

สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบ บัญชีของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

THE IMPACT OF AUDIT ENVIRONMENTS ON AUDIT QUALITY OF THAI LISTED FIRMS: CLMV INDEX

Received: May 3, 2020

Revised: June 26, 2020

Accepted: June 26, 2020

สุพิชา ศรีสุคนธ์*

Supicha Srisukont*

พัทธนันท์ เพชรเชิดชู**

Pattanant Petchchedchoo**

ศิริเดช คำสุพรหม***

Siridech Kumsuprom***

ปรีเปรม นนทลีรักษ์****

Preeprem Nonthaleerak****

* นักศึกษาปริญญาเอก สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

* Ph.D. Candidate, Doctor of Philosophy Program in Accounting, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

* Email: supicha.sri@dpu.ac.th

** ปริญญาเอก รองอธิการบดีสายงานวิชาการ และประธานเจ้าหน้าที่บริหาร วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** Ph.D., Vice President for Academic Affairs and CEO, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

** Email: pattanant.peo@dpu.ac.th

*** ปริญญาเอก คณบดี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

*** Ph.D., Dean, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

*** Email: siridech.kum@dpu.ac.th

**** ปริญญาเอก รองอธิการบดีอาวุโสสายงานการเงินและการบริหาร มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

**** Ph.D., Senior Vice President for Finance and Administration, Dhurakij Pundit University

**** Email: preeprem@dpu.ac.th

บทคัดย่อ

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

ผลการวิจัยพบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี รวมทั้งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติและระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) แต่ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

คำสำคัญ: สภาพแวดล้อมการสอบบัญชี คุณภาพการสอบบัญชี รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

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

บทนำ

ข้อมูลทางการเงินเป็นข้อมูลที่สำคัญในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย และเป็นการสื่อสารถึงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินและกระแสเงินสดของกิจการ ผู้ใช้การเงินต้องการความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินประกอบการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีจึงเป็นกลไกสำคัญที่ส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของงบการเงิน

ภายใต้แนวคิดของทฤษฎีตัวแทนของ Jensen and Meckling (1976) ที่กล่าวว่า ฝ่ายบริหารที่ทำการในฐานะตัวแทนให้กับอีกฝ่ายที่เรียกว่าตัวการหรือผู้เป็นเจ้าของ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดให้แก่ตัวการ แต่อาจจะเกิดความขัดแย้งระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ถือหุ้นจากการที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่สร้างประโยชน์สูงสุดให้กับตัวเองจากการฉ้อฉล (Agency Problem) และทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียจากแนวคิดของ Barnard (1938) ที่กล่าวถึงความรับผิดชอบต่อสังคมที่สนับสนุนว่าผู้บริหารต้องสร้างความพอใจต่อบุคคลที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของบริษัท จากทฤษฎีดังกล่าว ผู้บริหารเป็นบุคคลที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการบัญชีเพื่อประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย และการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะช่วยยับยั้งการแสดงความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นกับงบการเงินได้

นักวิจัยหลายท่านพบว่าการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และช่วยแก้ปัญหาแนวคิดตัวแทนได้ โดยผู้สอบบัญชีสามารถลดข้อผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งทำให้งบการเงินมีคุณภาพในการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการรายงานเกณฑ์คงค้าง และกำไรที่เกิดขึ้น (Abedalqader, Tawfiq, and Ata Baker, 2011; สุนทรทิพย์ เนตรระภาศ, 2553; สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554; กมลทิพย์ ศรีประไหม, 2558; ปภาวี สุขมณี และคณะ, 2553) ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีจึงวัดได้จากค่าสมบรูณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารซึ่งเป็นมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการตรวจจับป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ นอกจากนี้คุณภาพการสอบบัญชีวัดได้จากมุมมองที่สองโดยใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี เป็นตัวแทนที่ใช้วัดมุมมองของมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไปใช้ประโยชน์ และคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองที่สามใช้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนที่ใช้วัดมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล

ปัจจุบันการดำเนินงานทางธุรกิจมีการแข่งขันและซับซ้อนสูงขึ้น และการเปลี่ยนแปลงสภาพเศรษฐกิจทางการเงินและเทคโนโลยีของประเทศ ส่งผลให้สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากงานวิจัยหลายท่านได้ศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ (Salehi, Moradi, & Paiydarmanesh, 2017; Hoitash, Markelevich, & Barragato, 2007; Cho, Ki, & Kwon, 2017; Li & Lin, 2005; Kusharyanti, 2013; Choi, Kim, and Zang, 2006; Jung, Kim, and Chung, 2016; Nkemjika, Sunday, and Nwamaka, 2017; วรพจน์ อุชุไพบูลย์วงศ์, 2532) ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัท (Chi and Huang, 2005; Myers, Myers, and Omer, 2003; Jennifer, Liu, and Schaefer, 2010; Garcia-Blandon and Argiles-Bosch, 2015; Dao and Pham, 2014; ทศลิยา สังขสุวรรณ, 2548) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (Zarefar, 2016; Ye, Cheng, and Gao, 2014; Bonner and Lewis, 1990; Koubaa and Anis, 2015) ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (Shafie, Wan Hussin, Yusof, Hussain, and Hairi, 2009; Jackson, Moldrich, and Roebuck, 2008) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี (Habib and Bhuiyan, 2011; Sarwoko and Agoes, 2014)

การวิจัยครั้งนี้จึงมุ่งเน้นการศึกษาถึงสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ช่วงเวลาการศึกษาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556-2560 เนื่องจากเป็นดัชนีหลักทรัพย์ใหม่ที่ถูกจัดเกณฑ์จากหลักทรัพย์ที่มีรายได้จากประเทศในกลุ่ม CLMV (กัมพูชา ลาว เมียนมาร์และเวียดนาม) ซึ่งเป็นประเทศที่มีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในระดับสูง ซึ่งประกาศหลักทรัพย์ที่เข้า CLMV ครั้งแรกวันที่ 2 กรกฎาคม

พ.ศ. 2561 ดังนั้นรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และความรวดเร็วในการนำเสนอข้อมูลของผู้สอบบัญชีจึงมีความจำเป็นต่อนักลงทุน เนื่องจากช่วงปีที่ทำการศึกษาศภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ได้บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินฉบับที่ 1 (ISQC 1) (International Standard on Quality Control) โดยมีผลบังคับใช้ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554) บทความนี้จะแบ่งออกเป็น 5 ส่วนได้แก่ ส่วนที่ 1 บทนำ ส่วนที่ 2 แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ส่วนที่ 3 วิธีการดำเนินการวิจัย ส่วนที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล ส่วนที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์

เพื่อวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV

แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงให้เห็นถึงความน่าเชื่อถือของงบการเงิน นักวิชาการและนักวิจัยหลายท่านได้ให้มุมมองคุณภาพการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน จากการทบทวนทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องพบว่า คุณภาพการสอบบัญชีวัดได้หลายมุมมองได้แก่ มุมมองที่หนึ่งใช้คำสมบูรณของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นตัวแทนของตัววัดคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการตรวจจับป้องกันและยับยั้งการตกแต่งบัญชีของกิจการ ตามทฤษฎีของแนวคิดตัวแทน Jensen and Meckling (1976) และทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย Barnard (1938) และแนวทางการวิจัยของสมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล (2554); ปภาวี สุขมณี และคณะ (2553); จารุมน ศรีสันต์ (2550) และกฤตยา จิรวาณิชไพศาล (2554) มุมมองที่สองใช้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี เป็นตัวแทนที่ใช้วัดมุมมองของมุมมองด้านความทันต่อเวลาของผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับรองไปใช้ประโยชน์ ตามแนวทางการวิจัยของ Dong and Robinson (2018); Alkhatib and Marji (2012); Koubaa and Anis (2015); Habib and Bhuiyan (2011) และ Alkhatib and Marji (2012) นอกจากนี้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่ใช้ประกอบการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินทางการเงินในช่วงเวลาที่ต้องการ (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับ Dong and Robinson (2018) กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลทันเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงิน และเป็นที่มาของการใช้ XBRL นอกจากนี้ Alkhatib and Marji (2012) กล่าวว่าแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือได้สำหรับผู้ใช้ภายนอกคือ งบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีแล้ว และ Koubaa and Anis (2015) พบว่าระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ที่ทำให้นักลงทุนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้อย่างรวดเร็วและเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของนักลงทุนสะท้อนถึงคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดจากช่วงระยะเวลาดังแต่วันสิ้นงวดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับรองลงลายมือชื่อรับรอง (สุวดี สัตยารักษ์วิทย์, 2553)

มุมมองที่สามใช้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนที่ใช้วัดมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากงบการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล ซึ่งในปัจจุบันนี้บังคับใช้ทั้งหมด 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (ISQC 1) (International Standard on Quality Control) ประสิทธิภาพการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชีกมลทิพย์ ศรีประหม่อม (2558) กล่าวว่า

คุณภาพการสอบบัญชี (Auditing Quality) ซึ่งพิจารณาได้จากการแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชี ที่มีประสิทธิภาพจะสร้างความมั่นใจ ความถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน งานวิจัยของ Koubaa and Anis (2015) ได้ทำการศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีโดยวัดตัวแปรด้านการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่าการที่ผู้สอบแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แสดงความเห็นแบบไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น) หมายถึงคุณภาพการสอบบัญชี และ PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) มีการจัดเสวนาและระบุตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชีในด้านผลลัพธ์ของงานตรวจสอบ (Audit Results) คือ การออกหน้ารายงานที่มีประเด็นเรื่องปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Cipriano Hamilton, and Vandervelde (2017) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ตรวจเจอข้อผิดพลาดและปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี และสอดคล้องกับ Zhao (2014) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการเป็นการบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี

ดังนั้นผู้วิจัยจึงให้ความสนใจในด้านสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยพบว่ามีการวิจัยหลายท่านได้ศึกษาปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในหลายด้าน เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัท ลูกค้า ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติกับคุณภาพการสอบบัญชี

การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งซึ่งช่วยในการตรวจสอบการทำงานของบริษัทและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย และปัญหาด้านการแข่งขันของผู้สอบบัญชีในการรับงาน ซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีต่ำกว่าผู้สอบบัญชีรายอื่น คุณภาพการสอบบัญชีอาจไม่ดีเท่าที่ควรจะเป็น (วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563) และจากการแข่งขันที่มากขึ้นของธุรกิจที่รับตรวจสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจึงเป็นกลยุทธ์หนึ่งในการแข่งขันและเพื่อให้ได้มาซึ่งงานสอบบัญชี จากผลงานวิจัยหลายท่านพบว่าค่าธรรมเนียมสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลพินิจของผู้บริหาร (Nkemjika et al., 2017; Choi et al., 2006) นอกจากนี้ Dong and Robinson (2018) กล่าวว่าหน่วยงานกำกับดูแลตระหนักว่านักลงทุนต้องการเข้าถึงข้อมูลได้ทันต่อเวลา จึงมีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นงบการเงิน และเป็นที่มาของการใช้ XBRL นักวิจัยกล่าวว่าผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะสามารถออกรายงานการสอบบัญชีที่รวดเร็วและสามารถนำเสนอต่อสาธารณชนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจของนักลงทุนได้ เช่น Knechel and Payne (2001); Payne and Jensen (2002) และ Knechel and Sharma (2012) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Lee and Jahng (2008) ที่พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

นอกจากนี้เมื่อวัดในมุมมองด้านความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งได้จากการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล Lee and Jahng (2008) พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญในทางบวกกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ที่ไม่ใช่แบบไม่มีเงื่อนไข Xie, Cai, and Ye (2010) พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ผิดปกติจะมีผลต่อแรงจูงใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ทำให้สามารถเลือกผู้สอบบัญชีให้แสดงความเห็นตามความต้องการของผู้บริหารได้ โดยจากการวิจัยพบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีความสัมพันธ์กับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเฉพาะผู้สอบบัญชีท้องถิ่นเท่านั้น (Local Auditor) จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทำให้สามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า

H1a: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

H1b: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

H1c: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ากับคุณภาพการสอบบัญชี

ตามข้อบังคับของสำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ฉบับที่ 109/2548 ได้กำหนดข้อบังคับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีทุก 5 ปี และต้องเว้นวรรค 2 รอบปีบัญชี และมีการปรับหลักเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี จากเดิมที่ต้องเว้นวรรค 2 ปี ซึ่งจะส่งผลเสริมความเป็นอิสระ และสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุนในการใช้รายงานทางการเงินในการตัดสินใจลงทุน โดยเริ่มบังคับใช้ 1 มกราคม 2562 นั้นหมายถึงระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) บ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี และนักวิจัยหลายท่านพบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการลูกค้ายาวนานมีความสัมพันธ์ต่อการจัดการกำไร (Chi and Huang, 2005; Jennifer et al., 2010) นอกจากนี้ Ocak and Ozden (2018) พบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี และ Koubaa and Anis (2015) ระบุว่ากาที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปหมายถึงคุณภาพการสอบบัญชี และ PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) มีการจัดเสวนาและระบุตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชี คือ การออกหน้ารายงานที่มีประเด็นเรื่องปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับ Cipriano et al. (2017) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีแสดงถึงความเชื่อมั่นของงบการเงินว่าปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานการเงิน และสอดคล้องกับ Zhao (2014) ที่กล่าวว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการเป็นการบ่งบอกถึงคุณภาพการสอบบัญชี จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทำให้สามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า

H2a: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

H2b: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

H2c: ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี

นักวิจัยหลายท่านได้ศึกษาประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีและพบว่ามอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่ง Ye et al. (2014) และ Barghathi, Collison, and Crawford (2018) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์จะสามารถทำให้ลูกค้าแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินและลดโอกาสในการจัดการกำไรที่เกิดจากการใช้รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ยาวนานจะสามารถออกรายงานของผู้สอบบัญชีได้รวดเร็วกว่า (ระยะสั้น) (Ye et al., 2014; Knechel and Payne, 2001) และสอดคล้องกับ Ocak and Ozden (2018) ที่พบว่าประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) Kaplan (1995) ที่ทำการศึกษาการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อผลกระทบการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตในการจัดทำงบการเงิน และพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์มีผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ เมื่อวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพ

การสอบบัญชี (Nugraha and Suryandari, 2018; Ye et al., 2014) จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทำให้สามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า

H3a: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

H3b: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

H3c: ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) กับคุณภาพการสอบบัญชี

ในหลายประเทศได้มีข้อบังคับให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี เพื่อความเป็นอิสระในการตรวจสอบบัญชีในกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่มีบางประเทศที่มีข้อบังคับให้หมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีเพื่อความเป็นอิสระมากยิ่งขึ้น เช่น ข้อบังคับของประเทศมาเลเซีย (Malaysia Institute of Certified Public Accountants (MICPA)) ที่จะบังคับให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี ทำให้นักวิจัยได้สนใจศึกษาเรื่องดังกล่าว และนักวิจัยหลายท่านพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทางตรงกันข้ามกับคุณภาพการสอบบัญชี (Abedalqader et al., 2011; Rickett, Maggina, and Alam, 2016) โดยกล่าวว่าคุณภาพการสอบบัญชีจะแย่ลงหากสำนักงานสอบบัญชีมีความคุ้นเคยกับลูกค้าและให้บริการตรวจสอบเป็นเวลานาน ทำให้มีแนวโน้มในการจัดการกำไรจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากขึ้น นอกจากนี้ Dao and Pham (2014) พบว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (ระยะสั้น) มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะยาว) เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะใช้เวลาในปีแรกเพื่อทำความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้าในช่วงการตอบรับงานสอบบัญชี ทำให้ใช้เวลาในการตรวจสอบนาน ส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมีระยะเวลานาน ดังนั้นระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลในทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี Jackson et al. (2008) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Going-Concern Report) ซึ่งพบว่ามีอิทธิพลทางบวก จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทำให้สามารถตั้งสมมติฐานได้ว่า

H4a: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

H4b: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

H4c: ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี

Nagy (2012) ที่ทำการศึกษาความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในระดับหุ้นส่วนสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา และพบว่ามีผลสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ซึ่งสอดคล้องกับ Bloomfield and Shackman (2008) นอกจากนี้เมื่อวัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยระยะเวลาการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี Habib and Bhuiyan (2011) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมมีอิทธิพลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) และตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ได้ให้คำจำกัดความของ ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หมายถึง ทักษะความรู้และประสบการณ์ในด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555, น. 5) ซึ่งตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชี

ได้ระบุถึงการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจากการปฏิบัติงานในกิจการของลูกค้าสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกต้อง

นอกจากนี้ Alareeni (2019) ที่ได้รวบรวมงานวิจัยจากหลายแหล่งเพื่อศึกษาปัจจัยสภาพแวดล้อม การสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยวิธีการ meta-analysis โดยศึกษา ลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีในด้าน ค่าบริการอื่นของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาการตรวจสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากรายการ คงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูล และเหตุการณ์ที่เน้น และพบว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี (ระยะยาว) มีอิทธิพลทางบวกต่อรายการ คงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมี อิทธิพลทางลบต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบ บัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เปิดเผยข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น หรือการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

H5a: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการ สอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

H5b: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการ สอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

H5c: ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการ สอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือ ปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

วิธีการดำเนินการวิจัย

กลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยเลือกบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ประกาศ ณ วันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ.2561 ในระหว่างปี พ.ศ. 2556-2560 แยกตามประเภท อุตสาหกรรม 6 กลุ่มอุตสาหกรรม มีจำนวน 24 บริษัท ซึ่งในดัชนี CLMV ไม่มีบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภคและธุรกิจการเงิน โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ ได้แก่ ฐานข้อมูลของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์ของบริษัท เว็บไซต์ของหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียน รายงานประจำปีของบริษัท หนารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น วารสาร บทความและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศที่เผยแพร่ ซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิ สามารถ แสดงได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 กลุ่มบริษัทที่ทำการศึกษา

กลุ่มบริษัทที่ทำการศึกษา	จำนวนบริษัท
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดัชนี CLMV	32
หัก บริษัทที่มีการแปรสภาพและบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	8
รวม	24

ตารางที่ 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

การวิเคราะห์ข้อมูล

ในงานวิจัยใช้การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นการวิเคราะห์ลักษณะข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง เช่น ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าต่ำสุด (Minimum) ค่าสูงสุด (Maximum) ร้อยละ และการแจกแจงความถี่ และการวัดแนวโน้มเข้าสู่ส่วนกลาง และการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistic) เป็นการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยในงานวิจัยในครั้งนี้ใช้ Pearson's Correlation Coefficient เพื่อทดสอบความสัมพันธ์แบบมีนัยสำคัญทางสถิติ และใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อวิเคราะห์อิทธิพลของสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้านต่อคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง

ตัวแบบที่ใช้ในงานวิจัย

ตัวแบบที่ 1 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร กับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี ทั้ง 5 ด้าน

$$\text{AbsDac}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ABAFEE}_{it} + \beta_2 \text{TEN}_{it} + \beta_3 \text{EXP}_{it} + \beta_4 \text{FTEN}_{it} + \beta_5 \text{FSPEC}_{it} + \beta_6 \text{FSIZE}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LEV}_{it} + \epsilon_{it} \quad (1)$$

ตัวแบบที่ 2 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีกับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี ทั้ง 5 ด้าน

$$\text{ARL}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ABAFEE}_{it} + \beta_2 \text{TEN}_{it} + \beta_3 \text{EXP}_{it} + \beta_4 \text{FTEN}_{it} + \beta_5 \text{FSPEC}_{it} + \beta_6 \text{FSIZE}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LEV}_{it} + \epsilon_{it} \quad (2)$$

ตัวแบบที่ 3 วัดความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีความเห็น แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป กับสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี ทั้ง 5 ด้าน

$$\text{OPINION}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ABAFEE}_{it} + \beta_2 \text{TEN}_{it} + \beta_3 \text{EXP}_{it} + \beta_4 \text{FTEN}_{it} + \beta_5 \text{FSPEC}_{it} + \beta_6 \text{FSIZE}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LEV}_{it} + \epsilon_{it} \quad (3)$$

โดยที่

ตัวแปรตาม

AbsDAC = ค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร วัดจากตัวแบบจำลองของ Modified Jones's Model (1995)

ARL = ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ให้มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีของบริษัทมากกว่าค่าเฉลี่ยของการออกรายงานการสอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มตัวอย่าง และมีค่าเท่ากับ 1 หากน้อยกว่า

OPINION = การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีให้มีความเท่ากับ 0 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และค่าเท่ากับ 1 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอนหรือการปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ได้แก่ แบบมีเงื่อนไข แบบไม่ถูกต้องและแบบไม่แสดงความเห็น

ตัวแปรอิสระ

ABAFEE = ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ วัดจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติเป็นค่าลอการิทึมธรรมชาติ ที่คำนวณจากค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายจริง หักด้วยค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (Nkemjika et al., 2017; Choi et al., 2006) ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่คาดหวังในระดับปกติ (AFEE) (Expected normal level of audit fees) ได้แก่ สินทรัพย์รวม การหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม หนี้สินรวมหรือทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในช่วงเวลา 3 ปีที่ผ่านมา อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการในปี ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของปี สำนักงานสอบบัญชี BIG4 จากสมการ Regression ดังนี้

$$AFEE_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 LNTA + \alpha_2 INVREC + \alpha_3 ISSUE + \alpha_4 LIQ + \alpha_5 LEV + \alpha_6 ROA + \alpha_7 LOSS + \alpha_8 TAX + \alpha_9 BIG4 + error \quad (4)$$

TEN = ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปี

EXP = ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี มีค่าเท่ากับ 0 หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อตรวจสอบบริษัทน้อยกว่า 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อตรวจสอบบริษัทตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป

FTEN = ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีค่าเท่ากับ 0 หากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในบริษัทลูกค้าอย่างต่อเนื่องมากกว่าหรือเท่ากับ 3 ปี และค่าเท่ากับ 1 หากระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องเท่ากับ 1-2 ปี

FSPEC = ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี มีค่าเท่ากับ 1 หากบริษัทที่สำนักงานสอบบัญชีลงลายมือชื่อเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และค่าเท่ากับ 0 กรณีไม่ใช่

ตัวแปรควบคุม

FSIZE = ขนาดของบริษัท (วัดจากลอการิทึมของสินทรัพย์รวมของบริษัท)

ROA = อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ คือ กำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม

LEV = อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน คือ หนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ผลการวิจัย

ตารางที่ 3 สรุปผลการวิเคราะห์สหภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบรูณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารโดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยแบบ Enter Method

ตัวแปร	Enter Method		P value	Collinearity Tolerance	Statistics VIF
	Unstandardized Coefficients B	Standardized Coefficients B			
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 ²	0.117				
Adjusted R ²	0.053				
Sig. F	0.078				

หมายเหตุ: * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

ตารางที่ 4 สรุปผลการวิเคราะห์สหภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) (ARL) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยแบบ Enter Method

ตัวแปร	Enter Method		P value	Collinearity Tolerance	Statistics VIF
	Unstandardized Coefficients B	Standardized 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 ²	0.218				
Adjusted R ²	0.161				
Sig. F	0.000				

หมายเหตุ: * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

ตารางที่ 5 สรุปผลการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (OPINION) โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยแบบ 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 ²	0.168				
Adjusted R ²	0.108				
Sig. F	0.007				

หมายเหตุ: * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.10

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร สามารถสรุปได้ดังนี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ล้วนไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร แต่ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐาน H5a

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) สามารถสรุปได้ดังนี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผิดปกติ และระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ส่วนระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี (EXP) มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐาน H1b H2b H3b ตามลำดับ ส่วนระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) (FTEN) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น)

จากตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป สามารถสรุปได้ดังนี้ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความ

เห็นของผู้สอบบัญชี แบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ส่วนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ผลการวิเคราะห์ตัวแปรควบคุมที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี พบว่าขนาดของบริษัท และอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) นอกจากนี้ อัตราส่วนโครงสร้างทางการเงิน มีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจากชุดข้อมูลของงานวิจัยทั้งหมด 24 บริษัท จำนวน 5 ปี รวม 120 ตัวอย่างงบการเงิน ที่เกี่ยวกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีโดยใช้ตัวแปรหุ่น ให้มีค่าเท่ากับ 0 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และค่าเท่ากับ 1 หากเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอนหรือการปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ได้แก่ แบบมีเงื่อนไข แบบไม่ถูกต้องและแบบไม่แสดงความเห็น ซึ่งจากการเก็บข้อมูลพบว่ามีจำนวน 45 ตัวอย่างงบการเงินที่เป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข และจำนวน 75 ตัวอย่างงบการเงินที่เป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่มีการเปิดเผยเรื่องความไม่แน่นอนหรือการปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ได้แก่ แบบมีเงื่อนไข แบบไม่ถูกต้องและแบบไม่แสดงความเห็น

อภิปรายผล

ผลที่ได้จากการศึกษานี้เป็นการวิเคราะห์อิทธิพลของตัวแปรแต่ละคู่ และจากวัตถุประสงค์ของการศึกษาที่แสดงว่าสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้านมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีใน 3 มุมมอง ในมุมมองแรกพบว่าสภาพแวดล้อมการสอบบัญชี 4 ด้าน คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสบการณ์ของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ล้วนไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งเป็นไปตามแนวคิดทฤษฎีตัวแทนของ Jensen and Meckling (1976) และใกล้เคียงกับแนวคิดทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย ของ Barnard (1938) ที่ผู้บริหารอาจหาผลประโยชน์ให้ตนเองจากการตัดสินใจเลือกใช้นโยบายการบัญชี จากแนวคิดดังกล่าวปัจจัยของผู้สอบบัญชีอาจจะไม่มีส่วนในการบังคับให้ผู้บริหารเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการจัดการกำไรได้

นอกจากนี้งานวิจัยของ Krauss and Zülch (2013) ในประเทศเยอรมนีพบว่าระยะเวลาการสอบบัญชีจะสั้นหรือยาวไม่ส่งผลต่อรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งจากงานวิจัยจึงไม่สนับสนุนข้อบังคับที่ให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี และเป็นไปได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีอายุมากและประสบการณ์มากไม่จำเป็นที่จะสามารถยับยั้งการจัดการกำไรได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่มีอายุน้อยอาจมีเทคนิคในการตรวจสอบด้านเทคโนโลยีที่ทันสมัย ได้เพิ่มทักษะและติดตามการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตามความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่บ่งบอกว่ากิจการที่ใช้สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญช่วยยับยั้งการจัดการกำไรของกิจการได้ และสอดคล้องกับ Nagy (2012); Bloomfield and Shackman (2008) และ Alareeni (2019) ได้ทำการศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีต่อการแก้ไขงบการเงิน และพบว่าไม่มีอิทธิพลในทางตรงกันข้าม

สรุปและข้อเสนอแนะ

ผลการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีทั้ง 5 ด้าน มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) ประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในดัชนีหลักทรัพย์ CLMV ซึ่งผลการศึกษาปฏิเสธสมมติฐาน H1a H2a H3a H4a แต่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากค่าสมบูรณ์ของรายการคงค้างซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งยอมรับสมมติฐาน H5a และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของงานวิจัย โดยสามารถกล่าวได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) สามารถช่วยยับยั้งการจัดการกำไรของกิจการได้ ส่วนปัจจัยอื่นๆของผู้สอบบัญชีอาจจะไม่มีส่วนในการบังคับให้ผู้บริหารเลือกใช้นโยบายการบัญชีและการจัดการกำไรได้ นอกจากนี้ สภาพแวดล้อมการสอบบัญชีด้านความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งปฏิเสธสมมติฐาน H5b ซึ่งสามารถกล่าวได้ว่ากิจการที่จ้างสำนักงานสอบบัญชี BIG4 ที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีเข้ามาทำการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้ส่งผลให้กิจการสามารถถอนงบการเงินได้เร็วขึ้น นอกจากนี้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติมีอิทธิพลในทางลบ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) มีอิทธิพลในทางบวก และประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลในทางบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งยอมรับสมมติฐาน H1b H2b H3b ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของงานวิจัย อย่างไรก็ตามระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี(ระยะสั้น) มีอิทธิพลทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (ระยะสั้น) ซึ่งปฏิเสธสมมติฐาน H4b เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นกลยุทธ์ในการแข่งขันเพื่อการให้ได้มาซึ่งงานสอบบัญชี ดังนั้นเป็นไปได้ว่าค่าธรรมเนียมผิดปกติมีอิทธิพลต่อระยะเวลาในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีต่อสาธารณะให้เร็วขึ้นได้ และปัจจัยด้านระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า และประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการออกหน้ารายงานเร็วขึ้น ซึ่งกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีที่มีทักษะ ผ่านการตรวจสอบกิจการมาเป็นเวลานานสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการเสร็จสิ้นเร็วและออกเผยแพร่ทางการเงินได้เร็วขึ้น

นอกจากนี้งานวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผิดปกติ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) และความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในบริษัทลูกค้า (ระยะสั้น) และประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลในทางลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่วัดจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งผลการศึกษาปฏิเสธสมมติฐาน H1c H2c H3c H4c H5c ซึ่งสามารถกล่าวได้ว่าค่าธรรมเนียมผิดปกติ ระยะเวลาการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี (ระยะสั้น) และ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี ไม่ได้เป็นปัจจัยส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่ไม่มีเงื่อนไข แต่เปิดเผยความไม่แน่นอน หรือปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือการไม่แสดงความเห็น)

ผู้วิจัยคาดว่างานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานและบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยหน่วยงานกำกับดูแลของผู้สอบบัญชีและหน่วยงานราชการสามารถนำผลที่ได้จากการศึกษาไปใช้ในการกำหนดหลักเกณฑ์ของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ควรจะเป็น และตระหนักถึงสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองต่าง ๆ นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สามารถใช้ข้อมูลเพื่อเป็นแนวทางในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีและพิจารณาปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี และนักลงทุนสามารถใช้ข้อมูลสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีในการวิเคราะห์เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจการลงทุน

ข้อเสนอแนะในงานวิจัยและงานวิจัยครั้งต่อไป จากข้อมูลที่มีการเปิดเผยในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต่อสาธารณชน ผู้วิจัยพบว่าข้อมูลของผู้สอบบัญชีมีจำกัด ดังนั้นตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยควรมีการเปิดเผยข้อมูลเชิงประจักษ์ของทุกบริษัทเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี เช่น อายุ เพศ การศึกษา ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญในบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม และระยะเวลาการตรวจสอบบัญชีในกิจการ เป็นต้น เพื่อให้ผู้วิจัยสามารถนำข้อมูลมาทำงานวิจัยในอนาคตได้มากขึ้น ซึ่งจะเห็นว่างานวิจัยในประเทศไทยส่วนใหญ่ที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีจะเป็นการทำวิจัยที่ส่งแบบสอบถามไปให้ผู้สอบบัญชี ซึ่งผลของแบบสอบถามอาจมีความอคติหรือคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงได้ และไม่ได้รับการตอบกลับเท่าที่ควร เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่ค่อยมีเวลาให้นักวิจัย การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาสภาพแวดล้อมการสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งเป็นเพียงการศึกษาปัจจัยที่เป็นลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชี ในงานวิจัยครั้งต่อไปอาจพิจารณาปัจจัยในด้านอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวกับคุณลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชี เช่น ความแตกต่างของวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ คณะกรรมการตรวจสอบ ผลการวิเคราะห์ของนักลงทุน โครงสร้างของผู้ถือหุ้น เป็นต้น นอกจากนี้งานวิจัยที่จะศึกษาเพิ่มเติมอาจวัดคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองด้านอื่นๆ เช่น กระบวนการสอบบัญชี และขยายกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาจากงบการเงินรายไตรมาส ซึ่งอาจจะทำให้ผลงานวิจัยมีความชัดเจนมากขึ้น

บรรณานุกรม

- กมลทิพย์ ศรีประไหม. (2558). ผลกระทบของความรับผิดชอบในการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- กฤตยา จิรวาณิชไพศาล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 ในแต่ละประเทศ (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ). สืบค้นจาก <http://dspace.library.tu.ac.th/handle/3517/6415>.
- จารุมน ศรีสันต์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่างานวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ทักษิญา สังขสุวรรณ. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของกลุ่มบริษัทวิสาหกิจก่อสร้างและเครื่องตกแต่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กรุงเทพฯ). สืบค้นจาก <http://cuir.car.chula.ac.th/handle/123456789/7232>
- ปภาวี สุขมณี และคณะ. (2553). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (รายงานผลการวิจัย). ภาพพิมพ์: มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี วิทยาเขตกาฬสินธุ์.
- วรพจน์ อุชุบุญลอยวงศ์. (2532). ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ. (2563). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 34(109), 230-244.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง. สืบค้น 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 เรื่อง การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชี. สืบค้น วันที่ 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่อง วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี. สืบค้น 10 มกราคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th>.
- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี. *วารสาร มทร.ธัญบุรี ฉบับวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี*, 4(2), 69-75.
- สุคนธ์ทิพย์ เนตรระกาศ. (2553). ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการกำกับดูแลกิจการกับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สุวดี ลัตยารักษ์วิทย์. (2553). ความสัมพันธ์ระหว่างการทำกับดักและการกับดักระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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*, 28, 1-20.
- Bruynseels, L., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2006). *Do industry specialists and business risk auditors enhance audit reporting accuracy*. Faculty of Economics and Applied Economics, KU Leuven.
- 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.
- 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.
- 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.
- Dong, B., & Robinson, D. (2018). Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. *Advances in Accounting*, 40, 11-19.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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*, 2(1), 27-43.
- Kusharyanti, K. (2013). Analysis of the factors determining the audit fee. *Journal of Economics, Business & Accountancy Ventura*, 16(1), 147-160.
- 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.
- Li, J., & Lin, J. W. (2005). The relation between earnings management and audit quality. *Journal of Accounting and Finance Research*, 13(1), 1-11.
- 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 skepticism, 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.
- 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 March 3, 2018, <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ORA/Pages/AQI.aspx>
- Rickett, L. K., Maggina, A., & Alam, P. (2016). Auditor tenure and accounting conservatism: evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 538-565.
- 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(31), 271-281.

- 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.
- 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.
- 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.