

# ผลกระทบของความเครียดจากการทำงาน ของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ในประเทศไทย

Effect of Auditor's Work Stress  
on Audit Quality in Thailand

## **ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, CPA, FAC, FCMA**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

## **หฤชนก สุทรานันท์**

เจ้าหน้าที่การเงินอาวุโส  
โรงเรียนนานาชาติบางกอกพรินเซสแอนด์ เซ็กเคินดารี  
Email: january.sut@gmail.com

## **Teerachai Arunruangsirilert, PhD, CPA, FAC, FCMA**

Assistant Professor of Department of Accounting  
Thammasat Business School, Thammasat University  
Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

## **Haruechanok Sutthanin**

Senior Financial Officer  
Bangkok International Preparatory and Secondary School  
Email: january.sut@gmail.com

# ผลกระทบของความเครียดจากการทำงาน ของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ในประเทศไทย

## ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, CPA, FAC, FCMA

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี  
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

## ฤกษ์นุก สุทรานินทร์

เจ้าหน้าที่การเงินอาวุโส  
โรงเรียนนานาชาติบางกอกพรินซ์แพราธอร์ แอนด์ เซ็กเคินดารี  
Email: january.sut@gmail.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 8 ธันวาคม 2565  
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 10 กุมภาพันธ์ 2566  
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 20 มีนาคม 2566

## บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี การศึกษานี้ใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณวิเคราะห์ข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่อยู่ใน SET100 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 - 2562 จำนวน 213 ตัวอย่าง โดยความเครียดของผู้สอบบัญชีวัดจากค่าเฉลี่ยของสินทรัพย์รวมของบริษัทที่ถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีทุกคนในบริษัทนั้น ขณะที่คุณภาพของงานตรวจสอบบัญชีวัดจากอัตราส่วนค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีต่อสินทรัพย์รวมของบริษัท ผลการศึกษาพบว่าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานตรวจสอบบัญชีควรให้ความสำคัญต่อความเครียดในการทำงานของผู้สอบบัญชีให้มากยิ่งขึ้น โดยการจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสมเพื่อให้แน่ใจว่ายังคงรักษาไว้ซึ่งคุณภาพของการตรวจสอบบัญชี

**คำสำคัญ:** ความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชี คุณภาพของงานตรวจสอบบัญชี การสอบบัญชี

# Effect of Auditor's Work Stress on Audit Quality in Thailand

## **Teerachai Arunruangsirilert, PhD, CPA, FAC, FCMA**

Assistant Professor of Department of Accounting  
Thammasat Business School, Thammasat University  
Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

## **Haruechanok Sutthanin**

Senior Financial Officer  
Bangkok International Preparatory and Secondary School  
Email: january.sut@gmail.com

Received: December 8, 2022

Revised: February 10, 2023

Accepted: March 20, 2023

## **ABSTRACT**

This research aims to study effect of auditor's work stress on audit quality. The study uses multiple regression analysis to analyze the data from annual reports of listed companies of SET100 in The Stock Exchange of Thailand from 2017 to 2019, totally 213 firm-year observations. Auditor's work stress is measured by the average of all total assets of the firms audited by all their auditors, while audit quality is measured by the ratio of audit fee to total assets. Results show that auditor's work stress negatively affects audit quality. The study suggests that a CPA firm should give more attention to auditor's work stress and allocates appropriate resources to ensure that the firm can maintain audit quality.

**Keywords:** Auditor's work stress, Audit Quality, Auditing

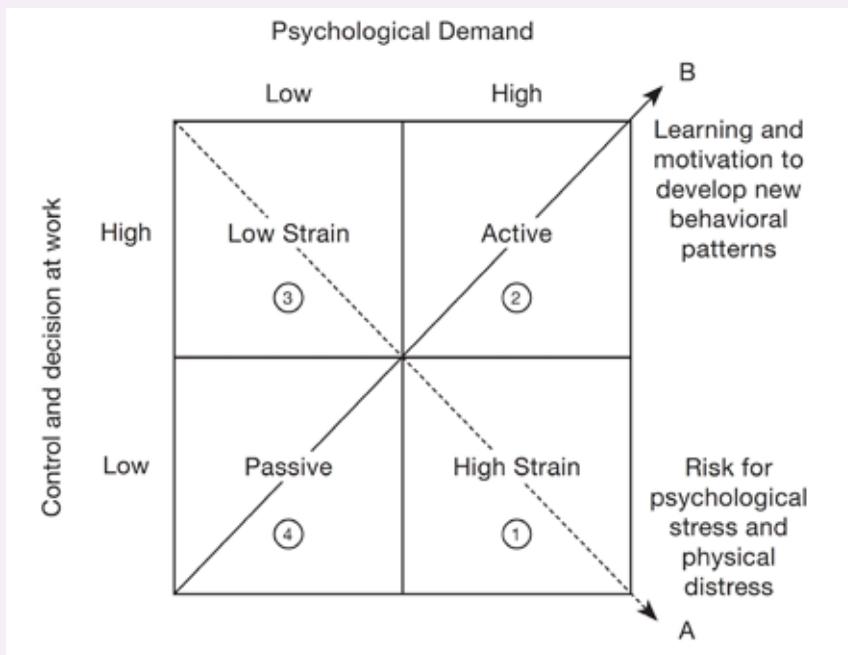
## ■ บทนำ

งานการตรวจสอบบัญชีเป็นงานให้บริการที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมอย่างมากงานหนึ่ง เนื่องจากเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้ข้อมูลทางด้านบัญชี มีผลให้ผู้ใช้ข้อมูลและงบการเงินเกิดความเชื่อมั่นและสามารถตัดสินใจในการดำเนินการทางเศรษฐกิจ ทำให้ระบบเศรษฐกิจเกิดการขยายตัวและเกิดประโยชน์ต่อภาคธุรกิจและสังคม อย่างไรก็ตามงานสอบบัญชีนั้น เป็นงานที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถทั้งด้านเชิงวิชาการและด้านการจัดการ มีมาตรฐานวิชาชีพกำหนดหลากหลายแง่มุม รวมถึงเป็นงานที่มีผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวข้องและใช้ประโยชน์จากงานบริการดังกล่าวมากมาย ผู้สอบบัญชีจึงต้องเผชิญกับความเสี่ยงต่าง ๆ มากมาย เช่น ความเสี่ยงจากการฟ้องร้อง ความเสี่ยงทางด้านธุรกิจและความเสี่ยงด้านบุคลากร ทำให้ภายใต้สภาวะการแข่งขันในปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญกับแรงกดดันรอบด้าน ทั้งความคาดหวังของผู้รับบริการ ผู้ใช้ผลงาน รวมถึงผู้มีหน้าที่กำกับดูแล จึงเป็นเหตุให้อาจเกิดสภาวะความเครียดที่สูงมากขึ้นของผู้สอบบัญชีซึ่งอาจส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพของการสอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีที่ได้รับแรงกดดันจากการคาดหวังดังกล่าว น่าจะก่อเกิดความเครียดจากการทำงานของของผู้สอบบัญชี อันอาจส่งผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชี จากงานวิจัยของ Yan & Xie (2016) ที่ทำการศึกษาผลกระทบของความเครียดของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพของงานสอบบัญชีในประเทศจีน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความเครียดของผู้สอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพของการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามในประเทศไทยยังไม่ค่อยมีการศึกษาเชิงประจักษ์ในเรื่องดังกล่าวมากนัก จึงเกิดคำถามว่าความเครียดจากการทำงานของของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีหรือไม่ในภาพกว้าง งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของความเครียดจากการทำงานของของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี โดยการศึกษานี้ได้วัดความเครียดของผู้สอบบัญชีจากปริมาณงานของผู้สอบบัญชีตามแนวคิดของ Yan & Xie (2016) และ Zadeqan & Aqa’l (2018) และวัดคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีจากค่าสอบบัญชีตามแนวความคิดของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่อยู่ในดัชนี SET100 ระหว่างปี 2560 – 2562 รวมทั้งสิ้น 213 ตัวอย่าง ผลจากการวิเคราะห์ได้แสดงให้เห็นว่าความเครียดของผู้สอบบัญชีในกลุ่มตัวอย่างนั้น มีผลในทิศทางตรงกันข้ามกับคุณภาพงานสอบบัญชี

## ■ บททวนวรรณกรรมและการตั้งสมมติฐาน

แบบจำลองความต้องการของงานและการควบคุม (Job Demand Control Model) กับความเครียดของผู้สอบบัญชี

ในปี 1979 Robert A. Karasek นักสังคมวิทยา ได้ทำการประเมินความเครียดและปัจจัยความเครียดในสภาพแวดล้อมการทำงาน เป็นที่มาของแบบจำลองที่รู้จักกันดีเกี่ยวกับปริมาณงานและความเครียดที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน ซึ่งได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในสาขาจิตวิทยาและวิทยาศาสตร์การจัดการความเครียดในการทำงาน ประกอบด้วยสองประเด็นสำคัญ ประเด็นแรก คือ ความต้องการของงาน (Job demands) หมายถึง ความยากลำบากและภาระงาน ปริมาณงาน เวลา และบทบาทที่ขัดแย้ง ประเด็นที่สอง คือ การควบคุมงาน (Job control) หมายถึง การตอบสนองของแต่ละบุคคลต่อความต้องการของงาน รวมถึงกลวิธีการเผชิญปัญหาและกลไกบรรเทา แบบจำลองความต้องการของงานและการควบคุม (Job Demand Control Model) แสดงให้เห็นว่าความต้องการของงานไม่ได้นำไปสู่ความเครียดทางจิตใจ แต่เป็นการรวมกันของความเครียดจากการทำงานและความมีอิสระในการตัดสินใจในงานที่ทำ หากความอิสระในการจัดการกับงานของตนเองนั้นมีจำกัดสามารถนำไปสู่สัญญาณแห่งความเครียดได้ (Karasek, 1979)



ภาพที่ 1 Job Demand Control Model (Karasek, 1979)

จากภาพที่ 1 ได้แสดงแบบจำลอง Job Demand Control แกนแนวนอนคือความต้องการของงาน และแนวตั้งคือการควบคุมงาน จากแบบจำลองนี้สามารถอธิบายได้ถึง 4 สถานการณ์ คือ (1) งานที่มีความเครียดสูง (High-Strain Jobs) คือ สถานการณ์ที่องค์กรมีความต้องการงานสูง แต่ความมีอิสระในการตัดสินใจของพนักงานต่ำ พนักงานจะไม่สามารถควบคุมงานของตนเองได้และต้องทำงานตามที่หัวหน้างานหรือบริษัทกำหนด ขาดอิสระในการตัดสินใจที่จะกำหนดเวลาในการทำงาน มีความเสี่ยงที่พนักงานจะเกิดความเครียดสูง (2) งานที่กระตือรือร้น (Active Jobs) คือ สถานการณ์ที่ความต้องการงานและพนักงานมีความเป็นอิสระในการตัดสินใจสูง ซึ่งทำให้พนักงานไม่มีความเครียดในการทำงาน มีแรงจูงใจเพียงพอที่จะทำให้พนักงานเปิดรับสิ่งใหม่ ๆ เพื่อพัฒนาตนเองได้มากขึ้น (3) งานที่มีความเครียดน้อย (Low-Strain Jobs) คือ สถานการณ์ที่ความต้องการงานต่ำและความมีอิสระในการตัดสินใจของพนักงานสูง ตัวอย่างเช่น งานประจำ สถานการณ์นี้พนักงานจะมองไม่เห็นความท้าทายในงานและเกิดความเบื่อหน่ายขึ้นอย่างรวดเร็ว และ (4) งานที่เฉื่อย (Passive Jobs) คือ สถานการณ์ที่ความต้องการงานต่ำและพนักงานมีอิสระในการตัดสินใจต่ำ อย่างเช่น การผลิตและทำงานแบบซ้ำ ๆ ความเสี่ยงในการเกิดความเครียดในสถานการณ์นี้ต่ำมาก พนักงานจะไม่ค่อยมีความคิดริเริ่มในการทำอะไรมาก ๆ

ด้านของงานตรวจสอบบัญชี ความต้องการในการทำงาน (Job Demand) ของผู้สอบบัญชีมีค่อนข้างสูง อันประกอบด้วยหลายแง่มุมตั้งแต่เวลาในการทำงาน ปริมาณงาน การควบคุมต้นทุน และการประเมินผลการปฏิบัติงาน รวมถึงความเสี่ยงและความรับผิดชอบทางกฎหมาย ขณะที่ความสามารถในการควบคุมงาน (Job Control) ของผู้สอบบัญชี นั้นอยู่ในระดับกลาง เนื่องจากแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะสามารถตัดสินใจได้เองในเรื่อง กลยุทธ์การเผชิญปัญหา การวางแผนเวลา การจัดสรรกำลังคน และทรัพยากร และการปรับแผนการตรวจสอบ แต่การทำงานทั้งหมดนั้นก็ต้องอยู่ในการกำกับดูแลของหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการทำงานของผู้สอบบัญชีต้องเป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพ จากผลกระทบร่วมกันของสองปัจจัย จะเห็นว่าความเครียดของผู้สอบบัญชีจะขึ้นอยู่กับปริมาณงานเป็นหลัก เพราะเรื่องการควบคุมงานนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานทางวิชาชีพเหมือนกันทุกคน ดังนั้นการวัดความเครียดของผู้สอบบัญชีจึงสามารถวัดได้จากปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบ

จากการรวบรวมงานวิจัยที่ผ่านมา พบว่าความเครียดจากการทำงาน หมายถึง ภาวะที่มีปัจจัยในการทำงานส่งผลให้พนักงานเกิดการเปลี่ยนแปลงทั้งร่างกายและจิตใจ เกิดความสูญเสียความสมดุลของร่างกาย มีผลทั้งในแง่บวกและแง่ลบ ในแง่บวกนั้นทำให้เกิดผลผลิตที่มีประสิทธิภาพขององค์กร ส่วนในแง่ลบนั้นทำให้เกิดการเสียมดุลซึ่งรบกวนต่อตัวบุคคล (Beehr & Newman, 1978) โดย Xu & Zhejiang (1999) กล่าวว่า ความเครียดจากการทำงาน คือ การตอบสนองทางสรีรวิทยา จิตวิทยา และพฤติกรรม เนื่องจากผลกระทบอย่างต่อเนื่องของหนึ่งหรือหลายแรงกดดันต่อบุคคลในองค์กร โดย Lopez & Peters (2012) พบว่าในมุมมองของการตรวจสอบบัญชีนั้น ความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นผลมาจากความขัดแย้งระหว่างทรัพยากรในการตรวจสอบบัญชีที่จำกัดกับปริมาณงานตรวจสอบที่เยอะเกินไปภายในช่วงเวลาจำกัด

การวัดความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชื่อนั้น งานวิจัยของ Yan & Xie (2016) และ Zadegan & Aqa'i (2018) ได้ทำการวัดความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีจากสินทรัพย์รวมเฉลี่ยของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีแต่ละคนทำการตรวจสอบตามสมการนี้

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{ij}}{m}$$

โดยที่ บริษัท j ถูกตรวจสอบด้วย ผู้สอบบัญชี i

เมื่อ  $TA_{ij}$  คือ Natural Logarithm of Total Asset

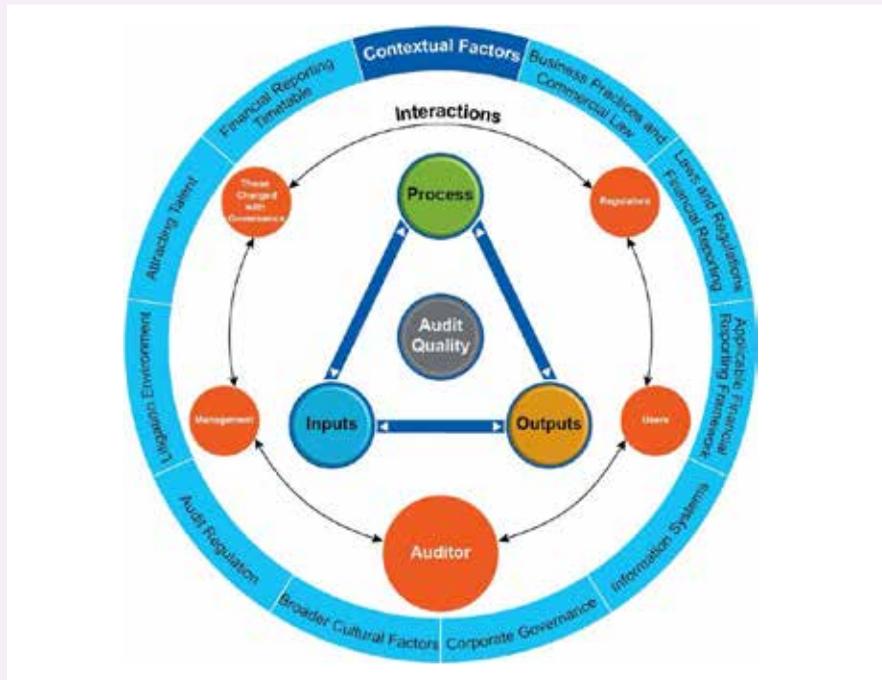
n คือ จำนวนบริษัทจดทะเบียนที่ถูกตรวจสอบด้วยผู้สอบบัญชี i ในปีปัจจุบัน

m คือ จำนวนผู้สอบบัญชีของบริษัท j

## ■ คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีกับค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี

คุณภาพงานตรวจสอบบัญชื่อนั้นในปัจจุบันยังไม่มีคำนิยามที่ตายตัว ซึ่งคำนิยามที่พบบ่อยที่สุดของคุณภาพของการตรวจสอบบัญชี คือ (1) ความน่าจะเป็นของข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบแสดงฐานะทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีพบและรายงานออกมาได้ (2) การวัดความสามารถของผู้สอบบัญชีในการลดข้อผิดพลาด การบิดเบือน และการปรับปรุงคุณภาพของข้อมูลบัญชี (3) ความถูกต้องของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้เปิดเผย (Lopez & Peter, 2012; Gul, Wu & Yang, 2013).

ในปี 2014 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (IAASB, 2014) ได้นำเสนอกรอบแนวคิดคุณภาพของการสอบบัญชี (A Framework for Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality) เพื่อใช้ในการอธิบายองค์ประกอบต่างๆ ที่ทำให้เกิดคุณภาพของงานสอบบัญชี ตามภาพที่ 2



ภาพที่ 2 กรอบของ Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality (IAASB, 2014)

กรอบแนวคิดคุณภาพของการสอบบัญชี ได้อธิบายว่า ข้อมูลทางการเงินนั้นควรมีความเกี่ยวข้อง ทันเวลา และเชื่อถือได้ เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้และการตรวจสอบจากภายนอก วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบทางการเงินนั้นมีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยที่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ต้องทำให้ผู้ใช้งบการเงินมั่นใจได้ว่าผู้สอบบัญชีได้ทำงานตามมาตรฐาน “การตรวจสอบคุณภาพ” ที่เหมาะสม คุณภาพการตรวจสอบบัญชีนั้นเป็นเรื่องที่ซับซ้อนและไม่มีการวิเคราะห์ที่ได้รับการยอมรับในทางสากล ภาพที่ 2 ได้ให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับองค์ประกอบสำคัญที่สร้างสภาพแวดล้อมสำหรับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ซึ่งมีด้วยกัน 5 ปัจจัย คือ (1) ปัจจัยนำเข้า (Input) คือ คุณภาพของการตรวจสอบบัญชีนั้นเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีโดยตรง เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพ แสดงทัศนคติอย่างเหมาะสมและเป็นกลาง อีกทั้งยังต้องมีทักษะความรู้ ประสบการณ์ และเวลาในการปฏิบัติงานที่เพียงพอในการตรวจสอบบัญชี, (2) กระบวนการ (Process) คือ กระบวนการตรวจสอบควรมีความเข้มงวดและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพที่สอดคล้องกับกฎหมายข้อบังคับและเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) มีการสื่อสารกันระหว่างทีมงานตรวจสอบบัญชีและผู้บริหารของกิจการเพื่อให้เกิดความเข้าใจในงานที่ตรวจสอบ อีกทั้งยังต้องมีวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพอีกด้วย (3) ผลลัพธ์ (Output) คือ การตรวจสอบที่ดีส่งผลให้เกิดผลลัพธ์ที่เป็นประโยชน์และมีความทันเวลา ซึ่งจำเป็นต้องมีการอธิบายเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกันของฝ่ายต่าง ๆ ในการรายงานแบบเต็มที่ได้รวมผลลัพธ์จาก ผู้สอบบัญชี บริษัทตรวจสอบบัญชี กิจการ และผู้ควบคุมการสอบบัญชี ผลลัพธ์นั้นรวมไปถึงส่วนของรายงานและข้อมูลที่จัดทำขึ้นอย่างเป็นทางการและนำเสนอโดยฝ่ายหนึ่งไปยังอีกฝ่าย รวมทั้งผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากกระบวนการตรวจสอบที่โดยทั่วไปไม่สามารถมองเห็นได้จากการตรวจสอบภายนอกองค์กร (4) การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน (Interactions) ในขณะที่ความรับผิดชอบหลักสำหรับการดำเนินการตรวจสอบนั้นอยู่กับผู้สอบบัญชี ซึ่งจะทำได้ดีที่สุดในสภาพแวดล้อมที่ได้รับการสนับสนุนจากผู้มีส่วนได้เสียแต่ละคน คือ ผู้จัดทำ ผู้ตรวจสอบ ผู้อนุมัติ ผู้วิเคราะห์ และผู้ที่นำข้อมูลไปใช้ ผู้มีส่วนได้เสียแต่ละคนมีบทบาทสำคัญที่สนับสนุนการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพสูง และวิธีการที่พวกเขาได้ตอบอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และ (5) ปัจจัยแวดล้อม (Contextual Factors)

คือ ปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ จะส่งผลกระทบต่อลักษณะและคุณภาพของการรายงานทางการเงินและคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ทั้งทางตรงและทางอ้อม ผู้ตรวจสอบจะตอบสนองต่อปัจจัยเหล่านี้ว่าได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่

ค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี คือ จำนวนเงินที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บจากการดำเนินการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย ในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับสถานะที่แท้จริงของกิจการด้วยความเป็นกลาง (Abdul-Rahman & Benjamin, 2017) ซึ่งเป็นไปตามความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (Yuniarti, 2011) ซึ่งค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบประจำปีสำหรับงบการเงินปีล่าสุด โดยแตกต่างกันไปในแต่ละบริษัท ขึ้นอยู่กับความซับซ้อนในการตรวจสอบ ความเสี่ยงที่ได้รับ โครงสร้างของบริษัทตรวจสอบบัญชี ขนาดบริษัทของลูกค้า ประสบการณ์การทำงานและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Abdul-Rahman & Benjamin, 2017)

Abdul-Rahman & Benjamin (2017) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (Audit Fee) ต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี (Audit Quality) ตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยคือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของ ประเทศไนจีเรีย ใช้การวิเคราะห์ถดถอยที่ใช้วิธีกำลังสองน้อยสุด (Ordinary Least Square Model) โดยวัดคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีจากการแบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และวัดค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีโดยนำค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีหารด้วยสินทรัพย์รวม พบว่าค่าตอบแทนจากการสอบบัญชี (Audit Fee) มีผลกระทบในเชิงบวกต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อผลกำไรและขาดทุนของตนเอง และทำให้คุณภาพงานตรวจสอบบัญชีเหมาะสมกับค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีภายใต้ทรัพยากรการตรวจสอบที่จำกัดของบริษัทตรวจสอบบัญชี การตรวจสอบจะซับซ้อนและยากขึ้นเมื่อมีลูกค้าเพิ่มขึ้น รวมถึงมีข้อจำกัดของทรัพยากรและแรงกดดันในการควบคุมต้นทุนที่มากขึ้น ความกดดันในการควบคุมต้นทุนของผู้สอบบัญชีขัดแย้งกับข้อกำหนดการควบคุมคุณภาพของบริษัทตรวจสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมีการแข่งขันในตลาดการตรวจสอบบัญชีและระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานมีแนวโน้มที่ขึ้นอยู่กับเวลา กล่าวคือความขัดแย้งประเภทนี้จะเพิ่มโอกาสในการเกิดพฤติกรรมที่ผิดจรรยาบรรณ เช่น มีการลดเวลาในการตรวจสอบ หรือแม้แต่การละเมิดมาตรฐานการตรวจสอบ ซึ่งเป็นการเพิ่มความน่าจะเป็นของความล้มเหลวในการตรวจสอบซึ่งสามารถสะท้อนผ่านค่าสอบบัญชีที่เสนอต่อบริษัทผู้รับบริการได้ ดังนั้นคุณภาพงานสอบบัญชีสามารถวัดผ่านค่าสอบบัญชีได้

จากงานวิจัยของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) ได้ทำการวัดคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี โดยนำค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชีหารด้วยสินทรัพย์รวม ตามสมการดังนี้

$$\frac{\text{Audit Fee}}{\text{Total Asset}}$$

## ■ การตั้งสมมติฐาน

Yan & Xie (2016) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศจีนในปี 2009-2013 พบว่า ความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชีของลูกค้ารายใหม่ และความเครียดของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับลักษณะบุคลิกภาพของผู้สอบบัญชีแต่ละคน นอกจากนี้ Zadeqan & Aqa' (2018) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศเดหะรานในปี 1995-2011 พบว่าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีทั้งในการตรวจสอบบัญชีของลูกค้ารายเก่าและลูกค้ารายใหม่ และผลกระทบในการตรวจสอบบัญชีของลูกค้ารายใหม่จะมากกว่าลูกค้ารายเก่า เนื่องจากการขาดประสบการณ์การทำงาน และความไม่เข้าใจข้อมูลอุตสาหกรรมของลูกค้า การศึกษาในเวลาถัดมาของ Hassani & Nazari (2019) ที่ได้ทำการศึกษาผลกระทบของความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศเดหะรานในปี 2012-2017 พบว่าเมื่อความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นจะทำให้คุณภาพของ

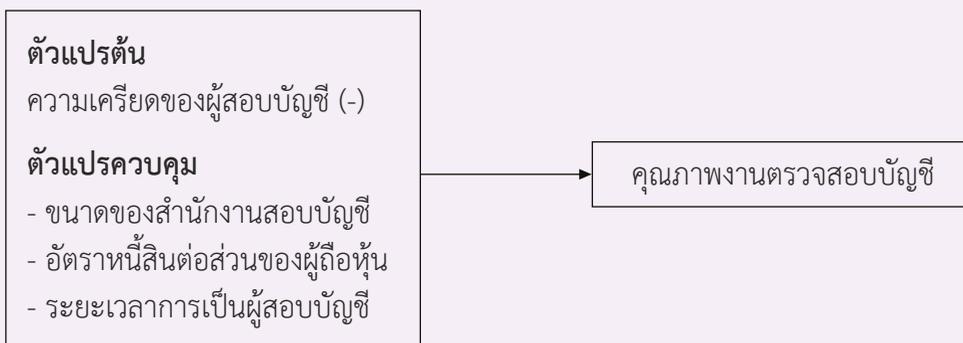
การตรวจสอบบัญชีลดลง แต่ไม่มีผลกระทบต่อลูกค้ารายใหม่ จากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเห็นได้อย่างชัดเจนว่าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีส่วนมากจะมีผลกระทบทางลบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ดังนั้นการศึกษานี้จึงกำหนดสมมติฐานดังนี้

### H: ความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีผลกระทบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมยังพบปัจจัยอื่นที่มีผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Size) อัตราส่วนหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น (DE Ratio) และระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี (Audit Tenure) โดยสำหรับการศึกษาเกี่ยวกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชีนั้น Kaishnan & Schauer (2000) พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพของงานตรวจสอบบัญชี โดยวัดคุณภาพของงานตรวจสอบบัญชีจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดการรายงาน GAAP ขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไรในประเทศสหรัฐอเมริกาในระหว่างปี 1994-1995 ขณะที่ Yan & Xie (2016) และ Zadegan & Aqa'i (2018) พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี

ในด้านปัจจัยเกี่ยวกับอัตราส่วนหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นและด้านระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี Abdul-Rahman & Benjamin (2017) พบว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DE Ratio) และระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี จากการศึกษาผลกระทบของอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DE Ratio) ต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี (Audit Quality) โดยวัดคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีจากการแบ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชีเป็นสองแบบ กำหนดให้บริษัทที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชี Big4 และบริษัทที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชี Non-Big4 และวัดค่าอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นโดยนำหนี้สินรวมหารด้วยส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และวัดค่าระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีโดยกำหนดแบ่งช่วงระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีน้อยกว่าและตั้งแต่สามปีขึ้นไป นอกจากนี้ Yan & Xie (2016) และ Hassani & Nazari (2019) ก็พบหลักฐานเกี่ยวกับระยะเวลาการเป็นผู้สอบที่ส่งผลด้านลบต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี เช่นเดียวกัน โดย Yan & Xie (2016) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศจีนในปี 2009-2013 วัดระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีโดยรวมระยะเวลาที่บริษัทใช้บริการบริษัทตรวจสอบบัญชีเดิมติดต่อกัน พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี และ Hassani & Nazari (2019) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศเตหะรานในปี 2012-2017 วัดระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีโดยกำหนดให้บริษัทที่ใช้บริการบริษัทตรวจสอบบัญชีเดิมเป็นระยะเวลาตั้งแต่สามปีขึ้นไปและต่ำกว่าสามปี พบว่าระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

จากการทบทวนวรรณกรรมและการตั้งสมมติฐานการวิจัยทำให้ได้กรอบแนวคิดการวิจัยดังภาพที่ 3



ภาพที่ 3 กรอบแนวคิดการวิจัย

## ■ วิธีการวิจัย

งานวิจัยนี้เลือกวิเคราะห์ข้อมูลของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่ผ่านการคัดเลือกเข้าในดัชนี 100 อันดับแรก (SET 100) โดยการเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีของแต่ละบริษัท 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2560 จนถึงปี พ.ศ. 2562 รวมระยะเวลาทั้งสิ้น 3 ปี เนื่องจากช่วงระยะเวลาสามปีดังกล่าวเป็นช่วงเวลาล่าสุด และเป็นช่วงเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยเป็นจำนวนมาก การเลือกตัวอย่างในช่วงปีดังกล่าวได้ตัวอย่างของผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานในช่วงเวลาที่ได้รับผลกระทบของปัจจัยด้านความเครียดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีคล้ายกัน ทำให้ลดข้อผิดพลาดของการวิเคราะห์ข้อมูลได้ดีกว่าการนำช่วงเวลาอื่นเข้าในการวิเคราะห์ นอกจากนี้ ตัวอย่างที่นำมาวิเคราะห์นี้ไม่รวมกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน เงินทุนและหลักทรัพย์ ประกันภัย และประกันชีวิต เนื่องจากมีโครงสร้างของบริษัทที่แตกต่างไปจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น และรวมถึงไม่รวมกลุ่มตัวอย่างที่มีข้อมูลไม่เพียงพอต่อการวิเคราะห์ความเครียดของผู้สอบบัญชี ทำให้ได้ข้อมูลทั้งสิ้น 213 ตัวอย่าง

การศึกษานี้ใช้เทคนิคการวิเคราะห์พหุคูณ (Multiple Regression) ในการวิเคราะห์ถึงผลกระทบของความเครียดของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยมีตัวแปรที่ศึกษาคือความเครียดในการสอบบัญชีและมีตัวแปรที่วิเคราะห์ถึงผลกระทบที่ได้รับจากการศึกษา คือ คุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งงานวิจัยนี้สามารถใช้แบบจำลองเพื่อการวิเคราะห์ได้ดังสมการนี้

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 WS_{it} + \beta_2 FirmSize_{it} + \beta_3 Audit\_Tenure_{it} + \beta_4 DE_{it} + \varepsilon_{it}$$

โดยความหมายของตัวแปรแสดงได้ดังนี้

$AQ_{it}$  คือ คุณภาพของงานสอบบัญชีของบริษัท  $i$  ปีที่  $t$  ซึ่งสามารถวัดค่าได้จากค่าตอบแทนจากการสอบบัญชีหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัท จากการศึกษาของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017)

$WS_{ij}$  คือ ความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชี คำนวณจากค่าเฉลี่ย Natural Logarithm ของสินทรัพย์รวมของบริษัทจดทะเบียนทั้งหมดที่ถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีทุกคนในบริษัทนั้น ๆ จากการศึกษาของ Yan & Xie (2016) จากสมการดังนี้

$$WS = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n TA_{ij}}{m}$$

โดยที่ บริษัท  $j$  ถูกตรวจสอบด้วย ผู้สอบบัญชี  $i$

เมื่อ  $TA_{ij}$  คือ Natural Logarithm of Total Asset

$n$  คือ จำนวนบริษัทจดทะเบียนที่ถูกตรวจสอบด้วยผู้สอบบัญชี  $i$  ในปีปัจจุบัน

$m$  คือ จำนวนผู้สอบบัญชีของบริษัท  $j$

$FirmSize_{ij}$  คือ ขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี จากการศึกษาของ Yan & Xie (2016) และ Zadeqan & Aqa'l (2018) กำหนดให้บริษัทที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชีโดย Big 4 ให้เท่ากับ 1 และบริษัทที่ใช้บริการตรวจสอบบัญชีโดย Non-Big 4 ให้เท่ากับ 0

$Audit\_Tenure_{ij}$  คือ ระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชี จากการศึกษาของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) และ Hassani & Nazari (2019) กำหนดให้บริษัทที่ใช้สำนักงานตรวจสอบบัญชีเดิมตั้งแต่สามปีขึ้นไป ให้เท่ากับ 1 และบริษัทที่ใช้สำนักงานตรวจสอบบัญชีเดิมน้อยกว่าสามปี ให้เท่ากับ 0

$DE_{ij}$  คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DE Ratio) จากการศึกษาของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017)

## ผลการศึกษา

ตารางที่ 1, 2 และ 3 แสดงลักษณะข้อมูลของกลุ่มตัวอย่าง 213 ตัวอย่าง โดยเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือ Big4 และเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือ Non-Big4 คิดเป็นร้อยละ 87.8 และ 12.2 ตามลำดับ อีกทั้งพบว่ากลุ่มตัวอย่างที่ใช้บริษัทตรวจสอบบัญชีเดิมตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป (Year >= 3) และเป็นกลุ่มที่ใช้บริษัทตรวจสอบบัญชีเดิมไม่ถึง 3 ปี (Year < 3) คิดเป็นร้อยละ 90.6 และ 9.4 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 แสดงข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาของขนาดของบริษัทตรวจสอบบัญชี

	Frequency	Percent
Non-Big 4	26	12.2
Big 4	187	87.8
Total	213	100

ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาของระยะเวลาในการเป็นผู้สอบบัญชี

	Frequency	Percent
Year < 3	20	9.4
Year >= 3	193	90.6
Total	213	100

ตารางที่ 3 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) และสถิติเชิงพรรณนาของกลุ่มตัวอย่าง

	AQ	WS	DE	FirmSize	Audit_Tenure
AQ	1				
WS	-0.188**	1			
DE	-0.172*	0.022	1		
FirmSize	-0.010	0.344**	-0.116	1	
Audit_Tenure	0.083	-0.087	0.015	-0.120	1
Mean	0.00022	64.9189	1.3938	0.88	0.91
S.D.	0.00027	39.0914	1.3209	0.328	0.292
Minimum	0.00000	20.9978	0.002	0.00	0.00
Maximum	0.00150	215.1908	12.14	1.00	1.00
N	213	213	213	213	213

\*, \*\* ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

จากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ในตารางที่ 3 พบว่า แบบจำลองที่ใช้ไม่มีปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างตัวแปร (Multicollinearity Problem) เนื่องจากไม่มีตัวแปรอิสระใดที่มีความสัมพันธ์กันเองเกินกว่า 0.8 (Berry & Feldman, 1985) ทำให้ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษานี้ไม่ติดปัญหาและสามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ

การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance: ANOVA) จากตารางที่ 4 พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.004 ด้วยระดับนัยสำคัญที่ 0.01 สรุปได้ว่าแบบจำลองที่ศึกษาสามารถอธิบายผลตัวแปรอิสระที่มีอย่างน้อยหนึ่งตัวที่สามารถอธิบายตัวแปรตามได้

**ตารางที่ 4** แสดงค่าความแปรปรวน

	SS	df	MS	F	Sig.
Regression	0.000	4	0.000	3.923	0.004*
Residual	0.000	208	0.000		
Total	0.000	212			

\* ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติ (Two-tailed) 0.01

จากผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณตามตารางที่ 5 พบว่าค่า Adjusted R2 มีค่าเท่ากับ 0.052 หรือบอกได้ว่าตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุมสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีได้เท่ากับร้อยละ 5.2 และพบว่าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชี (WS) มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี (AF) ในเชิงลบ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อยู่ที่ -0.194 ด้วยระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.01 แสดงได้ว่าถ้าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีมีมากขึ้นจะส่งผลให้คุณภาพของการตรวจสอบบัญชีที่ลดลง ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ซึ่งตรงกับการศึกษาในอดีตของ Zadegan and Aqa’l (2018) และ Hassani and Nazari (2019)

**ตารางที่ 5** แสดงผลการวิเคราะห์ค่าความสัมพันธ์ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด

	Coefficients	T-Stat	Sig.
Constant		2.998	0.003
WS	-0.194**	-2.720	0.007
<i>Control Variables:</i>			
DE	-0.163*	-2.413	0.017
FirmSize	0.047	0.651	0.516
Audit_Tenure	0.074	1.093	0.276
R <sup>2</sup>	0.070		
Adjusted R <sup>2</sup>	0.052		

\*, \*\* ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติ (Two-tailed) 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

นอกจากนี้ผลการศึกษเกี่ยวกับตัวแปรควบคุมในตารางที่ 5 พบว่า มีเพียง DE ratio เท่านั้นที่มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณภาพของการสอบบัญชีโดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อยู่ที่  $-0.163$  ด้วยระดับนัยสำคัญทางสถิติที่  $0.05$  ซึ่งตรงกับการศึกษาของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) ขณะที่ไม่พบความสัมพันธ์ของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาของการเป็นผู้สอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพของงานการสอบบัญชี ซึ่งอาจเกิดจากอัตราส่วนของสำนักงานบัญชีและระยะเวลาของการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใน SET 100 ในช่วงปี 2560 - 2562 มีประมาณร้อยละ 90 ที่เป็น Big 4 และเป็นผู้สอบบัญชีตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป จึงอาจทำให้ความสัมพันธ์ในส่วนนี้ไม่ชัดเจนได้

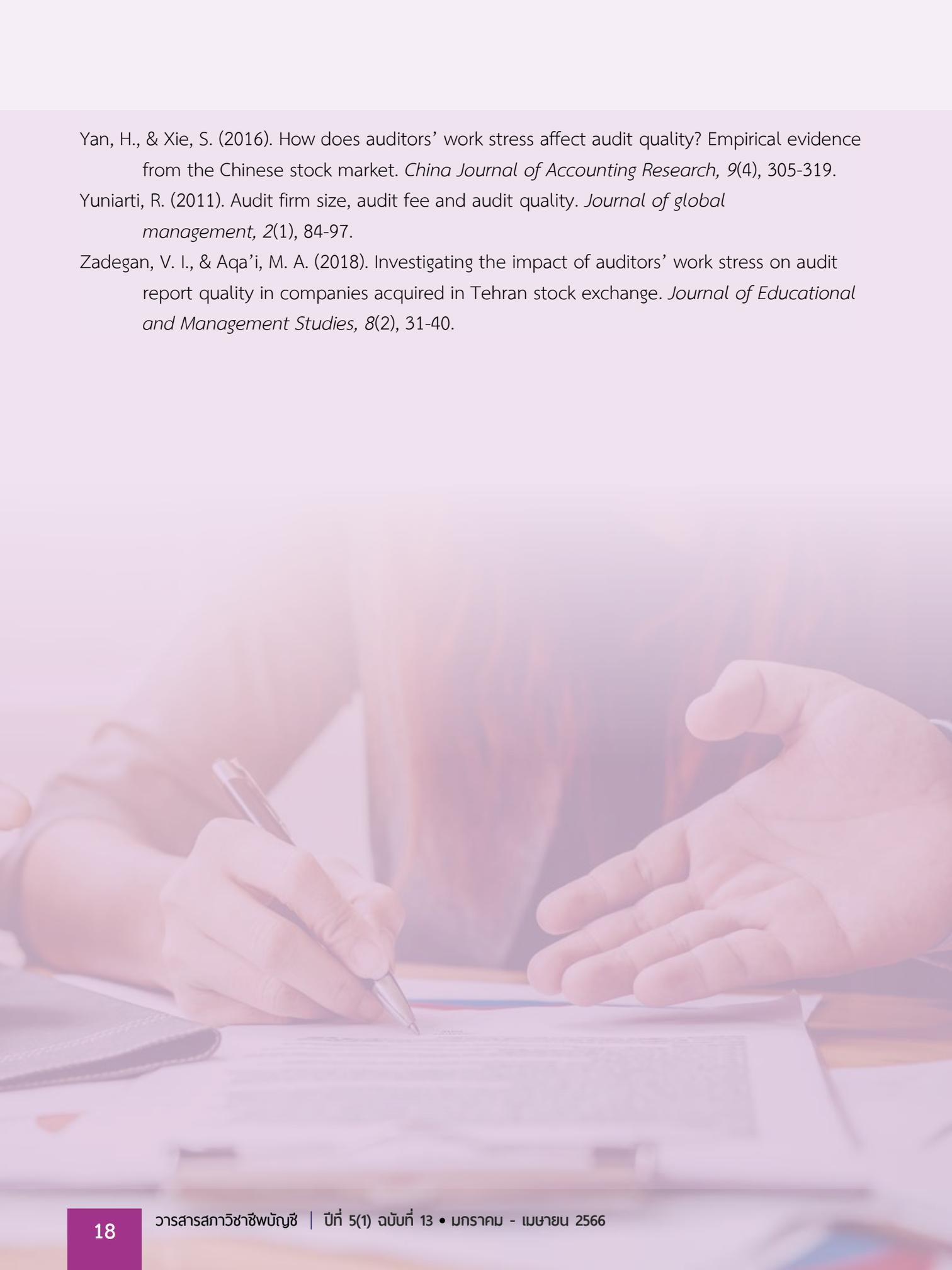
## ■ อภิปรายและสรุปผลการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้ได้ทำการศึกษาผลกระทบความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีตั้งแต่ปี 2560-2562 โดยไม่รวมกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และกลุ่มตัวอย่างที่มีข้อมูลไม่เพียงพอต่อการวิเคราะห์ความเครียดของผู้สอบบัญชี รวมทั้งสิ้น 213 ตัวอย่าง ผลการศึกษาที่ได้จากการวิเคราะห์โดยใช้ Multiple Regression พบว่าความเครียดจากการทำงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบในเชิงลบต่อคุณภาพของการตรวจสอบบัญชี ซึ่งตรงตาม Job Demand Control Model ของ Robert Karasek ในสถานการณ์ High-Strain Jobs กล่าวคือ งานการสอบบัญชีที่มีปริมาณงานมากย่อมส่งผลกระทบต่อความเครียด เนื่องจากต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ มาตรฐานทางวิชาชีพ และข้อกำหนดต่าง ๆ ของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ทำให้อาจมีผลต่อคุณภาพของงานการสอบบัญชีได้ เมื่อความต้องการในการทำงาน (Job Demand) ของผู้สอบบัญชี คือ การปฏิบัติงานเป็นจำนวนมากในเวลาที่ย่ำแย่ การควบคุมต้นทุนและการประเมินผลการปฏิบัติงานไปจนถึงความเสี่ยงและความรับผิดชอบทางกฎหมายมีสูง อีกทั้งความสามารถในการควบคุมงาน (Job Control) คือ การวางแผนเวลา กลยุทธ์การเผชิญปัญหา การจัดสรรกำลังและทรัพยากร และการปรับแผนการตรวจสอบมีจำกัด จึงทำให้เกิดความเครียดสูงซึ่งอาจส่งผลในปฏิบัติงานออกมาได้ไม่ดี ทำให้คุณภาพของการตรวจสอบบัญชีลดลง ซึ่งตรงกับงานวิจัยในอดีตของ Zadeqan and Aqa'1 (2018) และ Hassani and Nazari (2019) นอกจากนี้ การศึกษายังพบว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (DE ratio) มีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อคุณภาพการตรวจสอบบัญชี ซึ่งตรงกับงานวิจัยของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้ไม่พบความสัมพันธ์ของขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาของการเป็นผู้สอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพของงานการสอบบัญชี ซึ่งอาจเกิดจากอัตราส่วนของสำนักงานบัญชีและระยะเวลาของการเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใน SET 100 ในช่วงปี 2560 - 2562 มีประมาณร้อยละ 90 ที่เป็น Big 4 และเป็นผู้สอบบัญชีตั้งแต่ 3 ปีขึ้นไป จึงอาจทำให้ความสัมพันธ์ในส่วนนี้ที่พบได้จากการศึกษาของ Yan & Xie (2016) และ Zadeqan & Aqa'1 (2018) และของ Abdul-Rahman & Benjamin (2017) และ Hassani & Nazari (2019) ตามลำดับ ทั้งนี้ผลการศึกษาอาจมีประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่ในการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการกำหนดปริมาณและขนาดของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบเพื่อให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดี นอกจากนี้ในระดับสำนักงาน ผู้มีหน้าที่ดูแลกำกับสำนักงานอาจกำหนดนโยบายเกี่ยวกับปริมาณงานในการสอบบัญชีเพื่อให้เกิดคุณภาพงานสอบบัญชีที่เหมาะสม

การศึกษานี้เป็นการศึกษาเฉพาะบริษัทที่อยู่ใน SET100 และศึกษาในช่วงระยะเวลาเพียง 3 ปี ซึ่งอาจจะยังไม่เห็นข้อมูลที่ชัดเจนมากนัก ในอนาคตถ้ามีการศึกษาข้อมูลของบริษัททั้งตลาด SET และ MAI และขยายระยะเวลาการศึกษาออกไป รวมถึงมีการเปรียบเทียบศึกษาถึงข้อมูลของประเทศในแถบอาเซียน อาจทำให้เห็นผลของการศึกษาที่น่าสนใจและเป็นประโยชน์ต่อทางวิชาการและในภาคธุรกิจ

## References

- Abdul-Rahman, O. A., Benjamin, A. O., & Olayinka, O. H. (2017). Effect of audit fees on audit quality: Evidence from cement manufacturing companies in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(1), 6-17.
- Beehr, T. A., & Newman, J. E. (1978). Job stress, employee health, and organizational effectiveness: A facet analysis, model, and literature review 1. *Personnel psychology*, 31(4), 665-699.
- Berry, W., & Feldman, S. (1985). *Multiple regression in practice*. Sage university paper series on quantitative applications in social sciences, Series No. 07-050. Newbury Park, CA: SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/10.4135/9781412985208>
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
- Hassani, M. & Nazari, M. (2019). Investigating the Relationship between Auditors' Job Stress and Audit Quality in the Companies Accepted to Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Economics*, 5(1), 19-27.
- IAASB. (February 2014). *A Framework for Audit Quality*. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality2.pdf>
- Karasek Jr, R. A. (1979). Job demands, job decision latitude, and mental strain: Implications for job redesign. *Administrative science quarterly*, 285-308.
- Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 9-25.
- Lim, C. Y., & Tan, H. T. (2009). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence (September 11, 2009)*. Singapore Management University School of Accountancy Research Paper, (2014-07).
- Lopez, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139-165.
- Michell, S. & Nurlaelah (2008). The concentration of the auditor and the audit fee determination: Investigation on SOEs. *Journal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 12(2), 133-148.
- Xu, C. (1999). Work stress system: mechanism, handling and management. *J. Zhejiang Normal Univ.: Social Sci*, 5, 69-73.

- 
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319.
- Yuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of global management*, 2(1), 84-97.
- Zadegan, V. I., & Aqa'i, M. A. (2018). Investigating the impact of auditors' work stress on audit report quality in companies acquired in Tehran stock exchange. *Journal of Educational and Management Studies*, 8(2), 31-40.