

ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: การศึกษาเปรียบเทียบ
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
กับตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ

Factors Affecting Audit Fee: A Comparison Study of Companies Listed on
The Stock Exchange of Thailand, and The Market for Alternative Investment

บรรณสรณ์ ผาแดง¹, พัทธนันท์ เพชรเชิดชู²

ศิริเดช คำสุพรหม³ และ พนารัตน์ ปานมณี⁴

Bannasorn Phadaeng¹, Pattanant Petchchedchoo²

Siridech Kumsuprom³, and Panarat Panmanee⁴

สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University, Thailand

E-mail: phadaeng@hotmail.com

Received July 3, 2024; Revised August 9, 2024; Accepted August 30, 2024

Abstract

This research was to study factors affecting audit fees of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET) and the Market for Alternative Investment (MAI). Factors related to auditing firms, industrial type, corporate governance mechanism, performance of client's operation, finance, Thai Financial Reporting Standards (TFRS), and business growth were used to test the effect of audit fees of companies listed in both the SET and the MAI. The samples were collected from the financial statements of each listed company during the period of the year 2018 – the year 2021. Multiple regression and correlation were used to analyze data in the research. The results of the study found that the type of auditing firm of client selection, type of business industry of the client, size of the board of directors, Chief Executive Officer duality, complexity of the client's company, and some subsidiaries of the client's company influenced the audit fee of listed companies on both the SET and the MAI. Moreover, independent directors, the size of the client's company, and the risk of the client's company affect the audit fees of only companies listed in the SET.

Keywords: audit fee; corporate governance mechanism and comparative study

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้ทำการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านกลไกการกำกับดูแลกิจการ ปัจจัยด้านลักษณะการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ปัจจัยทางการเงิน ปัจจัยด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ปัจจัยด้านการเติบโตของธุรกิจ ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาอยู่ในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2561 – 2564 มีการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผลการศึกษาพบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ขนาดของคณะกรรมการบริษัท การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ความซับซ้อนของบริษัทลูกค้า จำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้า มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ทั้งของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ส่วนความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท ขนาดของบริษัทลูกค้า ความเสี่ยงของบริษัทลูกค้า มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เฉพาะของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

คำสำคัญ: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี; กลไกการกำกับดูแลกิจการและการศึกษาเปรียบเทียบ

บทนำ

เนื่องจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี และกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีทำการปิดบัญชีโดยมีรอบบัญชีแต่ละรอบไม่เกินสิบสองเดือน และให้จัดทำงบการเงิน โดยกำหนดให้งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของบริษัทซึ่งเสนอโดยผู้ให้บริการสอบบัญชี และผู้ให้บริการสอบบัญชีควรเสนอค่าบริการสอบบัญชีในอัตราที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงต้นทุนการให้บริการ ขอบเขตข้อตกลงในการรับงาน ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และหลักเกณฑ์อื่นๆ และหากค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่เสนอต่ำเกินไปอาจทำให้ผู้สอบบัญชียากที่จะปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งปัจจุบันค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีแนวโน้มลดลง ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เพื่อทราบถึงแนวทางการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้ให้บริการสอบบัญชี และผู้รับบริการงานสอบบัญชีก็สามารถนำปัจจัยต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไปใช้ในการวางแผนการดำเนินงานเพื่อลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หมายถึง ค่าตอบแทนที่สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีได้รับจากการให้บริการทางวิชาชีพ การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอัตราที่เหมาะสมเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อให้แน่ใจว่าผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างถูกต้อง ช่วยให้การดำเนินงานของตลาดทุนมีประสิทธิภาพ หากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เหมาะสมก็จะไม่สามารถจูงใจให้งานสอบบัญชี

มีประสิทธิภาพ และไม่สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชี (Xin, 2020) ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งขนาดของบริษัทลูกค้า ความซับซ้อน และความเสี่ยง การกำกับดูแลของลูกกิจการที่ดี ลักษณะข้อตกลงในการตรวจสอบบัญชี และขนาดบริษัทสอบบัญชี (Bai & Noel, 2023)

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นการกำหนดค่าธรรมเนียมโดยอ้างอิงจากความเสี่ยงของงานสอบบัญชี จากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี และความต้องการของลูกค้าที่มากกว่ามาตรฐานการปฏิบัติ เพื่อวางแผนการตรวจสอบบัญชีซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สำคัญรายการหนึ่ง ถ้ากิจการสามารถบริหารค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้ลดลงได้ ก็จะเป็นประโยชน์แก่กิจการในแง่ของการบริหารต้นทุนในการดำเนินงาน โดยในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าการดำเนินธุรกิจ กิจการต่าง ๆ มีแนวโน้มที่ต้นทุนในการดำเนินงานจะสูงขึ้นเรื่อย ๆ สภาพแวดล้อมทางกฎหมาย หรือระบอบการปกครองประเทศของลูกค้ามีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ลักษณะของสภาพแวดล้อมการตรวจสอบและลักษณะธุรกิจของลูกค้า มีอิทธิพลต่อการวางแผนการสอบบัญชี ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลอาจส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และในแต่ละประเทศอัตราค่าสอบบัญชีจะแตกต่างกัน เช่น บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกามีค่าสอบบัญชีเฉลี่ยสูงเป็นสองเท่าของบริษัทที่คล้ายกันในประเทศแคนาดา ออสเตรเลีย และสหราชอาณาจักร (Eierle et al., 2021) การควมรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัท กับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร และความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท (Chen et al., 2020)

งานวิจัยนี้ถือเป็นแหล่งข้อมูล และแหล่งอ้างอิงที่สำคัญ สำหรับนักวิจัยที่สนใจในวิชาชีพการสอบบัญชี รวมถึง สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และผู้ที่สนใจยกระดับวิชาชีพสอบบัญชี ตลอดจนสำหรับทั้งสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทต่าง ๆ ที่ได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

การที่ผู้สอบบัญชีได้มีการกำหนดจำนวนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามยอดรายได้ ของบริษัทของลูกค้า หรือมีการกำหนดอย่างตายตัวที่เป็นขั้นต่ำหรือขั้นสูงไว้ ย่อมไม่สะท้อนถึงลักษณะการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน ตามลักษณะธุรกิจของลูกค้า และไม่สอดคล้องกับต้นทุนการให้บริการของงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีแต่ละรายที่มีความแตกต่างกัน รวมทั้งลักษณะของลูกค้าสอบบัญชีและคุณลักษณะของแต่ละตลาด เช่น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งมีความแตกต่างกัน ด้วยเหตุนี้จึงนำไปสู่การศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: การศึกษาเปรียบเทียบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI)

ขอบเขตการวิจัย

ขอบเขตด้านเนื้อหา ประกอบไปด้วย ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) และแนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ขอบเขตด้านประชากร ได้แก่ ข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) กับตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) ของกลุ่มอุตสาหกรรม 6 กลุ่ม ไม่รวมถึงกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน และกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ

ขอบเขตด้านตัวแปร ตัวแปรตาม คือ การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ตัวแปรอิสระ ปัจจัย 9 ด้าน ได้แก่ ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ปัจจัยด้านกลไกการกำกับดูแลกิจการ ปัจจัยด้านลักษณะการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า ปัจจัยทางการเงิน ปัจจัยด้านมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ปัจจัยด้านการเติบโตของธุรกิจ ปัจจัยด้านการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยด้านประเภทหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี

ขอบเขตระยะเวลา ได้เก็บข้อมูลย้อนหลัง 4 ปี ในช่วงเวลาระหว่างปี พ.ศ. 2561 – 2564

ทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) เป็นทฤษฎีที่อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวการกับตัวแทนในการดำเนินธุรกิจโดย Jensen and Meckling (1976) ได้กล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลสองกลุ่ม กลุ่มหนึ่งเรียกว่าตัวการ (Principal) กับอีกกลุ่มเรียกว่าตัวแทน (Agent) ซึ่งการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างตัวแทนและตัวการทำให้ตัวแทนมีอิสระในการดูแลผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทุกคน โดยมีใช้การทำหน้าที่เพื่อตัวเอง ทฤษฎีตัวแทนมองว่าทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องทำหน้าที่เป็นผู้ได้รับประโยชน์สูงสุดโดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของตนเอง (Dharmawijaya et al., 2021)

แนวคิดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อ้างอิงจากความเสี่ยงโดยการประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน ความซับซ้อนของบริษัท การมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ความสามารถในการทำกำไร (Yusica & Sulistyowati, 2020) ความซับซ้อนของบริษัทที่เกี่ยวข้องกับระดับความซับซ้อนที่ดำเนินการโดยผู้ตรวจสอบในระหว่างกระบวนการตรวจสอบ ความซับซ้อนสามารถวัดได้จากจำนวนธุรกรรมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาหนึ่งและอาจหมายรวมถึงจำนวนบริษัทย่อย การดำเนินธุรกิจในต่างประเทศ การทำธุรกรรมที่ใช้สกุลเงินตราต่างประเทศ เครื่องมือสำหรับการทำธุรกรรม จำนวนสาขาขององค์กร (Sibuea & Arfianti, 2021) หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นช่วยให้ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมที่บริษัทดำเนินการจะเพิ่มขึ้น ดังนั้นการมีอยู่ของการตรวจสอบภายในจึงสามารถลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Yusica & Sulistyowati, 2020) ความสามารถในการทำกำไรเป็นสิ่งที่มียอดการแสดงผลข้อมูลที่ดีต่อข้อเท็จจริงและความเป็นไปได้ที่จะถูกกำหนด สาเหตุอาจจะเกิดจากการที่บริษัทต้องการเพิ่มผลกำไรเพื่อให้สามารถอธิบายระดับการผลิตที่ดีและอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่สูง (Afdhalastin & Yuyetta, 2021)

ปัจจัยที่ใช้ในการศึกษาวิจัย

ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ (AFRM: Audit Firm) สำนักงานตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงที่สุดในโลกมีอยู่ 4 แห่งด้วยกัน เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) โดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ให้บริการอย่างมีคุณภาพเพื่อไม่ให้เสื่อมเสียชื่อเสียง จึงเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ในจำนวนสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีทั่วไปที่ไม่อยู่ในกลุ่มสำนักงาน Big4 (Non-Big4) สอดคล้องกับการศึกษาของ Makchuea et al. (2017); Wea (2019); Piphatanakul et al. (2020) ซึ่งพบว่า สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรม ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า (IND : Industry) จากการศึกษางานวิจัยของ Ningsih et al. (2024) พบว่า ประเภทอุตสาหกรรมมีผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับผู้ผลิตอุตสาหกรรมและเคมีพื้นฐาน นอกจากนี้ยังมีผลการศึกษาของ Kanakriyah and Balqa (2020); Mukah (2021) ซึ่งพบว่า ประเภทอุตสาหกรรมมีอิทธิพลในทางบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากประเภทอุตสาหกรรมสูงหรือบริษัทใหญ่เท่าใด บริษัทก็จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

ปัจจัยด้านกลไกการกำกับดูแลกิจการ คณะกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร (NEB: Non-Executive Board) จากทฤษฎีตัวแทน และปัญหาความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของตัวการกับตัวแทนสามารถทำให้ลดปัญหาลงได้หากคณะกรรมการของบริษัทส่วนใหญ่ไม่เป็นผู้บริหารเพราะคณะกรรมการเหล่านี้ต้องเป็นเครื่องมือในการควบคุมสอดส่องดูแลบริษัทอย่างมีประสิทธิภาพ Fama and Jensen (1983) จากการศึกษาที่ผ่านมาของ Sanyoolu et al. (2021) การแสวงหาคุณภาพการตรวจสอบของกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารอาจเกิดจากการที่กรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการติดตามผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้จัดการ ดังนั้น เพื่อให้มั่นใจว่าผลประโยชน์มีความสอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมและการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจำเป็นต้องว่าจ้างบริษัทสอบบัญชีที่ได้รับการจัดอันดับสูงสุดโดยมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง และจากการศึกษาที่ผ่านมาของ Herath and Patrick (2023) พบว่า การประชุมคณะกรรมการมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาการตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการกำกับดูแลกิจการที่ดีของคณะกรรมการ เป็นกลไกการลดบทบาทของผู้สอบบัญชีลง ทำให้ลดต้นทุนของผู้สอบบัญชี ส่วนขนาดของคณะกรรมการทำให้เกิดความซับซ้อน ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มขอบเขตการตรวจสอบส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่จะเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ การมีกรรมการอิสระทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ปัจจัยด้านลักษณะการดำเนินงานของบริษัทลูกค้า

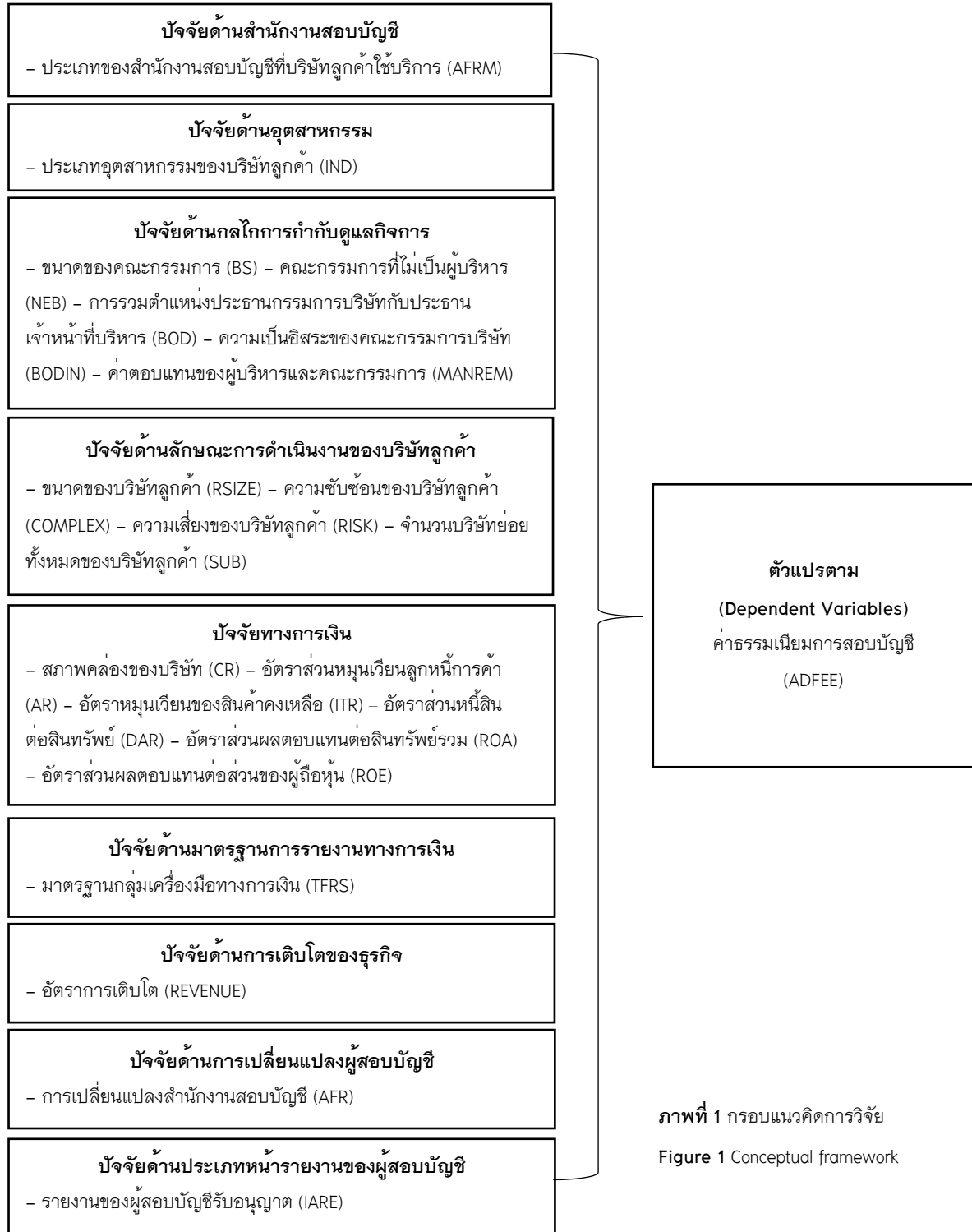
(1) ขนาดของบริษัทลูกค้า (RSIZE: Revenue Size) ผลการวิจัยของ Amran et al. (2021) ได้ค้นคว้าปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าสอบบัญชีในบริษัทที่มีขนาดใหญ่ พบว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่จะมีเงินมากพอที่จะจ้างบริษัทตรวจสอบบัญชีที่มีชื่อเสียง ผลที่ตามมาคือน่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น Muslim et al. (2020) ได้กล่าวไว้ว่าวิธีการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ในกระบวนการตรวจสอบขึ้นอยู่กับความซับซ้อนและขนาดของบริษัท ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีสิทธิเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น

(2) ความซับซ้อนของบริษัทลูกค้า (COMPLEX) ผลการวิจัยของ Yusica and Sulistyowati (2020) ความซับซ้อนของบริษัทของลูกค้าที่ตรวจสอบพบว่ามีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะมีความซับซ้อนมากขึ้นเรื่อย ๆ ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และผลการศึกษาของ Amran et al., (2021) พบว่า ความซับซ้อนของบริษัทมีอิทธิพลผลในเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ธุรกิจของลูกค้ามีความซับซ้อนมากขึ้นและส่งผลให้มีต้นทุนในการตรวจสอบที่สูง ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นและต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น

(3) จำนวนบริษัทย่อย (SUB) การศึกษาของ Yusica and Sulistyowati (2020) ได้กล่าวไว้ว่าความซับซ้อนของบริษัทส่งผลต่ออัตราค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการศึกษานี้สนับสนุนผลการวิจัยของ Sulaiman et al. (2020) ซึ่งระบุว่าความซับซ้อนของบริษัทมีผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในกรณีดังกล่าวบริษัทย่อยจะเป็นตัวแปรสำคัญของความซับซ้อนของบริษัท ซึ่งเป็นการวัดว่าธุรกรรมที่เป็นของบริษัทลูกค้าจะมีความซับซ้อนมากขึ้นส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทเพิ่มขึ้น

กรอบแนวคิดการวิจัย

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

Figure 1 Conceptual framework

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) และใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) โดยมีวิธีดำเนินการวิจัย ดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ประชากรในการศึกษาในครั้งนี้ คือ ข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) จำนวน 476 บริษัท และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) จำนวน 128 บริษัท ของกลุ่มอุตสาหกรรม 6 กลุ่ม ซึ่งไม่รวมถึงกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน และกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ และผู้วิจัยได้เก็บข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างสำเร็จรูป ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95 % โดยได้กลุ่มตัวอย่างของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) จำนวน 178 บริษัท และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) จำนวน 72 บริษัท โดยเก็บ 4 ปีในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2561 – 2564

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ รวบรวมมาจากข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งรวบรวมมาจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพื่อนำข้อมูลจากรายงานทางการเงิน และ แบบแสดงรายงานประจำปี (แบบ 56-1) ของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ และแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง กับตัวแปรที่กำหนดจากแหล่งข้อมูลดังกล่าวลงในโปรแกรมไมโครซอฟท์ เอ็กเซล และใช้โปรแกรม SPSS หาค่าทางสถิติเพื่อวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ และวิเคราะห์ค่าสถิติการถดถอยเชิงพหุคูณ เพื่อศึกษาตามแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง หนังสือ ตำรา วารสารและเว็บไซต์ต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาวิจัย และพัฒนากรอบแนวคิด โดยลักษณะของข้อมูลเป็นข้อมูลที่สอดคล้องกับตัวชี้วัดของตัวแปรต่าง ๆ

การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยทำการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง จากเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) นำเสนอข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาบรรยายถึงลักษณะของข้อมูลที่เก็บมาได้ และค่าสถิติที่วิเคราะห์ลักษณะข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ส่วนการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inference statistics) ซึ่งวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้ 1. การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยผู้วิจัยใช้ Pearson's Correlation Coefficient เพื่อหาข้อสรุปของประชากร จากข้อมูลที่เก็บได้ในกลุ่มตัวอย่าง เป็นการตรวจสอบว่าตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ใช้ในการวิเคราะห์การถดถอยแบบเชิงเส้นมีปัญหาตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity) เกิดขึ้นหรือไม่ 2. การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple regression analysis) เป็นการวิเคราะห์ที่จำเป็นต้องอาศัยแนวคิดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม ว่ามีตัวแปรใดบ้างที่สามารถพยากรณ์ตัวแปรที่เราสนใจศึกษา และตัวแปรใดบ้างที่ทำการพยากรณ์ได้มากน้อยต่างกัน และส่งผลในทางบวกหรือลบ เป็นการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม กับตัวแปรอิสระตั้งแต่สองตัวขึ้นไป และในการหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระตั้งแต่สองตัวขึ้นไปนั้น ควรพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ (Multiple regression Coefficient) เพื่อให้ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ จำนวนอย่างน้อยสองตัว กับตัวแปรตามว่ามีความสัมพันธ์กันอย่างไร และค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ (R Square) ประกอบ เพื่อดูว่าตัวแปรอิสระหรือตัวแปรทำนาย (Predictor Variable) ทั้งหมดมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามหรือตัวแปรที่ทำกรวัด (Criterion Variable) เพียงใด และสามารถอธิบายความผันแปรของตัวแปรตามได้ว่าเป็นอัตราร้อยละเท่าใด

ผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI สามารถแสดงได้ตามตาราง ดังนี้

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method

Table 1 Results of analysis of factors influencing audit fees of companies listed on the SET by analyzing the regression coefficients (Multiple Regression Analysis) using the Enter Method.

Variable	b	SE b	Beta	t	p-value
Constant	4.280	0.241		17.754	0.000**
AFRM	0.079	0.025	0.113	3.204	0.001**
IND	0.028	0.008	0.121	3.520	0.000**
BS	0.017	0.006	0.125	3.100	0.002**
NEB	0.096	0.070	0.047	1.365	0.173
BOD	0.083	0.028	0.097	2.956	0.003**
BODIN	0.252	0.106	0.079	2.384	0.017*
MANREM	0.019	0.035	0.023	0.542	0.588
RSIZE	0.148	0.021	0.333	7.193	0.000**
COMPLEX	-0.406	0.203	-0.063	-2.000	0.046*
RISK	0.055	0.020	0.185	2.809	0.005**
SUB	0.002	0.000	0.183	5.190	0.000**
CR	0.001	0.001	0.015	0.444	0.657
AR	-1.413E-007	0.000	-0.001	-0.035	0.972
ITR	-1.235E-005	0.000	-0.013	-0.416	0.678
DAR	-0.170	0.109	-0.110	-1.562	0.119
ROA	-0.002	0.003	-0.036	-0.513	0.608
ROE	-0.001	0.002	-0.055	-0.746	0.456
TFRS	0.008	0.020	0.013	0.408	0.683
REVENUE	-0.001	0.005	-0.007	-0.205	0.838
AFR	0.040	0.054	0.023	0.747	0.455
IARE	0.077	0.052	0.049	1.500	0.134

R = 0.604

R² = 0.365

R² adj = 0.345

F overall = 18.862

p-value = 0.000

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET ตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 36.5 ($R^2 = .365$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 60.4 ($R = .604$) แต่เมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวแล้วพบว่า ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท และความซับซ้อนของบริษัทลูกค่า มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค่าใช้บริการ ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค่า ขนาดของคณะกรรมการ การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ขนาดของบริษัทลูกค่า ความเสี่ยงของบริษัทลูกค่า และจำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค่า มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นำตัวแปรทั้งหมดมาเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณ โดยตัวแบบสามารถพยากรณ์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET ด้วยความแม่นยำมากกว่าการใช้ค่าเฉลี่ยร้อยละ 36.5 ($R^2 = 0.365$) และเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณของตัวแปรของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET ในรูปคะแนนดิบได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \hat{Y} = & 4.280 + 0.079_{AFRM} + 0.028_{IND} + 0.017_{BS} + 0.096_{NEB} + 0.083_{BOD} + 0.252_{BODIN} + \\ & 0.019_{MANREM} + 0.148_{RSIZE} - 0.406_{COMPLEX} + 0.055_{RISK} + 0.002_{SUB} + 0.001_{CR} - \\ & 1.413E-007_{AR} - 1.235E-005_{ITR} - 0.170_{DAR} - 0.002_{ROA} - 0.001_{ROE} + 0.008_{TFRS} - \\ & 0.001_{REVENUE} + 0.040_{AFR} + 0.077_{IARE} \end{aligned}$$

และสามารถเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณของตัวแปรของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET ในรูปคะแนนมาตรฐานได้ดังนี้

$$\begin{aligned} Z_{ADFEE} = & 0.113_{AFRM} + 0.121_{IND} + 0.125_{BS} + 0.047_{NEB} + 0.097_{BOD} + 0.079_{BODIN} + \\ & 0.023_{MANREM} + 0.333_{RSIZE} - 0.063_{COMPLEX} + 0.185_{RISK} + 0.183_{SUB} + 0.015_{CR} - \\ & 0.001_{AR} - 0.013_{ITR} - 0.110_{DAR} - 0.036_{ROA} - 0.055_{ROE} + 0.013_{TFRS} - \\ & 0.007_{REVENUE} + 0.023_{AFR} + 0.049_{IARE} \end{aligned}$$

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method

Table 2 Results of analysis of factors influencing audit fees of companies listed on the MAI Stock Exchange by analyzing the regression coefficients (Multiple Regression Analysis) using the Enter Method.

Variable	b	SE b	Beta	t	p-value
Constant	5.306	0.440		12.058	0.000**
AFRM	0.125	0.024	0.277	5.166	0.000**
IND	0.034	0.009	0.207	3.679	0.000**
BS	0.018	0.008	0.148	2.111	0.036*
NEB	0.264	0.080	0.179	3.295	0.001**
BOD	-0.105	0.042	-0.124	-2.492	0.013*
BODIN	-0.145	0.156	-0.067	-0.930	0.353
MANREM	-0.006	0.053	-0.007	-0.114	0.909
RSIZE	0.058	0.036	0.106	1.614	0.108
COMPLEX	-1.418	0.440	-0.176	-3.224	0.001**
RISK	0.000	0.001	-0.021	-0.409	0.683
SUB	0.005	0.001	0.190	3.582	0.000**
CR	-0.009	0.006	-0.091	-1.435	0.153
AR	0.000	0.000	0.042	0.775	0.439
ITR	1.207E-006	0.000	0.000	0.008	0.994
DAR	0.109	0.067	0.111	1.639	0.102
ROA	0.002	0.002	0.078	1.139	0.256
ROE	9.818E-006	0.000	0.004	0.072	0.943
TFRS	0.009	0.022	0.021	0.427	0.670
REVENUE	0.010	0.005	0.0971	1.751	0.081
AFR	-0.005	0.041	-0.006	-0.123	0.902
IARE	0.068	0.060	0.058	1.127	0.261

R = 0.636

R² = 0.404

R² adj = 0.357

F overall = 8.585

p-value = 0.000

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรอิสระที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 40.4 ($R^2 = .404$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 63.6 ($R = .636$) แต่เมื่อพิจารณาตัวแปรแต่ละตัวแล้วพบว่า ขนาดของคณะกรรมการ และการรวมตำแหน่งประธานกรรมการ บริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า คณะกรรมการ

ที่ไม่เป็นผู้บริหาร ความซับซ้อนของบริษัทลูกค้า และจำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้า มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

นำตัวแปรทั้งหมดมาเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณ โดยตัวแบบสามารถพยากรณ์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ด้วยความแม่นยำมากกว่าการใช้ค่าเฉลี่ยร้อยละ 40.4 ($R^2 = 0.404$) และเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณของตัวแปรของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ในรูปคะแนนดิบได้ดังนี้

$$\begin{aligned} \hat{Y} = & 5.306 + 0.125_{AFRM} + 0.034_{IND} + 0.018_{BS} + 0.264_{NEB} - 0.105_{BOD} - 0.145_{BODIN} - \\ & 0.006_{MANREM} + 0.058_{RSIZE} - 1.418_{COMPLEX} + 0.000_{RISK} + 0.005_{SUB} - 0.009_{CR} - \\ & 0.000_{AR} + 1.207E-006_{ITR} + 0.109_{DAR} + 0.002_{ROA} + 9.818E-006_{ROE} + 0.009_{TFRS} - \\ & 0.010_{REVENUE} - 0.005_{AFR} + 0.068_{IARE} \end{aligned}$$

และสามารถเขียนเป็นสมการถดถอยพหุคูณของตัวแปรของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ในรูปคะแนนมาตรฐานได้ดังนี้

$$\begin{aligned} Z_{ADFE} = & 0.277_{AFRM} + 0.207_{IND} + 0.148_{BS} + 0.179_{NEB} - 0.124_{BOD} - 0.067_{BODIN} - 0.007_{MANREM} + \\ & 0.106_{RSIZE} - 0.176_{COMPLEX} - 0.021_{RISK} + 0.190_{SUB} - 0.091_{CR} + 0.042_{AR} + 0.000_{ITR} + \\ & 0.111_{DAR} + 0.078_{ROA} + 0.004_{ROE} + 0.021_{TFRS} + 0.0971_{REVENUE} - 0.006_{AFR} + 0.058_{IARE} \end{aligned}$$

อภิปรายผล

ผลจากการวิจัยวัตถุประสงค์ เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี : บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) พบว่า

ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ (AFRM) แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) และสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก (Non-Big4) ซึ่งประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Makchuea et al. (2017); Wea (2019); Piphatanakul et al. (2020) ซึ่งพบว่าสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 ย่อมมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่า สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Non-Big4 และพบว่า บริษัทตรวจสอบบัญชี (Big4) เป็นปัจจัยที่สำคัญที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยด้านอุตสาหกรรมที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า (IND) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Ningsih et al. (2024) พบว่า ประเภทอุตสาหกรรมมีผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับผู้ผลิตอุตสาหกรรมและเคมีพื้นฐาน นอกจากนี้ยังมีผลการศึกษาของ Kanakriyah and Balqa (2020); Mukah (2021) ซึ่งพบว่า ประเภทอุตสาหกรรมมีอิทธิพลในทางบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากประเภทอุตสาหกรรมสูงหรือบริษัทใหญ่เท่าใด บริษัทก็จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

ปัจจัยด้านกลไกการกำกับดูแลกิจการ และปัจจัยด้านลักษณะการดำเนินงานของบริษัทลูกค้าที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากการศึกษาพบว่า

ขนาดของคณะกรรมการ (BS) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Herath and Patrick (2023) พบว่า ขนาดของคณะกรรมการทำให้เกิดความซับซ้อน ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มขอบเขตการตรวจสอบส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่จะเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ การมีกรรมการอิสระทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

คณะกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร (NEB) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ที่พบว่า คณะกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Fama and Jensen (1983) ที่พบว่า จากทฤษฎีตัวแทน และปัญหาความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของตัวการกับตัวแทนสามารถทำให้ลดปัญหาลงได้หากคณะกรรมการของบริษัทส่วนใหญ่ไม่เป็นผู้บริหารเพราะคณะกรรมการเหล่านี้ต้องเป็นเครื่องมือในการควบคุม คณะกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารจะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างอิสระ และจากการศึกษาที่ผ่านมาของ Sanyaolu et al. (2021) การแสวงหาคุณภาพการตรวจสอบของกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารอาจเกิดจากการที่กรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารทำหน้าที่เป็นเครื่องมือในการติดตามผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้จัดการ ดังนั้น เพื่อให้มั่นใจว่าผลประโยชน์มีความสอดคล้องกัน จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมและการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจำเป็นต้องว่าจ้างบริษัทสอบบัญชีที่ได้รับการจัดอันดับสูงสุดโดยมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง

การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (BOD) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Hassan (2015) พบว่า การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร เป็นปัจจัยหลักของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่งเสริมให้มีการควบคุมภายในที่ดีซึ่งช่วยลดระดับความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้ ความเป็นเจ้าของในระดับผู้บริหารจะช่วยลดพฤติกรรมฉ้อโกงโอกาสของผู้จัดการและทำให้มีความเป็นไปได้ที่จะจัดการข้อมูลทางการเงิน Lobanova et al. (2020) ซึ่งช่วยลดความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทางการเงิน และช่วยลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ เป็นผลให้ความจำเป็นในขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาโดยละเอียดลดลง ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง ในขณะที่การควรวรรดตำแหน่งส่งผลให้ประธานกรรมการบริษัทมีอำนาจในการตัดสินใจมากขึ้นซึ่งอาจจะทำให้การบริหารงานเป็นไปเพื่อประโยชน์ของตนเอง (The Stock Exchange of Thailand, 2017) ทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของบริษัทในระดับสูง ทำให้ต้องเพิ่มขอบเขตการตรวจสอบบัญชี ส่งผลให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้นการควรวรรดตำแหน่งจึงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งไม่สอดคล้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งมีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท (BODIN) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bahrawe (2024) กล่าวว่า ความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี บริษัทที่มีกรรมการอิสระมากจะถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น Ezinando (2020) พบหลักฐานที่ชี้ให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่ได้เพิ่มขึ้น

อย่างมีนัยสำคัญตามความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท ซึ่งสอดคล้องกับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ที่ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ขนาดของบริษัทลูก (RSIZE) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Amran et al. (2021) ขนาดของบริษัทลูก มีอิทธิพลเชิงบวกและมีนัยสำคัญหรือมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่มีขนาดใหญ่และความซับซ้อนมากเท่าไร ก็จะส่งผลต่อสภาพและกิจกรรมของบริษัท ความซับซ้อนของบริษัทและขนาดของบริษัทจะเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และ Muslim et al. (2020) พบว่าระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบขึ้นอยู่กับขนาดของบริษัท กรณีที่ใช้วิธีซึ่งอยู่บนพื้นฐานของงบแสดงฐานะการเงินของบริษัทลูกว่า การใช้มูลค่าของสินทรัพย์รวมจะเป็นตัววัดที่ดี แต่กรณีที่ใช้วิธีซึ่งอยู่บนพื้นฐานของรายการค้า เช่น รายการรายได้ อาจจะเป็นตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ที่ดีกว่าในการวัดขนาดของงานตรวจสอบ ธุรกิจของลูกที่มีขนาดใหญ่ย่อมหมายถึงปริมาณของงานตรวจสอบที่จะมีจำนวนมากหรือมีขอบเขตงานตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น ซึ่งส่งผลต่อขอบเขตการทำงาน และต้นทุนต่าง ๆ ที่จะสูงขึ้น เพราะฉะนั้น ค่าสอบบัญชีก็ต้องเพิ่มขึ้น

ความซับซ้อนของบริษัทลูก (COMPLEX) พิจารณาจากปัจจัยด้านลักษณะการดำเนินงานของบริษัท โดยใช้อัตราส่วนประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ได้แก่ อัตราส่วนลูกหนี้การค้าและอัตราส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ซึ่งความซับซ้อนของบริษัทลูก มีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) ซึ่งไม่สอดคล้องกับการศึกษาของ Yusica and Sulistyowati (2020) ความซับซ้อนของบริษัทของลูกค้าที่ตรวจสอบว่ามีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะมีความซับซ้อนมากขึ้นเรื่อย ๆ ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และผลการศึกษาของ Amran et al. (2021) พบว่า ความซับซ้อนของบริษัทมีอิทธิพลผลในเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ธุรกิจของลูกค้ามีความซับซ้อนมากขึ้นและส่งผลให้มีต้นทุนในการตรวจสอบที่สูง ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นและต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น

ความเสี่ยงของบริษัทลูก (RISK) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ (Eierle et al., 2021) พบว่า ค่าสอบบัญชีขึ้นอยู่กับความเสี่ยงของบริษัทลูก โดยความเสี่ยงของบริษัทลูก มีความสัมพันธ์ในทางบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และผลการศึกษาของ Yao et al. (2020) ซึ่งพบว่าผู้สอบบัญชีจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสูงจากลูกค้าที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น

จำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูก (SUB) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Yusica and Sulistyowati (2020) ได้กล่าวไว้ว่าความซับซ้อนของบริษัทอาจส่งผลต่ออัตราค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการศึกษานี้สนับสนุนผลการวิจัยของ Sulaiman et al. (2020) ซึ่งระบุว่าความซับซ้อนของบริษัทมีผลเชิงบวกและมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในกรณีดังกล่าว บริษัทย่อยจะเป็นตัวแปรสำคัญของความซับซ้อนของบริษัท ซึ่งเป็นการวัดว่าธุรกรรมที่เป็นของบริษัทลูกจะมีความซับซ้อนมากขึ้นส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทเพิ่มขึ้น

สรุปผล

การศึกษานี้มุ่งวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) โดยพบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (เช่น กลุ่ม Big4) และประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทมีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การมีคณะกรรมการที่ใหญ่และเป็นอิสระ รวมถึงการรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ก็มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมเช่นกัน นอกจากนี้ ขนาดและความเสี่ยงของบริษัทลูกค้า รวมถึงจำนวนบริษัทย่อยยังส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น อย่างไรก็ตาม ความซับซ้อนของบริษัทกลับมีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยก่อนหน้านี้บางชิ้น การอภิปรายผลพบว่า ข้อค้นพบเหล่านี้สามารถช่วยให้เข้าใจถึงปัจจัยที่กำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีประโยชน์ต่อการบริหารจัดการในองค์กร

ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัย ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลการวิจัยพบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีที่บริษัทลูกค้าใช้บริการ ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทลูกค้า ขนาดของคณะกรรมการบริษัท การรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร ความซับซ้อนของบริษัทลูกค้า จำนวนบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทลูกค้า มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ทั้งของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ส่วนความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท ขนาดของบริษัทลูกค้า ความเสี่ยงของบริษัทลูกค้า มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เฉพาะของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงขอเสนอแนะให้บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ SET และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ MAI รวมถึงบริษัทที่ต้องการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สามารถนำปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไปใช้ในการปรับปรุงการดำเนินงานเพื่อลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

2. ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

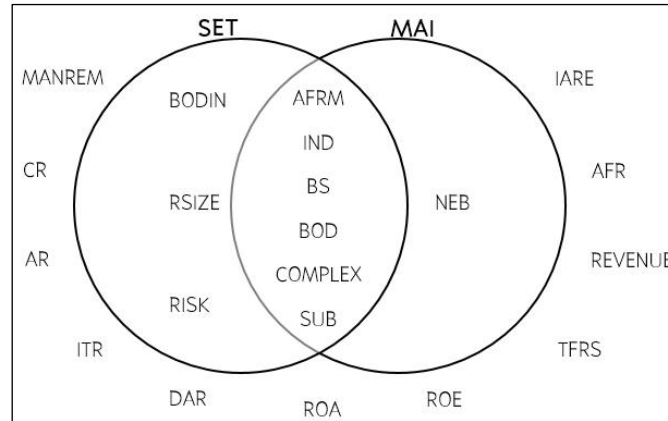
2.1 ควรขยายระยะเวลาการศึกษาให้ครอบคลุมมากกว่า 4 ปี เพื่อให้เห็นแนวโน้มและการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างชัดเจนและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น

2.2 ควรพิจารณาเพิ่มตัวแปรอื่น ๆ ที่อาจมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เช่น รายการคงค้างที่อยู่ภายใต้ดุลยพินิจของผู้บริหาร สัดส่วนการถือครองหุ้นของผู้มีส่วนได้เสีย หรือค่าใช้จ่ายรวมของบริษัท เพื่อให้การวิจัยมีความครอบคลุมและลึกซึ้งยิ่งขึ้น นอกจากนี้ อาจพิจารณาศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมสำหรับบริการอื่นที่นอกเหนือจากค่าสอบบัญชี เช่น การให้คำปรึกษาทางธุรกิจ หรือบริการตรวจสอบอื่น ๆ

องค์ความรู้ใหม่

องค์ความรู้ใหม่ที่ได้จากการวิจัยนี้ คือ แบบจำลองปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) ดังนั้น บริษัทที่จะเข้าไปจดทะเบียนในตลาด SET และ MAI เตรียมความพร้อมและวางแผนเพื่อยอมรับ หรือลดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สามารถนำไปทบทวน หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน



ภาพที่ 2 แบบจำลองปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI)

Figure 2 Model of factors influencing audit fees in companies listed on the Stock Exchange of Thailand (SET) and on the Market for Alternative Investment (MAI).

References

- Afdhalastin, A.D., & Yuyetta, E.N.A. (2021). Analisis pengaruh struktur kepemilikan terkonsentrasi kompleksitas, profitabilitas, dan risiko perusahaan terhadap audit fee. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4), 1–15. <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/32983>
- Amran, A., Susanto, E., Kalsum, U., Fitrianti, F., & Muslim, M. (2021). The effect of company complexity and company size against audit fees. *Point of View Research Accounting and Auding*, 2(1), 59–65. <https://journal.accountingpointofview.id/index.php/povraa/article/view/110>
- Bahrawe, S. (2024). Effect of the board of directors size independence and frequency of board meetings on audit fees evidence from GCC market. *Revista de Gestao Social e Ambiental*, 18(3), e07286. <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n3-199>
- Bai, X., & Noel, O.S. (2023). The determinants of audit fees in the alternative investment market (Aim) in the UK: Evidence on the impact of risk, corporate governance and auditor size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50. DOI: 10.1016/j.intaccaudtax.2023.100523

- Chen, J.Z., Chen, M.H., Chin, C.L., & Lobo, G.J. (2020). Do firms that have a common signing auditor exhibit higher earnings comparability. *The Accounting Review*, 95(3), 115–143. <https://doi.org/10.2308/accr-52522>
- Dharmawijaya, I.R., Wiksuana, I.G.B., Ramantha, I.W., & Sedana, I.B.P. (2021). Cultural capital is based on agency theory. *Academy of Accounting Financial Studies Journal*, 25, 1–12.
- Eierle, B. et al. (2021). Importance of country factors for global differences in audit pricing: new empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 25(2). DOI:10.1111/ijau.12222
- Ezinando, E.E.E. (2020). Determinants of external audit fees: An empirical analysis of deposit money banks in Nigeria. *International Journal of Advanced Academic Research*, 6(3), 1–13.
- Fama, E.F., & Jensen, M.C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, 26(2), 301–325.
- Hassan, Y.K. (2015). Determinants of audit fees: Evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, 4(1), 42.
- Herath, P., & Patrick, C. (2023). Impact of corporate governance on audit quality in UK-listed Companies. *International Journal of Contemporary Business Research*, 2(2), 89–120.
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kanakriyah, R., & Balqa, A. (2020). Model to determine main factors used to measure audit fees. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), 1–13.
- Lobanova, O., Mishra, S., Raghunandan, K., & Aidov, A. (2020). Dual-class ownership structure and audit fees. *International Journal of Auditing*, 24(1), 163–176.
- Makchuea, C., Leorungruang, B., & Wannachat, K. (2017). *A study of effective factors of audit fee*. (Research report). Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Srivijaya.
- Mukah, S.T. (2021). Environmental cost accounting implications on timber company productivity in Cameroon. *Open Journal of Accounting*, 10, 77–92.
- Muslim, Ahmad, H., Rahim, S., & Pelu, M.F.A. (2020). Client pressures, audit tenure to audit quality: Moderation of auditor independence. *Journal of Auditing Finance and Forensic Accounting*, 8(2), 67–75.

- Ningsih, N.H., Asterina, F., & Suprayogi, Y. (2024). Industry type, profitability and convergence of IFRS to audit fees. *International Journal of Multidisciplinary Research and Analysis*, 7(4), 1516–1524.
- Piphatanakul, W., Petchchedchoo, P., & Kumsuprom, S. (2020). The determinants of audit fees. *Suthiparithat Journal*, 34(109), 230–244.
- Sanyaolu, W. A., Tonade, A. M., & Adejumo, B. T. (2021). Corporate board of directors' attributes and audit fees. *Acta Univ. Sapientiae, Economics and Business*, 9, 156–172.
- Sibuea, K., & Arfianti, R.I. (2021). Pengaruh kualitas audit, ukuran perusahaan, kompleksitas perusahaan dan risiko perusahaan terhadap audit fee. *Jurnal Akuntansi*, 10(2), 126–140.
- Sulaiman, A., Sari, R., & Guritno, Y. (2020). Pengaruh struktur kepemilikan, kompleksitas, dan ukuran perusahaan terhadap audit fee. *Jurnal Syntax Transformation*, 1(8), 9–18.
- The Stock Exchange of Thailand. (2017). <https://www.set.or.th/th/listing/listed-company/simplified-regulations/disclosure/connected-transaction>
- Wea, A.N.S. (2019). Political connection, CEO gender, internal audit, corporate complexity and audit fee in go public companies in Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(12), 10–18.
- Xin, Y. (2020). Literature review on influencing factors of audit fees. *Modern Economy*, 11(2), 249–260.
- Yao, S., Pan, L., & Zhang, Z. (2020). Does environmental disclosure have an auditing effect. *Managerial Auditing Journal*, 35(1), 43–66.
- Yusica, M., & Sulistyowati, W.A. (2020). Penentuan audit fee ditinjau dari kompleksitas perusahaan, internal audit dan risiko audit. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 3(1), 69–79.