

ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย

Effects of Quality Control in Accordance with Thai Standard on Quality Control No.1 (TSQC1) on Audit Quality of International Auditing Firms (Big 4) and Local Auditing Firms (Non-Big 4) in View of Auditors Approved by the Office of Securities and Exchange Commission in Thailand

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์^{1*}
Vansiri Prasoetthap^{1*}

¹คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

เลขที่ 86 ถนนพิษณุโลก แขวงสวนจิตรลดา เขตดุสิต กรุงเทพมหานคร 10300 ประเทศไทย

¹Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Phra Nakhon
86 Phitsanuloke Road, Dusit District, Bangkok, 10300, Thailand

รับบทความ: 1 ตุลาคม 2562 **ปรับปรุงบทความ รอบที่ 1:** 19 มีนาคม 2563 **ตอบรับตีพิมพ์บทความ:** 1 พฤศจิกายน 2563
ปรับปรุงบทความ รอบที่ 2: 24 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ (1) ศึกษาการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) (2) เปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพของ Big 4 และ Non-Big 4 (3) เปรียบเทียบความแตกต่าง

* ผู้เขียนหลัก (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ประจักษ์สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร)

อีเมล: vansiri.p@rmutp.ac.th

คุณภาพงานสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 (4) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 กับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม (5) ศึกษาผลกระทบการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ที่มีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ใช้แบบสอบถามเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 115 คน วิเคราะห์ข้อมูลโดยหาค่าเฉลี่ย t-test ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ วิเคราะห์ถดถอยพหุคูณโดยวิธี Enter ใช้แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้างเก็บข้อมูลเพิ่มจากผู้สอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 เลือกแบบเจาะจง 12 คน ใช้วิธีวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอุปนัย ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมคุณภาพและคุณภาพการสอบบัญชีมีการปฏิบัติครบถ้วน Big 4 และ Non-Big 4 มีการควบคุมคุณภาพและคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันทุกองค์ประกอบ ยกเว้นด้านความชัดเจน การควบคุมคุณภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม องค์ประกอบการปฏิบัติงานและข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มีผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม = $1.765 + .291$ (การปฏิบัติงาน) + .220 (ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง)

คำสำคัญ

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big 4)

Abstract

The objectives of this research were to (1) study of quality control in accordance with Thai Standard Quality Control No.1 (TSQC1) and audit quality of International auditing firms (Big 4) and local auditing firms (Non-Big 4), (2) compare differences of quality control of Big 4 and Non-Big 4, (3) compare differences of audit quality of Big 4 and Non-Big 4, (4) study the relationship of quality control according to TSQC1 with overall audit quality and (5) study effects of quality control according to TSQC1 on audit quality. Using questionnaires to collect data from 115 auditors of Big 4 and Non-Big 4; data were analyzed using means, t-test, multiple correlation coefficients and multiple regression analysis by enter method. Using structured interview forms to collect additional data from 112 auditors of Big 4 and Non-Big 4, selected by purposive sampling; data were analyzed using inductive analytic method. The results were found that Big

4 and Non-Big 4 had differences of quality control and audit quality in all elements except clearness. Quality control had positive relationship with overall audit quality and prediction equation of overall audit quality, operational element and relevant ethical requirement had positive impact to overall audit quality significantly at level of 0.5. Overall audit quality = $1.765 + .291$ (operational) + $.220$ (relevant ethical requirement).

Keywords

Thai Standard on Quality Control No.1 (TSQC1), Audit Quality, International Auditing Firms (Big 4), Local Auditing Firms (Non-Big 4)

บทนำ

สำนักงานสอบบัญชีเป็นองค์กรหนึ่งที่ได้รับผลกระทบในการปรับตัวให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป จึงต้องสร้างความเชื่อถือให้กับองค์กรธุรกิจที่จะเข้ามาใช้บริการ ในปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีเป็นกลไกสำคัญที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงินในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นกระบวนการควบคุมคุณภาพจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้ประกาศมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (Thai Standard on Quality Control: TSQC1) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เพื่อให้มีความเชื่อมั่นว่าสำนักงานสอบบัญชี และบุคลากรปฏิบัติตามมาตรฐาน กระบวนการตรวจสอบที่มีมาตรฐานและรายงานที่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2011) ขณะเดียวกันคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ให้ความสำคัญกับการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพรายงานการเงิน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่จะตรวจสอบงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ ต้องได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัด จะต้องมีการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4)¹ และในประเทศ (Non-Big 4)² ต้องมี

¹ สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) ประกอบด้วยสำนักงานสอบบัญชี 4 แห่งของประเทศไทยที่ใหญ่ที่สุดในโลก ได้แก่ บริษัท ไพรซ์ วอเตอร์ เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอเอส จำกัด บริษัท ดีลอยด์ ทูช โทมัส สตู ซายเยส จำกัด บริษัทสำนักงาน อีวาย จำกัด และบริษัท เคพีเอ็มจี จำกัด

² สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big 4) ที่มีขนาดกลางและเล็กที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ

กระบวนการทำงานที่มีมาตรฐาน และการแสดงความเห็นอย่างเหมาะสม สร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้มีส่วนได้เสีย ในการใช้ข้อมูลรายงานทางการเงิน ในการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) เป็นแนวคิดที่ซับซ้อนในการให้ความหมายที่ชัดเจน จึงมีการวัดคุณภาพที่หลากหลายมุมมอง ปัจจุบันมีการวัดผล 3 มุมมอง เช่น วัดจากข้อมูลนำเข้า ระดับงาน เช่น ค่าสอบบัญชี และระดับสำนักงาน เช่น ขนาดสำนักงานสอบบัญชี กระบวนการ เช่น มาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และการวัดผลในเชิงประจักษ์ คือ ผลลัพธ์การตรวจสอบ เช่น คุณภาพรายงานทางการเงิน และคุณภาพรายงานของผู้สอบบัญชี จากการศึกษาวิจัยพบว่า ได้ประกาศมาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ปี พ.ศ. 2559 เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นงานตรวจสอบ ชัดเจน โปร่งใส เน้นเรื่องที่สำคัญสำหรับการตรวจสอบงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นการให้ความสำคัญต่อคุณภาพของรายงานของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องมีการใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เพื่อสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ปัจจุบันหลังจากมีการนำ TSQC1 มาใช้ในการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีมาตรฐาน สื่อสารผลลัพธ์การตรวจสอบที่มีความเชื่อถือได้ จะส่งผลดีต่อคุณภาพการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินในรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังเช่นงานวิจัย Choo-pol (2016, 5) พบว่าการควบคุมคุณภาพมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ แต่ผลงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า มีปัญหาการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพไปใช้ โดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big 4) พบว่าผู้บริหารสำนักงานให้ความสำคัญกับคุณภาพไม่เพียงพอ (Karnjanaming, 2015, 77) อย่างไรก็ตามการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สำนักงานสอบบัญชีต้องมีกระบวนการตรวจสอบที่ได้มาตรฐาน ส่งผลดีต่อคุณภาพการสอบบัญชีในการแสดงความเห็นอย่างเหมาะสม สร้างความเชื่อมั่นผู้มีส่วนได้เสียในการใช้ข้อมูลรายงานทางการเงินในการตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จึงนำ TSQC1 มาใช้กำกับดูแลคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ซึ่งผลการตรวจคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ปี พ.ศ. 2559 และ พ.ศ. 2560 พบว่าคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีภาพรวมและแต่ละองค์กรประกอบ ส่วนใหญ่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง (The Securities and Exchange Commission, 2017a, 13) ดังนั้น การปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีความสำคัญ

อย่างยิ่ง และเพื่อเป็นแนวทางให้สำนักงานสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล สามารถนำไปพัฒนาและปรับปรุง การตรวจสอบให้มีคุณภาพ รวมถึงแนวทางปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่จะนำมาใช้ แทน TSQC1 เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทยให้มีมาตรฐานเป็นที่ยอมรับ ผู้วิจัยจึงมีวัตถุประสงค์ศึกษาการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงาน สอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ที่มีขนาดแตกต่างกัน เมื่อใช้ TSQC1 เหมือนกัน มีการปฏิบัติแตกต่างกันหรือไม่ และมีคุณภาพแตกต่างกันหรือไม่ เพราะคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงาน สอบบัญชีที่ต้องปฏิบัติตาม TSQC1 เหมือนกัน และใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับเดียวกันในการตรวจสอบ และแสดงความเห็น ซึ่งมีความเป็นไปได้ที่คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศเดียวกัน ไม่ควรมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับงานวิจัย Phadungsajjakul & Pongpatrachai (2015, 34) พบว่าไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) และ Abid; Shaique & Anwar ul Haq (2018, 1) พบว่าคุณภาพการสอบบัญชีของบริษัทที่ ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ไม่มีความแตกต่าง อย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งงานวิจัยทั้งสองเป็นการวัดตัวแปรคุณภาพการสอบบัญชีจากคุณภาพรายงานทางการเงิน ในขณะที่ผู้วิจัยเลือกวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบบัญชี คือ รายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ไปยังผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในงบการเงินที่เป็นประโยชน์ ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้อง (Henchokchaichana; Srijunpetch & Tangruenrat, 2017, 1-1) โดยใช้การวัดผลเชิงคุณภาพ ประยุกต์แนวคิดการสื่อสารผลการตรวจสอบที่ตีตามหลักเกณฑ์มาตรฐานสากล สำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 (Patramontree, 2018, 11-3) ที่มีวัตถุประสงค์ในการรายงานผลการตรวจสอบเพื่อให้ข้อเสนอแนะนำไปปรับปรุงเพื่อให้องค์กร บรรลุวัตถุประสงค์ และรายงานการเงินที่มีความเชื่อถือได้เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ ผู้วิจัยสนใจศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชีและผลกระทบ การควบคุมคุณภาพที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อสร้างสมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งงานวิจัย ที่ผ่านมาเช่น Choopol (2016) ศึกษาความสัมพันธ์ระบบการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชี วัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายงานของผู้สอบบัญชีเช่นกัน แต่เป็นกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงไม่พบว่ามี งานวิจัยใดให้ข้อสรุปที่ชัดเจนเกี่ยวกับผลกระทบการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชีที่มี ขนาดแตกต่างกัน มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีหรือไม่ โดยผู้วิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชีที่ได้รับ

ความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และงานวิจัยนี้มีการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. สังกัดสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) เพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติม เกี่ยวกับผลกระทบของสำนักงานสอบบัญชีในการปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC 1) มาเป็นข้อมูล ประกอบแนวทางปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพการสอบบัญชีมี มาตรฐานเป็นที่ยอมรับ และเป็นแนวทางพิจารณาปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่นำมาใช้ให้เกิด ประโยชน์สูงสุดในการปฏิบัติต่อไป

วัตถุประสงค์

1. ศึกษาการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)
2. เปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)
3. เปรียบเทียบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)
3. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
4. ศึกษาผลกระทบของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

บททวนวรรณกรรม

1. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติงานที่มีมาตรฐาน และรายงานที่ออกมามีความเหมาะสม โดยมีทั้งหมด 6 องค์ประกอบ ดังนี้ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน บทบาทของผู้นำสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนด (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง สำนักงานและบุคลากรต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ (4) ทรัพยากรบุคคล ต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ (5) การปฏิบัติงาน กำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และ (6) การติดตามผล (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2011, a2-a72) ทั้งนี้ การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ พบว่า มีผลงานวิจัยที่ผ่านมาศึกษาปัญหาในการปฏิบัติตาม TSQC1 ทั้ง 6 องค์ประกอบของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 เช่น งานวิจัย Karnjanaming (2015, 5) พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีปัญหาการควบคุมคุณภาพด้านการติดตามดูแลด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพ และด้านการตอบรับงาน ส่วนงานวิจัย Nontapa & Srijunpetch (2014, 3) พบว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีปัญหาทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงานและการติดตามผล

2. การวัดคุณภาพการสอบบัญชี ปัจจุบันมีการวัดผล 3 มุมมอง มุมมองที่ 1 จากข้อมูลนำเข้าไปใน ระดับงานและสำนักงาน มุมมองที่ 2 การวัดคุณภาพจากกระบวนการ ระบบมาตรฐาน และมุมมองที่ 3 ผลลัพธ์ งานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสรุปผลเพื่อนำเสนออย่างถูกต้อง การวัดผลเชิงประจักษ์ คือ การวัดจากผลลัพธ์ของงานสอบบัญชีให้ผลชัดเจนมากกว่ากระบวนการปฏิบัติงานสอบบัญชี ทั้งนี้งานวิจัยที่วัดจากผลลัพธ์ มีการใช้ตัวแทน (Proxies) ที่หลากหลาย เช่น การวัดจากรายการคงค้างทางบัญชีที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (Phadungsajjakul & Pongpatrachai, 2015, 51) และคุณภาพการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี (Gunno & Penvutikul, 2017, 927; Choopol, 2016, 8) จากการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตาม TSQC1 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบมีคุณภาพและรายงานเหมาะสม ถ้ามีการควบคุมคุณภาพได้ตาม มาตรฐานย่อมส่งผลต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีมาตรฐานเช่นกัน สำหรับงานวิจัยนี้ ผู้วิจัย เลือกวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบ คือ รายงานของผู้สอบบัญชี³ ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญที่ ผู้สอบบัญชีใช้สื่อสารกับผู้กำกับดูแลและผู้มีส่วนได้เสีย รูปแบบรายงานต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และมีคุณภาพการสื่อสารที่ดีโดยใช้เกณฑ์วัดรูปแบบรายงานที่มีการสื่อสารที่ดีตามมาตรฐานการตรวจสอบ รหัส 2420 ในเอกสารทางวิชาการของ Patramontree (2018, 12-3) มี 7 ด้านได้แก่ (1) ความถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด เป็นข้อเท็จจริง และไม่บิดเบือน ข้อมูลต้องมีการรวบรวมประเมินสรุปผล มีการสอบทานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ (2) ความเที่ยงธรรม ต้องมีความเป็นธรรม เรื่องที่ตรวจสอบพบ ข้อสรุป และ

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้า 6 วัตถุประสงค์เพื่อนำข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ และแสดงความเห็นอย่างชัดเจนในรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร

ข้อเสนอแนะที่ปราศจากอคติ หรืออยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ (3) ความชัดเจน ต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ นำเสนอให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ เป็นเหตุเป็นผล หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่เข้าใจยาก (4) ความกระชับ ตรงประเด็น หลีกเลี่ยงความซ้ำซ้อน (5) ความสร้างสรรค์ ให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ (6) ความสมบูรณ์ หลักฐานครบถ้วน และเพียงพอในการสรุป แสดงความเห็นและข้อเสนอแนะ (7) ความทันเวลา นำเสนอภายในระยะเวลาเหมาะสม และทันเวลาในการแก้ไข และด้วยเหตุผลสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีขนาดแตกต่างกัน มีการกำกับ ตรวจสอบ และต้องปฏิบัติตาม TSQC1 ไม่แตกต่างกัน คุณภาพการสอบบัญชีไม่ควรแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญ งานวิจัยที่ผ่านมา Phadungsajjakul & Pongpatrachai (2015, 34) ศึกษาความแตกต่างระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 เช่นกัน พบว่าไม่แตกต่างกัน แต่วัดคุณภาพโดยใช้วิธีการจับคู่กลุ่มตัวอย่างด้วยคะแนนความโน้มเอียงเพื่อควบคุมลักษณะของบริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4

3. ความแตกต่างในการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) จากผลการวิจัยที่ผ่านมา มีการศึกษาปัญหาในการปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 พบปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้ดำเนินการสร้างวัฒนธรรมองค์กรเรื่องคุณภาพ การตอบรับงาน การติดตามผล ทรัพยากรบุคคลที่มีข้อจำกัด (Karnjanaming, 2015, 75) และ Nontapa & Srijunpetch (2014, 3) พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ยังไม่มีความพร้อมด้านบุคลากร เวลา และต้นทุน ผลวิจัยส่วนใหญ่ศึกษาปัญหาในช่วงแรกๆ ในการปฏิบัติตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 และไม่ได้เปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ให้เห็นชัดเจน ว่ามีความแตกต่างในองค์ประกอบใด และงานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยศึกษาจากผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) โดยเปรียบเทียบความแตกต่างในการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 6 องค์ประกอบของสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดแตกต่างกัน ว่ามีการนำไปปฏิบัติแตกต่างกันหรือไม่ โดยตั้งสมมติฐานข้อ 1 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ มีความแตกต่างกัน

4. ความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) จากผลวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี เช่น Tantisakol & Suthachai (2017, 1319) ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองผู้ใช้บริการ พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีคุณภาพสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 อย่างไรก็ตามการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ยึดตาม TSQC1 และใช้มาตรฐานการสอบบัญชีในการตรวจสอบ

เหมือนกัน ประกอบกับมีการกำกับดูแล ตรวจสอบอย่างเคร่งครัดจาก ก.ล.ต. คุณภาพการสอบบัญชี จึงไม่ควรแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ถึงแม้สำนักงานสอบบัญชีจะมีขนาดแตกต่างกัน ดังเช่นงานวิจัยของ Phadungsajjakul & Pongpatrachai (2015, 51) ซึ่งวัดคุณภาพโดยใช้การจับคู่กลุ่มตัวอย่างด้วยคะแนนความโน้มเอียงเพื่อควบคุมลักษณะลูกค้ำของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 และ Abid et al. (2018, 1) วัดคุณภาพจากการจัดการรายได้ ทั้งสองงานวิจัยพบว่า คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ไม่แตกต่างกัน สำหรับงานวิจัยนี้เลือกวัดมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ซึ่งเป็นบุคลากรที่ได้รับการควบคุมคุณภาพ มีส่วนสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีต้องสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความสามารถและมีความอิสระในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอในการสรุปผล และแสดงความเห็นในรายงาน (Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King, 2016, 2) และงานวิจัยนี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีเกณฑ์การสื่อสารที่ตี 7 ด้าน ซึ่งรูปแบบรายงานใหม่ต้องการสื่อสารให้เกิดความชัดเจนและโปร่งใสมากยิ่งขึ้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องการเปรียบเทียบสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดต่างกัน จะมีคุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันหรือไม่และด้านใด โดยตั้งสมมติฐานข้อ 2 คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ภาพรวมและรายด้าน ไม่มีความแตกต่างกัน

5. ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม จากแนวคิดเกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) มาควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีไทยทั้งสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non - Big 4) ที่มีการกำกับดูแล ติดตาม และตรวจสอบ จากสภาวิชาชีพบัญชีฯ และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และเป็นไปตามกรอบแนวคิดเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชี อ้างอิงจากคณะกรรมการมาตรฐานการตรวจสอบและการประกันระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2014, 6) กรอบแนวคิดนี้ได้อธิบายถึงองค์ประกอบต่างๆ ที่จะส่งเสริมให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับงาน สำนักงาน และภาพรวมระดับประเทศ หนึ่งในองค์ประกอบนั้น คือ กระบวนการ (Process) การตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎระเบียบต่างๆ และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ จะส่งผลให้เกิดคุณภาพในการสอบบัญชีเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ดังจะเห็นได้จากองค์ประกอบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 6 องค์ประกอบ ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ำ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และ

การติดตามผล จะทำให้ได้รับหลักฐานการตรวจสอบเพียงพอและเหมาะสม สรุปและรายงานผลอย่างเหมาะสม ส่งผลให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบ (Output) คือ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต วัตถุประสงค์เชิงคุณภาพตามเกณฑ์การสื่อสารรายงานที่ดี 7 ด้าน มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน รหัส 2420 ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความครบถ้วน และความทันกาล (Patramontree, 2018, 12-3) นอกจากนี้ ยังพบงานวิจัยที่นำองค์ประกอบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ตาม TSQC1 6 องค์ประกอบ และลักษณะเชิงคุณภาพตามเกณฑ์การสื่อสารรายงานที่ดี 7 ด้านมาใช้เป็นตัวแปรในการศึกษา เช่น งานวิจัยของ Choopol (2016, 137) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่า การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี ด้านการรายงานการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี และงานวิจัยของ Karnjanaming (2015, 5-6) พบว่า ปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพในสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ด้านการติดตามดูแลด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพสำนักงาน และด้านการตอบรับ และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Yodbua & Sukwattanasinit (2018, 343) พบว่า การควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งงานวิจัยที่ผ่านมา ยังไม่มีการศึกษาและมีข้อสรุปที่ชัดเจนเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ภาพรวมและรายองค์ประกอบกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมมีความสัมพันธ์กันเชิงบวกหรือไม่ โดยตั้งสมมติฐานข้อ 3 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ภาพรวม และรายองค์ประกอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

6. ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี งานวิจัยที่ผ่านมาของ Choopol (2016, 118) พบว่า การควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ในขณะที่งานวิจัยนี้ศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชี สังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นที่มาของคำถามในการวิจัยครั้งนี้ว่า การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ที่มีขนาดแตกต่างกัน ใช้ TSQC1 ควบคุมเหมือนกัน จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมหรือไม่

ในเมื่อกระบวนการตรวจสอบมีการควบคุมตาม TSQC1 เหมือนกัน ย่อมส่งผลให้มีคุณภาพการสอบบัญชีมีมาตรฐานเช่นกัน ดังนั้นผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่าผลกระทบจากการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ทั้ง 6 องค์ประกอบ ได้แก่ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การตอบรับงาน และการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และการติดตามผล จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีเช่นเดียวกันหรือไม่ และสร้างสมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีเพื่อวิเคราะห์ตัวแปรทำนายการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อเป็นแนวทางในการให้ข้อเสนอแนะในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพการสอบบัญชีได้มาตรฐานเป็นที่ยอมรับ ผู้วิจัยจึงตั้งสมมติฐานข้อ 4 การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1(TSQC1) 6 องค์ประกอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

สมมติฐานงานวิจัย

1. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในภาพรวม และรายองค์ประกอบมีความแตกต่างกัน
2. คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ภาพรวม และรายด้านไม่มีความแตกต่างกัน
3. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ภาพรวม และรายองค์ประกอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม
4. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) 6 องค์ประกอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

วิธีการวิจัย

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1.1 ประชากรที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณ คือ ผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. จำนวน 228 คน สำนักงานสอบบัญชี Big 4 จำนวน 135 คน และสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 จำนวน 93 คน (The Securities and Exchange Commission, 2017b)

1.2 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพ คือ ผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. จากสำนักสอบบัญชี Big 4 จำนวน 2 คน และจากสำนักสอบบัญชี Non-Big 4 จำนวน 10 คน รวมจำนวน

12 คน กำหนดจำนวนตัวอย่างตามสัดส่วน ประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีสังกัด จำนวน 27 บริษัท ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 จำนวน 4 บริษัท และ Non-Big 4 จำนวน 23 บริษัท และใช้วิธีคัดเลือกแบบเจาะจงเพื่อสัมภาษณ์เชิงลึก โดยเป็นผู้สอบบัญชีทั้งที่เป็นผู้บริหารและปฏิบัติงาน และเป็นผู้ปฏิบัติงานอย่างเดียว

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

2.1 แบบสอบถาม

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. มีลักษณะแบบตัวเลือก ตำแหน่ง เพศ อายุ การศึกษา ประสบการณ์ จำนวนลูกค้า จำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนชั่วโมงฝึกอบรม ระยะเวลาทำงาน รายได้ และระยะเวลาที่ได้เป็นผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. จำนวนคำถาม 11 ข้อ ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี ระยะเวลาดำเนินการ จำนวนพนักงาน จำนวนผู้สอบบัญชีได้รับความเห็นชอบ ก.ล.ต. จำนวนลูกค้า ประเภทธุรกิจที่ตรวจสอบ และเป็นสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน Big 4 หรือไม่ จำนวนคำถาม 7 ข้อ ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ทั้ง 6 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (4) ทรัพยากรบุคคล (5) การปฏิบัติงาน และ (6) การติดตามผล จำนวนคำถาม 38 ข้อ ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี แบ่งเนื้อหาตามเกณฑ์สื่อสารที่ดี 7 ข้อ ได้แก่ (1) ความถูกต้อง (2) ความเที่ยงธรรม (3) ความชัดเจน (4) ความรัดกุม (5) ความสร้างสรรค์ (6) ความครบถ้วน และ (7) ความทันกาล จำนวนคำถาม 22 ข้อ โดยลักษณะของแบบสอบถาม ตอนที่ 3 และตอนที่ 4 เป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า แบ่งเป็น 5 ระดับ ได้แก่ ปฏิบัติได้ครบถ้วน ปฏิบัติค่อนข้างครบถ้วน ปฏิบัติได้บ้างไม่ได้บ้างพอๆ กัน ปฏิบัติค่อนข้างไม่ครบถ้วน ไม่ปฏิบัติเลย และตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี และแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ลักษณะของแบบสอบถามเป็นแบบปลายเปิด

สำหรับการตรวจสอบคุณภาพแบบสอบถาม ใช้การตรวจสอบดัชนีความสอดคล้องของข้อคำถาม (Index of Consistency: IOC) โดยผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน มีค่ามากกว่า 0.67 ขึ้นไป แสดงว่าแบบสอบถามมีความตรงเชิงเนื้อหา จากนั้น ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถาม ทดลองใช้กับผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน ทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) โดยใช้สัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach) ข้อคำถามการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 6 องค์ประกอบ และคุณภาพการสอบบัญชี 7 ด้าน โดยผลการทดสอบภาพรวม มีค่าความเชื่อมั่น .976 และ .967 และรายข้อมีค่าความเชื่อมั่น ระหว่าง .891 - .976 และ .823 - .967 ซึ่งมีความมากกว่า .80 เป็นค่าที่อยู่ในเกณฑ์ยอมรับได้

2.2 แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง กำหนดคำถาม โดยมุ่งเน้นประเด็นความเห็นเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. สังกัดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 รวมทั้งนำ TSQC1 มาสร้างเป็นข้อคำถามในแบบสัมภาษณ์ และผ่านการตรวจสอบเชิงเนื้อหาจากผู้เชี่ยวชาญ

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

3.1 การเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณ ผู้วิจัยใช้วิธีการส่งแบบสอบถามฉบับพิมพ์ด้วยตนเองถึงผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ผ่านสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 จำนวน 228 คน กรณีที่ไม่ได้รับแบบสอบถามกลับคืน ได้ใช้วิธีส่งแบบสอบถามฉบับออนไลน์ ถึงผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. แต่ละราย ผ่านทาง Email และ Line ทั้งนี้ ได้รับแบบสอบถามกลับคืนจากผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จำนวน 61 ชุด และ Non-Big 4 จำนวน 54 ชุด รวมจำนวน 115 ชุด คิดเป็นร้อยละ 50.44

3.2 การเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้วิจัยทำหนังสือนัดหมายการสัมภาษณ์เชิงลึกถึงผู้สอบบัญชีที่ผ่านความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ที่เป็นทั้งผู้บริหาร และเป็นปฏิบัติด้วย ผ่านสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 จำนวน 12 คน โดยใช้แบบสัมภาษณ์แบบมีโครงสร้าง สัมภาษณ์ด้วยตนเอง ใช้เวลา 2 ชั่วโมง ต่อ 1 คน

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ ใช้วิธีการวิเคราะห์โดยหาค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) การเปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ใช้ค่า t-test (Independent Samples t-test) การศึกษาความสัมพันธ์การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ภาพรวมและรายองค์ประกอบกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และการศึกษาผลกระทบการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ใช้สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) วิเคราะห์การถดถอยพหุคูณแบบนำเข้าทุกตัวพร้อมกัน (Enter Multiple Regression Analysis) เพื่อค้นหาตัวทำนายคุณภาพการสอบบัญชีและสร้างสมการทำนายการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ดังนี้ คุณภาพการสอบบัญชี (AQ) = $\beta_0 + \beta_1 LR + \beta_2 ER + \beta_3 AC + \beta_4 HR + \beta_5 ER + \beta_6 MT + \epsilon$ ส่วนคำถามปลายเปิดจากแบบสอบถาม ข้อเสนอแนะอื่นเพิ่มเติม ใช้วิธีรวบรวมข้อมูลแล้วนำข้อมูลที่ได้มาสรุปรวบรวมประเด็นสำคัญเพื่อเสนอในภาพรวมในรูปแบบความเรียง

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ใช้วิธีการวิเคราะห์แบบอุปนัย ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลนำข้อมูลที่ได้มาจำแนกและจัดหมวดหมู่ให้เป็นระบบ วิเคราะห์ข้อมูล โดยการตีความ สร้างข้อสรุปแบบอุปนัย และนำเสนอข้อมูลเป็นข้อความแบบบรรยาย

ผลการวิจัย

1. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4)

ตารางที่ 1

การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมและรายด้าน

การควบคุมคุณภาพ TSQC1	Min.	Max.	\bar{x}	S.D.	ระดับ
ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	3.60	5.00	4.87	.297	ปฏิบัติครบถ้วน
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	3.50	5.00	4.94	.236	ปฏิบัติครบถ้วน
การตอบรับงาน (CA)	4.17	5.00	4.92	.168	ปฏิบัติครบถ้วน
ทรัพยากรบุคคล (HR)	4.25	5.00	4.90	.185	ปฏิบัติครบถ้วน
การปฏิบัติงาน (EP)	4.00	5.00	4.88	.250	ปฏิบัติครบถ้วน
การติดตามผล (MT)	3.33	5.00	4.90	.291	ปฏิบัติครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (TSQC1)	4.11	5.00	4.90	.171	ปฏิบัติครบถ้วน
คุณภาพการสอบบัญชี (AQ)	Min.	Max.	\bar{x}	S.D.	ระดับ
ด้านความถูกต้อง (AC)	4.00	5.00	4.96	.188	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความเที่ยงธรรม (OJ)	4.00	5.00	4.97	.175	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความชัดเจน (CN)	4.00	5.00	4.98	.140	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความรัดกุม (CC)	4.00	5.00	4.89	.295	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความสร้างสรรค์ (CS)	3.33	5.00	4.84	.349	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความสมบูรณ์ (CP)	4.00	5.00	4.93	.234	ปฏิบัติครบถ้วน
ด้านความทันกาล (TL)	4.00	5.00	4.95	.198	ปฏิบัติครบถ้วน
คะแนนเฉลี่ยรวม (AQ)	3.90	5.00	4.94	.166	ปฏิบัติครบถ้วน

จากตารางที่ 1 พบว่าการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 และคุณภาพการสอบบัญชี (AQ) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ มีการปฏิบัติครบถ้วน เมื่อพิจารณา รายองค์ประกอบ พบว่า องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) มีการปฏิบัติได้มากที่สุด

ส่วนองค์ประกอบความรับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR) และด้านความสร้างสรรค์ (CS) มีการปฏิบัติได้น้อยที่สุด

2. เปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non- Big 4) ภาพรวม และรายองค์ประกอบ

ตารางที่ 2

การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมและรายองค์ประกอบ

การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1	\bar{x}		S.D.		t-test
	Big 4	Non-Big 4	Big 4	Non-Big 4	
ความรับผิดชอบต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	5.00	4.71	.000	.382	5.836*
ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)	5.00	4.87	.000	.332	3.161*
การตอบรับงาน (CA)	5.00	4.84	.000	.217	5.777*
ทรัพยากรบุคคล (HR)	5.00	4.79	.000	.224	7.272*
การปฏิบัติงาน (EP)	5.00	4.75	.000	.320	6.022*
การติดตามผล (MT)	5.00	4.78	.000	.394	4.409*
คะแนนเฉลี่ยรวม	5.00	4.79	.000	.195	8.618*

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 2 พบว่าการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวม และรายองค์ประกอบมีความแตกต่างกัน จากข้อสมมติฐานข้อ 1 สรุปได้ว่า ยอมรับสมมติฐานการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ภาพรวมและรายองค์ประกอบแตกต่างกัน

3. เปรียบเทียบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ภาพรวม และรายด้าน

ตารางที่ 3

คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ภาพรวมและรายองค์ประกอบ

คุณภาพการสอบบัญชี (AQ)	\bar{x}		S.D.		t-test
	Big 4	Non-Big 4	Big 4	Non-Big 4	
ด้านความถูกต้อง (AC)	5.00	4.91	.000	.268	2.516*
ด้านความเที่ยงธรรม (OJ)	5.00	4.93	.000	.251	2.310*
ด้านความชัดเจน (CN)	5.00	4.95	.000	.204	1.966
ด้านความรัดกุม (CC)	5.00	4.77	.000	.397	4.556*
ด้านความสร้างสรรค์ (CS)	5.00	4.66	.000	.446	5.946*
ด้านความสมบูรณ์ (CP)	5.00	4.86	.000	.328	3.307*
ด้านความทันกาล (TL)	5.00	4.90	.000	.281	2.831*
คะแนนเฉลี่ยรวม	5.00	4.79	.000	.222	4.800*

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 3 พบว่า คุณภาพการสอบบัญชี (AQ) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมมีความแตกต่างกันและมีความแตกต่างกันในรายองค์ประกอบ ได้แก่ ความถูกต้อง (AC) ความเที่ยงธรรม (OJ) ความรัดกุม (CC) ความสร้างสรรค์ (CS) ความสมบูรณ์ (CP) และทันกาล (TL) ยกเว้น ด้านความชัดเจน (CN) ไม่มีความแตกต่างกัน จากสมมติฐานข้อ 2 สรุปได้ว่าปฏิเสธสมมติฐาน คุณภาพการสอบบัญชีในภาพรวมและรายด้านไม่มีความแตกต่างกัน และมีเพียงองค์ประกอบเดียวที่ยอมรับสมมติฐาน คือ ด้านความชัดเจน

4. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม

ตารางที่ 4

ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ภาพรวมและรายองค์ประกอบ
กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1	คุณภาพการสอบบัญชี							คุณภาพ การสอบ บัญชี โดยรวม (AQ)
	(1) ความ รับผิดชอบ ของผู้นำต่อ คุณภาพ ภายใน สำนักงาน (LR)	(2) ข้อกำหนด จรรยาบรรณ ที่เกี่ยวข้อง (ER)	(3) การตอบ รับงาน (CA)	(4) ทรัพยากร บุคคล (HR)	(5) การ ปฏิบัติ งาน (EP)	(6) การ ติดตาม ผล (MT)		
การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1	.761*	.569*	.553*	.756*	.881*	.688*	.684*	
(1) ความรับผิดชอบของ ผู้นำต่อคุณภาพภายใน สำนักงาน (LR)		.373*	.282*	.426*	.575*	.555*	.452*	
(2) ข้อกำหนด จรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง (ER)			.192*	.542*	.332*	.201*	.538*	
(3) การตอบรับงาน (CA)				.283*	.422*	.355*	.300*	
(4) ทรัพยากรบุคคล (HR)					.554*	.379*	.549*	
(5) การปฏิบัติงาน (EP)						.568*	.631*	
(6) การติดตามผล (MT)							.376*	
Mean	4.90	4.87	4.94	4.92	4.90	4.88	4.90	4.94
S.D.	.171	.297	.236	.168	.185	.250	.291	.166

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 4 พบว่าการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ภาพรวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (AQ) โดยมีความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลาง ($r = .684^*$) เมื่อพิจารณารายองค์ประกอบพบว่า การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ได้แก่

(1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR) (2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) (3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (CA) (4) ทรัพยากรบุคคล (HR) (5) การปฏิบัติงาน (EP) และ (6) การติดตามผล (MT) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ระหว่าง .300 - .631 ความสัมพันธ์อยู่ในระดับปานกลางถึงค่อนข้างต่ำ จากสมมติฐานข้อ 3 สรุปได้ว่ายอมรับสมมติฐาน การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ภาพรวมและรายองค์ประกอบของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

5. ศึกษาผลกระทบของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

ตารางที่ 5

ผลกระทบของการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1	คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม (AQ)					Collinearity Statistics	
	B	SE _b	β	t	p-value	Tolerance	VIF
ค่าคงที่	1.765	.391		4.517*	.000		
(1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อ คุณภาพภายในสำนักงาน (LR)	.016	.049	.028	.321	.749	.556	1.797
(2) ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง (ER)	.220	.057	.314	3.895*	.000	.673	1.486
(3) การตอบรับงาน (CA)	.013	.073	.013	.172	.864	.795	1.253
(4) ทรัพยากรบุคคล (HR)	.108	.080	.121	1.347	.181	.543	1.841
(5) การปฏิบัติงาน (EP)	.291	.064	.439	4.553*	.000	.470	2.130
(6) การติดตามผล (MT)	-.002	.049	-.003	-.031	.975	.580	1.723

R² = 52.80%

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตารางที่ 5 พบว่า มีองค์ประกอบของการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 2 องค์ประกอบที่เป็นตัวทำนายคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ การปฏิบัติงาน (EP) และข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) โดยสามารถทำนายคุณภาพการสอบบัญชีได้ร้อยละ 52.80 แสดงว่า องค์ประกอบการปฏิบัติงาน (EP) และข้อกำหนดจรรยาบรรณ (ER) เพิ่มขึ้น 1 หน่วย มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมเพิ่มขึ้น 0.291 หน่วย และ 0.22

หน่วย ตามลำดับ จากสมมติฐานข้อ 4 สรุปได้ว่า ยอมรับสมมติฐาน การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 องค์ประกอบ การปฏิบัติงาน (EP) และข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER) ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม และปฏิเสณมติฐาน ได้แก่ องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน (LR) การตอบรับงาน (CA) ทรัพยากรบุคคล (HR) และการติดตามผล (MT) ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยรวม (AQ) และสร้างสมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีตามสมมติฐานได้ดังนี้ คุณภาพการสอบบัญชี (AQ) = 1.765 + .291 การปฏิบัติงาน (EP) + .220 ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ER)

6. ผลการสัมภาษณ์เชิงลึก

6.1 ประเด็นการปฏิบัติตามมาตรฐาน TSQC1 ที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ผู้วิจัยสรุปดังนี้

(1) องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำ ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่กล่าวถึงผู้นำมีส่วนสำคัญ ควรสื่อสารนโยบาย ที่ชัดเจน ร่วมประชุม ติดตามผล ให้ความสำคัญกับบุคลากร ส่งเสริมสนับสนุนพัฒนาสวัสดิการที่ดี การมอบหมายงาน ปริมาณงาน เวลา จำนวนผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีต่อผู้สอบบัญชี รวมถึงการนำคุณภาพงาน มา พิจารณาค่าตอบแทน หรือเงินเดือน หรือมีการเลื่อนตำแหน่งให้เหมาะสม (2) องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณ ที่เกี่ยวข้อง ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนหนึ่งจากสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ยืนยันความอิสระเพื่อไม่ให้เกิดการขัดแย้ง ผลประโยชน์ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติได้ไม่ครบถ้วน เนื่องจากข้อจำกัดบุคลากร อย่างไรก็ตามผู้ให้ สัมภาษณ์ทุกคนแสดงความเห็นว่า ความอิสระมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็น รวมถึง ต้องสื่อสารไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (3) องค์ประกอบ การตอบรับงาน ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนหนึ่งมีความเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ขาดแคลนบุคลากรที่มีความ เชี่ยวชาญ จึงทำให้การเลือกลูกค้าอาจมีข้อจำกัดเมื่อเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีที่มีความพร้อม (4) องค์ประกอบทรัพยากรบุคคล ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพ การเข้าออกของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีสูงมาก ข้อจำกัดด้านเวลา และปริมาณงาน ที่มากส่งผลต่อการปฏิบัติงาน (5) องค์ประกอบการปฏิบัติงาน ผู้ให้สัมภาษณ์จากสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 แสดงความเห็นเกี่ยวกับปัญหาเรื่องเครื่องมือตรวจสอบและการพัฒนาบุคลากรให้สามารถใช้ดุลยพินิจและ สื่อสารรายงานที่มีคุณภาพ การมีที่ปรึกษา ควรมีการกำหนดประเด็นในการหารือ ตามความเสี่ยงเพื่อลดการ ใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาการสอบทานทุกงานก่อนออกรายงานเพื่อไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ ในทางปฏิบัติสำนักงานอาจสอบทานงานไม่เสร็จสิ้นก่อนออกรายงานแต่ลงวันที่สอบทานก่อนออกรายงาน การ แต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพที่ไม่เพียงพอ ควรมีการจ้างบุคคลภายนอกมาร่วมกับบุคคลภายใน หรือพัฒนาบุคลากร ให้สามารถสอบทานงาน และ (6) องค์ประกอบติดตามผล ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนหนึ่งจากสำนักงานสอบบัญชี

Non Big 4 แสดงความเห็นว่าการปฏิบัติอาจทำได้ไม่ครบถ้วนเพราะมีข้อจำกัดด้านบุคลากร ทำให้ไม่ทราบว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนและข้อกำหนดกฎหมาย รวมทั้งข้อตกลงของลูกค้าหรือไม่ ตลอดจนไม่ทราบสาเหตุปัญหาและไม่สามารถแก้ไขได้ทัน่วงที

6.2 ประเด็นคุณภาพการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่ และ

ข้อเสนอแนะแนวทางในการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ผู้วิจัยสรุปได้ดังนี้ (1) คุณภาพการสอบบัญชีเกี่ยวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ตอบว่า คุณภาพการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีโดยเฉพาะด้านการปฏิบัติงาน สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีข้อจำกัดด้านเงินลงทุนเกี่ยวกับเครื่องมือที่ใช้ในการตรวจสอบในรูปแบบ e-Audit ข้อจำกัดด้านบุคลากรที่มีคุณภาพและมีการหมุนเวียนสูง (2) คุณภาพการสอบบัญชีไม่ควรเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีส่วนหนึ่งมองว่าการตรวจสอบถึงแม้ไม่มี TSQC1 การตรวจสอบ สรุปผล และตัดสินใจในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบรายงานการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและการนำเสนอรายงานต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับเดียวกัน และผู้สอบบัญชีอีกส่วนหนึ่งมองว่าในกรณีสำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบบริษัทที่ไม่มีความซับซ้อน คุณภาพการสอบบัญชีไม่ควรแตกต่างกัน ยกเว้นธุรกิจที่มีความเฉพาะ

สำหรับข้อเสนอแนะ ผู้วิจัยสรุปได้ 3 กลุ่มดังนี้ (1) หน่วยงานกำกับดูแล ก.ล.ต. และสภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรร่วมกันเร่งรัดให้เกิดความร่วมมือของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ในการพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบในรูปแบบ e-Audit เพื่อนำมาใช้ให้เป็นรูปธรรมโดยเร็ว ซึ่งจะส่งผลดีต่อองค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน ทำให้เกิดคุณภาพการตรวจสอบและการแสดงความเห็นที่เหมาะสม (2) สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้สามารถปรับใช้ให้เหมาะสมกับขนาด ควรอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานใหม่ๆ เทคนิควิธีการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชี เช่น การเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี นำเสนอพรรคเรื่องสำคัญที่ต้องใช้ดุลยพินิจ เพื่อนำเสนอข้อมูลที่มีคุณค่า (3) สำนักงานสอบบัญชี ผู้นำต้องสร้างองค์กรให้เกิดวัฒนธรรมคุณภาพ การสื่อสารนโยบายคุณภาพเพื่อให้บุคลากรมีความเข้าใจ รวมทั้งให้ความสำคัญกับบุคลากร พัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความเชี่ยวชาญ และมีความสุขกับการทำงาน นำคุณภาพของงานมาใช้พิจารณาเงินเดือนและผลประโยชน์ รวมถึงลงทุนด้านเครื่องมือการตรวจสอบเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน

อภิปรายผลการวิจัย

1. การควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4

ผลการวิจัยจากแบบสอบถาม พบว่าการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 โดยรวมมีการปฏิบัติครบถ้วน องค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณมีการปฏิบัติได้สูงสุด ข้อปฏิบัติการยืนยันความอิสระ ผู้ให้สัมภาษณ์ให้ความเห็นว่า การนำ TSQC1 มาใช้ ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดเรื่องความอิสระ ดังนั้นความอิสระมีความสำคัญต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็น ประกอบกับมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความอิสระในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงเป็นข้อกำหนดตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่มีบทลงโทษ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Choopol (2016, 121) ที่พบว่า การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยผู้สอบบัญชีไม่ประกอบอาชีพอื่นที่ขัดต่อความเป็นกลางในการประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานโดยไม่มีผลประโยชน์ใดๆ เนื่องจากผู้สอบบัญชี ต้องมีความอิสระในกระบวนการตรวจสอบเพราะจะส่งผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ในขณะที่องค์ประกอบด้านความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมีการปฏิบัติได้น้อยที่สุด สอดคล้องกับงานวิจัยของ Karnjanaming (2015, 77) ที่พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 คือ ความรับผิดชอบของผู้นำที่ให้ความสำคัญในการปฏิบัติตามยังไม่เพียงพอ ในขณะที่คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม มีการปฏิบัติครบถ้วนและด้านความชัดเจน มีการปฏิบัติได้สูงสุด ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากมาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ต้องมีการสื่อสารชัดเจน และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Choopol (2016, 84) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความชัดเจนในระดับมาก เพื่อป้องกันความเข้าใจผิดพลาดของผู้ใช้ข้อมูล ทั้งนี้อาจมีเหตุผลจากข้อมูลที่ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตาม TSQC1 องค์ประกอบ การปฏิบัติงานในประเด็นพัฒนาบุคลากรให้สามารถใช้ดุลยพินิจและสื่อสารรายงานที่มีคุณภาพ และกำหนดประเด็นในการหารือตามความเสี่ยงเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Gunno & Penvutikul (2017, 937) กล่าวว่า การสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การเปิดเผยข้อมูลอาจมีผลกระทบเชิงลบ ผู้สอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบในการเลือกรายงานสำคัญด้วยความระมัดระวังและคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อ การเปิดเผยข้อมูลสู่สาธารณชน ในขณะที่ด้านความสร้างสรรค์ มีการปฏิบัติได้น้อยที่สุด ทั้งนี้ อาจมีเหตุผลจากข้อมูลที่ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตาม TSQC1 องค์ประกอบ ทรัพยากรบุคคล โดยเฉพาะในสำนักสอบบัญชี Non-Big 4 ประสบปัญหาบุคลากรขาดแคลน และปริมาณงานมีมาก ส่งผลต่อการปฏิบัติงาน

2. เปรียบเทียบความแตกต่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4

ผลจากการทดสอบสมมติฐาน พบว่า การควบคุมคุณภาพ ตาม TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างกันในภาพรวมและรายองค์ประกอบ ทั้งนี้อาจมีเหตุผลจากข้อมูลที่ผู้ให้สัมภาษณ์ แสดงความคิดเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีข้อจำกัดด้านการลงทุน เครื่องมือการตรวจสอบและการเข้าออกของบุคลากรที่เป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสูงมาก ทั้งนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความเห็นว่าปัญหาการขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพ การเข้าออกงานบ่อยของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และการให้ความสำคัญกับบุคลากร จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องงานวิจัยของ Nontapa & Srijunpetch (2014, 3) ที่พบว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 มีข้อจำกัดด้านความพร้อมของบุคลากร นอกจากนี้ผู้ให้สัมภาษณ์ยังแสดงความเห็นว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ส่วนใหญ่ ผู้นำมีการสื่อสารนโยบายคุณภาพไม่ชัดเจน และไม่นำคุณภาพของผลงานมาใช้ในการประเมินเงินเดือน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัย Karnjanaming (2015, 77) ที่พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมคุณภาพ คือ ความรับผิดชอบของผู้นำที่ยังให้ความสำคัญในการปฏิบัติตาม TSQC1 ไม่เพียงพอ นอกจากนี้ยังพบปัญหาด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 คือ ด้านการติดตามดูแลที่เกิดจากข้อจำกัดด้านบุคลากร ดังผลการสัมภาษณ์ที่เกี่ยวกับองค์ประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณ ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นเกี่ยวกับองค์ประกอบการตอบรับงานว่า สำนักงานสอบบัญชี Non - Big 4 มีข้อจำกัดด้านความพร้อมของบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ จึงทำให้การเลือกลูกค้ามีข้อจำกัดเมื่อเทียบกับสำนักสอบบัญชีที่มีความพร้อม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Nontapa & Srijunpetch (2014, 3) ที่ระบุว่า การไม่ปฏิบัติเกิดจากการขาดแคลนบุคลากรและอัตราค่าตอบแทนพนักงานที่สูง

3. เปรียบเทียบความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non- Big 4

ผลจากการทดสอบสมมติฐานคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 พบว่า มีความแตกต่างในภาพรวมและรายองค์ประกอบ ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาล ยกเว้นองค์ประกอบด้านความชัดเจนที่ไม่มีความแตกต่าง ผลการวิจัยนี้จึงตอบคำถามในการวิจัยครั้งนี้ที่ต้องการศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ที่มีขนาดแตกต่างกันแต่ปฏิบัติงานภายใต้มาตรฐานฉบับเดียวกัน คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีจะมีความแตกต่างกันหรือไม่ ในขณะที่งานวิจัยของ Phadungsajjakul & Pongpatrachai (2015, 34) ซึ่งวัดคุณภาพโดยใช้คะแนนความโน้มเอียงและการจับคู่โดยใช้คุณลักษณะของลูกค้า และ Abid et al. (2018, 1) วัดคุณภาพจากการจัดการรายได้ พบว่า คุณภาพการสอบ

บัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ไม่แตกต่างกัน ทั้งนี้อาจมีสาเหตุมาจากการวัดตัวแปรคุณภาพ การสอบบัญชีแตกต่างกับการวิจัยครั้งนี้ นอกจากนี้เหตุผลประการหนึ่งที่ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีไม่มีความแตกต่างกัน คือ การปฏิบัติตามมาตรฐานไม่แตกต่างกัน แต่จากผลการวิจัยครั้งนี้พบว่า การปฏิบัติตาม TSQC1 ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างกันทั้งในภาพรวมและรายองค์ประกอบจึงส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่มีความแตกต่างกัน ทั้งนี้จะเห็นได้จากข้อมูลให้ผู้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ แสดงความเห็นว่าคุณภาพเกี่ยวข้องกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะการปฏิบัติงาน บุคลากร และความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Tantisakol & Suthachai (2017, 1319) ที่พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชีในประเทศไทย มีคุณภาพสูงกว่า Non-Big 4 และเมื่อพิจารณาความแตกต่างกัน 6 องค์ประกอบ ได้แก่ ความถูกต้อง ความเที่ยงธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม ความสร้างสรรค์ ความสมบูรณ์ และความทันกาลซึ่งเป็นผลจากการควบคุมคุณภาพที่มีการปฏิบัติแตกต่างกัน ส่งผลกระทบต่อกระบวนการตรวจสอบที่จะนำไปสู่สรุปผล และสื่อสารผลในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เกิดความถูกต้อง สอดคล้องกับ Choopol (2016,137) ซึ่งพบว่า การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐานมีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีในกรมตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ อย่างไรก็ตามการวิจัยครั้งนี้พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 องค์ประกอบด้านความชัดเจนไม่มีความแตกต่างกัน ทั้งนี้อาจมีสาเหตุมาจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีมีการสื่อสารชัดเจน ระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้กำกับดูแลและผู้มีส่วนได้เสีย สอดคล้องกับงานวิจัยของ Choopol (2016, 135) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับความชัดเจนมาก เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลนำข้อมูลไปใช้ตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม

4. ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC1) กับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

ผลจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ภาพรวมและรายองค์ประกอบพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยเลือกวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากผลลัพธ์การตรวจสอบ คือ รายงานของผู้สอบบัญชีและศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในขณะที่ในงานวิจัยของ Choopol (2016, 137) ศึกษาความสัมพันธ์ระบบการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากรายงานของผู้สอบบัญชีเช่นกัน แต่เป็นกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ และพบว่า การควบคุมคุณภาพตามระบบมาตรฐาน

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ด้านรายงานการสอบบัญชี เช่นเดียวกันกับผลการวิจัยครั้งนี้ โดยระบุว่า การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมในการนำเสนอรายงานจากผลการสอบทานจะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น สำหรับความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 กับคุณภาพการสอบบัญชีในรายองค์ประกอบซึ่งมีความสัมพันธ์เชิงบวกในระดับปานกลางถึงค่อนข้างต่ำ มีประเด็นที่น่าสนใจ ดังนี้ (1) องค์ประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน จากข้อมูลการสัมภาษณ์เชิงลึกเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีระบุว่า ผู้นำควรมีส่วนสำคัญในการสื่อสารนโยบายที่ชัดเจน ร่วมประชุม ติดตามผล และให้ความสำคัญกับบุคลากร รวมถึงการนำคุณภาพงานมาพิจารณา ค่าตอบแทนหรือเงินเดือน หรือมีการเลื่อนตำแหน่งให้เหมาะสม และเป็นที่น่าสังเกตว่าผลวิจัยของ Karnjanaming (2015, 5-6) พบว่า ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อคุณภาพภายในสำนักงานมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชีเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ผู้นำไม่ได้ให้ความสำคัญกับวัฒนธรรมองค์กร เรื่องคุณภาพ การสื่อสารที่ไม่มีประสิทธิภาพ พนักงานอาจขาดความเข้าใจ ระบบประเมินผลไม่จูงใจ ซึ่งผลการวิจัยนี้สนับสนุนข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม (2) องค์ประกอบข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้อาจเป็นเพราะสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ส่วนใหญ่ยังมีข้อจำกัดเรื่องบุคลากร จึงอาจทำให้ปฏิบัติได้ไม่ครบถ้วน ดังจะเห็นได้จากผลการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมที่แสดงความคิดเห็นว่า การยืนยันความอิสระเพื่อไม่ให้เกิดการขัดแย้งผลประโยชน์ การสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงาน ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Choopol (2016, 130) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมคุณภาพกับคุณภาพการสอบบัญชีจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบว่า ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี เพราะความอิสระทำให้วางแผนและใช้วิธีตรวจสอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม แสดงความเห็นโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ส่งผลให้รายงานการสอบบัญชีมีคุณภาพยิ่งขึ้น (3) องค์ประกอบการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า จากผลการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม ระบุว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ยังขาดแคลนบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ จึงทำให้การเลือกลูกค้าอาจมีข้อจำกัด และเป็นที่น่าสังเกตว่าประเด็นที่ผู้สอบบัญชีให้สัมภาษณ์เพิ่มเติมนี้ ปรากฏในผลการวิจัยของ Karnjanaming (2015, 5-6) ด้วยเช่นกัน โดยพบว่า การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้ามีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม เพราะสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จะมีความสนิทสนมและกลัวสูญเสียลูกค้า จึงส่งผลให้การปฏิบัติงานรายงานผลการตรวจสอบคุณภาพลดลง (4) องค์ประกอบทรัพยากรบุคคล จากข้อมูลการสัมภาษณ์ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ แสดงความคิดเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ยังขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพ อัตราการลาออกของ

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสูงมาก ข้อจำกัดด้านเวลาและปริมาณงานที่มาก ซึ่งประเด็นนี้สอดคล้องกับผลวิจัยของ Choopol (2016, 133) ที่ระบุว่า การมอบหมายและแบ่งงาน ต้องพิจารณาความรู้ความสามารถและประสบการณ์เพื่อให้ การปฏิบัติงานมีมาตรฐานซึ่งจะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น (5) องค์ประกอบการปฏิบัติงาน จากข้อมูล การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม ระบุว่า สำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ส่วนใหญ่ยังมีข้อจำกัดเรื่อง เครื่องมือตรวจสอบ และมีบุคลากรที่ต้องพัฒนาเพื่อให้สามารถใช้อุบายพินิจและสื่อสารรายงานที่มีคุณภาพ การมีที่ปรึกษาควรมีการกำหนดประเด็นในการหารือตามความเสี่ยงเพื่อลดการใช้อุบายพินิจพิจารณา และคุณภาพของ ผู้สอบทานคุณภาพไม่เพียงพอ จึงควรมีการจ้างบุคคลภายนอกมาร่วมงานกับบุคคลภายใน หรือพัฒนาบุคลากรให้ สามารถสอบทานงานได้ และ (6) องค์ประกอบการติดตามผล ซึ่งจากผลการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติม ระบุว่า การติดตามผลอาจทำได้ไม่ครบถ้วนเนื่องจากมีข้อจำกัดบุคลากร ทำให้การปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามแผน ข้อกฎหมายและข้อตกลงของลูกค้า รวมถึงไม่ทราบสาเหตุปัญหาจึงอาจทำให้แก้ไขได้ไม่ทันทั่วถึง อย่างไรก็ตามผล วิจัยของ Karnjanaming (2015, 5-6) พบว่า ปัญหาการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กใน ประเทศไทยด้านการติดตามดูแลมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพรายงานการตรวจสอบบัญชีโดยรวม การติดตาม ผลเป็นการเพิ่มภาระต้นทุน และนโยบายไม่สามารถนำไปสู่การปฏิบัติได้จริง ส่งผลให้การปฏิบัติงานรายงานผล การตรวจสอบคุณภาพลดลง ทั้งนี้อาจเป็นเพราะกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก Non-Big 4 ที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่มตลาดหลักทรัพย์ จึงไม่มีความกดดันในเรื่องการกำกับดูแลและผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย ในขณะที่งานวิจัยนี้กลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ มีหลายหน่วยงานกำกับดูแล และมีการตรวจสอบการปฏิบัติงานตามมาตรฐานจาก ก.ล.ต. อย่าง เคร่งครัด

5. ศึกษาผลกระทบของการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

ผลการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีพบว่า การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 สององค์ประกอบ ได้แก่ การปฏิบัติงานและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อ คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากทั้งสององค์ประกอบมีส่วนสำคัญต่อการสรุปและแสดง ความเห็น อย่างไรก็ตามทั้งสององค์ประกอบจะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมนั้นจะต้องมีส่วนสนับสนุน จากองค์ประกอบอื่นๆ เช่น การให้ความสำคัญต่อบุคลากรของผู้นำที่เพียงพอ การตอบรับงาน และการติดตามผล ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการปฏิบัติงานและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องโดยต้องเกิดในทุกกระบวนการ จึงจะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี จากผลวิจัยหากมีการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ขององค์ประกอบการ

ปฏิบัติงานและข้อกำหนดจรรยาบรรณเพิ่มมากขึ้น จะส่งผลให้คุณภาพการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น สอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติตาม TSQC1 องค์กรประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นยืนยันความอิสระเพื่อไม่ให้เกิดการขัดแย้งผลประโยชน์ ความอิสระมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัย Jinmon (2016, 101) ที่พบว่า องค์กรประกอบด้านการปฏิบัติงาน ความเป็นมืออาชีพ ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกและมีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี รวมทั้งงานวิจัยของ Pinkumpee & Sukwattanasinitt (2017, 72) ที่กล่าวว่าปัจจัยเชิงสาเหตุหลักที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีในประเทศไทยมากที่สุด คือ ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ เรื่องความอิสระ

สรุป

จากผลการวิจัยพบว่า การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 และคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในภาพรวมและรายองค์กรประกอบ มีการปฏิบัติครบถ้วน โดยมีการปฏิบัติตาม TSQC1 ในองค์กรประกอบข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องมากที่สุด และองค์กรประกอบความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานมีการปฏิบัติได้น้อย ส่วนการปฏิบัติตามองค์กรประกอบคุณภาพการสอบบัญชีซึ่งวัดจากผลลัพธ์รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการสื่อสารที่มีคุณภาพตามมาตรฐานการสอบบัญชีพบว่า ด้านความชัดเจนมีการปฏิบัติได้มากที่สุด และด้านความสร้างสรรค์มีการปฏิบัติได้น้อยที่สุด การควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างกันในภาพรวมและรายองค์กรประกอบ ในขณะที่คุณภาพการสอบบัญชีมีความแตกต่างในภาพรวมและรายด้าน ยกเว้นด้านความชัดเจน ส่วนการควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 ทั้ง 6 องค์กรประกอบพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชีและจากผลการวิเคราะห์สมการทำนายคุณภาพการสอบบัญชีพบว่า การควบคุมคุณภาพตาม TSQC1 สององค์กรประกอบ ได้แก่ การปฏิบัติงานและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์

1.1 สำนักงานสอบบัญชี ผู้นำสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญเกี่ยวกับคุณภาพ การปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) องค์กรประกอบการปฏิบัติงานในประเด็นพัฒนาบุคลากรให้สามารถใช้ดุลยพินิจและสื่อสารรายงานที่มีคุณภาพ และกำหนดประเด็นในการหารือตามความเสี่ยงเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา

1.2. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ การพิจารณาปรับปรุงมาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่

จะนำมาใช้แทน TSQC1 ควรคำนึงถึงขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเพื่อลดผลกระทบการนำไปปฏิบัติโดยเฉพาะในสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 และเพิ่มบทบาทความรับผิดชอบผู้นำคุณภาพ ส่งเสริม สนับสนุนองค์ประกอบด้านการปฏิบัติงาน เช่น เทคนิควิธีการตรวจสอบ การอบรมให้ความรู้มาตรฐานใหม่ๆ เช่น การเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี วรรณกรรมสำคัญ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งต้องติดตามให้เกิดการปฏิบัติอย่างเคร่งครัด

1.3. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ควรร่วมกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ กำกับตรวจสอบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐาน เพราะส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม และการยกระดับคุณภาพการสอบบัญชี ควรให้ความสำคัญกับองค์ประกอบการปฏิบัติงานสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 ที่มีข้อจำกัดงบประมาณ ควรสนับสนุนโดยพัฒนาเครื่องมือการตรวจสอบในรูปแบบ e-Audit ให้ใช้ร่วมกัน เพื่อให้เกิดการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและองค์ประกอบจรรยาบรรณ ด้านความอิสระต้องกำกับให้มีการปฏิบัติอย่างเคร่งครัด ซึ่งจะส่งผลดีต่อองค์ประกอบการปฏิบัติงาน ทำให้การตรวจสอบมีคุณภาพและการแสดงความเห็นเหมาะสม

2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1. ควรศึกษาการรับรู้คุณภาพการสอบบัญชีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีในมุมมองผู้ใช้บริการ คือ คณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งปัจจุบันคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญมากต่อคุณภาพการสอบบัญชี เพราะมีหน้าที่รับผิดชอบกำกับดูแลคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ประสานงานกับผู้สอบบัญชี รวมถึงการเสนอแต่งตั้งและกำหนดค่าสอบบัญชี และการสื่อสารวรรณกรรมสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความเห็นจากคณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นส่วนสำคัญที่ผลักดันให้เกิดการพัฒนาคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี

2.2 ควรศึกษาสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยทั้งหมดที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ว่ามีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามมาตรฐานคุณภาพหรือไม่ และศึกษาความแตกต่างคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และไม่ได้ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) นอกจากนี้ ควรวัดตัวแปรอิสระการควบคุมคุณภาพโดยเน้นองค์ประกอบที่มีผลกระทบและส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงาน รวมถึงทรัพยากรบุคคล ซึ่งจากข้อมูลการสัมภาษณ์ เป็นข้อจำกัดที่มีส่วนสำคัญต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 และศึกษามาตรฐานการควบคุมคุณภาพที่จะนำมาใช้ในอนาคตว่าจะสามารถลดผลกระทบการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดแตกต่างกันได้มากน้อยเพียงใด

References

- Abid, A. ; Shaique, M. & Anwar ul Haq, M. (2018). Do Big Four auditors always provide higher audit quality? evidence from Pakistan. **International Journal of Financial Studies**. 6(58), 1-22. DOI: 10.3390/IJFS6020058.
- Choopol, D. (2016). **The relationship between Cooperative Audit Quality Control (CACQ) and audit quality of Cooperative Auditing Department**. (Master's thesis, Master of Accountancy, Prince of Songkla University). [in Thai]
- Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2011). **Standards on Quality Control No. 1: Quality control for firms that provide audits services and reviews of financial statements and other assurance tasks, including related services**. Retrieved November 30, 2017, from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/sNS4kGTNFe.pdf>. [in Thai]
- Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty The King. (2016). **Standard on auditing 700 (Revised): Forming an opinion and reporting on financial statements**. Retrieved November 30, 2017, from <http://www.tfac.or.th/upload/9414/ttjvnkjJdF.pdf>. [in Thai]
- Gunno, P. & Penvutikul, P. (2017). Factors affecting disclosure quality on key audit matters in auditor's report in Thailand. **Journal of MCU Nakhondhat**. 5(3), 926-942. [in Thai]
- Henchokchaichana, N. ; Srijunpetch, S. & Tangruenrat, C. (2017). **Read and write the auditor's report**. Bangkok: TPN Press. [in Thai]
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). **A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality**. New York: International Auditing and Assurance Standards Board. Retrieved August 14, 2017, from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>.
- Jinmon, N. (2016). **Professional and audit quality Certified Public Accountant (CPAs) in Thailand**. (Master's thesis, Master of Accountancy, Chiang Rai Rajabhat University). [in Thai]

- Karnjanaming, P. (2015). **Problems from audit firms quality control affecting to quality of auditing reports of small-sized audit firms in Thailand.** (Master's thesis, Master of Accountancy, Prince of Songkla University). [in Thai]
- Nontapa, P. & Srijunpetch, S. (2014). Problems and impacts of the implementation of international standards on quality control on small and medium practices. **Journal of Business Administration The Association of Private Higher Education Institutions of Thailand.** 3(1), 1- 11. [in Thai]
- Patramontree, U. (2018). **Modern internal auditing.** (7th ed.). Bangkok: Chamchuri Products. [in Thai]
- Phadungsajjakul, O. & Pongpattrachai, D. (2015). Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in audit quality be attributed to client characteristics?: Evidence of The Stock Exchange of Thailand. **Journal of Accounting Professions.** 11(32), 34-52. [in Thai]
- Pinkumpee, P. & Sukwattanasinitt, K. (2017). Factors affecting an audit quality of tax auditor in Thailand. **Business Administration and Economics Review.** 13(1), 72-94. [in Thai]
- Tantisakol, P. & Suthachai, S. (2017). The study of audit quality between international auditing firms (Big 4) and local auditing firms (Non-Big 4) in Thailand. In **The National and International Graduate Research Conference, Khon Kaen University, March 10, 2017, at Pote Sarasin Building, Khon Kaen University.** (pp. 1319 – 1327). Khon Kaen: Graduate School, Khon Kaen University. Retrieved October 30, 2017, from <https://gsbooks.gs.kku.ac.th/60/nigrc2017/pdf/HMO18.pdf>. [in Thai]
- The Securities and Exchange Commission. (2017a). **Report summarizing the audit quality audit activities, 1 January 2017- 31 December 2017.** Retrieved June 6, 2018, from https://www.sec.or.th/TH/Documents/Auditor/activities_report_th_2560.pdf [in Thai]
- The Securities and Exchange Commission. (2017b). **List of auditors who have been approved by The Securities and Exchange Commission.** Retrieved August 26, 2017, from <https://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th>. [in Thai]

Yodbua, L. & Sukwattanasinit, K. (2018). The influence of audit control and professionalism of the auditor the audit quality of auditor in Bangkok and Vicinty Areas. **Journal of Humanities and Social Sciences Thonburi University**. 12(28), 342-357. [in Thai]