

ความเป็นอิสระกับคุณภาพในงานการสอบบัญชี

Independence and Audit Quality in the Auditing

ดร.พิมพ์ภาภรณ์ พึ่งบุญพานิชย์*

บทคัดย่อ

ภายหลังการเกิดวิกฤติเศรษฐกิจทั่วโลก ใน ค.ศ.1997 ส่งผลให้กิจการต่างๆหันมาให้ความสนใจ แนวคิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate governance) โดยมุ่งเน้นให้ความสำคัญกับการมี ผู้สอบบัญชี 3 ระดับ คือ 1) ผู้สอบบัญชีภายนอก (External auditor) 2) ผู้ตรวจสอบภายใน (Internal auditor) และ 3) คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) ที่มีประสิทธิภาพ โดยเชื่อว่า บริษัทต่างๆ ที่ประสบภาวะการล้มละลายจนทำให้มี ผู้ได้รับความเสียหายจำนวนมากนั้น เป็นผลมาจากการ บริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพ มีการทุจริตและไม่มี ความโปร่งใสในการดำเนินงาน ด้วยเหตุนี้ธุรกิจต่างๆจึงให้ ความสนใจศึกษาวิจัยบทบาทหน้าที่และงานการสอบ บัญชีของผู้สอบบัญชีในระดับต่างๆ เพื่อศึกษากลยุทธ์ ที่หลากหลายที่จะนำมาปรับใช้ในการควบคุมการ บริหารงานของตนให้มีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส และสามารถส่งสัญญาณเตือนภัยให้ผู้บริหารทราบ

ล่วงหน้าเกี่ยวกับฐานะการเงินและสภาพการดำเนินงาน ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนองานวิจัย เกี่ยวกับความเป็นอิสระกับคุณภาพในงานการสอบ บัญชี ได้แก่ การกำหนดให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Mandatory auditor rotation) การหมุนเวียน ผู้สอบบัญชีต่างสำนักงาน (Auditor rotation in difference office) ผลกระทบจากมาตรการ สับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act คุณภาพในการสอบบัญชีและระยะเวลาในการมีความ สัมพันธ์กับลูกค้า (Audit quality and audit tenure) และความมีสาระสำคัญ (Materiality) ไว้พอเป็นสังเขป นอกจากนี้ได้นำเสนอข้อเสนอแนะ สำหรับงานวิจัยในอนาคตที่ศึกษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุนสำหรับผู้วิจัยที่มี ความสนใจในงานการสอบบัญชี

Abstract

After the severity of global economic downturn in 1997, all business sectors have closely paid attention toward a concept of corporate governance. This emphasizes on the importance of effective 1) internal auditor, 2) external auditor and 3) audit committee. This based on the belief which is stated that many

firms went bankrupt is because of corruption and none transparency in the operating firm. Thus, many firms are interested in studying about the auditor: role and audit work. They have studied various strategies for each level of auditor in order to bring it in a control of administration. This should bring

* อาจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะบัญชี ธุรกิจและมัลติมีเดีย มหาวิทยาลัยคริสเตียน

transparency and warning signals to the executives a head of time whether in financial, operating status and what lies a head.

The purpose of this article is to present a research of independence and audit quality in the auditing include: a mandatory auditor rotation, auditor rotation, auditor rotation in difference

office, effects from the measure changes the auditor of Sarbanes-Oxley Act, audit quality and audit tenure, and Materiality in brief. On the other hand, suggestions for the future research on the studies of the role of the auditor toward capital markets are provided for any audit scholars.

บทนำ

การสอบบัญชีเป็นวิธีการควบคุมที่สำคัญในการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส และสามารถส่งสัญญาณเตือนภัยให้ผู้บริหารองค์กรทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับฐานะการเงินและสภาพการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต บทความนี้จึงมุ่งเน้นที่จะนำเสนองานวิจัยในด้านการสอบบัญชีให้แก่ทวิจารย์ที่สนใจในงานการสอบบัญชีในมุมมองต่างๆ เพื่อให้งานการสอบบัญชีออกมามีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือ และเชื่อมั่นในระบบการเงินที่ตรวจสอบ และนอกจากนี้ยังให้แนวทางการทวิจารย์ด้านการสอบบัญชีเพื่อนำไปใช้พัฒนาต่อยอดในงานวิจัยการสอบบัญชีในมุมมองด้านอื่นๆ ต่อไป

การสอบบัญชีมีผู้ให้ความหมายไว้หลากหลาย อาทิ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ไม่ได้ให้ความหมายของการสอบบัญชีไว้ชัดเจน แต่ได้กำหนดกรอบมาตรฐานการสอบบัญชีไว้ 2 ประเด็น คือ 1) เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินได้แสดงข้อมูลที่ถูกต้อง และ 2) เพื่อรายงานตามข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ นอกจากนี้สมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American accounting association : AAA) ได้ให้คำจำกัดความของการสอบบัญชี (Auditing) ไว้ว่า “การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการของการรวบรวมเอกสาร และการประเมินหลักฐานเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับความสอดคล้องต่องกันของหลักฐานต่างๆ กับหลัก

เกณฑ์ที่กำหนดไว้ และทำการสื่อสารข้อมูล ข้อสรุปต่างๆ ให้ผู้ใช้ได้รับทราบ การสอบบัญชีควรกระทำโดยผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ มีประสบการณ์ และมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน” จากคำจำกัดความข้างต้นจะเห็นได้ว่าการสอบบัญชีมีส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปลีกย่อยต่างๆ ดังนี้ 1) การรวบรวมเอกสารและการประเมินหลักฐานต่างๆ (Accumulating and evaluating evidence) 2) หลักฐานกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and standard criteria) 3) บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระ (Omniscient, Competent and independent person) 4) การรายงาน (Reporting) ซึ่งจัดเป็นประเภทใหญ่ๆ ได้ 2 ประเภท คือ 1) เกี่ยวกับผู้สอบบัญชี (Related with auditor) และ 2) คุณลักษณะของการสอบบัญชี (Audit characteristics) ซึ่งคุณลักษณะของการสอบบัญชี Mansi et al (2004) ได้แบ่งเป็น 2 ประเภดังนี้ 1) คุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) หมายถึงระดับที่มีคุณภาพในงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจพบสิ่งผิดปกติด้อยมีสาระสำคัญในงบการเงิน และมีความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้อง เพียงพอ และเหมาะสม (Daniels and Booker, 2011) และ 2) ระยะเวลาการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit tenure) ซึ่งหมายถึง ระยะเวลาหรือจำนวนปีที่กิจการสอบบัญชีให้บริการแก่ลูกค้า

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน

ปีที่ ๑๗ ฉบับที่ ๒ (พฤษภาคม - สิงหาคม) ๒๕๕๔

ดังนั้นจะขอก้าวถึงในประเด็นเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี และ คุณลักษณะของการสอบบัญชีตั้งแต่ปี 1988-2007 ให้ไว้เพื่อใช้เป็นแนวทางการประยุกต์ใช้ในการทำงานวิจัยเกี่ยวกับการสอบบัญชีต่อไป เพื่อให้งานการสอบบัญชีมีคุณภาพ (Audit Quality) ได้แก่ การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Mandatory auditor rotation) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีต่างสำนักงาน (Auditor rotation in difference office) ผลกระทบจากมาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act คุณภาพในการสอบบัญชีและระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit quality and audit tenure) และความมีสาระสำคัญ (Materiality) เป็นต้น

การกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Mandatory auditor rotation)

การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นจากความกังวลเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และ คุณภาพการสอบบัญชี ที่จะลดลงเมื่อระยะเวลาที่ใช้บริการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเป็นระยะเวลาเพิ่มขึ้น Mansi et al (2004) กล่าวว่าความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีและลูกค้าจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากวัตถุประสงค์การตรวจสอบลูกค้าจะใช้เวลาลดลงเมื่อเวลาผ่านไป เช่นเดียวกับ Metcalf Committee States กล่าวว่า “การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเป็นแนวทางในการเพิ่มความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลให้งานการสอบบัญชีมีคุณภาพมากขึ้น” (U.S. Senate, 1976: p21) และเมื่อเร็วๆ นี้ นักกฎหมายได้กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างเวลาที่ใช้บริการสอบบัญชี และการลดลงของคุณภาพกำไร และได้กล่าวเป็นนัยว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีอาจเป็นวิธีการแก้ปัญหาคุณภาพการสอบบัญชี (U.S. Senate, 1977; AICPA 1978; Berton 1991; SEC 1994) ได้มีการกล่าวว่าการลดลงของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอาจทำให้ผู้สอบบัญชีให้การสนับสนุนการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่ไม่เหมาะสม ซึ่งมีผลต่อคุณภาพของ

การสอบบัญชี โดยการขยายขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี (Push the boundaries of GAAP) ซึ่งเป็นผลให้สรุปผลที่ผิดพลาดในการตรวจพบรายการทุจริต และ/หรือการแสดงรายการผิดพลาด (Misstatements) ที่เป็นสาระสำคัญ ผู้ที่เสนอให้มีการกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีกล่าวว่า การกำหนดระยะเวลาตรวจสอบ จะช่วยลดความกังวลเกี่ยวกับการถูกทำลายของความเป็นอิสระและคุณภาพการสอบบัญชี (Deis and Girous, 1992 อ้างใน Myers et al., 2003)

Carey and Simnett (2006) ได้ทำการศึกษาในประเทศออสเตรเลีย ในขณะที่ยังไม่ได้กำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี โดยทำการศึกษาความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับระยะเวลาที่ใช้บริการสอบบัญชี ซึ่งตัววัดค่า 3 ตัวที่ใช้ทำการทดสอบคือ 1) การรายงานความเห็นของผู้สอบบัญชีเรื่องความอยู่รอดของกิจการ (Going concern) สำหรับบริษัทที่กำลังประสบปัญหา 2) รายการคงค้างในการดำเนินงานที่ผิดปกติ (Abnormal working capital accruals) 3) ทำให้ผลประกอบการสูงกว่า/น้อยกว่าที่ควรจะเป็น (Benchmarks) ผลการวิจัยพบว่า การใช้บริการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเป็นระยะเวลานานจะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดคุณภาพในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับความอยู่รอดของกิจการ และทำให้ผลประกอบการสูงกว่าหรือน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และถึงแม้จะไม่พบหลักฐานของความสัมพันธ์ของการให้บริการสอบบัญชีที่ยาวนาน กับรายการคงค้างในการดำเนินงานที่ผิดปกติ แต่ก็สามารถสรุปได้ว่า การลดลงของคุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาที่ให้บริการสอบบัญชีที่ยาวนาน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Jeong et al (2005) สรุปได้ว่าการกำหนดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะช่วยเพิ่มคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นจึงทำให้ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินเพิ่มขึ้น

แต่อย่างไรก็ตามมีผู้คัดค้านการกำหนดให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี กล่าวว่า การกำหนดให้หมุนเวียน

ผู้สอบบัญชีจะเพิ่มต้นทุนการสอบบัญชี และเพิ่มความเสี่ยงของความผิดพลาดในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีใหม่ ซึ่งไม่มีความรู้ที่เพียงพอเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะของความเสี่ยงในธุรกิจที่ตรวจสอบ จะเพิ่มความผิดพลาดในการสอบบัญชี ข้อโต้แย้งดังกล่าวเป็นไปในทางเดียวกับงานวิจัยของ Hatfield et al (2007) ที่ระบุว่า การให้บริการสอบบัญชีลูกค้ารายใหม่ จะเพิ่มสัดส่วนความผิดพลาดของการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ Nelson (2006) ที่กล่าวว่าในปีแรกๆ ที่ให้บริการสอบบัญชี จะมีความเสี่ยงของความผิดพลาดในการตรวจสอบมากกว่าปีต่อมา มีหลักฐานสนับสนุนเกี่ยวกับระยะเวลาการให้บริการสอบบัญชีกับคุณภาพสอบบัญชีโดยคณะกรรมการ AICPA's Quality Control Inquiry Committee ของหน่วยงาน SEC Practice Section คณะกรรมการได้วิเคราะห์ข้อกล่าวหาที่ 406 กรณีของการสอบบัญชีผิดพลาดในระหว่างปี 1979-1991 โดย AICPA (1992) สรุปว่า ข้อกล่าวหาของการสอบบัญชีผิดพลาดจะมีความถี่ในการเกิดขึ้นเป็นจำนวนสามครั้งเมื่อสำนักงานสอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีในปีแรก หรือปีที่สอง และ Pricewaterhouse Coopers (2002) กล่าวว่า ความไม่รู้อยู่เกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจของลูกค้า จะเพิ่มความน่าจะเป็นในการสอบบัญชีผิดพลาดในช่วงแรกๆ ของความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า

การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีต่างสำนักงาน (Auditor rotation in difference office)

Jennings et al. (2006) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของการกำกับดูแลกิจการที่ดีและการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี กับการรับรู้ความเป็นอิสระ และคดีความฟ้องร้องทางกฎหมาย ได้ผลการศึกษาว่าการกำกับดูแลกิจการที่ดี และการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี จะเพิ่มการรับรู้ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และคดีฟ้องร้องทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความผิดในการแสดงงบการเงินในทาง

ทุจริตจะน้อยลง ถ้าการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของข้อกำหนดขั้นต่ำของการปฏิบัติตามการกำกับดูแลกิจการที่ดี Jennings et al. (2006) ได้อ้างว่ามีงานวิจัยหลายชิ้นซึ่งสนับสนุนว่า การหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชีจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระมากขึ้น เช่น งานวิจัยของ Arel et al., (2005); Brody and Moscovice (1998); Kemp et al. (1983); Ramsey (2001); Winters (1978) และ Wolf et al. (1999)

Lynn Turner (2002) ดำรงตำแหน่ง Chief Accountant ใน Securities and Exchange Commission (SEC) ได้กล่าวในการประชุม United States Senate Committee on Banking, Housing and Urban Affairs เมื่อวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2002 ว่าเพื่อปกป้องความเป็นอิสระ (independence) และความซื่อสัตย์ (Integrity) ของผู้สอบบัญชี สภานิติบัญญัติ (Congress) ควรกำหนดให้มีการหมุนเวียนสำนักงานสอบบัญชี โดยเชื่อว่าการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีต่างสำนักงานจะส่งผลให้คุณภาพของงานการสอบบัญชีมีคุณภาพมากขึ้น

ผลกระทบจากมาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act

สำนักงานตรวจสอบภาครัฐของสหรัฐอเมริกา (United States General Accounting Office : GAO) (2005) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของมาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act โดยการแจกแบบสอบถามไปยังผู้อำนวยการฝ่ายการบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ ของบริษัทผู้รับการตรวจสอบ จำนวน 1,000 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า ความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชี เนื่องจากบริษัทผู้รับการตรวจสอบคิดว่า ผู้สอบบัญชีคนใหม่ยังไม่มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานกับบริษัทของตนในปีแรกที่มีการตรวจสอบ

วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน
ปีที่ ๑๗ ฉบับที่ ๒ (พฤษภาคม - สิงหาคม) ๒๕๕๔

ผลการวิจัยของสำนักงานตรวจสอบภาครัฐของสหรัฐอเมริกา ได้ระบุถึงปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชี ดังนี้ (1) ปัจจัยด้านการศึกษาของผู้สอบบัญชี (2) ปัจจัยด้านการฝึกอบรมของผู้สอบบัญชี และ (3) ปัจจัยด้านประสบการณ์ในการทำงานของผู้สอบบัญชี ผลสรุปจากงานวิจัยนี้พบว่า บริษัทผู้รับการตรวจสอบเชื่อว่าความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีมีผลทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นในปีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

นอกจากผลกระทบในส่วนของความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในการสอบบัญชีแล้ว จากผลงานวิจัยของสำนักงานตรวจสอบภาครัฐของสหรัฐอเมริกา ทำให้ทราบว่าการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีนี้มีผลกระทบต่อบริษัทผู้รับบริการงานสอบบัญชี นั่นคือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เพิ่มสูงขึ้น ต้นทุนทางบัญชีของกิจการที่สูงขึ้น เวลาในการปฏิบัติงานที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซับซ้อนมากขึ้น อีกทั้งการอธิบายถึงรายละเอียดในวิธีการบันทึกบัญชีที่กิจการเลือกใช้ให้กับผู้สอบบัญชีรายใหม่ ที่เข้ามาตรวจสอบให้กับบริษัทในปีแรกที่มีเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

McCarthy (2004) ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการนำ Sarbanes-oxley act มาใช้ในเรื่องการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี โดย McCarthy ได้กล่าวถึงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีรายใหม่ควรต้องระมัดระวัง คือ เมื่อมีการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรายใหม่ต้องมีความรู้ในลักษณะการดำเนินงานของบริษัทผู้รับการตรวจสอบเป็นอย่างดี และควรจะมีการติดต่อสื่อสารระหว่างบริษัทผู้รับการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีในเรื่องของการวางแผนงานตรวจสอบ นโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ เพื่อป้องกันความเข้าใจผิด และความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Nashwa (2005) ที่ได้กล่าวถึงความสำคัญของการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชี

ภายนอก กับคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทผู้รับการตรวจสอบเกี่ยวกับการเลือก และเปลี่ยนนโยบายการบัญชี การปรับปรุงแผนงาน การตรวจสอบ หรือการเปลี่ยนแปลงรายงานการสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยให้เกิดความเข้าใจ และช่วยป้องกันความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้

งานวิจัยของ Nashwa (2005) ซึ่งได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act กับคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยการแจกแบบสอบถามไปยังบริษัทที่มีรายชื่ออยู่ใน Wall Street Journal Index จำนวน 90 บริษัท ผลการศึกษพบว่า จากมาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act นั้น มีผลทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาดในงานสอบบัญชีมีเพิ่มสูงขึ้นในปีที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี เนื่องจากจากผู้สอบบัญชีรายใหม่ ขาดความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับธุรกิจที่ตนได้ทำการตรวจสอบ และความเสี่ยงจะลดลงเมื่อความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับกิจการที่รับการตรวจสอบมีระยะเวลาที่ยาวนานประมาณ 7 ปีหรือมากกว่านั้น ในส่วนของคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น ผู้วิจัยพบว่า จากมาตรการสับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีนี้นี้ ไม่มีผลทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง หรือเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด

คุณภาพในการสอบบัญชีและระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit quality and audit tenure)

Mansi et al (2004) ได้กล่าวไว้ว่า ผู้สอบบัญชีมีบทบาท 2 ส่วนคือ 1) บทบาทในการให้ข้อมูล (Information role) และ 2) บทบาทในการรับประกันความน่าเชื่อถือของรายงาน (Insurance role) โดยที่คุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) ทำให้การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินมีความน่าเชื่อถือและทำให้ต้นทุนของเงินทุนลดลง ส่วนบทบาทในการรับประกันความน่าเชื่อถือของรายงานวัดจากการตอบสนองของตลาด (Market reaction) ต่อการเปลี่ยนแปลง

ผู้สอบบัญชี โดยงานวิจัยฉบับนี้มุ่งเน้นที่คุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) ซึ่งวัดจากขนาดของกิจการสอบบัญชี (Size) และ ระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit tenure) เพื่อเชื่อมโยงกับบทบาทในการให้ข้อมูล (Information role) และบทบาทในการรับประกันความน่าเชื่อถือของรายงาน (Insurance role) ของผู้สอบบัญชี งานวิจัยนี้ใช้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 8,529 firm-years ในปี 1974-1998 จากฐานข้อมูล Compustat จากการวิจัยพบว่าบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่มีคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality) มากกว่า เนื่องจากมีความสามารถในการสั่งการมากกว่า ประกอบกับต้องการรักษาคุณภาพในการตรวจสอบให้อยู่ในระดับสูง เนื่องจากมีความสูญเสียชื่อเสียงมาก หากเกิดความล้มเหลวในการตรวจสอบรวมทั้งผู้สอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะช่วยลดต้นทุนของดอกเบี้ยได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Watt & Zimmerman (1986); DeAngelo (1981) อ้างใน Mansi et al (2004) ที่พบว่าขนาดของกิจการสอบบัญชี (Size) ใหญ่จะส่งผลให้มีคุณภาพของงานการสอบบัญชี (Audit quality) จำนวนมาก นอกจากนี้ระยะเวลาที่ยาวนานในความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าจะเกี่ยวข้องกับคุณภาพของการให้ข้อมูล และลดความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าโดยในช่วงระยะเวลาปีแรกๆ ในการสอบบัญชี การตกแต่งกำไรหรือการบริหารกำไร (Earnings management) จะลดลงถ้าระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit tenure) เพิ่มขึ้น ดังนั้นขนาดของกิจการสอบบัญชี (Size) และการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit Tenure) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Geiger & Raghunandan (2002) ที่พบว่าระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า ถ้ามีระยะเวลายาวนานจะส่งผลให้มีคุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) สูง นอกจากนี้การฟ้องร้องดำเนินคดีเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีจะสูงในบริษัทที่มีความเสี่ยงสูง ดังนั้นคุณภาพของ

งานการสอบบัญชี (Audit quality) ของผู้สอบบัญชีจะต้องยิ่งสูงมากในบริษัทที่มีความเสี่ยงสูง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Carcello & Palmrose (1994) อ้างใน Mansi et al (2004) ที่พบว่าการฟ้องร้องผู้ตรวจสอบบัญชีในบริษัทที่มีความเสี่ยงสูงต้องมีการสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง (Audit quality)

ความมีสาระสำคัญ (Materiality)

การประเมินความเสี่ยงควรมีการพิจารณาถึงความมีสาระสำคัญของแต่ละรายการด้วย เนื่องจากความเสี่ยงมีความสัมพันธ์ต่อความมีสาระสำคัญ กล่าวคือ รายการที่มีความมีสาระสำคัญสูง ย่อมมีความเสี่ยงสูงกว่ารายการที่มีความมีสาระสำคัญต่ำ

รายการในงบการเงินมีสาระสำคัญเมื่อพิจารณาในสภาพแวดล้อมที่รายการนั้นปรากฏอยู่ และพบว่ารายการนั้นมีจำนวนเงินสูงเมื่อเทียบกับรายการอื่นๆ ในงบการเงินเดียวกัน ซึ่งจำนวนเงินที่สูงในระดับนี้มีผลให้การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินต่อรายการนั้นแตกต่างไปจากการตัดสินใจต่อรายการแบบเดียวกัน แต่มีจำนวนเงินน้อยกว่า ข้อมูลเกี่ยวกับแนวคิดเรื่องความมีสาระสำคัญนี้มีผลกระทบโดยตรงต่อการสอบบัญชีในทุกเรื่อง ดังนั้น การพิจารณาว่าเรื่องใดมีสาระสำคัญหรือไม่จึงต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้เชี่ยวชาญทางวิชาชีพ (Professional judgment)

สาระสำคัญที่มีต่อรายการหนึ่งอาจไม่มีความสำคัญต่ออีกรายการหนึ่งก็ได้ การพิจารณาความมีสาระสำคัญควรกระทำในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ขณะที่ทำการตรวจสอบ และในขั้นตอนการประเมินและสรุปผลสิ่งที่พบจากการตรวจสอบ การพิจารณาความมีสาระสำคัญนี้ช่วยให้การทำงานมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น โดยมุ่งเน้นเฉพาะการตรวจสอบ เรื่องที่สำคัญมากกว่าการตรวจสอบ เรื่องที่ไม่สำคัญ และยังช่วยให้สามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบซึ่งเหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ โดยปกติแล้วไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอนที่กำหนดว่าควรพิจารณาความมีสาระสำคัญในระดับงบการเงินหรือระดับแต่ละรายการในงบการเงิน

อย่างไรก็ตาม เพื่อช่วยให้การตัดสินใจง่ายขึ้น ควรพิจารณาถึงลักษณะของรายการ ความสำคัญและความสัมพันธ์ต้องการเงิน

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคตที่ศึกษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุน

การศึกษาการสอบบัญชีจากงานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่เป็นการศึกษากลุ่มตัวอย่างจากบริษัทโดยทั่วไป ไม่ได้เจาะกลุ่มตัวอย่างโดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งจะเห็นได้ว่าในปัจจุบันตลาดทุน (Capital market) ซึ่งเป็นบริษัทซื้อขายหลักทรัพย์นั้นวันจะมีความสำคัญมากขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานของธุรกิจจำเป็นต้องใช้เงินทุนจำนวนมากและมีระยะเวลาการใช้คืนเกินกว่า 1 ปีมีจำนวนมากขึ้น ซึ่งธุรกิจเหล่านี้มีการบริหารงานที่ซับซ้อน ลุ่มเสี่ยงต่อการปฏิบัติหน้าที่ที่อาจก่อให้เกิดความผิดพลาดได้ของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้งานวิจัยเหล่านี้ยังชี้ให้เห็นถึงคุณประโยชน์และคุณค่าของงานสอบบัญชีที่มีต่อกิจการและผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องจำนวนมาก ดังนั้นงานวิจัยในอนาคตที่ศึกษาเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีควรมีการศึกษาให้ครอบคลุมในประเด็นดังต่อไปนี้

1) ตรวจสอบเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีในการช่วยผ่อนคลายปัญหาตัวแทน (Agency problem) ซึ่งเป็นปัญหาระหว่างผู้บริหารกับผู้ถือหุ้นหรือผู้มีส่วนได้เสียในกิจการ ที่มีอยู่ในตลาดทุนในมุมมองต่างๆ ได้แก่ การทำสัญญาของบริษัทกับกิจการรวมค่า และปัญหาตัวแทนในโครงสร้างกิจการที่มีนักลงทุนมาจากต่างประเทศ เป็นต้น

2) ตรวจสอบเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุน ได้แก่ การตอบสนองของตลาดทุนที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงของผู้สอบบัญชี และความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับนักลงทุนในตลาดทุน เป็นต้น

3) ตรวจสอบเกี่ยวกับบทบาทของผู้สอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุนในประเด็นการป้องกันการทุจริตในงบการเงินของกิจการ ตรวจสอบบทบาทของขนาดกิจการสอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุน เป็นต้น ซึ่งประเด็น

นี้มีผู้ยกตัวอย่างและศึกษาวิจัย กรณีศึกษาบริษัทเลแมน บราเธอร์ส ในสหรัฐอเมริกาเป็นจำนวนมาก ว่ามีส่วนเกี่ยวข้องทำให้ผู้มีส่วนได้เสียได้รับความเสียหายจำนวนมาก จึงเห็นควรศึกษาวิจัยในประเด็นดังกล่าว

บทสรุป

การสอบบัญชีเป็นวิธีการควบคุมที่สำคัญในการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพ มีความโปร่งใส และสามารถส่งสัญญาณเตือนภัยให้ผู้บริหารองค์กรทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับฐานะการเงินและสภาพการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การสอบบัญชี จึงหมายถึง กระบวนการของการรวบรวมเอกสารและการประเมินหลักฐานเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับความสอดคล้องต้องกันของหลักฐานต่างๆ กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และทำการสื่อสารข้อมูล ข้อสรุปต่างๆ ให้ผู้ใช้ได้รับทราบ การสอบบัญชีควรกระทำโดยผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ มีประสบการณ์ และมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน การสอบบัญชีจึงมีความเกี่ยวข้องกับประเด็นที่สำคัญ 2 ประเด็น คือ 1) เกี่ยวกับผู้สอบบัญชี (Related with auditor) และ 2) คุณลักษณะของการสอบบัญชี (Audit characteristics) ซึ่งคุณลักษณะของการสอบบัญชี ได้แบ่งเป็น 2 ประการดังนี้ 1) คุณภาพของการสอบบัญชี (Audit quality) ซึ่งหมายถึง ระดับที่มีคุณภาพในงานของผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจพบสิ่งผิดปกติอย่างมีสาระสำคัญในงบการเงิน และมีความเป็นอิสระในการรายงานสิ่งที่ตรวจพบได้อย่างถูกต้องเพียงพอ และเหมาะสม และ 2) ระยะเวลาการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit tenure) ซึ่งหมายถึง ระยะเวลาหรือจำนวนปีที่กิจการสอบบัญชีให้บริการแก่ลูกค้า ดังนั้นบทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนองานวิจัยที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระกับคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองต่างๆ ของงานการสอบบัญชี ให้แก่นักวิจัยรุ่นใหม่ที่มีความสนใจในงานการสอบบัญชี ได้แก่ การกำหนดให้หมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Mandatory auditor rotation) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีต่างสำนักงาน (Auditor rotation in difference office)

ผลกระทบจากมาตรการปรับเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของ Sarbanes-oxley act คุณภาพในการสอบบัญชีและระยะเวลาในการมีความสัมพันธ์กับลูกค้า (Audit quality and audit tenure) และความมีสาระสำคัญ (Materiality) บทความนี้จึงมุ่งเน้นที่จะนำเสนองานวิจัยในงานการสอบบัญชีในมุมมองต่างๆ เพื่อให้งานการสอบบัญชีออกมามีคุณภาพ มีความน่าเชื่อถือ และเชื่อมั่นในงบการเงินที่ตรวจสอบ และนอกจากนี้ยัง

ให้แนวทางเพื่อนำไปใช้พัฒนาต่อยอดในงานวิจัยการสอบบัญชีในมุมมองด้านอื่นๆ ต่อไป ตลอดจนได้นำเสนอข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคตที่ศึกษาเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อตลาดทุนไว้เป็นแนวทางให้นักวิจัยที่สนใจในงานการสอบบัญชีได้ศึกษาค้นคว้าต่อไป ซึ่งประโยชน์ที่ได้จากการศึกษารายงานนี้จะชี้ให้เห็นถึงความสำคัญและความมีคุณค่าของงานการสอบบัญชี

บรรณานุกรม

- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2551). ความเสี่ยงในการสอบบัญชี. **วารสารวิชาชีพบัญชี**. 4, 9 (เมษายน 2551) : 89-96.
- คิลิปพร ศรีจันทเพชร. (2547). Sarbanes-oxley act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีได้อย่างไร. **วารสารนักบัญชี**. 50, 2 (ธันวาคม 2546 - มีนาคม 2547) : 91-98.
- Ashbaugh-Skaife, Hollis, Collins, Daniel W., Kinney Jr., William R. (2007). "The discocery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits." **Journal of Accounting & Economics**, (44) : 166-192.
- Bobbie W. Daniels and Quinton Booker. (2011). "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality." **Research in Accounting Regulation**. 23(1) : 78-82.
- Cames, Gregory A., Englebecht, Ted D. (1995). "An investigation of the effect of effect of detection risk perceptions penalty sanctions, and income visibility on tax compliance." **The Journal of the American Taxation Association**. 17(1) : 26.
- Carey Peter and Simnett Roger. (2006). "Audit partner tenure and audit quality." **The Accounting Review**. 81(3) : 653-676.
- Daniels W. Bobbie., and Booker Quinton. (2011). "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality." **Research in accounting regulation**. 23(1) : 78-82.
- Deloitte & Touche LLP. (2005). **Sarbanes-oxley section 404 : Lessons learned and the road ahead**. [online]. available from : [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur CFO% Roundtable.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur_CFO%20Roundtable.pdf). (Access 4 October 2011).

- Ernst & Young. (2004). **"Emerging trends in internal controls : Second survey."** [online]. available from : http://Sarbanes-oxley.be/Sarbanesoxley_AABS_Emerging_Trends_survey2.pdf. (Access 4 November 2010).
- Financial Executive International (FEI). (2005). **"Sarbanes-oxley compliance costs exceed estimates."** [online]. available from : <http://www.fei.org/news/press.cfm>. (Access 4 November 2010).
- Geiger, M., and K. Raghunandan. (2002). "Auditor tenure and audit report failures." **Auditing, A Journal of Theory and Practice**. 21 : 67-78.
- Hatfield C. Richard, Jackson B. Scott, and Vandervelde D. Scott. (2007). **"The effects of auditor rotation and client pressure on proposed audit adjustments."** Working Paper, University of Alabama, Tuscaloosa, AL. [online]. available from : http://aaahq.org/audit/midyear/08midyear/papers/35_Hatfield_EffectsAudtorRotation.pdf. (Access 4 October 2011).
- Hermanson, Heather M., Hermanson Dana R., and Carcello, Joseph V. (1996). "An analysis of multinational audit failures." **The International Journal of Accounting**. 31(3) : 281-291.
- Hill, C. J. and Neeley, S.E. (1988). "Differences in the consumer decision process for professional & generic services." **Journal of Services Marketing**. 2(1) : 17-23.
- Jennings Moody Marianne, Pany J.Kurt and Reckers M.J. Philip. (2006). "Strong corporate governance and audit firm rotation : Effects on judge's independence perceptions and litigation judgments." **Accounting Horizons**. 20(3) : 253-270.
- Jeong, S. W., K. Jung, and S. Lee. (2005). "The effect of mandatory auditor assignment and non-audit service on audit fees : Evidence from Korea." **International Journal of Accounting**. 40(3) : 233-248.
- Kulizick, Raymond S. (2004). "Sarbanes-oxley act : Effects on financial transparency." **Advanced Management Journal**. 69(1) : 43-49.
- Mansi et al. (2004). "Does auditor quality and tenure matter to investors? evidence from the bond market." **Journal of Accounting Research**. 42(4) : 755-793.
- Margheim, L. (2004). "Further evidence on external auditors reliance on internal auditors." **Journal of Accounting Research**. 24(2) : 194-205.

- McCarthy, Ed. (2004). "Tips for the sarbanes-oxley learning curve : The act has brought more complexity to firm management: Here's some broad-based help." **Journal of Accountancy**. June 1. [online]. available from : <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2004/Jun/TipsForTheSarbanesOxleyLearningCurve.htm>
- Myers, J.: L. Myers: and T. Omer. (2003). "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings : A case for mandatory auditor rotation?." **The Accounting Review**. 78 : 779-99.
- Nashwa, George. (2005). "Auditor Rotation and the Quality of Audits." **The CPA Journal**. 74 : 22-26.
- Nelson, M. (2006). "Ameliorating conflicts of interest in auditing : Effects of recent reforms on auditors and their clients." **Academy of Management Review**. 31(1) : 30-42.
- Nikkines, Jussi, and Sahlstrom, Petri. (2003). "Do auditors assess the systematic market risk in their audit pricing decisions? International evidence." **Advances in Accounting**, 20 : 233-244.
- Oxera Consulting Ltd. (2006). "**The cost of capital : An international comparison.**" London stock exchange.
- Schneider, A. (1984). "Modeling external auditors' evaluations of internal auditing." **Journal of Accounting Research**, 22(2) : 657-678.

