

ปัจจัยเหตุที่ส่งผลต่อแรงจูงใจและคุณภาพการตรวจสอบ
ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย: การทบทวนวรรณกรรม
เพื่อสร้างกรอบแนวคิด

Factors Affecting Motivation and Audit Quality of the Certified Public
Accountant of Thailand: A Literature Survey for a Conceptual
Framework

พิธาน แสนภักดี¹ ณัฐพันธ์ เผ่าพันธุ์² วิจิต อุ๋อัน³

Pitan Sanpakdee, Natsapun Paopan, Vichit U-on

บทคัดย่อ (Abstract)

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอความรู้จากการทบทวนวรรณกรรมแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ผ่านมา เพื่ออธิบายถึงความหมายและความเป็นมา องค์ประกอบและความสัมพันธ์ของตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมพบว่าตัวแปรที่ได้รับความนิยมใช้ศึกษาแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประกอบด้วย สมรรถนะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และคุณภาพการตรวจสอบ

คำสำคัญ (Keywords): แรงจูงใจผู้สอบบัญชี; สมรรถนะผู้สอบบัญชี; คุณภาพการตรวจสอบ

Abstract

This article aims for presents the literature review of Certified Public Accountant motivation study to explain meanings, variables and relationship related to Certified Public Accountant motivation. The conclusion from review show

Received: 2021-01-21 **Revised:** 2021-03-15 **Accepted:** 2021-03-15

¹ นักศึกษาหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาด้านการจัดการ มหาวิทยาลัยศรีปทุม
Students of Doctor of Business Administration, Graduate College of Management, Sripatum
University, e-mail: pitan1990@gmail.com

^{2 3} อาจารย์ประจำหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต วิทยาลัยบัณฑิตศึกษาด้านการจัดการ
มหาวิทยาลัยศรีปทุม Lecturer of Doctor of Business Administration, Graduate College of
Management, Sripatum University

that variables use in various studies is Certified Public Accountant competency, audit fee, Certified Public Accountant rotation and audit quality.

Keywords: Auditor Motivation; Auditor Competency; Audit quality

บทนำ (Introduction)

วิชาชีพตรวจสอบบัญชีต้องเผชิญกับวิกฤตความไม่ไว้วางใจระหว่างฝ่ายต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับรายงานของผู้สอบบัญชีภายนอกเกี่ยวกับความถูกต้องความเป็นธรรมและความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ในช่วงต้นศตวรรษที่ 21 เรื่องอื้อฉาวทางบัญชีที่เพิ่มขึ้นทั่วโลกชี้ให้เห็นถึงจุดอ่อนของคุณภาพของรายงานทางการเงิน เรื่องอื้อฉาวเหล่านี้บางส่วนรวมถึงเรื่องอื้อฉาวขององค์กรในสหรัฐฯ (Enron, WorldCom และ Tyco) ในสหราชอาณาจักร (Bank of Credit and Commerce International and Barings Bank) ในอิตาลี (Parmalat) และออสเตรเลีย (HIH) หรือเหตุการณ์กรณีของบริษัท โตชิบา ผู้ผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้ารายใหญ่ของญี่ปุ่น ที่ในปี 2015 ถูกเปิดโปงว่าตกแต่งบัญชีอยู่นานถึง 7 ปี ทำให้บริษัทมีผลกำไรเกินจริง (Billman, 2017) ซึ่งก่อให้เกิดความล้มเหลวในการรับรองการเงินที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นสิ่งนี้จึงอธิบายถึงความสนใจที่เพิ่มขึ้นในวิชาชีพการตรวจสอบในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมา

ดูเหมือนชัดเจนว่าแนวคิดเรื่องคุณภาพของการตรวจสอบมีความสำคัญมากขึ้นเนื่องจากความต้องการที่เพิ่มขึ้นในการรับประกันความถูกต้องและความจริงของข้อมูลที่มีอยู่ในรายงานทางการเงินทำให้มั่นใจในคุณภาพของข้อมูลทางเศรษฐกิจโดยการโอนความไว้วางใจไปยังตลาดและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่ตัดสินใจและ พึงพาการบันทึกบัญชี (Rija, M, 2018) ที่นี้ควรสังเกตว่าเนื่องจากผลกระทบที่สำคัญต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินคุณภาพของการตรวจสอบจึงเป็นที่สนใจท่ามกลางประเด็นการตรวจสอบอื่น ๆ คุณภาพการตรวจสอบถือเป็นสิ่งสำคัญที่มีอิทธิพลต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน (Almasani et al, 2019) ดังนั้นความสำคัญของความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินคือการตอบสนองความต้องการของผู้รับผลประโยชน์และผู้ใช้และเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นในตลาดการเงินและระบบเศรษฐกิจโดยรวม (Jana & Schmidt, 2017) นอกจากนี้การรวมปัจจัยการตรวจสอบจะแสดงถึงคุณภาพการรายงานทางการเงินที่ครอบคลุมได้ดีกว่า ดังนั้นการดำเนินการศึกษาดังกล่าวจึงเป็นการปกป้องผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทั้งหมดจึงมีความสำคัญมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ของการวิจัย (Research Objective)

เป็นการทบทวนวรรณกรรมเพื่อสร้างกรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย (Research Methods)

บทความนี้เป็นการศึกษาและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเพื่อกำหนดคุณลักษณะ ระบุปัจจัย แนวคิดทฤษฎี เพื่อกล่าวอ้างถึงงานวิจัยในอนาคตของผู้เขียนบทความนี้ประกอบด้วยการทบทวนวรรณกรรมของแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี สมรรถนะผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และคุณภาพการตรวจสอบ โดยเป็นวิธีการวิจัยเป็นการวิจัยแบบ Documentary Research โดยใช้บทความทั้งสิ้น 530 บทความ และสามารถนำมาใช้ได้จริง 198 บทความ โดยมีแหล่งที่มาของบทความจากฐานข้อมูล EBSCO Emerald ProQuest และฐานข้อมูลทางวิชาการต่าง ๆ ทาง Internet จากนักวิชาการทั่วโลก แล้วนำข้อมูลเหล่านั้น มาวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และสามารถจำแนกรายละเอียดต่าง ๆ ได้ดังนี้

1. การทบทวนวรรณกรรมของตัวแปรทางด้าน ความหมายและองค์ประกอบของตัวแปร

1.1. ตัวแปรแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี หมายถึง ระดับที่ผู้สอบบัญชีมีแรงผลักดันในการดำเนินการตรวจสอบคุณภาพภายในบุคคลที่จะกระทำเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ (Mills, 1993) จากการทบทวนวรรณกรรมพบการศึกษาค้นคว้าประกอบแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีจากทฤษฎีความต้องการจากการเรียนรู้ของ McClelland แบ่งออกเป็น 3 องค์ประกอบ ได้แก่ ความต้องการความสำเร็จ ความต้องการการมีอำนาจ และความต้องการสัมพันธภาพที่ดี (Priyono dan Marnis, 2008) สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.1.1 ความต้องการความสำเร็จ (Need for Achievement) หมายถึง ความต้องการที่จะทำสิ่งต่าง ๆ ให้เต็มที่และดีที่สุดเพื่อความสำเร็จ มีความสมบูรณ์แบบและได้มาตรฐานดีเยี่ยม คือ บุคคลที่ต้องการความสำเร็จสูง จะมีลักษณะชอบการแข่งขัน ชอบงานที่ท้าทาย มีเป้าหมายชัดเจนในการทำงาน โดยเป้าหมายที่ตั้งมีความเป็นไปได้สูงที่จะบรรลุผลและพยายามดำเนินงานเพื่อบรรลุเป้าหมายและต้องการได้รับข้อมูลป้อนกลับ ซึ่งเป็นผลจากการทำงานไม่ว่าจะเป็นคำติชมเพื่อประเมินผลงานของตนเอง มีความชำนาญในการวางแผน มีความรับผิดชอบสูง กล้าที่จะเผชิญกับความล้มเหลว และปรับปรุงพัฒนาให้ดียิ่งๆ ขึ้นไป (Robbins and Judge, 2014)

1.1.2 ความต้องการการมีอำนาจ (Need for Power) หมายถึงความต้องการอำนาจเพื่อที่จะควบคุมสิ่งแวดล้อมและมีอิทธิพลเหนือผู้อื่น บุคคลที่มีความต้องการอำนาจสูงจะแสวงหาวิถีทางเพื่อให้ตนมีอิทธิพลเหนือบุคคลอื่น ต้องการให้ผู้อื่นยอมรับหรือยกย่อง ต้องการความ เป็นผู้นำ ต้องการงานให้เหนือกว่าบุคคลอื่น (Robbins and Judge, 2014)

1.1.3 ความต้องการสัมพันธภาพที่ดี (Need for Affiliation) หมายถึงความต้องการได้รับหรือมีความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้อื่น ต้องการเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่ม ต้องการสัมพันธภาพที่ดีต่อบุคคลอื่น บุคคลที่ต้องการความผูกพันสูงจะชอบสถานการณ์การร่วมมือมากกว่าสถานการณ์การแข่งขัน โดยจะพยายามสร้างและรักษาความสัมพันธ์อันดีกับผู้อื่น มีความต้องการให้ผู้อื่นยอมรับในตนเองและมีแนวโน้มที่จะยอมตามความปรารถนาหรือบรรทัดฐานของผู้อื่น รวมทั้งคำนึงถึงความรู้สึกของผู้อื่นเป็นสำคัญ (Robbins and Judge, 2014)

1.2. ตัวแปรสมรรถนะผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับสมรรถนะผู้สอบบัญชี หมายถึง บุคคลที่มีความรู้ทัศนคติและจริยธรรมในการทำงาน ความรู้ที่ได้รับจากการศึกษาความเชี่ยวชาญทักษะและประสบการณ์ในการทำงาน (Arens et al., 2012) จากการทบทวนวรรณกรรมพบการศึกษารองค์ประกอบสมรรถนะผู้สอบบัญชี แบ่งออกเป็น 5 องค์ประกอบ ได้แก่ ทักษะ ความรู้ การศึกษา ประสบการณ์และทัศนคติ (Shintya et al., 2016) สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.2.1 ทักษะ(skill) หมายถึง ความชำนาญหรือสามารถในการทำงานที่ได้จากการเรียนรู้หรือการฝึกฝนวิชาการ วิชาชีพ ที่เป็นหลักสูตร หรือหลักสูตรระยะสั้นเพื่อใช้ในการเรียนต่อหรือใช้ในการประกอบอาชีพ (Boynton et al., 2006)

1.2.2 ความรู้(Knowledge) หมายถึง มวลของประสบการณ์ที่เกิดจากกระบวนการเรียนรู้ การปฏิบัติงาน มีการนำประสบการณ์ วิจารณญาณ ความคิด ค่านิยม และปัญญาของมนุษย์ มาวิเคราะห์เพื่อประยุกต์ใช้ในการทำงาน การตัดสินใจ และการแก้ปัญหา (Alim, 2017)

1.2.3 การศึกษา(Education) หมายถึง การเล่าเรียน ฝึกฝน อบรม ที่ทำให้บุคคลพัฒนาความสามารถ (Boynton et al., 2006)

1.2.4 ประสบการณ์(experience) หมายถึง ความชัดเจนที่เกิดจากการกระทำหรือได้พบเห็นมาประกอบด้วย 2 ลักษณะ คือ 1) ประสบการณ์ตรง เป็นประสบการณ์ที่เราได้ปะทะหรือสัมผัสด้วยตัวเองได้พบเอง กระทำเอง ได้ยินได้ฟังเอง 2) ประสบการณ์รอง หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า ประสบการณ์ทางอ้อม เป็นประสบการณ์ที่ได้รับการถ่ายทอดหรือรับรู้มาอีกทอดหนึ่ง (Cheng et al., 2002)

1.2.5 ทัศนคติ(attitude) หมายถึง ความรู้ ความเข้าใจ ความรู้สึกของบุคคลมีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ซึ่งเป็นผลมาจากประสบการณ์หรือสิ่งแวดล้อมอันมีแนวโน้มที่จะให้บุคคลแสดงปฏิกิริยา และกระทำต่อสิ่งนั้น ๆ ในทางสนับสนุนหรือปฏิเสธ ทัศนคติเป็นสิ่งที่ไม่สามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจนการที่จะรู้ถึงทัศนคติของบุคคลใดบุคคลหนึ่งได้ต้องใช้วิธีแปลความหมายของการแสดงออก (Cheng et al., 2002)

1.3. ตัวแปรค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี หมายถึง ค่าธรรมเนียมที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บจากบริษัทผู้ตรวจสอบบัญชีสำหรับบริการตรวจสอบบัญชีและจะถูกกำหนดก่อนเริ่มกระบวนการตรวจสอบ (DeAngelo, 1981) จากการทบทวนวรรณกรรมพบ การศึกษาองค์ประกอบค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 3 องค์ประกอบ ได้แก่ ความ ซับซ้อนของการตรวจสอบ ความเสี่ยงด้านการตรวจสอบ ขนาดของบริษัทลูกค้า (Alim, 2017) สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.3.1 ความซับซ้อนของการตรวจสอบ(audit complexity) หมายถึง ระดับความ ซับซ้อนทางธุรกิจของผู้เข้ารับการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ความ ซับซ้อนสะท้อนให้เห็นถึงธรรมชาติและความหลากหลายของธุรกิจที่ได้พบเจอ คุณภาพของการ ควบคุมภายใน การดำเนินงานของกิจการที่เป็นปกติและสิ่งที่ทำให้เกิดสิ่งผิดปกติ (DeAngelo, 1981)

1.3.2 ความเสี่ยงด้านการตรวจสอบ(Audit Risk) หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบ บัญชีจะได้รับและผู้สอบบัญชีอาจจะมีการดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อลดความเสี่ยงซึ่งหมายถึง ค่าธรรมเนียมที่สูงขึ้น (Alim, 2017)

1.3.3 ขนาดของบริษัทลูกค้า(Client Company Size) หมายถึง จำนวนข้อมูล รายการธุรกรรมที่เกิดขึ้น (Alim, 2017)

1.4. ตัวแปรการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี หมายถึง การ เปลี่ยนแปลงในนักบัญชีสาธารณะที่ทำโดยบริษัทลูกค้าเพื่อป้องกันความคุ้นเคยหรือความสัมพันธ์อัน ยาวนานเพื่อให้ได้มาซึ่งความน่าเชื่อถือที่ดีของผู้ตรวจสอบภายนอกควรมี (Hoyle, 1978) จากการ ทบทวนวรรณกรรมพบการศึกษาองค์ประกอบการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีแบ่งออกเป็น 2 องค์ประกอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ต้นทุนผู้สอบบัญชี Wlwi I., 2014) สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.4.1 ความเป็นอิสระ(Independence) หมายถึง การ ที่ผู้สอบบัญชีสามารถวาง แผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดง ความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงาน ของผู้สอบบัญชี เป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ ใช้งบการเงิน

1.4.2 ต้นทุนผู้สอบบัญชี(Audit cost) หมายถึง รายจ่ายที่ผู้สอบบัญชีต้อง รับผิดชอบในการตรวจสอบบัญชี

1.5. ตัวแปรคุณภาพการตรวจสอบ

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการตรวจสอบ หมายถึง ความน่าจะเป็นร่วมที่ผู้ตรวจสอบพบและรายงานข้อผิดพลาดที่มีอยู่ในตรวจสอบงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั่วไปในการปฏิบัติหน้าที่ของตนเพื่อรักษาความน่าเชื่อถือ (DeAngelo, 1981) จากการทบทวนวรรณกรรมพบการศึกษาองค์ประกอบคุณภาพการตรวจสอบ แบ่งออกเป็น 5 องค์ประกอบ ได้แก่ การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของลูกค้า การสื่อสารกับลูกค้า ความเชี่ยวชาญ ปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคล และจริยธรรมทางด้านวิชาชีพ (Schroeder et al, 1986) สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.2.1 การทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของลูกค้า (Understanding the client's system of internal control) หมายถึง การศึกษากฎ ระเบียบ ข้อบังคับ โครงการองค์กร ขั้นตอนและวิธีการดำเนินงาน

1.2.2 การสื่อสารกับลูกค้า (Communication with clients) หมายถึง กระบวนการแลกเปลี่ยนความหมายหรือสร้างความหมายร่วมกันของบุคคล โดยอาศัยสัญลักษณ์ต่าง ๆ ที่เข้าใจกันทั่วไปเป็นสื่อกลาง บุคคลสร้างความหมายร่วมกันเพื่อแสดงความรู้สึก ความคิด ข้อเท็จจริง และทัศนคติ (Jackson and Roebuck, 2008)

1.2.3 ความเชี่ยวชาญ (Expertise) หมายถึง ผู้ที่มีความสามารถโดดเด่นในสาขาใดสาขาหนึ่ง หรือ มีทักษะในระดับสูงทางด้านสาขาใดสาขาหนึ่ง (Jackson and Roebuck, 2008)

1.2.4 ปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคล (Interaction between personal) หมายถึง กระบวนการสื่อสารซึ่งบุคคลที่มีความใกล้ชิดสนิทสนมกันตั้งแต่ 2 คน ขึ้นไป มีปฏิสัมพันธ์ซึ่งกันและกันอย่างต่อเนื่อง สามารถแสดงและรับรู้ปฏิกิริยาตอบกลับระหว่างกันได้อย่างชัดเจนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างอิทธิพลให้เกิดขึ้นระหว่างกันทั้ง 2 ฝ่ายและเพื่อควบคุมความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นระหว่างกัน (Wiwi I, 2014)

1.2.5 จริยธรรมทางด้านวิชาชีพ (ethics professionalism) หมายถึง แนวทางและข้อที่พึงประพฤติปฏิบัติรวมไปถึงข้อห้ามสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพต่าง ๆ เพื่อมิให้วิชาชีพนั้น ๆ ต้องเสื่อมเสีย โดยการทำงานใดที่จะถือว่าเป็นวิชาชีพได้นั้น (Rina Yulastuty Asmara, 2016)

2. ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

2.1 ความสัมพันธ์ระหว่างสมรรถนะผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี กับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของสมรรถนะผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี กับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี โดยพบความสัมพันธ์ดังกล่าวในการศึกษาของ Wiwi I (2014) โดยทำการศึกษา ผลกระทบของการ

หมุนเวียนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และสมรรถนะผู้สอบบัญชี กับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีและผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ การศึกษาในบริษัท ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ธนาคารอินโดนีเซีย จากการทดสอบ พบว่าการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และสมรรถนะผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีในทิศทางเชิงบวก ด้วยระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ซึ่งหมายความว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และสมรรถนะผู้สอบบัญชี เป็นปัจจัยหนึ่งที่สามารถเพิ่มแรงจูงใจในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้

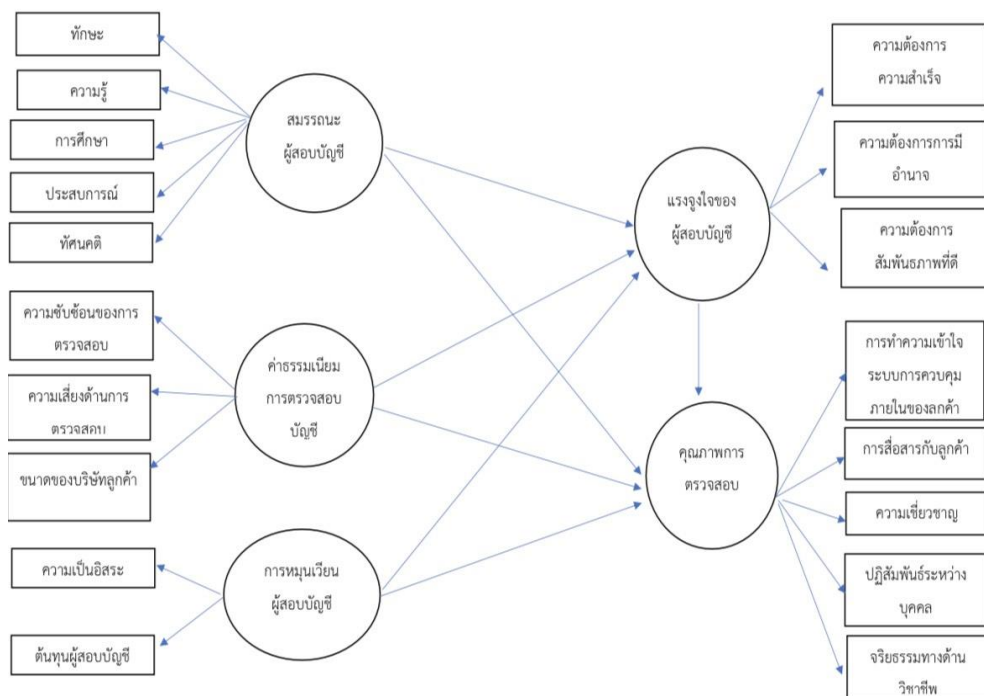
2.2 จากการทบทวนวรรณกรรมข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของสมรรถนะผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี กับแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี โดยพบความสัมพันธ์ดังกล่าวในการศึกษาของ Phan Thanh Hai et al.,(2019) โดยทำการศึกษาลักษณะของการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และสมรรถนะผู้สอบบัญชีต่อแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีและคุณภาพการตรวจสอบ : หลักฐานในตลาดหลักทรัพย์ประเทศเวียดนาม จากการทดสอบ พบว่าการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และสมรรถนะผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบโดยการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบมากที่สุด และค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบน้อยที่สุด

2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการตรวจสอบ

จากการทบทวนวรรณกรรมข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ของแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการตรวจสอบโดยพบความสัมพันธ์ดังกล่าวในการศึกษาของ Rina Yuliasuty Asmara (2016) โดยทำการศึกษาลักษณะของสมรรถนะผู้สอบบัญชีและแรงจูงใจผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการตรวจสอบ:ผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต ในจาการ์ตา ประเทศอินโดนีเซีย จากการทดสอบ พบว่าแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีเป็นไปในทิศทางบวกซึ่งแสดงให้เห็นว่าแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบ

ผลการวิจัย (Research Results)

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นทั้งหมดที่กล่าวมา ผู้วิจัยจึงสามารถสร้างกรอบแนวคิดโดยมีตัวแปรแฝง 5 ตัวแปร และตัวแปรสังเกตได้ 18 ตัวแปร เพื่อนำไปใช้ในการวิจัยต่อไป ดังแสดงได้ดังรูปที่



บทสรุป (Conclusion)

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นจึงสามารถพบได้ว่าแรงจูงใจของผู้สอบบัญชี ซึ่งปัจจัยที่สำคัญที่พบล้วนเป็นปัจจัยที่ได้ผ่านการศึกษามากจากบริบทต่างประเทศมาแล้วทั้งสิ้น โดยประกอบด้วยปัจจัยหลักด้วยกัน คือ สมรรถนะผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และคุณภาพการตรวจสอบ รวมถึงความสัมพันธ์ที่สะท้อนจากการศึกษาเชิงประจักษ์ที่บ่งชี้คุณภาพของงบการเงินที่ดียิ่งขึ้นจากการนำไปปฏิบัติ จึงควรพิจารณาถึงการนำแรงจูงใจของผู้สอบบัญชีไปปรับใช้ให้เกิดผลสำเร็จ

เอกสารอ้างอิง (References)

- Almasani et al. (2019). The Mediation Effect of Audit Quality on the Relationship between Auditor-Client Contracting Features and the reliability of Financial Reports in Yemen. *International Journal of Business Society*. 3 (10), 58-69
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J. and Beasley, Mark S. (2012). Auditing and Assurance Service An Integrated Approach. **Pearson Education**, Inc, New Jersey

- Billman, A. (2017). **Pengaruh Kepuasan Kerja dan Motivasi Terhadap Disiplin Kerja Karyawan Di PT POS Indonesia Jakarta Pusat**. Universitas Mercu Buana
- Boynton, William C, and Walter G. Kell. (2006). **Modern Auditing**. Sixth Edition.
- Hoyle, J. (1978). Mandatory KAP rotation: The arguments and an alternative. **Journal of Accountancy**. 14(5), 15.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., and Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. **Managerial Auditing Journal**. 23(5), 420–437
- Jana, S., & Schmidt, M. (2017). Model-based fair values for financial instruments: relevance or reliability? Conjoint measurement-based evidence
- Mills, david. (1993). Quality Auditing. First Edition. **Capman and Hall**. London UK.
- Phan Thanh Hai et al. (2019). Effect of Audit Rotation, Audit Fee and Auditor Competence to Motivation Auditor and Audit Quality : Empiricalevidence In Vietnam. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**. 23(2), 1-14.
- Rina Yuliastuty Asmara. (2016). Effect of Competence And Motivation of Auditors of Thequality of Audit: Survey on The External Auditor Registered Public Accounting Firm In Jakarta in Indonesia. **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**.4(1), 43-76.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2014). **Organizational Behavior(15 ed.)**. New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Schroeroeder et al .(1986). Analisis karakteristik kunci yang mempengaruhi kualitas audit. **Jurnal Akuntansi** , 22 (1), 15.
- 