

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแห่งประเทศไทย*

FACTORS INFLUENCING THE QUALITY OF AUDITING ACCOUNTS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF THAILAND

กมล วานิชถาวร

Kamon Vanichthaworn

พิเชษฐ โสภภาพงษ์

Phichet Sophaphong

มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Sripatum University, Thailand

E-mail: kamon035@hotmail.com

บทคัดย่อ

การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามปลายปิดที่ผ่านการทดสอบความเชื่อมั่นและความตรงเชิงเนื้อหาในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 400 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติเชิงอนุมานที่ใช้ทดสอบสมมติฐาน คือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ การตรวจสอบความสัมพันธ์ด้วยการหาค่าความแปรปรวน (Tolerance และค่า VIF)

ผลการศึกษาพบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุต่ำกว่า 30 ปี การศึกษาระดับปริญญาตรี รายได้เฉลี่ยอยู่ที่ 35,001-45,000 บาท และประสบการณ์ในการทำงาน 5 – 10 ปี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

คำสำคัญ: คุณภาพการตรวจสอบบัญชี, ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี, ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี, ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี, สภาพแวดล้อมทางกายภาพ

* Received 27 September 2019; Revised 26 October 2019; Accepted 4 November 2019



Abstract

The purpose of this study is to learn factors that have an influence on the quality of auditing among certified public accountants. The closed-end questionnaire which passed the content validity and reliability test are distributed to 400 certified public accountants in Bangkok. The statistics used for data analysis is frequency, percentage, mean, standard deviation. The inferential statistics used for hypothesis testing is Multi Linear Progression, Tolerance and Variance Inflation Factor (VIF).

According to the study result:

The majority of respondents is female, age below 30 years, having a bachelor degree, with an average income between 35,001-45,000 baht, work experience 5 - 10 years. The hypothesis testing result shows that the independence of auditors, duration of working, size of the company where the auditor working and physical environment have an influence to the quality of auditing of the certified public accountants significantly at 0.01. Meanwhile, the auditing fee does not have an influence on the quality of auditing among certified public accountants.

Keywords: Audit Quality, Auditor Independence, Audit Tenure, Audit Firm Size, Physical Environment

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้มีแนวทางการดำเนินการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISAs: International Standard on Auditing) ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) คือ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 220 เรื่อง การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (ปี 2542) โดยได้กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชียานโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้เพื่อให้แน่ใจว่างานตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป (ศิลปิน ศรีจันเพชร, 2552) โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับยอมรับผิดชอบโดยเฉพาะของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และเกี่ยวข้องกับยอมรับผิดชอบของผู้สอบทานการ



ควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557) ทั้งนี้สำนักงานตรวจสอบบัญชี ในประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นสำนักงานตรวจสอบขนาดเล็กและขนาดกลาง (Small and Medium Sizes) เพื่อให้สำนักงานตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพและมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทัดเทียมกันและไม่ให้เกิดความแตกต่างระหว่างขนาดของสำนักงานเพื่อก้าวเข้าสู่มาตรฐานสากล ซึ่งมาตรฐานฉบับดังกล่าวส่งผลกระทบต่อสำนักงานขนาดเล็กและขนาดกลางเพราะต้องมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น และความพร้อมของแต่ละสำนักงาน ส่งผลให้สำนักงานตรวจสอบบัญชีหลายแห่งตื่นตัวปรับปรุงความพร้อมของสำนักงานเตรียมพร้อมสำหรับการจัดทำระบบการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชี (ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์, 2555) คุณภาพการสอบบัญชีจึงเป็นสิ่งสะท้อนผลจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ปราศจากข้อผิดพลาดใด ๆ โดยนารายงานการสอบบัญชีมาใช้เป็นตัวบ่งชี้ในการวัดคุณภาพของงานสอบบัญชี (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547) นอกจากนี้ยังเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีถึงสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Turner, R.K, 1999) อย่างไรก็ตามในปัจจุบันองค์กรต่าง ๆ ต้องเผชิญกับความท้าทายและปัญหาความไม่แน่นอนของการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ และการเมือง ที่นำมาซึ่งความเสี่ยงในการบริหารงานหลากหลายด้าน อันมีผลโดยตรงต่อการการบริหารงานขององค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่องค์กรตั้งไว้ สำนักงานตรวจสอบบัญชีเป็นหน่วยงานหนึ่งที่ได้รับผลกระทบและต้องมีการปรับตัวให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้มีการกำหนดมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการตรวจสอบทางการเงิน ซึ่งประเทศไทยได้นำมาตรฐานการควบคุมดังกล่าวมาใช้ภายใต้การกำกับดูแลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ทำให้สำนักงานตรวจสอบบัญชีจำเป็นต้องตระหนักถึงความสำคัญที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวอย่างเคร่งครัด

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องทั้งในและต่างประเทศ พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (ปภัสรา ช่างสาร กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และวิษณุ สุमितสุวรรณค์, 2556) และปัจจัยด้านขนาดสำนักงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554) เช่นเดียวกับ Rahmina & Agoes พบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของนักบัญชีในประเทศอินโดนีเซีย (Rahminn, L.Y. & Agoes, S, 2014) สภาพแวดล้อมการทำงานทางกายภาพ มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Masood, A. and Afzal, M, 2016)



ด้วยเหตุดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความประสงค์จะศึกษาถึง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะทำให้ได้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ และยิ่งช่วยในการรักษาชื่อเสียงของสำนักงานหรือตัวผู้สอบจากความเสียหายที่อาจเกิดจากรายงานทางการเงินที่ผิดพลาดของลูกค้านำได้

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบปัจจัย (ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ) ที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งจากข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ณ วันที่ 8 มีนาคม 2561 พบว่า มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 1,689 คน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2561)

2. วิธีการสุ่มตัวอย่าง

ขั้นที่ 1 กลุ่มตัวอย่างสำหรับงานวิจัยนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กำหนดขนาดที่เหมาะสม โดยใช้สูตรของ Yamane ที่ระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95 และค่าความคลาดเคลื่อนที่ระดับร้อยละ 5 (Yamane, T, 1973)

ขั้นที่ 2 การสุ่มตัวอย่างอาศัยความน่าจะเป็น (Probability sampling) ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple random sampling) โดยสุ่มตัวอย่าง จำนวน 400 คน จากบัญชีรายชื่อของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมด

3. ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ผู้วิจัยทำการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยกำหนดลักษณะของตัวแปรที่จะศึกษา ดังนี้

3.1 ตัวแปรตาม (Dependent Variable) คือ คุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3.2 ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) คือ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชีและสภาพแวดล้อมทางกายภาพ



4. คำนียามตัวแปร

4.1 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Auditor Independence) หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีพึงตระหนักว่าการปฏิบัติงานของตนเป็นงานที่สำคัญในการช่วยตรวจสอบงบการเงินให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกคน โดยที่การปฏิบัติงานนั้นไม่มีผลประโยชน์ใด ๆ เกี่ยวข้องกับผู้ที่มีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของการตรวจสอบบัญชีนั้น

4.2 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) หมายถึง ค่าตอบแทนจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมในการปฏิบัติงานที่สะท้อนถึงการปฏิบัติงานซึ่งแตกต่างกันตามลักษณะของธุรกิจภายใต้ต้นทุนการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีแต่ละรายซึ่งมีความแตกต่างกัน

4.3 ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี (Audit Tenure) หมายถึง ระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งจากกิจการให้ทำการตรวจสอบบัญชี ภายใต้ประสบการณ์และความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้าและผู้สอบบัญชีที่ยาวนานเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีนั้น

4.4 ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี (Audit Firm size) หมายถึง ขนาดของธุรกิจตรวจสอบบัญชีทั้งขนาดใหญ่ และขนาดเล็ก ที่สามารถรองรับความต้องการของลูกค้าได้ตามประสิทธิภาพขององค์กร โดยบริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่สามารถรองรับความต้องการที่หลากหลายของลูกค้าได้มากขึ้น และทำให้ได้รับความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้นจากนักลงทุน

4.5 สภาพแวดล้อมทางกายภาพ (Physical Environment) หมายถึง สิ่งต่าง ๆ ที่อยู่รอบตัวผู้สอบบัญชีในองค์กร ทั้งการแข่งขันในตลาดบัญชี หรือสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ซึ่งเป็นสิ่งสะท้อนถึงการปฏิบัติงานที่จะสามารถตอบสนองความคาดหวังของลูกค้า และสร้างความเชื่อมั่นให้กับองค์กรธุรกิจมากยิ่งขึ้น

4.6 คุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Audit Quality) หมายถึง การแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพ ในการสร้างความเชื่อมั่นในส่วนของคุณภาพและครบถ้วนในสาระสำคัญ เพื่อเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

5. การวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งเป็นออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่

5.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics Analysis) ประกอบด้วย ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D.) เพื่ออธิบายข้อมูลในส่วนข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม

5.2 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics Analysis) เพื่อทดสอบอิทธิพลระหว่างตัวแปรอิสระ กับตัวแปรตาม โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ



(Multiple Regression Analysis) ใช้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

6. เครื่องมือในการวิจัย

ในการศึกษาครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณและใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งแบบสอบถามประกอบไปด้วย

ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน และประสบการณ์ทำงาน ซึ่งเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 5 ข้อ

ส่วนที่ 2 ข้อมูลปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประกอบด้วย ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ โดยเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตรวัดประมาณค่า (Rating Scale) ตามหลักของ Likert Scale มีการวัดระดับความคิดเห็น มากที่สุด – น้อยที่สุด

ส่วนที่ 3 ข้อมูลคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตรวัดประมาณค่า (Rating Scale) ตามหลักของ Likert Scale มีการวัดระดับความคิดเห็นมากที่สุด – น้อยที่สุด

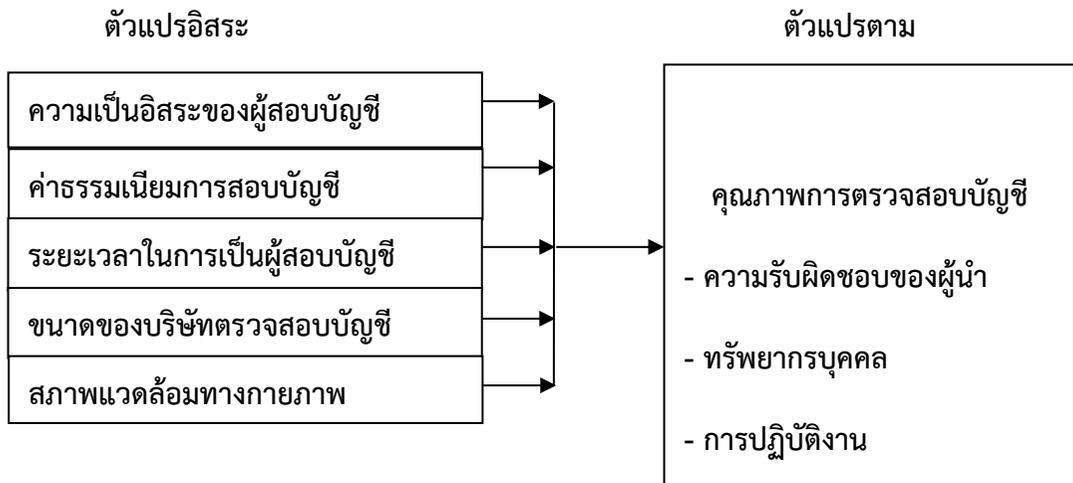
นอกจากนี้แบบสอบถามในการศึกษาครั้งนี้ได้ผ่านการทดสอบ (Pre-test) จำนวน 30 ชุด กับกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างของการวิจัยครั้งนี้ หลังจากได้ผลแล้ว จึงนำมารวบรวมเพื่อทำการทดสอบความเชื่อมั่น โดยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา มีค่าในระดับ .70 ขึ้นไป และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Corrected Item Total Correlation) มีค่าตั้งแต่ 0.3 (Hair, J., Black, W. et al., 2006)

จากการตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ซึ่งค่า VIF ที่มีค่าเกิน 5.0 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง ดังนั้น ก่อนนำตัวแปรอิสระใด ๆ เข้าสู่สมการถดถอยควรพิจารณารายละเอียดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระก่อน ซึ่งวิธีการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระมีอยู่หลายแนวทาง โดยงานวิจัยฉบับนี้ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการตรวจสอบความสัมพันธ์กันระหว่างตัวแปรอิสระอยู่ 2 วิธี ได้แก่ ค่า VIF และค่า R² จะมีความสัมพันธ์ทางตรงกันข้าม กล่าวคือ จะไม่รับตัวแปรอิสระเข้าในสมการถดถอยถ้า R² หรือ VIF² มีค่าสูง หรือ Toli มีค่าต่ำ ซึ่งผลการวิเคราะห์ พบว่า ค่า Tol ของตัวแปรอิสระ มีค่าเท่ากับ .604 - .829 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ คือ > .40 (Allison, 1999) ค่า VIF ของ



ตัวแปรอิสระมีค่าตั้งแต่ 1.206 – 1.686 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 5.0 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Zikmund, W.G., Babin et al., 2013)

7. กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ผลการวิจัย

ผลการศึกษาด้านข้อมูลส่วนบุคคล และผลสรุปตามวัตถุประสงค์มีดังนี้

1. ผลสรุปข้อมูลส่วนบุคคล ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุต่ำกว่า 30 ปี การศึกษาระดับปริญญาตรี รายได้เฉลี่ยอยู่ที่ 35,001 - 45,000 บาท และประสบการณ์ในการทำงาน 5 - 10 ปี

2. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับอนุญาต พบว่า ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก

3. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับอนุญาต พบว่า ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบของผู้นำ ด้านทรัพยากรบุคคล ด้านการปฏิบัติงาน และด้านการติดตามผล โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก



การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการทดสอบสมมติฐาน โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น (Linear Regression) ในรูปแบบของการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ได้ผลดังนี้

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัย	คุณภาพการตรวจสอบบัญชี						
	B	S.E.	β	t	Sig.	Tolerance	VIF
ค่าคงที่	.068	.167	-	.410	.682	-	-
1. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	.155	.033	.164	4.694	.000*	.829	1.206
2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	.020	.035	.021	.565	.573	.718	1.393
3. ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี	.291	.041	.292	7.123	.000*	.604	1.657
4. ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี	.361	.041	.365	8.822	.000*	.593	1.686
5. สภาพแวดล้อมทางกายภาพ	.165	.036	.181	4.552	.000*	.640	1.562

Note: R2 = .601, AR2 = .596, F= 118.512, *p< 0.01

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) พบว่า ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ได้แก่ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Sig=.000) ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี (Sig=.000) ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี (Sig=.000) และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ (Sig=.000) ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Sig=.573) ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อพิจารณาน้ำหนักของผลกระทบของตัวแปรอิสระที่ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี ($\beta = .365$) ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มากที่สุด รองลงมา ได้แก่ ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ($\beta = .292$) สภาพแวดล้อมทางกายภาพ ($\beta = .181$) และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ($\beta = .164$) ตามลำดับ สัมประสิทธิ์การกำหนด (R2 = .601) แสดงให้เห็นว่า อิทธิพลของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คิดเป็นร้อยละ 60.10

จากผลการทดสอบค่าทางสถิติของค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระ (Independent) 5 ด้าน ได้แก่ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (X1) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (X2) ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี (X3) ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี (X4) และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ (X5) ที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Y)



สามารถเขียนให้อยู่ในรูปสมการเชิงเส้นตรงที่ได้จากการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ ที่ระดับนัยสำคัญ .05 เพื่อทำนายคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้ดังนี้

$$\hat{Y} = 0.068 + .155 X_1 + .291 X_3 + .361 X_4 + .165 X_5$$

จากสมการเชิงเส้นตรงดังกล่าว จะเห็นว่า ค่าสัมประสิทธิ์ (B) ของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เท่ากับ .155 ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี เท่ากับ .291 ขนาดของบริษัท ตรวจสอบบัญชี เท่ากับ .361 และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ เท่ากับ .165 ซึ่งมีค่าสัมประสิทธิ์เป็นบวก ถือว่ามีความสัมพันธ์กับคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในทิศทางเดียวกัน

อภิปรายผล

1. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้เป็นเพราะ ความเป็นอิสระของนักตรวจสอบบัญชีนั้นจะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่าง ๆ ในการตรวจสอบ รวมทั้งตรวจสอบได้อย่างพอเพียง รายงานผลการตรวจสอบได้ตรงตามความเป็นจริงโดยไม่ถูกบิดเบือน ซึ่งความเป็นอิสระนี้ต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อพนักงาน เจ้าหน้าที่ทุกคนในองค์กรว่าผู้ตรวจสอบไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในงานตรวจสอบขององค์กรนั้น ๆ จึงทำการรายงานการตรวจสอบบัญชีนั้นมีความถูกต้อง ดังนั้น ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจึงมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สอดคล้องกับแนวคิดของ เจริญ เกษฏาวัลย์ ที่กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบควรจะมี ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน รวมถึงปฏิบัติงานต่าง ๆ โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่น โดยความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบนั้นถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบภายในนั้นมีประสิทธิผล และก่อให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อบุคคลต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร (เจริญ เกษฏาวัลย์, 2545) นอกจากนี้ผลการศึกษายังสอดคล้องกับการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของคุณลักษณะ การสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (ปัทมรา ช่างสาร กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และวิษณุ สุमितสุวรรณ, 2556)

2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้อาจเป็นเพราะ ค่าบริการสอบบัญชีจะกำหนดในระดับที่ลูกค้ายอมรับได้ หรือบางกรณีถูกกำหนดให้ขึ้นกับผลประกอบการของกิจการ เช่น สภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ กิจการต้องการให้ปรับลดค่าบริการ ซึ่งสิ่งเหล่านี้อาจไม่ได้สะท้อนถึงความเป็นจริงของการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นค่าบริการที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้นนั้นอาจไม่ใช่สิ่งจูงใจที่มีผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง



คณะกรรมการตรวจสอบ ที่จะพิจารณาถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อ การตรวจสอบบัญชี มากกว่า เช่น ความรับผิดชอบทางกฎหมาย ในกรณีที่มีข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน และ ผู้สอบบัญชีควรสร้างความตระหนักให้แก่ผู้จัดทำบัญชี ผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และ เจ้าของกิจการให้เข้าใจถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานสอบบัญชี ดังนั้นแล้วจึงทำให้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต ซึ่ง Niemi ได้อธิบายว่า ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีจะผันแปรตามคุณลักษณะ ของสำนักงานบัญชี และ คุณลักษณะของลูกค้า (Niemi, L, 2004) นอกจากนี้ผลการศึกษายัง สอดคล้องกับการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ไม่ มีความสัมพันธ์กับผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (ปภัตรา ช่างสาร กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และวิษณุ สุमितสวรรค์, 2556)

3. ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้เป็นเพราะ ประสบการณ์ในการเป็นผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในองค์กร ต่าง ๆ นั้น เมื่อผู้สอบบัญชีมีระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่ยาวนานจะทำให้มีแนวโน้มที่จะมี ความรู้ความเข้าใจอย่างดีในกระบวนการดำเนินธุรกิจของบริษัทลูกค้าและทราบถึงจุดแข็งและ จุดอ่อนในระบบการบัญชีของบริษัทลูกค้า ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงจุดที่มีความ เสี่ยงสูงและจุดที่เคยเกิดข้อผิดพลาดซึ่งได้ตรวจพบในปีก่อน ๆ เพื่อจะได้ให้ความสนใจในจุด ดังกล่าวเป็นพิเศษ และวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม อันจะส่งผลให้การตรวจสอบ บัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้นแล้ว ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีจึงอิทธิพลต่อคุณภาพ การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สอดคล้องกับแนวคิดของ Ghosh & Moon ที่ อธิบายว่า คุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่รับรู้จากระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้า (Audit Tenure) กล่าวคือ ถ้าผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้าเป็นระยะเวลานานเพียงพอ จะทำให้ ผู้สอบบัญชีมีความรู้ในกิจการลูกค้า มีความเข้าใจ และระบุความเสี่ยงได้ดีขึ้น (Ghosh, A. & Moon, D, 2005) นอกจากนี้ผลการศึกษายังสอดคล้องกับการศึกษาของ Rahmina & Agoes ศึกษาเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี ที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของนักบัญชีในประเทศอินโดนีเซีย ผล การศึกษาพบว่า ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของนักบัญชี ในประเทศอินโดนีเซีย (Rahminn, L.Y. & Agoes, S, 2014)

4. ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้เป็นเพราะในประเทศไทยนั้น บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะต้องมีการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ที่ได้มีการกำหนดความ



เป็นนานาชาติของสำนักงานสอบบัญชี ที่มีผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งการมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถรับรองงบการเงินของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นเกณฑ์ในการจัดกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีประเทศไทย โดยมีจำนวน 27 สำนักงาน ซึ่งในจำนวนนี้มีสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และมีชื่อเสียงในระดับนานาชาติจะมีจำนวน 4 สำนักงาน จึงเห็นได้ว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีนั้นมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เป็นที่ยอมรับสอดคล้องกับแนวคิดของ Fuerman and Kraten ที่กล่าวว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพของงานสอบบัญชีที่สูงกว่า เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ต้องรักษาชื่อเสียงไว้และนอกจากนี้ยังมีทรัพยากรมากเพียงพอในการเพิ่มทักษะของกับพนักงานให้สูงขึ้น (Fuerman, R.D. & Kraten, M, 2008) นอกจากนี้ผลการศึกษายังสอดคล้องกับการศึกษาเรื่องคุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ปัจจัยด้าน ขนาดสำนักงานสอบบัญชี ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล, 2554)

5. สภาพแวดล้อมทางกายภาพมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้เป็นเพราะ สภาพแวดล้อมทางกายภาพที่ดีขององค์กรนั้น สามารถส่งเสริมความคิดสร้างสรรค์ในการทำงาน และมีความสำคัญต่อประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงานให้มีคุณภาพ ซึ่งการบริหารองค์กรและบุคลากรสมัยใหม่ โดยทำให้บุคลากรภายในองค์กรปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีความสุขและมีประสิทธิภาพ จะต้องมีการจัดการกับสภาพแวดล้อมขององค์กรให้เหมาะสม เพื่อเอื้ออำนวยต่อการปฏิบัติงาน ซึ่งจากสภาพการแข่งขันกันในระดับธุรกิจตรวจสอบบัญชีในปัจจุบันที่ทุกองค์กรต่างก็ต้องการตอบสนองต่อความคาดหวังของลูกค้าเป็นสำคัญ การที่พนักงานในองค์กรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มความสามารถย่อมทำให้องค์กรสามารถที่จะแข่งขันกับองค์กรอื่นได้ ฉะนั้นองค์กรใดมีการปรับปรุงสภาพแวดล้อมในทางกายภาพที่ดีย่อมส่งผลที่ดีต่อการปฏิบัติงานของบุคลากรภายในองค์กรด้วย จึงทำให้สภาพแวดล้อมทางกายภาพมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สอดคล้องกับแนวคิดของ Moultrie กล่าวว่า องค์กรที่ให้ความสนใจกับสภาพแวดล้อมทางกายภาพที่ส่งเสริมความคิดสร้างสรรค์และนวัตกรรมมากขึ้น (Moultrie, J., Nilsson, M. et al., 2007) เพราะมีความสำคัญต่อการเจริญเติบโตและความอยู่รอดขององค์กร สภาพแวดล้อมเหล่านี้จึงสะท้อนกลยุทธ์ขององค์กรและคุณภาพในการทำงานของพนักงานในองค์กร นอกจากนี้ผลการศึกษายังสอดคล้องกับการศึกษาของ Masood & Afzal ศึกษาเรื่อง ข้อกำหนดเกี่ยวกับการตรวจสอบคุณภาพบัญชีในประเทศปากีสถาน พบว่า สภาพแวดล้อมการทำงานทางกายภาพ มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Masood, A. and Afzal, M, 2016)



สรุป

ผลการทดสอบปัจจัย (ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ) ที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สรุปได้ว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยอิทธิพลของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี และสภาพแวดล้อมทางกายภาพ ส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต คิดเป็นร้อยละ 60.1 ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบบัญชีที่ได้รับอนุญาต

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องควรให้ความสำคัญกับการเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยการสร้างการรับรู้ให้ผู้สอบบัญชีนั้นเป็นผู้ที่ต้องทำงานเพื่อตรวจสอบงบการเงินให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกับงบการเงินทุกคนอย่างตรงไปตรงมา จะต้องไม่มีผลประโยชน์ชนใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ที่อยู่ในตำแหน่งที่จะมีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ของการตรวจสอบบัญชี ต้องรักษาความเป็นอิสระของตนเอง เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพและนำเสนอผลลัพธ์ที่เป็นจริงของงบการเงินตามที่ลูกค้าต้องการ

1.2 ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องควรมีการตระหนักว่า ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีที่ยาวนานกับองค์กรใดองค์กรหนึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์มากขึ้น และทำให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ถึงแม้ว่าระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีที่ยาวนานกับองค์กรใดองค์กรหนึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ แต่ก็เป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์และมีความชำนาญในการตรวจสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น ดังนั้นแล้วการเลือกผู้สอบบัญชีที่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่ยาวนานย่อมจะทำให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพมากกว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์น้อยกว่า

1.3 ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องควรให้ความสำคัญในการพัฒนาองค์กรให้เป็นที่ยอมรับ โดยการผลักดันองค์กรให้ได้รับการรับรองจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพและมีความน่าเชื่อถือ เป็นที่ยอมรับองค์กรธุรกิจต่าง ๆ ต่อไป



1.4 สภาพแวดล้อมทางกายภาพ ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับควรตระหนักว่าลักษณะทางกายภาพพื้นฐานต่าง ๆ ขององค์กรเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบบัญชีมีคุณภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันที่การแข่งขันกันในตลาดการตรวจสอบบัญชี องค์กรจึงควรให้ความสำคัญกับการตอบสนองต่อความต้องการของลูกค้า ต้องมีการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับลูกค้าจากการตรวจสอบบัญชี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับองค์กรเหล่านั้นมากยิ่งขึ้น และให้องค์กรเหล่านั้นเล็งเห็นถึงความสำคัญในการตรวจสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาปัจจัยอื่น ๆ ที่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อทำการเปรียบเทียบว่าตัวแปรใดนั้นที่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้อย่างเหมาะสม และให้ทราบถึงองค์ความรู้ใหม่ ๆ ที่อาจส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อการพัฒนาการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพต่อไป

2.2 ควรเพิ่มเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลอื่น ๆ เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึก และเฉพาะเจาะจง เพื่อให้ผลการวิจัยที่มีข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่นำไปใช้สูงสุด เช่น การสัมภาษณ์เจาะลึก (In-depth Interview) หรือการสนทนากลุ่ม (Focus Group) ควบคู่ไปกับการแจกแบบสอบถาม

เอกสารอ้างอิง

- เจริญ เกษภูววัลย์. (2545). การวางมาตรฐานธรรมาภิบาล. กรุงเทพมหานคร: พอดี.
- ณัชชาธิ์ จุริย์โรจน์. (2555). การศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการนำมาตราฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีมาใช้ในประเทศไทย. วารสารการจัดการสมัยใหม่, 10(1), 90-106.
- ปัทมสา ช่างสาร กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และวิษณุ สุमितสุวรรณค์. (2556). ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. วารสารการบัญชีและการจัดการ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, 5(3), 194-206.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2552). การบัญชีกับสิ่งแวดล้อม. วารสารวิชาชีพบัญชี มุมบัญชี, 5(12), 21-24.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการสอบบัญชี ปี 2557. เรียกใช้เมื่อ 20 กันยายน 2561 จาก <http://www.fap.or.th/Article/Detail/67754>
- _____. (2561). มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ. เรียกใช้เมื่อ 20 กันยายน 2561 จาก <http://www.fap.or.th/Article/Detail/66979>.



- สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล. (2554). คุณภาพการสอบบัญชี. วารสาร มทร. อีสาน, 4(2), 69-75.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่. กรุงเทพมหานคร: เทกซ์แอนด์ เจอนัลพับลิเคชั่น.
- Fuerman, R.D. & Kraten, M. (2008). Intra-non-Big 4 auditor quality. Boston: Suffolk University.
- Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
- Hair, J., Black, W. et al. (2006). *Multivariate data analysis* (6th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Masood, A. and Afzal, M. (2016). Determinants of audit quality in Pakistan. *Journal of Quality and Technology Management*, 12(2), 25 - 49.
- Moultrie, J., Nilsson, M. et al. (2007). Innovation Spaces: Towards a Framework for Understanding the Role of the Physical Environment in Innovation. *The Authors Journal Compilation*, 16(1), 53-65.
- Niemi, L. (2004). Auditor Size and Audit Pricing : Evidence from Small Audit Firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541-560.
- Rahminn, L.Y. & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 324 – 331.
- Turner, R. K. (1999). *Sustainable Environmental Economics and Management Principles and Practics*. London: Belheaven Press.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis* (Third editio). New york: Harper and Row Publication.
- Zikmund, W.G., Babin et al. (2013). *Business research methods* (9th ed.). Singapore: Cengage Learning.