

ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ของบริษัทจดทะเบียน

จุฑามาน สิทธิผลวนิชกุล*
ดร.มนวิกา ผดุงสิทธิ์**

บทนำ

ในปัจจุบันถือว่าเป็นยุคทองของผู้บริโภคเนื่องจากผู้บริโภคมีทางเลือกใหม่ๆ ที่จะมาตอบสนองความต้องการและสนองที่เปลี่ยนแปลงไปได้อย่างมากมาย ตัวอย่างเช่น การที่ผู้บริโภคจะซื้อโทรศัพท์ 1 เครื่องในอดีตนั้น อาจนึกถึงตราสินค้าหรือผู้ผลิตที่มีอยู่จำนวนน้อยราย หรือถ้าจะซื้อรถยนต์สักคัน ก็จะมีผู้จำหน่ายเพียงไม่กี่ราย แต่ในปัจจุบันการแข่งขันที่เพิ่มสูงขึ้นรวมทั้งการสื่อสารที่แพร่หลาย ทำให้ผู้บริโภคมีทางเลือกมากมายที่จะเลือกซื้อสินค้าที่ตนพึงพอใจในราคาที่ยอมรับได้ ธุรกิจต่างหาวิธีการหลากหลายที่จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและสร้างความได้เปรียบในการดำเนินธุรกิจ โดยกลยุทธ์ที่นำมาใช้นั้นไม่เพียงแต่ใช้กลยุทธ์ราคาเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่จะรวมถึงกลยุทธ์อื่นๆ รวมทั้งการเล่นเกมทางธุรกิจเพื่อแย่งชิงลูกค้า เพื่อให้องค์กรของตนสามารถเติบโตได้อย่างยั่งยืน

* มหาบัณฑิตโครงการปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สถานการณ์เช่นเดียวกันนี้ได้เกิดขึ้นกับธุรกิจการสอบบัญชี จากรายงานผลการดำเนินงานของสภาวิชาชีพบัญชี ตั้งแต่เดือนเมษายน-สิงหาคม พ.ศ. 2549 มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังคงมีสถานภาพเป็นผู้สอบบัญชีประมาณ 6,335 ราย¹ และจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังคงมีสถานภาพเป็นผู้สอบบัญชีได้เพิ่มขึ้นเป็น 7,031 ราย จากข้อมูล ณ วันที่ 30 เมษายน 2550² จำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เพิ่มมากขึ้นทำให้เกิดภาวะการแข่งขันกันเองระหว่างผู้สอบบัญชีเพื่อหาฐานลูกค้าใหม่รวมทั้งรักษาฐานลูกค้าเดิมที่มีอยู่ วิธีการหนึ่งที่เป็นที่น่ากังวลว่าผู้สอบบัญชีหรือบริษัทตรวจสอบบัญชีอาจนำมาใช้ก็คือ การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำ เห็นได้จากงานวิจัยและ/หรือบทความจำนวนมากในเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (เช่น งานวิจัยของ Ghosh and Lustgarten (2005) และบทความของ Turpen (1995) และ Markelevich et al. (2005) ที่ตีพิมพ์ใน The CPA Journal) สืบเนื่องจากความวิตกว่า การแข่งขันในด้านค่าธรรมเนียมจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีอาจจะกำหนดค่าธรรมเนียมในปีแรกค่อนข้างต่ำเพื่อดึงดูดลูกค้า แต่จะไปขึ้นค่าธรรมเนียมในปีต่อๆ มา จึงเสมือนกับผู้สอบบัญชีมีส่วนได้ส่วนเสียในทางการเงินกับการดำเนินกิจการต่อของลูกค้า นอกจากนี้ การกำหนดค่าธรรมเนียมที่ต่ำลงอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพยายามหาลูกค้าให้ใหม่กับเพื่อชดเชยกับรายได้ต่อลูกค้าที่ลดลง การรับงานสอบบัญชีเป็นจำนวนมากอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี ซึ่งจะมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินและสภาพเศรษฐกิจโดยรวม เนื่องจากผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้ลงทุน ธนาคารที่ให้สินเชื่อ อาจทำการตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจากได้รับข้อมูลไม่ครบถ้วน หรือข้อมูลไม่ถูกต้องตามที่ควร ความเสียหายจะเกิดขึ้นในกรณีของบริษัทจดทะเบียนและ

รับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียน) ที่มีผู้นำงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับธุรกิจอย่างกว้างขวาง ดังนั้นหากข้อมูลในงบการเงินที่ประกาศต่อสาธารณชนไม่สะท้อนถึงสภาพการดำเนินงานของกิจการ ก็ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจทั้งในด้านจุลภาคและมหภาค

เช่นเดียวกับการเพิ่มฐานลูกค้าของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีสามารถใช้กลยุทธ์ที่หลากหลาย ซึ่งไม่จำเป็นว่าจะต้องเป็นกลยุทธ์ด้านราคาเพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเวลาและทรัพยากรมีอยู่จำกัด องค์กรไม่สามารถลองผิดลองถูกใช้กลยุทธ์ต่างๆ แล้วตัดสินใจว่ากลยุทธ์ใดเหมาะสมมากที่สุด หากองค์กรสามารถทราบได้ตั้งแต่แรกว่ากลยุทธ์ใดเหมาะสมและนำมาปรับใช้ ก็จะทำให้องค์กรนั้นได้เปรียบในการแข่งขัน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีจึงควรศึกษาให้ทราบถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีที่แท้จริงของลูกค้า เพื่อที่จะได้นำปัจจัยดังกล่าวมาปรับใช้เป็นกลยุทธ์ในการพัฒนาตนเองและแข่งขันกับผู้สอบบัญชีรายอื่นๆ เพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอดได้ในระยะยาว และในขณะเดียวกันก็ไม่กระทบกับคุณภาพของงานสอบบัญชี

งานวิจัยของ สมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา และคณะ (2540) ที่จัดทำขึ้นในปี พ.ศ.2540 ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน พบว่าปัจจัยสำคัญที่ลูกค้าใช้ในการเลือกผู้สอบบัญชี 3 อันดับแรกได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีและความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนปัจจัยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนั้น กลับไม่ได้เป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่ลูกค้านำมาพิจารณาในการเลือกผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด

1 <http://www.fap.or.th/info/detail.php?sid=429&type=030> (Date of Access: July 2007)

2 สภาวิชาชีพบัญชี, รายงานประจำปี พ.ศ. 2549-2550

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันสภาพทางเศรษฐกิจ สังคม และสภาพแวดล้อมที่มีผลต่อวิชาชีพบัญชีได้เปลี่ยนแปลงไปจากช่วงเวลาที่ผ่านมา ศักยภาพของวิชาชีพบัญชี (2540) ได้ศึกษาอย่างมาก อาทิเช่น การประกาศใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นมา การยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 การจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์แทนสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เพื่อกำหนดมาตรฐาน คุณภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี เพื่อให้เกิดการพัฒนา และสร้างความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใสของงบการเงิน และสร้างวิชาชีพบัญชีให้เข้มแข็งขึ้น รวมไปถึงการพัฒนามาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่จำเป็นต่อวิชาชีพให้มีความทันสมัย สอดคล้องกับมาตรฐานสากล และเหมาะสมกับสภาพการดำเนินธุรกิจของประเทศไทย การกำหนดหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลต่อปัจจัยที่ลูกค้านำมาใช้ในการเลือกผู้สอบบัญชี เช่น งานวิจัยของ Ghosh and Lustgarten (2005) ที่พบว่า การแข่งขันด้านราคาของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กทวีความรุนแรงขึ้น และปัจจัยหนึ่งที่ลูกค้าใช้ในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีคือ ค่าธรรมเนียม หรืองานวิจัยของ Sands and Huang (2002) ที่พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทต่างๆ ในประเทศออสเตรเลีย งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาเปรียบเทียบปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งการเปรียบเทียบปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนแยกตามบริษัทจดทะเบียนที่เลือกสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 (ซึ่งประกอบด้วย PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd. Ernst & Young Office Limited KPMG Audit (Thailand) Limited และ Deloitte Touche Tohmatsu Jayach Co. Ltd.) และบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้เลือก

สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 โดยงานวิจัยนี้จะศึกษาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น เนื่องจากผลการดำเนินงานรวมทั้งงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนได้นำไปใช้อ้างอิงและตัดสินใจอย่างกว้างขวาง โดยช่วงเวลาในการศึกษา คือในช่วงเดือนตุลาคม-เดือนธันวาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งผลการศึกษาที่ได้จะนำไปใช้ประโยชน์ซึ่งวิจัยที่ธุรกิจให้ความสำคัญในการเลือกผู้สอบบัญชี และน่าจะเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีที่จะสำนักงานสอบบัญชีที่สามารถนำผลการวิจัยไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนากลยุทธ์ในการแข่งขัน รวมทั้งหน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำผลการวิจัยนี้ใช้ในการพิจารณาว่าวิชาชีพสอบบัญชีมีการแข่งขันไปในทิศทางใด สอดคล้องกับกฎระเบียบและแนวปฏิบัติของวิชาชีพหรือไม่

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องจะแบ่งเป็น 2 ส่วนใหญ่ คือ ส่วนแรกจะเป็นกฎหมาย ระเบียบ ประกาศของทางราชการที่ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน และส่วนที่สองจะเป็นงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง สำหรับในส่วนแรกนั้น พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุน ได้กำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบและมีคุณสมบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนด ซึ่งจากข้อมูล ณ วันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2549 มีบริษัทที่ตรวจสอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ได้จำนวน 29 บริษัท มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. จำนวน 102 คน และตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2549 เป็นต้นไป หากผู้สอบบัญชีรายเดิมปฏิบัติหน้าที่สอบทานหรือตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทมาแล้วห้าปีติดต่อกันจะต้องมีการหมุนเวียนผู้สอบ

บัญชีด้วย³ ส่วนพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 นั้น กำหนดให้คณะกรรมการของบริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนให้แล้วเสร็จก่อนนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้น

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีที่ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม 2547 และยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้กำหนดขอบเขตของวิชาชีพบัญชีใน 6 ด้าน คือ การบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีนั้น นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในมาตรา 11 และในหมวด 5 ของพระราชบัญญัติฯ ได้ระบุถึงการควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชี (มาตรา 37-43)

สำหรับข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี โดยตรงมาจากกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ซึ่งได้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สรุปได้ดังนี้

(1) ผู้สอบบัญชีควรมีความเป็นอิสระ ทั้งฐานะและชื่อเสียงสุจริต เช่น ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ขาดความเป็นกลาง ไม่รับผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้อง ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของกิจการเงิน

(2) ผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ไม่สอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ และปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและรอบคอบตามมาตรฐาน

การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

(3) ผู้สอบบัญชีควรมีมรรยาทต่อลูกค้า ไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จาก การสอบบัญชี และไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมาย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(4) ผู้สอบบัญชีควรมีมรรยาทต่อเพื่อนสมาชิกวิชาชีพ ไม่แย่งงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่นและไม่ทำการสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น

(5) ผู้สอบบัญชีควรมีมรรยาททั่วไป เช่น ไม่โฆษณาหรือยินยอมให้ผู้อื่นโฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เว้นแต่การแสดงชื่อ คุณวุฒิ ที่อยู่ หรือ ชื่อและที่ตั้ง สำนักงานของตน ไม่กำหนดค่าธรรมเนียมหรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินลงทุนของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนสอบบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์

นอกจากนี้ ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 44 (พ.ศ. 2544) ได้กำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ว่า ต้องไม่สอบบัญชีเกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ เมื่อพิจารณาจากขอบเขตการปฏิบัติงานและแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีที่จะพึงปฏิบัติหน้าที่ได้โดยมีประสิทธิภาพแล้ว จะมีความสามารถในการตรวจสอบและรับรองการสอบบัญชีได้ไม่เกิน 300 รายต่อปี ดังนั้น ถ้าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี จะถือว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายนั้นสอบบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถที่จะปฏิบัติงาน และไม่รักษามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต⁵

3 ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เรื่อง รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ ณ วันที่ 29 ธันวาคม 2543

4 กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

5 ประกาศคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ฉบับที่ 44 (พ.ศ. 2544)

จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนด กฎ ระเบียบต่างๆ ของวิชาชีพการสอบบัญชีนั้น ส่วนหนึ่งกำหนดออกมาเพื่อควบคุมมรรยาทของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน ดังนั้น การที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีจะใช้กลยุทธ์ใดในการดึงดูดลูกค้า จึงจำเป็นต้องพิจารณา กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องด้วย ยกตัวอย่าง เช่น ข้อกำหนดที่ห้ามผู้สอบบัญชีโฆษณาเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของตนนั้น ทำให้กลยุทธ์ที่ผู้สอบบัญชีสามารถจะนำมาใช้ได้นั้น จะมีความแตกต่างจากกลยุทธ์ในการขายสินค้าทั่วไป ไปที่เขียนอยู่ในหนังสือการตลาด Mangos et. al (1995) เสนอว่าในการตลาดเพื่อเปิดสำนักงานบัญชีนั้น นักบัญชีสามารถนำแนวคิดส่วนผสมทางการตลาดมาประยุกต์ใช้โดยนักบัญชีต้องเน้นที่การให้บริการที่ดีในธุรกิจที่ตนมีความชำนาญเพื่อให้บริการที่ให้กับลูกค้านั้นมีคุณภาพ ส่วนในด้านราคานั้น ควรกำหนดค่าธรรมเนียมที่เหมาะสม มีที่ตั้งสำนักงานที่ลูกค้าสามารถติดต่อได้สะดวก มีกลุ่มลูกค้าเป้าหมายที่ชัดเจน รวมถึงการประชาสัมพันธ์ ซึ่งควรมีการบอกต่อ มีผู้แนะนำและประกันคุณภาพของบริการของนักบัญชี อย่างไรก็ตาม ในการประยุกต์ใช้กลยุทธ์การประชาสัมพันธ์นั้น นักบัญชีควรคำนึงถึงความเหมาะสมด้วยการแนะนำและการประกันคุณภาพดังกล่าวจะสัมพันธ์กับวิชาชีพที่ขัดกับมรรยาทของวิชาชีพหรือไม่

Hill and Neeley (1988) ให้ความเห็นเรื่องมุมมองของลูกค้าในการเลือกใช้บริการวิชาชีพต่างๆ เช่น บัญชีนั้น มีความแตกต่างอย่างมากจากการเลือกใช้บริการทั่วไป เช่น บริการทำความสะอาด เนื่องจากการเลือกใช้บริการของวิชาชีพนั้น นอกจากจะต้องพิจารณาปัจจัยทั่วไปของการให้บริการแล้ว ยังต้องคำนึงถึงปัจจัยเฉพาะที่แตกต่างกันของแต่ละวิชาชีพด้วย เช่น ความรู้ ความสามารถของผู้ให้บริการ ซึ่งมีผลต่อการเลือกใช้บริการหรือการตัดสินใจใช้บริการต่อของลูกค้า ในการเลือกผู้สอบบัญชีหรือตัดสินใจว่าจะใช้บริการผู้สอบบัญชีรายเดิมหรือไม่นั้น ผู้ตัดสินใจจะต้องหาข้อมูลให้ได้มากที่สุดเพื่อประกอบการประเมินผู้สอบบัญชีหรือสำนักงาน

สอบบัญชีต่างๆ แต่ข้อมูลจากภายนอกที่นำมาตัดสินใจนั้นมีจำกัด เนื่องจากมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อวิชาชีพ เรื่องมรรยาททั่วไปของการสอบบัญชีที่ยินยอมให้สำนักงานสอบบัญชีโฆษณาต่อสาธารณะ ดังนั้น ข้อมูลที่บริษัทนำมาตัดสินใจจึงมาจากแหล่งข้อมูลบุคคล เช่น การแนะนำจากผู้เคยใช้บริการโดยภาคัยนำเชื่อถือจากบุคคลดังกล่าว (Hill and Neeley, 1988) นอกจากนี้ ผู้ที่ตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีมักจะมีความรู้หรือความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชี ภาคัยประสบการณ์และความรู้ของตนเองในการตัดสินใจ ในหลายๆ กรณี การเลือกผู้สอบบัญชีจะดำเนินการอยู่ในสำนักงานตรวจสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ซึ่งประกอบด้วย Pricewaterhouse-Coopers ABAS Ltd., Ernst & Young Office Limited KPMG Audit (Thailand) Limited และ Deloitte Touche Tohmatsu (Thailand) Co.,Ltd. เนื่องจากความมีชื่อเสียงและส่วนแบ่งทางการตลาดของกลุ่ม Big 4 เป็นส่วนใหญ่ มีบางบริษัทที่เลือกสำนักงานสอบบัญชีโดยพิจารณาจากขนาดของบริษัทของตน ความเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี หรือที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม การเปรียบเทียบสำนักงานสอบบัญชีโดยตรงนั้น ยังมีข้อจำกัดจากมาตรฐานที่กำหนดโดยวิชาชีพสอบบัญชี (Oxera Consulting Ltd., 2006)

สมหวัง สุโกชชัยวัฒนา และคณะ (2540) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมทั้งปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน ในภาพรวมพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความสำคัญมากที่สุด 3 อันดับแรก ได้แก่ จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และเมื่อใช้การวิเคราะห์ตัวประกอบแบบ Exploratory Factor Analysis สามารถแบ่งปัจจัยออกเป็น 6 กลุ่ม เรียงตามลำดับความสำคัญ ดังนี้ คือ คุณภาพงานสอบบัญชีและการให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ความสามารถและความ

เชี่ยวชาญของทีมงานสอบบัญชี ขนาดและที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี การเป็นที่ยอมรับและเชื่อถือของบริษัทแม่หรือผู้ถือหุ้นหลัก และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำ และสรุปว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่ใช่ปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการพิจารณาเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ เมื่อศึกษาแยกตามขนาดของธุรกิจและประเภทธุรกิจ พบว่า ปัจจัยต่างๆ ข้างต้นค่อนข้างคล้ายคลึงกัน ส่วนปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สำคัญมากที่สุด 3 อันดับแรกในภาพรวม ได้แก่ ความไม่พอใจในคุณภาพงานสอบบัญชี การยอมรับสำนักงานสอบบัญชีนั้นของคุณภาพนอก และการขาดประสบการณ์ของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และเมื่อใช้การวิเคราะห์ตัวประกอบแบบ Exploratory Factor Analysis สามารถแบ่งปัจจัยออกเป็น 6 กลุ่มเรียงตามลำดับความสำคัญคือ ความขัดแย้งในเรื่องงานสอบบัญชี ความสัมพันธ์ที่ไม่ดีและการไม่ได้รับความสะดวกในการติดต่อกับผู้สอบบัญชี การรวมกิจการของสำนักงานสอบบัญชีหรือของบริษัทลูกค้า ความสามารถ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ในการสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชีและการเป็นที่ยอมรับของคุณภาพนอก สุดท้ายคือความมีชื่อเสียงและความต้องการบริการอื่นนอกเหนือจากบริการสอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีก็ไม่ได้เป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่ลูกค้าพิจารณาในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

ผลการศึกษาของสมหวัง สุโขชัชยวัฒน์ และคณะ (2540) สอดคล้องกับผลการศึกษานี้ของนนทิศา คบหมู่ และคณะ (2547) ที่พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับความพึงพอใจของลูกค้าที่เป็นบริษัทจดทะเบียนที่มีมูลค่าตามราคาตลาดมากที่สุด 50 อันดับแรก (SET 50) ที่มีต่องานสอบบัญชีมีอยู่ 4 ปัจจัย คือ ปัจจัยด้านการปฏิบัติงาน ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีในบริษัท และปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังพบปัจจัยเพิ่มเติมที่มีผลต่อความพึงพอใจของลูกค้า เช่น ความถี่ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ความถี่ใน

การสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีความรู้ ความสามารถและความชำนาญไม่เพียงพอ การปฏิบัติงาน ปัญหาเรื่องเอกสาร เวลาในการปฏิบัติงาน มนุษย์สัมพันธ์ของทีมงานตรวจสอบ และความไม่สะดวกในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี งานวิจัยนี้จึงได้นำปัจจัยดังกล่าวมาพิจารณาเพิ่มเติมในการศึกษาครั้งนี้ด้วย

นางลักษณ์ พัฒนบัณฑิต และคณะ (2542) ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร และสามารถแบ่งปัจจัยออกเป็น 5 กลุ่มตามลำดับความสำคัญคือ คุณภาพของงานและการให้บริการด้านข้อมูลและวิชาการที่เกี่ยวข้อง ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการกับบุคคลที่เกี่ยวข้องและอัตราค่าบริการ บุคลิกภาพส่วนตัวของผู้ให้บริการและภาพลักษณ์ของสำนักงานบัญชี ความมีชื่อเสียงของเจ้าของและของสำนักงานบัญชีและปัจจัยร่วมอื่นๆ นอกจากนี้ ยังพบว่าความแตกต่างของขนาดธุรกิจมีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชี ในขณะที่ความแตกต่างของประเภทธุรกิจไม่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชี งานวิจัยของธนศศิริ ผาภูมิตร และคณะ (2542) ที่สำรวจคุณภาพและความพึงพอใจจากการใช้บริการการสอบบัญชีบริษัทต่างๆ ให้ผลที่สอดคล้องกันคือ ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ทำให้บริษัทต่างๆ มีความคาดหวังสูงในเรื่องของคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี การให้บริการ ความปลอดภัย การเอาใจใส่และความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี

สำหรับวิชาชีพสอบบัญชีในต่างประเทศนั้น Sands and McPhail (2003) ศึกษาถึงปัจจัยที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศออสเตรเลียพิจารณาในการเลือกผู้สอบบัญชี พบว่า ปัจจัยที่มีความสำคัญที่สุดคือคุณภาพในการตอบสนองความต้องการของลูกค้า และความสามารถและคุณภาพการสอบบัญชี โดยปัจจัยที่บริษัทจดทะเบียนใช้ในการเลือกผู้สอบบัญชีรายใหม่หรือในการเลือกผู้สอบบัญชีรายเดิมนั้นไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่งานวิจัยของ Hermanson

et al. (1994) ศึกษาถึงลักษณะที่สำคัญของสำนักงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อการเลือกของลูกค้า พบว่า ปัจจัยสำคัญ 4 ประการที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการเลือกผู้สอบบัญชี ได้แก่ ชื่อเสียง บุคลากร ประสิทธิภาพในวิชาชีพ และค่าธรรมเนียมของสำนักงานสอบบัญชี โดยปัจจัยชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชีนั้นเป็นปัจจัยที่สำคัญไม่ว่าจะเป็นในช่วงเวลาใดและขนาดลูกค้าเป็นเท่าใด แต่ปัจจัยค่าธรรมเนียมจะมีความสำคัญมากขึ้นเมื่อเวลาผ่านไปสำหรับลูกค้าขนาดเล็ก แต่จะไม่มีมีความสำคัญสำหรับลูกค้าขนาดใหญ่เมื่อเปรียบเทียบกับปัจจัยชื่อเสียง

บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่จะใช้บริการจากสำนักงานตรวจสอบบัญชี Big 4 เนื่องจากความมีชื่อเสียงของสำนักงานและความหลากหลายในการให้บริการมากกว่าสำนักงานตรวจสอบทั่วไป (Sands and McPhail, 2003) Oxera Consulting Ltd. (2006) ได้ศึกษาเกี่ยวกับภาวะการแข่งขันและทางเลือกในตลาดวิชาชีพสอบบัญชีในสหราชอาณาจักร พบว่า ในจำนวนบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มดัชนีไฟแนนเชียลไทม์ 100 บริษัท มี 99 บริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีของกลุ่ม Big 4 และค่าธรรมเนียมสอบบัญชีดังกล่าวคิดเป็นร้อยละ 99 ของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มดัชนีไฟแนนเชียลไทม์ 350 บริษัท งานวิจัยดังกล่าววิเคราะห์ว่า ในอนาคตถ้ามีการสูญเสียสำนักงานสอบบัญชีจาก Big 4 เป็น Big 3 จะทำให้ลูกค้ามีทางเลือกลดลง หน่วยงานกำกับดูแลอาจต้องมีข้อบ่งชี้ในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และผู้ลงทุนอาจมีความเชื่อถือในคุณภาพของการตรวจสอบน้อยลง เนื่องจากการรวมตัวกันของสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ การเข้ามาในอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชีใหม่มีอุปสรรคค่อนข้างสูง เนื่องจากต้นทุนในการเข้าสู่อุตสาหกรรมสูงและมีระยะเวลาคืนทุนนาน รวมทั้งมีความ

เสี่ยงทางธุรกิจค่อนข้างมากในการแข่งขันกับสำนักงานสอบบัญชีเดิมในตลาด

ในขณะที่งานวิจัยของ Wolk and Wootton (1997) พบว่า ลูกค้าที่เป็นบริษัทขนาดเล็กจะพอใจกับผลการดำเนินงานสอบบัญชีขนาดเล็กมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 8⁶ เนื่องจากเห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กสามารถสนองความต้องการที่เฉพาะเจาะจงของงานสอบบัญชีปกติ และค่าธรรมเนียมสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กมีราคาถูกกว่า ซึ่งงานวิจัยของ Ghosh and Lustgarten (2005) ที่ศึกษาบริษัทที่มีข้อมูลอยู่ในฐานข้อมูล Compustat พบว่า การแข่งขันระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในด้านราคาและการแย่งชิงลูกค้ามีค่านิยมแรงมากกว่าการแข่งขันระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ โดยในช่วงเวลาที่ศึกษานั้นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กมีลูกค้าใหม่คิดเป็นร้อยละ 34 ของลูกค้าทั้งหมด ในขณะที่ลูกค้าใหม่ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กมีเพียงร้อยละ 9 ของลูกค้าทั้งหมด

นอกจากนี้ งานวิจัยของ Turpen (1990) พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในปีแรกของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชีจะต่ำกว่าค่าธรรมเนียมในปีหลังๆ จากการใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชีรายเดิมอย่างมีนัยสำคัญ ไม่ว่าจะเป็สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่มหรือนอกกลุ่ม Big 8 ซึ่ง Chan (1999) อธิบายว่า สำนักงานสอบบัญชีจะลดค่าธรรมเนียมในปีแรกเนื่องจากลูกค้าจะมีต้นทุนในการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีค่อนข้างสูง และในขณะที่เดียวกันผู้สอบบัญชีเองก็มีต้นทุนในการเริ่มงานใหม่ที่สูงเช่นกัน ซึ่งทั้งสองปัจจัยนี้ทำให้สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในอุตสาหกรรมมานานมีข้อได้เปรียบเหนือคู่แข่งรายใหม่ๆ คือ สามารถกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงในปีถัดๆ มาได้

6 สำนักงานสอบบัญชีที่เป็น Big Eight Firms ได้แก่ Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers Lybrand, Ernst & Ernst (ภายหลังเปลี่ยนเป็น Ernst & Whitney), Haskins Sells (ภายหลังเปลี่ยนเป็น Deloitte, Haskins, Sells), Peat Marwick International (ภายหลังเปลี่ยนเป็น KPMG), Price Waterhouse และ Touche Ross

สมมติฐานของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งการเปรียบเทียบปัจจัยเมื่อแบ่งกลุ่มบริษัทจดทะเบียนออกเป็น 2 กลุ่ม คือ บริษัทจดทะเบียนที่เลือกสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้เลือกสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 โดยจากประเด็นสำคัญที่สรุปจากแนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องข้างต้น และการสัมภาษณ์บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญ มีความรู้ความสามารถในทางบัญชีและวิชาชีพการสอบบัญชี ทำให้สามารถกำหนดสมมติฐานที่สำคัญ 2 ประเด็น ซึ่งเขียนในรูปของสมมติฐานทางเลือก (Alternative Hypotheses) ได้ดังนี้

H1: ปัจจัยต่างๆ ต่อไปนี้ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน

- 1) ปัจจัยด้านความสามารถและคุณภาพการสอบบัญชี
- 2) ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารและบรรยากาศในการพบลูกค้า
- 3) ปัจจัยด้านค่าธรรมเนียม
- 4) ปัจจัยด้านความมีชื่อเสียงและการยอมรับในสำนักงานสอบบัญชี
- 5) ปัจจัยด้านการให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี
- 6) ปัจจัยด้านที่ตั้งของสำนักงาน
- 7) ปัจจัยด้านคุณภาพการตอบสนองความต้องการของลูกค้า

H2: ปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ระหว่างบริษัทจดทะเบียนที่เลือกสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้เลือกสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4

ประชากรและการเก็บข้อมูล

ประชากรในงานวิจัยนี้ คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งสิ้น 493 บริษัท (ข้อมูล ณ วันที่ 26 ตุลาคม 2549) แต่เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ เหตุผลที่เลือกสำรวจเฉพาะบริษัทจดทะเบียนนั้น เนื่องจากบริษัทจดทะเบียนจะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัทให้กับบุคคลภายนอก ทำให้บทบาทและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนั้นมีความสำคัญ เพราะผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทก่อนที่จะนำออกมาเผยแพร่แก่บุคคลภายนอก ผู้ที่ตอบแบบสอบถามจะต้องเป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการเลือกผู้สอบบัญชี โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1: เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท เช่น ระยะเวลาที่บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งขึ้น สำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทใช้บริการอยู่ในปัจจุบัน ผู้ที่มีสิทธิ์ในการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และช่วงของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อปีของบริษัท โดยใช้คำถามแบบปิด

ส่วนที่ 2: เป็นการสอบถามความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับระดับความสำคัญของปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัท โดยใช้คำถามในลักษณะ Likert Scales 5 ระดับ (1 = สำคัญน้อยที่สุด จนถึง 5 = สำคัญมากที่สุด) รวมทั้งคำถามปลายเปิด เพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม

ส่วนที่ 3: เป็นการสอบถามข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม เช่น ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน และตำแหน่งงานในปัจจุบัน โดยใช้คำถามในลักษณะ Nominal Scale

ผู้วิจัยได้ทดสอบความถูกต้องและความเที่ยงตรงของแบบสอบถาม โดยให้ผู้ที่มีความรู้ในวิชาชีพบัญชีและสอบ

บัญชี 10 ท่าน ตรวจสอบความสมบูรณ์และความสอดคล้องของคำถาม และได้ทำการแก้ไข รวมทั้งเพิ่มเติมคำถามตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทุกบริษัท ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 483 บริษัท และได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 134 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 27.7 โดยแบบสอบถามที่ได้รับตอบกลับจำนวน 134 ฉบับนั้น เป็นแบบสอบถามที่สมบูรณ์ที่สามารถนำมาใช้ได้จำนวน 127 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 26 และเมื่อใช้สูตรของ Yamane เพื่อหาความคลาดเคลื่อนพบว่าได้ค่าความคลาดเคลื่อนเท่ากับ 0.076 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้

จากการสรุปข้อมูลเบื้องต้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ดำรงตำแหน่งในระดับผู้จัดการ/รองผู้จัดการ/ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี จำนวน 95 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 75 รองลงมาได้แก่ ตำแหน่งงานอื่นๆ จำนวน 19 คน (ร้อยละ 15) เป็นผู้บริหารระดับสูงจำนวน 7 คน (ร้อยละ 6) ผู้ถือหุ้น 3 คน (ร้อยละ 2) และผู้ตรวจสอบภายใน 3 คน (ร้อยละ 2) ในด้านอายุงานในบริษัทนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์การทำงานน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 37 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 29 รองลงมาคือ 5-10 ปี จำนวน 30 คน (ร้อยละ 24) 11-15 ปี จำนวน 26 คน (ร้อยละ 21) 16-20 ปี จำนวน 16 คน (ร้อยละ 12) และมากกว่า 20 ปีขึ้นไป จำนวน 18 คน (ร้อยละ 14) ในห้วงประสบการณ์การทำงานในตำแหน่งงานปัจจุบัน ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในตำแหน่งงานปัจจุบันน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 61 คน (ร้อยละ 48) รองลงมาคือ 5-10 ปี จำนวน 40 คน (ร้อยละ 32) 11-15 ปี จำนวน 13 คน (ร้อยละ 10) 16-20 ปี จำนวน 8 คน (ร้อยละ 6) และมากกว่า 20 ปี จำนวน 5 คน (ร้อยละ 4)

ในด้านข้อมูลเบื้องต้นของบริษัทนั้น บริษัทจดทะเบียนที่ตอบแบบสอบถามกลับมาส่วนใหญ่มีอายุการ

จัดตั้งมากกว่า 20 ปี คือ มีจำนวน 75 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 59 ของบริษัทที่ตอบแบบสอบถามกลับมาทั้งหมด บริษัทที่มีอายุการจัดตั้งอยู่ในช่วง 16-20 ปี เท่ากับ 32 บริษัท (ร้อยละ 17) ช่วง 11-15 ปี เท่ากับ 19 บริษัท (ร้อยละ 14) ช่วง 5-10 ปี เท่ากับ 7 บริษัท (ร้อยละ 6) และน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 4) บริษัทที่ตอบแบบสอบถามจำนวน 73 บริษัท (ร้อยละ 58) ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็น Big 4 ส่วนที่เหลือจำนวน 54 บริษัท (ร้อยละ 42) ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้เป็น Big 4 สำหรับในจำนวน 73 บริษัทที่ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 นั้น ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชี Ernst & Young Office Limited มากที่สุดจำนวน 45 บริษัท หรือคิดเป็นร้อยละ 61 รองลงมาคือใช้บริการของ KPMG Audit (Thailand) Limited จำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 15) ใช้บริการของ PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd. จำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 14) และ 8 บริษัท (ร้อยละ 10) ใช้บริการของ Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyoh Co.,Ltd. ร้อยละ 67 (85 บริษัท) ของบริษัทที่ตอบแบบสอบถามกลับมา มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระหว่าง 500,000-2,000,000 บาท ร้อยละ 17 (21 บริษัท) มีค่าธรรมเนียมอยู่ในช่วง 2,000,001-5,000,000 บาท ร้อยละ 8 (10 บริษัท) มีค่าธรรมเนียมน้อยกว่า 500,000 บาท ร้อยละ 6 (8 บริษัท) มีค่าธรรมเนียมระหว่าง 5,000,001-10,000,000 บาท และร้อยละ 2 (3 บริษัท) มีค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีมากกว่า 10,000,000 บาท

สำหรับผู้มีอิทธิพลในการเลือกหรือเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมากที่สุดนั้น คือ คณะกรรมการบริหารระดับสูงของบริษัท (ร้อยละ 40) รองลงมาได้แก่ กรรมการผู้จัดการ (ร้อยละ 17) ผู้ถือหุ้น (ร้อยละ 17) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน (ร้อยละ 14) คณะกรรมการตรวจสอบ (ร้อยละ 9) และผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน (ร้อยละ 3) ซึ่งสอดคล้องกับผู้ที่มีความคาดหวังเลือกหรือเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยคณะกรรมการบริหารระดับสูงของบริษัทจะมีความคาดหวังมากที่สุด (ร้อยละ

41) รองลงมาได้แก่ ผู้ถือหุ้น (ร้อยละ 26) กรรมการผู้จัดการ (ร้อยละ 16) ผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน (ร้อยละ 8) คณะกรรมการตรวจสอบ (ร้อยละ 8) และผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน (ร้อยละ 1)

สำหรับคำถามเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามในด้านปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน ผู้วิจัยได้คำนวณค่าเฉลี่ยของระดับความสำคัญของปัจจัยต่างๆ โดยใช้เกณฑ์ในการเปรียบเทียบ ดังนี้

- 1.00-2.33 = มีความสำคัญน้อย
- 2.34-3.66 = มีความสำคัญปานกลาง
- 3.67-5.00 = มีความสำคัญมาก

พบว่า ปัจจัย 5 อันดับแรกที่ผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าบริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญมากที่สุด ได้แก่ ความรวดเร็วตรงต่อเวลาในการให้บริการโดยสามารถส่งรายงานหน่วยงานที่กำกับดูแลทันเวลา (ค่าเฉลี่ย 4.95) รองลงมาได้แก่ การรักษาข้อมูลที่เป็นความลับของลูกค้า (ค่าเฉลี่ย 4.56) ความเป็นระบบในการทำงานของสำนักงานสอบบัญชี (ค่าเฉลี่ย 4.39) ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ ไม่มีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interests) กับลูกค้า (ค่าเฉลี่ย 4.38) และความระมัดระวังในการสอบบัญชี เพื่อให้การจัดทำบัญชีของลูกค้าตรงตามมาตรฐานบัญชี (ค่าเฉลี่ย 4.31) ส่วนปัจจัยที่ลูกค้าให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือ ปัจจัยด้านที่ตั้งสำนักงานสอบ

บัญชี (ค่าเฉลี่ย 2.31) เพราะส่วนใหญ่แล้ว ผู้ที่รับสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีจะมาปฏิบัติงานที่บริษัทลูกค้าแล้ว ปัจจัยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่นนั้นมีความสำคัญในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย 3.29)

ก่อนที่จะพิสูจน์สมมติฐานที่ตั้งไว้ ผู้วิจัยนำตัวแปรย่อยที่ใช้ในการวัดปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีจำนวน 51 ตัวแปร มาทดสอบด้วย KMO and Bartlett's Test เพื่อพิจารณาว่าค่าความต่าง มีความสัมพันธ์กันและมีความเหมาะสมที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยในการวิเคราะห์ข้อมูลหรือไม่ พบว่า มีค่า KMO เท่ากับ 0.77 ที่ระดับนัยสำคัญ (Sig.) เท่ากับ 0.000 แสดงว่า ปัจจัยต่างๆ มีความเหมาะสมที่จะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ได้

การวิจัยนี้ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) โดยหมุนแกนแบบ Varimax เพื่อลดจำนวนตัวแปรโดยพิจารณาเฉพาะตัวแปรที่มีน้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) ตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป ซึ่งสามารถจัดกลุ่มตัวแปรได้ 10 ปัจจัย โดยทั้ง 10 ปัจจัยสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรทั้งหมดได้ร้อยละ 80 และมีตัวแปรย่อยของแต่ละปัจจัย ดังตารางที่ 1 ซึ่งจะเห็นได้ว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่ามีปัจจัย 8 ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับสำคัญมาก และมี 2 ปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยรวมอยู่ในระดับสำคัญปานกลาง

ตารางที่ 1 ปัจจัยหลักและตัวแปรย่อยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน

	น้ำหนักปัจจัย	ค่าเฉลี่ย
ปัจจัยที่ 1 ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารและการให้บริการ (ร้อยละของความแปรปรวน 20%)		
1.1 ความสามารถของทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการทำงานร่วมกับเจ้าหน้าที่ของบริษัท	0.860	3.90
1.2 สามารถติดต่อสื่อสารกับทีมงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้สะดวก	0.798	3.90
1.3 ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการทำงานร่วมกับเจ้าหน้าที่ของบริษัท	0.781	3.95
1.4 สามารถติดต่อสื่อสารผู้สอบบัญชีได้สะดวก	0.772	4.20
1.5 ความสามารถในการติดต่อสื่อสารหรือปรึกษาหารือกับประเด็นต่างๆ ที่พบจากการตรวจสอบบัญชีกับผู้บริหารให้ทราบและเข้าใจถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน	0.723	4.18
1.6 รับฟังความคิดเห็นของผู้บริหารในประเด็นต่างๆที่พบจากการตรวจสอบบัญชี	0.717	4.15
1.7 มีความกระตือรือร้นและมีความยินดีในการให้ความช่วยเหลือลูกค้า	0.708	4.07
1.8 ประสบการณ์ในการสอบบัญชีของทีมงานผู้สอบบัญชี	0.589	4.09
1.9 สำนักงานตรวจสอบมีความสามารถในการแก้ปัญหาในการตรวจสอบได้ตรงตามความต้องการ	0.577	4.17
1.10 ความเป็นระบบในการทำงานของสำนักงานสอบบัญชี	0.530	4.39
1.11 มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายข้อบังคับที่เกี่ยวกับธุรกิจและอุตสาหกรรม	0.513	4.06
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		4.10
ปัจจัยที่ 2 ด้านคุณภาพและการให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี (ร้อยละของความแปรปรวน 15%)		
2.1 การให้คำปรึกษาเรื่อง ระบบบัญชี	0.881	3.84
2.2 การให้คำปรึกษาเรื่อง ภาษีอากร	0.827	3.82
2.3 การให้คำปรึกษาเรื่อง การควบคุมภายใน	0.823	3.81
2.4 การใช้คำปรึกษาเรื่องการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance)	0.816	3.50
2.5 การให้คำปรึกษาเรื่อง หลักการบัญชี	0.738	4.03
2.6 การให้คำปรึกษาเรื่องอื่นๆ	0.687	3.18
2.7 คุณภาพงานตรวจสอบบัญชี (เมื่อเปรียบเทียบกับบริการที่ผ่านมา)	0.523	4.14
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		3.74
ปัจจัยที่ 3 ด้านความสามารถและความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ (ร้อยละของความแปรปรวน 8%)		
3.1 ความเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรมของสำนักงานสอบบัญชี	0.744	3.99
3.2 จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	0.661	4.28
3.3 ความสามารถของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	0.642	4.27
3.4 ทีมงานสอบบัญชีมีมาตรฐานตรวจสอบบัญชีมีผู้ได้รับ CPA ร่วมอยู่ในทีม	0.602	3.60
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		4.04

	น้ำหนักปัจจัย	ผลลัพธ์
ปัจจัยที่ 4 ด้านค่าธรรมเนียม (ร้อยละของความแปรปรวน 7%)		
4.1 เปรียบเทียบราคาชำระระหว่างสำนักงานสอบบัญชีที่จัดอยู่ในสี่อันดับแรก (Big 4)	0.903	3.37
4.2 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่น	0.841	3.29
4.3 ค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชีอื่นๆ ต่ำกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่น	0.796	3.34
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญปานกลาง)		3.33
ปัจจัยที่ 5 ด้านความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี (ร้อยละของความแปรปรวน 6%)		
5.1 ความมีชื่อเสียงหรือเป็นที่รู้จักของสำนักงานสอบบัญชี	0.810	3.77
5.2 การเป็นที่ยอมรับของบุคคลภายนอก เช่น ธนาคาร เจ้าหนี้ ฯลฯ	0.701	3.85
5.3 สำนักงานสอบบัญชีที่จัดอยู่ในสี่อันดับแรก (Big 4)	0.638	3.43
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		3.69
ปัจจัยที่ 6 ด้านการยอมรับจากผู้ถือหุ้นของบริษัท (ร้อยละของความแปรปรวน 6%)		
6.1 การเป็นที่ยอมรับของผู้ถือหุ้นรายใหญ่	0.887	4.01
6.2 การเป็นที่ยอมรับของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่	0.849	4.06
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		4.04
ปัจจัยที่ 7 ด้านที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี (ร้อยละของความแปรปรวน 5%)		
7.1 ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีอยู่ในจังหวัดเดียวกับสำนักงานใหญ่	0.837	2.64
7.2 ที่ตั้งสำนักงานสอบบัญชีตั้งอยู่ใกล้บริษัท	0.809	2.31
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญปานกลาง)		2.47
ปัจจัยที่ 8 ด้านความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามมาตรฐาน (ร้อยละของความแปรปรวน 5%)		
8.1 ทีมงานสอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด	0.751	4.16
8.2 ผู้สอบบัญชีมีความอิสระกับบริษัท (ไม่มี Conflict of Interest กับบริษัท)	0.687	4.38
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		4.27
ปัจจัยที่ 9 ด้านการสอบบัญชีลูกค้าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์ (ร้อยละของความแปรปรวน 4%)		
9.1 สำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบลูกค้าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์	0.870	3.92
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		3.92
ปัจจัยที่ 10 ด้านการใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทในเครือ (ร้อยละของความแปรปรวน 4%)		
10.1 สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทแม่ หรือบริษัทในเครือ	0.857	3.74
ค่าเฉลี่ยรวม (อยู่ในระดับสำคัญมาก)		3.74

เมื่อเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของตัวแปรปัจจัยที่ผู้วิจัยรวบรวมจากการทบทวนวรรณกรรม (7 ปัจจัย) กับตัวแปรปัจจัยที่ได้จากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย พบว่า ตัวแปรปัจจัยที่ได้จากงานวิจัยนี้เหมือนกับตัวแปร 7 ปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม แต่จะมีตัวแปรปัจจัยเพิ่มเติมอีก 2 ปัจจัยคือ ปัจจัยด้านการสอบบัญชีลูกค้ำที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์ และปัจจัยด้านการใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทในเครือ ซึ่งก็สอดคล้องกับแนวคิดในการตลาดของสำนักงานบัญชีของ Mangos et al. (1995) ที่เสนอว่าการประชาสัมพันธ์ธุรกิจควรมีผู้แนะนำและประกันคุณภาพของบริการของนักบัญชี การที่สำนักงานสอบบัญชีตรวจสอบบัญชีลูกค้ำที่มีชื่อเสียงเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงคุณภาพของการให้บริการ

ในการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ว่าปัจจัยใดที่ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนจะ

ศึกษาโดยนำค่าเฉลี่ยของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยมาเปรียบเทียบกับเกณฑ์โดยใช้วิธี One Sample T-Test และทดสอบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่าปัจจัยใดที่มีความสำคัญในระดับใด ซึ่งผู้วิจัยได้กำหนดเกณฑ์การนำหน้าหลักการแปลความหมายของค่าเฉลี่ย (คำนวณโดยใช้ช่วงห่างของอันตรภาคชั้นเท่ากับ 0.8) ดังเป็น

ค่าเฉลี่ย	ระดับความสำคัญ
1.00-1.80	สำคัญน้อยที่สุด
1.81-2.60	สำคัญน้อย
2.61-3.40	สำคัญปานกลาง
3.41-4.20	สำคัญมาก
4.2-5.00	สำคัญมากที่สุด

ซึ่งจากการทดสอบค่าเฉลี่ยของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยกับเกณฑ์ระดับความสำคัญที่กำหนดไว้ในแต่ละระดับ และพิจารณาว่าความน้อยสำคัญของค่าสถิติ สามารถจัดอันดับความสำคัญจริงปัจจัยได้ ดังแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงระดับความสำคัญของของปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ	ค่าเฉลี่ย
ความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามมาตรฐาน	สำคัญมากที่สุด	4.27
การติดต่อสื่อสารและการให้บริการ	สำคัญมาก	4.10
ความสามารถและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี	สำคัญมาก	4.04
การยอมรับจากผู้ถือหุ้นของบริษัท	สำคัญมาก	4.04
การสอบบัญชีลูกค้ำที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์	สำคัญมาก	3.92
การใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทในเครือ	สำคัญมาก	3.74
คุณภาพและการให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี	สำคัญมาก	3.74
ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี	สำคัญมาก	3.69
ค่าธรรมเนียม	สำคัญปานกลาง	3.33
ที่ตั้งของสำนักงาน	สำคัญน้อย	2.47

จากตารางที่ 2 จะเห็นได้ว่าปัจจัยที่สำคัญมากที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนคือความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามมาตรฐาน นั่นคือ ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่มีความขัดแย้งกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนตนและผลประโยชน์ส่วนรวม ที่มงานสอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเคร่งครัด ส่วนปัจจัยค่าธรรมเนียมนั้น มีความสำคัญในระดับปานกลางเท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่ควรแข่งขันกันในด้านราคาเพื่อดึงดูดลูกค้า ส่วนปัจจัยที่ลูกค้าเห็นว่ามีความสำคัญน้อยคือ ปัจจัยด้านที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี จึงสรุปได้ว่า ผลการทดสอบที่ได้สนับสนุนสมมติฐานที่ 1 ในบางปัจจัย

ในการทดสอบสมมติฐานที่ 2 ว่าปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนนั้นจะมีความแตกต่างกันหรือไม่ระหว่างบริษัทจดทะเบียนที่เลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้เลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big

4 ผู้วิจัยได้แบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มี 73 บริษัท (ร้อยละ 58) และกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มี 54 บริษัท (ร้อยละ 42) และคำนวณค่าเฉลี่ยของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่ม แล้วนำมาทดสอบความแตกต่างด้วยวิธีทางสถิติ Independent Sample T-Test โดยการทดสอบสมมติฐานที่ 2 แสดงในตารางที่ 3

จากตารางที่ 3 พบว่า ค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่มไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่า ไม่ว่าบริษัทจดทะเบียนจะเลือกใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 หรือนอกกลุ่ม Big 4 บริษัทจะให้ความสำคัญกับปัจจัยต่างๆ ไปในทิศทางเดียวกัน ดังนั้น ผลการศึกษานี้ได้จึงปฏิเสธสมมติฐานที่ 2

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนแยกตามสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 และ Non-Big 4

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย		ค่าสถิติ T	Sig.
	Big 4	Non Big 4		
ความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามมาตรฐาน	4.301	4.222	0.625	0.533
การสอบบัญชีลูกค้าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์	4.219	3.519	1.063	0.290
การยอมรับจากผู้ถือหุ้นของบริษัท	4.082	3.972	0.872	0.385
ความสามารถและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี	4.061	4.005	0.479	0.633
การติดต่อสื่อสารและการให้บริการ	4.049	4.164	-0.970	0.334
คุณภาพและการให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี	3.769	3.693	0.534	0.594
การใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทในเครือ	3.740	3.741	-0.005	0.996
ความมีชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี	3.708	3.654	0.410	0.683
ค่าธรรมเนียม	3.270	3.423	-1.141	0.256
ที่ตั้งของสำนักงาน	2.493	2.444	0.285	0.776

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน รวมทั้งเปรียบเทียบปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนแยกตามบริษัทจดทะเบียนที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 (ซึ่งประกอบด้วย PricewaterhouseCoopers ABAS Ltd. Ernst & Young Office Limited KPMG Audit (Thailand) Limited และ Deloitte Touche Tohmatsu Jaiyoh Co.,Ltd.) และบริษัทจดทะเบียนที่ไม่ได้ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 โดยงานวิจัยนี้จะศึกษาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น และช่วงเวลาในการศึกษา คือในช่วงเดือนตุลาคม-เดือนธันวาคม พ.ศ. 2549

ผลการวิจัยพบว่า ในภาพรวมผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าปัจจัยย่อย 5 อันดับแรกที่บริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญมากที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชี ได้แก่ การให้บริการที่ตรงต่อเวลา สามารถส่งรายงานให้กับหน่วยงานกำกับดูแลทันเวลา การรักษาข้อมูลที่เป็นความลับของลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตามระเบียบและเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความรับผิดชอบในการสอบบัญชี สำหรับปัจจัยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชื่อนั้นลูกค้าให้ความสำคัญในระดับปานกลาง และปัจจัยย่อยที่ลูกค้าให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือ ปัจจัยที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อใช้เทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) สามารถจัดกลุ่มตัวแปรได้ 9 ปัจจัย เมื่อเปรียบเทียบปัจจัยที่ได้จากเทคนิคการวิเคราะห์ปัจจัยกับปัจจัยที่รวบรวมจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ตัวแปรปัจจัยที่ได้จากงานวิจัยนี้เหมือนกับตัวแปรปัจจัยที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม แต่จะมีตัวแปรใหม่เพิ่มเติมอีก 2 ปัจจัยคือ ปัจจัยการสอบบัญชีลูกค้าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์ และปัจจัยการใช้สำนักงานสอบบัญชี

เดียวกันกับบริษัทในเครือ และเมื่อเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยกับเกณฑ์ที่กำหนดโดยใช้วิธี One Sample T-Test เพื่อจัดอันดับความสำคัญของปัจจัย พบว่า ปัจจัยที่ลูกค้าของบริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญมากที่สุดในการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามมาตรฐาน ส่วนปัจจัยที่ลูกค้าเห็นว่ามีความสำคัญมากเรียงตามลำดับ ได้แก่ การติดต่อสื่อสารและการให้บริการ ความสามารถและความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี การยอมรับจากผู้ถือหุ้นของบริษัท สำนักงานสอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าที่มีชื่อเสียงในตลาดหลักทรัพย์ การใช้สำนักงานสอบบัญชีเดียวกันกับบริษัทในเครือ คุณภาพและการศึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี และความเสี่ยงของสำนักงานสอบบัญชี ส่วนปัจจัยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชื่อนั้น ลูกค้าให้ความสำคัญในระดับปานกลางเท่านั้น ส่วนปัจจัยที่ลูกค้าเห็นว่ามีความสำคัญน้อยคือ ปัจจัยที่ตั้งของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อแบ่งกลุ่มตัวอย่างออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ได้ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และนำค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่มมาทดสอบความแตกต่างกันโดยใช้วิธีทางสถิติ Independent Sample T-Test พบว่า ค่าเฉลี่ยระดับความสำคัญของปัจจัยทั้ง 10 ปัจจัยของกลุ่มตัวอย่างทั้ง 2 กลุ่มไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญอย่างไรก็ตาม ไม่สามารถสรุปได้ว่า ผลการวิจัยนี้ขัดแย้งกับผลการวิจัยของ Ghosh and Lustgarten (2005) ที่พบว่า การแข่งขันระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในด้านราคาและการแย่งชิงลูกค้ามีความรุนแรงมากกว่าการแข่งขันระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ เนื่องจากงานวิจัยนี้ไม่ได้ทดสอบว่าความแตกต่างในด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชีส่งผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีหรือไม่

จากผลการวิจัยทำให้ทราบว่า ในการเพิ่มฐานลูกค้าใหม่และรักษาฐานลูกค้าเดิมนั้น ผู้สอบบัญชี/สำนักงานสอบบัญชีไม่ควรแข่งขันกันในด้านราคาหรือให้ความสำคัญกับการลดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีมากเกินไป แต่ควรให้ความสำคัญในเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี คุณภาพและประสิทธิภาพในการให้บริการ เนื่องจากการประชาสัมพันธ์ที่ได้ผลดีมาจากการที่ลูกค้าแนะนำและบอกต่อ

อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้ยังคงมีข้อจำกัดเนื่องจากแบบสอบถามที่ตอบกลับมีจำนวนเพียงร้อยละ 26 ข้อมูลที่ได้ อาจจะไม่เป็นตัวแทนที่ดีของประชากรบริษัทจดทะเบียนทั้งหมด นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ไม่ได้ทดสอบว่าความแตกต่างในด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีหรือไม่ ผู้ที่สนใจอาจใช้ข้อมูลจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นแนวทางในการศึกษาเพิ่มเติม รวมทั้งศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่ไม่ได้อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ด้วย เพื่อให้ข้อมูลที่ได้เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2549), ประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เรื่อง รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเห็นชอบ ณ วันที่ 29 ธันวาคม 2549

ธเนศศิริ ผาภูมิตร, สโรชา ทยู พงศ์สานนท์, นริศรา ศรีสุภชัยยา. (2542), “การศึกษาคุณภาพของงานสอบบัญชีต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการ”, โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

นงลักษณ์ พันธนิพนธ์, สุสิทธิ์ ตรียะประเสริฐพร, สมชาย ทรัพย์สัน. (2542), “ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร”, โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษา

ปริญญาโท คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

นันท์ดา คบหมู่, พชร นันทดลิต, ทวีศักดิ์ งานพัตร พันนุ. (2547), “ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระบบคอมพิวเตอร์ของลูกค้านี่มีต่องานสอบบัญชี”, โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโท คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สมาวิชาชีพบัญชี. รายงานประจำปี พ.ศ. 2549-2550.

สมหวัง สุภโชคชัยวัฒนา, นันทศักดิ์ เหมรักษา, พรสวรรค์ เรื่องสุขอุดม. (2541), “ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในปีที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย”, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ภาษาอังกฤษ

Chan, D. (1999), “Lowballing and Efficiency in a Two Period Specialization of Auditing Competition”, **Contemporary Accounting Research**, Vol.16: 609-642.

Ghosh, A., and Lustgarten, S. (2005), “Pricing of Initial Audit Engagements by Large and Small Audit Firms”, **SSRN Paper Series**.

Hermanson, R.H., Plunkett, L.M., and Turner, D.H. (1994), “A Study of the Importance of Certain Attributes to Clients’ Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach”, **Journal of Applied Business Research**, Vol.10 (1): 101-117.

Hill, C.J., and Neeley, S.E. (1988), “Differences in the Customer Decision Process for Professional vs. Generics Services”, **The Journal of Services Marketing**, Vol.2 (1): 17-23.

- Mangos, N., Roffey, B., and Job, J. (1995), *Marketing Accounting Service*. Prentice Hall.
- Markelevich, A., Barragato, C.A., and Hoitash, R. (2005), "The Nature and Disclosure of Fees Paid to Auditors: An Analysis Before and After the Sarbanes-Oxley Act", *The CPA Journal Online*, http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/1105/special_issue/essentials/p6.htm (Date of Access: July 2007).
- Oxera Consulting Ltd. (2006), "Competition and choice in the UK audit market", Prepared for Department of Trade and Industry and Financial Reporting Council.
- Sands, J.S. and Huang, A. (2002), "An Empirical Investigation into Auditor Switching: A Two Stage Decision Process", *Accounting Research Journal*, Vol.15 (2): 167-185.
- Sands, J.S. and McPhail, J. (2003), "Choice Criteria of Listed Australian Public Companies for Selecting an Auditor," *International Journal of Business Studies*, Vol.11 (1):109-133.
- Turpen, R.A. (1995), "Audit fees-what research tells us", *The CPA Journal Online*, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16349305.htm> (Date of Access: July 2007).
- _____. (1990), "Differential Pricing on Auditors' Initial Engagements: Further Evidence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.9: 60-76.
- Wolk, C.M. and Wootton, C.W. (1997), "Handling the small public audit client", *Journal of Accountancy Online*, <http://www.aicpa.org/PUBS/JOFA/may97/handling.htm> (Date of Access: July 2007).