

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

คุณภาพงานสอบบัญชีเป็นหัวข้อที่นักวิจัยทางบัญชีสนใจที่จะศึกษา เนื่องจากต้องการทำความเข้าใจ และต้องการที่จะปรับปรุงเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ดังจะเห็นได้จากงานวิจัยมากมายที่พยายามจะศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับปัจจัยหรือตัวแปรต่าง ๆ โดยได้มีการใช้ตัวแปรหรือปัจจัยในการศึกษาที่แตกต่างกันหลายวิธี ในส่วนของบทนี้จะกล่าวถึงแนวคิดและทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการพัฒนาสมมติฐานของการวิจัยในครั้งนี้ ซึ่งแบ่งรายละเอียดเป็น 3 ส่วนดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

1.1 ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี

1.2 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางตรง

2. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อม

2.1 ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

2.2 ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

2.3 ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

ส่วนที่ 3 การพัฒนาสมมติฐาน

ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี

1.1 ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality Definitions)

DeAngelo (1981) ได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีไว้ว่า งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดและสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเหล่านั้นได้ ซึ่งการที่จะตรวจพบข้อผิดพลาดนั้นขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถ เทคนิควิธีที่ใช้ และการวางแผนในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ดังนั้น การอบรมที่ดีและประสบการณ์ที่ยาวนานจึงเป็นส่วนประกอบสำคัญที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินได้ ส่วนการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นจะขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระจากบริษัทลูกค้าของผู้สอบบัญชีแต่ละคน โดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระมากมีแนวโน้มที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่า

Palmrose (1988) ได้ให้คำจำกัดความของคุณภาพของงานสอบบัญชีไว้ว่า งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพคือการทิ้งงบการเงินปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีทำงานบกพร่อง ไม่ได้ใช้ความรู้ความสามารถอย่างเต็มที่ หรือละเลยต่อข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ จะส่งผลทำให้งบการเงินที่ตรวจสอบมีข้อผิดพลาดและจะสื่อว่างานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพต่ำหรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าความผิดพลาดในการปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งทำให้เกิดเป็นข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินนั้น สามารถนำมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ วิธีการประเมินความผิดพลาดจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสามารถวัดดูได้จากอัตราการที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ปรากฏในรายงานทางการเงิน

Teoh และ Wong (1993) ให้คำจำกัดความของคุณภาพของงานสอบบัญชีว่า หมายถึงคุณภาพของการรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงไว้ในรายงานทางการเงินในลักษณะของการเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน หรืออีกนัยหนึ่งคือข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินจะต้องเป็นประโยชน์และเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าต่อผู้ใช้รายงานทางการเงิน

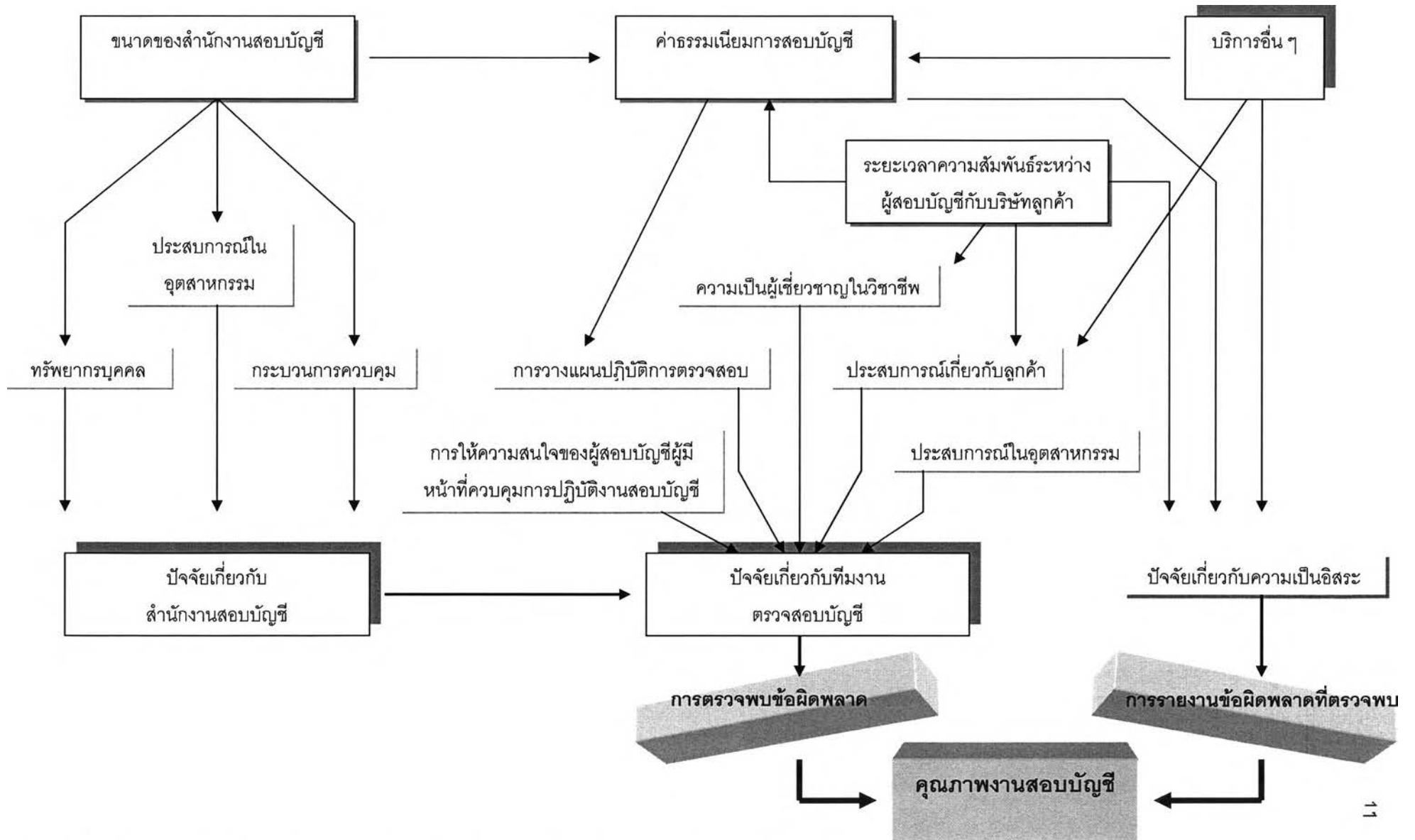
Geiger และ Raghunandan (2002) ได้กล่าวโดยอ้างอิงจากงานวิจัยของ McKeown และคณะ (1991) Chen และ Church (1992) Summer (1998) และ Casterella

และคณะ (1999) เกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีว่า แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการพยากรณ์ความอยู่รอดในการดำเนินกิจการต่อไปในอนาคตของลูกค้า แต่อย่างไรก็ดีการที่ผู้ใช้รายงานทางการเงินและสาธารณะชนไม่ได้รับข้อมูล ความรู้ ความเข้าใจที่ถูกต้อง หรือไม่ได้รับรายงานสอบบัญชีซึ่งบ่งชี้ถึงสถานะที่ไม่มี ความมั่นคงของกิจการในปีก่อนที่กิจการจะล้มละลาย จะถือว่ารายงานสอบบัญชีฉบับนั้นผิดพลาดและล้มเหลว และถือเป็นรายงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพหรือมีคุณภาพต่ำ นอกจากนี้ Geiger และ Raghunandan (2002) ยังอ้างถึงคำกล่าวของ POB (1994) อีกว่าความผิดพลาดล้มเหลวของงานสอบบัญชีนั้นไม่ได้เกิดขึ้นเฉพาะแต่กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในบริษัทลูกค้าเท่านั้น หากแต่ยังรวมถึงความล้มเหลวที่ไม่ได้รายงานเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจากบริษัทลูกค้าอย่างเพียงพอ ซึ่งการเตือนล่วงหน้านี้ถือว่าเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่ใช้ในการปกป้องผู้ลงทุน และเจ้าหน้าที่จากการเข้าใจผิดในรายงานทางการเงิน ดังนั้นการที่ผู้สอบบัญชีไม่มีการส่งสัญญาณเตือนใด ๆ เกี่ยวกับปัญหาต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในปีก่อนหน้าที่บริษัทลูกค้าจะล้มละลาย อาจถือได้ว่าเกิดจากความผิดพลาดของงานสอบบัญชี

1.2 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ตั้งแต่ปี 1981 เป็นต้นมา ได้มีนักวิจัยทางบัญชีหลายท่านพยายามที่จะให้คำนิยามเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี การวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชี และการศึกษาปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีในแง่มุมต่าง ๆ ที่หลากหลาย ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมและสรุปเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่ได้จากทฤษฎี และงานวิจัยเชิงประจักษ์ต่าง ๆ ที่ผ่านมา พบว่ามีปัจจัยต่าง ๆ มากมายที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี อาทิเช่น ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า ฯลฯ ซึ่ง Thomas (2003) ได้ศึกษาตามแนวคิดทฤษฎีของ DeAngelo (1981) ที่ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชีไว้ 2 แง่มุมคือ ในแง่มุมที่ความผิดพลาดจะต้องถูกตรวจพบ และคุณภาพของงานสอบบัญชีในแง่มุมที่ความผิดพลาดที่ตรวจพบจะต้องถูกรายงาน จากนั้นได้นำมาสรุปเป็นปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของงานสอบบัญชีดังแสดงในแผนภาพที่ 2.1

แผนภาพที่ 2.1 แสดงภาพรวมของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี



แหล่งที่มา : Thomas C. Wooten, "Research about audit quality," *The CPA Journal* (January 2003): 51.

จากงานวิจัยของ Thomas สามารถแยกปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีได้ 2 ด้าน ดังนี้

1. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจพบข้อผิดพลาด
2. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อผิดพลาด

ซึ่งมีดังนี้

1. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจพบข้อผิดพลาด (Factors Related to Detection)

การที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินได้นั้นขึ้นกับความสามารถของทีมงานสอบบัญชีว่ามีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีเพียงใด และรวมถึงระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีด้วย พบว่าการวิจัยหลายชิ้นใช้ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็นตัวแทนในการวัดปัจจัยที่เกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีและปัจจัยที่เกี่ยวกับทีมงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการตรวจพบข้อผิดพลาด

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm size)

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมักจะมีส่วนในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่โดยมากจะได้รับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจำนวนสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ หรือที่มีขนาดเล็ก ทั้งนี้การวิจัยทางบัญชีส่วนใหญ่กำหนดว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หมายถึงขนาดของสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก ในส่วนความสัมพันธ์ของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชียังมีกำหนดไว้หลายทฤษฎีดังนี้

ทฤษฎี ของ DeAngelo (1981) กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีกว่าเนื่องมาจาก การที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่มีชื่อเสียงที่โด่งดังมากกว่า ดังนั้นจึงต้องพยายามรักษาชื่อเสียงของตนไว้ด้วยการให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ยิ่งไปกว่านั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ยังมีความสามารถในการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรต่าง ๆ ได้ดีกว่า ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคลและการจัดการ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่มักจะมีความสามารถในการดึงดูดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถได้แก่ ผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีที่มีความสามารถและทักษะสูงมา

ร่วมงานด้วยได้ นอกจากนี้ยังมีความสามารถในการจัดการเกี่ยวกับเทคนิคและการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีอีกด้วย

ส่วนทฤษฎีของ Lennox (1999) นั้นกล่าวถึงเรื่องเกี่ยวกับการประเมินค่าความมีชื่อเสียงและความมั่นคงทางการเงิน ซึ่งสรุปได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะทำงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ เนื่องจากต้องการรักษาชื่อเสียงเพราะหากไม่ปฏิบัติตามสอบบัญชีที่มีคุณภาพอาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดได้ และข้อผิดพลาดเหล่านั้นจะนำมาสู่การเสียชื่อเสียงซึ่งเท่ากับว่าเป็นการสูญเสียรายได้และลูกค้าไปพร้อม ๆ กัน อีกทั้งงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพยังนำมาซึ่งความไม่มั่นคงทางการเงินเพราะหากถูกตรวจพบว่ามีข้อผิดพลาดเนื่องจากการตรวจสอบบัญชีแล้วสำนักงานสอบบัญชีอาจถูกฟ้องร้องดำเนินคดีได้และจะทำให้สูญเสียทรัพย์สินของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งทรัพย์สินที่เสียไปนั้นย่อมเป็นจำนวนที่มากกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีมีขนาดเล็กในกรณีที่เกิดการถูกฟ้องร้องจากคดีที่เกี่ยวข้องกับความผิดพลาดของรายงานทางการเงินเหมือนกัน

ส่วนทฤษฎีของ Sumunic (1980) อ้างถึงใน Thomas (2003) ได้กล่าวไว้ว่าในความเป็นจริงแล้วคุณภาพของงานสอบบัญชีนั้นไม่มีความแตกต่างกัน แต่จากความรู้สึกและความเข้าใจของคนทำให้ รู้สึกว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีแตกต่างกัน โดยรู้สึกว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงกว่าเพราะว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เป็นที่รู้จักของคนโดยทั่วไปมากกว่าจึงทำให้ได้รับความมีชื่อเสียงและถูกมองว่าให้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง

จากงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี แต่ยังไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีเกิดขึ้นจากคุณภาพงานสอบบัญชีที่แท้จริง (Actual Quality) หรือเกิดจากความรู้สึกและความเข้าใจของคนภายนอก (Perceived Quality) จึงทำให้คำถามเกี่ยวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชียังคงเป็นที่สนใจของนักวิจัยทางบัญชีที่พยายามจะทำการวิจัยเพื่อหาคำตอบต่อไป

1.1 ปัจจัยเกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Factors)

สำนักงานสอบบัญชีควรจะให้ความสำคัญของการจัดหา จัดจ้าง และอบรมบุคลากรให้มีความรู้ความสามารถสูงในการปฏิบัติงาน และพร้อมที่จะพัฒนาวิธีการตรวจสอบเพื่อให้สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดต่าง ๆ ในงบการเงินได้ ปัจจัยที่เกี่ยวกับสำนักงานสอบบัญชีได้แก่

1.1.1 ทรัพยากรบุคคล (Human Resources)

คุณภาพงานสอบบัญชีจะสูงได้นั้น เนื่องมาจากการที่สำนักงานสอบบัญชีสามารถจัดให้พนักงานหรือบุคลากรมีความทันสมัยก้าวหน้าทันเทคโนโลยีและมาตรฐานวิชาชีพที่เปลี่ยนแปลงไปเรื่อย ๆ ในแง่มุมของทรัพยากรบุคคลนี้ยังคงเกี่ยวข้องกับการที่สำนักงานสอบบัญชีสามารถที่จะจ้าง หรือสรรหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถสูง และยังสามารถจัดอบรมความรู้ให้กับบุคลากรเหล่านั้นได้อย่างต่อเนื่อง หากสำนักงานสอบบัญชีสามารถดึงดูดใจให้คนที่มีความรู้ความสามารถมากที่สุดและเก่งที่สุดมาทำงานได้ นั่นก็หมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีนั้นจะมีศักยภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพราะสำนักงานสอบบัญชีเหล่านั้นมีผู้สอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพและมีคุณภาพสูงทำงานให้ในทำนองเดียวกันหากสำนักงานสอบบัญชีได้มีการวางแผนในการจัดการอบรมเพิ่มความรู้ที่ดีบุคลากร หรือผู้สอบบัญชีในสำนักงานเหล่านั้นก็จะสามารถนำทักษะความรู้ต่าง ๆ ที่พวกเขาได้เรียนรู้มาใช้ในการปฏิบัติงานได้ ทำให้ผลงานจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีคุณภาพสูง

1.1.2 กระบวนการควบคุม (Control Process)

สำนักงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการในการควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ดีมักจะมีความสัมพันธ์กับการมีคุณภาพงานสอบบัญชีที่สูง เพราะสำนักงานสอบบัญชีจะคอยดูแล ปรับปรุง และรักษาระบบควบคุมคุณภาพโดยการดูแลให้ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการตรวจสอบอย่างเพียงพอและเหมาะสม สำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพที่ดีนั้นจะมีเทคนิควิธีในกระบวนการตรวจสอบที่เป็นระบบแบบแผน ซึ่งจะทำให้การตรวจสอบที่จะไม่พบข้อผิดพลาด หรือจะมีการมองข้ามข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินในระหว่างกระบวนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีนั้นมีโอกาสเกิดขึ้นได้น้อยมาก

สำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพที่ดีมักจะมีกระบวนการพิจารณาในเรื่องของการรับลูกค้าไม่ว่าจะเป็นลูกค้ารายใหม่ หรือแม้กระทั่งลูกค้ารายเก่าที่ทำการตรวจสอบอยู่โดยจะพิจารณาจากความเสี่ยงของกิจการลูกค้า ขณะที่ลูกค้ารายเก่านั้นจะพิจารณาจากปัญหาในการปฏิบัติงานตรวจสอบในปีที่ผ่านมาว่าลูกค้าให้ความร่วมมือมากน้อยเพียงใด มีปัญหาใดเกิดขึ้นหรือไม่ หากพบว่าลูกค้ารายเก่าที่เคยรับงานตรวจสอบในปีที่ผ่านมามีปัญหาต่าง ๆ เกิดขึ้นมาก ไม่ใช่ลูกค้าที่ดี ไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติงาน และมีความเสี่ยงสูงในการที่จะรับงานตรวจสอบบัญชีให้ในปีต่อไป สำนักงานสอบบัญชีก็มักจะพิจารณาที่จะไม่รับสอบบัญชีให้ลูกค้ารายนั้นอีกในปีถัดไป ทฤษฎีนี้มีงานวิจัยที่สนับสนุน คืองานวิจัยของ Raghunandan และ Rama ในปี 1999 ซึ่งพบว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาด

ใหญ่ 6 อันดับแรกมักจะไม่นับลูกค้าที่มีความเสี่ยง นอกจากนี้ผลการศึกษาของ Krishnan และ Schauer (2000) ยังให้การสนับสนุนอีกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีกระบวนการเกี่ยวกับระบบคณะกรรมการสอบทาน (peer review) มักจะมีการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง เพราะสำนักงานสอบบัญชีเหล่านั้นจะมีการดูแลอย่างใกล้ชิดในส่วนของผลงานจากการตรวจสอบซึ่งมาจากกระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีเอง ส่งผลให้งานสอบบัญชีที่ได้มีคุณภาพสูง ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการที่มีระบบเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพที่ดีนั้นสามารถสร้างงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพได้

1.1.3 ประสบการณ์ในอุตสาหกรรม (Industry Experience)

การที่สำนักงานสอบบัญชีมีลูกค้าหลายรายอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันย่อมทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีความเข้าใจในธุรกิจของอุตสาหกรรมนั้นอย่างลึกซึ้งชัดเจน ซึ่งจะทำให้เข้าใจในความเสี่ยงเฉพาะด้านที่พบในแต่ละอุตสาหกรรมซึ่งแตกต่างกันไปตามลักษณะพิเศษของอุตสาหกรรมนั้น ทั้งนี้อาจเป็นผลเนื่องมาจากการที่มีลูกค้าจำนวนมากจึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีความคุ้มค่าในการลงทุนเพื่อศึกษาและหาข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมนั้น ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีที่มีลูกค้าในอุตสาหกรรมนั้นน้อยรายกว่าอาจไม่ได้ลงทุนในส่วนนี้ซึ่งอาจจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีไม่เข้าใจลึกซึ้งเกี่ยวกับธุรกิจของอุตสาหกรรมนั้น งานวิจัยที่สนับสนุนแนวคิดนี้ได้แก่งานวิจัยของ Hogan และ Jeter ในปี 1999 ซึ่งพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นเป็นส่วนช่วยเสริมทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ ในขณะที่ Craswell และคณะ ในปี 1995 กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมมักจะคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในราคาสูง เนื่องจากราคาเป็นตัวบ่งชี้ถึงความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชี ยิ่งสำนักงานสอบบัญชีมีลูกค้าในอุตสาหกรรมนั้นมากเท่าใด ก็พบว่าสำนักงานสอบบัญชียังสามารถสร้างชื่อเสียงจากการให้บริการในอุตสาหกรรมนั้นได้มากเท่านั้น เพราะสำนักงานสอบบัญชีต้องการที่จะรักษาลูกค้าจำนวนมากเหล่านั้นไว้จึงต้องพยายามทุกวิถีทางที่จะทำให้งานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีของตนมีคุณภาพสูง ซึ่งเป็นสิ่งที่ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีมีชื่อเสียงสำหรับการให้บริการสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรมแตกต่างกันไป

1.2 คุณลักษณะของทีมงานตรวจสอบบัญชี (Audit Team Characteristics)

ลักษณะของทีมงานสอบบัญชีนั้นเป็นส่วนหนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับสมาชิกในทีมงานสอบบัญชี จากการสำรวจของนักวิจัยทางการบัญชีและการสอบบัญชีพบว่า ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับทีมงานสอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์เป็นอย่างมากในการนำมาใช้เป็นตัวกำหนดหรือบ่งชี้ถึงควมมีคุณภาพของงานสอบบัญชี ทั้งนี้สำนักงานสอบบัญชีที่มีการจ้างผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีที่มีความสามารถ มีระบบเกี่ยวกับกระบวนการในการควบคุมคุณภาพที่ดี และมีประสบการณ์ในอุตสาหกรรมของลูกค้าแล้วสำนักงานเหล่านั้นมักจะมีแนวโน้มที่จะมีทีมงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง ซึ่งปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณลักษณะของทีมงานตรวจสอบบัญชี มีดังนี้

1.2.1 การให้ความสนใจของผู้สอบบัญชีผู้มีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Partner and Manager Attention)

ในระหว่างกระบวนการตรวจสอบบัญชีนั้นควรจะมีผู้สอบบัญชีผู้มีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีคอยแนะนำดูแลทีมงานสอบบัญชีในระหว่างกระบวนการปฏิบัติการตรวจสอบอย่างใกล้ชิด ผู้สอบบัญชีผู้มีหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชีควรมีการวางแผนและตรวจสอบการปฏิบัติงานของทีมงานสอบบัญชีเพื่อควบคุมให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพที่ดี ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่มักจะมีมาตรฐานที่ใช้ควบคุมคุณภาพโดยการควบคุมการปฏิบัติงานตามสายงานลงไปตามลำดับและนอกจากนี้ยังอาจถูกตรวจสอบจากสำนักงานใหญ่อีกทีเพื่อให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพสูง

1.2.2 การวางแผนในการปฏิบัติการตรวจสอบ (Planning and Conduct of the Audit)

เพื่อให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพผู้สอบบัญชีต้องมีการวางแผนในการปฏิบัติการตรวจสอบอย่างเหมาะสมเพื่อที่จะได้ตรวจพบข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงิน สำนักงานสอบบัญชีที่มีทีมงานตรวจสอบบัญชีที่มีความสามารถและมีคุณภาพ มักจะมีการวางแผนการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและเหมาะสม สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ มักจะถูกมองว่ามีการวางแผนในการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ถูกต้องเหมาะสมเนื่องจากมีทีมงานที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านหลายทีมมาทำงานร่วมกันในการวางแผนเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนั้นน่าจะส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพออกมา นอกจากนี้ยังพบว่า

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนการปฏิบัติการตรวจสอบ เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกำหนดจากขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนั้นเหตุที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงอาจเนื่องมาจากการวางแผนที่จะต้องใช้นุคลากรที่มีความสามารถจำนวนมากมาปฏิบัติการตรวจสอบและอาจต้องใช้เทคนิควิธีที่ซับซ้อนในการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งจะส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

1.2.3 ความเป็นผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ และความซื่อสัตย์ของผู้สอบบัญชี (Professionalism)

หากผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญในวิชาชีพสูง ผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง และจะไม่ทำการยกเลิกหรือบอกเลิกการปฏิบัติงานตรวจสอบในขณะที่ยังปฏิบัติการตรวจสอบไม่แล้วเสร็จ นอกจากนี้การมีความเชี่ยวชาญในวิชาชีพสอบบัญชีแล้วผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชียังคงเป็นบุคคลที่ซื่อสัตย์และมีความซื่อสัตย์ในเรื่องต่าง ๆ เยี่ยงที่ผู้ประกอบการวิชาชีพควรจะเป็น อีกทั้งยังควรมีความกระตือรือร้นในการค้นหาหลักฐานต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้ประกอบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

1.2.4 ประสบการณ์เกี่ยวกับลูกค้า (Experience with the Client)

การมีประสบการณ์ในลูกค้าแต่ละรายนำมาสู่คุณภาพงานสอบบัญชีที่สูงขึ้น เนื่องจากทีมงานผู้สอบบัญชีสามารถที่จะเรียนรู้จากการที่ได้ทำการปฏิบัติงานสอบบัญชีซ้ำจนเกิดเป็นความเข้าใจว่ากระบวนการดำเนินงานของลูกค้ามีระบบเป็นอย่างไร และในระบบบัญชีของลูกค้ามีจุดแข็งและจุดอ่อนอย่างไร ทำให้สามารถเตรียมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นจากการที่ทราบความเสี่ยงและข้อผิดพลาดที่มักจะเกิดขึ้นมาแล้ว

1.2.5 ประสบการณ์ในอุตสาหกรรม (Experience in the Industry)

การที่สำนักงานสอบบัญชีมีลูกค้าจำนวนมากอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันนั้น จะเป็นสิ่งที่ช่วยเสริมให้ผู้สอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชุนั้นมีความเชี่ยวชาญในกระบวนการและเทคนิควิธีปฏิบัติที่มีลักษณะพิเศษสำหรับอุตสาหกรรมนั้น โดยเฉพาะ ด้วยการที่จะสามารถเข้าใจถึงจุดอ่อน ความเสี่ยง และปัญหาที่มักจะพบใน

อุตสาหกรรมนั้น นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังจะมีความมั่นใจที่มากขึ้นเกี่ยวกับการประเมินหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับจากบริษัทลูกค้า

2. ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อผิดพลาด (Factors Related to Reporting)

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจากรายงานทางการเงินนั้น พบว่านักวิจัยหลายท่านได้กล่าวถึงความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจะขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจากบริษัทลูกค้า โดยที่ความเป็นอิสระจากบริษัทลูกค้าจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

2.1 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fee)

มีบางทฤษฎีกล่าวไว้ว่าคุณภาพงานสอบบัญชีสามารถวัดได้จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สำนักงานสอบบัญชีเรียกเก็บจากลูกค้า โดยเชื่อว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงนั้นจะส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงตามไปด้วย เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติงานในกระบวนการตรวจสอบอย่างละเอียดรอบคอบ และมีขั้นตอนที่ซับซ้อนมากมายดังนั้นจึงมีต้นทุนในการให้บริการสูงจึงต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสูง

และบางทฤษฎีกล่าวถึงเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีว่าบางสำนักงานสอบบัญชีอาจต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการสูญเสียค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากบริษัทลูกค้าในอนาคต จึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีอาจจะพบกับภาวะของแรงกดดันที่จะต้องหลีกเลี่ยงการรายงานข้อผิดพลาดตามที่ได้ตรวจพบเพื่อให้รายงานออกมาเป็นที่พอใจของลูกค้าจะได้สามารถรักษาลูกค้ารายนั้นไว้ได้ และการกลัวที่จะเสียลูกค้าไปนี่เองที่อาจเป็นสิ่งที่ส่งผลให้งานสอบบัญชีออกมาไม่มีคุณภาพ

นักวิจัยได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับแรงกดดันที่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งแรงกดดันที่เกิดขึ้นอาจมีผลสืบเนื่องมาจากสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงในตลาดการให้บริการเกี่ยวกับงานสอบบัญชีเป็นเหตุให้สำนักงานสอบบัญชีต่างพากันลดราคาค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีให้ต่ำลงเพื่อแย่งลูกค้าและเพิ่มส่วนแบ่งในตลาดให้มากขึ้น การลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อถึงคุณภาพของงานสอบบัญชี นักวิจัยเชื่อว่าหากสำนักงานสอบบัญชีลดราคาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้ต่ำลงมาก ๆ จะส่งผลกระทบต่อถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีโดยจะทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชื่อนั้นลดตามไปด้วย

เนื่องจากในการลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีบัญชีนั้นจะทำให้กำไรที่สำนักงานสอบบัญชีจะได้จากการให้บริการงานสอบบัญชีลดลง และวิธีการเดียวที่จะทำให้สำนักงานได้ผลกำไรกลับคืนมาก็คือการลดจำนวนชั่วโมงในการทำงานและลดกระบวนการในการปฏิบัติการตรวจสอบ ซึ่งสิ่งนี้จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการตรวจพบข้อผิดพลาดที่จะลดลงตามคุณภาพในการปฏิบัติงานที่ลดลง ทำให้งานสอบบัญชีที่ออกมาไม่มีคุณภาพเท่าที่ควร

นอกจากนี้ยังมีผลการวิจัยบางงานที่พบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีอัตราส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากลูกค้ารายใดรายหนึ่งเป็นรายได้หลักของสำนักงานอาจส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นพยายามรักษาลูกค้ารายนั้นไว้ ซึ่งจะทำให้สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นขาดความเป็นอิสระ

2.2 ระยะเวลา (Audit tenure)

ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับการรายงานข้อผิดพลาดเนื่องจากมีส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี พบว่างานสอบบัญชีที่ล้มเหลวและไม่มีคุณภาพส่วนใหญ่มาจากความสัมพันธ์ในระยะเวลานานระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าและความสัมพันธ์ในระยะเวลายาวนาน เนื่องจากหลังจากที่ผู้สอบบัญชีรับลูกค้ารายใหม่นั้นผู้สอบบัญชีต้องใช้ระยะเวลาในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับลูกค้า ดังนั้นเมื่อระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าเพิ่มขึ้นผู้สอบบัญชีจะเริ่มเข้าใจในบริษัทลูกค้ามากขึ้นว่ามีระบบการจัดการและมีการดำเนินงานแบบใด และจะมองเห็นความเสี่ยงในบริษัทลูกค้าชัดเจนขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับเทคนิคและวิธีในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เหมาะสม เพื่อให้สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินได้

แต่มีทฤษฎีของ Shockley ในปีค.ศ. 1981 ที่ขัดแย้งกัน โดยเชื่อว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัทลูกค้าที่ยาวนานมากจะมีความสัมพันธ์ทำให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่ำ เนื่องมาจากยิ่งความสัมพันธ์ยาวนานเท่าใดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีก็จะยิ่งลดลงเพราะความรู้จักคุ้นเคย การที่ตรวจสอบมานานจนมองไม่เห็นปัญหาหรือความเสี่ยงใหม่ ๆ ตลอดจนการหละหลวมไม่ปฏิบัติงานให้เต็มความสามารถและกลายมาเป็นบุคคลที่ขาดความสงสัยและขาดความกระตือรือร้นในการหาหลักฐานของผู้สอบบัญชี

2.3 บริการอื่น (Non – Audit Services)

สำนักงานสอบบัญชีที่มีการให้บริการอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากการให้บริการงานสอบบัญชีนั้นนักวิจัยเชื่อว่าเป็นปัจจัยหนึ่งที่กระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากหากสำนักงานสอบบัญชีให้บริการอื่นเพิ่มเติม เช่น การให้บริการเกี่ยวกับการให้คำปรึกษาในด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการให้คำปรึกษาในด้านการเงิน ภาษี หรือแม้กระทั่งการวางระบบบัญชี แล้วเรียกเก็บเงินจากการให้บริการอื่นเพิ่มเติมเหล่านั้นเป็นจำนวนเงินค่อนข้างสูง อาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีนั้นขาดความเป็นอิสระซึ่งจะส่งผลถึงความสามารถในการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบได้ โดยสำนักงานสอบบัญชีนั้นอาจพยายามรักษาลูกค้าไว้ด้วยการมองข้ามและไม่รายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเนื่องจากกลัวสูญเสียลูกค้ารายใหญ่นั้นไป ยิ่งไปกว่านั้นในการให้บริการอื่นเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการวางระบบบัญชี อาจทำให้สำนักงานสอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในแง่ที่จะต้องตรวจสอบงานของตนเอง

จากงานวิจัยของ Elstein ในปี 2001 พบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับค่าธรรมเนียมจำนวนมากจากการให้บริการอื่นเพิ่มเติมจากลูกค้าจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีและจะทำให้คุณภาพของงานสอบบัญชีที่ได้ลดลง เหตุการณ์ที่สนับสนุนแนวความคิดเกี่ยวกับการให้บริการอื่นเพิ่มเติมว่าเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีดูน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นคือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับความล้มเหลวของบริษัทเอนรอน (Enron) ในปี 2001 ซึ่งเกิดจากการที่บริษัทอาศัยช่องโหว่ของมาตรฐานการบัญชีนอกจากนี้ยังเนื่องมาจากการที่ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระเนื่องจากการได้รับผลประโยชน์จำนวนมหาศาลที่สำนักงานสอบบัญชีได้มาจากการให้บริการอื่นเพิ่มเติมแก่บริษัทเอนรอน จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีละเลยและยอมผ่อนปรนให้เกี่ยวกับการบันทึกบัญชีนโยบายการบัญชี ตลอดจนการปรับปรุงที่เกี่ยวกับการตั้งสำรองต่าง ๆ ที่สามารถส่งผลกระทบต่อ การเพิ่มขึ้นของกำไรในอนาคตจนส่งผลให้เกิดเหตุการณ์บริษัทเอนรอนล้มละลาย

อย่างไรก็ตามมีบางทฤษฎีที่มีความเห็นขัดแย้งกับความเห็นข้างต้น โดยเชื่อว่าการที่สำนักงานสอบบัญชีมีการให้บริการอื่นเพิ่มเติมจะไม่กระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีหากสำนักงานสอบบัญชีวางตัวเหมาะสม แต่กลับจะส่งผลดีต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีเพราะการบริการอื่นเพิ่มเติมที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้บริการนั้นจะทำให้สำนักงานสอบบัญชีเข้าใจในกระบวนการทางธุรกิจของลูกค้ามากขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อการวางแผนในการปฏิบัติงานตรวจสอบทำให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

ส่วนที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวน ศึกษา เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่ามีผู้ทำการศึกษาและวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีมากมาย โดยงานวิจัยแต่ละชิ้นนั้นมีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันไป และวิธีการที่ใช้ในการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชีก็แตกต่างกันตามไปด้วย

เนื่องจากการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีสามารถวัดได้หลายวิธีไม่ว่าจะเป็นวิธีการวัดค่าทางตรง หรือวิธีการวัดค่าทางอ้อม ซึ่งเทคนิคในการวัดก็จะแตกต่างกันออกไป จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องพบว่าวิธีการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชีตามประเด็นที่จะศึกษาสามารถแยกพิจารณาได้ 2 วิธี ซึ่งได้แก่

1. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางตรง
2. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อม

ซึ่งแต่ละประเด็นมีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางตรง (Direct Measures of Audit Quality)

วิธีการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางตรงสามารถทำได้ 2 วิธี ทั้งโดยการวัดจากกระบวนการในการตรวจสอบบัญชี (Input into the Auditing Process) และจากผลงานจากการตรวจสอบซึ่งคือรายงานของผู้สอบบัญชี (Output of the Auditing Process) การวัดจากกระบวนการในการตรวจสอบบัญชีทำได้โดยการสังเกตจากลักษณะเฉพาะของผู้สอบบัญชี และจากวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบซึ่งเป็นสิ่งที่สังเกตและเก็บข้อมูลได้ยาก ดังนั้นจึงนิยมที่จะใช้รายงานสอบบัญชีมากกว่าเนื่องจากคุณภาพของงานสอบบัญชีจะสะท้อนออกมาให้เห็นหลังจากที่มีการตรวจสอบและออกความเห็นในรายงานสอบบัญชีแล้ว หากพบว่ามีข้อผิดพลาด การละเลย ฝ่าฝืน หรือรายงานไม่ได้ปฏิบัติตามข้อบังคับเกิดขึ้นก็แสดงว่างานสอบบัญชีไม่มีคุณภาพ ซึ่งการวัดจากรายงานสอบบัญชีมีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

Krishnan และ Schauer (2000) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยทำการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรซึ่งใช้วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งแบบทางตรงและแบบทางอ้อม วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงเลือกใช้จากรายงานทางการเงินที่ผ่านการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีเรียบร้อยแล้ว นำมาวัดผลตามเกณฑ์มาตรฐานทางการบัญชีที่ตั้งขึ้นสำหรับองค์กรที่

ไม่แสวงหากำไร โดยจะมีมาตรฐานทางการบัญชีทั้งหมด 8 ข้อ และจะมีการให้คะแนนหากองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรมีการปฏิบัติตามในรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้ในแต่ละข้อจะได้ 1 คะแนน ซึ่งวิธีนี้ถือว่าเป็นเกณฑ์การวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงเนื่องจากเป็นการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชีโดยดูว่ารายงานทางการเงินที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่ตั้งไว้ในระดับใดแล้วจึงให้คะแนน

ส่วนวิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมนั้นทำการวัดจากปัจจัยต่างๆ ที่เป็นตัวแปรอิสระของสมการแบบโครงสร้าง ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และมีตัวแปรควบคุมได้แก่ ขนาดของบริษัทลูกค้า สถานะทางเศรษฐกิจของบริษัทลูกค้า ผลจากการศึกษาการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อมพบว่าคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

Geiger และ Raghunandan (2002) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าและรายงานทางการเงินที่ล้มเหลวกลุ่มตัวอย่างที่เลือกใช้ในการศึกษาคือบริษัทที่ล้มละลาย 117 บริษัท ในช่วงเวลาระหว่างปี ค.ศ. 1996 – ค.ศ. 1998 สาเหตุที่เลือกใช้บริษัทที่ล้มละลายเพราะถือว่าการล้มละลายของบริษัทส่วนหนึ่งอาจจะมาจากรายงานทางการเงินที่ผิดพลาด โดยใช้สมการแบบโครงสร้างซึ่งมีทั้งวิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงและทางอ้อมในการคำนวณ วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงเลือกใช้จากรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งถือเป็นผลงานจากการตรวจสอบบัญชี วิธีการวัดค่าทำได้โดยการดูว่าในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะมีการล้มละลายนั้นผู้สอบบัญชีได้มีการแสดงความเห็นแบบใดไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีเกณฑ์ ดังนี้

- ดูว่าหากการออกความเห็นในรายงานการสอบบัญชีในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะล้มละลายผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคต (Modified for Going Concern) ให้รหัสเป็น 1
- หากแสดงความเห็นเป็นอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคต ให้รหัสเป็น 0

การให้บที่มี การแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคต (Modified for Going Concern) ให้รหัสเป็น 1 และถือเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพอ้างอิงจากคำกล่าวของ McKeown และคณะ (1991) Chen และ

Church (1992) Summer (1998) และ Casterella และคณะ (1999) ที่กล่าวเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีไว้ว่า แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่มีหน้าที่รับผิดชอบในการพยากรณ์ความอยู่รอดในการดำเนินกิจการต่อไปในอนาคตของลูกค้า แต่อย่างไรก็ดีการที่ผู้ใช้งบการเงินและสาธารณชนไม่ได้รับข้อมูล ความรู้ ความเข้าใจที่ถูกต้อง หรือไม่ได้รับรายงานสอบบัญชีซึ่งบ่งชี้ถึงสถานะที่ไม่มีความมั่นคงของกิจการในปีก่อนที่กิจการจะล้มละลาย ก็จะทำให้รายงานสอบบัญชีฉบับนั้นผิดพลาดและล้มเหลว และถือเป็นรายงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพหรือมีคุณภาพต่ำ

ส่วนวิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมนั้นวัดจากปัจจัยต่างๆ ที่เป็นตัวแปรอิสระของสมการแบบโครงสร้าง ได้แก่ ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และมีตัวแปรควบคุม ได้แก่ ขนาดของบริษัทลูกค้า ระยะเวลาหลังจากที่ออกรายงานสอบบัญชีถึงวันที่ประกาศล้มละลาย การผัดขิ้นชำระเงินกู้ของบริษัทลูกค้า และค่าความน่าจะเป็นที่บริษัทลูกค้าจะล้มละลายซึ่งคำนวณจากสมการแบบโครงสร้างของ Hopwood และคณะ (1994) จากนั้นทำการวิเคราะห์ตัวแปรเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างชนิดของการออกความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มละลายในปีก่อนการล้มละลายและระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทที่ล้มละลายในการรับสอบบัญชีให้ ซึ่งผลที่ได้แสดงให้เห็นว่ารายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มเหลวส่วนใหญ่มาจากระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างสำนักสอบบัญชีและบริษัทที่ล้มละลายที่สั้นมากกว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ที่ยาวนาน

Woodland และ Reynolds (2003) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรง และวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขและคุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงจากงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพหรืองานสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่ำ โดยใช้กลุ่มตัวอย่าง คือ รายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไข ตั้งแต่ปีค.ศ. 1999 – ค.ศ. 2002 รวมจำนวนตัวอย่างรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขใหม่ได้ 287 รายงาน โดยใช้เกณฑ์ในการวัดจากรายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขใหม่ เนื่องจากถือว่าผลงานจากระบบการตรวจสอบสามารถสังเกตได้จากรายงานของผู้สอบบัญชีและรายงานทางการเงิน รายงานทางการเงินซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้บริหารฝ่ายลูกค้านั้นอาจถือได้ว่าเป็นผลงานร่วมกันระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี แต่ในส่วนของรายงานของผู้สอบบัญชื่อนั้นถือได้ว่าเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น เมื่อผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่อรายงานทางการเงินแล้วหมายความว่าผู้สอบบัญชีให้การรับรองว่าเนื้อหาสาระในรายงานทางการเงินฉบับนั้น

ถูกต้องตามควร ดังนั้นหากในภายหลังรายงานทางการเงินฉบับนั้นถูกให้ปรับปรุงแก้ไขใหม่ เนื่องจากตรวจพบข้อผิดพลาดก็แสดงว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในครั้งแรกนั้นผิดพลาด ดังนั้นจึงถือว่ารายงานทางการเงินที่ถูกปรับปรุงแก้ไขเป็นส่วนหนึ่งของงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพ

จากนั้นนำมาคิดคำนวณในสมการแบบโครงสร้างร่วมกับวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมซึ่งใช้ตัวแปรอิสระหลายๆ ตัว ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และตัวแปรควบคุมซึ่งเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวข้องกับการพยากรณ์เกี่ยวกับการจัดการกำไรได้แก่ การเพิ่มขึ้นของกำไรในรายงานประจำปี วัดความเสี่ยงในสภาพหนี้ ฯลฯ

จากการตั้งสมมติฐานเกี่ยวกับทิศทางของความสัมพันธ์ระหว่างงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพและตัวแปรต่างๆ ทำให้พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพ แต่ไม่พบหลักฐานใดๆ ที่จะยืนยันทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างความสัมพันธ์ของงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า หรือความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าว่าเป็นไปในทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ก่อน

แต่จากผลการวิจัยที่ได้ก็ทำให้เกิดข้อพิสูจนีใหม่ที่ เป็นประโยชน์และสามารถยืนยันได้ว่าวิธีการวัดค่าทางอ้อมสามารถนำมาใช้ในการวัดค่าพยากรณ์งานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพได้ โดยข้อพิสูจนีนี้สามารถนำไปออกแบบเป็นงานวิจัยเชิงประจักษ์ขึ้นใหม่ได้โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยใช้วิธีการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อมเป็นตัวแปรเปรียบเทียบกับตัววัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงตัวอื่นนอกเหนือจากการใช้งบการเงินที่ถูกแก้ไข

2. การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อม (Indirect Measures of Audit Quality)

แม้การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางตรงจากผลงานซึ่งคือรายงานสอบบัญชี (Output of the Auditing Process) จะเป็นสิ่งที่นิยมใช้และสามารถทำได้ง่ายกว่าการวัดจากกระบวนการในการตรวจสอบบัญชี (Input into the Auditing Process) แต่ก็พบว่ายังมีข้อจำกัดอื่น เช่น ข้อมูลที่ค่อนข้างจะเกิดขึ้นน้อยครั้ง และการเข้าถึงข้อมูลอาจเป็นไปได้ยากเนื่องจากติดปัญหาเรื่องข้อมูลเป็นความลับหรือไม่มีสิทธิในการใช้ข้อมูล จึงทำให้การวัดค่าคุณภาพ

ของงานสอบบัญชีทางตรงทำได้ยาก ในขณะที่การวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อมสามารถทำได้ง่ายกว่าเนื่องจากข้อมูลต่างๆ สามารถหาได้และมีการใช้กันอย่างแพร่หลาย จากผลการวิจัยที่ได้มีผู้ศึกษาเกี่ยวกับการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีทางอ้อมจะเป็นการศึกษาถึงความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับปัจจัยต่างๆ ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ฯลฯ

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่นำมาใช้ในการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม ดังกล่าวมีดังนี้

- 2.1 ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size)
- 2.2 ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure)
- 2.3 ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า (Auditor Expertise)

ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

2.1 ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size)

DeAngelo (1981) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของงานสอบบัญชีและขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยได้ตั้งทฤษฎีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีกับต้นทุนซึ่งเกี่ยวข้องกับการเสียชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชีว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแนวโน้มสูงที่จะตรวจพบและรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เนื่องจากหากมีการตรวจพบภายหลังว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ไม่ได้รายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ อาจถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายได้ซึ่งการฟ้องร้องดังกล่าวส่งผลไปถึงชื่อเสียงและอาจทำให้ลูกค้าส่วนใหญ่ของบริษัทไม่ไว้วางใจทำให้เสียลูกค้าอีกจำนวนมาก ย่อมเป็นการสูญเสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จึงต้องพยายามรักษาชื่อเสียงของตนเองโดยการตรวจให้พบข้อผิดพลาดและทำการรายงานข้อผิดพลาดเหล่านั้นออกสู่สาธารณะชน

Francis และ Wilson (1988) ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในประเทศออสเตรเลีย โดยมีแรงจูงใจที่เชื่อว่าเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big8)^{*} มีความต้องการเป็นอย่างสูงที่จะปกป้องชื่อเสียงของบริษัทจึงใช้เกณฑ์ในการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีจากจำนวนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บ จากการศึกษาพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big 8) เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเป็นจำนวนที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8)^{**}

Palmrose (1986) ได้ทำการศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยแบ่งสำนักงานสอบบัญชีออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big8) และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) เช่นเดียวกัน จากการศึกษาพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์โดยตรงกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สำนักงานสอบบัญชีเรียกเก็บจากบริษัทลูกค้า หรืออาจกล่าวได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big8) เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) ซึ่งพบว่าผลการวิจัยที่ได้เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับการศึกษาของ Francis และ Wilson (1988)

Palmrose (1988) ได้ทำการวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี แบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่มคือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big8) และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) จากคำจำกัดความที่ Palmrose ได้ให้ไว้เกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีว่าเป็นความน่าจะเป็นที่รายงานทางการเงินจะปราศจากข้อผิดพลาด ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานบกพร่องก็จะส่งผลให้รายงานทางการเงินเกิดข้อผิดพลาดขึ้นด้วย โดยข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในรายงานทางการเงินถือเป็นตัวแสดงถึงงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่ำ ดังนั้นในการวิจัยครั้งนี้ Palmrose จึงใช้อัตราการที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีถูกฟ้อง

* Big 8 หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก ซึ่งประกอบด้วย Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers & Lybrand, Deloitte Haskins & Sells, Ernst & Whinney, Peat Marwick Mitchell & Co., Price Waterhouse และ Touche Ross

** Non Big 8 ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีอื่น ๆ นอกเหนือจาก Big 8

ร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในรายงานทางการเงิน เป็นตัวประเมินค่าของ คุณภาพงานสอบบัญชี โดยการนำเอาจำนวนคดีที่ผู้สอบบัญชีถูกฟ้องร้องเกี่ยวกับข้อผิดพลาด ของรายงานทางการเงินมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบระหว่างกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มในช่วงระยะเวลา ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 – ค.ศ. 1985

พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) มีอัตราส่วนของการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดของรายงานทางการเงินต่อจำนวนลูกค้า และอัตราส่วนของการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดของ รายงานทางการเงินต่อรายได้รวมจากการสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big 8) ซึ่งใช้เป็นข้อสรุปว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big 8) ให้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) และแสดงให้เห็นว่าความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เป็นไปในทิศทางเดียวกัน

O'Keefe และ Westort (1992) ซึ่งศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพของ งานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีได้ให้เหตุผล 2 ข้อว่าเหตุใดขนาดของสำนักงาน สอบบัญชีจึงมีความสัมพันธ์กับความเป็นไปได้ที่จะตรวจพบข้อผิดพลาด ข้อแรก คือ ผู้สอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big 8) ถูกมองว่ามีระดับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษมากกว่าผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) เนื่องจากความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและการมีความรู้ที่มากกว่า ข้อที่สอง คือ ผู้สอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Big 8) มีแนวโน้มที่จะได้รับการศึกษาทาง วิชาชีพอย่างต่อเนื่องมากกว่าผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก (Non-Big 8) จึงสนับสนุนข้อสมมติฐานที่ว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทาง เดียวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

Lennox (1999) ได้ทำการวิจัยเชิงประจักษ์เกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี และขนาดของสำนักงานสอบบัญชีในเรื่องการประเมินค่าความมีชื่อเสียงและความมั่นคงทางการเงิน (Audit Quality and Audit Size : An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses) โดยมีสมมติฐานเกี่ยวกับความมีชื่อเสียงตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่าสำนักงานสอบบัญชี

ขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Big 6) * มีสิ่งกระตุ้นจูงใจที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Non-Big 6) ในการตรวจสอบงบการเงินให้ถูกต้อง เนื่องจากการรายงานที่ไม่ถูกต้องอาจนำมาสู่ความเสียหายทั้งต่อรายได้และลูกค้าของสำนักงานได้

และสมมติฐานที่เกี่ยวกับความมั่นคงทางการเงินซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Big 6) ควรมีการตรวจสอบที่มีความถูกต้องมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Non-Big 6) เนื่องจากการมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากจึงเป็นการเสี่ยงหากเกิดคดีความการฟ้องร้องขึ้นอาจจะต้องสูญเสียทรัพย์สินจำนวนมากด้วย การวิจัยใช้วิธีหาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชี คดีฟ้องร้อง ส่วนแบ่งการตลาด และผู้สอบบัญชี ซึ่งผลที่ได้สนับสนุนสมมติฐานที่ว่าความมีชื่อเสียงและความมั่นคงทางการเงินของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Big 6) มีผลทำให้มีการตรวจสอบที่มีความถูกต้องมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Non-Big 6)

สมชาย สุภัทรกุล (2542) ได้เขียนบทความเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยยึดเกณฑ์ตามหลักฐานวิจัยที่ผ่านมาในต่างประเทศของ Palmrose ซึ่งได้สรุปไว้ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็ก นั่นคือลูกค้าอาจต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นหากต้องการใช้บริการการสอบบัญชีจากสำนักงานขนาดใหญ่ โดยในบทความนี้จะมีการวิเคราะห์ซึ่งสามารถแบ่งแยกออกได้เป็น 2 ประเด็น ได้แก่

1. สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ให้บริการการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือไม่
2. ลูกค้าได้รับประโยชน์อะไรบ้างจากการเลือกใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ซึ่งเรียกเก็บ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่า

จากเนื้อหาต่าง ๆ ในบทความทำให้สามารถสรุปได้ว่า คุณภาพของงานสอบบัญชีในสายตาของผู้ใช้งบการเงินอาจจะประเมินได้จากปัจจัยหลัก 2 ประการ ได้แก่

* Big 6 หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก ซึ่งประกอบด้วย Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG Peat Marwick, และ Price Waterhouse (เนื่องจากการรวมกันระหว่าง Arthur Young และ Ernst & Whinney เป็น Ernst & Young และระหว่าง Deloitte Haskins & Sells และ Touche Ross เป็น Deloitte & Touche)

1. ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงิน และ
2. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการที่จะรายงานหรือเปิดเผยข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

โดยคาดว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่น่าจะมีความเป็นอิสระมากกว่าในการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเนื่องจากจำนวนลูกค้าที่มีค่อนข้างมาก ดังนั้นลูกค้ารายหนึ่งจึงมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่น้อยกว่าเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กที่มีลูกค้าน้อยราย และสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ยังมีโอกาสสูงที่จะสูญเสียลูกค้าทั้งในปัจจุบันและในอนาคตมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหากมีการตรวจพบว่าไม่มีการรายงานหรือมีการปกปิดเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ตรวจพบ

แต่อย่างไรก็ตามเนื่องจากผลงานวิจัยต่าง ๆ ที่อ้างอิงในบทความนี้ส่วนใหญ่เป็นการศึกษาในต่างประเทศ ดังนั้นจึงไม่อาจกล่าวได้อย่างมั่นใจมากนักว่าข้อสรุปเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพงานสอบบัญชีกับขนาดสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งประโยชน์ของการใช้สำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย ดังนั้นจึงควรมีการทำการศึกษในเรื่องดังกล่าวในกรณีของประเทศไทย

จากงานวิจัยต่าง ๆ ในอดีตพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีนั้นมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี ทั้งในแง่ของความเป็นไปได้ที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะตรวจพบข้อผิดพลาด และความเป็นไปได้ที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ แต่การตรวจพบข้อผิดพลาดหรือการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่อาจไม่ได้หมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความรู้ความสามารถที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ เพราะเมื่อผู้สอบบัญชีทุกคนได้ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั่วไปแล้วงานที่ได้ออกมานั้นย่อมจะเป็นงานที่มีคุณภาพ ดังนั้นความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีอาจขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีจากบริษัทลูกค้าจึงทำให้เกิดเป็นคำถามว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางใด

2.2 ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า (Auditor Tenure)

Beck , Frecka และ Solomon (1988) ได้ทำการศึกษาแล้วพบว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ระยะสั้นระหว่างสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับการลดคุณภาพงานสอบบัญชีให้ต่ำลง เนื่องมาจากการขาดความรู้ และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษเกี่ยวกับบริษัทลูกค้า และ AICPA (1978 , 1992) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าแล้วพบว่างานสอบบัญชีที่คุณภาพต่ำกว่ามาตรฐานนั้นส่วนใหญ่มาจากกลุ่มที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าในระยะสั้นมากกว่ากลุ่มที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าในระยะยาว

Geiger และ Raghunandan (2002) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าและรายงานทางการเงินที่ล้มเหลว โดยกลุ่มตัวอย่างที่เลือกใช้ในการศึกษาคือบริษัทที่ล้มละลาย 117 บริษัท ในช่วงเวลาระหว่างปีค.ศ. 1996 – ค.ศ. 1998 โดยใช้วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมจากปัจจัยต่างๆ ที่เป็นตัวแปรอิสระของสมการแบบโครงสร้าง ได้แก่ ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และมี ตัวแปรควบคุม ได้แก่ ขนาดของบริษัทลูกค้า ระยะเวลาหลังจากที่ออกรายงานสอบบัญชีถึงวันที่ประกาศล้มละลาย

จากนั้นทำการวิเคราะห์หลายตัวแปรเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างชนิดของการออกความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มละลายในปีก่อนการล้มละลายและระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทที่ล้มละลายในการรับสอบบัญชีให้ ซึ่งผลที่ได้แสดงให้เห็นว่ารายงานทางการเงินของบริษัทที่ล้มเหลวส่วนใหญ่มาจากระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างสำนักสอบบัญชีและบริษัทที่ล้มละลายที่สั้นมากกว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ที่ยาวนาน

Shockley (1981) กล่าวว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ที่ยาวนานระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ระมัดระวังเท่าที่ควรได้ เนื่องจากพบว่าที่ผ่านมาในอดีตมีการร้องเรียนมากมายให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี เพราะการที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ยาวนานกับบริษัทลูกค้าอาจนำไปสู่ข้อตกลงต่างๆ ที่เป็นส่วนตัวเสียระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัทลูกค้า ซึ่งจะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอย่างหละหลวมไม่เต็มความสามารถ

Johnson , Khurana และ Reynolds (2002) กล่าวว่าไม่เห็นด้วยกับคำกล่าวที่ว่าระยะเวลาที่ยาวนานในความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ลดลง โดยทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าและคุณภาพของรายงานทางการเงิน กลุ่มตัวอย่างคือ ลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก (Big 6) ที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันและมีขนาดที่เท่ากัน ทำให้พบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าในระยะเวลายานกลาง (4-8 ปี) และระยะเวลาล้น (2-3 ปี) นั้นมีความสัมพันธ์กับรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพต่ำ แต่ในทางกลับกันก็พบว่าไม่มีหลักฐานอะไรที่จะบ่งชี้หรือสรุปว่าระยะเวลาที่ยาวนานในความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

จากบทความและงานวิจัยต่าง ๆ ที่ได้ทำการศึกษาพบว่าข้อสมมติฐานเกี่ยวกับระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีได้ทั้งสองทิศทางจึงเกิดเป็นความขัดแย้งกันทำให้เกิดเป็นคำถามในการวิจัยข้อต่อไปขึ้นว่าระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางใด

2.3 ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า (Auditor Expertise)

Carcello , Hermanson และ McGrath (1992) ทำการศึกษาเปรียบเทียบความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับคุณสมบัติของงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ โดยใช้แบบสอบถามซึ่งรวบรวมคุณสมบัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพจากงานวิจัยที่ผ่านมาในอดีต วิธีการให้คะแนนโดยแบ่งระดับคะแนนออกเป็น 5 ชั้น (5 point Likert Scale) และมีตัวแทนที่เลือกมาจากกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้ประเมินให้คะแนนคุณสมบัติที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ซึ่งกลุ่มตัวอย่างแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

1. กลุ่มสำนักงานสอบบัญชี เลือกจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ 6 อันดับแรก จำนวน 650 คน
2. กลุ่มผู้จัดทำงบการเงิน เลือกจากผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริษัทต่าง ๆ ที่มีขนาดใหญ่ 1,000 อันดับแรก จำนวน 1,000 คน

3. กลุ่มผู้ใช้งบการเงิน เลือกจากนักลงทุน จำนวน 250 คน

จากการสำรวจพบว่าปัจจัยที่มีความสำคัญที่สุด 4 อันดับแรกสำหรับงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพคือ สำนักงานสอบบัญชีและทีมงานสอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม ความสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ และการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

Craswell , Francis และ Taylor (1995) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ากับคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างจากบริษัทในประเทศออสเตรเลีย จำนวน 1484 บริษัท จาก 23 กลุ่มอุตสาหกรรม ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Industry Specialist Big 8) จะเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Non Industry Specialist Big 8)

ซึ่งใช้วิธีการศึกษาโดยดูจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Industry Specialist Big 8) และนำมาเปรียบเทียบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Non Industry Specialist Big 8) เกณฑ์ในการแบ่งระดับว่าสำนักงานสอบบัญชีใดมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม ใช้วิธีการโดยดูว่าหากสำนักงานสอบบัญชื่อนั้นมีส่วนแบ่งตลาดในอุตสาหกรรมนั้นเกินกว่าร้อยละสิบแสดงว่าสำนักงานสอบบัญชื่อนั้นมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม ซึ่งพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Industry Specialist Big 8) มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Non Industry Specialist Big 8) ซึ่งหมายความว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Industry Specialist Big 8) ให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

Hogan และ Jeter (1999) กล่าวว่าจากการศึกษาเรื่อง ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี ซึ่งทำการศึกษาโดยดูแนวโน้มของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมตั้งแต่ปีค.ศ. 1976 – ค.ศ. 1993 และปัจจัยที่น่าจะมีผลกระทบต่อ

ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม จากการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจเพิ่มขึ้นในอุตสาหกรรมที่มีการควบคุมและในอุตสาหกรรมที่มีการเติบโตอย่างรวดเร็ว แต่ระดับความสนใจของผู้สอบบัญชีจะน้อยลงในอุตสาหกรรมที่มีความเสี่ยงต่อคดีฟ้องร้อง จากการศึกษายังพบผลการวิจัยที่น่าสนใจอีกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ถูกจัดให้เป็นผู้นำในด้านของส่วนแบ่งตลาดในช่วงเริ่มต้นของปีมีแนวโน้มว่าส่วนแบ่งตลาดจะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ตลอดช่วงระยะเวลาที่ทำการวิจัย ในขณะที่ส่วนแบ่งตลาดจะมีแนวโน้มลดลงในสำนักงานสอบบัญชีที่มีส่วนแบ่งตลาดน้อยในช่วงเริ่มต้นของปีทำการวิจัย

จากผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าแต่ละสำนักงานสอบบัญชีจะมีความแตกต่างในเชิงคุณภาพเมื่อมีการลงทุนเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ เมื่อสำนักงานสอบบัญชีมีการลงทุนในด้านความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมแล้วจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจมากขึ้นและเกิดเป็นความชำนาญในอุตสาหกรรมนั้น การลงทุนดังกล่าวนี้จะพัฒนา กลายมาเป็นชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชีนั้นว่าเป็นสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมนั้น และชื่อเสียงจากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษนี้เองที่จะเป็นสิ่งที่กระตุ้นให้สำนักงานสอบบัญชีรักษาชื่อเสียงโดยการรายงานข้อผิดพลาดของงบการเงินที่ตรวจพบ

ด้วยเหตุนี้จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางใด

สรุปผลการทบทวนวรรณกรรม

ผลจากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นการศึกษาค้นคว้าวิจัยของต่างประเทศนั้น เนื่องจากลักษณะของสภาพแวดล้อมกฎข้อบังคับ กลุ่มตัวอย่าง รวมถึงข้อจำกัดต่างๆ ฯลฯ อาจมีบางส่วนที่แตกต่างจากประเทศไทย จึงไม่สามารถมั่นใจได้ว่าข้อสรุปดังกล่าวจะสามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้กับประเทศไทย ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจที่จะทำการศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานของสอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อให้สามารถหาข้อสรุปมาใช้เป็นแนวทางในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชี และเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนในการประเมินคุณภาพและความน่าเชื่อถือของงานสอบบัญชี

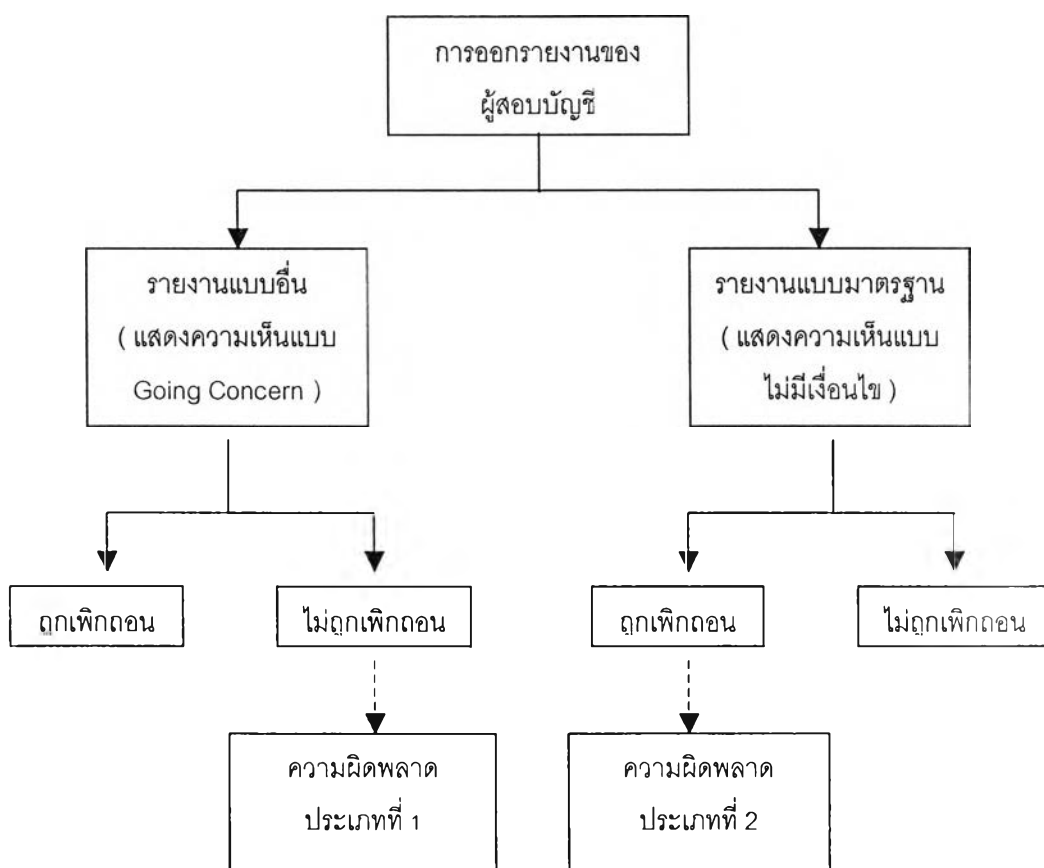
ส่วนที่ 3 การพัฒนาสมมติฐาน

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าในการศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีนั้นปัญหาส่วนใหญ่ยังคงเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการวัดค่าของคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากผลงานหรือผลลัพธ์ที่ออกมาจากคุณภาพงานสอบบัญชีนั้นไม่สามารถสังเกตได้ทันที หรือไม่สามารถสังเกตได้โดยตรง อีกทั้งการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงยังเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก ดังนั้นงานวิจัยของ Woodland และ Reynolds ในปีค.ศ. 2003 จึงเป็นงานวิจัยที่น่าสนใจเนื่องจากเป็นการศึกษาเกี่ยวกับวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงและวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อม โดยในการวิจัยของ Woodland และ Reynolds (2003) นั้นใช้รายงานทางการเงินที่ถูกให้นำมาปรับปรุงแก้ไขใหม่ซึ่งถือกำเนิดจากงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพมาใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดคุณภาพงานของสอบบัญชีทางตรง และใช้ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าร่วมกับตัวแปรควบคุมมาใช้ในการศึกษาเพื่อพยากรณ์คุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งผลที่ได้จากงานวิจัยเป็นเครื่องยืนยันว่าวิธีการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมนั้นสามารถนำมาใช้ในการวัดค่าพยากรณ์คุณภาพของงานสอบบัญชีได้ อีกทั้ง Woodland และ Reynolds (2003) ยังได้ให้ข้อเสนอแนะว่าจากข้อพิสูจน์ที่ได้จากงานวิจัยสามารถนำไปออกแบบเป็นงานวิจัยเชิงประจักษ์ขึ้นใหม่ได้ โดยการลองปรับเปลี่ยนตัววัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงจากการใช้รายงานทางการเงินที่ถูกนำมาปรับปรุงแก้ไขใหม่เป็นตัวแปรอื่น จากข้อเสนอแนะดังกล่าวผู้วิจัยจึงสนใจที่จะนำงานวิจัยชิ้นนี้มาประยุกต์และศึกษาโดยใช้กลุ่มตัวอย่างและข้อมูลในประเทศไทยเนื่องจากงานวิจัยเกี่ยวกับคุณภาพของงานสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นงานวิจัยในต่างประเทศ ดังนั้นข้อจำกัดต่าง ๆ และความแตกต่างในด้านสภาวะแวดล้อมอาจทำให้ผลการวิจัยที่ได้แตกต่างกันไป

เนื่องจากตัวอย่างรายงานทางการเงินที่ถูกให้นำมาปรับปรุงแก้ไขใหม่ในประเทศไทยมีจำนวนน้อยมากจนไม่สามารถนำมาใช้เป็นตัวแปรที่ดีในการศึกษาได้ ประกอบกับข้อเสนอแนะของ Woodland และ Reynolds (2003) ที่แนะนำให้ควรลองปรับเปลี่ยนตัวแปรที่ใช้ในการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงเป็นตัวแปรอื่น ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะนำเอาการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชีทางตรงของ Geiger และ Raghunandan (2002) มาประยุกต์ใช้เนื่องจากเป็นการศึกษาเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่ล้มเหลวจากกลุ่มตัวอย่างบริษัทที่ล้มละลายซึ่งวัดค่าจากผลงานของผู้สอบบัญชีซึ่งหมายถึงรายงานของผู้สอบบัญชีโดยดูจากการแสดงความเห็นในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะล้มละลายว่าหากมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงาน

ต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคตจะถือว่าเป็นรายงานการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ในทางกลับกัน หากในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะล้มละลายผู้สอบบัญชีไม่ได้มีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคตจะถือว่าเป็นรายงานการสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพ โดยในการวิจัยครั้งนี้จะปรับเปลี่ยนจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทล้มละลายมาเป็นบริษัทที่ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ 2 แบบ คือ การแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้า และการออกรายงานมาตรฐานหรือแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขที่ไม่ได้มีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในอนาคต ในขณะที่ผลลัพธ์หลังจากที่บริษัทลูกค้าได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีก็มีได้ 2 ลักษณะเช่นกัน คือ บริษัทลูกค้าสามารถดำเนินงานต่อไปได้และบริษัทลูกค้าไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้และถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากแผนภาพที่ 2.2



แผนภาพที่ 2.2 แสดงทางเลือกของกระบวนการในการตัดสินใจออกรายงานของผู้สอบบัญชี

จากแผนภาพที่ 2.2 จะเห็นว่า ความผิดพลาดประเภทที่ 2 (Type II error) ซึ่งหมายถึงบริษัทที่ไม่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าหรือได้รับรายงานแบบมาตรฐานแล้วต่อมาบริษัทถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นข้อผิดพลาดชนิดที่เมื่อเกิดขึ้นแล้วจะเป็นที่สนใจอย่างมากของสาธารณะชนเนื่องจากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จึงส่งผลกระทบต่อคนข้างมากต่อสาธารณะชน หากในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการส่งสัญญาณเตือนสาธารณะชนเกี่ยวกับฐานะความไม่มั่นคงของกิจการ และต่อมาพบว่าบริษัทถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจะว่าเกิดเนื่องมาจากงานสอบบัญชีที่ไม่มีคุณภาพ

ในทางกลับกันนั้นความผิดพลาดประเภทที่ 1 (Type I error) ซึ่งหมายถึงบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าแต่ต่อมาบริษัทลูกค้ายังสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่ร้ายแรงเท่าความผิดพลาดประเภทที่ 2 (Type II error) โดย Chen และ Church (1992) กล่าวไว้ว่าข้อผิดพลาดประเภทที่ 1 (Type I error) นี้จะกระทบเพียงความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทลูกค้านั้น เนื่องจากบริษัทลูกค้าส่วนใหญ่ไม่ต้องการที่จะได้รับรายงานสอบบัญชีแบบอื่นนอกเหนือจากรายงานแบบมาตรฐาน ดังนั้นหากสำนักงานสอบบัญชีมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าแล้วพบว่าในปีถัดมาบริษัทลูกค้ายังสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ลูกค้าก็อาจไม่พอใจและเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งจะเห็นได้ว่าผลกระทบดังกล่าวไม่ร้ายแรงและไม่ได้กระทบต่อคนหมู่มากเหมือนเช่นข้อผิดพลาดประเภทที่ 2 (Type II error) จึงทำให้ในการศึกษาคั้งนี้สนใจเฉพาะข้อผิดพลาดที่เกิดจากความผิดพลาดประเภทที่ 2 (Type II error) คือสนใจศึกษาเฉพาะกลุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามเงื่อนไขใน ข้อ 30 (6) (7) (8) (9) (10) ตามประมวลข้อกำหนดตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตัวแปรตามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ การพิจารณาจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่ามีการแสดงความเห็นในเชิงเตือนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าหรือไม่ ซึ่งแบ่งแยกระดับการแสดงความเห็นออกเป็น 3 แบบ คือ การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง และการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่

แน่นอนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยหากรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการแสดงความเห็นแบบเตือนหรือมีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะถือว่ารายงานของผู้สอบบัญชีนั้นมีคุณภาพต่ำกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นในเชิงเตือน

การใช้การแสดงความเห็นในเชิงเตือนของผู้สอบบัญชีเป็นตัววัดคุณภาพของงานสอบบัญชีเนื่องจากถือว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีมาจากการที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดและสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเหล่านั้นได้ ซึ่งความสามารถในการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบของผู้สอบบัญชีอาจเกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ ความเป็นกลาง และความกล้าของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคลซึ่งจะแตกต่างกัน จากเหตุการณ์ความล้มเหลวของบริษัทเอนรอน ทำให้คนส่วนมากให้ความสนใจเกี่ยวกับเรื่องของความเป็นอิสระ เนื่องจากเชื่อว่าการให้บริการอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากการให้บริการงานสอบบัญชีอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชียังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานไว้ว่าผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติตามมารยาทของผู้สอบบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความอิสระ เที่ยงธรรม และซื่อสัตย์สุจริต เพื่อจำกัดขอบเขตที่ต้องการศึกษาจึงทำให้ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระมิได้ถูกนำมาใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ส่วนความกล้าของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของแต่ละบุคคลดังนั้นความกล้าในการรายงานข้อผิดพลาดของผู้สอบบัญชีแต่ละคนอาจแตกต่างกันไปโดยขึ้นอยู่กับความเป็นกลางและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชียุคนั้น ๆ ว่ามีมากน้อยเพียงใดและอาจยังเกี่ยวพันถึงกระบวนการในการตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีมีอำนาจในการตัดสินใจแต่เพียงผู้เดียวหรือต้องตัดสินใจเป็นที่ร่วมกับผู้อื่น ดังนั้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเป็นกลางอาจสามารถเลือกใช้ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมาใช้เป็นตัววัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมได้ และในส่วนของความเป็นกลางนั้น อาจสามารถวัดได้จากการใช้วิธีการวัดคุณภาพงานสอบบัญชีทางอ้อมซึ่งได้แก่ ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า เนื่องจากมีแนวความเชื่อเกี่ยวกับระยะเวลาการใช้บริการงานสอบบัญชีว่ายิ่งสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ายาวนานมากเท่าใดจะยิ่งทำให้คุณภาพลดลงจากสาเหตุของการขาดความเป็นกลาง

ส่วนตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้มาจากการทบทวนวรรณกรรม 3 ปัจจัยได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า หลังจากการสัมภาษณ์เชิงลึกพบว่าได้ปัจจัยเพิ่มเติมอีก 2 ปัจจัยคือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของ

บริษัทลูกค้า ซึ่งเมื่อนำมาพิจารณาแล้วพบว่ามีความแตกต่างจากปัจจัย 3 ปัจจัยข้างต้นและไม่สามารถนำมารวมกลุ่มย่อยกับปัจจัยตัวใดได้ ดังนั้นจึงเพิ่มปัจจัยใหม่อีก 2 ปัจจัยเป็นปัจจัยเพิ่มเติม โดยจัดกลุ่มให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าเป็นตัวแปรควบคุม

ซึ่งรายละเอียดของสมมติฐานเกี่ยวกับตัวแปรอิสระในการวิจัยครั้งนี้ เป็นดังนี้

จากงานวิจัยที่ผ่านมาจะพบว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีจะแตกต่างกันตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งจากงานวิจัยของ DeAngelo (1981) , Francis และ Wilson (1988) และ Palmrose (1986) เชื่อว่าคุณภาพของงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันตามขนาดของสำนักงานสอบบัญชีอาจเป็นผลมาจากความมีชื่อเสียงที่โด่งดังและต้องการรักษาชื่อเสียงไว้ด้วยการให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ยิ่งไปกว่านั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ยังมีความสามารถในการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรต่าง ๆ ได้ดีกว่า ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคลซึ่งสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่มักจะสามารถในการดึงดูดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถสูงมาร่วมงาน และยังสามารถในการจัดการเกี่ยวกับเทคนิคและการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีอีกด้วย นอกจากนี้ O'Keefe และ Westort (1992) ยังเชื่อว่าสำนักงานขนาดใหญ่จะมีความสามารถในการตรวจพบข้อผิดพลาดมากกว่า เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะถูกมองว่ามีระดับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษมากกว่าเพราะมีความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี มีการอบรมให้ความรู้และได้รับการศึกษาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ และจากงานวิจัยของ Lennox (1999) ยังพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแรงกระตุ้นให้ตรวจสอบรายงานทางการเงินให้ถูกต้องมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ เนื่องจากการมีทรัพย์สินเป็นจำนวนมากจึงเป็นการเสี่ยงหากเกิดคดีความการฟ้องร้องขึ้นอาจจะต้องสูญเสียทรัพย์สินจำนวนมาก จากงานวิจัยต่าง ๆ ซึ่งสนับสนุนแนวคิดที่ว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่น่าจะให้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานที่ 1 ดังนี้

H_1 : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับ

คุณภาพของงานสอบบัญชี

จากเหตุผลด้านความแตกต่างของระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าพบว่านักวิจัยแยกความคิดออกเป็น 2 แนวคิดคือ จากงานวิจัยของ Shockley (1981) และงานวิจัยของ Johnson และคณะ (2002) กล่าวว่ระยะเวลาความสัมพันธ์

ที่ยาวนานระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าอาจทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ระมัดระวังเท่าที่ควร ได้เพราะการที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ยาวนานกับบริษัทลูกค้าอาจนำไปสู่ข้อตกลงต่างๆ ที่เป็นส่วนตัวเสียระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัทลูกค้าซึ่งจะเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นกลางจึงปฏิบัติงานอย่างหละหลวมไม่เต็มความสามารถ ในขณะที่งานวิจัยของ Beck และคณะ (1988) , AICPA (1978 , 1992) และ Geiger และ Raghunandan (2002) เชื่อว่าระยะเวลาความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าที่อยู่ในช่วงเวลานั้น ๆ อาจทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีต่ำลงเนื่องจากการขาดความรู้และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า จากงานวิจัยที่ผ่านมาผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าหากผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและปฏิบัติตามมารยาทของผู้สอบบัญชีซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานด้วยความอิสระ เที่ยงธรรม และซื่อสัตย์สุจริตด้วยการไม่ขาดความเป็นกลางแล้วระยะเวลาความสัมพันธ์ที่ยาวนานระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า น่าจะส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานที่ 2 ดังนี้

H₂ : ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี

จากเหตุผลด้านความแตกต่างของความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าพบว่ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากเชื่อว่าผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของลูกค้าจะมีเทคนิควิธีการตรวจสอบที่ถูกต้องเหมาะสมกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของลูกค้า ซึ่งเทคนิควิธีการตรวจสอบที่ถูกต้องเหมาะสมนี้จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินได้ โดยจากงานวิจัยของ Hagan และ Jeter (1999) และ Craswell และคณะ (1995) เชื่อว่าสำนักงานสอบบัญชีสามารถทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีที่ออกมา มีความแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นได้โดยการลงทุนเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม เพราะเมื่อสำนักงานสอบบัญชีมีการลงทุนเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมจนสามารถพัฒนาให้สำนักงานสอบบัญชีมีชื่อเสียงในอุตสาหกรรมนั้นแล้ว ความมีชื่อเสียงที่สำนักงานสอบบัญชีสร้างขึ้นนี้จะป็นสิ่งกระตุ้นให้สำนักงานสอบบัญชีต้องรักษาชื่อเสียงนั้นไว้ด้วยการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเพื่อให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพ ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของลูกค้า น่าจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานที่ 3 ดังนี้

**H₃ : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรม
ของบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของ
งานสอบบัญชี**

จากเหตุผลด้านความแตกต่างของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีพบว่าผู้ให้สัมภาษณ์ให้ความเห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงนั้นจะส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงตามไปด้วย เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติงานในกระบวนการตรวจสอบอย่างละเอียดรอบคอบ และมีขั้นตอนที่ซับซ้อนมากมายดังนั้นมีต้นทุนในการให้บริการสูง และยังกล่าวอีกว่าสืบเนื่องมาจากสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงในตลาดการให้บริการเกี่ยวกับงานสอบบัญชีในปัจจุบันเป็นเหตุให้สำนักงานสอบบัญชีต่างพากันลดราคาค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีให้ต่ำลงเพื่อแย่งลูกค้า ซึ่งการลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อถึงคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากในการลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนั้นจะทำให้กำไรที่สำนักงานสอบบัญชีจะได้จากการให้บริการงานสอบบัญชีลดลง และวิธีการเดียวที่จะทำให้สำนักงานได้ผลกำไรกลับคืนมาก็คือการลดจำนวนชั่วโมงในการทำงานและลดกระบวนการในการปฏิบัติการตรวจสอบลง ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชื่อน่าจะส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนั้นจึงตั้งสมมติฐานที่ 4 ดังนี้

**H₄ : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับ
คุณภาพของงานสอบบัญชี**

ส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าซึ่งเป็นอีกปัจจัยที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกนำมาเป็นตัวแปรควบคุมในการวิจัยครั้งนี้ เนื่องจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าที่แตกต่างกันเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องในอนาคตของกิจการ เช่น หากกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าติดลบเป็นจำนวนมากอาจส่งผลให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปในอนาคตได้ และอาจส่งผลให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน จึงกำหนดให้กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าเป็นตัวแปรควบคุมเพื่อจำกัดผลกระทบออกไป