

ความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ

และคุณภาพงานสอบบัญชีของกลุ่มอุตสาหกรรมซับซ้อน

และไม่ซับซ้อน : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

The Relationship between Audit Industry Specialization
and Audit Quality of Complex and Non-Complex
Industries: Case Study of Listed Company in
the Stock Exchange of Thailand

กาญจนา สุขศาลา¹ อัจฉรา เชนากลาง²

Kanjana Suksala Atchara Chanaklang

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้ได้นำเสนอหลักฐานเชิงประจักษ์ที่แตกต่างจากงานวิจัยในอดีตโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชี จากการเก็บรวบรวมข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 549 บริษัท สำหรับปี 2560 โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผลการศึกษาของกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน พบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตามกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน ผลการวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบไม่มีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี งานวิจัยชี้ให้เห็นว่าค่าสอบบัญชีที่แต่ละสำนักงานให้บริการสอบบัญชีกับบริษัทจดทะเบียนมีจำนวนเงินค่อนข้างสูงทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีส่วนในตลาดการสอบบัญชีที่สูง แต่ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยอาจไม่ได้มีความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีอย่างแท้จริง เพราะความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม

¹หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี นครราชสีมา

²อาจารย์ประจำสาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี นครราชสีมา

*Corresponding Author e-mail: kanjana.tr.1991@gmail.com

ที่ตรวจสอบยังไม่ได้ส่งผลให้เกิดต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรมที่ซับซ้อน ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีประกาศว่ามีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตนรับงานตรวจสอบนั้น อาจจะยังไม่สมเหตุสมผลเท่าที่ควรในบริบทของประเทศไทย

คำสำคัญ : ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชี กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน

Abstract

This research provides different empirical evidence from prior study. The research objective is to investigate of the relationship between audit industry specialization and audit quality. The data were gathered from 549 listed companies for the fiscal year 2017, and then analyzed using multiple regression analysis. The results find that there is positive relation between audit industry specialization and audit quality with non-complex industry samples. However, focusing on complex industry samples, the study finds that audit industry specialization and audit quality are not positive relationship. This study points out that premium audit fee in each audit firm charge to listed companies increase marketing share in audit market. On the other hand, auditors may actually not be “industry specialists” in Thailand context because audit industry specialization do not impact audit quality with complex industry samples. Consequently, declaration of audit firm whether the “audit industry specialization” definition may not be reasonable in Thailand context.

Keywords : Audit Expertise Audit Quality Complex Industries

บทนำ

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นงานให้บริการความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้อข้อมูลและผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในการสร้างธรรมาภิบาลและสร้างความเข้มแข็งให้กับตลาดหลักทรัพย์ของประเทศ โดยการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระ มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นอย่างดีและมีคุณภาพ และพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (Continuing Professional Development: CPD) ดังนั้นทั้งสำนักงานสอบบัญชี และ ผู้สอบบัญชีจำเป็นจะต้องพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง โดยการสั่งสมประสบการณ์ในการทำงาน

สอบบัญชีเพื่อให้เกิดความชำนาญในการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้บริการเงินที่ผ่านการตรวจสอบมีคุณภาพสูง เนื่องจากการประกอบธุรกิจมีความซับซ้อนแตกต่างกันผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบแต่ละกลุ่มธุรกิจ จะช่วยให้ลดความเสี่ยงในการให้ข้อมูลไม่ว่าจะเกิดจากการทำทุจริตหรือข้อผิดพลาด อันจะนำไปสู่รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพต่อไป

ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีเป็นบุคคลที่มีความเป็นอิสระและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทให้บริการความเชื่อมั่นก่อนที่จะมีการเปิดเผยต่อสาธารณชน แต่อย่างไรก็ตามยังเกิดกรณีความล้มเหลวในการสอบบัญชีในมาอย่างต่อเนื่อง เริ่มตั้งแต่การล่มสลายของ Enron และ Worldcom ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา การล่มสลายของ Arthur Andersen อดีตหนึ่งในห้าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 5) การตกแต่งบัญชีของบริษัท Toshiba ในประเทศญี่ปุ่น หรือแม้แต่การคอร์รัปชันของบริษัท Rolls-Royce ในประเทศสหราชอาณาจักร และเหตุการณ์ภายในประเทศไทย กรณีของ บริษัท โพลาริส แคมป์ดัล จำกัด (มหาชน) ในปี 2560 บันทึกหนี้สินจำนวนประมาณ 3.6 พันล้านบาท ทั้งที่ไม่เป็นความจริง โดยให้บุคคลภายนอกนำมูลหนี้สินที่ไม่เป็นความจริงมาฟ้องเรียกค่าเสียหายมูลค่าสูง เพื่อลวงให้บุคคลทั่วไปเข้าใจว่าบริษัทมีหนี้สินเพิ่มขึ้นมากในระยะเวลาอันสั้น จนเข้าข้อสันนิษฐานของการมีหนี้สินล้นพ้นตัว และกรณีของ บริษัท “โกลบอลกรีนเคมิคอล จำกัด (มหาชน)” ในปลายปี 2561 ได้เปิดเผยข้อมูลผ่านตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับปัญหาเรื่องข้อมูลวัตถุประสงค์บงคลังในระบบของบริษัทมีจำนวนที่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกับปริมาณวัตถุประสงค์บงคลังที่มีอยู่จริง และคณะกรรมการผู้จัดการลาออกจากตำแหน่งทันที ส่งผลให้หุ้นตกแรงถึง 24.2% ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวที่เกิดขึ้นนั้นไม่ว่าจะทั้งในประเทศหรือต่างประเทศ ล้วนแต่เกิดขึ้นจากการบิดเบือนข้อมูลทางการเงินของบริษัท ทำให้งบการเงินนั้นขาดความน่าเชื่อถือ ไม่สามารถสะท้อนให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นถึงสถานการณ์ที่แท้จริงของบริษัทได้ และยังสร้างความเสียหายต่อนักลงทุน และผู้มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก จึงทำให้เกิดข้อสงสัยในเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชี

ภายหลังจากเหตุการณ์ดังกล่าวผู้มีส่วนได้เสียและนักลงทุนเริ่มหันมาสนใจคุณภาพงานสอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญจะส่งผลให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพเชื่อถือได้ และยังช่วยในการรักษาชื่อเสียงของสำนักงานหรือความเสี่ยงที่อาจเกิดจากรายงานทางการเงินที่ผิดพลาดของลูกค้าได้ นอกจากนี้ยังเป็นแรงกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีเห็นความสำคัญในการพัฒนางานสอบบัญชี และมีความเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ตรวจสอบ Sarwoko & Agoes (2014) พบว่าผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะมีขั้นตอนการตรวจสอบที่สามารถใช้ตรวจสอบการทุจริตและสามารถเพิ่มคุณภาพสอบบัญชีได้

อย่างไรก็ตามการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมจากเดิมมากขึ้น บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีการประกอบธุรกิจที่หลากหลายในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อนมีการรับรู้รายได้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ ที่มีความยากและซับซ้อนกว่าปกติ Francis & Gun (2015) เช่น กลุ่มอุตสาหกรรมการทำเหมืองแร่โลหะ ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม เป็นต้น โดยส่วนใหญ่แต่ละบริษัทจะมีธุรกิจที่หลากหลายทำให้ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับที่มีความเกี่ยวข้องกับธุรกิจเหล่านั้น รวมทั้งการปฏิบัติตามการตีความในการนำมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับที่เกี่ยวข้อง อันทำให้เกิดความซับซ้อน ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจต้องมีความเชี่ยวชาญในธุรกิจหลายด้านจึงสามารถให้บริการความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้ข้อมูลและผู้มีส่วนได้เสียโดยใช้ดุลยพินิจเพียงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งทำให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างถูกต้อง Youngmanee (2015) อย่างไรก็ตามงานวิจัยในอดีตที่ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบยังมีไม่มากนัก ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบ่งกลุ่มอุตสาหกรรมเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน

ทบทวนวรรณกรรม

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ (Audit Industry Specialization)

ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ หมายถึง ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีมีความรู้ความสามารถและเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในการตรวจสอบอุตสาหกรรมบางประเภท ซึ่งความเชี่ยวชาญนี้อาจมีอยู่ในสำนักงานสอบบัญชี หรือตัวผู้สอบบัญชีเอง ความเชี่ยวชาญดังกล่าวจะส่งผลให้สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นผลให้เกิดคุณภาพของงานสอบบัญชีที่สูงมีนักวิจัยที่ได้ศึกษาเรื่องความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในมุมมองต่าง เช่น Dunn & Mayhew (2004) ผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมมีการให้บริการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างจากบริษัทสอบบัญชีรายอื่น โดยผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญด้านอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบสามารถให้บริการความเชื่อมั่นได้อย่างน่าเชื่อถือ Brown (2016) ซึ่งเห็นว่าความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีมีทักษะความรู้และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมถึงการให้

คำปรึกษาด้านบัญชีจะให้ความสำคัญในเรื่องของประสิทธิภาพการสอบบัญชีที่วัดผลได้ชัดเจน และเกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูล มีลักษณะถูกต้องน่าเชื่อถือมีความสมบูรณ์ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีรวมถึงข้อมูลที่น่าเสนอทันต่อเวลา

งานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีใช้ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็นเกณฑ์ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Non-Big4) (Khurana & Raman, 2004; Krishnan, 2003; Choi et al., 2010) และการใช้เกณฑ์ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีรายกลุ่มอุตสาหกรรมในการจัดประเภทผู้สอบบัญชีเป็นผู้เชี่ยวชาญในอุตสาหกรรม Setiawan & Fitriany (2011) ใช้เกณฑ์ 10% ของค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเป็นตัววัดความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีซึ่งมีความสอดคล้องกับ Herusetya (2009) วัดความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรมโดยใช้เกณฑ์ 15% และ 30% ของค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีเป็นตัววัดความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชี งานวิจัยนี้ได้นำกรอบแนวคิดของ Cahan et al., (2011) มาใช้ในการกำหนดความเชี่ยวชาญที่ศึกษาโดยใช้เกณฑ์ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่เกินค่าเฉลี่ยในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมเป็นตัววัดความเชี่ยวชาญงานสอบบัญชี

คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality)

DeAngelo (1981) ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชีไว้ว่า คุณภาพงานสอบบัญชีเป็นความน่าจะเป็นระหว่างการตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินและการรายงานข้อผิดพลาดดังกล่าวโดยผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ปัจจัยที่ส่งผลต่อความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินคือ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี การวางแผนการสอบบัญชี และขนาดตัวอย่างที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยที่ผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระทางความคิดและสามารถตรวจสอบประเมินผลได้โดยปราศจากอิทธิพลที่มากกระทบต่อการตัดสินใจ คุณภาพของการสอบบัญชีนั้นจะสามารถช่วยลดความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นกับบริษัทที่ชื่อเสียงของบริษัทได้ ตลอดจนสร้างความเชื่อมั่นให้กับลูกค้าได้เป็นอย่างดี

อีกนัยหนึ่งคุณภาพงานสอบบัญชี หมายถึง ความน่าเชื่อถือของงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ ให้บริการให้ความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสีย ทำให้รายงานทางการเงินที่ถูกต้องเชื่อถือได้ ส่งผลให้ผู้ใช้ข้อมูลมีความเชื่อมั่นในการตัดสินใจบนพื้นฐานข้อมูลทางการเงิน อันจะนำไปสู่การพัฒนาตลาดหลักทรัพย์ประสิทธิภาพ

การวัดคุณภาพงานสอบบัญชีที่ใช้มากที่สุดคือ รายการคงค้างในงบการเงิน เนื่องจากรายการคงค้างเกิดจากรายการค้างรับค้างจ่ายจากรายการการดำเนินงานธุรกิจ ซึ่งรายการคงค้างประกอบด้วย รายการคงค้างรวม (Total Accruals) ซึ่งประกอบด้วยรายการคงค้างจากการ

ดำเนินงานปกติ (Non-Discretionary Accruals) หมายถึง รายการคงค้างที่เกิดขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจและการดำเนินธุรกิจปกติซึ่งไม่สามารถควบคุมได้เช่น ยอดลูกหนี้การค้า เป็นต้น และรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารหรือรายการคงค้างเกินปกติ (Discretionary Accruals) หมายถึง รายการคงค้างที่ผู้บริหารตกแต่งตัวเลข เช่น การตั้งลูกหนี้ การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การเลือกใช้วิธีตัดค่าเสื่อมราคาเพื่อให้กำไรดูดีบโตร้อยอย่างมั่นคง เป็นต้น (Junhom, 2011)

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน (Complex Industries)

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน หมายถึง กลุ่มธุรกิจที่มีขั้นตอนปฏิบัติทางบัญชีที่มีความซับซ้อนยุ่งยากและมีความแตกต่างจากขั้นตอนปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องปกติทั่วไป เช่น การจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า ซึ่งมีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการตัดรายการระหว่างกันและกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะบริษัทย่อยที่อยู่ในต่างประเทศต้องมีการแปลงค่ารายการหรืองบการเงินให้เป็นสกุลเงินเดียวกับสำนักงานใหญ่ ซึ่งรายการดังกล่าวจะก่อให้เกิดขั้นตอนในการปฏิบัติทางบัญชีที่มีความซับซ้อนส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ ทำให้มีค่าสอบบัญชีที่สูงงานวิจัยในอดีตแสดงให้เห็นว่า ความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ (Lui Ji-hong, 2007)

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีความหลากหลายทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกิจกรรมการดำเนินงานและการควบคุมที่ดี ซึ่งต้องมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี Busman et al. (2004) ระบุว่า บริษัทที่มีสภาพแวดล้อมการบริหารที่ซับซ้อน ผู้สอบบัญชีต้องมีประสบการณ์ในการตรวจสอบ และมีระบบการติดตามที่ดีนั้นควรได้รับการพัฒนา เนื่องจากมีความแตกต่างด้านภูมิศาสตร์ สกุลเงิน ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบระบบกฎหมาย ระบบภาษี โดยข้อจำกัดทางการเงินและวัฒนธรรมอาจนำไปสู่ความซับซ้อนของข้อมูล Givoly et al. (1999) ได้เปรียบเทียบกลุ่มอุตสาหกรรมโดยแบ่งเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการดำเนินงานประเภทเดียว กับกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการดำเนินงานมากกว่าหนึ่งสายงานพบว่าข้อผิดพลาดของกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการดำเนินงานมากกว่าหนึ่งสายงานมีมูลค่าสูงกว่า

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่าความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน จึงได้ตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 : ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สมมติฐานที่ 2 : ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

วิธีการดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

กระบวนการและวิธีเลือกกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ซึ่งได้แก่ รายงานประจำปีของบริษัท แบบรายงานข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) รวมไปถึงข้อมูลในรายงานการเงิน และข้อมูลอื่นๆ ที่เก็บรวบรวมอยู่ในระบบเผยแพร่ข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) จำนวน 673 บริษัท สำหรับปี 2560 เมื่อวันที่ 12 สิงหาคม 2561 ยกเว้นกลุ่มธนาคาร เงินทุนหลักทรัพย์ ประกันชีวิต และประกันภัย โดยต้องเป็นบริษัทที่ไม่ถูกจัดประเภทที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน เนื่องจากบริษัทมีคุณสมบัติไม่ครบถ้วนตามที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนด เช่น บริษัทที่มีความล่าช้าในการจัดทำงบการเงินส่งให้กับตลาดหลักทรัพย์ในระยะเวลาที่กำหนด หรือปัญหาที่เกิดจากงบการเงิน ทำให้งบดังกล่าวไม่น่าเชื่อถือ ดังนั้นกลุ่มตัวอย่างที่ใช้จึงมีจำนวนรวมทั้งสิ้น 549 บริษัท โดยแสดงจำแนกกลุ่มตัวอย่างตามอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อนและกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน ตามโมเดลของ Francis & Gunn (2015) ทำให้ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม ตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อนและไม่มีความซับซ้อน

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน (Complex Industry)		จำนวน บริษัท	กลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีความซับซ้อน (Non-Complex Industry)		จำนวน บริษัท
1	การเกษตร	11	1	ผลิตภัณฑ์อาหาร	37
2	การบันเทิง	44	2	ผลิตภัณฑ์ขนมและเครื่องดื่มอัดลม	25
3	กลุ่มดูแลสุขภาพ	21	3	เบียร์และสุรา	5
4	การก่อสร้าง	20	4	กิจกรรมนันทนาการ	11
5	การทำเหมืองแร่โลหะ	2	5	สื่อและสิ่งพิมพ์	31
6	ปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ	17	6	สินค้าอุปโภคบริโภค	52
7	สาธารณูปโภค	44	7	ผลิตภัณฑ์เภสัชกรรม	8
8	การสื่อสาร	40	8	สารเคมี	46
9	บริการทางธุรกิจ	6	9	วัสดุก่อสร้าง	21
10	การขนส่ง	16	10	งานเหล็ก	26
11	อสังหาริมทรัพย์	77	11	เครื่องจักรกล	17
			12	อุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์	10
			13	อุปกรณ์สำนักงาน	12
			14	ขายปลีก	23
			15	ร้านอาหาร, โรงแรม	11
			16	บรรจุภัณฑ์	16
รวม		307	รวม		242

แบบจำลองตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปรต้น ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ (Audit Industry Specialization)
 ใช้การทดสอบจากส่วนแบ่งตลาดจากยอดรายได้รวมที่ใช้บริการงานสอบบัญชีของสำนักงาน
 สอบบัญชี ดังนี้

$$\mu = \sum_{i=1}^N f_i X_i \quad (1)$$

โดยที่ μ คือ ค่าเฉลี่ย

$$\mu = \sum_{i=1}^N f_i X_i \quad \text{คือ รายได้รวมจากการใช้บริการสอบบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรม } i$$

หาก X มีส่วนแบ่งในการตรวจสอบมากกว่า ($>$) ค่ากลางของกลุ่มอุตสาหกรรม i
 แสดงว่ามีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในอุตสาหกรรมนั้น

ตัวแปรตาม คือ คุณภาพงานสอบบัญชี (Audit Quality) งานวิจัยนี้วัดคุณภาพงานสอบบัญชีจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการตั้งรายการคงค้าง (Discretionary Accruals) จากแบบจำลอง Modified Jones Model เนื่องจากเป็นแบบจำลองที่อธิบายค่าของรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารได้มีประสิทธิภาพมากที่สุด เนื่องจากโมเดลนี้ตัดรายการเกี่ยวกับรายได้จากการขายเชื่อ หรือส่วนที่เป็นลูกหนี้การค้าเข้าเป็นส่วนหนึ่งของรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารจึงทำให้รายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารมีความสมบูรณ์มากขึ้น Dechow et al. (1995) ขั้นตอนการคำนวณหารายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

ขั้นที่ 1 คำนวณคุณภาพงานสอบบัญชี โดยจำเป็นจะต้องทราบข้อมูล 2 ค่า คือ 1) รายการคงค้างรวม (TAC) และ 2) รายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (NDAC) โดยการคำนวณค่ารายการคงค้างรวม (TAC) นั้น McKee (2005) ได้เสนอวิธีการตรวจสอบที่เรียกว่า วิธีแนวคิดกระแสเงินสด (The Cash Flow Approach) โดยวัดค่าจากผลต่างระหว่างกำไรสุทธิก่อนรายการพิเศษ (Net Income: NI) และกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน (Cash Flow from Operations: CFO) คำนวณหารายการคงค้างรวม (TAC_t) ตามสมการที่ (2)

$$TAC_t = NI_t - CFO_t \quad (2)$$

โดยที่ TAC_t คือ รายการคงค้างรวม ณ ปีที่ t
 NI_t คือ กำไรสุทธิในปีที่ t
 CFO_t คือ กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในปีที่ t

ขั้นที่ 2 คำนวณหาค่าสัมประสิทธิ์ในสมการที่ (3) โดยค่าของ TAC_t มาจากสมการที่ (2)

$$TAC_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t - \Delta REC_t)/A_{t-1} + \alpha_3(PPE_t)/A_{t-1} \quad (3)$$

โดยที่ A_{t-1} คือ สินทรัพย์รวมของบริษัทในปีที่ t-1
 ΔREV_t คือ การเปลี่ยนแปลงของรายได้ ระหว่างปีที่ t และปีที่ t-1
 ΔREC_t คือ การเปลี่ยนแปลงของลูกหนี้การค้า ระหว่างปีที่ t และปีที่ t-1

PPE_t คือ ผลรวมรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ก่อนหักค่าเสื่อมราคา ณ ปีที่ t

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ คือ สัมประสิทธิ์ที่ได้จากการประมาณค่าของสมการถดถอย

ขั้นที่ 3 คำนวณรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร โดยนำค่าของรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (NDAC) ที่คำนวณได้จากกระบวนการข้างต้นไปหักลบออกจากรายการคงค้างรวม (TAC) ผลที่ได้จะเป็นค่าของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (DAC) ซึ่งจะถูกใช้เป็นตัวแทนของการวัดค่าคุณภาพงานสอบบัญชี

$$DAC_t = TAC_t - NDAC_t \quad (4)$$

โดยที่ DAC_t คือ รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

ตัวแปรควบคุม ได้แก่ โครงสร้างเงินทุนของบริษัท (อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม) ความสามารถในการทำกำไร (อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม) ขนาดของบริษัท (สินทรัพย์รวม) และผลการดำเนินงานของบริษัท (กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน)

เมื่อได้ค่าตัวเลขรายการคงค้างที่อยู่ในดุลยพินิจของผู้บริหารแล้วนำมาทดสอบหาความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระ คือ ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชี ตามสมการที่ (5)

$$Abs_DAC_t = \beta_0 + \beta_1 Industry_t + \beta_2 Lev_t + \beta_3 ROA_t + \beta_4 Ln_Size_t + \beta_5 CFO_{t-1} + \quad (5)$$

โดยที่ Abs_DAC_t คือ คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร ณ ปีที่ t

$Industry_t$ คือ ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ โดยที่ 1 มีความเชี่ยวชาญในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน 0 ไม่มีความเชี่ยวชาญในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อน ณ ปีที่ t

Lev_t คือ โครงสร้างเงินทุนของบริษัท วัดโดยใช้อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม ณ ปีที่ t

ROA_t	คือ	ความสามารถในการทำกำไร วัดโดยใช้อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม ณ ปีที่ t
Ln_Size_t	คือ	ขนาดของบริษัทโดยวัดจากสินทรัพย์รวม ณ ปีที่ t
CFO_{t-1}	คือ	ผลการดำเนินงานของบริษัท โดยวัดจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อสินทรัพย์รวมปีก่อน ณ ปีที่ t-1

ผลการวิจัย

ตารางที่ 2 รายการคงค้างรวมแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	รายการคงค้างรวม	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด
1	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	(1,018.37)	(18.19)	85.14	(535.49)	171.53
2	สินค้าอุตสาหกรรม	(2,697.43)	(23.46)	298.33	(1,983.54)	2,104.94
3	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	1,548.91	15.65	243.29	(1,292.94)	954.07
4	ทรัพยากร	(17,776.35)	(362.78)	1,753.32	(12,149.03)	363.98
5	บริการ	(783.81)	(362.78)	893.69	(2,613.69)	9,454.14
6	เทคโนโลยี	(7,341.54)	(159.60)	643.72	(3,545.06)	9,454.14
7	สินค้าอุปโภคบริโภค	(345.96)	(6.92)	29.61	(124.46)	69.10

จากตารางที่ 2 คุณลักษณะตัวแปรตามคุณภาพงานสอบบัญชีแสดงรายการคงค้างรวม (TAC) ซึ่งรายการคงค้างรวมคำนวณจากกำไรสุทธิหักกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยหักค่าที่ได้เป็นลบ (-) แสดงว่าผู้บริหารใช้ดุลยพินิจโดยทำให้กำไรลดลงจากที่ควรจะเป็น แต่หากค่าเป็นบวก (+) แสดงว่าผู้บริหารมีการใช้ดุลยพินิจให้กำไรสูงกว่าความเป็นจริง ผลการวิจัยพบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่มีรายการคงค้างรวมในทิศทางเป็นลบ (-) ยกเว้นกลุ่มอสังหาริมทรัพย์มีรายการคงค้างรวมในเป็นบวก (+)

จากตารางที่ 3 Panel A กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน (Complex Industry Samples) พบว่าค่าเฉลี่ยของของคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.080 และค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เท่ากับ 0.080 ตารางที่ 3 Panel B

กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่มีความซับซ้อน (Non-Complex Industry Samples) พบว่าค่าเฉลี่ยของของคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.090 และค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เท่ากับ 0.110 ตารางที่ 3 Panel C กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด (Pooled Samples) พบว่าค่าเฉลี่ยของของคุณภาพงานสอบบัญชี เท่ากับ 0.080 และค่าเฉลี่ยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เท่ากับ 0.090

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของความเชี่ยวชาญ ในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชี

ตัวแปร	DAC	Industry	LEV	ROA	Size	CFO	VIF
Panel A: กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน (Complex Industry Samples)							
Mean	0.080	-	0.290	0.030	21.770	0.070	
S.D.	0.080	-	0.200	0.12	1.370	0.100	
DAC	1	-0.064	.184**	-.140*	-.121*	-0.046	
Industry		1	-0.02	0.099	.291**	0.073	1.098
LEV			1	-.340**	-.123*	-.175**	1.138
ROA				1	.220**	.384**	1.337
Size					1	0.060	1.145
CFO						1	1.180
Panel B: กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่มีความซับซ้อน (Non-Complex Industry Samples)							
Mean	0.090	-	0.260	0.020	22.470	0.060	
S.D.	0.110	-	0.190	0.140	1.750	0.110	
DAC	1	0.082	.353**	-.515**	-0.120	0.045	
Industry		1	-0.049	.127*	.237**	0.067	1.068
LEV			1	-.522**	-0.013	-.245**	1.392
ROA				1	.168**	.370**	1.552
Size					1	0.115	1.094
CFO						1	1.169
Panel C: กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด (Pooled Samples)							
Mean	0.080	-	0.270	0.030	22.160	0.060	
S.D.	0.090	-	0.190	0.130	1.630	0.100	
DAC	1	-0.012	.233**	-.257**	-.099*	-0.020	
Industry		1	-0.034	.110*	.265**	0.070	1.081
LEV			1	-.411**	-.089*	-.201**	1.208
ROA				1	.192**	.379**	1.394
Size					1	0.065	1.108
CFO						1	1.173

** p < 0.01, * p < 0.05

ตามตารางที่ 3 Panel A และ Panel C พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ (Industry) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพงานสอบบัญชี (DAC) ในกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด และกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน แต่อย่างไรก็ตาม ตามตารางที่ 3 Panel B พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานสอบบัญชี ในกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่มีความซับซ้อน

เพื่อทดสอบ Regression ผลการวิเคราะห์ตรวจสอบภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) พบว่า ค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรมีความสัมพันธ์กัน โดยมีค่าสหสัมพันธ์อยู่ระหว่าง 0.045 - 0.384 ไม่มีคู่ใดมีค่าสหสัมพันธ์มากกว่า 0.800 แสดงว่าไม่มีปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ Multicollinearity (Hair et al., 2010) นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบโดยใช้ค่า VIFs ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระ มีค่าตั้งแต่ 1.068 – 1.551 ซึ่งมิต้าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์ในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006) ผู้วิจัยจึงได้ทำการทดสอบสมมติฐานโดยใช้ Regression ตามผลลัพธ์ที่ใช้ในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์ถดถอยเชิงพหุคูณ ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ตัวแปร	Complex Industry Samples		Non-Complex Industry Samples		Pooled Samples	
	B	p-value	B	p-value	B	p-value
ค่าคงที่	0.183*	0.032	0.161**	0.011	0.134*	0.017
Industry	-0.007	0.579	0.025**	0.002	0.005	0.532
LEV	0.091**	0.011	0.053**	0.020	0.079**	0.000
ROA	-0.059	0.250	-0.347**	0.000	-0.165**	0.000
Ln_size	-0.005	0.197	-0.006	0.063	-0.003	0.181
CFO	0.018	0.776	0.221**	0.000	0.094*	0.025
Adjusted R ²	0.077		0.077		0.090	

** p < 0.01, * p < 0.05

จากตารางที่ 4 กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน (Complex Industry Samples) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -.007, p > 0.05$) โครงสร้างเงินทุนของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.091^{**}, p < 0.05$) ความสามารถในการทำกำไรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.059, p > 0.05$) ขนาดของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.005, p > 0.05$) ผลการดำเนินงานของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.018, p > 0.05$)

จากตารางที่ 4 พบว่า กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อน (Complex Industry Samples) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -.007, p > 0.05$) โครงสร้างเงินทุนของบริษัท มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.091^{**}, p < 0.01$) ความสามารถในการทำกำไรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.059, p > 0.05$) ขนาดของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.005, p > 0.05$) ผลการดำเนินงานของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.018, p > 0.05$)

ผลการวิจัยสำหรับกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่มีความซับซ้อน (Non-Complex Industry Samples) พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.025^{**}, p < 0.01$) ผลการวิจัยดังกล่าวสนับสนุนสมมติฐานงานวิจัย จึงสามารถสรุปได้ว่า ความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โครงสร้างเงินทุนของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.053^{**}, p < 0.01$) ความสามารถในการทำกำไรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.347^{**}, p < 0.01$) ผลการดำเนินงานของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.221^{**}, p < 0.01$) แต่อย่างไรก็ตาม ขนาดของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.006, p > 0.05$)

นอกจากนี้ผลการวิจัยพบว่า กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด (Pooled Samples) ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.005, p > 0.05$) โครงสร้างเงินทุนของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่าง มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.079^{**},$

$p < 0.01$) ความสามารถในการทำกำไรมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.165^{**}$, $p < 0.01$) ขนาดของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = -0.003$, $p > 0.05$) ผลการดำเนินงานของบริษัทมีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($B = 0.094^*$, $p < 0.05$)

อภิปรายผลการวิจัย

จากงานวิจัยที่มุ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่ากลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีความซับซ้อนและกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับ Ali et al. (2008) ศึกษาความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบกับคุณภาพงานสอบบัญชีตลาดหลักทรัพย์ประเทศมาเลเซีย พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยของกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่ไม่มีความซับซ้อน พบว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งผลการวิจัยสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีต Wongsrila (2018) ซึ่งให้เห็นว่า ความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ ด้านทักษะการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และด้านคุณลักษณะส่วนบุคคล มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และผลงานวิจัยของ Francis & Gun (2015) และ Butar-Butar & Indarto (2018) ยืนยันว่าความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีความซับซ้อนมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

งานวิจัยนี้มีประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแล ทั้งสภาวิชาชีพบัญชีและสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อาจจะนำผลการวิจัยที่ได้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบาย ข้อบังคับ หรือมาตรการ เพื่อส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีตระหนักถึงความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีในอุตสาหกรรมที่รับงานตรวจสอบอันจะนำไปสู่คุณภาพงานสอบบัญชี นอกจากนี้ผลการวิจัยยังช่วยให้เกิดวรรณกรรมทางวิชาการที่เกี่ยวข้องกับความเชี่ยวชาญในงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชี โดยงานวิจัยนี้แสดงให้เห็นหลักฐานเชิงประจักษ์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตามงานวิจัยนี้มีข้อจำกัดในประเด็นการเลือกกลุ่มตัวอย่างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสำหรับปี 2560 เท่านั้น ซึ่งย่อมมีบริบทที่แตกต่างจากประเทศอื่น ดังนั้นการนำผลการวิจัยนี้ไปประยุกต์ใช้กับบริบทประเทศอื่นจึงควรคำนึง

ถึงข้อแตกต่างนี้ด้วย เนื่องจากข้อจำกัดในการเลือกกลุ่มตัวอย่างอาจเพิ่มขนาดตัวอย่าง หรือใช้ตัวแปรความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชีที่มีการวัดแตกต่างจากงานวิจัยนี้

เอกสารอ้างอิง

- Ali, A.M., Sahdan, M.H., Rasit, M.H.H. & Lee, T.H. (2008). Audit specialization Malaysia. **International Journal of Business and Management**, 3(3), 91-99.
- Black, K. (2006). **Business statistics for contemporary decision making**. 4th ed. New York: Wiley.
- Brown, V.L. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior-level auditors. **Managerial Auditing Journal**, 31(8/9), 949-980
- Bushman, R.M., Piotroski, J.D. & Smith, A.J. (2004). What determines corporate transparency? **Journal of Accounting Research**, 42(2), 207-252.
- Butar-Butar, S. & Indarto, S.L.I.L. (2018). Does auditor industry expertise improve audit quality in complex business environments? **Jurnal Akuntansi dan Keuangan**, 20(1), 1-12.
- Cahan, S.F., Jeter, D.C. & Naiker, V. (2011). Are all industry specialist auditors the same? **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30(4), 191- 222.
- Choi, J.H., Kim, C., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 73-97.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2010). Corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. **Contemporary Accounting Research**, 27(3), 751-786.
- Creswell, (2009). **The application of mixed methods designs to trauma research**. **Journal of Traumatic Stress**, 22(6), 612-621.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, 3(3), 183-199.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G. & Sweeney, A.P. (1995). Detecting earnings management. **Accounting Review**, 70(2), 193-225.

- Dunn, K.A. & Mayhew, B.W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. **Review of Accounting Studies**, 9(1), 35-58.
- Francis, J.R. & Gunn, J.L. (2015). **Industry accounting complexity and earnings properties: Does auditor industry expertise matters?** Missouri: University of Missouri and the University of Pittsburgh.
- Givoly, D., Hayn, C. & D'souza, J. (1999). Measurement errors and information content of segment reporting. **Review of Accounting Studies**, 4(1), 15-43.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Anderson, R.E. (2010). **Multivariate data analysis**. 7th ed. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- Herusetya, A. (2009). Pengaruh Ukuran Auditor dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Laba. **Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia**, 6(1), 46-70.
- Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations. **Journal of Accounting Research**, 29(2), 193-228.
- Junhom, S. (2011). **Earning quality of family-owned and managed firms**. Master of Accounting, Thammasat University. (In Thai)
- Krishnan, G. (2003). Audit quality and the pricing of discretionary accruals. **Journal of Practice and Theory**, 22(1), 109-126.
- Khurana, I.K. & Raman, K.K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big4 versus Non-Big4 audits: Evidence from Anglo-American countries. **The Accounting Review**, 79(2), 473-495.
- Liu, J.H. (2007). On determinants of audit fee: New evidence from China. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 3(4), 60-64.
- McKee, T.E. (2005). **Earnings management: An executive perspective**. Singapore: Cengage Learning.
- Sarwoko, I. & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from Indonesia. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 164, 271-281.
- Setiawan, L. & Fitriany, F. (2011). Pengaruh workload dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit dengan kualitas komite audit sebagai variable pemoderasi. **Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia**, 8(1), 36-53.

- Wongsrila, R. (2017). **Effects of auditing competency on financial statement quality of tax auditors in Bangkok**. Master of Accountancy School of Accountancy, Sripatum University. (In Thai)
- Youngmanee, S. (2015). **Factors affecting on volume and audit quality of Thailand auditors**. Master of Business Administration, Rajamangala University of Technology Phra Nakhon. (In Thai)