



ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจ การแลกเปลี่ยนข้อมูล
และความจงรักภักดีของลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุน

Relationship between Perceived Audit Quality, Satisfaction, Information Exchange and
Retention of the Client in Non-Listed Companies

ธรรวา สุนพิชัย¹, นฤนาถ ศราภย์วานิช² และอรรถพงษ์ พิระเชื้อ³

^{1, 2, 3} คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Thanwa Sunphichai¹, Naruanard Sarapaivanich², Attapong Peeracheir³

^{1, 2, 3} Faculty of Business Administration, Chiang Mai University

(Received: November 11, 2019; Revised: January 24, 2020; Accepted: March 11, 2020)

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึง 1) ความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีและความพึงพอใจของลูกค้า 2) ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีของลูกค้า 3) ผลกระทบเชิงกำกับของการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีของลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุน เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนจำนวน 423 ชุด และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ผลโดยใช้โมเดลสมการโครงสร้าง

ผลการศึกษาพบว่า การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความพึงพอใจของลูกค้าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และความพึงพอใจของลูกค้ามีผลในเชิงบวกต่อความจงรักภักดีของลูกค้าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเช่นเดียวกัน นอกจากนี้จากผลการศึกษายังพบว่า สถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจของลูกค้าที่มีผลต่อความจงรักภักดีของลูกค้ามากกว่าสถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง

คำสำคัญ: 1) การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี 2) ความพึงพอใจ 3) ความจงรักภักดี 4) การแลกเปลี่ยนข้อมูล 5) กิจการนอกตลาดทุน

Abstract

The objectives of this research were to study 1) the relationship between perceived audit quality and client's satisfaction, 2) the relationship between client's satisfaction and client's retention, and 3) the moderating effect of information exchange on the relationship between client's satisfaction and client's retention. This research collected the data from 423 informants which are in non-listed companies group by using a questionnaire. The collected data was analyzed by Structural Equation Model (SEM).

The results of this research disclose that perceived audit quality has significant positive effect on client's satisfaction and client's satisfaction also has significant positive effect on client's retention. Moreover, the results indicate that low Information exchange situation strengthens the relationship between client's satisfaction and client's retention.

Keywords: 1) Perceived Audit Quality 2) Satisfaction 3) Retention 4) Information Exchange 5) Non-Listed Companies

¹ นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต (Master Student, Master of Accountancy Program)
Email: tunwa091@gmail.com

² รองศาสตราจารย์ ประจำภาควิชาการบัญชี (Associate Professor, Department of Accounting)

³ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ประจำภาควิชาการบัญชี (Assistant Professor, Department of Accounting)

บทนำ (Introduction)

กิจการนอกตลาดทุน ถือว่าเป็นกลุ่มที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจและสังคมไทย เนื่องจากเป็นกิจการที่สามารถสร้างมูลค่าให้แก่ระบบเศรษฐกิจได้เป็นอย่างมาก (Office of Small and Medium Enterprise Promotion, 2015) และสำหรับการดำเนินธุรกิจของกิจการประเภทนี้ ข้อมูลในงบการเงินถือเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถประเมินผลประกอบการที่ผ่านมา ตลอดจนทราบถึงสถานะทางการเงินของกิจการ และสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวางแผนสำหรับการดำเนินธุรกิจในอนาคต เช่น การวางแผนลดต้นทุน เพิ่มยอดขาย และหาแหล่งเงินทุนเพื่อบริหารกิจการ (Garrison, Noreen and Brewer, 2012, PP. 2-4) ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบและให้ความเชื่อมั่นแก่งบการเงิน (Yuniarti and Zumara, 2013, P. 96) เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงิน (Iskandar, Rahmat and Ismail, 2010, P. 158)

ในอดีตการประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชีมักถูกมองว่าเป็นการประกอบวิชาชีพที่มีการแข่งขันต่ำ (Shailer et al., 2004, P. 263) แต่ในปัจจุบันการประกอบวิชาชีพนี้ได้เปลี่ยนไป (Kleinman, Lin and Palmon, 2014, P. 62) ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญกับภาวะการแข่งขันที่สูงขึ้น (De Ruyter and Wetzels, 1999, P. 57) ประกอบกับรูปแบบของงานบริการด้านสอบบัญชีมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน (Palmer, 1989, P. 85) ดังนั้น ภายใต้สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (Morton and Scott, 2007, P. 18) หรือทำให้ลูกค้ารู้สึกเกิดความจงรักภักดีกับสำนักงานสอบบัญชี (Ismail et al., 2006, PP. 738-739) ซึ่งความจงรักภักดีสามารถเกิดได้จากการทำให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจในงานบริการของผู้สอบบัญชี (Pringviriya, Hanim and Ismail, 2015, P. 35) ดังนั้นจะเห็นได้ว่ากลยุทธ์ที่สำคัญที่ช่วยเพิ่มความสามารถในการแข่งขันให้แก่ผู้สอบบัญชีได้ก็คือ การสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า โดยปัจจัยสำคัญสำหรับการสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้าก็คือ

การทำให้ลูกค้ารับรู้ถึงคุณภาพของงานสอบบัญชี (Carcello, Hermanson and McGrath, 1992, P. 1)

การที่ผู้สอบบัญชีจะคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า นั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเข้าใจในสภาพแวดล้อมธุรกิจของลูกค้า ซึ่งเกิดได้จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลซึ่งกันและกันระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า (Arel, Brody and Pany, 2005, P. 37) นอกจากนี้ยังพบว่า ลูกค้ามีความต้องการบริการอื่น ๆ นอกเหนือจากการให้บริการเฉพาะด้านสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว เช่น การให้คำแนะนำเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน หรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับธุรกิจทั่วไป เป็นต้น (Beattie, Fearnley and Brandt, 2000, P. 198) ซึ่งการให้ข้อมูลความรู้หรือข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อลูกค้าทำให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถสร้างความแตกต่างในการแข่งขันกับสำนักงานสอบบัญชีแห่งอื่น และเป็นปัจจัยที่สามารถเพิ่มความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจกับความจงรักภักดีของลูกค้าได้ (Homburg, Giering and Menon, 2003, P. 50) และจากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต ยังไม่พบการศึกษาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบของตัวแปรเชิงกำกับ (Moderator) ที่มีผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจกับความจงรักภักดีของลูกค้าในบริบทของวิชาชีพการสอบบัญชีโดยเฉพาะในกิจการนอกตลาดทุน

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น การศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อความจงรักภักดีของลูกค้าในส่วนองกิจการนอกตลาดทุนจึงอาจนำมาเป็นแนวทางให้สำนักงานสอบบัญชีในการพัฒนาการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อส่งผลให้ลูกค้าเกิดความจงรักภักดีในการกลับมาใช้บริการต่อในครั้งถัดไป ดังนั้นผู้วิจัยจึงทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจ การแลกเปลี่ยนข้อมูล และความจงรักภักดีของลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุน



การทบทวนวรรณกรรม (Literature Review)

1. แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับ คุณภาพงานสอบบัญชี

DeAngelo (1981, PP. 183-199) ระบุว่า คุณภาพงานสอบบัญชี คือ ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบและรายงานเกี่ยวกับความไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญของข้อมูลทางการเงิน ในขณะที่ Palmrose (1988, PP. 55-73) ได้ให้คำนิยามเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี คือ การให้ความเชื่อมั่นต่อการเงิน เพื่อให้การเงินที่ตรวจสอบนั้นมีความน่าเชื่อถือ

สำหรับงานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชานั้น DeAngelo (1981, PP. 183-199) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยพบว่า มี 2 คุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี ได้แก่ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (Independence) คุณลักษณะทั้ง 2 นี้ ได้รับการยืนยันในการศึกษาต่อมา ได้แก่ Carcello, Hermanson and McGrath (1992, PP. 1-15) และ Beattie and Fearnley (1995, PP. 227-239) นอกจากนี้ Duff (2004, PP. 71-81) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลจากผลการศึกษาในอดีตที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งผลการศึกษาพบว่าคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชี ประกอบด้วย 2 ปัจจัยหลัก ได้แก่ คุณภาพในเชิงเทคนิค (Technical Quality) และคุณภาพในเชิงการบริการ (Service Quality) จากนั้น Duff (2009, PP. 400-422) ใช้เครื่องมือ AUDITQUAL ซึ่งพัฒนามาจากการศึกษาของ Duff (2004, PP. 71-81) เพื่อศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยผลการศึกษาพบว่า มี 4 คุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีได้แก่ 1) ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) ได้แก่ ชื่อเสียง และความสามารถของผู้สอบบัญชี 2) ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (Independence) คือ ความเป็นกลางและเต็มใจของผู้สอบบัญชีในการรายงานจุดอ่อนที่พบจากการตรวจสอบ 3) ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับลูกค้า (Relationship) คือ ประสิทธิภาพและความเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ของลูกค้าอย่างแท้จริง 4) คุณภาพในการให้บริการ (Service Quality) คือ ความเข้าใจในปัญหาของลูกค้า และสามารถให้ข้อเสนอแนะที่เหมาะสม รวมถึงความยืดหยุ่นในการให้บริการตามความต้องการของลูกค้า ดังนั้นการศึกษานี้จึงวัดคุณภาพงานสอบบัญชีใน 4 คุณลักษณะตามการศึกษาของ Duff (2009, PP. 400-422)

2. แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับ เกี่ยวข้องกับความพึงพอใจและความจงรักภักดี

Oliver (1996, P. 3) กล่าวว่า ความพึงพอใจ คือ การพิจารณาโดยอาศัยประสบการณ์ในอดีตในการเปรียบเทียบระหว่างระดับของความคาดหวังที่ตนต้องการกับสิ่งที่ตนได้รับมา ซึ่งถ้าสิ่งที่ตนได้รับมานั้นมีระดับที่สูงกว่าระดับที่ตนคาดหวังไว้ ก็จะเกิดความพึงพอใจขึ้นมา

Sheth and Sobel (2004, PP. 1-353) กล่าวว่า ความจงรักภักดี หมายถึง ทศนคติของลูกค้าต่อสินค้าหรือบริการ ซึ่งนำไปสู่ความสัมพันธ์ในระยะยาว โดยเมื่อลูกค้าเกิดความจงรักภักดีต่อกิจการ ก็จะส่งเสริมให้ลูกค้าเกิดความไว้วางใจในกิจการ ซึ่งเมื่อลูกค้าเกิดความไว้วางใจมาก ก็จะทำให้ลูกค้าอยากมาใช้บริการมากขึ้นและส่งผลให้ลูกค้าเกิดความผูกพันในการใช้บริการกับกิจการในครั้งต่อไป

ในส่วน ของงานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจ และความจงรักภักดีของลูกค้า นั้น Behn et al. (1997, PP. 7-24) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของคุณภาพงานสอบบัญชีกับความพึงพอใจของลูกค้า ซึ่งผลการศึกษาพบว่า การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความพึงพอใจ Saxby, Ehlen and Koski (2004, PP. 75-86) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีกับความพึงพอใจของลูกค้า โดยได้ใช้เครื่องมือ SERVQUAL Scale ซึ่งดัดแปลงมาจากงานวิจัยด้านการตลาดเพื่อเป็นเครื่องมือที่ใช้สำหรับวัดการรับรู้คุณภาพงานบริการ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า การรับรู้คุณภาพของงานสอบบัญชีมีผลในเชิงบวกต่อความพึงพอใจของลูกค้า นอกจากนี้ Ismail et al. (2006, PP. 738-756) และ Turk and Avcilar (2009, PP. 36-46) ได้ใช้เครื่องมือ SERVQUAL Scale ในการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการ



รับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจ และความจงรักภักดีของลูกค้าในกลุ่มกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งผลการศึกษพบว่า การรับรู้คุณภาพของงานสอบบัญชีส่งผลในเชิงบวกต่อความพึงพอใจของลูกค้า ซึ่ง Ismail et al. (2006, PP. 738-756) และ Turk and Avcilar (2009, PP. 36-46) พบว่า ความพึงพอใจของลูกค้าก็มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความจงรักภักดีที่จะกลับมาใช้บริการของสำนักงานสอบบัญชีรายเดิมในครั้งถัดไป

3. วรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล

Homburg, Giering and Menon (2003, PP. 35-62) ระบุว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูล (Information Exchange) คือ การให้ข้อมูลหรือข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อลูกค้า โดยได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจกับความจงรักภักดีในรูปแบบของตัวแปรเชิงกำกับ (Moderator) ในกลุ่มธุรกิจเครื่องใช้ไฟฟ้า โดยพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลส่งผลให้ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจกับความจงรักภักดีมีมากขึ้น เนื่องจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันจะทำให้ทราบประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น ซึ่งจะช่วยให้เกิดการแก้ไขปัญหและทำให้งานที่ทำนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น ในส่วนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับบริบทงานสอบบัญชี Fontaine and Pilote (2011, PP. 61-69) ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้าในเรื่องเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลหรือการให้ข้อเสนอแนะที่มีประโยชน์ต่อลูกค้า โดยมีสมมติฐานคือ ลูกค้ามีความต้องการให้ผู้สอบบัญชีมีบริการให้ข้อเสนอแนะหรือ

ความรู้เพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการมากกว่าการปฏิบัติงานตามหน้าที่หลักของการสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งผลการศึกษพบว่าลูกค้ามีความต้องการให้ผู้สอบบัญชีให้ข้อเสนอแนะหรือความรู้เพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ต่อกิจการ เช่น การแนะนำหรือให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานบัญชี หรือการให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน หรือข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจมากกว่าการปฏิบัติงานตามหน้าที่หลักของการสอบบัญชี

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตข้างต้นพบว่า การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความพึงพอใจของลูกค้าและความพึงพอใจของลูกค้ามีสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความจงรักภักดี จึงตั้งสมมติฐานดังนี้

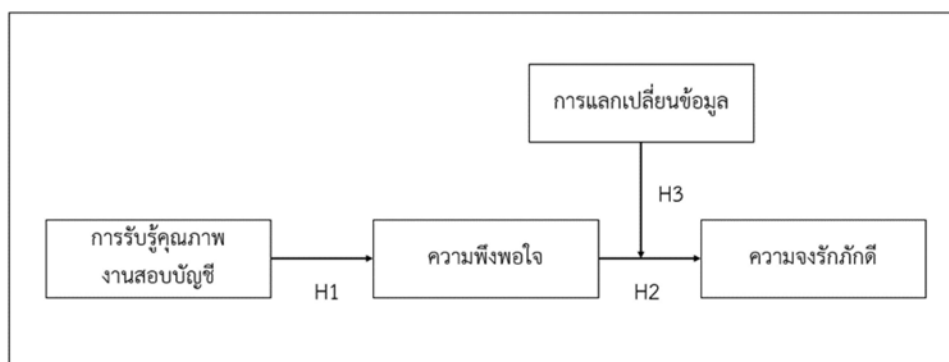
H1: การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับความพึงพอใจของลูกค้า

H2: ความพึงพอใจของลูกค้ามีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความจงรักภักดีของลูกค้า

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตยังพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลเป็นตัวแปรเชิงกำกับ (Moderator) ที่ส่งผลให้ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกมากขึ้น จึงตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H3: สถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูงมีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจของลูกค้าที่มีผลต่อความจงรักภักดีของลูกค้ามากกว่าสถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ

จากสมมติฐานข้างต้นสามารถสร้างกรอบแนวคิด ดังแสดงในภาพ 1



ภาพ 1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย



วิธีดำเนินการ (Methods)

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงปริมาณ โดยหลังจากการพัฒนาแบบสอบถามเรียบร้อยแล้ว ผู้ศึกษาได้นำแบบสอบถามไปทดสอบในขั้นตอนทดสอบก่อนกับกลุ่มนักศึกษาในโครงการหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิตสำหรับผู้บริหาร จำนวน 30 ชุด โดยแบบสอบถามจะมีข้อคำถามเพื่อคัดกรองผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งต้องดำเนินธุรกิจในรูปแบบบริษัท จำกัด และผู้ตอบแบบสอบถามต้องมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีและมีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการสอบบัญชีโดยตรงเท่านั้น

1. ขอบเขตการวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้ต้องการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจของลูกค้า การแลกเปลี่ยนข้อมูล และความจงรักภักดีของลูกค้า โดยจะทำการศึกษาในกลุ่มของกิจการนอกตลาดทุนที่ดำเนินธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลในประเทศไทย ซึ่งทำการเก็บข้อมูลในปี พ.ศ. 2562

ทั้งนี้ ในการศึกษาครั้งนี้ได้เลือกใช้เครื่องมือ AUDITQUAL ของ Duff (2009, PP. 400-422) ในการวัดการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 4 คุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีได้แก่ 1) ความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) 2) ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี (Independence) 3) ความสัมพันธ์

ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับลูกค้า (Relationship)

4) คุณภาพในการให้บริการ (Service quality)

2. ขอบเขตประชากร

ประชากรในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ กิจการนอกตลาดทุนที่ดำเนินธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลในประเทศไทยที่ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจเกี่ยวกับการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี และเกี่ยวข้องกับกระบวนการสอบบัญชี ซึ่งไม่ทราบจำนวนประชากรที่แท้จริง

3. ขนาดตัวอย่างและวิธีการคัดเลือกตัวอย่าง

ผู้ศึกษาจึงใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสะดวก (Convenience Sampling) เนื่องจากอัตราการตอบกลับของการส่งแบบสอบถามค่อนข้างต่ำ และเนื่องจากไม่ทราบจำนวนประชากรที่แท้จริงของกิจการที่ผู้บริหารของกิจการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีและมีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการสอบบัญชี จึงกำหนดขนาดตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่น 95% (Black, 2008, P. 254) ซึ่งสามารถคำนวณได้ 384 ตัวอย่าง โดยกระจายเก็บข้อมูลตามภูมิภาคของประเทศไทย ได้แก่ ภาคเหนือ ภาคอีสาน ภาคกลาง และภาคใต้ หลังจากส่งแบบสอบถามไปทั้งสิ้น 4,000 ชุด และได้รับแบบสอบถามที่ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลเรียบร้อยแล้วทั้งสิ้น จำนวน 423 ชุดข้อมูล คิดเป็นอัตราตอบกลับที่ร้อยละ 10.58 รายละเอียดดังแสดงในตาราง 1

ตาราง 1 รายละเอียดการเก็บแบบสอบถาม

ภูมิภาค	จำนวนแบบสอบถาม
ภาคเหนือ	135
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	100
ภาคกลาง	155
ภาคใต้	33
รวม	143

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่รวบรวมได้จากแบบสอบถาม นำมาวิเคราะห์โดย

1. วิเคราะห์เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

2. ทดสอบสมมติฐานด้วย Structural Equation Modeling (SEM) ด้วยโปรแกรม AMOS

3. ทดสอบผลกระทบเชิงกำกับ โดยในงานวิจัยครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้เสนอตัวแปรเชิงกำกับได้แก่ การแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งเข้ามาปรับปรุงความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีของลูกค้า

จากการทบทวนงานวิจัยในอดีตพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลเป็นตัวแปรที่สามารถเพิ่มความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีให้มีความสัมพันธ์เพิ่มขึ้นได้ โดยขั้นตอนการวิเคราะห์ตามหลักการของ Sharma, Durand and Gur-Arie (1981, PP. 291-300) ประกอบด้วย 2 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนที่ 1 ทำการวิเคราะห์ด้วยวิธี Moderator Regression Analysis (MRA) โดยจะยอมรับสมมติฐานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งถ้าผลการวิเคราะห์ไม่ยอมรับสมมติฐาน ก็จะนำตัวแปรเชิงกำกับดังกล่าวไปวิเคราะห์ต่อในขั้นตอนที่ 2 ได้แก่ การวิเคราะห์ Subgroup Analysis ซึ่งเป็นการวิเคราะห์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรเชิงกำกับ ได้แก่ กลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง และกลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ จากนั้นจึงนำไปวิเคราะห์ต่อด้วยการทดสอบ Chow test และ t-test โดยเป็นการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์ของความสัมพันธ์ของสมการถดถอยทั้ง 2 กลุ่มว่ามีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 หรือไม่ (Chow, 1960, PP. 591-605) ซึ่งถ้าหากตัวแปรเชิงซ้อนนั้นมีความแตกต่างแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 จึงจะถือได้ว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูล เป็นตัวแปรเชิงกำกับของความสัมพัธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดี

ผลการศึกษา (Results)

ในส่วนของผลการวิจัย สามารถแบ่งการนำเสนอการวิเคราะห์ออกได้เป็น 4 ส่วน ได้แก่ 1) ผลวิเคราะห์เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม 2) ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบ 3) ผลการวิเคราะห์ความเที่ยงตรงและความน่าเชื่อถือ 4) ผลการทดสอบสมมติฐาน

1. ผลการวิเคราะห์เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 66.4% และเป็นเพศชาย คิดเป็น 33.6% มีการศึกษาระดับปริญญาตรีมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 63.4% รองลงมาเป็นระดับสูงกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 19.1% และลำดับสุดท้ายคือระดับต่ำกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 17.5% โดยธุรกิจ

ประเภทผลิตมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 37.80 รองลงมา เป็นธุรกิจบริการ คิดเป็นร้อยละ 37.40 ธุรกิจค้าปลีก คิดเป็นร้อยละ 13.50 และลำดับสุดท้ายคือ ธุรกิจค้าส่ง คิดเป็นร้อยละ 11.30

2. ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบ

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) สามารถพิจารณาได้จากค่า Factor Loading > 0.5 (Hair et al., 2010, P. 122) มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของตัวแปรแฝงทั้ง 4 ตัว พบว่า ค่า Factor Loading ของทุกตัวแปรในการศึกษานี้มีค่ามากกว่า 0.5 โดยมีรายละเอียดดังแสดงในตาราง 2

3. ผลการวิเคราะห์ความน่าเชื่อถือและความเที่ยงตรง

3.1 ผลการวิเคราะห์ความน่าเชื่อถือ (Reliability Analysis)

ในงานวิจัยนี้มีค่า Cronbach's Alpha ของตัวแปรทุกกลุ่มอยู่ระหว่าง 0.90–0.97 และนอกจากนี้ได้ทำการประเมินความน่าเชื่อถือของ Construct จากค่า Composite Reliability (CR) ซึ่งจะต้องมีค่ามากกว่า 0.7 (Hair et al., 2010, PP. 618-620) ซึ่งผลการทดสอบพบว่า ค่า Composite Reliability (CR) อยู่ระหว่าง 0.91–0.97 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าตัววัดของตัวแปรแฝงในแต่ละตัวที่ใช้สำหรับการทดสอบในงานวิจัยนี้มีความน่าเชื่อถือสูง

3.2 ผลการวิเคราะห์ความเที่ยงตรง (Validity Analysis)

ในการวิเคราะห์ความเที่ยงตรง สามารถวัดความเที่ยงตรงได้จากค่า Average Variance Extracted (AVE) ซึ่งจะต้องมีค่ามากกว่า 0.5 (Fornell and Larcker, 1981, PP. 45-46) โดยผลการทดสอบพบว่า ค่า Average Variance Extracted (AVE) ของทุกตัวแปรมีค่าระหว่าง 0.66–0.88 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ตัววัดของตัวแปรแฝงในงานวิจัยนี้มีความสอดคล้องกันภายในที่อยู่ในระดับสูง

3.3 ผลการวิเคราะห์ความเที่ยงตรงของตัวแบบในภาพรวม (Model Fit)

ในการวัดความเที่ยงตรงของตัวแบบในภาพรวม ควรมีค่าต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ CMIN/DF ค่าอยู่ระหว่าง 2.00 และ 5.00 (Marsh and Hocevar,



1985, PP. 562-582), CFI มีค่าใกล้เคียง 0.95 (Hu and Bentler, 1999, P. 4) GFI มีค่าใกล้เคียง 1.00 (Byrne, 2001, P. 96) และ RMSEA ค่าอยู่ระหว่าง 0.05 และ 0.08 (Browne and Cudeck, 1993, PP. 136-162; MacCullum et al., 1996, PP. 130-149) และจากการทดสอบค่าที่ได้ดังนี้ CMIN/DF = 2.33, CFI = 0.99, GFI = 0.95 และ RMSEA = 0.056 ซึ่งแสดงให้เห็นได้ว่าโมเดลของงานวิจัยนี้มีความเที่ยงตรงในภาพรวม

4. ผลการทดสอบสมมติฐาน

4.1 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจของลูกค้า และความจงรักภักดีของลูกค้า

จากการทดสอบสมมติฐานพบว่า การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อ

ความพึงพอใจของลูกค้า อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งสอดคล้องกับหลายงานวิจัย เช่น Behn et al. (1997, PP. 7-24); Saxby, Ehlen and Koski (2004, PP. 75-86); Ismail et al. (2006, PP 738-756); Turk and Avcilar (2009, PP. 36-46) ที่พบว่า การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อการความพึงพอใจของลูกค้า นอกจากนี้ยังพบว่าความพึงพอใจของลูกค้ามีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความจงรักภักดีของลูกค้า ซึ่งสอดคล้องกับหลายงานวิจัย เช่น Ismail et al. (2006, PP. 738-756) และ Turk and Avcilar (2009, PP. 36-46) ที่พบว่า ความพึงพอใจของลูกค้ามีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อความจงรักภักดีของลูกค้า รายละเอียดดังแสดงในตาราง 3 และภาพ 2

ตาราง 2 ค่าน้ำหนักขององค์ประกอบในงานวิจัย

Variable		Factor Loading	Composite Reliability	Average Variance Extracted
การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี (Duff, 2009)				
MeanID	ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	0.92	0.96	0.87
MeanCO	ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี	0.94		
MeanRea	ความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานสอบบัญชีกับลูกค้า	0.96		
MeanSQ	คุณภาพในการให้บริการของผู้สอบบัญชี	0.90		
ความพึงพอใจของลูกค้า (Lloyd and Luk, 2011)				
SAT1	กิจการรู้สึกพอใจในผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรายนี้เป็นอย่างมาก	0.93	0.97	0.88
SAT2	กิจการรู้สึกพอใจในการตัดสินใจเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีรายนี้	0.92		
SAT3	การตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีรายนี้เป็น การตัดสินใจที่ถูกต้อง	0.95		
SAT4	กิจการรู้สึกดีที่ตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีรายนี้	0.95		
การแลกเปลี่ยนข้อมูล (Homburg, Giering and Menon, 2003)				
INF1	ผู้สอบบัญชีและกิจการมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อกัน	0.72	0.91	0.66
INF2	ผู้สอบบัญชีและกิจการมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างไม่เป็นทางการระหว่างกันบ่อยครั้ง เช่น การพูดคุยทางโทรศัพท์ E-mail เป็นต้น	0.81		



Variable		Factor Loading	Composite Reliability	Average Variance Extracted
INF3	ผู้สอบบัญชีและกิจการมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเชิงลึกที่กระทบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงิน/รายงานผู้สอบบัญชีระหว่างกัน หากข้อมูลนั้นเป็นประโยชน์กับอีกฝ่าย	0.83		
INF4	ผู้สอบบัญชีและกิจการมีการแลกเปลี่ยนข้อมูล เมื่อมีเหตุการณ์หรือการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างทั้ง 2 ฝ่าย	0.83		
INF5	ผู้สอบบัญชีและกิจการเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับรายการทางบัญชี/มาตรฐานการบัญชีที่สำคัญ หากข้อมูลนั้นจะสร้างความสัมพันธ์ที่ดีระหว่าง 2 ฝ่าย	0.87		
ความจงรักภักดี (Jones and Taylor, 2012)				
RET1	กิจการให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับผู้สอบบัญชีรายนี้	0.92	0.95	0.83
RET2	กิจการต้องการที่จะรักษาความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับผู้สอบบัญชีรายนี้ไว้	0.92		
RET3	กิจการไม่คิดจะมองหาผู้สอบบัญชีรายอื่นเพื่อมาแทนที่ผู้สอบบัญชีรายนี้	0.88		
RET4	ความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับผู้สอบบัญชีรายนี้มีความสำคัญที่กิจการจะต้องรักษาเอาไว้	0.94		

หมายเหตุ: PQ: การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี; SAT: ความพึงพอใจของลูกค้า; INF: การแลกเปลี่ยนข้อมูล; RET: ความจงรักภักดีของลูกค้า

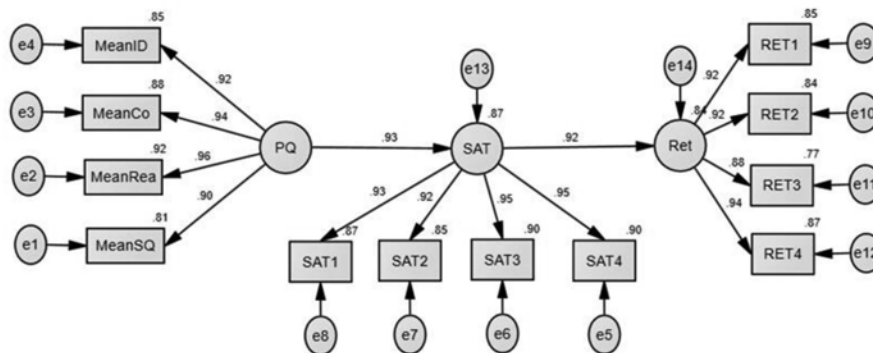
ตาราง 3 รายละเอียดการวิเคราะห์สมมติฐาน

Path between unobserved variables		Standardized path coefficient	P Value
PQ	→ SAT	1.01	**
SAT	→ RET	0.92	**

หมายเหตุ: PQ: การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี; SAT: ความพึงพอใจของลูกค้า; RET: ความจงรักภักดีของลูกค้า
**p < 0.01



Structural Model Results



ภาพ 2 Structural Model Results

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าเมื่อลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนรับรู้ได้ถึงคุณภาพงานสอบบัญชีที่ได้รับจากผู้สอบบัญชี ก็จะส่งผลให้ลูกค้าเกิดความเชื่อมั่นและมีความมั่นใจในการให้บริการของผู้สอบบัญชี จึงทำให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจจากการให้บริการของผู้สอบบัญชี และเมื่อลูกค้าเกิดความพึงพอใจก็จะทำให้ลูกค้าเกิดความจงรักภักดีที่จะกลับมาใช้บริการกับผู้สอบบัญชีรายเดิมในครั้งถัดไป

4.2 การทดสอบผลกระทบเชิงกำกับ (Moderating Effect) ของการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มีผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีของลูกค้า

ในขั้นตอนที่ 1 ทำการวิเคราะห์ด้วยวิธี Moderator Regression Analysis (MRA) เริ่มจากการทดสอบจาก 3 สมการ โดยสมการแรกเริ่มจากตัวแปรต้น (ความพึงพอใจของลูกค้า) เพื่อทำนายตัวแปรตาม (ความจงรักภักดีของลูกค้า) จากนั้นทดสอบสมการที่ 2 ได้แก่ ตัวแปรต้น และตัวแปรเชิงกำกับ เพื่อทำนายตัวแปรตาม และสมการสุดท้ายทดสอบตัวแปรต้น ตัวแปรเชิงกำกับ และผลคูณระหว่างตัวแปรต้นกับตัวแปรเชิงกำกับ จากผลการทดสอบด้วย Moderator Regression Analysis (MRA) พบว่า ความพึงพอใจของลูกค้าและการแลกเปลี่ยนข้อมูลมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 ในขณะที่ปฏิสัมพันธ์ (Interaction Term) ระหว่างความพึงพอใจของลูกค้าและการแลกเปลี่ยนข้อมูลไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ซึ่งหมายความว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลไม่เป็นตัวแปรเชิงกำกับระหว่างความพึงพอใจของลูกค้าและความจงรักภักดีของลูกค้า ดังแสดงในตาราง 4

แม้ว่าผลจากการวิเคราะห์ด้วยวิธี Moderator Regression Analysis (MRA) จะไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 แต่ขั้นตอนในการวิเคราะห์ของ Sharma, Durand and Gur-Arie (1981, PP. 291-300) ได้ระบุให้นำตัวแปรเชิงกำกับนั้นมาทดสอบต่อด้วยการวิเคราะห์ Subgroup Analysis

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์ Subgroup Analysis โดยเริ่มจากการแบ่งกลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูงและกลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ (High Information Exchange and Low Information Exchange) ซึ่งควรจะต้องค่าตรงกลางออกอย่างน้อยประมาณร้อยละ 10-20 เพื่อให้เห็นความแตกต่างระหว่างทั้ง 2 กลุ่มได้อย่างชัดเจนขึ้น (Sharma and Patterson, 1999, PP. 151-170) โดยงานวิจัยนี้ ค่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่น้อยกว่า 5.00 จะถูกจัดเป็นกลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ (Low Information Exchange) ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 116 คน และค่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มากกว่า 5.40 จะถูกจัดเป็นกลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง (High Information Exchange) ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 257 คน โดยค่าที่ถูกตัดออกมีจำนวน 50 คน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 12 จากผลการวิเคราะห์พบว่า กลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำนั้น ทำให้ความพึงพอใจของลูกค้าจะมีผลต่อความจงรักภักดีสูงกว่ากลุ่มที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง ($\beta=0.96, 0.34$ ตามลำดับ) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ($f=12.48, sig 0.05$) ดังแสดงในตาราง 5

ตาราง 4 ผลการวิเคราะห์ Moderator Regression Analysis (MRA)

Independent Variable	สมการที่ 1		สมการที่ 2		สมการที่ 3	
	β	t-value	β	t-value	β	t-value
ความพึงพอใจ	0.88**	38.12	0.68**	20.82	0.76**	0.00
การแลกเปลี่ยนข้อมูล			0.26**	7.89	0.36**	0.01
ความพึงพอใจ*การแลกเปลี่ยนข้อมูล					- 0.17	0.42

หมายเหตุ: β คือ ค่า Standard Coefficient, **<0.01, ตัวแปรตาม ได้แก่ ความจงรักภักดี

ตาราง 5 ผลการวิเคราะห์ Subgroup Analysis

Moderator	Low Group				High Group				t-test
	β	Std Error	t-value	sig	β	Std Error	t-value	sig	
ความพึงพอใจ	0.96	0.09	10.07	0.00	0.34	0.09	5.13	0.00	*
จำนวนผู้ตอบ	116				257				
Chow test	F = 12.48 (p<0.05)								

หมายเหตุ: β คือ ค่า Standard Coefficient, * มีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากแบบจำลองสถานการณ์ของการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่มีผู้วิจัยได้ทำการสร้างขึ้น 2 สถานการณ์ ได้แก่ สถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง และ สถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ ซึ่งผู้วิจัยมีการตั้งสมมติฐานว่า ในสถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลสูง จะทำให้อัตราผลของความพึงพอใจของลูกค้าที่มีผลต่อความจงรักภักดีของลูกค้าเพิ่มมากขึ้น แต่จากผลการศึกษากลับพบว่า ความพึงพอใจของลูกค้าที่มีผลต่อความจงรักภักดีเพิ่มมากขึ้นในสถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ ซึ่งอาจเนื่องมาจากส่วนใหญ่ลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนมักไม่มีความรู้ความเข้าใจทางด้านบัญชีและการสอบบัญชี ดังนั้นการที่ผู้สอบบัญชีและลูกค้ามีการพูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลกันบ่อยครั้ง เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลกันเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี กระบวนการสอบบัญชี หรือระบบการควบคุมภายใน อาจส่งผลให้ลูกค้าเกิดข้อคำถามหรือเกิดความสงสัยเพิ่มขึ้นในสิ่งที่มีการพูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถตอบข้อสงสัยหรือทำให้ลูกค้าเกิดความเข้าใจในสิ่งที่พูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลกันได้ ก็จะทำให้ลูกค้ามีความพึงพอใจลดลง ซึ่งส่งผลให้ความจงรักภักดีของลูกค้าลดลง

สรุปและอภิปรายผล (Conclusion and Discussion)

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจ การแลกเปลี่ยนข้อมูล และความจงรักภักดีของลูกค้าในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุน โดยใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากผู้ที่มีอำนาจในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจ้างผู้สอบบัญชี และเกี่ยวข้องกับกระบวนการสอบบัญชี ผลการศึกษาที่ได้จากข้อมูลทั้งหมด จำนวน 423 ชุด ข้อมูล สามารถสรุปได้ดังนี้

การรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกต่อการความพึงพอใจของลูกค้า นอกจากนี้ยังพบว่าความพึงพอใจของลูกค้ามีความสัมพันธ์ต่อความจงรักภักดีของลูกค้า ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรทำให้ลูกค้าเห็นถึงคุณภาพในงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่ลูกค้า โดยด้านความสามารถของผู้สอบบัญชี (Competence) ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเป็นมืออาชีพในการให้บริการลูกค้า มีการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นอย่างดีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานเสร็จตามเวลาที่กำหนดไว้ มีการแจ้งให้ลูกค้าทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับกำหนดการตรวจสอบ เพื่อให้ลูกค้าสามารถเตรียมความพร้อมก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น การแจ้งกำหนดการเข้าตรวจนับสินค้าคงเหลือล่วงหน้า ด้านความเป็นอิสระ



ในการปฏิบัติงาน (Independence) ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานโดยทำให้ลูกค้าเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีสามารถทำให้บุคคลที่ 3 เช่น เจ้าหนี้การค้า กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นต้น เกิดความเชื่อมั่นต่อการเงินของกิจการได้ ด้านความสัมพันธ์ของสำนักงานสอบบัญชี (Relationship) ผู้สอบบัญชีควรมีความเข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจของลูกค้าอย่างแท้จริง สามารถอธิบายประเด็นต่าง ๆ ให้ลูกค้าทราบอย่างตรงไปตรงมา และปฏิบัติงานโดยยึดมั่นในหลักของความถูกต้อง คุณภาพในการบริการ (Service quality) ผู้สอบบัญชีควรมีการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีในการทำงานกับลูกค้ารวมถึงพนักงานภายในของกิจการลูกค้า รวมถึงมีความยืดหยุ่นแก่ลูกค้าในการให้ทางเลือกที่เหมาะสมและถูกต้องในการบันทึกบัญชี เพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจในการให้บริการของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะส่งผลให้ลูกค้าเกิดความจงรักภักดีที่จะกลับมาใช้บริการอีกครั้งในครั้งถัดไป โดยสำนักงานสอบบัญชีควรมีการจัดอบรมพนักงานภายในสำนักงานเกี่ยวกับหลักการหรือแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และควรจัดให้มีการปรึกษาหารือกันภายในทีม รวมถึงมีวางแผนงานก่อนเข้าไปปฏิบัติงานตรวจสอบในกิจการลูกค้า เพื่อให้ทีมงานตรวจสอบมีความพร้อมก่อนที่จะไปปฏิบัติงานตรวจสอบในกิจการลูกค้า เพื่อลูกค้าเห็นถึงคุณภาพในการให้บริการของสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ควรจัดให้มีการอบรมเพื่อพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องให้แก่พนักงาน เพื่อเป็นการเพิ่มพูนความรู้ให้แก่พนักงาน หรือมีนโยบายในการส่งพนักงานไปอบรมตามหลักสูตรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้พนักงานในสำนักงานสอบบัญชีมีทักษะความรู้เพิ่มมากขึ้น เพื่อให้ลูกค้าเห็นถึงความสามารถและความน่าเชื่อถือของพนักงานในขณะที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน

นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลมีผลกระทบเชิงบวกต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีของลูกค้า โดยที่

สถานการณ์ที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่ำ มีผลทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจและความจงรักภักดีเพิ่มขึ้น เนื่องมาจากผู้มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนส่วนใหญ่ไม่ได้จบการศึกษาทางด้านบัญชี (Sarapaivanich and Patterson, 2015, P. 884) จึงทำให้ผู้มีอำนาจในการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีของกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเข้าใจทางด้านบัญชีและการสอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีมีการพูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลกันบ่อยครั้งกับลูกค้าเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีหรือเกี่ยวกับกระบวนการสอบบัญชี อาจทำให้ลูกค้าเกิดความสงสัยในสิ่งที่มีการพูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้ลูกค้ารู้สึกไม่พอใจในการให้บริการของผู้สอบบัญชี และเปลี่ยนไปใช้บริการกับผู้สอบบัญชีรายอื่นแทน ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรมีการพูดคุยเพื่อให้ลูกค้าเกิดความเข้าใจเกี่ยวกับความสำคัญและประโยชน์ของกระบวนการสอบบัญชี เมื่อลูกค้าเกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการสอบบัญชี ก็จะทำให้ลูกค้าลดความสงสัยต่าง ๆ เมื่อมีการพูดคุยแลกเปลี่ยนข้อมูลกับผู้สอบบัญชี

ข้อจำกัดในการศึกษาและข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งถัดไป

สำหรับข้อจำกัดของงานและข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต เนื่องจากในงานวิจัยชิ้นนี้ได้รวบรวมข้อมูลจากลูกค้าของผู้สอบบัญชีในกลุ่มกิจการนอกตลาดทุนเท่านั้น และถ้าหากในอนาคตได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มกิจการอื่น เช่น กลุ่มกิจการในตลาดทุน การวิเคราะห์อาจให้ผลการศึกษาที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากสภาพแวดล้อมการดำเนินธุรกิจการ รวมถึงมาตรฐานการบัญชีที่ใช้จะมีความซับซ้อนมากกว่ากลุ่มกิจการนอกตลาดทุน ดังนั้นจึงอาจทำให้ผลการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการรับรู้คุณภาพงานสอบบัญชี ความพึงพอใจของลูกค้า ความจงรักภักดีของลูกค้า และการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบของตัวแปรเชิงกำกับ (Moderator) ที่มีผลต่อความสัมพันธ์ระหว่างความพึงพอใจกับความจงรักภักดีของลูกค้าแตกต่างไปจากงานวิจัยชิ้นนี้



บรรณานุกรม (Bibliography)

- Arel, B., Brody, R. G. and Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. **The CPA Journal**, 75(1), 36-39.
- Beattie, V., Fearnley and Brandt, R. (2000). Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations between Auditors and Directors. **International Journal of Auditing**, 4(2), 177-202.
- Beattie, V. and Fearnley, S. (1995). The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor change in UK Listed Companies. **Accounting and Business Research**, 25(100), 227-239.
- Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms. **American Accounting Association Accounting Horizons**, 11(1), 7-24.
- Black, K. (2008). **Business Statistics: for Contemporary Decision Making**. New York: John Wiley and Sons.
- Browne, M. W. and Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. **Testing Structural Equation Models**, 136-162.
- Byrne, B. M. (2001). **Structural Equation Modelling with AMOS. Basic Concept, Application and Programming**. London: Lawrence Erlbaum.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H. and McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of partners, preparers, and financial statement users. **A Journal of Practice & Theory**, 11(1), 1-15.
- Chow, G. C. (1960). Test of equality between sets of coefficients in two linear Regressions. **Econometrica**, 28(7), 591-605.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, 3, 183-199.
- De Ruyter, K. and Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor-client relations: Antecedents and consequences. **Accounting Organizations and Society**, 24(1), 57-75.
- Duff, A. (2004). **AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality**. Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- Duff, A. (2009). Measuring audit quality in an era of change an empirical investigation of UK audit market stakeholders in 20025 and 2005. **Managerial Auditing Journal**, 24(5), 400-422.
- Fontaine, R. and Pilote, C. (2011). An empirical study of Canadian companies to determine clients' preferred relationship approach with their financial auditor. **Journal of Marketing Trends**, 1(7), 61-69.
- Fornell, C. and Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error, **Journal of Marketing Research**, 18(1), 35-90.
- Garrison, R., Noreen, E. and Brewer, P. (2012). **Managerial Accounting**. Boston: McGraw-Hill.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). **Multivariate Data Analysis**. (7th ed.), Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.



- Homburg, C., Giering, A. and Menon, A. (2003). Relationship Characteristics as Moderators of the Satisfaction-Loyalty Link: Findings in a Business-to-Business Context. **Journal of Business-to-Business Marketing**, 10(3), 35-62.
- Hu, L.T. and Bentler, P. M. (1999). Cutoff Criteria for Fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria Versus New Alternatives. **Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal**, 6(1), 1-55.
- Iskandar, T. M., Rahmat, M. M. and Ismail, H. (2010). The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: case of Malaysian listed companies. **International Journal of Economics and Management**, 4(1), 155-180.
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D. N., & Isa, S. M. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms Perceptions of Malaysian public listed companies. **Managerial Auditing Journal**, 21(7), 738-756.
- Jones, T. and Taylor, S. (2012), Service loyalty: accounting for social capital, **Journal of Services Marketing**, 26(1), 60-75.
- Kleinman, G., Lin, B. B. and Palmon, D. (2014). Audit Quality A Cross-National Comparison of Audit Regulatory Regimes. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 29(1), 61-87.
- Lloyd, A. and Luk, S. (2011). Interaction behaviors leading to comfort in the service encounter. **Journal of Services Marketing**, 25(3), 176-189.
- MacCallum, R. C., Browne, M. W., and Sugawara, H. M. (1996). Power Analysis and Determination of Sample Size for Covariance Structure Modeling. **Psychological Methods**, 1, 130-149.
- Marsh, H. W., Hocevar, D. (1985). Application of confirmatory factor analysis to the study of self-concept: First-and higher order factor models and their invariance across groups. **Psychological Bulletin**, 97, 562-582.
- Morton, A. and Scott, D. R. (2007). The Association between Perceived Audit Firm Service Quality and Behavioural Intentions. **The Journal of Contemporary Issues in Business and Government**, 13(11), 17-30.
- Office of Small and Medium Enterprise Promotion (2015). **SME Connectivity**. 13 April, 2015, <http://www.sme.go.th/th/images/data/DA/download/2015/Annual%202015.pdf>
- Oliver, R. L. (1996). **Satisfaction A Behavioral Perspective on the Consumer**. New York: McGraw Hill.
- Palmer, R. (1989). Account as a mature industry. **Journal of Accountancy**, 167(5), 84-88.
- Pringviriya, N., Hanim, H. F. and Ismail, S. (2015). Service quality, customer satisfaction and customer loyalty in Thailand's audit firms. **International Journal of Management and Applied Science**, 1(5), 34-40.
- Sarapaivanich, N. and Patterson, P. G. (2015). The role of interpersonal communication in developing small-medium size enterprise (SME) client loyalty toward an audit firm. **International Small Business Journal**, 33(8), 882-900.
- Sharma, S., Durand, R. M., and Gur-Arie, O. (1981). Identification and analysis of moderator variables. **Journal of Marketing Research**, 18(3), 291-300.



- Sharma, N. and Patterson, P. G. (1999). The Impact of Communication Effectiveness and Service Quality on Relationship commitment in consumer, Professional Services. **The Journal of Services Marketing**, 13(2), 151-170.
- Saxby, C., Ehlen, C. and Koski, T. (2004). Service Quality In Accounting Firms: The Relationship Of Service Quality To Client Satisfaction And Firm/Client Conflict. **Journal of Business & Economics Research**, 2(11), 75-86.
- Shailer, G., Cummings, L., Vatuloka, E., & Welch, S. (2004). Discretionary pricing in a monopolistic audit market. **International Journal of Auditting**, 8, 263-277.
- Sheth, J. and Sobel, J. (2004). **Clients for life: how great professionals develop breakthrough relationships**. Bangkok: A.R. Business press.
- Turk, Z. and Avcilar, M. V. (2009). The effects of Perceived Service Quality of Audit Firms on Satisfaction and Behavioural Intentions: A Research on the Istanbul Stock Exchange Listed Companies. **Research Journal of Business Management**, 2(1), 36-46.
- Yuniarti, R. and Zumara, W. Z. (2013). Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction. **International Journal of Humanities and Management Science (IJHMS)**, 1(1), 96-100.