

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

สมศักดิ์ จินตวัฒนกุล¹

บทนำ

ผู้บริหารของกิจการ คือเป็นตัวแทน (Agent) ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินเพื่อที่จะรายงานฐานะการเงินและผลประกอบการของบริษัท จากการบริหารงานของตนต่อผู้ถือหุ้น หรือตัวการ (principal) จากทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) นั้น ผู้ถือหุ้นจะติดตามตรวจสอบผู้บริหาร เพื่อยืนยันว่ารายงานทางการเงินต่างๆ ที่ได้จัดทำขึ้นนั้นมีความถูกต้องหรือไม่เพียงใด วิธีการร่วมสมัยที่ปฏิบัติกันมา คือ การที่ผู้บริหารจะใช้บริการจากผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก (Professional external auditor) เพื่อที่จะมาทำการ

ตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และทำการยืนยันว่ารายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้น ได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้ข้อมูลได้ ซึ่งตามทฤษฎีแล้วผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ เพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นเป็นหลัก และเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหา Agency problem ระหว่างตัวการและตัวแทนแล้ว จึงมีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่ให้บริการด้วยมาตรฐานคุณภาพที่สูง

หมายเหตุ Agency theory คือ ทฤษฎีที่แสดงถึงความล้มเหลวระหว่างตัวการ และตัวแทน ซึ่ง Jensen and Meckling (1976) อ้างใน Subramaniam (2010) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า เป็นสัญญาของคนหนึ่ง หรือมากกว่า (ตัวการ) ได้ว่าจ้างบุคคลอื่น (ตัวแทน) ให้กระทำการอย่างโดยย่างหนึ่ง รวมถึงตัดสินใจบางอย่างแทนตนได้

¹ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ
E-mail Address: huy_ja@hotmail.com

แต่จากเหตุการณ์ที่ผ่านมาได้เกิดการจ้อฉลและทุจริตในวงการธุรกิจใหญ่โต เช่น Enron จาก สหรัฐอเมริกา หรือ Kanebo และ Livedoor จากญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งเป็นการทุจริตของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ดังกล่าว (Konishi, 2010) จึงส่งผลกระทบต่อทางวิชาชีพสอบบัญชี ทำให้เกิดความสงสัยในวงกว้างในเรื่องคุณภาพการสอบบัญชีว่า รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้น และได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วนั้น เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมกับเหตุการณ์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่

DeAngelo, 1981 อ้างใน Caramanis and Lennox, (2008) ให้ความหมายของคำว่าคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ไว้ว่า เป็นโอกาสหรือความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบ และรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า โอกาสที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญที่เกิดขึ้น ในรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารนั้น ย่อมมีผลลัพธ์ปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

จากข้อมูลข้างต้นบทความนี้ จึงเป็นการนำเสนอถึงปัจจัยที่มีผลผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงปัจจัยที่ได้รับผลกระทบจากคุณภาพการสอบบัญชี (antecedences and consequences)

ปัจจัยที่มีผลผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม กับความเป็นไปได้ในการแก้ไขงบการเงิน ซึ่งก็หมายความว่าค่า

ธรรมเนียมที่สูง ล่ำผลทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้น (Hoitas et al., 2007 : Stanley and Dezoort, 2007) แต่ในงานวิจัยของ Ahmad and Houghton (1996) ได้ทำการศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big Firm) ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีจากกิจการขนาดกลางในสหราชอาณาจักร (U.K.) พบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ที่จะมีผลทำให้มีคุณภาพงานสอบบัญชีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (non - Big Firm) ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยหลาย ๆ งานที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีผลจากปัจจัยอื่น ๆ (เช่น ขนาด ความซับซ้อน และความเสี่ยงของกิจการ)

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

การใช้บริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big firm) จะมีความล้มพันธ์ที่ล่ำผลทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (DeAngelo, 1981 : Al - Ajmi, 2009) ซึ่งการที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ได้ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงนั้น ถือเป็นการป้องกันการบริหารกำไรอย่างหนึ่ง และจากงานวิจัยของ Lai, (2009) พบว่ากิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนสูง (High investment opportunities) เพราะมีความเสี่ยงที่จะขาดทุนมักจะใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ มากกว่ากิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนต่ำ และกิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนสูงนั้น โดยส่วนใหญ่แล้วจะมีความรอบคอบมาก แต่จะมีความล้มพันธ์กับความรอบคอบน้อยลง เมื่อใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ซึ่งน่า

จะเกิดจากความเชื่อถือในคุณภาพของการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่นั้น

แต่ในงานวิจัยบางส่วนได้ผลที่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้า คือ พบร่วมกับผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กก็ตาม ไม่ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ (Jeong and Rho, 2004 : Lowensohn et al., 2007)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานไม่มีความลำเอียง หรือการที่มีจริยธรรมทางวิชาชีพ มักจะล่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ หรือมีโอกาสที่จะต้องมีการแก้ไขงบการเงินในภายหลังน้อยลง (Baotham and Ussahawanitchakit, 2009 : Stanley and DeZoort, 2007 : Al – Ajmi, 2009)

ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีสำหรับธุรกิจเฉพาะ เช่น ธุรกิจธนาคาร เช่าเชื้อ รับเหมา ก่อสร้าง เป็นต้น มักจะล่งผลทำให้งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบนั้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีความเป็นไปได้อย่างในการที่จะต้องทำการแก้ไขงบการเงินในภายหลัง ซึ่งแสดงถึงความมีคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี มีความล้มเหลวในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพการสอบบัญชี (Stanley and DeZoort, 2007 : Lowensohn et al., 2007) ซึ่งมีความเห็นสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chen et al., (2005)

ที่พบว่าลูกค้าจะเลือกใช้บริการสอบบัญชี จากผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ โดยวัดจากความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชีนั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ระดับของการเปิดเผยข้อมูลที่ pragmatism ในงบการเงิน มีความล้มเหลวในทิศทางเดียวกัน กับคุณภาพการสอบบัญชีซึ่งระดับของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น ล่งผลมาจากการค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี และมีความล้มเหลวในทิศทางเดียวกัน คือ หากมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงมากจะทำให้ผู้สอบบัญชี มีความรอบคอบเพิ่มขึ้นที่จะทำการเปิดเผยข้อมูลที่แสดงในงบการเงินอย่างเพียงพอ และจะส่งผลให้งานสอบบัญชีนั้นมีคุณภาพ (Copley, 1991)

คณะกรรมการตรวจสอบ

กิจการที่มีคณะกรรมการตรวจสอบ มีความเป็นไปได้ที่กิจการนั้น จะมีการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งล่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น (Al – Ajmi, 2009)

การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

กิจการที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบบัญชี มักจะล่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่นั้น ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงในปีที่มีการเปลี่ยนแปลง (Deis, Jr. and Giroux, 1996) ซึ่งอาจจะเป็นผลจากการที่ผู้สอบบัญชีรายเดิมได้ให้บริการสอบบัญชีในคุณภาพที่ต่ำ

อปสก์และอปทานของการสอนบัญชี

Fargher et al., (2001) พบฯ คุณภาพ การสอบบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับอุปสงค์ (Demand) ของ ลูกค้า และอุปทาน (Supply) ของสำนักงานสอบบัญชี เช่น หากปริมาณของลูกค้าที่ต้องการใช้บริการสอบบัญชีมีน้อยและปริมาณของสำนักงานสอบบัญชีมากซึ่งถือว่ามีการแข่งขันกันสูง จะทำให้ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง เป็นต้น

นอกเหนือจากปัจจัยข้างต้นแล้วนั้น ยังมี
งานวิจัยอื่นที่แสดงถึงปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบ
ต่อคุณภาพงานลอบบี้เช่นดังนี้

- Kum and Yi (2009) พบว่า บริษัทที่ได้รับการจัดทำผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานที่กำกับดูแลล่าทั้งในบางประเทศนั้น ส่งผลให้มีคุณภาพการสอบบัญชี และมีความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินที่เพิ่มขึ้น มากกว่าการที่บริษัทเป็นผู้จัดทำผู้สอบบัญชีโดยอิสระ

- Walker & Johnson (1996) ได้ศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพการสอนบัญชีของแต่ละประเทศที่อยู่นอกสหรัฐอเมริกา (Non - U.S.) พบว่า คุณภาพการสอนบัญชีมีความแตกต่างกันซึ่งเกิดจากลึกลงแผลด้อมและมาตรฐานของบัญชีและการสอนบัญชี การจัดการของบริษัท ตัวผู้สอนบัญชี การกำหนดตัวผู้ใช้และหน่วยงานที่ใช้งบการเงิน รวมถึงความแตกต่างทางด้านมาตรฐานทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม ซึ่งมีความสอดคล้องกับไกล์เคียงกันกับงานวิจัยของ Marchesi (2000) ที่ได้ศึกษาถึงความแตกต่างของคุณภาพการสอนบัญชีของแต่ละประเทศ ในกลุ่มเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN) พบว่า คุณภาพการสอนบัญชีที่มีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศเกิดจากความรู้ความสามารถ ของผู้สอน

บัญชี กฎหมาย ข้อบังคับ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และแรงจูงใจที่จะให้บริการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ

ปัจจัยที่ได้รับผลกระทบจากคุณภาพการสอนบัญชี

ความเชื่อถือได้ในการสอนบัญชี

การให้บริการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ
ล่ำผลทำให้เกิดความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี
ทำให้ผู้สอบบัญชีนั้นมีชื่อเสียงในทางวิชาชีพ และ
ทำให้ผู้สอบบัญชีประสบความสำเร็จในวิชาชีพ
สอบบัญชีอย่างยั่งยืน (Baotham and Ussaha
wanitchakit, 2009)

ต้นทุนของเงินทุน

Mansi et al., (2004) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอนบัญชีกับการลดต้นทุนของเงินทุน (cost of debt) ของกิจการโดยวัดจากผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นกู้ของนักลงทุน ผลการวิจัยพบว่าคุณภาพการสอนบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นกู้ของนักลงทุน จึงสรุปได้ว่าการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพส่งผลให้ต้นทุนของเงินทุนของกิจการลดลงได้

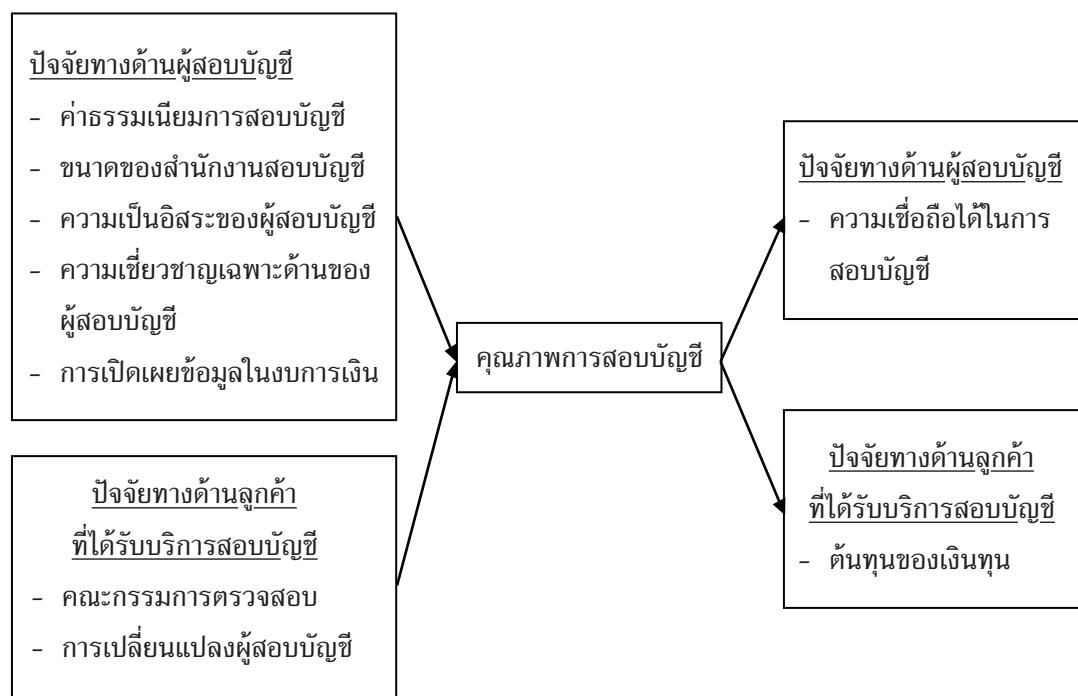
๗๖

การให้บริการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความ
จำเป็นอย่างยิ่งที่จะสร้างความน่าเชื่อถือจากการ
ปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ที่ต้องแสดงความเห็น
ต่อรายงานทางการเงินว่าได้จัดทำขึ้น โดยเป็นไป
ตามหลักการบัญชีที่บรรรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งคุณภาพ

การสอบบัญชีนั้น ล้วนผลกระทบต่อปัจจัยต่างๆ (Consequences) ได้แก่ ปัจจัยทางด้านผู้สอบบัญชี การสอบบัญชีที่มีคุณภาพทำให้เกิดความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี ซึ่งล้วนผลต่อความมีชื่อเสียงของผู้สอบบัญชี และทำให้ผู้สอบบัญชี ประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน และปัจจัยทางด้านลูกค้าที่ได้รับบริการสอบบัญชี หากใช้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแล้ว จะล้วนผลให้ต้นทุนของเงินทุนของกิจการลดลง

ส่วนปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Antecedences) สามารถจัดประเภทเป็น 2 กลุ่ม คือ ปัจจัยทางด้านผู้สอบบัญชี ได้แก่

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และปัจจัยทางด้านลูกค้าที่ได้รับบริการสอบบัญชี ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบและเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี รวมถึงปัจจัยอื่นๆ เช่น อุปสงค์ของลูกค้า และอุปทานของสำนักงานสอบบัญชีลิ่งแวงล้อ และมาตรฐานการบัญชี และสอบบัญชี การจัดการของบริษัทและแรงจูงใจที่จะให้บริการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพเป็นต้น ซึ่งสามารถนำมาสรุปปัจจัยที่สำคัญเป็นแผนภาพได้ดังนี้



Conceptual Framework

Antecedences and Consequences of Audit Quality

บรรณานุกรม

Ahmad, Ayoib Che and Houghton, Keith A. (1996). Audit Fee Premiums of Big Eight Firms : Evidence from the Market for Medium - Size U.K. Auditees. *Journal of International Accounting & Taxation*. Vol. 5. No. 1. pp. 53 - 72.

Ajmi, Jasim Al. (2009). Audit firm, corporate governance, and audit quality : Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. Vol. 25. pp. 64 - 74.

Baotham, Sumintorn and Ussahawanitchakit, Phapruke. (200). Audit independence, quality, and credibility : Effect on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International journal of business research*. Vol. 9. No. 1. pp. 1 - 25.

Caramanis, Constantinos and Lennox, Clive. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 45. pp. 116 - 138.

Chen, Ken Y., Elder, Randal J. and Liu, Jo - Lan. (2005). Auditor Independence, Audit Quality and Auditor - Client Negotiation Outcomes : Some Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. Vol. 1. No. 2. pp. 119 - 146.

Copley, Paul A. (1991). The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 10. pp. 245 - 266.

DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3. No. 3. pp. 183 - 199.

Deis, Donald R. Jr. and Giroux, Gary. (1996). The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 15. pp. 55 - 76.

Fargher, Neil, Taylor, Mark H. and Simon, Daniel T. (2001). The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting*. Vol. 36. pp. 407 - 421.

Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel and Barragato, Charles A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 22. No. 8. pp. 761 - 786.

Jeong, Seok Woo and Rho, Joonhwa. (2004). Big Six auditors and audit quality : The Korean evidence. *The International Journal of Accounting*. Vol. 39. pp. 175 - 196.

Kim, Jeong - Bon and Yi, Cheong H. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 28. pp. 207 - 230.

Konishi, Tokikazu. (2010). Fraud by Certified Public Accountants in Japan and the United States. *Asian Criminology*. Vol. 5. pp. 99 - 107.

Lai, Kam - Wah. (2009). Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 28. pp. 33 - 50.

Lowensohn, Suzanne, Johnson, Laurence E., Elder, Randal J. and Davies, Stephen P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 26. pp. 705 - 732.

Mansi, Sattar A., Maxwell, William F. and Miller, Darius P. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the bond Market. *Journal of Accounting Research*. Vol. 42. No. 4. pp. 755 - 793.

Marchesi, Michael Favere. (2000). Audit Quality in ASEAN. *The International Journal of Accounting*. Vol. 35. No. 1. pp. 121 - 149.

Stanley, Jonathan D. and Dezoort, F. Todd. (2007). Audit firm tenure and financial restatements : An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*. Vol. 26. pp. 131 - 159.

Subramaniam, Nava. (2010). Agency theory and accounting research : An overview of some conceptual and empirical issues. Hoque, Zahirul. *Methodological Issues in Accounting Research*. pp. 55. England : Spiramus Press Ltd.

Walker, Kenton B. and Johnson, Eric N. (1996). A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and Fee Structure in Non - U.S. Markets for Auditor Services. *The International Journal of Accounting*. Vol. 31. No. 1. pp. 1 - 18.