

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าแนวความคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิจัยดังต่อไปนี้

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี

แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางกายภาพ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

การศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ได้มีนักวิชาการหลากหลายท่านได้แสดงความคิดเห็นในประเด็นดังกล่าวนี้ตามทรรศนะของตนเองดังนี้

คุณภาพการสอบบัญชีเป็นผลสะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลสามารถแสดงออกซึ่งความรู้ความสามารถได้เป็นอย่างดี ได้แก่ ความรู้ด้านการบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (ชนัญญา สิ้นชื่น , 2548) นิพันธ์เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2552) กล่าวว่า คุณภาพการตรวจสอบบัญชี เป็นการรายงานการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานที่เป็นข้อมูลที่มีคุณค่า และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยเป็นงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาด ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยใช้ความรู้

ความสามารถอย่างเต็มที่ และไม่ละเลยข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ DeAngelo (1981) ยังกล่าวเพิ่มเติมว่า คุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความน่าจะเป็นของผู้สอบบัญชีที่จะสามารถตรวจหาข้อผิดพลาดของงบการเงิน และการรายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น ขณะที่ สมาคมการบัญชีอเมริกา (The American Accounting Association: AAA) ได้ให้คำนิยามคุณภาพการตรวจสอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ผู้ใช้ที่สนใจ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถ และมีความเป็นอิสระ (Wooten, 2003) ส่วน Watkins & Teasdale (2004) ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชี 2 มุมมองด้วยกัน คือ ชื่อเสียงของผู้สอบบัญชี และความสามารถในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ชื่อเสียงของผู้สอบบัญชื่อนั้นเกิดจากการประเมินของผู้ที่ใช้งบการเงิน โดยวัดได้จากการรับรู้ถึงความสามารถ และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ซึ่งความสามารถและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชื่อนั้นนำมาซึ่งคุณภาพงานรายงานทางการเงิน ส่วนของความสามารถในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชื่อนั้นวัดได้จากการที่รายงานทางการเงินนั้นสามารถบอกสถานการณ์ปัจจุบันของบริษัทได้ และลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลระหว่างผู้บริหารและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ

ทั้งนี้ คุณภาพการสอบบัญชื่อนั้นเป็นมุมมองที่แตกต่างกันของแต่ละบุคคล สำหรับในประเทศไทยนั้นได้มีข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของนิติบุคคลต่างๆ จะต้องจัดให้มีการสอบบัญชีเช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2535 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นต้น ดังนั้นงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานทางการเงินที่จัดทำภายใต้กรอบแม่บทรายงานทางการเงินและมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลแสดงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของกิจการรวมถึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินไม่ว่าจะเป็นผู้ลงทุนในปัจจุบัน และที่อาจตัดสินใจลงทุนในอนาคต ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้ ลูกค้า และหน่วยงานภาครัฐ ตลอดจนสาธารณชน สำหรับการนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจที่แตกต่างกันไปตามลักษณะความต้องการข้อมูลของตนเอง ผู้ใช้งบการเงินย่อมต้องการสารสนเทศที่เชื่อถือได้ในการตัดสินใจสารสนเทศที่ไม่น่าเชื่อถือหรือมีความเสี่ยงใน

สารสนเทศ (Information Risk) ย่อมส่งผลให้ผู้ใช้ตัดสินใจผิดพลาดไปจากที่ควรจะเป็น (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2554) โดยแนวทางในการจัดการมาตรฐานการสอบบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISAs) ใน ส่วนของประเทศไทยมีมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการควบคุมคุณภาพงานสอบ บัญชีออกโดยสหพันธ์นักบัญชี (IFAC: International Federation of Accountants) หรือ หน่วยงานที่ กำหนดมาตรฐานทางวิชาชีพ ซึ่งรวมถึงมาตรฐานการศึกษา จรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชี และการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีซึ่งในปัจจุบันนี้บังคับใช้ทั้งหมด 2 ฉบับ คือ (ศิลปพร ศรีจัน พเพชร, 2552)

1. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบ การเงินที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ซึ่งมีข้อกำหนดเรื่องระบบการควบคุม คุณภาพและนโยบายและบทบาทของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่กำหนดให้สำนักงานมี ภาระหน้าที่ในการจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่าง สมเหตุสมผลแก่สำนักงานว่า (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555)

1) สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพ และ ข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

2) รายงานที่ออกโดยสำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ตรวจสอบมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อยู่บนหลักการที่ว่า สำนักงานต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1

2. มาตรการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 เรื่องการควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ ให้บริการด้านการตรวจสอบ และการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจน บริการเกี่ยวเนื่อง ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 ซึ่งมีองค์ประกอบสำคัญดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557)

1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน คือ สำนักงาน ต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน บทบาทของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้สำนักงานมีคุณภาพตามที่กำหนด

2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ คือ กำหนดให้สำนักงานและบุคลากรของสำนักงานปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

3) การตอบรับงาน สอบบัญชี คือ สำนักงานต้องมีกระบวนการและวิธีปฏิบัติในการตอบรับงานสอบบัญชี

รวมถึงการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ

4) ทรัพยากรบุคคล คือ สำนักงานต้องออกแบบวิธีปฏิบัติเพื่อให้สำนักงานมีบุคลากรที่มีคุณภาพ มีทักษะความรู้ ความสามารถและยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณที่เพียงพอ

5) การปฏิบัติงาน คือ กำหนดวิธีปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

6) การติดตามผล คือ การติดตามผลเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพนั้นเกี่ยวข้อง เพียงพอ และมีการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2555) ได้ให้คำนิยามของระบบคุณภาพของสำนักงานบัญชี ว่าหมายถึง ระบบที่มีการกำหนดนโยบาย ทิศทางและวัตถุประสงค์ เพื่อการดำเนินการควบคุมองค์กรในเรื่องคุณภาพด้านการจัดทำบัญชีและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามกฎหมายและมาตรฐานการบัญชี โดยแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี (Quality Control Practices) ถือเป็นมาตรฐานคุณภาพในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีประกอบด้วยองค์ประกอบมาตรฐานคุณภาพ 7 ด้าน (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557)

องค์ประกอบที่ 1 ด้านความรับผิดชอบของผู้บริหารของสำนักงานบัญชีผู้บริหารสูงสุดประกอบด้วย

1) มีความมุ่งมั่นในการพัฒนาและนำระบบคุณภาพสำนักงานบัญชีไปปฏิบัติ รวมทั้งมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

2) ให้ความสำคัญแก่ลูกค้า โดยจะต้องทำให้มั่นใจว่าความต้องการของลูกค้าได้ถูกนำมาพิจารณาและกระทำให้บรรลุผลโดยมุ่งหวังในอันที่จะส่งเสริมความพึงพอใจของลูกค้า และต้องเป็นไปตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี มาตรฐานการบัญชี และจรรยาบรรณ

3) กำหนดนโยบายคุณภาพที่มีความเหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของสำนักงานบัญชี มีความมุ่งมั่นที่จะดำเนินการให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย มาตรฐานการบัญชีและจรรยาบรรณ และใช้นโยบายคุณภาพเป็นกรอบในการจัดทำแผนธุรกิจ มีการสื่อสารนโยบายคุณภาพทั่วทั้งสำนักงาน และทบทวนให้เหมาะสมตลอดเวลา

4) จัดทำแผนธุรกิจและแผนการเงินประจำปีเป็นลายลักษณ์อักษร

5) กำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่เป็นลายลักษณ์อักษร มีการสื่อสารทั่วทั้งสำนักงาน และจะต้องมีการสื่อสารภายในสำนักงานด้วยวิธีการที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล อีกทั้งต้องมีการทบทวนการบริหารงานของสำนักงานบัญชีอย่างสม่ำเสมอ

6) ให้ความร่วมมือกับภาครัฐในด้านการกำกับดูแลและการเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์จากภาครัฐสู่ลูกค้า

องค์ประกอบที่ 2 ด้านข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของสำนักงานบัญชีหัวหน้าสำนักงานต้องกำกับดูแลให้บุคลากรในสำนักงานบัญชีปฏิบัติตามข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ซึ่งประกอบด้วย

1) ความโปร่งใสความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2) ความรู้ ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน

3) การรักษาความลับ

4) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ

5) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคลหรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

6) ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานบัญชี ประกอบด้วย

1) การกำหนดหลักเกณฑ์ในการคิดค่าธรรมเนียม

2) การจัดทำสัญญาที่ชัดเจนและได้รับการยอมรับจากลูกค้า

3) การกำหนดระยะเวลาจัดเก็บค่าธรรมเนียมที่ชัดเจน

4) การออกหลักฐานการรับเงินให้ลูกค้าทุกครั้ง

5) ในกรณีที่ลูกค้ามอบหมายให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้กระทำการใดๆ

- แทน เช่น การนำส่งภาษี การนำส่งเงินสมทบกองทุนประกันสังคม เป็นต้น สำนักงานบัญชีต้องนำส่งและดำเนินการให้ครบถ้วนตามที่ลูกค้ามอบหมาย

6) การดูแลทรัพย์สินของลูกค้า โดยการจัดทำหลักฐานการส่งมอบและรับมอบสินทรัพย์ รวมถึงการดูแลรักษาและการจัดเก็บทรัพย์สินของลูกค้า

องค์ประกอบที่ 4 ด้านการจัดการทรัพยากรของสำนักงานบัญชีเป็นการจัดการเครื่องมืออุปกรณ์และทรัพยากรบุคคล โดย

1) สำนักงานบัญชีต้องจัดหาและบำรุงรักษาเครื่องมืออุปกรณ์ที่จำเป็นในการทำบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีการจัดระเบียบในสถานที่ทำงาน เพื่อก่อให้เกิดสภาพการทำงานที่ดีปลอดภัย มีระเบียบเรียบร้อย อันจะนำไปสู่การเพิ่มผลผลิตที่สูงขึ้น

2) บุคลากรในสำนักงานบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถตามตำแหน่งหน้าที่งาน ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีการชี้แจงหรือจัดอบรมการปฏิบัติงานแก่บุคลากรใหม่ และจัดให้บุคลากรในสำนักงานได้ฝึกอบรมเพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องตามข้อกำหนดของกฎหมาย โดยบุคลากรของหน่วยงานต้องได้รับการสื่อสาร และเสริมสร้างจิตสำนึกที่ดีจากสำนักงานบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความต้องการของลูกค้า กฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่ผู้ใช้ผู้ทำบัญชีจากภายนอกสำนักงานบัญชีต้องมีมาตรการในการควบคุมผู้ทำบัญชีนั้นให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี มาตรฐานการบัญชี และจรรยาบรรณ

องค์ประกอบ ที่ 5 ด้านการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีสำนักงานบัญชีต้องดำเนินการ ดังนี้

1) จัดทำบัญชีให้ถูกต้องและเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด

2) มีคู่มือการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีและปฏิบัติตามคู่มือนั้น

3) ชี้แจงบุคลากรให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนของงานและมีการฝึกอบรมเพิ่มเติมตามความจำเป็น เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานบรรลุได้ตามวัตถุประสงค์

4) จัดให้มีการกำกับดูแลความคืบหน้าของงาน และคอยแก้ไขปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับงานนั้น และ 5) มีการแต่งตั้งและมอบหมายให้มีผู้ทำการทบทวนผลงานรวมทั้งนำไปปรับปรุงแก้ไขก่อนส่งมอบให้กับลูกค้า

องค์ประกอบที่ 6 ด้านการติดตาม ตรวจสอบของสำนักงานบัญชีสำนักงานบัญชี ต้องดำเนินการ ดังนี้

1) ต้องมีกระบวนการตรวจสอบการปฏิบัติงานของตนเองตามช่วงเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามแผนธุรกิจและข้อกำหนดของกฎหมาย โดยการตรวจสอบนี้จะกระทำโดยตนเองหรือบุคคลภายนอกก็ได้

2) หากพบปัญหาจากการติดตาม ตรวจสอบ สำนักงานบัญชีจะต้องดำเนินการวิเคราะห์หาสาเหตุและกำหนดแนวทางแก้ไข เพื่อให้มั่นใจว่าปัญหาดังกล่าวจะไม่เกิดขึ้นซ้ำ

3) ต้องมีกระบวนการรับเรื่องร้องเรียนของลูกค้า รวมถึงการวิเคราะห์หาสาเหตุ การปฏิบัติการแก้ไขและแจ้งกลับไปยังลูกค้า

4) ต้องบันทึกผลการดำเนินงานตามข้อ 1-4 และเก็บรักษาไว้ตามระยะเวลาที่เหมาะสม

องค์ประกอบที่ 7 ด้านการจัดการเอกสารของสำนักงานบัญชี สำนักงานบัญชีต้องดำเนินการ

1) มีวิธีในการติดตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพให้เป็นปัจจุบัน

2) จัดเก็บข้อมูลของลูกค้าและของตนเองในลักษณะที่ป้องกันความเสียหาย สูญหาย หรือเสื่อมสภาพ และกำหนดระยะเวลาจัดเก็บตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

3) ในกรณีที่มีการเก็บข้อมูลในรูปของสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ต้องมีการสำรองข้อมูลตามรอบระยะเวลาและสถานที่ที่เหมาะสม

ทั้งนี้มาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชี ทั้ง 7 องค์ประกอบข้างต้น จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและคุณภาพการให้บริการของสำนักงานบัญชี

## แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ความเป็นอิสระ หมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและ ใช้วิธีการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบ บัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน โดยกรณีที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ ได้แก่ การรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ และการรับสอบ 0," บัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือ 6 โดยมีเหตุอื่นที่อาจจะทำให้เกิดความลำเอียง ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบ บัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น

นอกจากนี้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการ พื้นฐานของการสอบบัญชี วรรคที่ 4 ได้ระบุหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบไว้ว่า “ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย” โดยมีหลักการพื้นฐานมรรยาทของผู้สอบบัญชี 5 หมวด ได้แก่

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน
3. มรรยาทต่อลูกค้า
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
5. มรรยาททั่วไป

สิ่งที่น่าสนใจคือ ในปัจจุบันได้มีทฤษฎีและงานวิจัยมากมายที่บ่งบอกว่า ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี Chien and Chen (2005) กล่าวไว้ว่า บริการที่ทำนอกเหนือจากการสอบบัญชีมีผลตอบแทนที่เป็นแรงจูงใจให้ ผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก และเป็นสิ่งที่จะทำให้เกิดการได้เปรียบในการแข่งขันเพิ่มขึ้น เนื่องจากการ ให้บริการนอกเหนือจากการสอบบัญชึ้นั้นให้ผลตอบแทนที่ดีกว่าการสอบบัญชี ทำให้บริษัทสอบบัญชี พยายามรักษาลูกค้ากลุ่มนั้นเอาไว้ เพื่อเป็นการกระจายความเสี่ยงของธุรกิจที่จะให้บริการสอบบัญชี เพียงอย่างเดียวคงไม่พอ



การพิจารณาการความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี จะยึดแนวทางการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งทางสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้มีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว เพื่อให้ใช้ปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบงบการเงินรอบบัญชีที่เริ่มในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่จะเป็นการเรียบเรียงและขยายความให้ชัดเจน ครอบคลุมมากยิ่งขึ้นรวมถึงยังได้มีการเพิ่มเติมประเด็นในส่วนของการขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ถือเป็นแนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาหรือตัดสินใจใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือขอความช่วยเหลือ โดยตรงจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยได้กำหนดถึงเงื่อนไขที่จำเป็นในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือขอความช่วยเหลือโดยตรงจากผู้ตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบควรจะเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน รวมถึงปฏิบัติงานต่างๆ โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์หรืออิทธิพลที่ไม่เหมาะสมจากผู้อื่นซึ่งในด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงปัจจัยต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน (เจริญ เกษภูววัลย์, 2545) ดังนี้

- 1) สิทธิในการเข้าถึงหน่วยงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ (Right to Access) หรือการได้รับมอบอำนาจอย่างเหมาะสม (Authority)
  - 2) เสรีภาพในการสอบทานอย่างเพียงพอ (Freedom to Review)
  - 3) หน่วยงานตรวจสอบต้องไม่มีอำนาจในการสั่งการหรือรับผิดชอบงานด้านอื่นๆ
- นอกจากงานตรวจสอบ เนื่องจาก ความรับผิดชอบดังกล่าวนี้ อาจก่อให้เกิดการประเมินผลการปฏิบัติงานของตนเอง (Self-Review) ซึ่งส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการประเมินตรวจสอบ

นอกจากนั้น ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานนั้นยังรวมถึง การติดต่อสื่อสารได้อย่างมีประสิทธิภาพ และการรายงานผลงานการตรวจสอบของหน่วยงานตรวจสอบที่ควรจะต้องขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการตรวจสอบของกิจการอีกด้วย โดยความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบนั้นถือเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบภายในนั้นมีประสิทธิผล และก่อให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อบุคคลต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร

นอกจากนี้ อุษณา ภัทรมนตรี (2552) ได้อธิบายว่า ความเป็นอิสระของนักตรวจสอบบัญชีนั้น จะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่างๆ ในการตรวจสอบ

รวมทั้งตรวจสอบได้อย่างพอเพียง รายงานผลการตรวจสอบได้ตรงตามความเป็นจริงโดยไม่ถูกบิดเบือน ซึ่งความเป็นอิสระนี้ต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อพนักงาน เจ้าหน้าที่ทุกคนในองค์กรว่าผู้ตรวจสอบไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในงานตรวจสอบขององค์กรนั้นๆ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบวัดได้จากเสรีภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เป็นกลาง ปราศจากอคติ มีความเป็นอิสระในการเข้าถึงและสอบถามเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับเรื่องการตรวจสอบซึ่งสอดคล้องกับความเป็นจริง โดยประกอบด้วย

- 1) ความเป็นอิสระในโครงสร้างองค์กร หมายถึง ผู้ตรวจสอบต้องรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูงในองค์กรที่จะเอื้ออำนาจให้กิจกรรมการตรวจสอบสามารถดำเนินตามความรับผิดชอบได้อย่างเต็มที่
- 2) ความเป็นอิสระส่วนบุคคล หมายถึง ผู้ตรวจสอบควรมีทัศนคติที่เป็นกลาง ไม่ลำเอียง และหลีกเลี่ยงการมีผลประโยชน์ขัดแย้ง เนื่องจากความเป็นอิสระส่วนบุคคลและการแสดงความคิดเห็นที่เป็นกลาง เป็นเหตุผลสนับสนุน โดยปราศจากอคติ หรือความลำเอียง
- 3) การเปิดเผยการเสียความเป็นอิสระ หมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบเกิดการเสียความเป็นอิสระหรือความเที่ยงธรรม ไม่ว่าจะจากข้อเท็จจริงหรือจากสิ่งที่ปรากฏ ควรเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อคณะบุคคลที่เกี่ยวข้องเหมาะสม โดยลักษณะการเปิดเผยควรขึ้นอยู่กับกรณีความเสียความเป็นอิสระนั้นๆ

## แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ข้อมูลทั้งในประเทศและต่างประเทศ พบว่า ปัจจุบันมีการแข่งขันระดับสูงในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ลูกค้ารายใหม่หรือเพื่อรักษาลูกค้ารายเดิม กรณีที่มีการเสนอราคาแข่งขันค่าบริการสอบบัญชีส่วนใหญ่จะลดลงจากเดิมซึ่งแรงกดดันเหล่านี้อาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งสถานการณ์เช่นนี้ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557) กล่าวว่า ค่าบริการสอบบัญชีจะกำหนดในระดับที่ลูกค้ายอมรับได้หรือบางกรณีถูกกำหนดให้ขึ้นกับผลประโยชน์ของการของกิจการ เช่น สภาวะเศรษฐกิจตกต่ำกิจการต้องการให้ปรับลดค่าบริการ สิ่งเหล่านี้ อาจไม่ได้สะท้อนถึงความเป็นจริงที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้เวลามากกว่าเดิม ผลที่เกิดขึ้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีจำกัดระยะเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบให้น้อยที่สุด หรือลดจำนวนบุคลากร หรือใช้บุคลากรที่ขาดประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน ในหลายกรณีผู้สอบบัญชีอาจมิได้พิจารณาถึงต้นทุน

ที่แท้จริงในการปฏิบัติงานส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม ดังนั้น ค่าบริการที่ลดลงนั้นไม่ควรเป็นสิ่งที่จูงใจที่ทำให้มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบควรให้ความสนใจและพิจารณาถึงผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางกฎหมาย ในกรณีที่มีข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน และผู้สอบบัญชีควรสร้างความตระหนักให้แก่ผู้จัดทำบัญชี ผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และเจ้าของกิจการให้เข้าใจถึงขอบเขตของการปฏิบัติงานสอบบัญชี จำนวนชั่วโมงที่ต้องใช้ต้นทุนการดำเนินงานของผู้สอบบัญชีและสิ่งที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงาน

ในส่วนตลาดบริการตรวจสอบบัญชี นุปรกรณ์ หาญภูวดล (2556) กล่าวว่า ราคาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติทางวิชาชีพและผู้ใช้บริการสอบบัญชี การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จะต้องมีความเหมาะสมสำหรับการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีมาตรฐานทางวิชาชีพและมีการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ย่อมส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี เช่นการศึกษาในอดีตของ Che – Ahmad and Houghton (1996) ได้ศึกษาโดยใช้กลุ่มตัวอย่างในประเทศ สหราชอาณาจักรและพบอิทธิพลของขนาดกิจการลูกค้า ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า และระดับความเสี่ยงของกิจการลูกค้าจะมีผลต่อราคา ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

ในขณะที่ Niemi et al. (2004) ได้มีการศึกษาขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียม การตรวจสอบบัญชีในประเทศฟินแลนด์พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชี จะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าตอบแทนในการสอบบัญชี ซึ่งแสดงให้เห็นถึงค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีจะผันแปรตามคุณลักษณะของสำนักงานบัญชี และ คุณลักษณะของลูกค้า สำหรับในประเทศไทย บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะต้องมีการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ซึ่งสำนักงานสอบในบัญชีในประเทศไทย ที่มีผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 26 สำนักงาน ที่มีขนาดใหญ่ และมีชื่อเสียงในระดับนานาชาติจะมีจำนวน 4 สำนักงาน ที่มีการเชื่อมโยงกับสำนักงานตรวจสอบบัญชีนานาชาติ และมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 5 คนขึ้นไป ส่วนที่เหลือจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ที่มีผู้สอบบัญชีไม่น้อยกว่า 5 คน

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557) ยังได้เสนอแนวทางในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง ทั้งนี้ข้อมูลหลักที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรวมถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

1) ข้อมูลธุรกิจทั่วไปของลูกค้า หมายถึง ลักษณะการประกอบธุรกิจของลูกค้า หากมีความซับซ้อน มีปริมาณรายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องมากหรือมีบริษัทย่อย บริษัทร่วมที่มีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินรวม ความจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญ ในการตรวจสอบด้านสารสนเทศและด้านอื่นๆ หรือเป็นการตรวจสอบกิจการที่มีส่วนได้ เสียดต่อสาธารณะ ซึ่งต้องมีการแต่งตั้ง EQCR ปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ ล้วนมีผลต่อประมาณการชั่วโมงการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2) ข้อมูลทางการเงินและอื่นๆ ได้แก่ ข้อมูลทางการเงินของกิจการปี ก่อนและประมาณการปีปัจจุบัน รูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชี และผลการตรวจสอบในปี ก่อน เพื่อให้ทราบถึงปริมาณรายการที่ต้องตรวจสอบ ข้อมูลอื่นๆ ได้แก่ ความยุ่งยากและซับซ้อนของมาตรฐานวิชาชีพบัญชี ข้อบังคับ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งของเดิมและของใหม่

3) พิจารณาผลจากการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการตอบรับงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 ซึ่งรวมถึงการพิจารณาถึงระบบงานของลูกค้า ความรู้ ความสามารถของผู้บริหารและผู้รับผิดชอบทางบัญชี

4) ประมาณการชั่วโมงการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย ในแต่ละระดับ เริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนงานสอบบัญชี ตารางเวลา การปฏิบัติงาน และวันที่คาดว่าจะต้องออกรายงานของผู้สอบบัญชี

5) ความพร้อมของบุคลากร ที่มีอยู่ในช่วงเวลานั้นๆ ซึ่งประกอบด้วยบุคลากรที่มีประสบการณ์เกี่ยวข้องกับงาน ในกรณีที่มีการใช้บุคลากรที่มีประสบการณ์น้อยจำเป็นต้องให้มีการควบคุมงานอย่างเหมาะสมโดยผู้ที่มีประสบการณ์สูงกว่า

## แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี

ความสัมพันธ์คุณลักษณะของงานสอบบัญชี ซึ่งได้แก่ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีในกิจการ กับคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีนั้น มีนักวิชาการ ได้แสดงความคิดเห็นไว้ตามทฤษฎีของตนเองอย่างหลากหลายดังเช่น Ghosh & Moon (2005) อธิบายว่า คุณภาพการตรวจสอบบัญชีที่รับรู้ อาจวัดได้จากระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้า (Audit Tenure) กล่าวคือ ถ้าผู้สอบบัญชีอยู่กับลูกค้าเป็นระยะเวลานานเพียงพอ จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้ในกิจการลูกค้า มีความเข้าใจ และระบุนความเสี่ยงได้ดีขึ้น Knechel and Vanstraelen (2007) อธิบายว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีที่ยาวนานขึ้น ไม่ได้ทำให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีลดลงและในขณะเดียวกันก็ไม่สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถคาดคะเนการล้มละลายของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น ดังนั้นหลักฐานที่มียังไม่หนักแน่นพอที่จะสรุปว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีมีผลต่อการเพิ่มขึ้น หรือลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชี

นอกจากนี้ Wooten (2003) ยังกล่าวอีกว่า ทรัพยากรมนุษย์ของสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพดีนั้นอาจเกิดจากการที่สำนักงานสอบบัญชีมีทีมงานตรวจสอบที่มีความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพที่ก้าวหน้าเป็นปัจจุบัน มีความสามารถและมีความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานทางวิชาชีพเป็นอย่างดี ซึ่งการที่ทรัพยากรมนุษย์ของสำนักงานจะมีคุณภาพดีนั้นส่วนหนึ่งย่อมขึ้นอยู่กับกระบวนการจ้างงานและการฝึกอบรมที่มีประสิทธิภาพของสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งกระบวนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและมีกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เข้มงวดและเหมาะสมจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบให้น้อยลงได้ แต่ปัจจัยหนึ่งที่สำนักงานต่างๆ ไม่สามารถปฏิเสธได้เลยว่ามีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งและต้องใช้เวลาอย่างมากในการสั่งสมประสบการณ์ของพนักงานนั้นคือ ประสบการณ์การตรวจสอบในอุตสาหกรรมที่ธุรกิจของลูกค้าดำเนินงานอยู่ การที่สำนักงานสอบบัญชีมีลูกค้าซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันเป็นจำนวนมาก จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในการระบุนความเสี่ยงของบริษัทซึ่งดำเนินงานอยู่ในอุตสาหกรรมดังกล่าว

รวมทั้ง Lennox (1999) ที่กล่าวว่า ประสบการณ์การตรวจสอบในบริษัทลูกค้า ที่ทีมงานตรวจสอบที่ทำการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทลูกค้าเป็นระยะเวลานานมีแนวโน้มที่จะมีความรู้ความเข้าใจอย่างดีในกระบวนการดำเนินธุรกิจของบริษัทลูกค้าและทราบถึงจุดแข็งและจุดอ่อนใน

ระบบการบัญชีของบริษัทลูกค้า ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุถึงจุดที่มีความเสี่ยงสูงและจุดที่เคยเกิดข้อผิดพลาดซึ่งได้ตรวจพบในปีก่อนๆ เพื่อจะได้ให้ความสนใจในจุดดังกล่าวเป็นพิเศษ และวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม ซึ่งมีผลการวิจัยที่พบว่า ประสิทธิภาพการตรวจสอบในบริษัทลูกค้าของผู้สอบบัญชี ผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner) และผู้จัดการ (Manager) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของงานสอบบัญชี

ทศลียา สังขสุวรรณ (2548) กล่าวว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการและมีตัวแปรควบคุมทั้งหมด 4 ตัว คือ อายุ ขนาดกิจการ กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน และประเภทของผู้สอบบัญชี ส่วนตัวแปร ตาม คือ รายการคงค้างซึ่งเป็นตัวแทนในการวัดคุณภาพกำไร โดยสมมติว่าผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจะ สามารถช่วยลดหรือขจัดรายการคงค้างที่ไม่เหมาะสมซึ่งกระทำโดยผู้บริหารกล่าวคือกำไรที่มี คุณภาพสูงหมายถึง กำไรสุทธิเกิดในช่วงเวลาที่สอดคล้องกับการเกิดของกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน โดยกลุ่มความสัมพันธ์ 1-2 ปี ระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับรายการคงค้าง เนื่องจากเมื่อผู้สอบบัญชีเข้าตรวจกิจการใด ในปีแรกๆ นั้น มักเสนอให้กิจการตัดจำหน่ายรายการต่างๆ เช่น การหักค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ทำให้กิจการต้องบันทึกรายการคงค้างด้วยจำนวนที่สูงกว่าปกติ แต่ในการศึกษานี้ไม่ได้ถือเป็นการ ตกแต่งกำไรแต่อย่างใด ส่วนกลุ่มความสัมพันธ์ตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป ระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับรายการคงค้าง เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะมีความรู้ความเข้าใจ ในธุรกิจของลูกค้ามากขึ้น และนำมาใช้ในการพิจารณาในการลดหรือขจัดรายการคงค้างที่ไม่ เหมาะสมออกไป จึงอาจกล่าวได้ว่ากรณีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบกิจการใดเป็นระยะเวลานานนั้น ไม่ได้ทำให้ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานลดลงแต่อย่างใด

แต่ทั้งนี้ม้งานวิจัยในอดีตอีกหลายชิ้นที่มีความเชื่อว่ายิ่งระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชียาวนานขึ้น ผู้สอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับลูกค้ามากขึ้น และความสนิทสนมนั้นจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยลง (Menon and Williams, 2004) เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Carcello and Neal (2000) ทำการศึกษาจากบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าผู้สอบบัญชีนั้นมีความเป็นอิสระน้อยลงเมื่อผู้สอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทมาเป็นระยะเวลานาน ซึ่งสอดคล้องกับการที่มีข้อกำหนดให้มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีเมื่อผ่านไประยะเวลาหนึ่ง ในขณะที่เดียวกันก็มีการศึกษาที่พบว่า การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีแก่บริษัทหนึ่งเป็น

เวลานานจะเพิ่มความสามารถในการป้องกันการตกแต่งกำไร ได้ดีมากยิ่งขึ้น (Myers et al., 2003) เช่นเดียวกับ Chi and Huang (2005) ที่พบว่ายิ่งระยะเวลาในการให้บริการสอบบัญชีของหุ้นส่วน (Audit Tenure) และระยะเวลาการให้บริการทั้งหมดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Tenure) เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้มีการตกแต่งกำไรลดลง

### แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี

มีผลการศึกษาที่หลากหลายเกี่ยวกับความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่กับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก DeAngelo (1981) มีแนวคิดว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพดีกว่าเนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ต้องรักษาชื่อเสียงไว้และนอกจากนี้ยังมีทรัพยากรมากเพียงพอในการเพิ่มทักษะของกับพนักงานให้สูงขึ้น แต่มีงานวิจัยบางเรื่องที่พบว่า ความจริงแล้วคุณภาพของงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็กไม่ได้แตกต่างกัน เช่น Fuerman and Kraten (2009) กล่าวว่า การรับรู้ที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพของงานสอบบัญชีที่สูงกว่ายังคงมีอยู่ เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่เป็นที่รู้จักและมีชื่อเสียง

Niemi (2004) อธิบายเพิ่มเติมว่า ถ้ากิจการมีขนาดของสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ก็มีค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบที่สูงตามไปด้วย จึงทำให้คาดการณ์ได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะสามารถกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในระดับที่สูงกว่าสำนักงานบัญชีอื่นที่มีขนาดเล็กกว่า ในขณะที่เดียวกัน Taffer and Ramalinggam (1982), Francis (1984), Francis and Simon (1987) พบว่ามีข้อแตกต่างระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ 8 สำนักงานจะแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในการกำหนดขนาดของสำนักงานของสำนักงานสอบบัญชี Karim and Moizer (1996) ได้แบ่งแยกสำนักงานสอบบัญชี ออกเป็น 2 กลุ่ม โดยพิจารณาจากการมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 4 คนขึ้นไป และมีความเชื่อมโยงกับนานาชาติ ซึ่งถ้ามีลักษณะดังกล่าวจะถือว่าเป็นสำนักงานขนาดใหญ่ แต่ถ้าไม่ใช่จะเป็นสำนักงานขนาดเล็ก

รวมทั้ง Krishnan (2003) และ Becker et al. (1998) ที่ อธิบายว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพงานสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก กล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าบริษัท

ที่ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ นั้น จะมีรายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหารต่ำกว่าบริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Non-BIG4 อย่างไรก็ตามงานวิจัยชิ้นนี้เป็นไปในทิศทางตรงกันข้ามกับผลงานวิจัยในอดีตที่พบว่า คุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี BIG4 และ Non-BIG4 นั้นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยสาเหตุที่ทำให้ผลการวิจัยนั้นไม่เป็นไปตามผลงานวิจัยในอดีตอาจเป็นผลมาจากเรื่องของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการทำการศึกษามิว่าจะเป็นเรื่องของขนาดของกลุ่มตัวอย่าง ช่วงระยะเวลาที่ทำการศึกษาดัวแทนในการวัดคุณภาพงานสอบบัญชี เป็นต้น

การใช้บริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big firm) จะมีความสัมพันธ์ที่ส่งผลทำให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ซึ่งการที่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ได้ให้บริการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงนั้น ถือเป็น การป้องกันการบริหารกำไรอย่างหนึ่ง และจากงานวิจัยของ Lai (2009) พบว่ากิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนสูง (High investment opportunities) เพราะมีความเสี่ยง ที่จะขาดทุนมักจะใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชี ขนาดใหญ่ มากกว่ากิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนต่ำ และกิจการที่มีโอกาสทางการลงทุนสูงนั้น โดยส่วนใหญ่แล้วจะมีความรอบคอบมาก แต่จะมีความสัมพันธ์กับความรอบคอบน้อยลง เมื่อใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ซึ่งน่าจะเกิดจากความเชื่อถือในคุณภาพของการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ นั้นแต่ในงานวิจัยบางส่วนได้ผลที่ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยก่อนหน้า คือ พบว่า ไม่ว่าผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กก็ตาม ไม่ทำให้คุณภาพการสอบบัญชีแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญ (Jeong and Rho, 2004 : Lowensohn et al., 2007)

ทั้งนี้ ในเรื่องคุณภาพของงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี สำหรับในประเทศไทย บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะต้องมีการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ที่ได้มีการกำหนดความเป็นนานาชาติของสำนักงานสอบบัญชี ที่มีผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 27 สำนักงาน แบ่งแยกออกเป็น 2 กลุ่ม คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และมีชื่อเสียงในระดับนานาชาติจะมีจำนวน 4 สำนักงาน ที่มีการเชื่อมโยง



กับสำนักงานตรวจสอบบัญชีนานาชาติ และมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 5 คนขึ้นไป ส่วนที่เหลือจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ที่มีผู้สอบบัญชีไม่น้อยกว่า 5 คน ซึ่งการมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถรับรองงบการเงินของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นเกณฑ์ในการจัดกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีประเทศไทย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2561)

## แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมทางกายภาพ

Moultrie et al. (2007) กล่าวว่า องค์กรที่ให้ความสนใจกับสภาพแวดล้อมทางกายภาพที่ส่งเสริมความคิดสร้างสรรค์และนวัตกรรมมากขึ้น เพราะมีความสำคัญต่อการเจริญเติบโตและความอยู่รอดขององค์กร สภาพแวดล้อมเหล่านี้จึงสะท้อนวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ขององค์กร ซึ่งโครงสร้างความสัมพันธ์ประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก ได้แก่ กลยุทธ์ขององค์กร สภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรม และผลจากการใช้งานสำนักงานที่มีการเปรียบเทียบกับกลยุทธ์ขององค์กร หรือที่เรียกว่า การวัดประสิทธิผล เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาต่อไป โดย โครงสร้างพื้นฐานของแนวคิดนี้มาจากโครงสร้างการเปลี่ยนแปลง (Transformation Model) ของ Woodman et al. (1993)

โครงสร้างการเปลี่ยนแปลงของ Woodman et al. (1993) ใช้ใน 2 ช่วงการศึกษาของ Moultrie et al. (2007) ได้แก่ กลยุทธ์ขององค์กรส่งผลต่อสภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรม และสภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรมส่งผลต่อการใช้งานที่นำไปสู่การตระหนักถึงผลที่เกิดขึ้น โดยประเมินจากการวัดผล เพื่อพัฒนาสภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรมและกลยุทธ์ขององค์กร ทำให้บทบาทสภาพแวดล้อมสามารถจำแนกได้ 3 มุมมอง ได้แก่

1) มุมมองด้านการออกแบบสำนักงาน (Design Perspective) เป็นการออกแบบสภาพแวดล้อมของพื้นที่ทำงานที่แตกต่างกันเพื่อตอบสนองกลยุทธ์ของแต่ละองค์กร และส่งผลต่อการทำงานของบุคลากรหรือการรับรู้ของผู้ที่ใช้งานพื้นที่ที่แตกต่างกัน

2) มุมมองด้านการส่งเสริมนวัตกรรม (Innovation Perspective) เป็นหลักฐานที่บ่งบอกว่าองค์กรนำกลยุทธ์ในการสร้างสรรค์นวัตกรรมไปใช้ในการออกแบบพื้นที่ทำงานที่สนับสนุนศักยภาพและประสิทธิผลขององค์กร

3) มุมมองด้านกลยุทธ์ (Strategic Perspective) เป็นจุดเริ่มต้น ในการออกแบบ สภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรมที่ดี และยังมีความสำคัญต่อการประเมินประสิทธิผลจากผลลัพธ์ ที่เกิดขึ้นจริงในการใช้สภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมนวัตกรรม เพื่อมิให้เกิดการใช้สภาพแวดล้อมในการ ทำงานเพียงผิวเผินอย่างไร้วัตถุประสงค์ โดยที่วัตถุประสงค์ในการใช้สภาพแวดล้อมทางกายภาพ เพื่อให้ส่งผลดีต่อองค์กรสามารถจำแนกได้ 2 ลักษณะ ได้แก่ กลยุทธ์ในการแข่งขันเพื่อสื่อสารความ เป็นตัวตนขององค์กร ไปยังบุคคลภายนอก หรือ การสร้างภาพลักษณ์ที่ดีแก่องค์กร และกลยุทธ์ใน การเพิ่มศักยภาพโดยรวมทั้งในระดับองค์กรและระดับบุคคล ซึ่งเป็นที่มาของการนำเสนอพื้นที่ ทำงานที่สนับสนุนปฏิสัมพันธ์ กระตุ้นความคิดสร้างสรรค์ เพิ่มความยืดหยุ่นในการใช้พื้นที่ทำงาน เพื่อดึงดูดและรักษาพนักงานในอีกทางหนึ่งด้วย

ทิวากาล ด่านแก้ว และจิตติรัตน์ มีมาก (2560) อธิบายว่า ปัจจัยสภาพแวดล้อมในการทำงาน ของนักบัญชี แบ่งออกเป็น ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายใน และปัจจัยสภาพแวดล้อมภายนอก ดังนี้

1) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายนอก ได้แก่ ด้านเศรษฐกิจ เช่น ภาวะเศรษฐกิจปัจจุบัน มีผลต่อกระทบการดำเนินงานขององค์กร ในเรื่องงบประมาณการจัดเก็บรายได้และการจัดสรร งบประมาณ เป็นต้น ด้านเทคโนโลยี เช่น ความก้าวหน้าของเทคโนโลยี และการสื่อสารทำให้การ ปฏิบัติงานทางการเงินและบัญชีขององค์กรสะดวกและรวดเร็วขึ้น เป็นต้น ด้านการเมืองและ กฎหมาย เช่น การปรับเปลี่ยนบทบาทภารกิจ และ โครงสร้างองค์กรที่ชัดเจนตามนโยบายภาครัฐ ส่งผลให้มีการส่งเสริมพัฒนาองค์กร เป็นต้น ด้านสังคมและวัฒนธรรม เช่น การปลูกฝังค่านิยม ให้กับพนักงาน เป็นต้น

2) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายใน ได้แก่ ด้านลักษณะเฉพาะของนโยบาย เช่น ระบบ การปฏิบัติงานยึดถือกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ ซึ่งเอื้อต่อการปฏิบัติงานที่ขยายตัวมากขึ้น เป็นต้น ด้านบรรยากาศขององค์กรและพฤติกรรมการทำงานของพนักงาน การติดต่อสื่อสาร เช่น การ ประสานงานของฝ่ายต่างๆ ในองค์กรมีระบบและขั้นตอนที่ดี เป็นต้น ด้านกระบวนการจัดการ เช่น มีการเพิ่มพูนความรู้ความสามารถในด้านการส่งเสริมทักษะความรู้ความสามารถแก่พนักงาน เป็น ต้น ด้านโครงสร้าง เช่น การกำหนดโครงสร้างองค์กรที่มีผลต่อความมั่นคงและความก้าวหน้าใน การทำงานของพนักงาน และด้านสภาพแวดล้อมทางกายภาพ เช่น มีทำเลที่ตั้ง บรรยากาศและ สิ่งแวดล้อมที่ดีทำให้การทำงานสะดวก และปลอดภัย

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

บุญยง ปิ่นกุ่มภีร์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ (2560) ทำการศึกษาเรื่อง ปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยที่มีระดับการศึกษา ประสบการณ์ จำนวนครั้งที่เข้ารับการฝึกอบรม และจำนวนกิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีแตกต่างกันมีคุณภาพการสอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย แตกต่างกัน จากผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันพบว่า โมเดลที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์จึงสามารถสรุปผลการวิจัยว่า ปัจจัยเชิงสาเหตุหลักที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยคือ ปัจจัยทางคุณลักษณะทางวิชาชีพ เมื่อพิจารณาถึงรายละเอียดย่อยลงไปพบว่า ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ส่งผลมากที่สุด รองลงมา คือ ด้านการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และต่ำที่สุดคือ ด้านการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

ทิวากาล ด่านแก้ว และฐิติรัตน์ มีมาก (2560) ปัจจัยสภาพแวดล้อมที่ส่งผลต่อศักยภาพในการทำงานของนักบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครราชสีมา ผลการศึกษาพบว่า พบว่า 1) ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสภาพแวดล้อมองค์การบริหารส่วนตำบลกับศักยภาพในการทำงานของนักบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครราชสีมา มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในระดับค่อนข้างสูง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 2) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในด้านลักษณะเฉพาะของนโยบายด้านสภาพแวดล้อมทางกายภาพ ด้านบรรยากาศขององค์การและพฤติกรรมการทำงานของพนักงาน ด้านโครงสร้างและด้านกระบวนการจัดการส่งผลต่อศักยภาพในการทำงานของนักบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครราชสีมาถึงร้อยละ 69.30 และ 3) ปัจจัยสภาพแวดล้อมภายนอกในด้านเศรษฐกิจ ด้านสังคมและวัฒนธรรม ด้านการเมืองและกฎหมาย ส่งผลต่อศักยภาพในการทำงานของนักบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดนครราชสีมา ถึงร้อยละ 62.90

ปาริชาติ มณีมัย ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร ภัทร์ชนน ชูเศษ อรัญญา แซ่ตั้ง รติพร รักษาวงศ์ และฐาปนี เปรมจิตร (2559) ศึกษาเรื่อง คุณภาพและปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อมของไทย พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชีประกอบด้วย 1) ปัจจัยด้านผู้บริหาร

ระดับสูง 2) ปัจจัยด้านทรัพยากรขององค์กร ได้แก่ ด้านทรัพยากรทางการเงิน ฐานลูกค้า และบริการของสำนักงานบัญชี ซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งผลในเชิงบวกต่อการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี และ 3) ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมภายนอก ได้แก่ ทักษะคติของลูกค้าต่อคุณภาพของสำนักงานบัญชีสภาวะการแข่งขันในอุตสาหกรรม กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ตลอดจนการเปิดเสรีทางเศรษฐกิจ ล้วนเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลในการส่งเสริมให้เกิดคุณภาพในการดำเนินงานตามแนวปฏิบัติด้านการควบคุมคุณภาพของสำนักงานบัญชี

ประทีป วชิทองรัตนา (2558) ทำการศึกษาเรื่อง คุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า ตัวแปรการตรวจสอบภายในที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ด้านการตรวจสอบการดำเนินการ ด้านการตรวจสอบการเงิน และด้านการตรวจสอบเทคโนโลยี ส่วนตัวแปรความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ ความเชี่ยวชาญด้านการเงิน และด้านการกำกับดูแลกิจการ

นุปรกรณ์ หาญภูวดล (2556) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกิจการ และคุณลักษณะของงานตรวจสอบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ประชากรกลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 500 บริษัท ผลการศึกษาแสดงถึง ความสัมพันธ์ของคุณลักษณะงานตรวจสอบบัญชี และคุณลักษณะของกิจการที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปภัศรา ช่างสาร กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม และวิษณุ สุमितสุวรรณค์ (2556) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ผลกระทบของคุณลักษณะการสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของการสอบบัญชี ด้านเทคนิคการตรวจสอบบัญชี ด้านความเป็นมืออาชีพ ด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และด้านความสนใจในงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวม

สมศักดิ์ จินตวัฒน์กุล (2554) ศึกษาเรื่อง คุณภาพการสอบบัญชี พบว่า ปัจจัยด้านผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียม ความเป็นอิสระ ขนาดสำนักงานสอบบัญชี ความเชี่ยวชาญ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี

พัทริยา เห็นกลาง (2554) ได้ศึกษาถึง ปัจจัยในการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถและปัจจัยด้านระยะเวลาใน

การเป็นผู้สอบบัญชีนั้นส่งผลต่อระดับการพิจารณาใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Masood & Afzal (2016) ศึกษาเรื่อง ข้อกำหนดเกี่ยวกับการตรวจสอบคุณภาพบัญชีในประเทศปากีสถาน พบว่า สภาพแวดล้อมการทำงานทางกายภาพ การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และการสนับสนุนการจัดการ มีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี โดยสภาพแวดล้อมทางกายภาพสำหรับผู้สอบบัญชีควรได้รับการออกแบบตามความต้องการ และการจัดการควรสนับสนุนผู้สอบบัญชีของรัฐบาลในการออกรายงานความโปร่งใส นอกจากนี้ การประเมินผลการปฏิบัติงานและข้อเสนอควรจะใช้ในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานของ ผู้สอบบัญชี

Masood & Afzal (2015) ศึกษาเรื่อง ข้อกำหนดเกี่ยวกับการตรวจสอบคุณภาพบัญชีในประเทศปากีสถาน พบว่า มีตัวแปรที่สำคัญหลายตัวซึ่งที่สนับสนุนด้านการจัดการระดับสูงและมีผลในเชิงบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ได้แก่ สภาพแวดล้อมทางกายภาพของผู้สอบบัญชีตามความต้องการและผู้บริหารระดับสูง ควรสนับสนุนผู้สอบบัญชีของรัฐบาลในการออกรายงานที่โปร่งใส นอกจากนี้ควรใช้การประเมินผลการปฏิบัติงาน และข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของ ผู้สอบบัญชี

Rahmina & Agoes (2014) ศึกษาเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของนักบัญชีในประเทศอินโดนีเซีย ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของนักบัญชีในประเทศอินโดนีเซีย

Jian, Shi, Ying, Li & Chiang (2012) ศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชี และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ในขณะที่ปัจจัยอื่นๆ มีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีอิสระ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าหลักฐานเชิงประจักษ์คืองานวิจัยนี้มีเพียงพอที่จะสนับสนุนตัวแปรตาม

Shiri, Vaghfi, Soltani, & Esmaeli (2012) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการที่ดีกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ผลจากการศึกษาพบว่า สมมติฐานนั้นเป็นจริง กล่าวคือ

กิจการที่มีแนวโน้มในการกำกับดูแลกิจการดีขึ้น จะพบรายการคงค้างในกำไรของกิจการลดลง นอกจากนี้ตัวแปรควบคุมเรื่องของขนาดกิจการยังมีความสัมพันธ์กับคุณภาพของการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ โดยพบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีการกำกับดูแลกิจการที่ดีและส่งผลให้มีรายการคงค้างที่น้อย ทำให้คุณภาพการตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ

Sawan & Alsaqqa (2012) ศึกษาเรื่องขนาดและคุณภาพในการตรวจสอบบัญชี ผลการวิจัยพบว่ามีการสัมพันธ์เชิงโครงสร้างของข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ถูกรวบรวมจากสองแหล่งคือ ด้านอุปสงค์ (บริษัท น้ำมันลิเบีย) และด้านอุปทาน (บริษัท ตรวจสอบที่ทำงานในลิเบีย) ข้อมูลสำหรับ บริษัท น้ำมันของลิเบียถูกรวบรวมจากผู้ตอบแบบสอบถาม 3 ประเภท ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้จัดการการเงิน และผู้จัดการบัญชี สำหรับบริษัทที่ทำการตรวจสอบข้อมูล ได้รวบรวมข้อมูลจากพนักงานทุกระดับใน บริษัท ได้แก่ หัวหน้า ผู้จัดการ ผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชี โดยผลการศึกษาระบุว่า ขนาดขององค์กรมีความสัมพันธ์กับคุณภาพในการตรวจสอบบัญชี

Beattie, Fearnley & Hinesc (2011) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการตรวจสอบของหน่วยงานในการกำกับดูแลของสหราชอาณาจักรประจำปี 2550 โดยเป็นการวิเคราะห์ปัจจัยเชิงสำรวจเพื่อช่วยลดปัจจัยที่ไม่สัมพันธ์กัน ได้แก่ ความเสี่ยงทางเศรษฐกิจ กิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเสี่ยงของการดำเนินการด้านกฎระเบียบ จรรยาบรรณของบริษัท ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี การหมุนเวียนของคู่สัญญาผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงของการสูญเสียลูกค้า ขนาดของบริษัท และมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการตรวจสอบ (ISA) ผลการศึกษาพบว่า การตรวจสอบนอกจากกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบแล้วปัจจัยเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ความเสี่ยงของการดำเนินการด้านกฎระเบียบ จรรยาบรรณของบริษัท ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี มีส่วนทำให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น

Choi, Kim, Kim & Zang (2010) ศึกษาเรื่อง ขนาดของสำนักงาน การตรวจสอบคุณภาพการสอบบัญชี และการตรวจสอบราคา ผลการวิจัยพบว่า ขนาดของสำนักงาน และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

Sawan (2010) ศึกษาเรื่อง การตรวจสอบการรับรู้ของบริษัทน้ำมันและบริษัทตรวจสอบเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการให้บริการของการตรวจสอบบัญชี จากผลการศึกษาพบว่า ขนาดของบริษัท และการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัทที่เรียกเก็บค่าธรรมเนียมสูงใช้เวลาในการตรวจสอบกับลูกค้ามากขึ้นมีโอกาที่จะให้การตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น จึงเห็นได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและชั่วโมงการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี

Knechel and Vanstraelen (2007) ทำการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีกับคุณภาพการสอบบัญชี โดยความคิดเห็นของผู้สอบ พบว่า ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีที่ยาวนานขึ้นไม่ได้ทำให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีลดลง และในขณะเดียวกันก็ไม่สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถคาดคะเนการล้มละลายของบริษัทได้ดียิ่งขึ้น ดังนั้นหลักฐานที่ยังไม่หนักแน่นพอที่จะสรุปว่าระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีมีผลต่อการเพิ่มขึ้น หรือลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชี