

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเชิงประจักษ์เรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นเวลา 3 ปีนับตั้งแต่ปี 2544-2546 โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิต่างๆ ได้แก่ รายงานผู้สอบบัญชี งบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน รวมถึงการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากวิทยานิพนธ์ วารสาร และเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้อง ทำให้ทราบถึง ประเภทของผู้สอบบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ จำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ประเภทของการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

สรุปผลการวิจัย

1) สรุปผลการวิจัยเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของตัวอย่างจากการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา

ผลการวิจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา พบว่า บริษัทที่นำมาใช้เป็นตัวอย่างในการวิจัย ปี 2544 มีจำนวน 310 บริษัท ปี 2545 มีจำนวน 296 บริษัท และปี 2546 มีจำนวน 319 บริษัท รวม 3 ปี ทั้งหมด 925 บริษัท ประกอบด้วยกลุ่มอุตสาหกรรม 30 กลุ่มอุตสาหกรรม โดยกลุ่มอุตสาหกรรมพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนบริษัทตัวอย่างมากที่สุด

บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่นิยมใช้ผู้สอบบัญชีที่มาจากสำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์ มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ โดยที่ในปี 2544 กลุ่มธนาคาร กลุ่มเครื่องมือเครื่องจักรกล กลุ่มเหมืองแร่ กลุ่มสื่อสาร และกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์มีส่วนของการใช้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์สูงสุด ส่วนกลุ่มบริการเฉพาะกิจมีส่วนของการใช้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์สูงสุด สำหรับในปี 2545 กลุ่มเวชภัณฑ์และเครื่องสำอาง กลุ่มธนาคาร กลุ่มเยื่อกระดาษและกระดาษ กลุ่มเหมืองแร่ กลุ่มสื่อสาร และกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์มีส่วนของการใช้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์สูงสุด ส่วนกลุ่มบริการเฉพาะกิจมีส่วนของการใช้บริการงานสอบบัญชีจาก

สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์สูงสุด และในปี 2546 กลุ่มธนาคาร กลุ่มเยื่อกระดาษและกระดาษ กลุ่มเหมืองแร่ กลุ่มสื่อสาร และกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์มีส่วนของการใช้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีบิกไฟร์สูงสุด ส่วนกลุ่มบริการเฉพาะกิจมีส่วนการใช้บริการงานสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์สูงสุด

จากการสำรวจจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า มีจำนวนบริษัทค่อนข้างน้อยที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในแต่ละปี โดยในปี 2544 มีจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2546 และ 2545 ตามลำดับ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมเหมืองแร่เป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนของบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากที่สุดในปี 2544 กลุ่มอื่นๆเป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนของบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากที่สุดในปี 2545 และกลุ่มกระดาษและเยื่อกระดาษเป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนของบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากที่สุดในปี 2546

เมื่อพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า ในปี 2544 และ 2546 บริษัทส่วนใหญ่จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์ เป็นบิกไฟร์ ส่วนในปี 2545 บริษัทส่วนใหญ่จะเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจาก สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ โดยในปี 2544 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์เป็นบิกไฟร์มากที่สุด คือ กลุ่มธนาคาร กลุ่มเคมีภัณฑ์และพลาสติก กลุ่มเยื่อกระดาษและกระดาษ กลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ กลุ่มเหมืองแร่ กลุ่มโรงแรมและบริการท่องเที่ยว และกลุ่มขนส่ง ส่วนกลุ่มบันเทิงและสันทนาการมีส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์มากที่สุด กลุ่มกลุ่มอาหารและเครื่องดื่มมีส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์เป็นบิกไฟร์มากที่สุด และกลุ่มธุรกิจการเกษตร และกลุ่มบริการเฉพาะกิจ มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ มากที่สุด

สำหรับในปี 2545 นั้น กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์เป็นบิกไฟร์ มากที่สุด คือกลุ่มธุรกิจการเกษตร กลุ่มการสื่อสาร และกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ ส่วนกลุ่มเครื่องมือเครื่องจักรกล และกลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์ เป็น สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์มากที่สุด กลุ่มประกันภัยและประกันชีวิต กลุ่มเยื่อกระดาษและกระดาษ กลุ่มพลังงานและสาธารณูปโภค และกลุ่มเครื่องใช้ไฟฟ้าและคอมพิวเตอร์มีส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ เป็นบิกไฟร์มากที่สุด และกลุ่มเคมีภัณฑ์และพลาสติก กลุ่มขนส่ง และกลุ่มคลังสินค้าและโซโล มีสัดส่วน

การเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจาก สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ มากที่สุด

ส่วนในปี 2546 กลุ่มธนาคาร กลุ่มเคมีภัณฑ์และพลาสติก กลุ่มเยื่อกระดาษและกระดาษ กลุ่มยานพาหนะและอุปกรณ์ กลุ่มสื่อสาร กลุ่มเครื่องใช้ไฟฟ้าและคอมพิวเตอร์ และกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์ เป็นบิกไฟร์ มากที่สุด กลุ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ และกลุ่มบริการเฉพาะกิจเป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากบิกไฟร์ เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ มากที่สุด กลุ่มพลังงานและสาธารณูปโภคเป็นกลุ่มที่มีสัดส่วนการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ เป็นบิกไฟร์ มากที่สุด และกลุ่มการพิมพ์และสิ่งพิมพ์เป็นกลุ่มที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีจาก สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่บิกไฟร์ มากที่สุด

2) สรุปผลการวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของตัวอย่างจากการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา

จากจำนวนตัวอย่างทั้งหมด พบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัท โดยที่ในปี 2544 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2546 และ ปี 2545 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยการเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท พบว่า มีบริษัทจำนวนค่อนข้างน้อยที่มีการเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบ โดยที่ในปี 2544 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่มีการเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2545 และ ปี 2546 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยการออกหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หรือหุ้นกู้ ของบริษัท พบว่า มีบริษัทจำนวนค่อนข้างน้อยที่มีการออกจำหน่ายหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หรือหุ้นกู้ โดยที่ในปี 2545 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่มีการออกหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หรือหุ้นกู้ มากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2544 และ ปี 2546 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ พบว่า มีบริษัทจำนวนค่อนข้างน้อยที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ

โดยที่ในปี 2546 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2545 และ ปี 2544 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า พบว่า มีบริษัทจำนวนน้อยมากที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้า โดยที่ในปี 2544 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้ามากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2545 และ ปี 2546 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง พบว่า มีบริษัทจำนวนค่อนข้างน้อยที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยที่ในปี 2544 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2545 และ ปี 2546 ตามลำดับ

สำหรับปัจจัยสุดท้าย คือ รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง พบว่า มีบริษัทจำนวนน้อยมากที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยที่ในปี 2545 มีสัดส่วนของจำนวนบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมากที่สุด รองลงมา คือ ปี 2544 และ ปี 2546 ตามลำดับ

3) สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

จากการใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความถดถอยโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) มาช่วยในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ ที่คาดว่าจะมีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี พบว่า ผลที่ได้จากการประมวลผลในครั้งแรกทำให้ทราบว่าแบบจำลองที่ประกอบไปด้วยตัวแปร 7 ตัว คือ การเปลี่ยนคณะกรรมการบริหารบริษัท การเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท การออกจำหน่ายหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิหรือหุ้นกู้ของบริษัท รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความขัดแย้งในเรื่องหลักการบัญชีระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า รายงานของ

ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง และรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ไม่ค่อยมีความเหมาะสมนัก จึงได้มีการตัดตัวแปรที่ไม่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีมากที่สุดออกไปทีละตัวจนเหลือตัวแปรทั้งหมด 4 ตัว ซึ่งประกอบด้วย การเปลี่ยนคณะกรรมการบริหารบริษัท การเปลี่ยนคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัท การออกจำหน่ายหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิหรือหุ้นกู้ของบริษัท และรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องและมีการแปลงค่าของตัวแปรบางตัวแปรด้วยเพื่อให้แบบจำลอง มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น

ผลที่ได้จากการวิเคราะห์ภายหลังจากที่มีการตัดตัวแปรบางตัวออก และมีการแปลงค่าของตัวแปรบางตัวแล้ว พบว่า ค่าซิกนifiคานซ์ของแบบจำลองที่ได้มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.10 ดังนั้นจึงปฏิเสธ H_0 นั่นคือ มีปัจจัยอย่างน้อย 1 ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี จากนั้นจึงทำการทดสอบสมมติฐานรองในขั้นต่อไปเพื่อดูว่า มีปัจจัยตัวใดบ้างที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี และจากผลการทดสอบ พบว่า มีเพียงค่าซิกนifiคานซ์ของตัวแปร การเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทเพียงตัวเดียวที่มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.10 แสดงว่า การเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า จากปัจจัยทั้งหมดมีเพียงปัจจัยการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทปัจจัยเดียวที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

และเมื่อเปรียบเทียบผลที่ได้จากงานวิจัยนี้กับโครงการวิจัยที่ผ่านมา เรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(สมหวัง ศุภโชคชัยวัฒนา , นิตศน์ เหมรักษ์ และ พรสวรรค์ เรื่องสุขอุดม ,2539) พบว่า มีความขัดแย้งกัน กล่าวคือ ผลที่ได้จากโครงการวิจัยที่ผ่านมาระบุว่า บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ให้ความเห็นว่าการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทมีความสำคัญปานกลางต่อการพิจารณาเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แต่ผลที่ได้จากการวิจัยในครั้งนี้สรุปได้ว่าการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า การเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทมีความสำคัญมากในการพิจารณาเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ประกอบกับโครงการวิจัยที่ผ่านมายังระบุอีกว่า ผู้ที่มีอิทธิพลมากที่สุด และมีอำนาจมากที่สุดในการตัดสินใจเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ คณะกรรมการบริษัท นั่นยังเป็นสิ่งที่สนับสนุนผลการวิจัยในครั้งนี้ว่าการเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทเป็นปัจจัยสำคัญที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี

จากการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ทราบว่า การเปลี่ยนคณะกรรมการบริษัทเป็นเพียงปัจจัยเดียวที่มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ดังนั้น เมื่อทราบว่าปัจจัยอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความสัมพันธ์กับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีแล้ว หากผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบให้เป็นที่พอใจในความถูกต้องตามควรของรายการในงบการเงินได้ หรือผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีกับบริษัทลูกค้าในเรื่องหลักการบัญชีเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่บริษัทลูกค้าเลือกใช้ การใช้นโยบายนั้น หรือความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หรือผู้สอบบัญชีได้รายงานเกี่ยวกับความไม่แน่นอนเรื่องการดำเนินงาน ต่อเนื่อง หรือความไม่แน่นอนอื่นนอกเหนือจากเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ก็จะไม่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรที่จะปฏิบัติตามตรวจสอบอย่างตรงไปตรงมา มีความซื่อสัตย์สุจริต และมีคุณภาพ พร้อมทั้งเสนอรายงานให้เป็นไปตามผลที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบจริง โดยที่ไม่ต้องกังวลว่าความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีจะมีผลทำให้เกิดการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพื่อควมมีคุณภาพของผู้สอบบัญชีและผลงานของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีการพัฒนาในเรื่องต่อไปนี้

- 1) จัดให้มีการฝึกอบรมผู้สอบบัญชีพร้อมทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างถ่องแท้ และให้มีการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด
- 2) จัดให้มีการฝึกอบรมผู้สอบบัญชีพร้อมทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี
- 3) จัดให้มีการฝึกอบรมผู้สอบบัญชีพร้อมทั้งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีให้มีการปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) โดยเคร่งครัด
- 4) สร้างจิตสำนึกในงานบริการให้กับผู้สอบบัญชี ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี รวมถึงเจ้าหน้าที่ในสำนักงานสอบบัญชีทุกคน

สืบเนื่องมาจากความล้มเหลวจากข้อมูลทางบัญชีในสหรัฐอเมริกา ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการออกกฎหมายที่เรียกว่า Sarbanes – Oxley Act ขึ้น โดยมีผลใช้บังคับเมื่อ 30 กรกฎาคม 2545 ที่ผ่านมา เนื้อหาส่วนหนึ่งในกฎหมายฉบับนี้ กำหนดให้บริษัทต้องมีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้สอบบัญชีผู้เป็นหุ้นส่วนและผู้สอบทานในทุก ๆ 5 ปี โดยมีผลนับตั้งแต่วันเริ่มจดทะเบียน ซึ่งอาจส่งผลให้ประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะบังคับใช้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีดังกล่าวในอนาคตตามประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีไว้ แต่ในขณะนี้ประเทศไทยยังไม่มีข้อกำหนดดังกล่าว ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ที่ผู้สอบบัญชีทุกคนจะต้องยึดถือปฏิบัติกันโดยปกติอยู่แล้ว รวมทั้งจะต้องรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีด้วย เพื่อที่จะทำให้ผลงานที่ออกมาดีมีคุณภาพ และเป็นที่พอใจของลูกค้า ซึ่งจะส่งผลให้ลูกค้าเลือกใช้บริการงานสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีในปีต่อไป

แต่หากเมื่อใดที่มีการนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีมาใช้ ผู้สอบบัญชีก็ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมีคุณภาพ เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีความเป็นอิสระเช่นกัน เพื่อที่จะให้ลูกค้าพอใจในผลงานของผู้สอบบัญชี และเลือกผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทในปีต่อไปจนกว่าจะครบกำหนดระยะเวลาที่ต้องให้มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี

ข้อเสนอแนะสำหรับผู้ที่ต้องการจะศึกษาเพิ่มเติมในอนาคต

การวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาเฉพาะปัจจัยเชิงประจักษ์ ดังนั้นเพื่อที่จะให้ได้ผลการวิจัยที่เป็นประโยชน์มากขึ้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้มีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับปัจจัยอื่นๆเพิ่มเติมโดยการส่งแบบสอบถามควบคู่ไปกับการทำการศึกษาเชิงประจักษ์ และให้มีการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อให้ทราบว่าทำไมกลุ่มอุตสาหกรรมต่างกัน จึงมีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน