

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

THE DETERMINANTS OF AUDIT FEES

Received: August 15, 2019

Revised: October 25, 2019

Accepted: October 31, 2019

วฤตดา พิพัฒน์กุล*

Waridda Piphatanakul*

พัทธนันท์ เพชรเชิดชู**

Pattanant Petchchhedchoo**

ศิริเดช คำสุพรหม***

Siridech Kumsuprom***

* นักศึกษาปริญญาเอก หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต (การบัญชี) วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

* Ph.D. Candidate, Doctor of Philosophy Program in Accountancy, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University
Email: buoyant_wp@hotmail.com

** ปริญญาเอก รองอธิการบดีสายงานภาคีสัมพันธ์ และประธานเจ้าหน้าที่บริหาร วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** Ph.D., Vice President for Strategic Alliances and CEO, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

Email: pattanant.peo@dpu.ac.th

*** ปริญญาเอก คณบดีและผู้อำนวยการหลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

*** Ph.D., Dean and Director of Doctor of Business Administration, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

Email: siridech.kum@dpu.ac.th

บทคัดย่อ

การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ช่วยในการตรวจสอบข้อมูลการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ปัจจุบันมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นจำนวนมากเกิดปัญหาทางด้านการแข่งขันเพื่อรับงานสอบบัญชี ซึ่งผลกระทบต่อคุณภาพในการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่การพิจารณาบททบทวนประเด็นบทบาทวิชาชีพชั้นสูงเหล่านี้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงคุณค่าของวิชาชีพสอบบัญชี และแต่งตั้งผู้สอบบัญชีโดยเน้นที่คุณภาพของผู้สอบบัญชีมากกว่าการพิจารณาเพียงแค่ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีแต่เพียงอย่างเดียว งานวิจัยครั้งนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ในการวิจัยครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) จากรายงานประจำปี รวมถึงการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยขนาดของบริษัท จำนวนบริษัทย่อย ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชีมีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่วนเพศของประธานเจ้าหน้าที่บริหารมีอิทธิพลในทางลบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แต่ปัจจัยอื่นได้แก่ ความเสี่ยงของบริษัท ความสามารถในการทำกำไรของบริษัท ความเป็นอิสระและความรู้ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ อายุและประสบการณ์ทำงานของประธานเจ้าหน้าที่บริหารไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

คำสำคัญ: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การสอบบัญชี การกำกับดูแลกิจการ

Abstract

Auditing is a tool that helps to detect financial reporting information in order to create confidence to stakeholders. At present, a large number of authorized auditors have occurred in the event of a competition in order to receive the auditing work, affecting the quality of auditing, leading to the review of these redundant roles. To show those who have seen the importance of the accounting profession, and appoint the auditors, focusing on the quality of the auditors rather than considering just an audit fee. This research aims to study the factors influencing the audit fees of the company listed on the Stock Exchange of Thailand. (SET) In this research using content analysis from the annual report, as well as analyzing the relationship between variables using multiple regression analysis.

The study found that the size factor of the company, number of subsidiary companies, the frequency of meetings of the Audit committee and the fees for services other than the audit fee is positively influenced on the assignment of the auditing fees. The gender of the Chief Executive Officer has a negative influence on the assignment of the auditing fees, but other factors include the risk of the company, profitability of the company, the independence and expertise of the Audit Committee, age and working experience of the Chief Executive Officer has no influence on the audit fees.

Keywords: Audit Fees, Auditing, Corporate governance

บทนำ

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคคลที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท เพื่อให้บุคคลทั้ง 2 ฝ่าย ทั้งผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีได้มีหน้าที่และมีความรับผิดชอบในการจัดทำรายงานทางการเงินให้ถูกต้อง ส่งผลให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือได้ เนื่องจากรายงานทางการเงินเป็นข้อมูลทางการเงินการบัญชีที่มีความสำคัญ เพื่อต้องการให้ผู้มีส่วนได้เสียได้ใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจในการดำเนินงาน เพื่อการลงทุนที่เหมาะสม เพื่อการกำกับดูแลที่ดี และเป็นการลดความอสมมาตรของข้อมูล (Bushman & Smith, 2001) ซึ่งวิชาชีพหนึ่งที่กำลังมีบทบาทมากขึ้นในปัจจุบันคือ การสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถทางด้านการบัญชี ต้องแสดงความคิดเห็นต่อรายงานทางการเงินที่ผู้ทำบัญชีได้จัดทำขึ้นนั้นมีความถูกต้องตามมาตรฐานหรือไม่ อีกทั้งผู้สอบบัญชียังเป็นผู้ที่ได้รับการไว้วางใจในการตรวจสอบ เพราะมีความเป็นอิสระ ส่งผลให้รายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้รับรองแล้วนั้นมีความน่าเชื่อถือ

การสอบบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ในการตรวจสอบข้อมูลการจัดทำรายงานทางการเงิน รวมถึงกลไกการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance Mechanisms) ซึ่งเป็นเครื่องมือทางอ้อมในการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ (กาญจนา ประกอบแสงและพัทธนันท์ เพชรเชิดชู, 2560) จึงเป็นประเด็นที่ว่าอะไรคือปัจจัยสำคัญในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รวมถึงในประเทศไทยในปัจจุบันมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นจำนวนมาก ทำให้เกิดปัญหาทางด้านการแข่งขันเพื่อรับงานสอบบัญชี อาจทำให้ผู้สอบบัญชีกำหนดค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าผู้สอบบัญชีรายอื่น คุณภาพในการตรวจสอบบัญชีอาจไม่ดีเท่าที่ควรจะเป็น นำไปสู่การพิจารณาทบทวนประเด็นบทบาทวิชาชีพเหล่านี้ เพื่อแสดงให้เห็นถึงส่วนได้เสียเห็นถึงความสำคัญของผู้สอบบัญชี และแต่งตั้งผู้สอบบัญชีโดยเน้นที่คุณภาพของผู้สอบบัญชีมากกว่าการพิจารณาเพียงแค่ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีแต่เพียงอย่างเดียว

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านลักษณะของบริษัทลูกค้า ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
2. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค้า ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
3. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้า ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
4. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

แนวคิดและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จึงได้จำนวนตัวแปรที่ใช้อธิบายในการเปลี่ยนแปลงของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีหลายตัวแปร แต่ในส่วนของการงานวิจัยนี้ อธิบายถึงตัวแปรหลักที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาโดยได้จัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน ดังต่อไปนี้

ปัจจัยด้านลักษณะบริษัทของลูกค้า

ขนาดของบริษัทลูกค้า

บริษัทมีขนาดใหญ่ ก็มีแนวโน้มที่ต้องใช้เวลาในการตรวจสอบเอกสาร การทำธุรกรรมต่างๆมากขึ้น ต้องพึ่งพาตลาดการเงินเพื่อระดมเงินทุนมากกว่าในบริษัทขนาดเล็ก และเป็นที่แน่นอนว่าต้องเปิดเผยรายละเอียดที่มีคุณภาพดีที่อาจนำมาซึ่งการสรรหาสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงและมีราคาแพง (Naser & Nuseibeh, 2008) รวมถึงงานวิจัยของ Palmrose (1986a) ที่กล่าวว่าบริษัทลูกค้าที่มีขนาดใหญ่กว่า การขอรับบริการงานสอบบัญชีย่อมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก อีกทั้งพวก

เขายังมีทรัพยากรทางการเงินเพียงพอที่จะให้สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศขนาดใหญ่มาตรวจสอบให้ ดังนั้น บริษัทขนาดใหญ่จะจ่ายค่าใช้จ่ายสูงกว่าบริษัทเล็กๆ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาที่ผ่านมาของ Carcello, Hermanson, & Neal (2002) Peel & Clatworthy (2001) Abbott, Parker, Peter & Raghunandan (2003a) Gul, Chen & Tsui (2003) และ Mitra, Hossain & Deis (2007)

จำนวนบริษัทย่อย

ในบริษัทที่มีสาขาย่อยมากกว่าบริษัทอื่น ก็มีแนวโน้มว่า การทำธุรกรรมต่างๆ ของลูกค้าก็ย่อมมากไปด้วย ซึ่งในกลุ่มของบริษัทเหล่านี้ มีรายงานทางการเงินของบริษัทย่อยเป็นจำนวนมาก ย่อมเป็นที่แน่นอนว่าบริษัทต้องการความถูกต้องในการพิจารณารายงานทางการเงินต้องมีการตรวจสอบที่เพิ่มมากขึ้น รวมถึงการทำงานด้วยความเชี่ยวชาญมากขึ้น (Naser & Nuseibeh, 2008) เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Joshi & Al-Bastaki (2000) ที่แสดงให้เห็นว่าบริษัทลูกค้าที่จะเข้าไปตรวจสอบ ถ้ายังมีการทำธุรกรรมที่แปลกไปจากเดิมหรือแปลกไปจากบริษัทอื่นๆ และมีการดำเนินงานอยู่ในต่างประเทศด้วยแล้วนั้น การดำเนินงานตรวจสอบต้องมีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีสามารถเรียกร้องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

ความเสี่ยงของบริษัท

ในงานวิจัยก่อนหน้านี้ใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน และอัตราส่วนสภาพคล่องในการวัดความเสี่ยงของบริษัท และพบว่าอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนไม่มีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีของบริษัทในสหรัฐอเมริกา (Francis & Simon, 1987) แต่กลับมีนัยสำคัญของอัตราส่วนนี้กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับบริษัทในออสเตรเลีย (Francis & Stokes, 1986) อัตราส่วนหนี้สินก็เป็นตัวบ่งชี้ความเสี่ยงอย่างหนึ่งที่ Joshi & Al-Bastaki (2000) ได้นำมาเป็นตัววัดโดยใช้อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวม ซึ่งพบว่ามีความสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค้า

ความสามารถในการทำกำไรของบริษัท

กำไรของบริษัทนั้นถูกมองว่าเป็นตัวบ่งชี้การปฏิบัติงานและการบริหารจัดการทรัพยากรที่มีอยู่อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นทิศทางการความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและการทำกำไร อาจจะเป็นบวกหรือลบก็ได้ ซึ่งมีบางกลุ่มได้กล่าวว่า บริษัทที่รายงานผลกำไรที่อยู่ในระดับสูง ต้องมีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดในรายการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นรวมถึงการตรวจสอบใบรายละเอียดเพิ่มเติม นำมาซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น (Naser & Nuseibeh, 2008)

สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

งานวิจัยของ Mitra, Hossain & Deis (2007) ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของความ เป็นเจ้าของกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยใช้เป็นกลุ่มตัวอย่างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นิวยอร์ก กล่าวถึงอัตราส่วนสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ว่ามีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ รวมถึงงานของ Gul, Chen & Tsui (2003) เขาได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรายการ คงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหาร และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นข้อมูลที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ออสเตรเลีย ซึ่งได้พบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนสินค้ำคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กัน

อัตราส่วนวัดคุณภาพกำไร และรายการคงค้าง

หากต้องการวัดการตกแต่งกำไรของบริษัทสามารถวัดได้จากรายการคงค้างที่ได้รับผลกระทบ จากดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งเกิดจากรายการคงค้างรวมทั้งรายการคงค้างที่ไม่ได้รับผลกระทบจาก ดุลยพินิจของผู้บริหาร (Choi, Kim, Kim & Zang, 2010) รวมถึงงานวิจัยของ Gul, Chen & Tsui (2003) เขาได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารกับค่าธรรมเนียมการสอบ บัญชี ซึ่งผลการศึกษาพบว่า รายการคงค้างมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทางบวก

การแสดงรายการของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

จากการทบทวนวรรณกรรมเรื่องของการความสามารถในการทำกำไรที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่ามีทั้งผลงานที่ความสามารถในการทำกำไรนั้นมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในงานของ Naser & Nuseibeh (2008) Joshi & Al-Bastaki (2000) และ Gul, Chen & Tsui (2003) และผลการวิจัยที่ว่าความสามารถในการทำกำไรไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในงานของ Chan, Ezzamel & Gwilliam (1993) และ Mitra, Hossain & Deis (2007) ซึ่งทางผู้วิจัยจึงต้องการทำการวิจัยเพิ่มเติมถึงตัวกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และการแสดงรายการของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพิ่มเติม ว่ามีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทลูกค้า

การศึกษา 13 งานวิจัยจากทั้งหมด 46 งานวิจัยพบความสัมพันธ์ในเชิงบวกระหว่างค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (Hay, Knechel & Wong, 2006) ลักษณะของการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เพราะรายงานที่ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขย่อมส่งผลเชิงลบ ความคิดเห็นที่ให้แก่ของผู้สอบบัญชีมักออกมาหลังจากที่ผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติมและรวบรวมหลักฐานได้มากเพียงพอแล้ว ดังนั้นรายงานที่ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขเป็นการส่งสัญญาณความต้องการที่จะเพิ่มระดับความเชื่อมั่น และในท้ายที่สุดนั้นก็ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย (Palmrose, 1988)

ปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้า

คณะกรรมการตรวจสอบ

บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลกิจการนั้นมีมากขึ้นในปัจจุบัน โดยเน้นบทบาทในขั้นตอนของการสำรวจกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน และการติดตามความสัมพันธ์ระหว่างการจัดการในบริษัทกับผู้สอบบัญชีภายนอก (Abbott, Parker, Peter & Raghunandan, 2003a) จากการศึกษาก่อนหน้านี้ พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบสามารถดำเนินการที่อาจส่งผลให้ผลลัพธ์ที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการตรวจสอบอยู่ในระดับที่สูงขึ้น จึงเป็นผลให้บริษัทที่ประสบปัญหาทางการเงินต้องมีการปรับเปลี่ยนอย่างต่อเนื่อง รวมถึงการเลือกผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญมากขึ้น (Carcello & Neal, 2000) ซึ่งจากที่กล่าวมาจึงชี้ให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการตรวจสอบอย่างมาก ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบที่ต้องการหลักประกันในการสอบบัญชีในระดับที่สูง ย่อมส่งผลให้ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสูงขึ้นด้วย (Abbott, Parker, Peter & Raghunandan, 2003a)

ลักษณะของประธานบริหารในบริษัทลูกค้า

มีงานวิจัยก่อนหน้านี้ค้นพบว่า ลักษณะของบริษัท ลักษณะของ CEO และการกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าตอบแทนของ CEO เนื่องจากลักษณะของบริษัทที่มีความซับซ้อนมาก ย่อมมีการทำงานระบบงานที่ยุ่ยากมากขึ้นด้วย และลักษณะของ CEO ที่มีทักษะความสามารถในการบริหารงาน รวมถึงการกำกับดูแลกิจการที่ดีที่ส่งผลต่อการดำเนินงานของบริษัท จะส่งผลต่อค่าตอบแทนที่สูงขึ้นด้วย (Brick, Palmon & Wald, 2006) แต่สำหรับความสัมพันธ์ของผลการดำเนินงานในอนาคตที่คาดหวังกับค่าตอบแทนส่วนเกินนั้น กลับมีความสัมพันธ์ในทางตรงข้ามกัน รวมถึงผลงานวิจัยที่ผ่านมา ก็มีรายงานว่าเพศนี้มีผลต่อการบริหารงานของ CEO (Brick, Palmon & Wald, 2006) อีกทั้งประสิทธิภาพการทำงานของ CEO ก็ย่อมส่งผลต่อการดำเนินงานเช่นกัน CEO ที่บริหารงานในบริษัทนั้นๆมายาวนาน ย่อมรู้ถึงวัฒนธรรมการทำงาน การบริหารงาน และมีทักษะความสามารถได้ดีกว่า จึงส่งผลต่อการดำเนินงานและค่าตอบแทนด้วย ลักษณะของการกำกับดูแลกิจการ CEO ที่มีเปอร์เซ็นต์การถือหุ้นของบริษัทน้อย ถือได้ว่า CEO มีความเป็นอิสระสูงกว่าผู้ที่ถือหุ้นมาก และ CEO ที่เป็นประธานของคณะกรรมการอำนวยการส่งผลต่อการบริหารงาน การเสนอแนะ และแสดงความคิดเห็น จึงเป็นที่น่าสนใจว่าปัจจัยข้างต้นดังกล่าว ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วยหรือไม่

ลักษณะของคณะกรรมการบริษัท (Board of directors)

Palmrose (1988) กล่าวในงานวิจัยของเขาถึงมุมมองของคณะกรรมการบริษัทในการเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจาก Big6 คณะกรรมการบริษัทมักจะมีความต้องการเกินจากมาตรฐานของผู้สอบบัญชี ซึ่งสิ่งที่คณะกรรมการต้องการนี้ไม่ใช่เรื่องง่ายสำหรับผู้สอบบัญชี ถ้าหากการบริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพมากขึ้น จะส่งผลต่อต้นทุนที่มากขึ้น ดังนั้นแล้วย่อมส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน ในการศึกษาก่อนหน้านี้พบหลักฐานที่สอดคล้องกับแนวคิดที่ว่า การกำกับดูแลกิจการมีผลกระทบต่อระดับของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยศึกษาจากปัจจัยความเป็นอิสระ ความขยันและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการบริษัท ได้ผลว่าปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Carcello, Hermanson & Neal, 2002)

ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี

มีงานวิจัยที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี กับลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งงานวิจัยนี้ใช้กลุ่มตัวอย่าง 538 บริษัท ช่วงระยะเวลาดังแต่วันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2001 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2001 พบว่าอัตราส่วนของค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ตรงข้ามกัน และคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ (วัดความมีประสิทธิภาพจากความเป็นอิสระ และกิจกรรมที่คณะกรรมการตรวจสอบทำ) จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีลดค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีให้น้อยลงหรือไม่ ซึ่งยังคงเป็นที่ถกเถียงกัน (Abbott, Parker, Peters & Raghunandan, 2003b) ส่วนงานวิจัยจาก Dee, Lulseged & Nowlin (2002) ศึกษาเกี่ยวกับค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี พบว่าบริษัทที่ยอมจ่ายค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีสูงจะมีค่าธรรมเนียมในรายการคงค้างไม่มีจำนวนสูงมากขึ้น

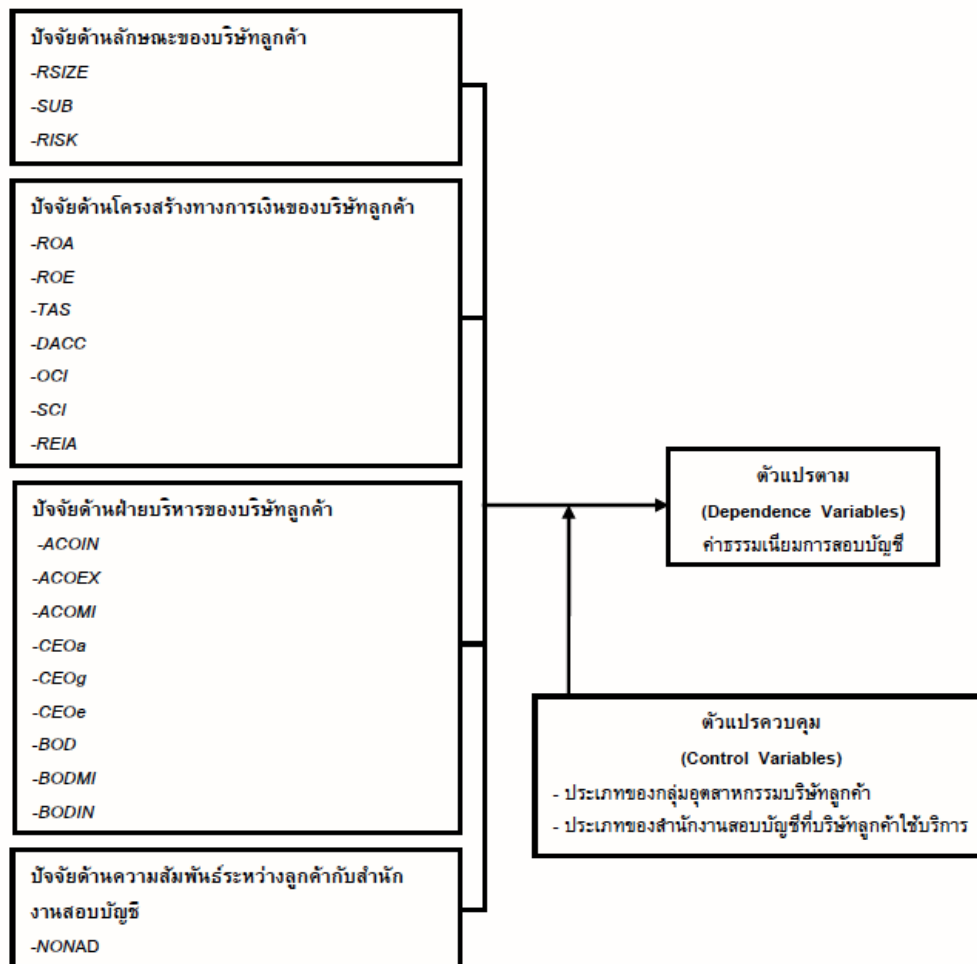
ตัวแปรควบคุม (Control Variables)

ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าอุตสาหกรรมของลูกค้าที่แตกต่างกัน ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรม (Palmrose, 1986a) งานวิจัยก่อนหน้านี้งานหนึ่งพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่บริษัทในประเทศฝรั่งเศสจ่ายให้แก่ผู้ตรวจสอบภาคเทคโนโลยีจะสูงกว่าที่จ่ายให้แก่ผู้ตรวจสอบอื่นๆ ในบางอุตสาหกรรมเรียกร้องให้ใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีจากภายนอกมากขึ้นกว่าอุตสาหกรรมอื่น ดังนั้นการจ่ายค่าธรรมเนียมในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมจึงต้องมีการเปรียบเทียบกัน (Gonthier-Besacrier & Schatt, 2007) ซึ่งกลุ่มอุตสาหกรรมการผลิตนั้นต้องการให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพมากกว่ากลุ่มอื่นๆ เนื่องจากกลุ่มการผลิตนี้ต้องการลงทุนขนาดใหญ่ จึงต้องมองหาแหล่งเงินทุนจากภายนอก ส่งผลให้ต้องมีการเปิดเผยข้อมูล รายละเอียดต่างๆ มากกว่า (Naser & Nuseibeh, 2008)

ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี

งานวิจัยก่อนหน้านี้ศึกษาถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก (Big 4) โดยบริษัทที่เป็นลูกค้าของ Big 4 มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่ง Big 4 ถือในระดับความสามารถของตน และชื่อเสียงที่มีมากกว่าสำนักงานบัญชีอื่น รวมถึงทรัพยากรต่างๆ ที่มีมากกว่า (Gonthier-Besacrier & Schatt, 2007) รวมถึงผลการศึกษาของ Peel & Clatworthy (2001) เขาได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลไกการควบคุมภายในตามหลักการกำกับดูแลกิจการ โดยมีตัวแปรควบคุมคือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (Big6) พบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดเพื่อศึกษาปัจจัยทั้ง 4 ด้านที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) โดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) จากรายงานประจำปี รวมถึงการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยเลือกบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม 7 กลุ่มอุตสาหกรรม โดยอยู่ในช่วงเวลาระหว่างปี พ.ศ. 2557 - 2559 ซึ่งข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการศึกษารวบรวมมาจากรายงานทางการเงินและแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ผู้วิจัยใช้ตารางกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างสำเร็จรูปของเครซีและมอร์แกน (Krejcie & Morgan) ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างในกลุ่มตลาดหลักทรัพย์ SET เท่ากับ 217 บริษัท

จำนวนกลุ่มตัวอย่างตามตารางกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่าง	217	บริษัท
กลุ่มตัวอย่างที่ข้อมูลไม่ครบ	(15)	บริษัท
ดังนั้น จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษา	202	บริษัท

ตัวแปรตาม (Dependence Variables)

ADFFEE = ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในกลุ่มตลาดหลักทรัพย์ SET

ตัวแปรอิสระ (Independence Variables)

RSIZE = ขนาดของบริษัทลูกค้า

SUB = จำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้า

RISK = ความเสี่ยงของบริษัทใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นตัวชี้วัด

ROA = ความสามารถในการทำกำไรของบริษัท อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA)

ROE = ความสามารถในการทำกำไรของบริษัท อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE)

TAS = อัตราส่วนสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนต่อสินทรัพย์รวม

DACC = ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจผู้บริหาร

OCI = รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

SCI = การแสดงงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

REIA = รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อบริษัทลูกค้า

ACOIN = ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

ACOEEX = ความรู้ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ

ACOMI = ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

CEOa = อายุของประธานเจ้าหน้าที่บริหาร

CEOg = เพศของประธานเจ้าหน้าที่บริหาร

CEOe = ประสบการณ์ทำงานของประธานเจ้าหน้าที่บริหาร

BOD = การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร

BODMI = ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการบริษัท

BODIN = ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท

NONAD = ค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี

ตัวแปรควบคุม (Control Variables)

IND = ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า

AFRM = ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ

ผลการวิจัย

ผลการศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยด้านลักษณะของบริษัทลูกค้า

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรด้านลักษณะของบริษัทลูกค้าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า ตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 12 ($R^2 = .118$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 34.3 ($R = .343$) และเมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวแล้วพบว่า ขนาดของบริษัทลูกค้า และจำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 1 สรุปผลการศึกษาปัจจัยด้านลักษณะของบริษัทลูกค่าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	-.124	.230	-	-.541	.589
RSIZE	.116	.029	.162	4.040	.000
SUB	.046	.007	.259	6.494	.000
RISK	.002	.024	.004	.091	.928
R	= .343				
R ²	= .118				
R ² adj	= .113				
F overall	= 26.786				
Sig	= .000				

ในการศึกษาปัจจัยด้านลักษณะของบริษัทลูกค่าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนี้มีตัวแปรที่ใช้ดังนี้

$$ADFEE = \beta_0 + \beta_1 RSIZE + \beta_2 SUB + \beta_3 RISK + \epsilon$$

ผลการศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค่า

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค่าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าตัวแปรนี้สามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 1 ($R^2 = .010$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 9.8 ($R = .098$) เมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวแล้วพบว่า ไม่มีตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 2 สรุปผลการศึกษาปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค่าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	1.134	.147	-	7.707	.000
ROA	.000	.006	-.002	-.046	.963
ROE	.000	.001	.009	.202	.840
TAS	-.003	.002	-.051	-1.256	.210
DACC	.008	.007	.051	1.196	.232
OCI	.001	.001	.044	1.059	.290
SCI	.095	.134	.029	.709	.478
REIA	-.194	.423	-.019	-.458	.647
R	= .098				
R ²	= .010				
R ² adj	= -.002				
F overall	= .823				
Sig	= .568				

ในการศึกษาปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค้ำที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่า
ธรรมเนียมการสอบบัญชีนี้มีตัวแบบที่ใช้ดังนี้

$$ADFEE = \beta_0 + \beta_1 ROA + \beta_2 ROE + \beta_3 TAS + \beta_4 DACC + \beta_5 OCI + \beta_6 SCI + \beta_7 REIA + \varepsilon$$

ผลการศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้ำ

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้ำที่มีอิทธิพลต่อ
การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 4 ($R^2 = .042$) มีค่า
สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ
20.5 ($R = .205$) แต่เมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวพบว่า ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมี
อิทธิพลในทางบวก และเพศของประธานเจ้าหน้าที่บริหารของบริษัทลูกค้ำมีอิทธิพลในทางลบต่อการกำหนด
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 3 สรุปผลการศึกษาปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้ำที่มีอิทธิพลต่อการกำหนด
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	.875	.630	-	1.389	.165
ACoin	-.127	.631	-.008	-.201	.841
ACoEX	.554	.291	.077	1.906	.057
ACoMI	.429	.110	.163	3.892	.000
CEoA	.100	.108	.038	.925	.355
CEoG	-.554	.230	-.098	-2.409	.016
CEoE	-.005	.007	-.033	-.798	.425
BOD	.147	.114	.052	1.291	.197
BODMI	-.225	.141	-.067	-1.601	.110
BODIN	.200	.299	.027	.668	.505
R	= .205				
R ²	= .042				
R ² adj	= .028				
F overall	= 2.918				
Sig	= .002				

ในการศึกษาปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้ำที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียม
การสอบบัญชีนี้มีตัวแบบที่ใช้ดังนี้

$$ADFEE = \beta_0 + \beta_1 ACOIN + \beta_2 ACOEX + \beta_3 ACOMI + \beta_4 CEOa + \beta_5 CEOg + \beta_6 CEOe + \beta_7 BOD + \beta_8 BODMI + \beta_9 BODIN + \varepsilon$$

ผลการศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ำกับสำนักงานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ำกับสำนักงานสอบ
บัญชีที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 0.70 (R^2
= .007) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 8.40
($R = .084$) แต่เมื่อพิจารณาตัวแปรแล้วพบว่า ค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี
มีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4 สรุปผลการศึกษาปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	1.050	.064	-	16.311	.000
NONAD	.233	.113	.084	2.068	.039
R	= .084				
R ²	= .007				
R ² adj	= .005				
F overall	= 4.276				
Sig	= .039				

ในการศึกษาปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนี้มีตัวแปรที่ใช้ดังนี้

$$ADFE = \beta_0 + \beta_1 \text{NONAD} + \epsilon$$

ผลการศึกษาวิเคราะห์ตัวแปรควบคุม

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรควบคุม ประเภทของกลุ่มอุตสาหกรรมบริษัทลูกค้า (IND) และประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ (AFRM) ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าตัวแปรสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 11 ($R^2 = .112$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 33.5 ($R = .335$) และเมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวพบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (IND1) กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค (IND2) มีอิทธิพลในทางลบ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (IND6) และประเภทสำนักงานสอบบัญชี (AFRM) มีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 5 สรุปผลการศึกษาตัวแปรควบคุมที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	.882	.198	-	4.445	.000
IND1	-.755	.240	-.173	-3.150	.002
IND2	-.541	.254	-.112	-2.132	.033
IND3	-.358	.217	-.104	-1.648	.100
IND4	.145	.203	.051	.714	.476
IND5	-.370	.254	-.077	-1.454	.146
IND6	.425	.213	.129	1.990	.047
AFRM	.536	.107	.201	5.024	.000
R	= .335				
R ²	= .112				
R ² adj	= .102				
F overall	= 10.802				
Sig	= .000				

ในการศึกษาปัจจัยด้านตัวแปรควบคุมที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนี้มีตัวแบบที่ใช้ดังนี้

$$ADFEE = \beta_0 + \beta_1 IND1 + \beta_2 IND2 + \beta_3 IND3 + \beta_4 IND4 + \beta_5 IND5 + \beta_6 IND6 + \beta_7 AFRM + \varepsilon$$

ผลการศึกษาวิเคราะห์สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4)

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรควบคุม ประเมินสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ (AFRM) พิจารณาเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 2 ($R^2 = .021$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 14.4 ($R = .144$) และเมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวพบว่า บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอปียเอเอส จำกัด (pwc) มีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีอิทธิพลในทางบวก ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 6 สรุปผลการศึกษาสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	T	Sig
ค่าคงที่	1.236	.085	-	14.551	.000
AFRM 1	.546	.204	.142	2.675	.008
AFRM 2	-.076	.333	-.012	-.229	.819
AFRM 3	-.008	.153	-.003	-.054	.957
R	= .144				
R ²	= .021				
R ² adj	= .013				
F overall	= 2.607				
Sig	= .051				

ในการศึกษาปัจจัยตัวแปรควบคุมสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนี้มีตัวแบบที่ใช้ดังนี้

$$ADFEE = \beta_0 + \beta_1 AFRM1 + \beta_2 AFRM2 + \beta_3 AFRM3 + \varepsilon$$

อภิปรายผล

ผลการศึกษาวิเคราะห์ปัจจัยด้านลักษณะของบริษัทลูกค้าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า ขนาดของบริษัทลูกค้าและจำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Palmrose (1986a) ที่กล่าวว่าบริษัทลูกค้าที่มีขนาดใหญ่กว่าการขอรับบริการงานสอบบัญชีย่อมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก และในบริษัทที่มีสาขาย่อยมากกว่าบริษัทอื่น ก็มีแนวโน้มว่า การทำธุรกรรมต่างๆ ของลูกค้าก็ย่อมมากไปด้วย ซึ่งในกลุ่มของบริษัทเหล่านี้ มีรายงานทางการเงินของบริษัทย่อยเป็นจำนวนมากย่อมเป็นที่แน่นอนว่าบริษัทต้องการความถูกต้องในการพิจารณารายงานทางการเงินต้องมีการตรวจสอบที่เพิ่มมากขึ้น รวมถึงการทำงานด้วยความเชี่ยวชาญมากขึ้น (Naser & Nuseibeh, 2008) รวมถึงงานของ Joshi & Al-Bastaki (2000) เขากล่าวว่าบริษัทลูกค้าที่จะเข้าไปตรวจสอบ ถ้ายังมีการทำธุรกรรมที่แปลกไปจากเดิมหรือแปลกไปจากบริษัทอื่นๆ และมีการดำเนินงานอยู่ในต่างประเทศด้วยแล้วนั้น การดำเนินงานตรวจสอบต้องมีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีสามารถเรียกร้องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้สูงขึ้น

ผลการศึกษาวเคราะห์ปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกค้าที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าไม่มีตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องในงานวิจัยหนึ่งกล่าวว่า บริษัทที่รายงานผลกำไรที่อยู่ในระดับสูง ต้องมีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดในรายการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นรวมถึงการตรวจสอบในรายละเอียดเพิ่มเติม นำมาซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น (Naser & Nuseibeh, 2008) งานวิจัยของ Gul, Chen & Tsui (2003) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งผลการศึกษาพบว่า รายการคงค้างมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทางบวก และงานวิจัยที่พบความสัมพันธ์ในเชิงบวกระหว่างค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีและความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี (Hay, Knechel & Wong, 2006) ซึ่งผู้วิจัยได้พิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมคือ สันทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน รายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การแสดงรายการของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ผลปรากฏว่าไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเช่นกัน

ผลการศึกษาวเคราะห์ปัจจัยด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้า ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และเพศของประธานเจ้าหน้าที่บริหารของบริษัทลูกค้ามีอิทธิพลในทางลบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งเห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการตรวจสอบอย่างมาก ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบที่ต้องการหลักประกันในการสอบบัญชีในระดับที่สูง ย่อมส่งผลให้ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสูงขึ้นด้วย (Abbott, Parker, Peter & Raghunandan, 2003a) และมีรายงานว่าเพศนี้มีผลต่อการบริหารงานของ CEO (Brick, Palmon & Wald, 2006) จึงส่งผลต่อการดำเนินงานและคำตอบแทนด้วย ปัจจัยข้างต้นดังกล่าวจึงส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลการศึกษาวเคราะห์ปัจจัยด้านความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี มีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 มีงานวิจัยที่ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี กับลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าอัตราส่วนของค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ที่ตรงข้ามกัน และคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ (วัดความมีประสิทธิภาพจากความเป็นอิสระ และกิจกรรมที่คณะกรรมการตรวจสอบทำ) จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีลดค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีให้น้อยลง (Abbott, Parker, Peters & Raghunandan, 2003b) ส่วนงานวิจัยจาก Dee, Luisegeed & Nowlin (2002) ศึกษาเกี่ยวกับค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี พบว่าบริษัทที่ยอมจ่ายค่าบริการงานอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีสูงจะมีความระมัดระวังในรายการคงค้างไม่ให้มีจำนวนสูงมากขึ้น

ผลการศึกษาวเคราะห์ตัวแปรควบคุมที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (IND1) กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค (IND2) มีอิทธิพลต่อในทางลบ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (IND6) และประเภทสำนักงานสอบบัญชี (AFRM) มีอิทธิพลในทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 งานวิจัยก่อนหน้านี้งานหนึ่งพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่บริษัทในประเทศฝรั่งเศสจ่ายให้แก่อุตสาหกรรมภาคเทคโนโลยีจะสูงกว่าที่จ่ายให้แก่อุตสาหกรรมอื่นๆ ในบางอุตสาหกรรมเรียกร้องให้ใช้วิธีการตรวจสอบบัญชีจากภายนอกมากขึ้นกว่าอุตสาหกรรมอื่น ดังนั้นการจ่ายค่าธรรมเนียมในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมจึงต้องมีการเปรียบเทียบกัน (Gonthier-Besacier & Schatt, 2007)

ผลการศึกษาวเคราะห์สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าบริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด (pwc) มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีอิทธิพลในทางบวก ได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งตรงกับผลการศึกษาของ Peel & Clatworthy (2001) เขาได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างกลไกการควบคุมภายในตามหลักการกำกับดูแลกิจการ โดยมีตัวแปรควบคุมคือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (Big6) พบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่มาจากด้านลักษณะของบริษัทลูกค้า และด้านฝ่ายบริหารของบริษัทลูกค้า บริษัทสามารถนำผลที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้ไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผนปรับปรุง เพื่อส่งผลให้ประหยัดค่าใช้จ่ายต่างๆ รวมทั้งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย
2. สำนักงานสอบบัญชีสามารถนำผลการศึกษาไปวางแผน ปรับใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พิจารณาโดยเฉพาะปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. การศึกษาครั้งนี้ศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) เท่านั้น ซึ่งเป็นกลุ่มบริษัทที่มีขนาดใหญ่ แต่ไม่ได้ศึกษาในกลุ่มตลาดหลักทรัพย์ (MAI) ซึ่งเป็นกลุ่มบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก ดังนั้นในการศึกษาครั้งถัดไปอาจศึกษาในกลุ่มตลาดหลักทรัพย์ (MAI) เพิ่มเติมเพื่อดูผลการศึกษาของบริษัทมหาชนทั้งหมดในประเทศไทย
2. การศึกษาครั้งนี้จำกัดเวลาอยู่เพียง 3 ปี ในการศึกษาครั้งถัดไปอาจขยายเวลาเพิ่ม เพื่อดูแนวโน้มตรวจสอบปัจจัยต่างๆ ที่เปลี่ยนแปลงว่ามีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่ และมีอิทธิพลเป็นอย่างไร ซึ่งอาจทำให้ได้ผลที่มีความชัดเจนและน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น
3. การศึกษาครั้งนี้ ได้ศึกษาตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ได้มาจากการอ่านบททวนวรรณกรรมที่ผ่านมา ดังนั้นอาจจะมีการเพิ่มตัวแปรอื่นที่อาจจะมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เช่น สัดส่วนการถือครองหุ้นของผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ สภาพคล่องของบริษัท ค่าใช้จ่ายรวมของบริษัท เป็นต้น หรืออาจเปลี่ยนประเด็นไปศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมสำหรับงานบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี

บรรณานุกรม

- กาญจนา ประกอบแสงและพัชรนันท์ เพชรเชิดชู. (2560). กลไกการกำกับดูแลกิจการ ความสัมพันธ์ทางการเมือง กับคุณภาพกำไร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 31(99), 1-15.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003a). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17-32.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003b). An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees*. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 215-234.
- Brick, I. E., Palmon, O., & Wald, J. K. (2006). CEO compensation, director compensation, and firm performance: Evidence of cronyism?. *Journal of Corporate Finance*, 12(3), 403-423.
- Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of accounting and Economics*, 32(1), 237-333.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2002). Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons*, 16(4), 291-304.
- Chan, P., Ezzamel, M., & Gwilliam, D. (1993). Determinants of audit fees for quoted UK companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 20(6), 765-786.
- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97.
- Dee, C. C., Lulseged, A. A., & Nowlin, T. S. (2002). Earnings quality and auditor independence: an examination using non-audit fee data. *Available at SSRN* 304185.
- Francis, J. R., & Simon, D. T. (1987). A test of audit pricing in the small-client segment of the US audit market. *Accounting Review*, 62(1), 145-157.
- Francis, J. R., & Stokes, D. J. (1986). Audit prices, product differentiation, and scale economies: further evidence from the Australian market. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 383-393.
- Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2007). Determinants of audit fees for French quoted firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 139-160.
- Gul, F. A., C. J. P. Chen, & J. S. L. Tsui. (2003). Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 20(3), 441-464.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*. *Contemporary accounting research*, 23(1), 141-191.
- Joshi, P. L., & Al-Bastaki, H. (2000). Determinants of audit fees: Evidence from the companies listed in Bahrain. *International journal of auditing*, 4(2), 129-138.
- Mitra, S., Hossain, M., & Deis, D. R. (2007). The empirical relationship between ownership characteristics and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28(3), 257-285.
- Naser, K., & Nuseibeh, R. (2008). Determinants of audit fees: Empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Commerce and Management*, 17(3), 239-254.
- Palmrose, Z. V. (1986a). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Palmrose, Z. V. (1988). 1987 Competitive Manuscript Co-Winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting review*, 63(1), 55-73.
- Peel, M. J., & Clatworthy, M. A. (2001). The relationship between governance structure and audit fees pre-Cadbury: Some empirical findings. *Corporate Governance: An International Review*, 9(4), 286-297.