

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

สมศักดิ์ จินตวัฒนกุล¹

บทนำ

ผู้บริหารของกิจการ ถือเป็นตัวแทน (Agent) ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินเพื่อที่จะรายงานฐานะการเงินและผลประกอบการของบริษัท จากการบริหารงานของตนต่อผู้ถือหุ้น หรือตัวการ (principal) จากทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) นั้น ผู้ถือหุ้นจะติดตามตรวจสอบผู้บริหารเพื่อยืนยันว่ารายงานทางการเงินต่างๆ ที่จัดทำขึ้นนั้นมีความถูกต้องหรือไม่เพียงใด วิธีการร่วมสมัยที่ปฏิบัติกันมา คือ การที่ผู้บริหารจะใช้บริการจากผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก (Professional external auditor) เพื่อที่จะมาทำการ

ตรวจสอบและแสดงความเห็นเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และทำการยืนยันว่ารายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นนั้น ได้ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้ข้อมูลได้ ซึ่งตามทฤษฎีแล้วผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่ เพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นเป็นหลัก และเพื่อเป็นการบรรเทาปัญหา Agency problem ระหว่างตัวการและตัวแทนแล้ว จึงมีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่ให้บริการด้วยมาตรฐานคุณภาพที่สูง

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

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

แต่จากเหตุการณ์ที่ผ่านมาได้เกิดการฉ้อฉล และทุจริตในวงการธุรกิจใหญ่โต เช่น Enron จากสหรัฐอเมริกา หรือ Kanebo และ Livedoor จาก ญี่ปุ่น เป็นต้น ซึ่งเป็นการทุจริตของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ได้เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ดังกล่าว (Konishi, 2010) จึงส่งผลกระทบต่อทางวิชาชีพสอบบัญชี ทำให้เกิดความสงสัยในวงกว้างในเรื่องคุณภาพการสอบบัญชีว่า รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้น และได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วนั้น เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมกับเหตุการณ์ทางธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่

DeAngelo, 1981 อ้างใน Caramanis and Lennox, (2008) ให้ความหมายของคำว่า คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ไว้ว่า เป็นโอกาสหรือความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบ และรายงานความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า โอกาสที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญที่เกิดขึ้น ในรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารนั้น ย่อมมีหลายปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

จากข้อมูลข้างต้นบทความนี้ จึงเป็นการนำเสนอถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงปัจจัยที่ได้รับผลกระทบจากคุณภาพการสอบบัญชี (antecedences and consequences)

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม กับความเป็นไปได้ในการแก้ไขงบการเงิน ซึ่งก็หมายความว่าค่า

ธรรมเนียมที่สูง ส่งผลทำให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้น (Hoitas et al., 2007 : Stanley and Dezoort, 2007) แต่ในงานวิจัยของ Ahmad and Houghton (1996) ได้ทำการศึกษาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big Firm) ที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จากกิจการขนาดกลางในสหราชอาณาจักร (U.K.) พบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ใดๆ จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ที่จะมีผลทำให้มีคุณภาพงานสอบบัญชีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (non - Big Firm) ซึ่งมีความสอดคล้องกับงานวิจัยหลายๆ งานที่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มักจะมีผลจากปัจจัยอื่นๆ (เช่น ขนาด ความซับซ้อน และความเสี่ยงของกิจการ)

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

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

จะเกิดจากความเชื่อถือในคุณภาพของการสอบบัญชี
ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่

แต่ในงานวิจัยบางส่วนได้ผลที่ไม่สอดคล้อง
กับงานวิจัยก่อนหน้านี้ คือ พบว่าไม่ว่าผู้สอบบัญชี
จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือขนาดเล็ก
ก็ตาม ไม่ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน
อย่างมีนัยสำคัญ (Jeong and Rho, 2004 :
Lowensohn et al., 2007)

ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระในการ
ปฏิบัติงานไม่มีความลำเอียง หรือการที่มีจริยธรรม
ทางวิชาชีพ มักจะส่งผลต่อการตรวจสอบบัญชีที่มี
คุณภาพ หรือมีโอกาสที่จะต้องมีการแก้ไขงบการเงิน
ในภายหลังน้อยลง (Baotham and Ussaha-
wanitchakit, 2009 : Stanley and DeZoort,
2007 : Al – Ajmi, 2009)

ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและ
ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีสำหรับธุรกิจ
เฉพาะ เช่น ธุรกิจธนาคาร เข้าซื้อ รับเหมาก่อสร้าง
 เป็นต้น มักจะส่งผลทำให้งบการเงินที่ได้รับการ-
ตรวจสอบนั้น มีความถูกต้องตามหลักการบัญชี
ที่รับรองทั่วไปไม่มีความเป็นไปได้น้อย ในการที่จะต้อง
ทำการแก้ไขงบการเงินในภายหลัง ซึ่งแสดงถึง
ความมีคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีหรือกล่าว
อีกนัยหนึ่ง คือ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของ
ผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน
กับคุณภาพการสอบบัญชี (Stanley and DeZoort,
2007 : Lowensohn et al., 2007) ซึ่งมีความเห็น
สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chen et al., (2005)

ที่พบว่าลูกค้าจะเลือกใช้บริการสอบบัญชี จากผู้
สอบบัญชีที่มีคุณภาพ โดยวัดจากความเชี่ยวชาญ
เฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี และความเชี่ยวชาญ
เฉพาะด้านของผู้สอบบัญชานั้น ไม่ได้ขึ้นอยู่กับขนาด
ของสำนักงานสอบบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ระดับของการเปิดเผยข้อมูลที่ปรากฏ
ในงบการเงิน มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน
กับคุณภาพการสอบบัญชีซึ่งระดับของการเปิดเผย
ข้อมูลในงบการเงินนั้น ส่งผลมาจากค่าธรรมเนียม
การสอบบัญชี และมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน
คือ หากมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงมักจะ
ทำให้ผู้สอบบัญชี มีความรอบคอบเพิ่มขึ้นที่จะทำการ
เปิดเผยข้อมูลที่แสดงในงบการเงินอย่างเพียงพอ
และจะส่งผลให้งานสอบบัญชานั้นมีคุณภาพ
(Copley, 1991)

คณะกรรมการตรวจสอบ

กิจการที่มีคณะกรรมการตรวจสอบ มีความ
เป็นไปได้ที่กิจการนั้น จะมีการควบคุมภายในที่ดี
ซึ่งส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น (Al
– Ajmi, 2009)

การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

กิจการที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้สอบ
บัญชี มักจะส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่นั้น
ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงในปีที่มีการ-
เปลี่ยนแปลง (Deis, Jr. and Giroux, 1996)
ซึ่งอาจจะเป็นผลจากการที่ผู้สอบบัญชีรายเดิม
ได้ให้บริการสอบบัญชีในคุณภาพที่ต่ำ

อุปสงค์และอุปทานของการสอบบัญชี

Fargher et al., (2001) พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับอุปสงค์ (Demand) ของลูกค้า และอุปทาน (Supply) ของสำนักงานสอบบัญชี เช่น หากปริมาณของลูกค้าที่ต้องการใช้บริการสอบบัญชีมีน้อยและปริมาณของสำนักงานสอบบัญชีมีมากซึ่งถือว่าการแข่งขันกันสูง จะทำให้ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง เป็นต้น

นอกเหนือจากปัจจัยข้างต้นแล้วนั้น ยังมีงานวิจัยอื่นที่แสดงถึงปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนี้

- Kum and Yi (2009) พบว่า บริษัทที่ได้รับการจัดหาผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานที่กำกับดูแลสำหรับในบางประเทศนั้น ส่งผลให้มีคุณภาพการสอบบัญชี และมีความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินที่เพิ่มขึ้น มากกว่าการที่บริษัทเป็นผู้จัดหาผู้สอบบัญชีโดยอิสระ

- Walker & Johnson (1996) ได้ศึกษาเปรียบเทียบคุณภาพการสอบบัญชีของแต่ละประเทศที่อยู่นอกสหรัฐอเมริกา (Non – U.S.) พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีมีความแตกต่างกันซึ่งเกิดจากสิ่งแวดล้อมและมาตรฐานของบัญชี และการสอบบัญชี การจัดการของบริษัท ตัวผู้สอบบัญชี การกำหนดตัวผู้ใช้และหน่วยงานที่ใช้งบการเงิน รวมถึงความแตกต่างทางด้านมาตรฐานทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม ซึ่งมีความสอดคล้องใกล้เคียงกันกับงานวิจัยของ Marchesi (2000) ที่ได้ศึกษาถึงความแตกต่างของคุณภาพการสอบบัญชีของแต่ละประเทศ ในกลุ่มเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN) พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีที่มีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศเกิดจากความรู้ความสามารถ ของผู้สอบ

บัญชี กฎหมาย ข้อบังคับ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และแรงจูงใจที่จะทำให้บริการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ

ปัจจัยที่ได้รับผลกระทบจากคุณภาพการสอบบัญชี

ความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี

การให้บริการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ส่งผลทำให้เกิดความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีนั้นมีชื่อเสียงในทางวิชาชีพ และทำให้ผู้สอบบัญชีประสบความสำเร็จในวิชาชีพ สอบบัญชีอย่างยั่งยืน (Baotham and Ussahawanitchakit, 2009)

ต้นทุนของเงินทุน

Mansi et al., (2004) ได้ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีกับการลดต้นทุนของเงินทุน (cost of debt) ของกิจการ โดยวัดจากผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นกู้ของนักลงทุน ผลการวิจัยพบว่าคุณภาพการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับผลตอบแทนจากการลงทุนในหุ้นกู้ของนักลงทุน จึงสรุปได้ว่าการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพส่งผลให้ต้นทุนของเงินทุนของกิจการลดลงได้

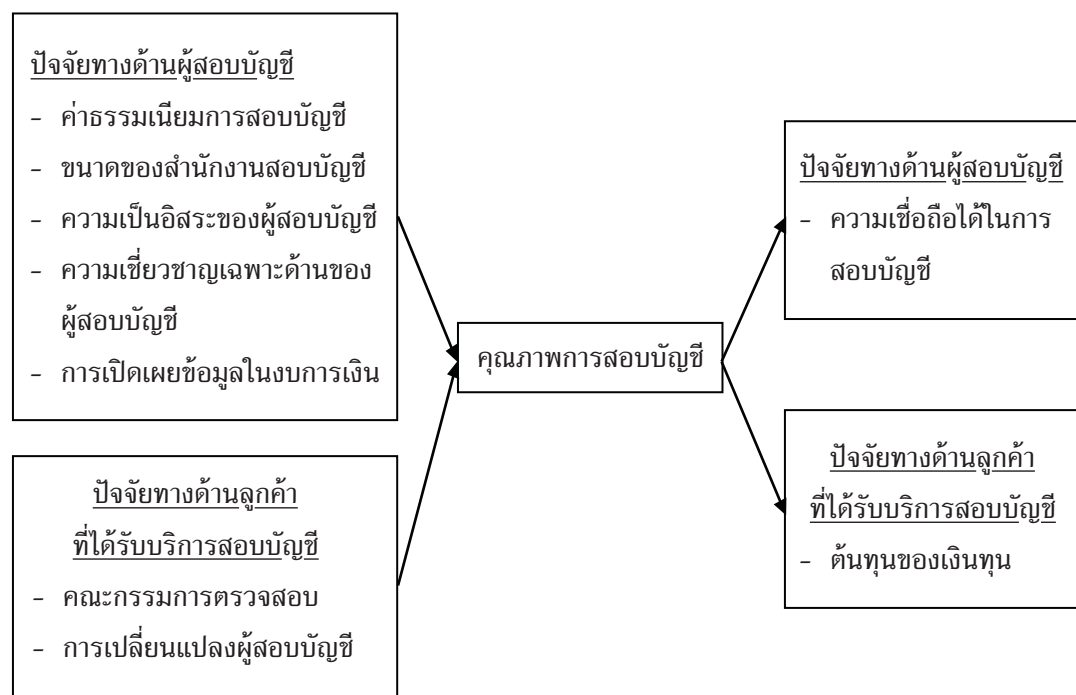
สรุป

การให้บริการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะสร้างความน่าเชื่อถือจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ที่ต้องแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินว่าได้จัดทำขึ้น โดยเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งคุณภาพ

การสอบบัญชีนั้น ส่งผลกระทบต่อปัจจัยต่าง ๆ (Consequences) ได้แก่ ปัจจัยทางด้านผู้สอบบัญชี การสอบบัญชีที่มีคุณภาพทำให้เกิดความเชื่อถือได้ในการสอบบัญชี ซึ่งส่งผลต่อความมีชื่อเสียงของผู้สอบบัญชี และทำให้ผู้สอบบัญชีประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน และปัจจัยทางด้านลูกค้าที่ได้รับบริการสอบบัญชี หากใช้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแล้ว จะส่งผลให้ต้นทุนของเงินทุนของกิจการลดลง

ส่วนปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Antecedences) สามารถจัดประเภทเป็น 2 กลุ่ม คือ ปัจจัยทางด้านผู้สอบบัญชี ได้แก่

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และปัจจัยทางด้านลูกค้าที่ได้รับบริการสอบบัญชี ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบและการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี รวมถึงปัจจัยอื่นๆ เช่น อุปสงค์ของลูกค้า และอุปทานของสำนักงานสอบบัญชีสิ่งแวดล้อม และมาตรฐานการบัญชี และสอบบัญชี การจัดการของบริษัทและแรงจูงใจที่จะให้บริการสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ เป็นต้น 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.