษาวิจัยตัวแปรระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure) และการจัดการกำไร โดยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะยาว) (Long Auditor Tenure) จะทำให้มีการจัดการกำไรของลูกค้ามากขึ้น

งานวิจัยของ Ocak & Ozden (2018) ที่ได้ศึกษาลักษณะของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยศึกษา 968 งบการเงิน ระหว่างปี 2008-2013 ของตลาด

หลักทรัพย์ในตุรกี อิสตันบูล โดยศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการศึกษา ประสบการณ์ การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า สำนักงานสอบบัญชี BIG4 การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และ โครงสร้างทางการเงินต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และผลการวิจัยพบว่าเพศหญิง ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญและผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี เพศหญิงมีผลกระทบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยวัดระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีด้วยจำนวนวันนับจากวันสิ้นรอบงบการเงินถึงวันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อ และวัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าด้วยจำนวนปีที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้า

อย่างไรก็ตาม ผลงานวิจัยของ Asmara & Situanti (2018) ที่ศึกษาผลกระทบของ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับความทันกาลของระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอินโดนีเซียประเภทอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคและบริโภค ระหว่าง ปี 2014-2015 จำนวน 90 งบการเงิน โดยผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ขนาดของบริษัทไม่มีผลกระทบต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชี

**H2b: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)**

2.2.6 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

จากงานวิจัยของ Koubaa & Anis (2015) ได้ทำการศึกษาคูณภาพการสอบบัญชีโดยวัดตัวแปรด้านการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่า การที่ผู้สอบแสดงความเห็นในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหมายถึงคุณภาพการสอบบัญชี และ PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) มีการจัดเสวนาและระบุตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชี ในด้านผลลัพธ์ของงานตรวจสอบ (Audit Results) คือ การออกหน้ารายงานที่มีประเด็นเรื่องปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Cipriano et al. (2017) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีแสดงถึงความเชื่อมั่นของงบการเงินว่าปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานการเงิน และสอดคล้องกับ Zhao (2014) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการเป็นการบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี และงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) ที่กล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็น

ผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะยาว) (Long Auditor Tenure) จะทำให้ขาดความเป็นอิสระและช่วยจัดการกำไรให้ลูกค้าได้ ทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่ลดลง

ในอีกด้านหนึ่ง จากงานวิจัยของ Garcia-Blandon & Argiles-Bosch (2015) ได้ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับเป็นตัววัดความอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อศึกษาคุณภาพของผู้สอบบัญชีในประเทศสเปน โดยมีข้อสมมติฐานว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้านานจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีลดลง โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สเปน จำนวน 717 งบการเงิน ระหว่างปี 2001-2009 โดยวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีด้วยการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข และพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าไม่มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีในเชิงประจักษ์จากแนวคิดและงานวิจัยอ้างอิง จึงตั้งสมมติฐานว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

**H2c: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

2.2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

Ye et al. (2014) ที่ศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ต่อความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยวัดความล้มเหลวจากการตรวจสอบด้วยการถูกลงโทษจากหน่วยงานกำกับดูแลจากการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และวัดประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีจากจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้รับใบประกอบวิชาชีพเป็นผู้สอบบัญชี โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีอิทธิพลต่อความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยอ้างทฤษฎีการตัดสินใจทางพฤติกรรม (Behavioral Decision Theory) ที่ระบุว่า การกระทำถูกกำหนดโดยประสบการณ์ ความสามารถและความรู้ส่วนบุคคล และประสบการณ์เป็นมิติที่สำคัญของทุนมนุษย์และตัวระบุความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีชั่วโมงในการทำงานและโอกาสในการฝึกปฏิบัติและการตอบรับจากลูกค้าน้อยกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย และผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากจะมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานของสำนัก



งานสอบบัญชีและมีการตัดสินใจที่เชื่อถือได้มากกว่า และจัดการความเสี่ยงที่ต้องเผชิญได้รวดเร็วกว่า นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะจัดการความกดดันเกี่ยวกับลูกค้าได้ดีกว่าและสามารถให้ลูกค้าแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินได้ดีกว่าก่อนที่จะออกงบการเงินต่อสาธารณชน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Barghathi, Collison, & Crawford L. (2018) ที่ศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อการจัดการกำไร และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สูงจะลดโอกาสในการจัดการกำไรที่เกิดจากการใช้รายการคงค้างซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร จึงตั้งสมมติฐานว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีด้านรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

### **H3a: ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร**

2.2.8 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

จากตามทฤษฎีงานวิจัยข้างต้นของ Ye et al., (2014) ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะได้รับการฝึกปฏิบัติจากลูกค้าเป็นเวลานาน และจัดการความเสี่ยงที่ต้องเผชิญได้รวดเร็วกว่าและสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวดเร็วกว่า (ระยะสั้น) จากงานวิจัยของ Knechel & Payne (2001) ที่ได้ศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยจะมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ocak & Ozden (2018) ที่ได้ศึกษาลักษณะของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยศึกษา 968 งบการเงินระหว่างปี 2008-2013 ของตลาดหลักทรัพย์ในตุรกี อิสตันบูล โดยศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี ด้านการศึกษา ประสบการณ์ การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า สำนักงานสอบบัญชี BIG4 การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และโครงสร้างทางการเงินต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และผลการวิจัยพบว่าประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญ และผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยวัดระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีด้วยจำนวนวันนับจากวันสิ้นรอบงบการเงินถึงวันที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อ และวัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าด้วยจำนวนปีที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้า จึงสามารถตั้งสมมติฐานว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

### H3b: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

2.2.9 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

จากที่ผู้วิจัยได้อ้างอิงเกี่ยวกับแนวคิดของประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีและแนวคิดเกี่ยวกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งกล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะมีความสามารถในการสอบบัญชีที่ดีกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีประสิทธิภาพ และผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีในรูปแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นการบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี

งานวิจัยของ Kaplan (1995) ที่ทำการศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อผลกระทบการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตในการจัดทำงบการเงิน และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพมีผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Nugraha & Suryandari (2018) ที่ทำการศึกษาประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี การใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีต่อความถูกต้องของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยใช้วิธีการส่งแบบสอบถามให้ผู้สอบบัญชี และได้รับการตอบกลับมา จำนวน 255 คน และพบว่าประสิทธิภาพ ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี แต่ไม่พบอิทธิพลของการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ye et al. (2014) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะมีแนวโน้มล้มเหลวในการตรวจสอบบัญชีต่ำ นั่นคือผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพจะแสดงความเห็นในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จึงสามารถตั้งสมมติฐานว่า ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

อย่างไรก็ตามผลงานวิจัยของ Chiang & Lin (2012) ที่ศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันกับความเชี่ยวชาญและประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศของประเทศไทยได้หวั่น ระหว่างปี 1999-2008 จำนวน 6,440 งบการเงิน และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและความเชี่ยวชาญจะมีผลทำให้การแสดงความเห็นเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ เข้าใจในธุรกิจและหลีกเลี่ยงปัญหาของการถูกฟ้องร้องทางกฎหมายและการเสียชีวิต

**H3c: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

2.2.10 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) กับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

Abedalqader, Tawfiq, & Ata Baker (2011) ได้ทำการศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม นั่นหมายถึง คุณภาพการสอบบัญชีจะแย่ลงหากสำนักงานสอบบัญชีมีความคุ้นเคยกับลูกค้าและให้บริการตรวจสอบเป็นเวลานาน ทำให้มีแนวโน้มในการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Rickett (2016) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี คัดยัดจากเกณฑ์คงค้าง ซึ่งพบว่า ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดจากเกณฑ์คงค้างในทิศทางตรงกันข้าม ซึ่งมีผลตรงกันข้ามกับงานวิจัยของ Alareeni (2019) ที่ได้รวบรวมงานวิจัยจากหลายแหล่งเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวิธีการ meta-analysis โดยศึกษาลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีในด้าน ค่าบริการอื่นของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Krauß & Zülch (2013) ที่ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าและสำนักงานสอบบัญชีกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยรวบรวมข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมนี ระหว่างปี 2005-2011 และพบว่าไม่ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีจะสั้นหรือยาวไม่ส่งผลต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจากงานวิจัยจึงไม่สนับสนุนข้อบังคับที่ให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

**H4a: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร**

2.2.11 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) กับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

จากผลงานวิจัยของ Dao & Pham (2018) ที่ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชีกับระยะเวลาที่ใช้ออกรายงานการสอบบัญชี ซึ่งพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (ระยะสั้น) (Short Auditor Tenure) มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) (Long Audit Report Lag) เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้เวลาในปีแรกเพื่อทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้าในช่วงการตอบรับงานสอบบัญชี ทำให้ใช้เวลาในการตรวจสอบนาน ส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีระยะเวลานาน จึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลในทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Mande & Son (2011) ที่ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่อการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี โดยจากการศึกษาพบว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) (Long Audit Report Lag) ยิ่งทำให้มีแนวโน้มในการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากการที่สำนักงานสอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นเวลานานถือเป็นปัจจัยความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี จึงมีแนวโน้มเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยของ Lai & Cheuk (2005) ศึกษา ระยะเวลาการสอบบัญชีของหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลจาก 369 บริษัทในประเทศออสเตรเลียในปี 2001 และจากผลงานวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากมีข้อจำกัดในงานวิจัยคือจำนวนข้อมูลที่ทำการศึกษามีจำนวนน้อย

**H4b: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)**

2.2.12 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) กับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Jackson et al. (2008) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Going-Concern Report) ซึ่งพบว่าอิทธิพลทางบวก โดยมีทิศทางเดียวกัน แต่หากวัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยรายการคงค้างซึ่งใช้

คุณประโยชน์ของผู้บริหาร พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อกัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงมองเห็นประโยชน์น้อยมากของการบังคับใช้ของข้อบังคับในการบังคับให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Blandón & Bosch (2013) ศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข ตามข้อบังคับของประเทศสเปนที่มีการให้เปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี เมื่อตรวจสอบติดต่อกันเกิน 9 ปี โดยเก็บข้อมูลเชิงประจักษ์จากฐานข้อมูลของประเทศสเปน ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสเปน จำนวน 717 งบการเงิน ระหว่างปี 2001-2009 และจากงานวิจัยพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข

**H4c: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

2.2.13 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้คุณประโยชน์ของผู้บริหาร

จากงานวิจัยของ Nagy (2012) ที่ทำการศึกษาความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในระดับหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้คุณประโยชน์ของผู้บริหารของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา และพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Bloomfield & Shackman (2008) ได้ทำการศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแก้ไขงบการเงิน และพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม และนอกจากนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Alareeni (2019) ที่ได้รวบรวมงานวิจัยจากหลายแหล่งเพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยวิธีการ meta-analysis โดยศึกษาลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีในด้าน ค่าบริการอื่นของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้คุณประโยชน์ของผู้บริหาร การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกกับรายการคงค้างซึ่งใช้คุณประโยชน์ของผู้บริหาร

อย่างไรก็ตามมีความไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Van Bergen (2013) ศึกษาความเชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้คุณประโยชน์ของผู้บริหาร โดยเก็บข้อมูลเชิงประจักษ์จากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา ระหว่างปี 2004-2004 จำนวน 16,130 งบการเงิน และพบว่าความ

ผู้เชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร อย่างไรก็ตามผู้วิจัยได้กล่าวว่างานวิจัยมีข้อจำกัดในเรื่องของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลความเชี่ยวชาญของอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีของทั้งตลาดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ จึงเก็บข้อมูลเฉพาะบริษัทที่ทำการศึกษานั้น ดังนั้นข้อมูลความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีในงานวิจัยนี้อาจจะไม่สามารถอธิบายความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีของตลาดหลักทรัพย์ได้ดี

#### **H5a: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร**

2.2.14 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

Habib & Bhuiyan (2011) ได้ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี โดยวัดความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชีจากจำนวนลูกค้าในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ และผลงานวิจัยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งหมายถึงคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีเพราะสามารถออกรายงานได้ทันต่อเวลากับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน จึงสามารถตั้งข้อสมมติฐานว่าความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ได้ให้คำจำกัดความของ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization) หมายถึง ทักษะความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะของสำนักงานสอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น.5) ซึ่งตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชีได้ระบุถึงการให้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจากการปฏิบัติงานในกิจการของลูกค้าสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกต้อง

อย่างไรก็ตามมีความแตกต่างจากงานวิจัยของ Abidin & Ahmad-Zaluki (2012). ที่ศึกษาความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีต่อความทันกาลในการออกหน้ารายงานการสอบบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 873 บริษัท ในปี 2007 ของประเทศมาเลเซีย และพบว่าสำนักงานสอบบัญชี Big4 ที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชี

ไม่ได้ทำให้การตรวจสอบเร็วขึ้น นั่นหมายความว่าความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาการออกหน้ารายงานการสอบบัญชี

**H5b: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)**

2.2.15 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

งานบทความวิจัยของ Alareeni (2019) ที่ได้รวบรวมงานวิจัยจากหลายแหล่งเพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวิธีการ meta-analysis โดยศึกษาลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีในด้าน ค่าบริการอื่นของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และพบว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (ระยะยาว) มีอิทธิพลทางบวกต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Bruynseels, Knechel, & Willekens (2006) ที่ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลเชิงประจักษ์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกาในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต ระหว่างปี 1998-2001 จำนวน 102 บริษัท และพบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญไม่ได้มีแนวโน้มจะออกรายงานแบบเปิดเผยเรื่องปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ถึงแม้ว่าบริษัทนั้นกำลังจะล้มละลายก็ตาม เนื่องจากลูกค้ามีการแจ้งว่าจะได้รับเงินสนับสนุนในระยะสั้น

**H5c: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป**

นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาตัวแปรตัวแปรควบคุมที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีดังนี้

### ขนาดของบริษัท (Firm Size)

จากการทบทวนวรรณกรรม มีงานวิจัยหลายงานที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของบริษัทกับคุณภาพการสอบบัญชี งานวิจัยของ Vander Bauwhede, Willekens, & Gaeremynck (2003) ได้ศึกษาขนาดของบริษัทต่อการเกณฑ์คงค้างที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งพบว่ามีความสัมพันธ์กัน และสอดคล้องกับ Kim, Liu, & Rhee (2003) มีความสัมพันธ์กับการจัดการกำไร Piot (2004) กล่าวว่าขนาดของบริษัทที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี นอกจากนี้ Simunic (1980) กล่าวว่าบริษัทที่มีสินทรัพย์ สินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าจำนวนมากต้องการผู้สอบที่มีคุณภาพ โดยขนาดของบริษัทวัดจากสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท และขนาดของบริษัทมีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Arifuddin & Usman, 2017; Hassan, 2016; Muchran, 2016) และงานวิจัยของ Mutiara, Zakaria, & Anggraini (2018) ได้ศึกษาตัวแปรด้านขนาดของกิจการกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีและพบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงขนาดของกิจการยิ่งใหญ่จะทำให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีสั้นลง นักลงทุนจะเข้มงวดกับลูกค้ำที่มีกิจการขนาดใหญ่ให้ส่งนํารายงานผู้สอบบัญชีทันต่อเวลา เพื่อใช้ในการตัดสินใจและกิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีกลไกเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน มีโครงสร้างองค์กรที่สมบูรณ์ จึงส่งผลให้มีกระบวนการที่ดีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานได้ง่ายขึ้นและรวดเร็วขึ้น

### อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return On Assets)

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต Skinner & Srinivasan (2012) กล่าวว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างผลการดำเนินงานกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นอกจากนี้ Koubaa & Anis (2015) กล่าวว่าขนาดของบริษัทมีอิทธิพลทางบวกกับการบันทึกบัญชีด้วยหลักความระมัดระวัง ซึ่งวัดผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ดังนี้

อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ = กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวมและจากงานวิจัยของ Kothari, Leone, & Wasley (2005) กล่าวว่าผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีความสัมพันธ์กับรายการคงค้างซึ่งเกิดจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และเป็นตัววัดที่ดี และงานวิจัยของ Akingunola, Soyemi, & Okunuga (2018) พบว่าผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

### อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน (Leverage)

จากการทบทวนวรรณกรรม Koubaa & Anis (2015) กล่าวว่าแหล่งของการก่อหนี้เกิดจากผู้ถือหุ้นและเจ้าหนี้ และความเล็งของเจ้าหนี้คือการที่ผู้ถือหุ้นได้เปรียบในการเข้าไปจัดการ



เพื่อโอนผลประโยชน์ด้านการเงินให้กับตนเอง ดังนั้น การที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นในงบการเงิน คือการมีผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ นอกจากนี้ Hay & Davis (2004) กล่าวว่า กิจการที่มีหนี้สินสูง ต้องการคุณภาพการสอบบัญชีที่สูง โดยวัดอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม ได้ดังนี้

อัตราส่วน โครงสร้างทางการเงิน = หนี้สินรวมต่อส่วนของเจ้าของ

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงเพิ่มตัวแปรขนาดของบริษัท ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์และอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม เพื่อควบคุมผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยกำหนดเป็นตัวแปรควบคุม

### 2.3 กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับข้างต้น ทำให้ผู้วิจัยสามารถสร้างกรอบแนวคิดในการวิจัยได้ดังภาพที่ 2.3 โดยจากภาพที่ 2.3 จะแสดงถึงสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ในงานวิจัยครั้งนี้ ได้ศึกษาตัวแปร ดังนี้

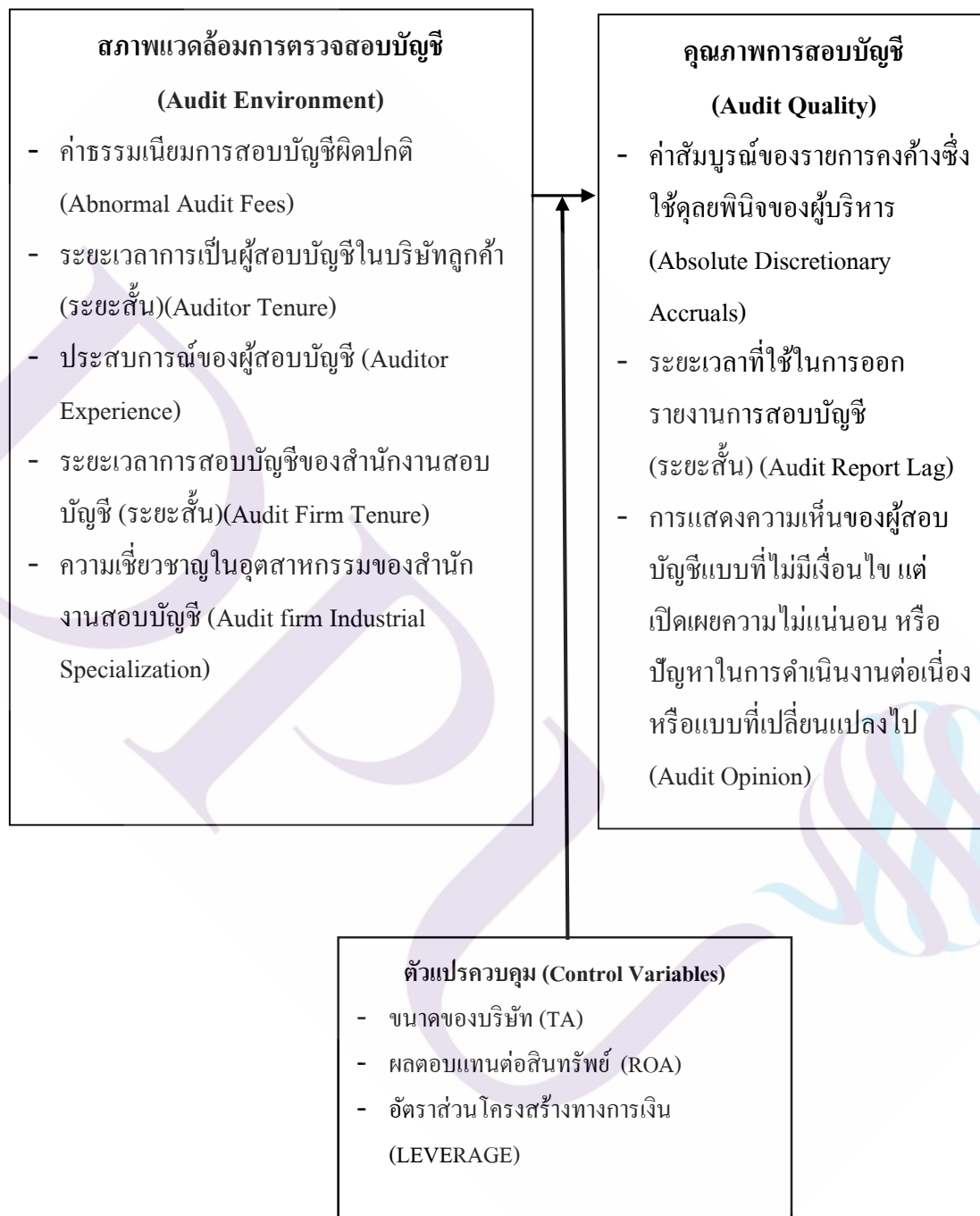
1. คุณภาพการสอบบัญชี โดยแบ่งออกเป็น 3 มุมมอง ดังต่อไปนี้ รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติ ซึ่งคำนวณได้จากผลต่างของค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริงกับค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ ซึ่งค่าธรรมเนียมคาดหวังในระดับปกติ พิจารณาจากสมการถดถอยโดยคำนึงถึงปัจจัยที่มีผลกระทบ ได้แก่ สินทรัพย์รวม การหมุนเวียนของสินค้างเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปีที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของเจ้าของ ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี และสำนักงานสอบบัญชี BIG4

3. สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 5 ด้าน ดังต่อไปนี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี

นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ทำการวิเคราะห์ตัวแปรควบคุมที่อาจจะเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีได้แก่ ขนาดของบริษัท ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราส่วนโครงสร้าง

ทางการเงิน รายละเอียดของระเบียบวิธีวิจัย ผลการวิเคราะห์ การอภิปรายและสรุปผล จะกล่าวถึงในลำดับต่อไป



ภาพที่ 2.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

## 2.4 บทสรุป

สำหรับในงานวิจัยเรื่องสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีมีการพัฒนาสมมติฐานในงานวิจัยจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) รวมถึงแนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี (Auditing) แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fee) แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees) และแนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment) และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมาทำให้ได้สมมติฐานในงานวิจัยนี้เกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (ซึ่งวัดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี โดยวัดคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง ซึ่งได้แก่ มุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร มุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีและสุดท้ายคือมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแลที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป โดยรายละเอียดในการทดสอบสมมติฐานจะกล่าวในลำดับถัดไป

## บทที่ 3

### ระเบียบวิธีวิจัย

บทนี้จะกล่าวถึงการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ผู้วิจัยได้กำหนดประชากร กลุ่มตัวอย่าง เครื่องมือ วิธีการรวบรวมข้อมูลและสถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

#### 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ที่ประกาศรายชื่อ ณ วันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2561 ในระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560

#### 3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ลักษณะของข้อมูลที่ต้องการ คือ ข้อมูลเชิงปริมาณซึ่งเป็นข้อมูลที่สอดคล้องกับตัวชี้วัดของตัวแปรต่าง ๆ ที่ผู้วิจัยกำหนดไว้ โดยแหล่งข้อมูลที่ใช้ศึกษา มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees) ได้แก่ สิ้นทรัพย์รวม สิ้นค้างเหลือ ลูกหนี้การค้า หนี้สินรวม ทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว สิ้นทรัพย์หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินรวม ส่วนของเจ้าของ กำไรสุทธิ ผลขาดทุนประจำปี ประเภทสำนักงานสอบบัญชี จากรายงานประจำปีของบริษัทในฐานะข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2. ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Auditor Tenure) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Firm Tenure) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit firm Industrial Specialization) จากรายงานประจำปีของบริษัทในฐานะข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3. ข้อมูลเกี่ยวกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ได้แก่ กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน สินทรัพย์รวม ยอดขายหรือรายได้ ถูกหนี มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จากรายงานประจำปีของบริษัทในฐานะข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4. ข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Report Lag) ได้จากรายงานประจำปีของบริษัทในฐานะข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5. ข้อมูลเกี่ยวกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Audit Opinion) ได้จากฐานข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### 3.3 การสร้างเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูล

การสร้างข้อมูลในการรวบรวมข้อมูลในการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลทุกข้อมู ผู้วิจัยได้มีการทบทวนวรรณกรรม และสร้างสมมติฐาน เพื่อนำไปสู่การสร้างตัวแปรที่ใช้ศึกษาในงานวิจัยรายละเอียดของตัวแปร มีดังต่อไปนี้

#### 3.3.1 ตัวแปรตาม (Dependence Variables)

ตัวแปรตามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) โดยวัดคุณภาพการสอบบัญชีจาก 3 มุมมอง ได้แก่ ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแล้วในการตรวจให้พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญและความสามารถของผู้สอบบัญชีในการยับยั้งการจัดการกำไร (DeAngel, 1981) ด้านระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Report Lag) ในมุมมองความทันต่อเวลาในการใช้ประโยชน์จากข้อมูลรายงานทางการเงิน (วิลานูช ผดุงเดช, 2558) เนื่องจากความรวดเร็วในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่นำเสนอต่อสาธารณชนเป็นปัจจัยสำคัญต่อตลาดทุน และด้านการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล (Koubaa & Anis, 2015) โดยผู้วิจัยได้วัดตัวแปรด้านต่าง ๆ ดังนี้

### การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals)

การวัดรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ตามแนวคิดของ มาจาก The Modified Jones 's Model (1995) ที่กล่าวว่า รายการคงค้างรวมสามารถคำนวณได้จากแนวคิดกระแสเงินสด ดังนี้

#### ขั้นตอนที่ 1 คำนวณรายการคงค้างรวม

$$TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it} \quad (1)$$

โดยที่  $TAC_{it}$  คือ รายการคงค้างรวมของบริษัท  $i$  ในปี  $t$

$NI_{it}$  คือ กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้บริษัท  $i$  ในปี  $t$

$CFO_{it}$  คือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานของบริษัท  $i$  ในปี  $t$

$i$  คือ บริษัทที่ทำการศึกษา

$t$  คือ ปีที่ทำการศึกษา

ซึ่งรายการคงค้างรวมนั้นสามารถแบ่งออกเป็น รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร และรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

#### ขั้นตอนที่ 2 คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

การศึกษานี้คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร ด้วยตัวแบบจำลอง Modified Jones's Model (1995) โดยการนำค่าที่ได้จากสมการ (1) มาแทนค่าในสมการ (2) เพื่อคำนวณหาค่าสัมประสิทธิ์

$$\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1(1 / A_{it-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3(PPE_{it} / A_{it-1}) \quad (2)$$

โดยที่  $TAC_{it}$  คือ รายการคงค้างรวมของบริษัท  $i$  ในปี  $t$

$A_{it-1}$  คือ สินทรัพย์รวมของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$

$\Delta REV_{it}$  คือ การเปลี่ยนแปลงของยอดขายของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$  กับปี  $t$

$\Delta REC_{it}$  คือ การเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้ของบริษัท  $i$  ในปี  $t-1$  กับปี  $t$

$PPE_{it}$  คือ มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ของบริษัท  $i$  ในปี  $t$

$i$  คือ บริษัทที่ทำการศึกษา

$t$  คือ ปีที่ทำการศึกษา

หลังจากนั้นนำค่าสัมประสิทธิ์ที่ได้จากสมการ (2) ไปแทนค่าในสมการ (3) เพื่อคำนวณหาค่ารายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

$$NAC_{it} = \alpha_1(1 / A_{it-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}] + \alpha_3(PPE_{it} / A_{it-1}) \quad (3)$$

โดยที่  $NAC_{it}$  คือ รายการคงค้างที่ไม่ขึ้นกับดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของบริษัท  $i$  ณ เวลา  $t$

### ขั้นตอนที่ 3 คำนวณรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ไม่ได้เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร

คำนวณได้จากสมการ ดังนี้

$$AbsDAC_{it} = \frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} - NAC_{it} \quad (4)$$

โดยที่  $AbsDAC$  คือ ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้วิจัยต้องการศึกษารายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยไม่สนใจเครื่องหมายบวกหรือลบของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

### การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit Report Lag)

ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี หมายถึง ช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่สิ้นสุดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553) โดยวัดจากจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน หากมีจำนวนวันของบริษัทมีค่าน้อยกว่าค่าเฉลี่ยของจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน จัดว่ามีคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากผู้มีส่วนได้เสียสามารถนำข้อมูลไปใช้ในทันเวลา และหากจำนวนวันของบริษัทมีค่ามากกว่าค่าเฉลี่ยของจำนวนวันที่ออกนับจากวันสิ้นรอบบัญชีในงบการเงิน จัดว่าไม่มีคุณภาพการสอบบัญชี (Koubaa & Anis, 2015) ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

### การวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Audit Opinion)

การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี คือ ประเภทการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเป็นรายงานตามรูปแบบที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนด การวิจัยนี้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยแบ่งประเภท ดังนี้

ก. รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง), 2559)

ข. รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ในเรื่องความไม่แน่นอนของเหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต หรือเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน หรือปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง), 2558) หรือรายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง), 2559)

ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

### 3.3.2 ตัวแปรอิสระ (Independence Variables)

ตัวแปรอิสระในการวิจัยครั้งนี้ คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Auditor Tenure) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Firm Tenure) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit firm Industrial Specialization)

#### ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees)

สำหรับงานวิจัยนี้ใช้ตัวแปรค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) จากสมการ Regression ของ Choi et al. (2006) และ Jung et al. (2016) โดยการคัดเลือกตัวแปรที่เหมือนกัน และสอดคล้องกับงานวิจัยของหลายท่าน (วลัยพร สวัสดิ์มงคล, 2552; วรพจน์ อุชุโพบูลย์วงศ์, 2532; Kusharyanti, 2013; Rusminto et al., 2015; Birjandi et al., 2017; Castro et al., 2015) ได้แก่ สินทรัพย์รวม การหมุนเวียนของสินค้างคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปี ที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี สำนักงานสอบบัญชี BIG4 ในงานวิจัยนี้จึงใช้แบบจำลองค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติที่คำนวณได้จากส่วนที่เหลือของสมการถดถอยของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรวม (Nkemjika et al., 2017; Choi et al., 2006) โดยวัดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติเป็นค่าลอการิทึมธรรมชาติ ที่คำนวณจากค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง (Actual Audit Fee) หักด้วยค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees)

#### ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure)

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี วัดโดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า 1-2 ปี (Myers et al., 2003; ทศลียา สังขสุวรรณ, 2005) ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นในการวัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า



### **ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience)**

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี หมายถึง ระยะเวลาในการทำงานจากการตรวจสอบบัญชี ในกิจการของลูกค้า โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์คือมีระยะเวลาจากการตรวจสอบบัญชีใน กิจการลูกค้า ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป (Koubaa & Anis, 2015) ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นในการวัด ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี

### **ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Tenure)**

ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง ระยะเวลาที่สำนักงานสอบ บัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี วัดโดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หาก ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลา การเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า 1-2 ปี (Jackson et al., 2008) ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นใน การวัดระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

### **ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization)**

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง ทักษะความรู้และ ประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะของสำนักงานสอบบัญชี วัดโดยสำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่ (Big4) ได้แก่ PWC (PricewaterhouseCoopers), DTT (Deloitte Touche Tohmatsu), EY (Ernst & Young) และ KPMG เนื่องจากเป็นสำนักงานสอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม มี ส่วนแบ่งการตลาดในอุตสาหกรรมมาก มีต้นทุนในการพัฒนาองค์ความรู้ให้กับผู้สอบบัญชี และมี รายได้จากการสอบบัญชีมากเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ (Jiang, L., Jeny, A., & Audoussert-Coulier, S., 2012) ในงานวิจัยนี้จึงใช้ตัวแปรหุ่นในการวัดความเชี่ยวชาญใน อุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี วัดโดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 1 หากบริษัทผ่านการ ตรวจสอบโดยสำนักงาน Big 4 และค่าเท่ากับ 0 หากไม่ใช่

### **3.3.3 ตัวแปรควบคุม (Control Variables)**

ตัวแปรควบคุมที่อาจจะเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในด้านรายการ คงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ด้านระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงาน การสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Report Lag) และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่ เปลี่ยนแปลงไป (Audit Opinion) โดยรายละเอียด มีดังนี้

### **ขนาดของบริษัท (Firm Size)**

จากการทบทวนวรรณกรรม มีงานวิจัยหลายงานที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาด ของบริษัทกับคุณภาพการสอบบัญชี (Arifuddin & Usman, 2017; Hassan Y.M., 2016; Muchran,

2016) และงานวิจัยของ Mutiar, Zakaria, & Anggraini, R. (2018) และพบว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี

ในงานวิจัยนี้จึงใช้ค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวมในการวัดขนาดของบริษัท

#### **อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (Return On Assets)**

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่าผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Skinner, & Srinivasan, 2012; Koubaa, & Anis, 2015; Kothari, Leone & Wasley, 2005; Akingunola, Soyemi, & Okunuga, 2018) พบว่าผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ = กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม

ในงานวิจัยนี้จึงใช้กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวมในการวัดผลตอบแทนต่อสินทรัพย์

#### **อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน (Leverage)**

จากการทบทวนวรรณกรรมพบอัตราส่วนโครงสร้างทางการเงินมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Koubaa & Anis, 2015; Hay & Davis, 2004)

อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน = หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

ในงานวิจัยนี้จึงใช้หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นในการวัดอัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงเพิ่มตัวแปรขนาดของบริษัท ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์และอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม เพื่อควบคุมผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยกำหนดเป็นตัวแปรควบคุม

### **3.4 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล**

การศึกษานี้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ ได้แก่ ฐานข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์ของบริษัท เว็บไซต์ของหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียน รายงานประจำปีของบริษัท หนักรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น วารสาร บทความและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศที่เผยแพร่ ซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

### **3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล**

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีทั้ง 4 ด้านกับคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาด

หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ผู้วิจัยจะใช้เครื่องมือทางสถิติเพื่อทดสอบสมมติฐาน ดังต่อไปนี้

3.5.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นการวิเคราะห์ลักษณะข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง เช่น ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าต่ำสุด (Minimum) ค่าสูงสุด (Maximum) ร้อยละ และการแจกแจงความถี่ การวัดแนวโน้มสู่ส่วนกลาง เป็นต้น

3.5.2 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแบบตัวแปรตามโดยในงานวิจัยครั้งนี้ใช้ Pearson's Correlation Coefficient หรือเรียกว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน เพื่อทดสอบว่ามีความสัมพันธ์แบบมีนัยสำคัญทางสถิติหรือไม่ โดยพิจารณาค่า  $r$  ซึ่งจะมีค่าอยู่ระหว่าง -1 ถึง 1 ทั้งนี้ผู้วิจัยจะมีการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยการตรวจสอบ Multicollinearity ซึ่งจะใช้ค่า Variance Inflation Factor (VIF) หรือค่า Tolerance โดยมีหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบคือค่า VIF ที่เหมาะสมไม่ควรเกิน 10 หากเกินกว่านี้แสดงว่าเกิด Multicollinearity สำหรับค่า Tolerance หากมีค่าเข้าใกล้ 0 แสดงว่ามีแนวโน้มในการเกิดปัญหา Multicollinearity โดยงานวิจัยนี้จะนำเฉพาะตัวแปรอิสระที่ไม่มีแนวโน้มในการเกิดปัญหา Multicollinearity มาวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบเส้นทางสัมพันธ์ และวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) วิเคราะห์ผล โดยใช้ค่า Adjusted R<sup>2</sup> เป็นตัววัดสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

### 3.6 ตัวแบบที่ใช้ในงานวิจัย

รูปแบบสมการความสัมพันธ์ที่ใช้ในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อใช้เป็นตัวแบบในการทดสอบสมมติฐานของงานวิจัย ได้ดังนี้

สมมติฐานที่ H1a: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบรูณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

สมมติฐานที่ H2a: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบรูณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

สมมติฐานที่ H3a: ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบรูณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

สมมติฐานที่ H4a: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบรูณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

สมมติฐานที่ H5a: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร จากสมมติฐาน H1a H2a H3a H4a และ H5a สามารถวัดได้จากสมการถดถอยเชิงพหุคูณได้ดังนี้

ตัวแบบที่ 1 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

$$AbsDAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABAFEE_{it} + \beta_2 TEN_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 FTEN_{it} + \beta_5 FSPEC_{it} + \beta_6 FSIZE_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad (5)$$

ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Fee) จากค่าลอการิทึมธรรมชาติ = ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริงจากค่าลอการิทึมธรรมชาติ (Actual Audit Fee) - ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) (6)

ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Expected normal level of audit fees) ได้แก่ สินทรัพย์รวม การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปี ที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของปี สำนักงานสอบบัญชี BIG4 จากสมการ Regression ดังนี้

$$AFEE_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 LNTA + \alpha_2 INVREC + \alpha_3 ISSUE + \alpha_4 LIQ + \alpha_5 LEV + \alpha_6 ROA + \alpha_7 LOSS + \alpha_8 TAX + \alpha_9 BIG4 + error \quad (7)$$

สมมติฐานที่ H1b: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

สมมติฐานที่ H2b: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

สมมติฐานที่ H3b: ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

สมมติฐานที่ H4b: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

สมมติฐานที่ H5b: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากสมมติฐาน H1b H2b H3b H4b และ H5b สามารถวัดได้จากสมการถดถอยเชิงพหุคูณ ได้ดังนี้

ตัวแบบที่ 2 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABAFEE_{it} + \beta_2 TEN_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 FTEN_{it} + \beta_5 FSPEC_{it} + \beta_6 FSIZE_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (8)$$

สมมติฐานที่ H1c: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สมมติฐานที่ H2c: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สมมติฐานที่ H3c: ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สมมติฐานที่ H4c: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สมมติฐานที่ H5c: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากสมมติฐาน H1c H2c H3c H4c และ H5c สามารถวัดได้จากสมการถดถอยเชิงพหุคูณ ได้ดังนี้

ตัวแบบที่ 3 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

$$OPINION_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABAFEE_{it} + \beta_2 TEN_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 FTEN_{it} + \beta_5 FSPEC_{it} + \beta_6 FSIZE_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (9)$$

ตารางที่ 3.1 รายละเอียดตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย

ตัวแปร	คำอธิบาย	สมมติฐาน	วิธีการวัดและแหล่งข้อมูล
AbsDAC	ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร	H1a H2a H3a H4a H5a	วัด AbsDAC ในด้านคุณภาพการสอบบัญชีคำนวณตามสมการที่ 4 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี
ARL	ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)	H1b H2b H3b H4b H5b	วัด ARL ในด้านคุณภาพการสอบบัญชีโดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมากกว่าค่าเฉลี่ยของการออกรายงานการสอบบัญชี และมีค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีน้อยกว่าค่าเฉลี่ยของการออกรายงานการสอบบัญชี ข้อมูลจากรายงานประจำปี และ <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>
OPINION	การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (ไม่มีเงื่อนไข ไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอน หรือ การปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่	H1c H2c H3c H4c H5c	วัด OPINION ในด้านคุณภาพการสอบบัญชีโดยตัวแปรหุ่นมีค่าเท่ากับ 0 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และค่าเท่ากับ 1 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอนหรือการปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวแปร	คำอธิบาย	สมมติฐาน	วิธีการวัดและแหล่งข้อมูล
	เปลี่ยนแปลงไป ได้แก่ แบบมีเงื่อนไข แบบไม่ถูกต้องและแบบไม่แสดงความเห็น		ได้แก่ แบบมีเงื่อนไข แบบไม่ถูกต้องและแบบไม่แสดงความเห็น) ข้อมูลจาก <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>
ABAFEE	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ	H1a H1b H1c	วัด ABAFEE จำนวนตามสมการที่ 6 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี
TEN	ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (จำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง)	H2a H2b H2c	วัด TEN โดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปี ข้อมูลจาก <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>
EXP	ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (จำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีให้บริการตรวจสอบบัญชีในกิจการของลูกค้ารายเดิม)	H3a H3b H3c	วัด EXP โดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อตรวจสอบบริษัทน้อยกว่า 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อตรวจสอบบริษัทตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไปข้อมูลจากรายงานประจำปี และ <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวแปร	คำอธิบาย	สมมติฐาน	วิธีการวัดและแหล่งข้อมูล
FTEN	ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)	H4a H4b H4c	วัด FTEN โดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปี ข้อมูลจาก <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>
FSPEC	ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี	H5a H5b H5c	วัด FSPEC โดยตัวแปรหุ่น มีค่าเท่ากับ 1 หากบริษัทผ่านการตรวจสอบโดยสำนักงาน Big4 และค่าเท่ากับ 0 กรณีไม่ใช่ ข้อมูลจาก รายงานประจำปี และ <a href="http://www.set.or.th">www.set.or.th</a>
FSIZE	ขนาดของบริษัท	ตัวแปรควบคุม	สินทรัพย์รวมของบริษัทในปีที่ t จากสมการที่ 5 8 9 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี
ROA	ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์	ตัวแปรควบคุม	กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวมของบริษัทในปีที่ t จากสมการที่ 5 8 9 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี
LEV	อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน	ตัวแปรควบคุม	หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทในปีที่ t จากสมการที่ 5 8 9 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี
LNTA	ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม	จำนวน ABAFEE	จากสมการที่ 7 ข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี



ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวแปร	คำอธิบาย	สมมติฐาน	วิธีการวัดและแหล่งข้อมูล
INVREC	สินค้าคงเหลือบวก ลูกหนี้การค้าหารด้วย สินทรัพย์รวม	คำนวณ ABAFEE	จากสมการที่ 7 ข้อมูลจากงบการเงินและ รายงานประจำปี
ISSUE	หนี้สินรวมหรือทุนที่มี การออกเพิ่มในช่วง 3 ปี มากกว่า 5% ของ สินทรัพย์รวม	คำนวณ ABAFEE	วัดด้วยตัวแปรหุ่น หากหนี้สินรวมหรือ ทุนที่มีการออกเพิ่มในช่วง 3 ปี มากกว่า 5% ของสินทรัพย์รวม เท่ากับ 1 หาก ไม่ใช่ เท่ากับ 0 จากสมการที่ 7 ข้อมูล จากงบการเงินและรายงานประจำปี
LIQ	สินทรัพย์หมุนเวียน รวมหารด้วยหนี้สิน หมุนเวียนรวม	คำนวณ ABAFEE	จากสมการที่ 7 ข้อมูลจากงบการเงินและ รายงานประจำปี
LOSS	ผลขาดทุนสุทธิ	คำนวณ ABAFEE	วัดด้วยตัวแปรหุ่น หากมีผลขาดทุนสุทธิ ประจำปี เท่ากับ 1 หากไม่ใช่ เท่ากับ 0 จากสมการที่ 7 ข้อมูลจากงบการเงิน และรายงานประจำปี
TAX	ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	คำนวณ ABAFEE	วัดด้วยตัวแปรหุ่น หากมีค่าใช้จ่ายภาษี เงินได้ประจำปี เท่ากับ 1 หากไม่มี เท่ากับ 0 จากสมการที่ 7 ข้อมูลจากงบ การเงินและรายงานประจำปี
BIG4	สำนักงานสอบบัญชี ระดับโลก ประกอบด้วย ดีลอยต์ ไพร์ซวอเตอร์เฮ้าส์คู เปอร์ส์ อีวาย เคพีเอ็มจี	คำนวณ ABAFEE	วัดด้วยตัวแปรหุ่น หากบริษัทใช้สำนัก งานสอบบัญชี BIG4 เท่ากับ 1 หาก ไม่ใช่ เท่ากับ 0 จากสมการที่ 7 ข้อมูล จากงบการเงินและรายงานประจำปี

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ตัวแปร	คำอธิบาย	สมมติฐาน	วิธีการวัดและแหล่งข้อมูล
i	บริษัทที่ทำการศึกษา	H1a H2a H3a H4a H5a H1b H2b H3b H4b H5b H1c H2c H3c H4c H5c	ข้อมูลจากรายงานประจำปี
t	ปีที่ทำการศึกษา	H1a H2a H3a H4a H5a H1b H2b H3b H4b H5b H1c H2c H3c H4c H5c	ข้อมูลจากรายงานประจำปี

### 3.7 บทสรุป

การศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ครั้งนี้ผู้วิจัยได้มีการกำหนดประชากร เครื่องมือ วิธีการรวบรวมข้อมูลและสถิติในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยผู้วิจัยเริ่มจากการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) เฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 โดยการใช้เครื่องมือทางสถิติเพื่อทดสอบสมมติฐาน ประกอบด้วย การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา วิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม และวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ตลอดจนการนำเสนอผลการศึกษารูปแบบของตาราง

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ในงานวิจัยครั้งนี้มีประชากรที่ใช้ในการศึกษาทั้งหมด 32 บริษัท เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ที่เผยแพร่ข้อมูลบริษัทในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2561 โดยเก็บข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 โดยตัดบริษัทที่มีข้อมูลไม่สมบูรณ์ เช่น บริษัทที่เพิ่งแปรสภาพเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 4 บริษัท และไม่มีรายงานประจำปีเผยแพร่ในปี พ.ศ. 2556 จำนวน 4 บริษัท ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด คงเหลือ จำนวน 24 บริษัทต่อปี จำนวน 5 ปี เท่ากับ 120 งบการเงิน โดยรายละเอียดในการนำเสนอผู้วิจัยได้แบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การวิเคราะห์ข้อมูลและผลการวิจัย มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

#### 4.1 ลักษณะข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

#### 4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของตัวแปร

4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระมี 5 ด้าน ประกอบด้วย ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Abnormal Audit Fees) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Auditor Tenure) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Auditor Experience) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Audit Firm Tenure) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Industrial Specialization) และคุณภาพการสอบบัญชีวัดจาก 3 มุมมอง คือรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 4.4 ผลการวิเคราะห์สมมติฐาน

4.4.1 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

4.4.2 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL)

4.4.3 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอนหรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

#### 4.5 บทสรุป

#### 4.1 ลักษณะข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

ในการศึกษานี้ผู้วิจัยต้องการวิเคราะห์ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ซึ่งผู้วิจัยใช้สถิติต่าง ๆ ประกอบด้วย ร้อยละ (Percentile) การแจกแจงความถี่ของข้อมูล (Frequencies) ค่าเฉลี่ย (Mean) ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

4.1.1 ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างตามอุตสาหกรรมจากการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ พบว่าจากจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดมี 24 บริษัท โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม ได้ดังนี้

ตารางที่ 4.1 จำนวนบริษัทที่ทำการศึกษา จำแนกตามประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม

	จำนวนบริษัท	ร้อยละ
กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	3	12.50
กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม	3	12.50
กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	5	20.80
กลุ่มทรัพยากร	6	25.00
กลุ่มบริการ	4	16.70
กลุ่มเทคโนโลยี	3	12.50
รวม	24	100.00

ที่มา: สุพิชา ศรีสุคนธ์ (2562)

จากตารางที่ 4.1 แสดงจำนวนบริษัทที่ทำการศึกษา จำแนกตามประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่ามีจำนวน 3 บริษัท อยู่ในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร คิดเป็นร้อยละ 12.50 จำนวน 3 บริษัท อยู่ในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 12.50 จำนวน 5 บริษัท อยู่ใน

กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 20.80 จำนวน 6 บริษัท อยู่ในกลุ่มทรัพยากร คิดเป็นร้อยละ 25.00 จำนวน 4 บริษัท อยู่ในกลุ่มบริการ คิดเป็นร้อยละ 16.70 จำนวน 3 บริษัท อยู่ในกลุ่มเทคโนโลยี คิดเป็นร้อยละ 12.50 ตามลำดับ

#### 4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของตัวแปร

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยต้องการวิเคราะห์ลักษณะทั่วไปของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ซึ่งผู้วิจัยใช้สถิติต่าง ๆ ประกอบด้วย การแจกแจงความถี่ ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการวิเคราะห์ข้อมูลแสดงรายละเอียดในตารางที่ 4.2 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.2 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของข้อมูลกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 24 บริษัท จำนวน 5 ปี รวม 120 ตัวอย่างงบการเงิน จำแนกตามตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

	Minimum	Maximum	Mean	Std.dev.	Skewness	Kurtosis
ABAFEE	-1.43	2.06	0.00	0.82	0.21	-0.31
TEN	0.00	1.00	0.48	0.50	0.06	-2.03
EXP	0.00	1.00	0.66	0.47	-0.67	-1.56
FTEN	0.00	1.00	0.10	0.30	2.70	5.38
FSPEC	0.00	1.00	0.00	0.92	0.27	0.22
AbsDAC	0.00	196.25	7.36	30.61	0.22	27.82
ARL	0.00	1.00	0.58	0.49	-0.34	-1.91
OPINION	0.00	1.00	0.38	0.48	0.52	-1.75

ตารางที่ 4.3 ตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	คำอธิบาย
ABAFEE	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ
TEN	ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)
EXP	ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ตัวแปร	คำอธิบาย
FTEN	ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)
FSPEC	ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี
FSIZE	ขนาดของบริษัท
ROA	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์
LEV	อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน
AbsDac	ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร
ARL	ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)
OPINION	การแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากตารางที่ 4.2 สรุปได้ว่าผลการวิเคราะห์ข้อมูลตัวแปรต่าง ๆ ดังนี้

1. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ เท่ากับ 0.00 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติสูงสุดเท่ากับ 2.06 และ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติต่ำสุดเท่ากับ -1.43 นั้นแสดงให้เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติอยู่ในระดับปานกลางจากค่าสูงสุดและค่าต่ำสุด ซึ่งแสดงว่าค่าสอบธรรมเนียมการสอบบัญชีที่กำหนดในปัจจุบันคลาดเคลื่อนจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ควรจะเป็นตามงานวิจัยนี้เล็กน้อย ดังนั้นจากผลงานวิจัย บริษัทส่วนมากมีการคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีใกล้เคียงกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คาดหวังตามแบบจำลองของโมเดล และจากการศึกษาข้อมูลของค่าธรรมเนียมผิดปกติจากแต่ละปีของบริษัทพบว่าบริษัทที่มีค่าธรรมเนียมเกินปกติสูงสุด (ค่าธรรมเนียมผิดปกติเป็นบวก) ส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่มีข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่มีค่าเป็นจำนวนบาทจำนวนมาก มีการดำเนินธุรกิจที่หลากหลายประเภท และตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ส่วนบริษัทที่มีค่าธรรมเนียมต่ำกว่าปกติ (ค่าธรรมเนียมผิดปกติเป็นลบ) เป็นบริษัทที่มีข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่มีค่าเป็นจำนวนบาทจำนวนน้อยและเพิ่งแปรรูปบริษัทเข้าสู่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชี BIG4

## 2. ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า เท่ากับ 0.48 ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชีสูงสุดเท่ากับ 1 สำหรับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปี และ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าเท่ากับ 0 สำหรับระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปีขึ้นไป นั่นแสดงให้เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอยู่ในระดับมาตรฐาน ซึ่งแสดงว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า มีความเหมาะสมดังที่ควรจะเป็นตามงานวิจัยนี้ และจากข้อมูลงานวิจัยพบว่าทุกบริษัทได้ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของ สำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และต้องเว้นวรรค 2 รอบปีบัญชี อย่างไรก็ตามจากการศึกษาข้อมูลเปรียบเทียบพบว่าบริษัทไม่ได้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่บริษัทว่าจ้างสำนักงานสอบบัญชีเดิมมากกว่า 5 ปี เป็นการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้มีการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี

## 3. ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี เท่ากับ 0.66 ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีสูงสุดเท่ากับ 1 จากการศึกษาที่ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์ตรวจสอบตั้งแต่ 3 ปี ขึ้นไปและ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่ำสุดเท่ากับ 0 สำหรับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 3 ปี นั่นแสดงให้เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วผู้สอบบัญชีในตรวจสอบงบการเงินของบริษัทหลักทรัพย์ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป ในธุรกิจนั้น ๆ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยในการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

## 4. ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (FTEN)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.10 ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีสูงสุดเท่ากับ 1 สำหรับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปีและ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่ำสุดเท่ากับ 0 สำหรับระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปีขึ้นไป นั่นแสดงให้เห็นว่าโดยเฉลี่ยแล้วระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องในบริษัทลูกค้าค่อนข้างต่ำ ซึ่งแสดงว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ใช้ในการสอบบัญชีมีระยะเวลาการตรวจสอบต่อเนื่องเป็นเวลานานในบริษัทลูกค้า ซึ่งอาจทำให้ขาดความเป็นอิสระได้ ทำให้คุณภาพ

ในการสอบบัญชีอาจจะลดต่ำกว่าที่ควรจะเป็น บริษัทไม่ได้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่บริษัทได้ว่าจ้างสำนักงานสอบบัญชีเดิมมากกว่า 5 ปี เป็นการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้มีการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี

#### 5. ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีเท่ากับ 0.00 ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีสูงสุดเท่ากับ 1 และ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่ำสุดเท่ากับ 0 จากการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในดัชนี CLMV จำนวน 22 บริษัท จากจำนวน 24 บริษัท ในกลุ่มอุตสาหกรรม ทรัพยากร อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง บริการ เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร สินค้าอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี คิดเป็นร้อยละ 92 เลือกสำนักงานสอบบัญชีข้ามชาติ (Big4)

#### 6. ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเท่ากับ 7.36 ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารสูงสุดเท่ากับ 196.25 และ ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารต่ำสุดเท่ากับ 0.00 นั้นแสดงให้เห็นว่า ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมีความแตกต่างกันในแต่ละบริษัท ซึ่งบริษัทมีการจัดการกำไรมากในบางบริษัท และมีการจัดการกำไรน้อยมากในบางบริษัท

#### 7. ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ARL)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีเท่ากับ 0.58 โดยผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชีมีจำนวน 50 งบการเงินที่ใช้ระยะเวลานานกว่าค่าเฉลี่ย และ จำนวน 150 งบการเงิน ใช้ระยะเวลาสั้นกว่าค่าเฉลี่ย นั้นหมายถึงในภาพรวมงบการเงินได้นำออกเผยแพร่ต่อสาธารณชนตามกฎระเบียบของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ต้องนำงบการเงินออกเผยแพร่ภายใน 3 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี

#### 8. การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION)

จากผลการศึกษา พบว่าค่าเฉลี่ยของการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเท่ากับ 0.38 การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสูงสุดเท่ากับ 1 สำหรับการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอนหรือปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่ำสุดเท่ากับ 0 กรณีการแสดงความเห็น



แบบไม่มีเงื่อนไข นั้นแสดงให้เห็นว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีมีความแตกต่างกันในแต่ละบริษัท

#### 4.3 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในงานวิจัยนี้ ได้ใช้การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (r) เพื่อดูความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรก่อนการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งเป็นการทดสอบอิทธิพลของตัวแปรอิสระต่อตัวแปรตาม พร้อมทั้งตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน เพื่อแสดงให้เห็นว่า ไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดในการศึกษาครั้งนี้ที่มีความสัมพันธ์ร่วมเชิงเส้นตรง (Multicollinearity) โดยหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เป็นบวก แสดงว่ามีอิทธิพลทางบวกแต่หากมีค่าเป็นลบแสดงว่ามีอิทธิพลทางลบ การวิเคราะห์ทางสถิติสำหรับงานวิจัยนี้ ผลการวิเคราะห์แสดงให้เห็นว่าไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดที่มีความสัมพันธ์ในระดับมากเกินไปกว่า 0.800 ซึ่งสอดคล้องกับระดับความสัมพันธ์ในงานวิจัยของ Archambeault (2000) และ Shan et al. (2013)

##### ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในงานวิจัยนี้ ได้ใช้การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (r) เพื่อดูความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรก่อนการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งเป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม พร้อมทั้งตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระด้วยกัน เพื่อแสดงให้เห็นว่า ไม่มีตัวแปรอิสระตัวใดในการศึกษาครั้งนี้ที่มีความสัมพันธ์ร่วมเชิงเส้นตรง (Multicollinearity) โดยหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เป็นบวก แสดงว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน แต่หากมีค่าเป็นลบแสดงว่ามีค่าความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม

ผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี แสดงดังตารางที่ 4.4 ตารางที่ 4.6 และ ตารางที่ 4.8 ดังนี้

4.3.1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) จำแนกตามสภาพแวดล้อมการตรวจสอบบัญชี (Audit Circulation) แบ่งออกเป็น 6 ตัวแปร ที่ใช้ทำการศึกษาได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) รายละเอียดดังตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้าง  
ซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC)

ตัวแปร	ABAFEE	TEN	EXP	FTEN	FSPEC	AbsDAC
<b>ABAFEE</b>						
Pearson Correlation	1	0.237*	-1.114	-0.096	0.000	0.012
Sig.(2-tailed)		0.010	0.223	0.301	1.000	0.898
<b>TEN</b>						
Pearson Correlation		1	-0.671*	0.025	-0.121	0.045
Sig.(2-tailed)			0.000	0.789	0.193	0.632
<b>EXP</b>						
Pearson Correlation			1	-0.021	0.149	0.007
Sig.(2-tailed)				0.821	0.110	0.936
<b>FTEN</b>						
Pearson Correlation				1	-0.272*	0.084
Sig.(2-tailed)					0.003	0.366
<b>FSPEC</b>						
Pearson Correlation					1	-0.285*
Sig.(2-tailed)						0.002
<b>AbsDAC</b>						
Pearson Correlation						1
Sig.(2-tailed)						

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

ตารางที่ 4.5 สรุปทิศทางความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC)

ลำดับที่	ตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร(AbsDAC)	ทิศทางความสัมพันธ์
1	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ(ABAFEE)	ทิศทางเดียวกัน (+)
2	ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)	ทิศทางเดียวกัน (+)
3	ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP)	ทิศทางเดียวกัน (+)
4	ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN)	ทิศทางเดียวกัน (+)
5	ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC)	ทิศทางตรงข้าม (-)

จากตารางที่ 4.4 และ 4.5 เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) ซึ่งตัวแปรอิสระจำแนกตามสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environments) แบ่งออกเป็น 5 ตัวแปร ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในแต่ละคู่พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.012$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) เพิ่มขึ้น

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)(TEN) และ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.045$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) เพิ่มขึ้น นั่นหมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่อง

1-2 ปี (ระยะสั้น) จะทำให้งบการเงินมีค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากขึ้น

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.007$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) เพิ่มขึ้น นั่นหมายถึงการผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ จะทำให้งบการเงินมีค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากขึ้น

ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.084$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (FTEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) ลดลง นั่นหมายถึงการที่สำนักงานสอบบัญชีเข้าตรวจสอบบัญชีในบริษัท ลูกค้าอย่างต่อเนื่อง 1-2 ปี (ระยะสั้น) จะทำให้งบการเงินมีค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเพิ่มขึ้น

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ( $r = -0.285$ ) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.10 หรืออาจกล่าวได้ว่าหากความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร (AbsDAC) ลดลง นั่นหมายถึงการที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมจะทำให้งบการเงินมีค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารลดลง

4.3.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) จำแนกตามสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment) แบ่งออกเป็น 6 ตัวแปร ที่ใช้ทำการศึกษาได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี (SPEC) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) รายละเอียด ดังตารางที่ 4.6

ตารางที่ 4.6 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับระยะเวลาที่ใช้ในการออก  
รายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL)

ตัวแปร	ABAFEE	TEN	EXP	FTEN	FSPEC	ARL
<b>ABAFEE</b>						
Pearson Correlation	1	0.237*	-0.114	-0.096	0.000	-0.155*
Sig.(2-tailed)		0.010	0.223	0.301	1.000	0.095
<b>TEN</b>						
Pearson Correlation		1	-0.671*	0.025	-0.121	0.006
Sig.(2-tailed)			0.000	0.789	0.193	0.948
<b>EXP</b>						
Pearson Correlation			1	-0.021	0.149	0.120
Sig.(2-tailed)				0.821	0.110	0.198
<b>FTEN</b>						
Pearson Correlation				1	-0.272*	-0.124
Sig.(2-tailed)					0.003	0.181
<b>FSPEC</b>						
Pearson Correlation					1	-0.010
Sig.(2-tailed)						0.913
<b>ARL</b>						
Pearson Correlation						1
Sig.(2-tailed)						

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

ตารางที่ 4.7 สรุปทิศทางความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ARL)

ลำดับที่	ตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL)	ทิศทางความสัมพันธ์
1	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE)	ทิศทางตรงข้าม (-)
2	ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN)	ทิศทางเดียวกัน (+)
3	ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP)	ทิศทางเดียวกัน (+)
4	ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN)	ทิศทางตรงข้าม (-)
5	ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC)	ทิศทางเดียวกัน (-)

จากตารางที่ 4.6 และ 4.7 เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) ซึ่งตัวแปรอิสระจำแนกตามสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment) แบ่งออกเป็น 5 ตัวแปร ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) ทั้งหมดประกอบด้วย เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในแต่ละคู่พบว่า

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ( $r = -0.155$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) ลดลง

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) และ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.006$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า

(ระยะสั้น) (TEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) เพิ่มขึ้น

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.120$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) เพิ่มขึ้น

ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ( $r = -0.124$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (FTEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) ลดลง

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ( $r = -0.010$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) ลดลง

4.3.3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) จำแนกตามสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี (Audit Environment) แบ่งออกเป็น 5 ตัวแปร ที่ใช้ทำการศึกษาได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) รายละเอียดดังตารางที่ 4.8

ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

ตัวแปร	ABAFEE	TEN	EXP	FTEN	FSPEC	OPINION
<b>ABAFEE</b>						
Pearson Correlation	1	0.237*	-0.114	-0.096	0.000	0.125
Sig.(2-tailed)		0.010	0.223	0.301	1.000	0.178
<b>TEN</b>						
Pearson Correlation		1	-0.671*	0.025	-0.121	0.024
Sig.(2-tailed)			0.000	0.789	0.193	0.799
<b>EXP</b>						
Pearson Correlation			1	-0.021	0.149	-0.173*
Sig.(2-tailed)				0.821	0.110	0.062
<b>FTEN</b>						
Pearson Correlation				1	-0.272*	0.050
Sig.(2-tailed)					0.003	0.594
<b>FSPEC</b>						
Pearson Correlation					1	-0.117
Sig.(2-tailed)						0.210
<b>OPINION</b>						
Pearson Correlation						1
Sig.(2-tailed)						

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10



ตารางที่ 4.9 สรุปทิศทางความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

ลำดับที่	ตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)	ทิศทางความสัมพันธ์
1	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ(ABAFEE)	ทิศทางเดียวกัน (+)
2	ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN)	ทิศทางเดียวกัน (+)
3	ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP)	ทิศทางตรงข้าม (-)
4	ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN)	ทิศทางเดียวกัน (+)
5	ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC)	ทิศทางตรงข้าม (-)

จากตารางที่ 4.8 และ 4.9 เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION) ซึ่งตัวแปรอิสระจำแนกตามสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี(Audit Environment) แบ่งออกเป็น 5 ตัวแปร ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี(FSPEC) ทั้งหมดประกอบด้วย เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในแต่ละคู่พบว่า

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) และคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.125$ ) อาจกล่าวได้ว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) เพิ่มขึ้น

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า(ระยะสั้น) (TEN) และ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.024$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากลูกค้าให้ทำการตรวจสอบบัญชี(TEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี(OPINION) เพิ่มขึ้น

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ) และ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ( $r = -0.173$ ) ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 หรืออาจกล่าวได้ว่าหากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) ลดลง

ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) และ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ( $r = 0.050$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (FTEN) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) เพิ่มขึ้น

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) และ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ( $r = -0.117$ ) หรืออาจกล่าวได้ว่าหากความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) เพิ่มมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) ลดลง

#### 4.4 ผลการวิเคราะห์สมมติฐาน

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรผู้วิจัยจึงมีการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยการตรวจสอบ Multicollinearity นั้นจะใช้ค่า Variance Inflation Factor (VIF) หรือค่า Tolerance โดยมีหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบคือค่า VIF ที่เหมาะสมไม่ควรมีค่าเกิน 10 หากเกินกว่านี้แสดงว่าเกิด Multicollinearity สำหรับค่า Tolerance หากมีค่าเข้าใกล้ 0 แสดงว่ามีแนวโน้มในการเกิดปัญหา Multicollinearity

ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษา สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งประกอบด้วยรายละเอียดดังนี้

4.4.1 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารการทดสอบสมมติฐานที่ H1a H2a H3a

H4a และ H5a ที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทั้ง 5 ด้านที่อิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร แสดงผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 4.10 ดังต่อไปนี้

**ตารางที่ 4.10** สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method

ตัวแปร	Enter Method		P value	Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients B	Standardized Coefficients B		Tolerance	VIF
Constant	52.770		0.284		
ABAFEE	0.216	0.006	0.950	0.929	1.076
TEN	4.695	0.077	0.539	0.511	1.958
EXP	6.620	0.103	0.404	0.527	1.897
FTEN	0.647	0.006	0.947	0.875	1.143
FSPEC	-34.459	-0.312	0.003*	0.750	1.333
FSIZE	-0.903	-0.044	0.661	0.786	1.273
ROA	38.064	0.056	0.580	0.776	1.288
LEV	-0.388	-0.010	0.917	0.793	1.261
R <sup>2</sup>	0.117				
Adjusted R <sup>2</sup>	0.053				
Sig. F	0.078				

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

จากตารางที่ 4.10 สรุปผลการวิเคราะห์ได้ดังนี้คือ

พบว่า Sig. F= 0.078 เมื่อกำหนดระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.10 พบว่าค่า Sig. น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ และค่า Adjusted R square เท่ากับ 0.053 สรุปได้ว่า สมการถดถอยที่สร้างขึ้นนี้ ตัวแปรอิสระทั้งหมดตัวและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายตัวแปรตามในภาพรวมได้

การวิเคราะห์จะใช้การวิเคราะห์การถดถอยโดยสามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\hat{y} = 52.770 + 0.216 (\text{ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ}) + 4.695 (\text{ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)}) + 6.620 (\text{ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี}) + 0.647 (\text{ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)}) + -34.459 (\text{ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี})$$

จากค่า  $b_1 = 0.216$  P-value = 0.950 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H1a ที่กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากค่า  $b_2 = 4.695$  P-value = 0.539 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)(TEN) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H2a ที่กล่าวว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า(ระยะสั้น)มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากค่า  $b_3 = 6.620$  P-value = 0.404 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H3a ที่กล่าวว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากค่า  $b_4 = 0.647$  P-value = 0.947 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H4a ที่กล่าวว่า ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น)มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

จากค่า  $b_5 = -34.459$   $P\text{-value} = 0.003$  ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี(FSPEC) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงยอมรับสมมติฐานที่  $H_{5a}$  ที่กล่าวว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

เมื่อพิจารณาปัจจัยข้อมูลทางบัญชีทั้ง 5 ตัวแปร พบว่า ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี (Beta=6.620) มีความสำคัญมากที่สุด รองลงมาคือ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Beta= 4.695) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) (Beta= 0.647) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Beta= 0.216) และ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Beta= -34.459)

นอกจากนี้ผู้วิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ในทางตรงกันข้ามความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

4.4.2 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL)

การทดสอบสมมติฐานที่  $H_{1b}$   $H_{2b}$   $H_{3b}$   $H_{4b}$  และ  $H_{5b}$  ที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทั้ง 5 ด้านที่อิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) แสดงผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 4.11 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.11 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis ) แบบ Enter Method

ตัวแปร	Enter Method		P value	Collinearity Statistics	
	Unstandardized	Standardized		Tolerance	VIF
	Coefficients B	Coefficients B			
Constant	-1.702		0.024		
ABAFEE	-0.107	-0.178	0.043*	0.929	1.076
TEN	0.198	0.200	0.091*	0.511	1.958
EXP	0.242	0.232	0.047*	0.527	1.897
FTEN	-0.250	-0.152	0.093*	0.875	1.143
FSPEC	-0.117	-0.066	0.498	0.750	1.333
FSIZE	0.087	0.265	0.006*	0.786	1.273
ROA	2.530	0.231	0.017*	0.776	1.288
LEV	-0.094	-0.156	0.102	0.793	1.261
R <sup>2</sup>	0.218				
Adjusted R <sup>2</sup>	0.161				
Sig. F	0.000				

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

พบว่า Sig. F= 0.000 เมื่อกำหนดระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.10 พบว่าค่า Sig. น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ สรุปได้ว่า สมการถดถอยที่สร้างขึ้นนี้ ตัวแปรอิสระทั้งหมดตัวและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายตัวแปรตามในภาพรวมได้

จากค่า Adjusted R Square เท่ากับ 0.161 อธิบายได้ว่า ตัวแปรอิสระทั้งห้าตัวและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรตามได้ร้อยละ 16.10 เหลืออีก 83.90 อธิบายได้ด้วยตัวแปรอื่นที่ไม่ได้อยู่ในสมการนี้

การวิเคราะห์จะใช้การวิเคราะห์การถดถอยโดยสามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\hat{y} = -1.702 + -0.107 (\text{ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ}) + 0.198 (\text{ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)}) + 0.242 (\text{ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี}) + -0.250 (\text{ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)}) + -0.117 (\text{ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี})$$

จากค่า  $b_1 = -0.107$  P-Value = 0.043 ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (ABAFEE) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งหมายความว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติเพิ่มขึ้นจะส่งผลทำให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ลดลง

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงยอมรับสมมติฐานที่ **H1b** ที่กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากค่า  $b_2 = 0.198$  P-Value = 0.091 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงยอมรับสมมติฐานที่ **H2b** ที่กล่าวว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากค่า  $b_3 = 0.242$  ซึ่ง P-Value = 0.047 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงยอมรับสมมติฐานที่ **H3b** ที่กล่าวว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากค่า  $b_4 = -0.250$  P-Value = 0.093 ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ **H4b** ที่กล่าวว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากค่า  $b_5 = -0.117$  P-Value = 0.498 ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H5b ที่กล่าวว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

เมื่อพิจารณาปัจจัยข้อมูลทางบัญชีทั้ง 5 ตัวแปร พบว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากที่สุด (Beta= 0.242) รองลงมาคือระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Beta= 0.198) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Beta= -0.107) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Beta= -0.117) และ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) (Beta= -0.250) ตามลำดับ

นอกจากนี้พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า(ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

ในทางตรงกันข้ามผลการวิเคราะห์พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

4.4.3 ผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

การทดสอบสมมติฐานที่ H1c H2c H3c H4c และ H5c ที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทั้ง 5 ด้านที่อิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION) แสดงผลการวิเคราะห์ในตารางที่ 4.12 ดังต่อไปนี้



ตารางที่ 4.12 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method

ตัวแปร	Enter Method		P value	Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients B	Standardized Coefficients B		Tolerance	VIF
Constant	0.872		0.251		
ABAFEE	0.083	0.140	0.122	0.929	1.076
TEN	-0.201	-0.207	0.090*	0.511	1.958
EXP	-0.282	-0.277	0.022*	0.527	1.897
FTEN	0.061	0.038	0.684	0.875	1.143
FSPEC	-0.164	-0.093	0.352	0.750	1.333
FSIZE	-0.009	0.029	0.768	0.786	1.273
ROA	-0.963	-0.089	0.365	0.776	1.288
LEV	0.157	0.266	0.007*	0.793	1.261
R <sup>2</sup>	0.168				
Adjusted R <sup>2</sup>	0.108				
Sig. F	0.007				

หมายเหตุ: \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

จากตารางที่ 4.11 สรุปผลการวิเคราะห์ได้ดังนี้คือ

พบว่า Sig. F=0.007 เมื่อกำหนดระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.10 พบว่าค่า Sig. น้อยกว่าระดับนัยสำคัญ สรุปได้ว่า สมการถดถอยที่สร้างขึ้นนี้ ตัวแปรอิสระทั้งหมดตัวและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายตัวแปรตามในภาพรวมได้

จากค่า Adjusted R Square เท่ากับ 0.108 อธิบายได้ว่า ตัวแปรอิสระทั้งหมดตัวและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรตามได้ร้อยละ 10.80 เหลืออีก 89.20 อธิบายได้ด้วยตัวแปรอื่นที่ไม่ได้อยู่ในสมการนี้

การวิเคราะห์จะใช้การวิเคราะห์การถดถอยโดยสามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\hat{y} = 0.872 + 0.083 (\text{ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติ}) - 0.201 (\text{ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)}) - 0.282 (\text{ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี}) + 0.061 (\text{ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)}) - 0.164 (\text{ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี})$$

จากค่า  $b_1 = 0.083$  P-Value = 0.122 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติ (ABAFEE) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) แบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งหมายความว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติเพิ่มขึ้นจะส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีมีคุณภาพการสอบบัญชีมากขึ้นจากการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H1c ที่กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากค่า  $b_2 = -0.201$  P-Value = 0.090 ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (TEN) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) แบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H2c ที่กล่าวว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากค่า  $b_3 = -0.282$  P-Value = 0.022 ซึ่งมีค่าเป็นลบ อธิบายได้ว่า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (OPINION) แบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งหมายความว่าหากประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นจะส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพมากขึ้น

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H3c ที่กล่าวว่าประสพการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากค่า  $b_4 = 0.061$  P-Value = 0.684 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H4c ที่กล่าวว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากค่า  $b_5 = -0.164$  P-Value = 0.352 ซึ่งมีค่าเป็นบวก อธิบายได้ว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (FSPEC) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION)

ดังนั้นผลการทดสอบสมมติฐานจึงปฏิเสธสมมติฐานที่ H5c ที่กล่าวว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

เมื่อพิจารณาปัจจัยข้อมูลทางบัญชีทั้ง 6 ตัวแปร พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผิดปกติมีความสำคัญมากที่สุด (Beta = 0.083) รองลงมาคือระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Beta = 0.061) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Beta = -0.164) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) (Beta = -0.201) และประสพการณ์ของผู้สอบบัญชี (Beta = -0.282) ตามลำดับ

นอกจากนี้ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสพการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ในทางตรงกันข้ามผลการวิเคราะห์พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 4.5 บทสรุป

ในบทนี้ผู้วิจัยได้อธิบายถึงผลการการศึกษาที่ได้จากการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV โดยแสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลเริ่มจากการวิเคราะห์เชิงพรรณนาเพื่ออธิบายลักษณะเบื้องต้นของข้อมูลและอธิบายทิศทางความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชี รวมทั้งการวิเคราะห์เชิงอนุมานโดยใช้วิธีการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรก่อนการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) สำหรับในบทที่ 5 ถัดไปจะกล่าวถึงบทสรุปผลการศึกษา อภิปรายผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ระหว่างปี พ.ศ. 2556 – 2560 จำนวนศึกษารวม 120 รายปีบริษัท

แนวคิดสำหรับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ในงานวิจัยครั้งนี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีจาก 3 มุมมอง ได้แก่ ค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี(ระยะสั้น) และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สำหรับการสรุปและอภิปรายผลการศึกษา ในส่วนถัดไปจะนำเสนอบทสรุปผลการศึกษา ตามวัตถุประสงค์และการอภิปรายผลการศึกษาโดยการใช้ข้อมูลจากการทบทวนวรรณกรรม เพื่อการสนับสนุนผลการศึกษา นอกจากนี้ยังนำเสนอข้อจำกัดและข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต ซึ่งประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการศึกษา
- 5.2 อภิปรายผลการศึกษา
- 5.3 ข้อจำกัด
- 5.4 ข้อเสนอแนะ

#### 5.1 สรุปผลการศึกษา

5.1.1 การศึกษาสภาพแวดล้อมการตรวจสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี สามารถสรุปผลการศึกษาในแต่ละประเด็น ดังนี้

5.1.1.1 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.1.2 ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.1.3 ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.1.4 ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.1.5 ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.2 การศึกษาตัวแปรควบคุมมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

5.1.2.1 ขนาดของบริษัทมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- ขนาดของบริษัท ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- ขนาดของบริษัทมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- ขนาดของบริษัท ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.2.2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ไม่มีอิทธิพลต่อ คุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบฉบับที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

5.1.2.3 อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงินมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ได้ดังนี้

- อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงินไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

- อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงินไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

- อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงินมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

## 5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษา พบว่ามีบางปัจจัยซึ่งเป็นสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่เป็นตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลและไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งสามารถอภิปรายผลเพิ่ม ได้ดังนี้

### 5.2.1 สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี

การศึกษาถึงสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งเป็นการตอบคำถามงานวิจัยที่ว่าสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจาก 3 มุมมอง ที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหรือไม่ สามารถอภิปรายผลของการศึกษาได้ดังต่อไปนี้

#### 5.2.1.1 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ

เมื่อวัดมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสามารถช่วยตรวจจับ ป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ โดยวัดการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยผลการศึกษาพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งแสดงให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่ได้ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถยับยั้งการจัดการตัวเลขรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้ จากทฤษฎีตัวแทน ซึ่งเป็นแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน โดยที่ตัวการให้ตัวแทนสร้างมูลค่าสูงสุดแก่กิจการ โดย



ตัวแทนได้รับผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ในขณะที่ตัวแทนมุ่งสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตัวเอง และ ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย จากแนวคิดของ Barnard (1938) ในหนังสือเรื่อง *The Functions of the Executive* ที่กล่าวว่า ผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัทซึ่งมี หลากหลายประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขาย บังคับการผลิต องค์กรชุมชนในท้องถิ่น จึงกล่าวว่า ผู้มีส่วนได้เสีย คือ กลุ่มและบุคคลผู้ ซึ่งอาจมีผลกระทบหรือได้ รับผลกระทบจากความสำเร็จของ ภารกิจขององค์กร ผู้บริหารเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกใช้ นโยบายการบัญชีเพื่อ ประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย และการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะช่วยยับยั้งข้อมูลใน งบการเงินจากการจัดการรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้

จากผลงานวิจัยพบที่มีความแตกต่างจากผลงานวิจัยของ Nkemjika et al. (2017) ที่ ศึกษาเรื่องคุณภาพการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและคุณลักษณะของผู้สอบ บัญชี โดยศึกษาจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไนจีเรีย และจากการวิจัย พบว่าค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่า สัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกจากนี้มีงานวิจัยของ Choi et al., (2006) ที่พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบ บัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร แต่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่า ปกติไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคง ค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และแตกต่างจากงานวิจัยของ Gupta, Krishnan, & Yu (2012) ที่ ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำผิดปกติกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และ พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของ ผู้บริหาร

แต่อย่างไรก็ตามผลการศึกษาค้นคว้าของ Jung et al. (2015) ที่ได้ศึกษาค่าธรรมเนียม การสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชี ในช่วงหลังการปรับใช้มาตรฐาน IFRS โดยเก็บ ข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เกาหลี ระหว่างปี 2008-2013 จำนวน 10,856 งบ การเงิน และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญกับคุณภาพการ สอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ในช่วงก่อนการปรับใช้มาตรฐาน IFRS ซึ่งจะเห็นได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติที่สูงหรือต่ำกว่าค่าธรรมเนียมการสอบ บัญชีจริงไม่ได้มีอิทธิพลต่อการจัดทำรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากการจัดทำ รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เป็นการกำหนดทางเลือกในการใช้นโยบายบัญชีตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ถูกต้องตามหลักการบัญชี ซึ่งเป็นดุลยพินิจของผู้บริหาร

แต่เมื่อวัดในมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลทางลบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งยอมรับสมมติฐาน ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Lee & Jahng (2008) ที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีในประเทศเกาหลี และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีผลในทางตรงกันข้ามกับค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และมีผลในทางตรงกันข้ามกับสำนักงานสอบบัญชี BIG4 และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข

นอกจากนี้เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล โดยดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลการวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสอดคล้องกับ Xie, Cai, & Ye (2010) ที่ศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในประเทศจีน และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติไม่มีความสัมพันธ์กับการปรับปรุงการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี BIG4 แบบไม่มีเงื่อนไข แต่แตกต่างจาก Lee & Jahng (2008) ที่ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีในประเทศเกาหลี และพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในทางบวกกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ที่ไม่ใช่แบบไม่มีเงื่อนไข

#### 5.2.1.2 ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น)

เมื่อวัดมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ว่าผู้สอบบัญชีสามารถช่วยตรวจจับ ป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ โดยวัดการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Krauß & Zülch (2013) ที่ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าและสำนักงานสอบบัญชีกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยรวบรวมข้อมูลจากตลาด

หลักทรัพย์ของประเทศเยอรมนี ระหว่างปี 2005-2011 และพบว่าไม่ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีจะสั้นหรือยาวไม่ส่งผลต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจากงานวิจัยจึงไม่สนับสนุนข้อบังคับที่ให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

อย่างไรก็ตามมีความแตกต่างจากงานวิจัยของ ทศลียา สังขสุวรรณ (2005) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพกำไรที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทลูกค้ำของกลุ่มบริษัทวัสดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำระยะสั้นมีความสัมพันธ์ทางบวกกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการลูกค้ำในปีแรกๆมีการเสนอให้กิจการตัดจำหน่ายรายการต่างๆ เช่น ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ จึงทำให้กิจการต้องบันทึกรายการคงค้างสูงกว่าปกติ ซึ่งตรงข้ามกับการที่ผู้สอบมีระยะเวลาการให้บริการลูกค้ำเป็นระยะเวลานานมีอิทธิพลในทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้ำมากขึ้น และลดรายการคงค้างที่ไม่เหมาะสม ดังนั้นการที่ผู้สอบมีระยะเวลาการให้บริการลูกค้ำเป็นเวลานานไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ และไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) และ Jennifer et al. (2010) ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไรที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ที่พบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (Auditor Tenure) ที่ยาวนาน บริษัทจะมีการจัดการกำไรที่เพิ่มขึ้น

นอกจากนี้เมื่อวัดในมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ผลงานวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งยอมรับสมมติฐานและสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ocak & Ozden (2018) ที่ได้ศึกษาลักษณะของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี ของตลาดหลักทรัพย์ในตุรกี อิสตันบูล ที่ทำการศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (Auditor Tenure) ที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไร โดยกล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (ระยะยาว) (Long Auditor Tenure) จะทำให้ขาดความเป็นอิสระและช่วยจัดการกำไรให้ลูกค้ำได้ นั่นหมายถึงผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ำ (Auditor Tenure) สั้นจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น โดยวัดจากระยะเวลาการออกหน้ารายงานการสอบบัญชีที่รวดเร็วและมีความทันกาล แต่แตกต่างจากผลงานวิจัยของทีกล่าวไว้ว่า Asmara & Situanti (2018) ที่ศึกษาผลกระทบของ

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับความทันกาลของระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศอินโดนีเซียประเภทอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคและบริโภค ระหว่าง ปี 2014-2015 จำนวน 90 งบการเงิน โดยผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า ขนาดของบริษัทไม่มีผลกระทบต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชี

เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล โดยดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลงานวิจัยพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ Chi & Huang (2005) ที่กล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะยาว) (Long Auditor Tenure) จะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีลดลง

อย่างไรก็ตามผลงานวิจัยแตกต่างจาก Garcia-Blandon & Argiles-Bosch (2015) ได้ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับเป็นตัววัดความอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อศึกษาคุณภาพของผู้สอบบัญชีในประเทศสเปน โดยมีข้อสมมติฐานว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้านานจะทำให้คุณภาพการสอบบัญชีลดลง โดยวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีด้วยการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข และพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดด้วยการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชี

### 5.2.1.3 ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี

เมื่อวัดมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสามารถช่วยตรวจจับ ป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ โดยวัดการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน โดยที่ตัวการให้ตัวแทนสร้างมูลค่าสูงสุดแก่กิจการ โดยตัวแทนได้รับผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ในขณะที่ตัวแทนมุ่งสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตัวเอง และทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย จากแนวคิดของ Barnard (1938) ในหนังสือเรื่อง The Functions of the

Executive ที่กล่าวว่า ผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัทซึ่งมีหลากหลายประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขาย ปัจจัยการผลิต องค์กรชุมชนในท้องถิ่น อาจกล่าวได้ว่าผู้บริหารสามารถเลือกนโยบายการบัญชีของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดการกำไรแต่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป ซึ่งประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีอาจไม่มีอิทธิพลในการยับยั้งการเลือกใช้นโยบายบัญชีดังกล่าว และงานวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดในเรื่องของปริมาณข้อมูลเนื่องจากกลุ่มประชากรเน้นที่ดัชนีหลักทรัพย์ใน CLMV ของประเทศไทย ซึ่งมีเพียง 32 บริษัท และตัวอย่างที่เก็บข้อมูลที่สมบูรณ์ได้มีเพียง 24 บริษัท และจากงานวิจัยของ Faber & Fonseca (2014) ศึกษาการทำวิจัยโดยใช้ขนาดของข้อมูลที่แตกต่างกันต่อผลของงานวิจัย และพบว่าข้อมูลที่มีจำนวนน้อยมีผลทำให้ผลของงานวิจัยไม่มีนัยสำคัญ หรือ ทิศทางของงานวิจัยเปลี่ยนแปลงไปได้ แต่ผลการศึกษาไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ye et al. (2014) ที่ศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ต่อความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยวัดความล้มเหลวจากการตรวจสอบด้วยการถูกลงโทษจากหน่วยงานกำกับดูแลจากการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และวัดประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีจากจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้รับใบประกอบวิชาชีพเป็นผู้สอบบัญชี โดยมีข้อสมมติฐานว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีอิทธิพลต่อความล้มเหลวในการตรวจสอบ โดยอ้างทฤษฎีการตัดสินใจทางพฤติกรรม (Behavioral Decision Theory) ที่ระบุว่า การกระทำถูกกำหนดโดยประสบการณ์ ความสามารถและความรู้ส่วนบุคคล และประสบการณ์เป็นมิติที่สำคัญของทุนมนุษย์และตัวละครบุคลิกภาพของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะมีชั่วโมงในการทำงานและโอกาสในการฝึกปฏิบัติและการตอบรับจากลูกค้ายมากกว่า เมื่อเปรียบเทียบกับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อย และผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มากจะมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานของสำนักงานสอบบัญชีและมีการตัดสินใจที่เชื่อถือได้มากกว่า และจัดการความเสี่ยงที่ต้องเผชิญได้รวดเร็วกว่า นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะจัดการความกดดันเกี่ยวกับลูกค้าได้ดีกว่าและสามารถให้ลูกค้าแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินได้ดีกว่าก่อนที่จะออกงบการเงินต่อสาธารณชน ซึ่งผลการวิจัยเป็นไปตามสมมติฐาน

ผลงานวิจัยแตกต่างจากงานวิจัยของ Barghathi, Collison, & Crawford (2018) ที่ศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อการจัดการกำไร และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์สูงจะลดโอกาสในการจัดการกำไรที่เกิดจากการใช้รายการคงค้างซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

แต่อย่างไรก็ตามผลการวิจัยในมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานงานวิจัยนี้ ซึ่งสอดคล้องกับ

งานวิจัยของ Ye et al., (2014) ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ จะได้รับการฝึกปฏิบัติจากลูกค้าเป็นเวลานาน และจัดการความเสี่ยงที่ต้องเผชิญได้รวดเร็วกว่าและสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวดเร็วกว่า (ระยะสั้น) จากงานวิจัยของ Knechel & Payne (2001) ที่ได้ศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยจะมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ocaik & Ozden (2018) ที่ได้ศึกษาลักษณะของผู้สอบบัญชีต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยศึกษา 968 งบการเงิน ระหว่างปี 2008-2013 ของตลาดหลักทรัพย์ในตุรกี อิสตันบูล โดยศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีด้านการศึกษา ประสบการณ์ การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า สำนักงานสอบบัญชี BIG4 การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และโครงสร้างทางการเงินต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และผลการวิจัยพบว่าประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญและผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี โดยวัดระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีด้วยจำนวนวันนับจากวันสิ้นรอบงบการเงินถึงวันที่ผู้สอบบัญชีลงมือชื่อ และวัดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าด้วยจำนวนปีที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้า จึงสามารถตั้งสมมติฐานว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล โดยดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลการวิจัยพบว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป นั่นหมายถึงผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไปมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีจาก การแสดงความเห็นแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปลดน้อยลง ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จากลูกค้าโดยตรวจสอบกิจการเป็นเวลานานถึงแม้จะตรวจสอบต่อเนื่องหรือไม่ต่อเนื่องก็ตาม มีความเข้าใจในธุรกิจมากขึ้น และเพื่อหลีกเลี่ยงโอกาสในการเกิดการฟ้องร้องของกฎหมาย จึงมีแนวโน้มปรับปรุงการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีให้เป็นแบบไม่มีเงื่อนไข

จากผลการวิจัยดังกล่าวมีผลงานวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chiang & Lin (2012) ที่ศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันกับความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ของ

ผู้สอบบัญชีของประเทศไต้หวันและพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญจะมีผลทำให้การแสดงความเห็นเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ เข้าใจในธุรกิจและหลีกเลี่ยงปัญหาของการถูกฟ้องร้องทางกฎหมายและการเสียชื่อเสียงซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของ Kaplan (1995) ทำการศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีต่อผลกระทบการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตในการจัดทำงบการเงิน และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มีผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ และแตกต่างจากงานวิจัยของ Nugraha & Suryandari (2018) ที่พบว่าประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี นั่นคือผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะแสดงความเห็นในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีคุณภาพงานสอบบัญชี

#### 5.2.1.4 ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น)

เมื่อวัดมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ว่าผู้สอบบัญชีสามารถช่วยตรวจจับ ป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ โดยวัดการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ผลการวิจัยพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Krauß & Zülch (2013) ที่ศึกษาระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าและสำนักงานสอบบัญชีกับรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยรวบรวมข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์ของประเทศเยอรมนี ระหว่างปี 2005-2011 และพบว่าไม่ว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีจะสั้นหรือยาวไม่ส่งผลกระทบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจากงานวิจัยจึงไม่สนับสนุนข้อบังคับที่ให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี

นอกจากนี้ในมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ ผลการศึกษาพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งจากผลการวิจัยมีความคล้ายคลึงกับงานวิจัยของ Dao & Pham (2018) ที่พบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (Short Auditor Tenure) มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) (Long Audit Report Lag) เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้เวลาในปีแรกเพื่อทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้าในช่วงการตอบรับงานสอบบัญชี ทำให้ใช้เวลาในการตรวจสอบนาน ส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีระยะเวลานาน และสอดคล้องกับ Mande & Son (2011) ที่พบว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี

(ระยะยาว) (Long Audit Report Lag) ยิ่งทำให้มีแนวโน้มในการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นเวลานานถือเป็นปัจจัยความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี จึงมีแนวโน้มเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี

แต่แตกต่างจาก Lai & Cheuk (2005) ศึกษา ระยะเวลาการสอบบัญชีของหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลจาก 369 บริษัทในประเทศออสเตรเลียในปี 2001 และจากผลงานวิจัยพบว่าระยะเวลาการเป็นหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาการออกรายงานการสอบบัญชี เนื่องจากมีข้อจำกัดในงานวิจัยคือจำนวนที่ทำการศึกษามีจำนวนน้อย

เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล โดยดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Blandón & Bosch (2013) ศึกษาระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข ตามข้อบังคับของประเทศสเปนที่มีการให้เปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี ที่พบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข แต่แตกต่างจากงานวิจัยของ Jackson, A. B. et al., (2008) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Going-Concern Report) ซึ่งพบว่าอิทธิพลทางบวก

#### 5.2.1.5 ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อวัดมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่ว่าผู้สอบบัญชีสามารถช่วยตรวจจับ ป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการโดยวัดการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารงานวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร จากทฤษฎีตัวแทน ซึ่งเป็นแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน โดยที่ตัวการให้ตัวแทนสร้างมูลค่าสูงสุดแก่กิจการ โดยตัวแทนได้รับผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ในขณะที่ตัวแทนมุ่งสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตัวเอง และทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย



จากแนวคิดของ Barnard (1938) ในหนังสือเรื่อง The Functions of the Executive ที่กล่าวว่า ผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัทซึ่งมีหลากหลายประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขาย บัณฑิตการผลิต องค์กรชุมชนในท้องถิ่น จึงกล่าวว่าผู้มีส่วนได้เสีย คือ กลุ่มและบุคคลผู้ ซึ่งอาจมีผลกระทบหรือได้รับผลกระทบจากความสำเร็จของภารกิจขององค์กร ผู้บริหารเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการบัญชีเพื่อประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย และการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะช่วยยับยั้งข้อมูลในงบการเงินจากการจัดการรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้ การเลือกนโยบายการบัญชีเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหาร และการจัดการกำไรเป็นการปฏิบัติถูกต้องตามหลักการบัญชีแต่เป็นการเลือกนโยบายทางบัญชีเพื่อการจัดการกำไร ซึ่งความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีอาจจะไม่มีอิทธิพลต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

ซึ่งผลงานวิจัยมีความสอดคล้องกับ Nagy (2012) ที่ทำการศึกษาความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมในระดับหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา และพบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Bloomfield & Shackman (2008) และ Alareeni (2019) ได้ทำการศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแก้ไขงบการเงิน และพบว่าไม่มีอิทธิพลในทางตรงกันข้าม

อย่างไรก็ตามผลงานวิจัยแตกต่างจาก Van Bergen (2013) ที่ศึกษาความเชี่ยวชาญอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยเก็บข้อมูลเชิงประจักษ์จากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา และพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร อย่างไรก็ตามผู้วิจัยได้กล่าวว่างานวิจัยมีข้อจำกัดในเรื่องของความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากไม่มีการเปิดเผยข้อมูลความเชี่ยวชาญของอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีของทั้งตลาดที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ จึงเก็บข้อมูลเฉพาะบริษัทที่ทำการศึกษาเท่านั้น ดังนั้นข้อมูลความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีในงานวิจัยนี้อาจจะไม่สามารถอธิบายความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีของตลาดหลักทรัพย์ได้ดี

นอกจากนี้ผลการวิจัยในมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ งานวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบ

บัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับงานวิจัยของ Abidin & Ahmad-Zaluki (2012). ที่ศึกษาความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีต่อความทันกาลในการออกหน้ารายงานการสอบบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 873 บริษัท ในปี 2007 ของประเทศมาเลเซีย และพบว่าสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีไม่ได้ทำให้การตรวจสอบเร็วขึ้น นั่นหมายความว่าความเชี่ยวชาญของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อระยะเวลาการออกหน้ารายงานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามผลงานวิจัยมีความแตกต่างจาก Habib & Bhuiyan (2011) ได้ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี โดยวัดความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีจากจำนวนลูกค้าในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ และผลงานวิจัยพบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งหมายถึงคุณภาพการสอบบัญชีที่ดี เนื่องจากสามารถออกรายงานได้ทันต่อเวลากับการใช้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล โดยดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต งานวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งผลงานวิจัยมีความคล้ายคลึงกับ Bruynseels, Knechel, & Willekens (2006) ที่ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลเชิงประจักษ์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกาในกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต และพบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญไม่ได้มีแนวโน้มจะออกรายงานแบบเปิดเผยเรื่องปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ถึงแม้ว่าบริษัทนั้นกำลังจะล้มละลายก็ตาม แต่ผลงานวิจัยแตกต่างจาก Alareeni (2019) ที่ได้รวบรวมงานวิจัยจากหลายแหล่งเพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวิธีการ meta-analysis โดยศึกษาลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีในด้านค่าบริการอื่นของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และพบว่า ระยะเวลาการ

เป็นผู้สอบบัญชี (ระยะยาว) มีอิทธิพลทางบวกต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

### สรุปการอภิปรายผลการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ทำการวิเคราะห์ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งเป็นการวิเคราะห์อิทธิพลของตัวแปรแต่ละคู่ และจากวัตถุประสงค์ของการศึกษาที่แสดงว่าสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้านมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง คือด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินในการยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) และด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ความระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีพบว่า มีสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี 4 ด้านไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ในปี พ.ศ. 2556-2560 ซึ่งใกล้เคียงกับแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน โดยที่ตัวการให้ตัวแทนสร้างมูลค่าสูงสุดแก่กิจการ โดยตัวแทนได้รับผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ในขณะที่ตัวแทนมุ่งสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตัวเอง

จากแนวคิดทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย ของ Barnard (1938) ในหนังสือเรื่อง The Functions of the Executive ที่กล่าวว่า ผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัท ซึ่งมีหลากหลายประกอบด้วย พนักงาน ลูกค้า ผู้ขาย บังคับการผลิต องค์กรชุมชนในท้องถิ่น จึงกล่าวว่าผู้มีส่วนได้เสีย คือ กลุ่มและบุคคลผู้ ซึ่งอาจมีผลกระทบหรือได้รับผลกระทบจากความสำเร็จของภารกิจขององค์กร ผู้บริหารเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการบัญชีเพื่อประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย และตัดสินใจใช้วิธีการทางบัญชีที่เล็งเห็นว่าสามารถ

ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ตนเอง จากแนวคิดดังกล่าวปัจจัยของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีอาจไม่มีส่วนในการบังคับให้ผู้บริหารเลือกใช้นโยบายการบัญชีได้ และการจัดการกำไรได้

ในอีกมุมมองทางด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) พบว่าสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีด้านความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) แต่พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลในทางลบ ส่วนระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลในทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ส่วนมุมมองในด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จากงานวิจัยพบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตามระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลในทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

นอกจากนี้การวิเคราะห์แบบถดถอยเชิงพหุคูณ ยังได้พิจารณาตัวแปรควบคุม ซึ่งได้แก่ขนาดของบริษัท ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน ซึ่งเป็นองค์ประกอบพื้นฐานของบริษัทที่ต้องพิจารณาร่วมด้วย ดังนั้นจากผลการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) จึงสามารถสร้างหลักฐานเชิงประจักษ์ที่แสดงถึงอิทธิพลในภาพรวมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

### 5.3 ข้อจำกัด

ข้อจำกัดที่พบในการศึกษาเรื่องสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้มีแนวคิดในการคัดเลือกประชากรกลุ่มตัวอย่าง เฉพาะบริษัทที่อยู่ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 เท่านั้น และไม่มีแหล่งข้อมูลของการเปิดเผยความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีเชิงประจักษ์ที่เป็นตัวแทนของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยรวบรวมข้อมูลเฉพาะในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่อยู่ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV เท่านั้น ซึ่งมีจำนวนกลุ่มประชากรไม่มาก จึงทำให้ประชากรที่ใช้ในการศึกษาในงานวิจัยนี้มีจำนวนประชากรกลุ่มตัวอย่างไม่มาก ดังนั้น ผลการวิจัยจึงอาจไม่ครอบคลุมบริษัทอื่น ๆ ที่อยู่นอกขอบเขตของงานวิจัยในครั้งนี้

### 5.4 ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการศึกษาเรื่องสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV มีประเด็นดังต่อไปนี้

1. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยควรมีการเปิดเผยข้อมูลเชิงประจักษ์ของทุกบริษัทเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เช่น อายุ เพศ การศึกษา ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญในบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม และระยะเวลาการตรวจสอบบัญชีในกิจการ เป็นต้น เพื่อให้ผู้วิจัยสามารถนำข้อมูลมาทำงานวิจัยได้มากขึ้น ซึ่งจะเห็นว่างานวิจัยในประเทศไทยส่วนใหญ่ที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีจะเป็นการทำวิจัยที่ส่งแบบสอบถามไปให้ผู้สอบบัญชี ซึ่งผลของแบบสอบถามอาจมีความอคติหรือคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงได้ และไม่ได้รับการตอบกลับเท่าที่ควร เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่ค่อยมีเวลาให้นักวิจัย

2. นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนี CLMV ควรให้ความสำคัญต่อการพิจารณาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีจากปัจจัยต่าง ๆ ต่อคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจากงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญที่นักลงทุนสามารถเข้าถึงได้และใช้ประกอบการวิเคราะห์การลงทุน

3. การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งเป็นเพียงการศึกษาปัจจัยทางด้านการสอบบัญชีเท่านั้น ในการศึกษาครั้งต่อไปอาจพิจารณาในด้านอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชี เช่น ความแตกต่างของวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ คณะกรรมการตรวจสอบ ผลการวิเคราะห์ของนักลงทุน โครงสร้างของผู้ถือหุ้น

4. การวัดคุณภาพการสอบบัญชีในการศึกษาครั้งนี้เก็บจากข้อมูลเชิงประจักษ์ในงบการเงินและรายงานประจำปีของบริษัท ดังนั้นครั้งต่อไปอาจวัดคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองด้านอื่นๆ เพิ่มเติม เช่น กระบวนการสอบบัญชี

5. การวัดสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชีครั้งนี้เป็นการพิจารณาจากงบการเงินประจำปีของบริษัทในดัชนี CLMV ซึ่งมีจำนวนประชากรไม่มาก สำหรับการศึกษารoundต่อไปควรพิจารณางบการเงินรายไตรมาส ซึ่งอาจจะทำให้ผลงานวิจัยมีความชัดเจนมากขึ้น

6. การวัดผลของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีครั้งนี้ใช้ดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปีจากผลการคัดเลือกของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นในการศึกษารoundต่อไปอาจจะวัดดัชนีในหลักทรัพย์อื่น ๆ ที่น่าสนใจต่อไป

7. การศึกษาครั้งนี้ทำการวิเคราะห์ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เป็นการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และอิทธิพลของตัวแปรแต่ละคู่ ดังนั้นสำหรับการศึกษารoundต่อไป อาจมีการวิเคราะห์แบบเส้นทางสัมพันธ์ (Path Analysis) เพื่อให้การศึกษาได้ผลการวิเคราะห์ที่เป็นการพิจารณาภาพรวมจากปัจจัยที่มีอิทธิพลทั้งหมดต่อบริษัท



บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กนกอร แก้วประภา. (2013). คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไร. *วารสารมหาวิทยาลัยนเรศวร*, 21(2), 37-44.
- กมลทิพย์ ศรีประไพ. (2558). ผลกระทบของความรับผิดชอบในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- กรมทะเบียนการค้า. (2543). *พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543*. กรมทะเบียนการค้า, กระทรวงพาณิชย์.
- กฤตยา จิรวาณิชไพศาล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชีของ Big4 ในแต่ละประเทศ. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, สืบค้นวันที่ 15 มกราคม 2561, จาก <http://dspace.library.tu.ac.th/handle/3517/6415>.
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ณิชามล ฟองน้ำ. (2557). การศึกษาคุณลักษณะส่วนบุคคลพฤติกรรมผู้นำและการทำงานเป็นทีมที่มีประสิทธิผลในการทำงาน. (วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, สืบค้นวันที่ 15 มกราคม 2561, จาก <http://dspace.bu.ac.th/handle/123456789/1358>
- ทัศนียา สังขสุวรรณ. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพกำไรของบริษัทลูกค้าของกลุ่มบริษัทวิศดุก่อสร้างและเครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, สืบค้น วันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2561, จาก <http://cuir.car.chula.ac.th/handle/123456789/7232>
- นัยนา อ่างสันติกุล. (2522). การวิเคราะห์องค์ประกอบสภาพแวดล้อมมหาวิทยาลัยไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาครุศาสตรมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันเพชร. (2556). การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส, 1-5.



- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2559). การสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส. 2.
- ปภาวี สุขมณี และคณะ. (2553). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (รายงานผลการวิจัย). ภาพสินธุ์: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี สาขาบริหารธุรกิจ.
- ประชาชาติธุรกิจออนไลน์. (2561). ก.ล.ต. ปรับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี. สืบค้น วันที่ 1 ธันวาคม 2561, จาก <https://www.prachachat.net/finance/news-259743>.
- ประทีป วิจิตรรัตนาน. (2560). ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วารสารสมาคมนักวิจัย, 22(2), 252-263.
- พยอม สิงห์แสนห์. (2544). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- มีสิทธิ์ แมตตี. (2544). ความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกิจการ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วรพจน์ อุซุโงบูลย์ วงศ์. (2532). ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย. (ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ. (2563). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. วารสารสุทธิปริทัศน์, 34(109), 230-244.
- วลัยพร สวัสดิ์มงคล. (2552). ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทในกลุ่ม SET100 ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง (Online). สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี (Online). สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.

- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชี (Online)*. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี (Online)*. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรฐานการสอบบัญชี (Online)*. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 เรื่อง วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นมาตรฐานการสอบบัญชี (Online)*. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและรายงานต่องบการเงินมาตรฐานการสอบบัญชี (Online)*. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี. *วารสาร มทร.อีสาน ฉบับวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี*, 4(2), 69-75.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2554). เรื่อง *ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง Relevant Ethical Requirements*. สืบค้นวันที่ 20 มีนาคม 2561, จาก [www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/.../EthicalRequirementsManual.doc](http://www.sec.or.th/TH/RaisingFunds/EquityDebt/.../EthicalRequirementsManual.doc)
- สุคนธ์ทิพย์ เนตรระกาศ. (2553). *ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำกับโอกาสในการเติบโต ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สุวดี สัตยรักษ์วิทย์. (2553). *ความสัมพันธ์ระหว่างการทำกับดูแลกิจการกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

## ภาษาต่างประเทศ

- Abedalqader Al-Thuneibat, A., Tawfiq Ibrahim Al Issa, R., & Ata Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334.
- Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). *Auditor industry specialism and reporting timeliness*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- Akingunola, R. O., Soyemi, K. A., & Okunuga, R. (2018). *Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria*. *Market Forces*, 13(1).
- Alareeni, B. A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6-43.
- Alkhatib, K., & Marji, Q. (2012). *Audit reports timeliness: Empirical evidence from Jordan*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1978. *The commission on auditors responsibilities: Report, conclusions and recommendations*, New York, NY: AICPA
- Andiola, L. M. (2014). Performance feedback in the audit environment: A review and synthesis of research on the behavioral effects. *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), 1-36.
- Arifuddin, K. H., & Usman, A. (2017). Company size, Profitability, and auditor opinion influence to audit report lag on registered manufacturing company in indonesia stock exchange. *International Journal of Applied Business and Economic Research*. ISSN, 0972-7302.
- Asmara, R. Y., & Situanti, R. (2018). The effect of audit tenure and firm size on financial reporting delays. *International Journal of Economics & Business Administration (IJEBA)*, 6(3), 115-126.
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Baldacchino, P. J., Caruana, R., Grima, S., & Bezzina, F. H. (2017). *Selected Behavioural Factors in Client-Initiated Auditor Changes: The Client-Auditor Perspectives*. *European Research Studies*, 20(2), 16.

- Bamber, E. M., Bamber, L. S., & Schoderbek, M. P. (1993). *Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis*. *Auditing*, 12(1), 1.
- Barghathi, Y., Collison, D., & Crawford, L. (2018). Earnings management and audit quality: stakeholders' perceptions. *Journal of Management and Governance*, 22(3), 629-659.
- Barnard, C.I. (1938). *The Functions of the Executive*. Cambridge, MA: Harvard University.
- Birjandi H., Mansoorabady A. & Fathi Z.(2017). Investigating effective factors on audit fees with an emphasis on stickiness of audit costs. *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(9),50-60.
- Blandón, J. G., & Bosch, J. M. A. (2013). *Audit firm tenure and qualified opinions: New evidence from Spain*. *Revista de Contabilidad*, 16(2), 118-125.
- Bloomfield, D., & Shackman, J. (2008). Non-audit service fees, auditor characteristics and earnings restatements. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 125-141.
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of accounting research*, 1-20
- Bradshaw, M. T., Richardson, S. A., & Sloan, R. G. (2001). Do analysts and auditors use information in accruals?. *Journal of Accounting research*, 39(1), 45-74.
- Brown, V. L., Gissel, J. L., & Gordon Neely, D. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
- Bruynseels, L., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2006). *Do industry specialists and business risk auditors enhance audit reporting accuracy*. KU Leuven Faculty of Economics and Applied Economics working paper.
- Castro, W. B. D. L., Peleias, I. R., & Silva, G. P. D. (2015). *Determinants of audit fees: a study in the companies listed on the BM&FBOVESPA, Brazil*. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(69), 261-273.
- Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Jari, A. (2011). The determinant factors of auditor switch among companies listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80(1), 158-169.
- Chi, W., & Huang, H. (2005). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit-partner tenure: Empirical evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 1(1), 65-92.

- Chiang, H. T., & Lin, S. L. (2012). Effect of auditor's judgment and specialization on their differential opinion between semiannual and annual financial reports. *Global Journal of Business Research*, 6(4), 1-22.
- Cho, M., Ki, E., & Kwon, S. Y. (2017). The effects of accruals quality on audit hours and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(3), 372-400.
- Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2006). *The association between audit quality and abnormal audit fees*. Available at SSRN 848067.
- Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115-140.
- Cipriano, M., Hamilton, E. L., & Vandervelde, S. D. (2017). *Has the lack of use of the qualified audit opinion turned it into the "Rotten Kid" threat?*. *Critical Perspectives on Accounting*, 47, 26-38.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). *Detecting earnings management*. *Accounting review*, 193-225.
- Defond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326
- Dong, B., & Robinson, D. (2018). *Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness*. *Advances in Accounting*.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75.
- Duréndez Gómez-Guillamón, A. (2003). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 549-559.
- Elaoud, A., & Jarboui, A. (2017). *Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency*. *Research in International Business and Finance*, 42, 616-629.
- Faber, J., & Fonseca, L. M. (2014). How sample size influences research outcomes. *Dental press journal of orthodontics*, 19(4), 27-29.

- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Garcia-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M. (2017). *The interaction effects of firm and partner tenure on audit quality*. *Accounting and Business Research*, 47(7), 810-830.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of accounting and Economics*, 47(3), 265-287.
- Gupta, P. P., Krishnan, G. V., & Yu, W. (2012). *Do auditors allow earnings management when audit fees are low?*. Available at SSRN 1836829.
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
- Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 13-32.
- Hay, D. and Davis, D. (2004), "The voluntary choice of an auditor of any level of quality", *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, 23(2), 37-53.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 420-437.
- Jennifer Ho, L. C., Liu, C. S., & Schaefer, T. (2010). *Audit tenure and earnings surprise management*. *Review of Accounting and Finance*, 9(2), 116-138.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Jiang, L., Jeny, A., & Audousset-Coulier, S. (2012). Who are Industry Specialist Auditors?. *In CAAA Annual Conference*.
- Jung, S. J., Kim, B. J., & Chung, J. R. (2016). The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(3), 252-271.
- Kaplan, S. E. (1995). *An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off*. *Auditing*, 14(2), 90.

- Karami, G., Karimiyan, T., & Salati, S. (2017). Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran. *Iranian Journal of Management Studies*, 10(3), 641-666.
- Kim, Y., Liu, C., & Rhee, S. G. (2003). The relation of earnings management to firm size. *Journal of Management Research*, 4, 81-88.
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85-114.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 163-197.
- Koubaa, R. R., & Anis, J. (2015). Book-tax differences: relevant explanatory factors. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(2), 95-104.
- Krauß, P., & Zülch, H. (2013). The relation of auditor tenure to audit quality: Empirical evidence from the German audit market. *Journal of Governance and Regulation/Volume*, 2(1).
- Kusharyanti, K. (2013). Analysis Of The Factors Determining The Audit Fee. *Journal of Economics, Business & Accountancy Ventura*, 16(1).
- Lai, K. W., & Cheuk, L. C. (2005). *Audit report lag, audit partner rotation and audit firm rotation: evidence from Australia*.
- Lee, H., & Jahng, G. (2008). Determinants of audit report lag: Evidence from Korea-an examination of auditor-related factors. *Journal of Applied Business Research*, 24(2), 27.
- Lennox, C., & Li, B. (2012). The consequences of protecting audit partners' personal assets from the threat of liability. *Journal of Accounting and Economics*, 54(2-3), 154-173.
- Lewis, C. A., & Maltby, J. (1995). *Religiosity and personality among US adults*. *Personality and Individual Differences*, 18(2), 293-295.
- Li, J., & Lin, J. W. (2005). The relation between earnings management and audit quality. *Journal of Accounting and Finance Research*, 13(1), 1-11.
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705-732.

- Mahdavi, G., & Daryaei, A. A. (2017). *Attitude toward business environment of auditing, corporate governance and balance between auditing and marketing*. *Contaduría y administración*, 62(3), 1019-1040.
- Mande, V., & Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention?. *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.
- Martin, R. D. (2013). *Audit quality indicators: Audit practice meets audit research*. *Current issues in auditing*, 7(2), A17-A23.
- McColgan, P. (2001). *Agency theory and corporate governance: a review of the literature from a UK perspective*. Department of Accounting and Finance Working Paper, 6, 0203.
- Mitra, S., Song, H., & Yang, J. S. (2015). *The effect of Auditing Standard No. 5 on audit report lags*. *Accounting Horizons*, 29(3), 507-527.
- Mucharan, M. (2016). *Effect of Company Size, AND Financial Ratio on Audit Report Lag*. *Qualitative and Quantitative Research Review*, 1(2).
- Mutiara, Y. T., Zakaria, A., & Anggraini, R. (2018). The influence of company size, company profit, solvency and CPA firm size on audit report lag. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 5(1), 1-10.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). *Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. The accounting review*, 78(3), 779-799.
- Nagy, A. (2012). Audit partner specialization: the case of Andersen followers. *Managerial Auditing Journal*, 27(3), 251-262.
- Nkemjika, O. M., Sunday, A. A., & Nwamaka, O. C. (2017). Audit quality, abnormal audit fee and auditor attributes. *International Journal of Management Excellence*, 8(3), 973-984.
- Nugraha, A. S., & Suryandari, D. (2018). The Effect of Experience to the Accuracy of Giving Opinion with Audit Expertise, Professional Skeptisism, Audit Judgment as Mediators. *Accounting Analysis Journal*, 7(1), 61-69.
- Ocak, M., & Ozden, E. A. (2018). Signing auditor-specific characteristics and audit report lag: a research from turkey. *Journal of Applied Business Research*, 34(2), 277.
- Palmrose, Z.-V. (1988). *An analysis of auditor litigation and audit service quality*. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73.



- Payne, J. L., & Jensen, K. L. (2002). An examination of municipal audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(1), 1-29.
- PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) (2015). *Audit Quality Indicator*. Retrieved from Mar 3, 2018, <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ORA/Pages/AQI.aspx>
- Piot, C. (2004), "Effort d'audit et taille de l'entreprise: barème réglementaire et économies d'échelle dans le commissariat aux comptes des PME-PMI", *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 7(1), 151-169.
- Post, J., L., Preston, and S. Sachs. (2002). *Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford, CA: Stanford University Press.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). *Internal audit quality and earnings management*. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- PressBecker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). *The effect of audit quality on earnings management*. *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24.
- Rickett, L. K., Maggina, A., & Alam, P. (2016). Auditor tenure and accounting conservatism: evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 538-565.
- Rusmanto, T., & Waworuntu, S. R. (2015). *Factors influencing audit fee in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 63-67.
- Rusmin, R. (2010). Auditor quality and earnings management: Singaporean evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 618-638
- Rusmin, R., & Evans, J. (2017). *Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies*. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 191-210.
- Salehi, M., Moradi, M., & Paiydarmanesh, N. (2017). *The effect of corporate governance and audit quality on disclosure quality: Evidence from Tehran stock exchange*. *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, 25(1), 32-48.
- Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014). *An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.
- Serenjaneh, M. M., & Takhtaei, N. (2013). *Abnormal Audit Fees and Stock Price Synchronicity: Iranian Evidence*. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 5(2), 244.

- Shafie, R., Wan Hussin, W. N., Yusof, M., Hussain, M., & Hairi, M. (2009). *Audit firm tenure and auditor reporting quality: Evidence in Malaysia*. *International business research*, 2(2), 99-109.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*. 18(1), 161-190.
- Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). *Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan*. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765.
- Sun, J., & Liu, G. (2012). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 28(1), 45-64.
- Van Bergen, D. (2013). *Auditor Industry Specialization and Audit Quality*. (Doctoral dissertation, Master Thesis Department Accountancy Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University).
- Vander Bauwhede, H., Willekens, M., & Gaeremynck, A. (2003). Audit firm size, public ownership, and firms' discretionary accruals management. *The international journal of accounting*, 38(1), 1-22.
- Xie, Z., Cai, C., & Ye, J. (2010). Abnormal Audit Fees and Audit Opinion—Further Evidence from China's Capital Market. *China Journal of Accounting Research*, 3, 51-70.
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). *How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China*. *Advances in Accounting*, 30(2), 394-401.
- Yuan, R., Cheng, Y., & Ye, K. (2016). Auditor industry specialization and discretionary accruals: the role of client strategy. *The International Journal of Accounting*, 51(2), 217-239.
- Zarefar, A., & Zarefar, A. (2016). *The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a Moderating Variable*. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 828-832.
- Zhao, Z. (2014). Address forms in Chinese audit opinions. *China Journal of Accounting Research*, 7(4), 247-261.
- Ziye Zhao. (2014). Address forms in Chinese Audit Opinions. *China Journal of Accounting Research*, 7(4), 247-261.

**ประวัติผู้เขียน****ชื่อ-นามสกุล**

สุพิชา ศรีสุคนธ์

**ประวัติการศึกษา**

พ.ศ. 2540 B.B.A.(Accounting) มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ

พ.ศ. 2544 ปริญญาโท บช.ม. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

**ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน**

อาจารย์ประจำ

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

