

การศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ
(Non-Big 4) ของผู้ใช้บริการสอบบัญชีในประเทศไทย

The study of Audit Quality between international auditing firms (Big 4) and
local auditing firms (Non-Big 4) in Thailand

พลอยไพลิน ตันติสกล (Ploypailin Tantisakol)* ดร.ศิริลักษณ์ สุทธชัย (Dr.Siriluck Suthachai)**

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และ สำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองของผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี และทดสอบความแตกต่างของคุณภาพดังกล่าวระหว่างสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้ใช้บริการสอบบัญชีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 85 บริษัท และใช้สถิติเชิงพรรณนา และสถิติ T-test ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผลการศึกษาพบว่า ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชี มีความคิดเห็นว่า Big 4 มีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงกว่า Non-Big 4 ในด้านความเข้าใจในอุตสาหกรรมของลูกค้า, การตอบสนองความต้องการของลูกค้า, ความสามารถของผู้สอบบัญชี, จรรยาบรรณในวิชาชีพการตรวจสอบ, และการใช้ข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น และผลการวิจัย T-test พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ABSTRACT

This study aimed to assess audit quality of international auditing firms (Big 4) and local auditing firms (Non-Big 4) in client perspectives and to test differences in that quality between the two. The research measured audit quality by using questionnaires and surveying 85 listed companies in Stock Exchange of Thailand. The descriptive statistics and T-test were employed to analyze the data. The results show that audit clients perceived that Big 4 firms had significantly higher quality than Non-Big 4, in the areas of auditor knowledgeable about client industry, CPA responsiveness to client needs, technical competence, professional ethics, and use of work done by other professionals. The results of T-test show statistically significant differences in audit quality between the companies audited by Big 4 and Non-Big 4.

คำสำคัญ: คุณภาพการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชี

Keywords: Audit Quality, Auditing Firms

*นักศึกษาคณะศึกษาศาสตร์ สาขาวิชาการศึกษา มหาวิทยาลัยขอนแก่น

**ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาวิชาการศึกษา คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

บทนำ

ผู้สอบบัญชีเป็นกลไกที่สำคัญกลไกหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความมั่นใจในข้อมูลทางการเงินที่วิเคราะห์มากยิ่งขึ้น ดังนั้น คุณภาพการสอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งสำหรับผู้ใช้งบการเงิน ผู้ให้บริการสำนักงานสอบบัญชีจึงมีการเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีเพื่อให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ สำนักงานสอบบัญชีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ขนาด คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ซึ่งประกอบไปด้วย 1) บริษัท ดีลอยด์ทูลูทอมัสต์ส ไชยศ จำกัด, 2) บริษัทสำนักงาน อีวาย จำกัด (เดิมชื่อ บริษัท เอ็นส์ทแอนด์ ยัง จำกัด), 3) บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอบีเอเอส จำกัด, และ 4) บริษัท เคพีเอ็มจี จำกัด และสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) จะเป็นสำนักงานสอบบัญชีที่นอกเหนือจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ งานวิจัยที่ผ่านมาได้ศึกษาความแตกต่างระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 พบว่า Big 4 มีคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีกว่า Non-Big 4 อาทิเช่น DeAngelo (1981), Khurana and Raman (2004), Krishnan (2003), และ Choi et al., (2010) แต่ในขณะเดียวกันได้มีงานวิจัยที่พบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี อาทิ Jeong and Rho (2004) และ Lawrence et al., (2011)

สำหรับประเทศไทยที่ผ่านมาสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้นำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (TSA 220) เรื่อง การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (TSQC 1) เรื่อง การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงิน และงานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง มาบังคับใช้เพื่อต้องการทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีคุณภาพและมีกระบวนการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานมากยิ่งขึ้น ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งสองทำให้ดูเหมือนว่า คุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็น Big 4 และ Non-Big 4 ในช่วงหลายปีที่ผ่านมาจะมีคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีเหมือนกัน ซึ่งที่ผ่านมารอแกนส์ (2554) และ กนกร และคณะ (2556) ได้ศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท พบว่า คุณภาพการสอบบัญชีของทั้งสองไม่มีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีงานวิจัยใดได้ทำการสำรวจคุณภาพการสอบบัญชีดังกล่าวให้เป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ โดยเฉพาะในมุมมองของผู้ใช้บริการ หลังจากที่มีการควบคุมคุณภาพการสอบบัญชีโดยมาตรฐานต่างๆ ตามที่กล่าวมาข้างต้น

ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงทำการศึกษาคูณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 ในมุมมองของผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี และทดสอบความแตกต่างของคุณภาพดังกล่าวระหว่างสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท เพื่อสะท้อนให้เห็นการรับรู้คุณภาพการสอบบัญชีของผู้ใช้บริการสอบบัญชี

วัตถุประสงค์การวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาคูณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 ในมุมมองของผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี
- 2) เพื่อทดสอบความแตกต่างของคุณภาพสอบบัญชีระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4

วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 561 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2558) หลังจากนั้น ทำการพิจารณาเลือกกลุ่มตัวอย่าง โดยเป็นไปตามเงื่อนไขดังนี้

- 1) เป็นบริษัทที่ไม่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน, กลุ่มกองทุนรวม และทรัสต์เพื่อการลงทุน เนื่องจากเป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากธุรกิจโดยทั่วไปทำให้ธุรกรรมการค้ามีความแตกต่างจากธุรกิจทั่วไป

2) ไม่รวมกลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการ เนื่องจากบริษัทดังกล่าวอยู่ระหว่างการเร่งจัดทำแผนฟื้นฟูกิจการที่เหมาะสมเพื่อแก้ไขปัญหาฐานะการเงินและ ผลการดำเนินงาน ทำให้ผลการดำเนินงานอาจไม่สะท้อนผลการดำเนินงานของกิจการตามสภาพปกติของการดำเนินงาน และ

3) ไม่รวมกลุ่มบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน เนื่องจากบริษัท จดทะเบียนดังกล่าวมีปัญหาฐานะการเงินและการดำเนินงานต้องปรับปรุงฐานะการเงินและ การดำเนินงานให้พ้นเหตุเพิกถอนภายใน 3 ปี ซึ่งเป็นผลให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลประกอบการไม่ถูกต้องและไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด

ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาจึงมีจำนวนทั้งสิ้น 322 บริษัท ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามไปให้กลุ่มตัวอย่างทางไปรษณีย์ โดยมีบริษัทที่ตอบแบบสอบถามกลับมาทั้งสิ้น 85 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.39 ของจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้สำหรับลักษณะงานวิจัยเชิงสำรวจ (Aker et al., 2011) โดยเป็นบริษัทที่ตรวจสอบโดย Big 4 จำนวน 54 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.60 และบริษัทที่ตรวจสอบโดย Non-Big 4 จำนวน 31 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.05 ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทที่ตอบกลับแบบสอบถาม

สำนักงานสอบบัญชี	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	จำนวนที่ตอบกลับแบบสอบถาม	
		จำนวน	คิดเป็นร้อยละ
สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4)	203	54	26.60
สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4)	119	31	26.05
รวม	322	85	26.39

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) แบ่งออกเป็น 2 ตอน คือ

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ, อายุ, การศึกษา, ตำแหน่งงานปัจจุบัน, ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งและบทบาทในการติดต่อประสานงานกับผู้สอบบัญชี

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับ AQA ของผู้ใช้บริการสอบบัญชี โดยพัฒนา AQA มาจากแนวคิดของ Behn et al. (1997) จำนวน 12 ด้าน และข้อบ่งชี้คุณภาพการสอบบัญชีของ The Center for Audit Quality (2014) จำนวน 3 ด้าน ดังนั้น แบบสอบถามจึงประกอบด้วย AQA จำนวน 15 ด้านและแต่ละด้านประกอบด้วยจำนวนคำถามย่อย ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวนคำถามของ AQA ในแต่ละด้าน

AQA	จำนวน ข้อ	AQA	จำนวน ข้อ
1) ประสิทธิภาพของทีมตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชีกับผู้ใช้บริการ	3	9) การปฏิบัติงานตรวจสอบ	2
2) การเข้าใจในอุตสาหกรรมของลูกค้า	3	10) การมีส่วนร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบ	1
3) การตอบสนองความต้องการของลูกค้า	3	11) จรรยาบรรณในวิชาชีพการสอบบัญชี	2
4) ความสามารถในการตรวจสอบ	2	12) ความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ	3

ตารางที่ 2 จำนวนคำถามของ AQA ในแต่ละด้าน (ต่อ)

AQA	จำนวน ข้อ	AQA	จำนวน ข้อ
5) ความเป็นอิสระ	3	13) ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี	2
6) ความระมัดระวัง	2	14) การปันส่วนของข้อมูลที่อยู่ในข่ายที่มีความเสี่ยง	1
7) ความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพ	2	15) การใช้ข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น	1
8) ผู้บริหารสำนักงานตรวจสอบมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ	2	รวม	32

แบบสอบถามได้ใช้ มาตรฐานประมาณค่า (Rating Scale) ในการวัดระดับของ AQA ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชี โดยมีการกำหนดคะแนนตั้งแต่ 1 ถึง 5 คะแนน จากความเห็นด้วยน้อยที่สุดไปถึงมากที่สุด

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ AQA ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชีได้ใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ (Percentage), ค่าเฉลี่ย (Mean), และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ช่วยในการวิเคราะห์เบื้องต้น โดยค่าเฉลี่ยของระดับคะแนนโดยรวมและในแต่ละด้าน ได้ทำการแปลความหมาย โดยใช้เกณฑ์ของ สรชัย และคณะ (2552) ดังนี้

- ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.80 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยน้อยที่สุดเกี่ยวกับ AQA
- ค่าเฉลี่ย 1.81 – 2.60 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยน้อยเกี่ยวกับ AQA
- ค่าเฉลี่ย 2.61 – 3.40 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยปานกลางเกี่ยวกับ AQA
- ค่าเฉลี่ย 3.41 – 4.20 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยมากเกี่ยวกับ AQA
- ค่าเฉลี่ย 4.21 – 5.00 ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นด้วยมากที่สุดเกี่ยวกับ AQA

ในส่วนของการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างคุณภาพการสอบบัญชีของ Big 4 และ Non-Big 4 นั้น ได้ใช้สถิติ T-test โดยวิเคราะห์หาความแตกต่างระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 โดยภาพรวมและแยกพิจารณาความแตกต่างใน AQA แต่ละด้านเพื่อสะท้อนให้เห็นคุณภาพการสอบบัญชีที่แตกต่างกันของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท

ผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ, อายุ, การศึกษา, ตำแหน่งงานปัจจุบัน, ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งและบทบาทในการติดต่อประสานงานกับผู้สอบบัญชี ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวน	ร้อยละ
1. เพศ		
1.1 เพศหญิง	58	68.20
1.2 เพศชาย	27	31.80
รวม	85	100.00
2. อายุ		
2.1 น้อยกว่า 25 ปี	2	2.40
2.2 25-30 ปี	3	3.50
2.3 31-35 ปี	12	14.10
2.4 36-40 ปี	8	9.40
2.5 มากกว่า 40 ปี	60	70.60
รวม	85	100.00
3. ระดับการศึกษา		
3.1 ระดับปริญญาตรี	40	47.10
3.2 ระดับปริญญาโท	43	50.60
3.3 ระดับปริญญาเอก	0	0.00
3.4 ไม่ตอบแบบสอบถาม	2	2.40
รวม	85	100.00
4. ตำแหน่งงานปัจจุบัน		
4.1 ผู้อำนวยการสายการเงิน	6	7.10
4.2 ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	65	76.50
4.3 อื่น ๆ	14	16.50
รวม	85	100.00
5. ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งปัจจุบันของท่าน		
5.1 น้อยกว่า 5 ปี	24	28.20
5.2 5-10 ปี	22	25.90
5.3 11-15 ปี	7	8.20
5.4 มากกว่า 15 ปี	32	37.60
รวม	85	100.00
6. บทบาทในการติดต่อประสานงานในฐานะผู้รับบริการสอบบัญชี		
6.1 ผู้จัดเตรียมและจัดหาข้อมูลให้กับผู้สอบบัญชี	63	74.10
6.2 ผู้ตอบคำถาม/ข้อสงสัยของผู้สอบบัญชี	78	91.80
6.3 ผู้ร่วมตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชี	22	25.90
6.4 กำกับดูแลการทำงานของผู้สอบบัญชีในฐานะกรรมการตรวจสอบของบริษัท	5	5.90
6.5 อื่นๆ	1	1.20

จากตารางที่ 3 ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศหญิง จำนวน 58 คน (ร้อยละ 68.2) มีอายุมากกว่า 40 ปี (ร้อยละ 70.60) รองลงมาอายุ 31-35 ปี (ร้อยละ 14.10) และโดยส่วนใหญ่มีการศึกษาในระดับปริญญาโท รองลงมาอยู่ในระดับปริญญาตรี นอกจากนี้ ตำแหน่งงานในปัจจุบันส่วนใหญ่เป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี/หรือเทียบเท่า รองลงมาเป็นตำแหน่งอื่น ๆ โดยมีระยะเวลาที่ดำรงตำแหน่งส่วนใหญ่มากกว่า 15 ปี รองลงมาเป็นน้อยกว่า 5 ปี

สำหรับข้อมูลบทบาทในการติดต่อประสานงานในฐานะผู้รับบริการสอบบัญชี ในแบบสอบถามได้ให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถตอบได้มากกว่า 1 ข้อ จึงทำให้จำนวนรวมของผู้ตอบแบบสอบถามมีมากกว่า 85 คน และแสดงให้เห็นว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีบทบาทมากกว่า 1 บทบาทในการติดต่อประสานงานกับผู้สอบบัญชี และจะเห็นว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีบทบาทเป็นผู้ตอบคำถาม/ข้อสงสัยของผู้สอบบัญชี จำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 91.80 จากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด รองลงมาคือ ผู้จัดเตรียมและจัดหาข้อมูลให้กับผู้สอบบัญชี จำนวน 63 คน คิดเป็นร้อยละ 74.10 และมีจำนวน 5 คนที่มีฐานะเป็นกรรมการตรวจสอบของบริษัท

ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชี

ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชี ประกอบด้วย AQA จำนวน 15 ด้าน ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยแยกตามบริษัทที่ตรวจสอบด้วย Big 4 และ Non-Big 4

AQA	Big 4			Non-Big 4			Sig. (2-tailed)
	ระดับความคิดเห็น	Mean	S.D.	ระดับความคิดเห็น	Mean	S.D.	
1. ประสิทธิภาพของทีมตรวจสอบ	เห็นด้วยมาก	4.14	0.50	เห็นด้วยมาก	4.05	0.52	.464
2. ความเข้าใจในอุตสาหกรรมของลูกค้า	เห็นด้วยมาก	3.94	0.63	เห็นด้วยมาก	3.58	0.73	.018**
3. การตอบสนองความต้องการของลูกค้า	เห็นด้วยมาก	4.14	0.50	เห็นด้วยมาก	3.85	0.59	.020**
4. ความสามารถของผู้สอบบัญชี	เห็นด้วยมาก	4.16	0.52	เห็นด้วยมาก	3.85	0.55	.012**
5. ความเป็นอิสระ	เห็นด้วยมากที่สุด	4.56	0.46	เห็นด้วยมากที่สุด	4.38	0.65	.188
6. ความระมัดระวัง	เห็นด้วยมาก	4.20	0.58	เห็นด้วยมาก	4.08	0.71	.388
7. ความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพ	เห็นด้วยมาก	3.97	0.57	เห็นด้วยมาก	4.08	0.68	.436

ตารางที่ 4 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยแยกตามบริษัทที่ตรวจสอบด้วย Big 4 และ Non-Big 4 (ต่อ)

AQA	Big 4			Non-Big 4			Sig. (2-tailed)
	ระดับความคิดเห็น	Mean	S.D.	ระดับความคิดเห็น	Mean	S.D.	
8. ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ	เห็นด้วยมาก	4.04	0.67	เห็นด้วยมาก	3.82	0.83	.212
9. การปฏิบัติงานตรวจสอบ	เห็นด้วยมาก	4.02	0.61	เห็นด้วยมาก	3.81	0.48	.102
10. การมีส่วนร่วมของทีมตรวจสอบกับคณะกรรมการตรวจสอบ	เห็นด้วยมาก	3.98	0.82	เห็นด้วยมาก	3.67	0.83	.122
11. จรรยาบรรณในวิชาชีพการตรวจสอบ	เห็นด้วยมากที่สุด	4.39	0.49	เห็นด้วยมาก	4.17	0.61	.087*
12. ความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ	เห็นด้วยมาก	3.95	0.57	เห็นด้วยมาก	3.82	0.68	.365
13. ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชี	เห็นด้วยมาก	4.02	0.63	เห็นด้วยมาก	3.84	0.81	.281
14. การขยายระยะเวลาการตรวจสอบกรณีพบข้อมูลที่มีความเสี่ยงสูง	เห็นด้วยมาก	4.08	0.71	เห็นด้วยมาก	3.90	0.67	.268
15. การใช้ข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น	เห็นด้วยมาก	3.92	0.84	เห็นด้วยปานกลาง	3.04	1.23	.001*
รวม	เห็นด้วยมาก	4.14	0.42	เห็นด้วยมาก	3.88	0.47	.020**

** ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

* ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.10

จากตารางที่ 4 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับ AQA ของบริษัทที่ตรวจสอบโดย Big 4 และ Non-Big 4 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนความคิดเห็นของ Big 4 เฉลี่ยอยู่ที่ 4.14 คะแนน ในขณะที่ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนความคิดเห็นของ Non-Big 4 เฉลี่ยอยู่ที่ 3.88 คะแนน เมื่อเปรียบเทียบคะแนนความคิดเห็นเฉลี่ยของ Big 4 และ Non-Big 4 แสดงให้เห็นว่า ในความคิดเห็นของผู้รับบริการสอบบัญชีที่เป็นกลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นว่า Big 4 มีคุณภาพการสอบที่ดีกว่า Non - Big 4

จากระดับความคิดเห็นเฉลี่ยที่แตกต่างกัน งานวิจัยนี้ได้ทดสอบความแตกต่างดังกล่าวด้วยสถิติ T-test เพื่อทดสอบความแตกต่างของคุณภาพสอบบัญชีระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 ผลการวิจัยเป็นไปตามตารางที่ 4 ซึ่งพบว่าระดับความคิดเห็นเฉลี่ยของผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบโดย Big 4 และ Non-Big 4 มี AQA ต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 นั้นแสดงให้เห็นว่า คุณภาพการสอบบัญชีโดยวิธีประเมิน AQA ของ Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างในคุณภาพการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ DeAngelo (1981), Khurana and Raman (2004), Krishnan (2003), และ Choi et al. (2010)

นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังได้ทำการทดสอบความแตกต่างของคุณภาพการสอบบัญชีโดยวิธีประเมิน AQA ระหว่างบริษัทที่ตรวจสอบโดย Big 4 และ Non-Big 4 แยกในแต่ละด้านด้วยสถิติ T-test เพื่อหาความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ พบว่า มี AQA จำนวน 5 ด้านที่มีความแตกต่างของระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับ AQA อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 95 เปอร์เซ็นต์ ได้แก่ ความเข้าใจในอุตสาหกรรมของลูกค้า, การตอบสนองความต้องการของลูกค้า, ความสามารถของผู้สอบบัญชี, และการใช้ข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น และนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 90 เปอร์เซ็นต์ ได้แก่ จรรยาบรรณในวิชาชีพการตรวจสอบ

อภิปรายและสรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองของผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี และทดสอบความแตกต่างของคุณภาพดังกล่าวระหว่างสำนักงานสอบบัญชีทั้งสองประเภท โดยใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับ AQA จำนวน 15 ด้าน เป็นเครื่องมือในการวิจัย และมีผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 85 บริษัทตอบแบบสอบถาม

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า AQA ระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงว่า ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชีมีความเห็นว่า Big 4 มีคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีกว่า Non-Big 4 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ DeAngelo (1981), Khurana and Raman (2004), Krishnan (2003), และ Choi et al. (2010)

จากผลการวิจัย แสดงให้เห็นว่า AQA ระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 มีความแตกต่าง โดยเฉพาะในด้านความเข้าใจในอุตสาหกรรมลูกค้า, การตอบสนองความต้องการของลูกค้า, ความสามารถของผู้สอบบัญชี, การใช้ข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น และจรรยาบรรณในวิชาชีพการตรวจสอบ ดังนั้น Non-Big 4 ควรปรับปรุง AQA ด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะ 5 ด้านที่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกับ Big 4 เพื่อให้ได้รับการยอมรับในคุณภาพการสอบบัญชีจากผู้ใช้บริการสอบบัญชีให้มากขึ้น ถึงแม้ว่า Big 4 จะมี AQA ที่ดีกว่า Non-Big 4 ในหลายๆ ด้าน แต่มี AQA ด้านความความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพที่น้อยกว่า Non-Big 4 (ถึงแม้ไม่มีมีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ) ดังนั้น Big 4 ควรมีการพัฒนา AQA ดังกล่าวเพื่อให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่ดียิ่งขึ้น

นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องควรที่จะเข้ามามีบทบาทในการลดความแตกต่างของ AQA ระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4 ในมุมมองของผู้ใช้บริการสอบบัญชี และมีส่วนร่วมในการพัฒนาปรับปรุง AQA ของผู้สอบบัญชี/สำนักงานสอบบัญชีโดยภาพรวม เพื่อให้คุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมมีการพัฒนานำไปสู่คุณภาพการสอบบัญชีที่ดีในระดับเดียวกัน และผู้ใช้บริการสอบบัญชีเชื่อมั่นในคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีเหล่านี้

กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณผู้ตอบแบบสอบถามงานวิจัยทุกท่านที่ได้เสียสละเวลาในการตอบแบบสอบถามงานวิจัยนี้จนสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

เอกสารอ้างอิง

กนกกร แก้วประภา, รติยา ไชยลาหงส์ และอรพรรณ ชันวัง. คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไร.

วารสารมหาวิทยาลัยนเรศวร 2556; 21(2): 37-44.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. รายชื่อบริษัท/หลักทรัพย์จดทะเบียน [ออนไลน์] 2558 [อ้างเมื่อ 18 กุมภาพันธ์ 2558],

จาก <http://www.set.or.th/th/company/companylist.html>

สรชัย พิศาลบุตร, เสาวรส ใหญ่สว่าง และปรีชา อิศวเดชาบุตร. การสร้างและประมวลผลข้อมูลจากแบบสอบถาม.

กรุงเทพฯ : บริษัทวิทยพัฒน์ จำกัด; 2552.

อรกานต์ ผดุงสังกุล. ความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big4 และ Non-Big 4

สามารถบอกลักษณะของลูกค้าได้หรือไม่: หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ไทย [รายงานการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบัญชี]. กรุงเทพฯ: บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัย

ธรรมศาสตร์; 2554.

Aaker, A. D., Kumar, V., and Day, S. G. Marketing Research. 7thed. New York.; Johnwiley and Sons.; 2011.

Behn, K. B., Carcello, V. J., Hermanson, R. D., and Hermanson, H.R. The Determinants of audit client Satisfaction Among

Clients of Big 6 Firms. Accounting Horizons 1997; 11(1): 7-24.

Center For Audit Quality. CAQ APPROACH TO AUDIT QUALITY INDICATORS [online] 2014 [cited 2015 Jul 20].

Available from <http://www.thecaq.org/reports-and-publications/caq-approach-to-audit-quality-indicators/caq-approach-to-audit-quality-indicators>

Choi, J., Kim, (Francis) C., Kim, J., and Zang, Y. Audit office size, audit quality, and audit pricing. A Journal of Practice

& Theory 2010; 29(1): 73-97.

DeAngelo, E. L. Auditor Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Economics 1981; 3(1981): 183-199.

Jeong, S. W., and Rho, J. Big Six auditors and audit quality: The Korea evidence. The International Journal of

Accounting 2004; 39(2004): 175-196.

Khurana, I.K., and Raman, K.K. Litigation Risk and Financial Reporting Credibility of Big 4 versus Non-Big 4

Audits: Evidence from Anglo-American Countries. The Accounting Review 2004; 79(2): 473-495.

Krishnan, V. G. Audit quality and the pricing of discretionary accruals. A Journal of Practice & Theory 2003;

22(1): 109-126.

Lawrence, A., Meza, M.M., and Zhang, P. Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in Audit-Quality Proxies be

Attributed to Client Characteristics?. The Accounting Review 2011; 80(1): 256-286.