

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ทางด้านการสอบบัญชี ดำเนินการวิจัยด้วยการวิจัยเอกสาร และการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาเพื่อ

1. ศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาทิศทางการสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยแบ่งเป็น 2 ส่วนตามลักษณะของรูปแบบที่ใช้ในการวิจัย ดังนี้

ส่วนที่ 1 ส่วนการสัมภาษณ์เชิงลึก

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการสัมภาษณ์จากการติดต่อเข้าสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บุคลากรจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบุคลากรจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 10 คน ได้รับการอนุญาตให้เข้าสัมภาษณ์เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 9 คน ซึ่งแบ่งเป็น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรกจำนวน 3 คน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 4 อันดับแรกจำนวน 4 คน บุคลากรจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบุคลากรจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแห่งละ 1 คน

ส่วนที่ 2 ส่วนการวิจัยเชิงประจักษ์

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้วถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2540 – พ.ศ.2545 โดยมีกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 61 บริษัท แต่จากการเก็บรวบรวมข้อมูลพบว่าบริษัทที่มีข้อมูลครบถ้วนสามารถใช้เป็นตัวอย่างในการศึกษาได้มีจำนวนทั้งสิ้น 56 บริษัท

สรุปผลการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัย และการสัมภาษณ์เชิงลึก สามารถจำแนกปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี : กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ 5 ปัจจัย ดังนี้

ปัจจัยที่ 1 ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ 1 ว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องการที่จะรักษาความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี และเกรงว่าหากเสนองานที่มีคุณภาพต่ำออกไปแล้วคนภายนอกตรวจพบข้อผิดพลาดเหล่านั้น สำนักงานสอบบัญชีอาจถูกดำเนินคดีฟ้องร้องเกี่ยวกับข้อผิดพลาดเหล่านั้นทำให้สูญเสียทรัพย์สินจำนวนมากของสำนักงานสอบบัญชีได้ ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจึงต้องเสนองานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

ปัจจัยที่ 2 ได้แก่ ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ 2 ว่า ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากยิ่งสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ยาวนานกับบริษัทลูกค้าเท่าใด ก็ยิ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีและทีมงานผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีจะยิ่งมีความเข้าใจในบริษัทลูกค้าและอุตสาหกรรมของลูกค้ามากยิ่งขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

ปัจจัยที่ 3 ได้แก่ ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ 3 ว่า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งเป็นพิเศษจะต้องใช้เงินลงทุนสูงมาก เพื่อพัฒนาอบรมบุคลากรหรือผู้สอบบัญชีในสำนักงานให้มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมนั้นเป็นพิเศษ พร้อมทั้งยังต้องลงทุนในการพัฒนาเทคนิควิธีที่ใช้เพื่อการตรวจสอบอุตสาหกรรมนั้นโดยเฉพาะ ดังนั้นหากสำนักงานใดลงทุนด้านเงินจำนวนมากจนมีความ

เชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมใดอุตสาหกรรมหนึ่งแล้ว สำนักงานสอบบัญชีนั้นย่อมต้องการรักษาชื่อเสียงเพื่อรักษาลูกค้าด้วยการให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

ปัจจัยที่ 4 ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ซึ่งเป็นปัจจัยที่เพิ่มขึ้นหลังจากการสัมภาษณ์เชิงลึก ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ 4 ว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพของงานสอบบัญชี เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างเชื่อว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีเพราะค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคิดคำนวณจากอัตราที่เกิดจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงอาจเนื่องมาจากการใช้บุคลากรและการใช้เวลาในการตรวจสอบจำนวนมาก รวมถึงการใช้เทคนิควิธีในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นเพื่อให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพ

ปัจจัยที่ 5 ได้แก่ กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของ

บริษัทลูกค้า

เป็นปัจจัยที่เพิ่มขึ้นหลังจากการสัมภาษณ์เชิงลึก เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างเชื่อว่ากระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องในอนาคตของกิจการ และอาจส่งผลให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน จึงกำหนดให้กระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าเป็นตัวแปรควบคุมเพื่อจำกัดผลกระทบออกไป

ผลจากการวิจัยปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี : กรณีบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม การสัมภาษณ์ และการวิจัยเชิงประจักษ์ แบ่งออกเป็น

1. ผลการวิเคราะห์จากการสัมภาษณ์เชิงลึก
2. ผลการวิเคราะห์จากการวิจัยเชิงประจักษ์

สามารถสรุปผลการวิเคราะห์ได้ดังนี้

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์จากการสัมภาษณ์เชิงลึก

จากผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งหมด 9 คนแบ่งเป็นผู้ชาย 4 คน คิดเป็นร้อยละ 44.4 และเป็นผู้หญิง 5 คนคิดเป็นร้อยละ 55.6 ผู้ให้สัมภาษณ์มีระดับการศึกษาในระดับปริญญาตรีจำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 และมีระดับการศึกษาในระดับปริญญาโทจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 66.7 โดยมีอายุอยู่ระหว่าง 25 – 30 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 มีอายุอยู่ระหว่าง 36 – 45 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 มีอายุอยู่ระหว่าง 46 – 50 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 ในขณะที่มีประสบการณ์ในการทำงาน 6 – 9 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 22.2 มีประสบการณ์ในการทำงาน 10 – 15 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 และมีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 20 ปี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 44.4 ซึ่งผลที่ได้จากการสัมภาษณ์สามารถสรุปได้ดังนี้

การสัมภาษณ์เกี่ยวกับความเห็นต่อปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี พบว่ากลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีมากที่สุด ส่วนอันดับรองลงมาคือ ความสามารถของผู้สอบบัญชีและทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับลูกค้า และขนาดของสำนักงานสอบบัญชีตามลำดับ และกลุ่มตัวอย่างยังแสดงความเห็นว่าน่าจะมีปัจจัยอื่นที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีอีก ซึ่งได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน จึงส่งผลให้พบว่าปัจจัยที่น่าจะมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีมีทั้งหมด 7 ปัจจัย แต่เนื่องจากทั้งจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชีและทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชื่อนั้นเป็นสิ่งที่ถูกบังคับโดยมาตรฐานการสอบบัญชีและมารยาทของผู้สอบบัญชีอยู่แล้วว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นกลาง อิสระ ซื่อสัตย์ เที่ยงธรรม และมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้นปัจจัยที่จะนำมาใช้ในการวิจัยเชิงประจักษ์จึงลดลงเหลือ 5 ปัจจัยได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน

การสัมภาษณ์เกี่ยวกับความเห็นต่อวิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในส่วนของกำบังกัน พบว่ากลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการได้รับการอบรมและคำแนะนำมากที่สุด ส่วนอันดับรองลงมาคือ การยึดปฏิบัติตามนโยบายและหลักการบัญชี ระยะเวลาที่เพียงพอในการตรวจสอบบัญชี การทำงานที่ต่อเนื่องของทีมงานตรวจสอบบัญชี

การมีความเชี่ยวชาญในด้านคอมพิวเตอร์ การจัดให้มีการทดสอบเกี่ยวกับความรู้ และคณะกรรมการตรวจสอบ ตามลำดับ และการสัมภาษณ์เกี่ยวกับความเห็นต่อวิธีการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในส่วนของกระบวนการประเมินผลเกี่ยวกับการดำเนินงานในการตรวจสอบ พบว่ากลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับการวางแผนในการตรวจสอบมากที่สุด อันดับรองลงมาคือการวิเคราะห์ความเสี่ยง และการควบคุมคุณภาพของผู้สอบบัญชี ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์จากการวิจัยเชิงประจักษ์

จากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์เชิงลึกพบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี : กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้ในการวิจัย คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานจากการวิจัยเชิงประจักษ์เมื่อนำมาวิเคราะห์ถดถอยแบบโลจิสติก พบว่าที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพงานสอบบัญชี

ซึ่งทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทาง ดังต่อไปนี้

2.1 ในส่วนการวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) กับรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

ปัจจัย : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) เพิ่มขึ้นแทนความน่าจะเป็นที่รายงานของผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 22.3 ซึ่งสรุปได้ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม

ปัจจัย : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มสูงขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 5.6 ซึ่งสรุปได้ว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน

ปัจจัย : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นจะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ($J = 1$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 77.0 ซึ่งสรุปได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน

2.2 ในส่วนการวิเคราะห์สมการแบบโครงสร้างปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีโดยเพิ่มวรรคอธิบายในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 2$) กับรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นและมีการรายงานในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ($J = 3$)

ปัจจัย : ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นจะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) เพิ่มขึ้นแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 16.4 ซึ่งสรุปได้ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม

ปัจจัย : ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้า

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้าเพิ่มสูงขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 7.4 ซึ่งสรุปได้ว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน

ปัจจัย : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

จากผลการวิเคราะห์พบว่าหากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม ลูกค้าเพิ่มสูงขึ้น จะทำให้ความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข แต่เพิ่มวรรคเน้น ($J = 2$) ลดลงแทนความน่าจะเป็นที่รายงานผู้สอบบัญชีจะออกความเห็นแบบ ไม่แสดงความเห็น ($J = 3$) เท่ากับร้อยละ 98.3 ซึ่งสรุปได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน

ผลการวิจัยจากการศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี กรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถสรุปได้ว่าที่ระดับความเชื่อมั่น 90% ตัวแปรอิสระที่มีนัยสำคัญทางสถิติมีทั้งสิ้น 3 ปัจจัยได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า และ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

พบว่าผลการวิจัยยอมรับสมมติฐาน 2 ข้อจากสมมติฐานการวิจัยทั้งหมด 4 ข้อ คือยอมรับสมมติฐานข้อที่ 3 ว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี และยอมรับสมมติฐานข้อที่ 4 ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับ คุณภาพงานสอบบัญชี แต่ปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 1 ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากผลการวิจัยพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี และปฏิเสธสมมติฐานข้อที่ 2 เกี่ยวกับระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าซึ่งพบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90% จึงไม่สามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ากับคุณภาพงานสอบบัญชีได้

อภิปรายผลการวิจัย

เนื่องจากงานวิจัยในครั้งนี้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยคุณภาพของงานสอบบัญชี หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดและสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเหล่านั้นได้ ดังนั้นประเด็นสำคัญคือ ประเด็นแรกผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาด ประเด็นที่สองเมื่อพบข้อผิดพลาดแล้วต้องสามารถรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นได้

ในประเด็นของการที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในรายงานทางการเงินได้นั้นขึ้นอยู่กับความสามารถของทีมงานสอบบัญชีที่มีความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ดีเพียงใด รวมถึงระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีด้วย

ส่วนประเด็นของความสามารถในการรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบของผู้สอบบัญชื่อนั้นขึ้นอยู่กับความกล้าของผู้สอบบัญชีแต่ละบุคคล ว่ามีความกล้าที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้นมากน้อยเพียงใด เนื่องจากความกล้าในการรายงานข้อผิดพลาดนี้เกี่ยวพันถึงความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชีแต่ละราย หากผู้สอบบัญชีรายใดมีความเป็นอิสระและสามารถวางตัวเป็นกลางได้มากก็น่าจะมีความกล้าที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบได้มากกว่าและทันต่อเหตุการณ์มากกว่า ซึ่งการที่ผู้สอบบัญชีกล้าที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบได้อย่างทันท่วงทีนี้จะส่งผลดีต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินถือเป็นการเตือนภัยให้ทราบถึงความไม่แท้จริงของสภาพทางการเงินหรือผลการดำเนินงานของกิจการและเป็นการปกป้องผู้ใช้รายงานทางการเงินจากความเข้าใจผิดในรายงานทางการเงินที่ไม่ถูกต้อง

จากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์เพิ่มเติมจากกลุ่มตัวอย่างพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีประกอบด้วย ปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกทั้งหมด 7 ปัจจัยโดย

ปัจจัยภายใน หมายถึง ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวของผู้สอบบัญชีเอง ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชี

ปัจจัยภายนอก หมายถึง ปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงาน

ปัจจัยภายใน 2 ปัจจัย ซึ่งได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชื่อนั้นเป็นสิ่งที่ถูกบังคับโดยมาตรฐานการสอบบัญชีและมารยาทของผู้สอบบัญชีอยู่แล้วว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเป็นกลาง อิสระ ซื่อสัตย์ เที่ยงธรรม และมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ประกอบกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีและความสามารถของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องที่วัดได้ยาก ดังนั้นผู้วิจัยจึงเลือกที่จะนำปัจจัยภายนอกทั้ง 5 ปัจจัยมาใช้ในการวิจัยเชิงประจักษ์ทั้งหมด โดยจัดให้ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

ระยะเวลาของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นตัวแปรอิสระ และกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานเป็นตัวแปรควบคุมเพื่อจำกัดผลกระทบออกไป เนื่องจากเชื่อว่ากระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องในอนาคตของกิจการ และอาจส่งผลให้การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน

จากผลการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยภายนอกที่เป็นตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีสามารถอภิปรายได้ดังนี้

1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

จากผลการวิจัยพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขถึงร้อยละ 63 แบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นร้อยละ 16 และแบบไม่แสดงความเห็นร้อยละ 21 ซึ่งเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่แล้วพบว่ามี การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขเท่ากับร้อยละ 20 แบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นร้อยละ 30 และแบบไม่แสดงความเห็นร้อยละ 50 ซึ่งพบว่าสัดส่วนของการไม่แสดงความเห็นของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่จะสูงกว่า

เมื่อตัดกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในช่วงปีพ.ศ. 2540 ออก เนื่องจากส่วนใหญ่เป็นกลุ่มตัวอย่างที่อยู่ในอุตสาหกรรมเงินทุนและหลักทรัพย์ และธนาคารซึ่งให้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ ดังนั้นเมื่อประเทศไทยประสบกับภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจผนวกกับมาตรฐานเกี่ยวกับการตั้งสำรองค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่ยังไม่บังคับใช้ทำให้เกิดข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตั้งสำรองค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญยังไม่ดีเพียงพอ ซึ่งอาจเป็นผลให้บริษัทเกิดปัญหาทางการเงินทำให้การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการแสดงความเห็นในเชิงเตือนล่วงหน้าเกี่ยวกับปัญหาทางการเงิน ผลของการศึกษาเมื่อตัดกลุ่มตัวอย่างในช่วงเวลาดังกล่าวแล้วพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขเท่ากับร้อยละ 20 แบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นร้อยละ 33 และแบบไม่แสดงความเห็นร้อยละ 47 ซึ่งเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่แล้วพบว่าการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขเท่ากับร้อยละ 16.67 แบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้นร้อยละ 27.78 และแบบไม่แสดงความเห็นร้อยละ 55.55 ซึ่งพบว่าทั้งสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่มีสัดส่วนของการแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็นสูงกว่าแบบไม่มีเงื่อนไขและแบบไม่มีเงื่อนไขแต่เพิ่มวรรคเน้น

เนื่องจากสัดส่วนการไม่แสดงความเห็นของสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่เล็กน้อยทำให้ผลการวิจัยจากสมการแบบโครงสร้างแปรผลได้ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีในทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานข้อ 1 ที่ตั้งไว้ จึงสรุปได้ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ Woodland และ Reynolds(2003) ทั้งนี้สาเหตุที่ทำให้ผลการวิจัยขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ อาจเนื่องมาจากสาเหตุต่าง ๆ จากบริษัทลูกค้าและจากสำนักงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

สาเหตุจากบริษัทลูกค้า

การทุจริตของฝ่ายบริหาร เนื่องจากฝ่ายบริหารของบริษัทมีหน้าที่จัดเตรียมและรับผิดชอบเกี่ยวกับเอกสารต่าง ๆ รวมถึงรายงานทางการเงิน ส่วนผู้สอบบัญชีมีหน้าที่วิเคราะห์ข้อมูลเหล่านั้นเพื่อวางแผนและเตรียมการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นหากผู้บริหารมีเจตนาบิดเบือนความจริงหรือสร้างข้อผิดพลาด อาจเป็นเหตุผลให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดเหล่านั้นได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ประเมินว่าหลักฐานนั้นมีความเชื่อถือได้หรือไม่ตามหลักการรายงานของผู้สอบบัญชีในวิชาชีพที่กระทำโดยทั่วไปว่าถูกต้องตามควรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่ มิได้มีหน้าที่พิสูจน์ว่าหลักฐานนั้นเป็นจริงหรือเท็จ จึงอาจทำให้เจตนาในการทุจริตของฝ่ายบริหารไม่สามารถตรวจพบได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

สาเหตุจากสำนักงานสอบบัญชี

การขาดความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม เนื่องจากลักษณะที่แตกต่างกันในแต่ละอุตสาหกรรม ดังนั้นหากสำนักงานสอบบัญชีขาดความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ให้บริการอาจทำให้ความสามารถในการเลือกใช้เทคนิควิธีในการตรวจสอบที่เหมาะสมกับลักษณะของอุตสาหกรรมมีน้อยกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจึงทำให้ไม่สามารถตรวจพบข้อผิดพลาด

การขาดความเป็นอิสระจากการกลัวการเสียลูกค้า เนื่องจาก การวัดคุณภาพงานสอบบัญชีในการวิจัยครั้งนี้ดูจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่ามี การแสดงความเห็นในเชิงเตือนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าในปีก่อนหน้าที่ บริษัทจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนหรือไม่ จากงานวิจัยที่ผ่านมาของ Raghunandan

และ Rama (1995) และ Chen และ Church (1992) พบว่าไม่มีบริษัทลูกค้าบริษัทใดที่ต้องการรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบอื่นนอกจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการรายงานแบบมาตรฐานหรือการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข ดังนั้นหากสำนักงานสอบบัญชีมีการแสดงความเห็นในเชิงเตือนเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าอาจทำให้ลูกค้าเกิดความไม่พอใจ แล้วหากพบว่าต่อมาบริษัทลูกค้ายังสามารถดำเนินงานต่อไปได้จะยังทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทลูกค้าเสื่อมลง ลูกค้าอาจเปลี่ยนไปใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีอื่นแทน ซึ่งอาจเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีขาดความเป็นอิสระจึงส่งผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีการแสดงความเห็นเชิงเตือน ดังนั้นการรบกวนการสูญเสียลูกค้าจึงอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงได้

2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลจากการวิจัยพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งเป็นปัจจัยเพิ่มเติมที่ได้จากการสัมภาษณ์มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามสมมติฐานข้อ 4 ที่ตั้งไว้ ซึ่งมีความหมายว่ายิ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สำนักงานสอบบัญชีเรียกเก็บจากการให้บริการสูงมากเท่าใด สำนักงานสอบบัญชีก็จะยิ่งให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้เนื่องมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีประเมินจากจำนวนบุคลากร และชั่วโมงการปฏิบัติงานที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้นอัตราที่สูงขึ้นอาจเนื่องมาจากการที่สำนักงานสอบบัญชีต้องใช้นักวิชาการและผู้สอบบัญชีที่มีความสามารถหลายคนในการปฏิบัติงาน อีกทั้งยังต้องใช้เทคนิควิธีในการทดสอบที่หลากหลายในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้งานสอบบัญชีออกมามีคุณภาพ จึงส่งผลให้อัตราค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสูงขึ้น

3. ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า

ผลจากการวิเคราะห์พบว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้ามีความสอดคล้องกับงานวิจัยของ Hogan และ Jeter (1999) Craswell และคณะ (1995) O'Keefe และคณะ (1994) และ Carcello และคณะ (1992) คือมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชีตามสมมติฐานข้อ 3 ที่ตั้งไว้ ซึ่งมีความหมายว่ายิ่งสำนักงานสอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมลูกค้ามากเท่าใด สำนักงานสอบบัญชื่อนั้นจะสามารถให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น เนื่องจากความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของผู้สอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้เทคนิควิธีในการตรวจสอบเพื่อหาข้อผิดพลาดและสามารถรายงานข้อผิดพลาดเหล่านั้น จากงานวิจัยที่ผ่านมาเชื่อว่าสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งจะมีคุณภาพที่แตกต่างกันสืบเนื่องจากการลงทุนเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญเป็น

พิเศษในแต่ละอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีที่ต่างกัน เพราะสำนักงานสอบบัญชีที่มีการลงทุนเพื่อความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมโดยการอบรมให้ความรู้แก่บุคลากรเกี่ยวกับลักษณะของอุตสาหกรรม ปัญหาและความเสี่ยงต่าง ๆ ของอุตสาหกรรม พร้อมทั้งหาเทคนิคและวิธีในการตรวจสอบเฉพาะสำหรับลักษณะพิเศษของอุตสาหกรรมจะส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีเหล่านั้นสามารถเลือกใช้เทคนิควิธีในการตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม และการที่บุคลากรมีความเชี่ยวชาญยังทำให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพส่งผลให้ได้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพมากกว่า สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม

4. ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า

ผลจากการวิจัยพบว่าถึงแม้ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าจะไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90% แต่ทิศทางความสัมพันธ์ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพของงานสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Beck และคณะ (1988) และ Geiger และ Raghunandan (2002) ซึ่งมีความหมายว่ายิ่งระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ายาวนานมากเท่าใดจะยิ่งทำให้งานสอบบัญชีที่ออกมามีคุณภาพเพิ่มมากขึ้นเท่านั้น การที่ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ามีผลกระทบโดยตรงต่อความสามารถในการตรวจหาข้อผิดพลาดของผู้สอบบัญชีอาจเนื่องจากระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าที่ยาวนานทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้และความเข้าใจในอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้าเป็นอย่างดี

ดังนั้นจากผลของการวิจัยถึงแม้ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าจะไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 % แต่ทิศทางความสัมพันธ์ของระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าเป็นไปในทิศทางเดียวกับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งผลของการวิจัยสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องพิสูจน์เพื่อสนับสนุนแนวคิดที่เชื่อว่ายิ่งระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้ายาวนานมากขึ้นจะยิ่งทำให้งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพมากขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะเกิดการเรียนรู้และมีการพัฒนาความรู้ที่ได้รับจากประสบการณ์ที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้กับลูกค้ารายนั้นมาเป็นระยะเวลาอันนานซึ่งประสบการณ์ที่สะสมมาเป็นเวลายาวนานนั้นจะพัฒนาจนทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในระบบธุรกิจตลอดจนการดำเนินงานของลูกค้าเป็นอย่างดี และทำให้ผู้สอบบัญชีมีความชำนาญและความเชี่ยวชาญเพิ่มมากขึ้น

อย่างไรก็ตามการที่สำนักงานสอบบัญชีมีระยะเวลาความสัมพันธ์อันยาวนานกับบริษัทลูกค้าและทำให้เกิดการเรียนรู้ตลอดจนการพัฒนาความชำนาญและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในอุตสาหกรรมนั้นส่งผลให้มีการพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชี สิ่งหนึ่งที่พึงระวังก็คือความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้สืบเนื่องมาจากความล้มเหลวของข้อมูลทางบัญชีในสหรัฐอเมริกาซึ่งส่งผลให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งตกอยู่ในสภาพล้มละลาย จึงได้มีการออกกฎหมายเพื่อปฏิรูปการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา คือ Sarbanes – Oxley Act ที่เริ่มบังคับใช้เมื่อ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีโดยกำหนดให้ต้องมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้สอบทานในทุก ๆ 5 ปี โดยมีผลนับตั้งแต่วันเริ่มจดทะเบียน เพราะมีความเชื่อว่าจะระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าที่ยาวนานจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระและความเป็นกลาง จนเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีและลูกค้าเกิดข้อตกลงที่มีส่วนได้เสียระหว่างกัน และทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอย่างละเอียดไม่เต็มความสามารถจึงไม่สามารถตรวจพบและรายงานข้อผิดพลาดได้

ดังนั้นถึงแม้ปัจจัยต่าง ๆ ที่ได้จากผลการวิจัยจะเกี่ยวข้องและมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีทำให้ค้นพบข้อผิดพลาดก็ตาม แต่การที่คุณภาพของงานสอบบัญชีจะแสดงผลงานที่ดีและสมบูรณ์ได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีนั้นมีความกล้าที่จะรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ เนื่องจากความกล้าในการรายงานข้อผิดพลาดนี้เกี่ยวพันถึงความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชี

ประโยชน์ของงานวิจัย

การศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชีกรณีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีประโยชน์ต่อผู้เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. จากการวิจัยทำให้ทราบว่าปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีทิศทางความสัมพันธ์ดังนี้ คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงข้าม ส่วนความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้าและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน

2. เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานทางการเงินหรือบุคคลที่สนใจในการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีเบื้องต้น โดยการวัดค่าจากปัจจัยทางอ้อมที่สามารถหาได้มาใช้เป็นแนวทางในการวัดค่าพยากรณ์งานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ

3. จากผลการวิจัยที่พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางตรงข้ามซึ่งอาจเป็นผลมาจากภาระงานที่มากเกินไปเมื่อเปรียบเทียบระหว่างสัดส่วนของจำนวนผู้สอบบัญชีที่มีคุณสมบัติสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์ได้กับจำนวนบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นจึงเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการดูแลพิจารณาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบให้ปฏิบัติงานตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์ให้พิจารณาวางแผนเกี่ยวกับจำนวนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีจำนวนที่เพียงพอต่อความต้องการที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากจำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีเพิ่มมากขึ้น

4. จากผลการวิจัยที่พบว่าความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษของสำนักงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมลูกค้ำมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน ทำให้เป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องการสร้างความแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีอื่นในด้านคุณภาพ โดยการลงทุนและพัฒนาให้สำนักงานสอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมลูกค้ำเพื่อเพิ่มคุณภาพให้กับงานสอบบัญชี และเมื่อความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในอุตสาหกรรมลูกค้ำนั้นพัฒนาจนทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีชื่อเสียงแล้วจะทำให้จำนวนลูกค้ำที่ต้องการใช้บริการเพิ่มขึ้น

ข้อจำกัดของงานวิจัย

1. เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษามีจำนวนน้อย ดังนั้นจึงอาจส่งผลให้เกิดข้อจำกัดเกี่ยวกับความสามารถในการทดสอบ ทำให้ผลการวิเคราะห์ที่ได้ อาจยังไม่สามารถใช้เป็นตัวแทนที่ดีได้

2. เนื่องจากในการทดลองครั้งนี้ใช้การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนเป็นตัวแปรตามที่แบ่งระดับเพื่อวัดค่าความมีคุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งตัวแปรตัวดังกล่าวอาจยังไม่ใช่ตัววัดค่าที่เหมาะสมสำหรับการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชี

3. เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างมาจากแต่ละช่วงเวลาที่แตกต่างกัน ดังนั้นอาจมีปัจจัยกระทบอื่นจากภายนอก เช่น ภาวะทางเศรษฐกิจที่ผันผวน เข้ามาเป็นผลกระทบทำให้การวิเคราะห์ผลการทดลองไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

4. เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้ทำการศึกษาเฉพาะปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้วถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนตามเงื่อนไขในข้อ 30 (6) (7) (8) (9) (10) ตามประมวลข้อกำหนดตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียน ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างอื่นที่มีได้อยู่ในเงื่อนไขเดียวกันอาจมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันได้

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจกงานวิจัยในครั้งนี้เป็นงานวิจัยทางการศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งใช้กลุ่มตัวอย่างเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน โดยวัดระดับคุณภาพงานสอบบัญชีจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในปีก่อนหน้าที่บริษัทจะถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน ว่ามีการแสดงความเห็นในเชิงเตือนผู้รายงานทางการเงินเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทลูกค้าหรือไม่ โดยปัจจัยที่ใช้ในการศึกษามีทั้งหมด 5 ปัจจัย ซึ่งรวบรวมจากการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัย การสัมภาษณ์ จึงอาจทำให้ปัจจัยที่ยังไม่ครอบคลุมปัจจัยทั้งหมดที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี

สำหรับงานวิจัยในอนาคตเกี่ยวกับปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยครั้งต่อไปดังนี้

1. จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้นในข้อจำกัดของงานวิจัย ดังนั้นในการศึกษาต่อไปในอนาคตอาจลองปรับเปลี่ยนตัวแปรตามเป็นตัวแปรอื่นที่เหมาะสมมากกว่ามาใช้ในการวัดระดับคุณภาพงานสอบบัญชีแทนเพื่อดูว่าผลการวิเคราะห์จะยังคงเป็นไปในทิศทางเดียวกันหรือเปลี่ยนแปลงไป
2. เนื่องจากการวิจัยครั้งนี้ทำการศึกษาเฉพาะปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแล้ว

ถูกเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียนตามเงื่อนไขในข้อ 30 (6) (7) (8) (9) (10) ตามประมวลข้อ กำหนดตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับบริษัทจดทะเบียน ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างอื่นที่มีได้ อยู่ในเงื่อนไขเดียวกันอาจมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีที่แตกต่างกันได้ จึงควร พิจารณาเพิ่มเติมว่ามีปัจจัยอื่นใดที่สามารถอธิบายถึงความแตกต่างระหว่างกลุ่ม

3. ควรพิจารณาปัจจัยอื่นเพิ่มเติมนอกเหนือจากขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้า ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรมของลูกค้า และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เช่น ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับความเป็นกลาง และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี