วารสารวิชาการวิทยาลัยสันตพล ; ปีที่ 7 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม – ธันวาคม 2564
Santapol College Academic Journal; Vol.7 No.2 July – December 2021

ปัจจัยด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

CUSTOMER FACTORS AND AUDITOR FACTORS AFFECTING AUDIT FEES OF LISTED COMPANIES ON STOCK EXCHANGE OF THAILAND

วาสนา มณีสาย[1*] และ กุสุมา ดำพิทักษ์[2]
WASSANA MANEESAI[1*] and KUSUMA DAMPITAKSE[2]

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีจุดประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยทางด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชี ได้แก่ จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม รายได้รวม ระดับความเสี่ยงของกิจการ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างที่ใช้คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี 2562 จำนวน 484 บริษัท การเก็บรวมรวมข้อมูลจากงบการเงินและแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ประจำปี 2562 สถิติที่ใช้คือการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา และการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ

ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยทางด้านลูกค้าที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้แก่ จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และรายได้รวม กล่าวคือ บริษัทที่มีบริษัทย่อยและบริษัทร่วมหรือรายได้รวมมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าจากปริมาณงานที่เพิ่มขึ้น และปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ระดับ .01 ได้แก่ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กล่าวคือ บริษัทที่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าจะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าจากความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น

คำสำคัญ : ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ; ลูกค้า ; ผู้สอบบัญชี

[1] นักศึกษาปริญญาโท สาขาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี, Master Student, Program in Accounting Administration, Faculty of Business, Rajamangala University of Technology Thanyaburi
[2] อาจารย์ที่ปรึกษา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี, Lecturer, Rajamangala University of Technology Thanyaburi
[*] Corresponding Author, Email: wassana_m@mail.rmutt.ac.th
Received: Mar 17, 2021, Revised: Apr 28, 2021, Accepted: Apr 29, 2021

ABSTRACT

The purposes of this research were to examine the effects on audit fees charged to listed companies in the Stock Exchange of Thailand from the following customer factors and auditor factors: the number of subsidiaries and associate companies; the amount of total revenue; the entity's risk level; the reliability of audit firms; and key audit matters. The sample group used in this study comprised 484 listed companies on the Stock Exchange of Thailand. The secondary data were collected from each company's financial statements and annual registration statement (Form 56-1) issued during 2019. The statistics used were descriptive and multiple regression analysis.

The results revealed that customer factors including number of subsidiaries and associate companies, along with total revenue had significant influences on audit fees, companies with a greater number of subsidiaries and associate companies or total revenues will be higher audit fees due to more workload. Also, only one auditor factor – key audit matters - had a statistically significant influence on audit fees at the statistical significant level of .01, companies with a greater number of key audit matters will be higher audit fees due to increase in auditor's risk.

Keywords: Audit fees ; Customers ; Auditor

บทนำ

จากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มาตรา 11 กล่าวว่า งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยกเว้นงบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนตามกฎหมายไทยที่ทุนจดทะเบียน สินทรัพย์หรือรายได้ไม่เกินกำหนด กล่าวคือ ทุนจดทะเบียน ไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท หรือรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ทำให้สำนักงานตรวจสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อการดำเนินธุรกิจทั้งในอดีตและปัจจุบัน โดยวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบบัญชีคือการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต่องบการเงินโดยปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ การให้ความเชื่อมั่นนี้จะต้องทำตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี และต้องตรวจสอบภายใต้จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบบัญชี ซึ่งผลงานของผู้ตรวจสอบบัญชีจะเป็นลักษณะการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนี้เป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินหรือไม่

การตรวจสอบบัญชีหมายถึงการให้บริการด้านวิชาชีพโดยมีค่าตอบแทนเรียกว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยการกำหนดค่าธรรมเนียมจะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะส่งผลถึงการจัดจำนวนคนในทีมตรวจสอบและประมาณการชั่วโมงการปฏิบัติงานที่ใช้ ซึ่งหากมีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสม จะทำให้การจัดทีม รวมถึงการบริหารเวลาในการตรวจสอบเป็นไปด้วยความเหมาะสม ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี โดยจากบทความวิชาการของวันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2563) กล่าวถึงมาตรฐานการบริการคุณภาพระหว่างประเทศเพื่อควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เหมาะสม เนื่องจากงานตรวจสอบบัญชีเป็นงานที่ทำบนความเสี่ยง สำนักงานสอบบัญชีจึงต้องเตรียมพร้อมทำความเข้าใจลักษณะงาน

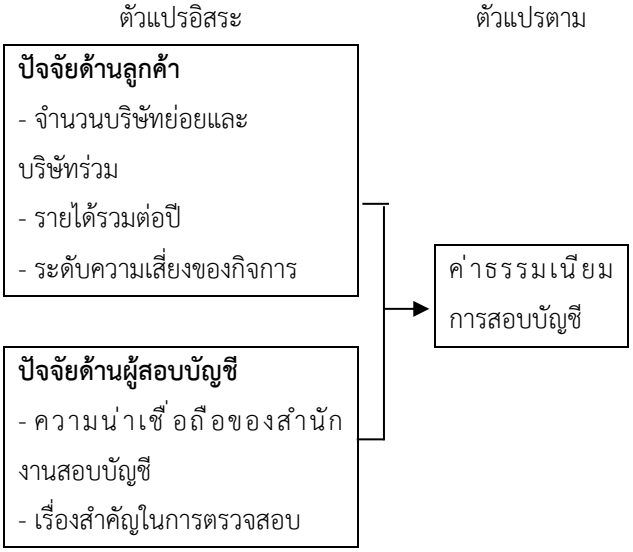
ทั้งนี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทต่าง ๆ มีความแตกต่างกัน แม้กิจการจะมีขนาดเท่ากัน ซึ่งอาจจะเกิดจากปัจจัยหลากหลายประการ ซึ่งจากการที่ผู้วิจัย ได้ศึกษางานวิจัยที่ผ่านมาพบว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญมีหลากหลายประการได้แก่ ขนาดกิจการ การเติบโตของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (ชิดชนก มากเชื้อ, 2558 และ ทินัดดา ส่องแสง, 2563) ความน่าเชื่อถือขององค์กร จำนวนหนี้สินหมุนเวียน (ชลธิชา ปานขวัญ, 2558) การควบรวมตำแหน่งของผู้บริหาร สภาพคล่อง

ของบริษัท ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัท (วิรัฐถยา โพธิสิทธิ์, 2561) จำนวนบริษัทย่อย ความถี่ในการประชุมค่าธรรมเนียมอื่นนอกเหนือจากค่าสอบบัญชี (วฤดดา พิพัฒนกุล, 2562) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) (Jeff Zeyun Chen, 2020) นอกจากนี้ จากการศึกษาของ Milton Segal (2019) พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้ภาระงานเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ต้นทุนในการทำงานเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมีปัจจัยหลายส่วนที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และประกอบกับประสบการณ์การทำงานในด้านสอบบัญชีของผู้วิจัย พบว่าปัจจัยที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีทั้งหมด 5 ตัวแปร ดังนี้ จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม รายได้รวม อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

เพื่อศึกษาปัจจัยด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชี ได้แก่ จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม รายได้รวม ระดับความเสี่ยงของกิจการ ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กรอบแนวคิดของการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

1. จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. รายได้รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
3. ระดับความเสี่ยงของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
4. ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
5. จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

วิธีการดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2562 จำนวน 621 บริษัท (ข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 16 สิงหาคม พ.ศ. 2563) โดยยกเว้นบริษัทที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทางการเงิน บริษัทในกลุ่มกองทุนและทรัสต์ และอื่น ๆ รวมเป็นจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 484 บริษัท

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา
2. การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์
3. การวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการเก็บข้อมูลจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ได้จากงบการเงินและแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ประจำปี 2562 ของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (จาก www.set.or.th)

การวิเคราะห์ข้อมูล

ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ตัวแปรที่คาดว่ามีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งจากการวิจัยในครั้งนี้มีวิธีการวัดมูลค่าดังนี้

ตารางที่ 1 การวัดค่าตัวแปร

ปัจจัย	วิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่า
จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	จำนวนย่อยและบริษัทร่วม
รายได้รวม	จำนวนรายได้จากการดำเนินงานรวมโดยไม่รวมรายได้อื่น ๆ
ระดับความเสี่ยงของกิจการ	อัตราส่วนทุนหมุนเวียนและอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์
ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี	ใช้ตัวแปรหุ่น (Dummy Variables) โดยแบ่งเป็นสองกลุ่มคือ 1 คือ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 0 คือ สำนักงานสอบบัญชีอื่น
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

ตัวแปรตาม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จ่ายให้กับสำนักงานตรวจสอบบัญชีประจำปี

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ มีขั้นตอนการใช้เครื่องมือและการวิเคราะห์ดังนี้

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา ใช้ในการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระ โดยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์คือข้อมูลค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2. การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ใช้การทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของ Pearson เพื่อใช้ในการวิเคราะห์หาค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรเบื้องต้น ซึ่งยังไม่รวมผลกระทบของตัวแปรอื่น ๆ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ ว่าสามารถใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณได้หรือไม่

3. การวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ โดยเริ่มจากการวิเคราะห์ค่า Tolerance และค่า VIF เพื่อทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) ซึ่งหากตัวแปรอิสระเกิดปัญหา Multicollinearity อาจทำให้ผลทดสอบผิดไปจากความเป็นจริง จากนั้นวิเคราะห์สรุปย่อโมเดล (Model Summary) เพื่อวิเคราะห์การพยากรณ์ตัวแปร โดยวัดจากค่าประมาณการกำลังสองสูงสุด (R Square) เมื่อทดสอบตามที่กล่าวถึงแล้ว จะใช้การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยการทดสอบสัมประสิทธิ์การถดถอย โดยวิเคราะห์ค่าเบต้า (b) และค่า Sig โดยกำหนดสมการในการวิจัยในครั้งนี้ดังนี้

AuditFee = a + b1 RPT + b2 Revenues + b3CurrentRatio + b4DebtRatio + b5AuditFirm + b6KAM

โดย

AuditFee = a + b_1 RPT + b_2 Revenues + b_3CurrentRatio + b_4DebtRatio + b_5AuditFirm + b_6KAM

โดย

AuditFee = ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
RPT = จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
Revenues = รายได้รวม
CurrentRatio = อัตราส่วนทุนหมุนเวียน
DebtRatio = อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์
AuditFirm = ความน่าเชื่อถือของสำนักงานสอบบัญชี
KAM = จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

สรุปผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic Analysis)

ตารางที่ 2 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (หน่วย: ล้านบาท)		
	ค่าเฉลี่ย	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	7.0	92.3	0.9
ทรัพยากร	9.2	142.0	0.8
เทคโนโลยี	5.9	30.5	1.1
บริการ	4.9	26.8	0.2
สินค้าอุตสาหกรรม	4.6	184.0	0.6
สินค้าอุปโภคบริโภค	2.3	11.1	0.8
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	5.4	59.1	0.7

จากตารางที่ 2 แสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยแบ่งประเภทตามกลุ่ม

อุตสาหกรรม พบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงสุดคือกลุ่มทรัพยากร มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 9.2 ล้านบาท โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 142 ล้านบาท และค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.8 ล้านบาท รองลงมาเป็นกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 7.0 ล้านบาท โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 92.3 ล้านบาท และค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.9 ล้านบาท ส่วนกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำที่สุดคือกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 2.3 ล้านบาท โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 11.1 ล้านบาท และค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.8 ล้านบาท

ตารางที่ 3 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแยกตามผู้สอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (หน่วย: ล้านบาท)			
	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
Big 4	310	6.6	184.0	0.2
Non-Big 4	174	3.5	142.0	0.3

จากตารางที่ 3 แสดงให้เห็นถึงการเปรียบเทียบค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยแบ่งประเภทตามผู้สอบบัญชี พบว่าจากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 484 บริษัท ใช้ผู้สอบบัญชีจาก Big 4 จำนวน 310 บริษัท โดยคิดเป็นร้อยละ 64 ของบริษัทที่ทั้งหมด ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 36 หรือจำนวน 174 บริษัท ใช้ผู้สอบบัญชีจาก Non-Big 4 ซึ่งจากการเปรียบเทียบข้อมูลในตารางที่ 3 พบว่าบริษัทที่ใช้ผู้สอบบัญชี Big 4 มีค่าเฉลี่ยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัท Non-Big 4 โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 6.6 ล้านบาท และ 3.5 ล้านบาท ตามลำดับ โดยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของ Big 4 สูงสุดจำนวน 184 ล้านบาท และต่ำสุดจำนวน 0.2 ล้านบาท และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของ Non-Big 4 สูงสุดจำนวน 142 ล้านบาท และต่ำสุดจำนวน 0.3 ล้านบาท

ตารางที่ 4 ข้อมูลเชิงพรรณนาของปัจจัยด้านลูกค้า (N = 484)

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	10.45	313.00	0.00
อัตราส่วนทุนหมุนเวียน	2.97	144.86	0.13
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	0.44	4.85	0.02
รายได้รวม	**9.57**	**12.40**	**6.70**

จากตารางที่ 4 ปัจจัยด้านลูกค้าซึ่งประกอบด้วยปัจจัยทั้งหมด 4 ด้าน ได้แก่จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ และรายได้รวม พบว่ามีผลการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนาดังนี้

1. จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จากกลุ่มตัวอย่าง 484 บริษัท พบว่าค่าเฉลี่ยจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเท่ากับ 10.45 บริษัท โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 313 บริษัท และค่าต่ำสุดคือไม่มีบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเลยจำนวน 42 บริษัท

2. อัตราส่วนทุนหมุนเวียน จากกลุ่มตัวอย่าง 484 บริษัท พบว่าค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนทุนหมุนเวียนเท่ากับ 2.97 เท่า โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 144.86 เท่า และค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.13 เท่า

3. อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ จากกลุ่มตัวอย่าง 484 บริษัท พบว่าค่าเฉลี่ยของอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์เท่ากับ 0.44 เท่า โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 4.85 เท่า และค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.02 เท่า

4. รายได้รวม จากกลุ่มตัวอย่าง 484 บริษัท พบว่าค่าเฉลี่ยของรายได้รวมซึ่งวัดค่าโดยใช้ค่าลอการีทึม (Logarithm) เพื่อให้เป็นการแจกแจงปกติเท่ากับ 9.6 หรือ 21.7 ล้านบาท โดยมีค่าสูงสุดเท่ากับ 12.4 หรือ 2.3 ล้านล้านบาท และค่าต่ำสุดเท่ากับ 6.7 หรือ 5 ล้านบาท

ตารางที่ 5 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1.82	6	0

ตารางที่ 6 ประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

ประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	จำนวน (เรื่อง)	ร้อยละ
การรับรู้รายได้	260	29
การด้อยค่า	164	19

ตารางที่ 6 ประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) (ต่อ)

ประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	จำนวน (เรื่อง)	ร้อยละ
สินค้าคงเหลือ	142	16
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น	50	6
เงินลงทุน	48	5
การรวมธุรกิจ	32	4
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	31	4
ค่าความนิยม	21	2
อื่น ๆ	134	15
รวม	**882**	**100**

จากตารางที่ 5 และ ตารางที่ 6 พบว่าในกลุ่มตัวอย่างจำนวน 484 บริษัท มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งสิ้น 882 เรื่อง โดยค่าเฉลี่ยจำนวนเรื่องอยู่ที่ 1.82 เรื่อง มีจำนวนเรื่องสูงสุด 6 เรื่องจำนวน 1 บริษัท และมีจำนวนเรื่องต่ำสุด 0 เรื่อง มีจำนวน 3 บริษัท ซึ่งจากการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่าเรื่องที่เป็น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเรียงตามลำดับจำนวนเรื่องสูงสุด มีดังนี้ 1) การรับรู้รายได้จำนวน 260 เรื่อง หรือร้อยละ 29 2) การด้อยค่าจำนวน 164 เรื่อง หรือร้อยละ 19 3) สินค้าคงเหลือจำนวน 142 เรื่อง หรือร้อยละ 16 4) ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นจำนวน 50 เรื่อง หรือร้อยละ 6 5) เงินลงทุนจำนวน 48 เรื่อง หรือร้อยละ 5 6) การรวมธุรกิจ 32 เรื่อง หรือร้อยละ 4 7) สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 31 เรื่อง หรือร้อยละ 4 8) ค่าความนิยม 21 หรือร้อยละ 2 และอื่น ๆ อีกร้อยละ 15 เป็นเรื่องเฉพาะของแต่ละบริษัท อาทิ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มูลค่ายุติธรรม หุ้นกู้ เงินกู้ เป็นต้น

2 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ตารางที่ 7 การทดสอบสัมประสิทธิ์การถดถอย (Coefficients)

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.	TOR	VIF
ค่าคงที่	-27.550	6.350		-4.339	.000**		
สำนักงานสอบบัญชี	-.559	.937	-.021	-.597	.551**	0.881	1.135
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1.380	.470	.101	2.937	.003**	0.960	1.041
บริษัทย่อยและบริษัทร่วม	.305	.019	.576	15.624	.000**	0.837	1.195
อัตราส่วนทุนหมุนเวียน	.027	.059	.016	.467	.641**	0.918	1.090
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	.020	1.392	.000	.014	.989**	0.917	1.090
รายได้รวม	**2.884**	**.688**	**.166**	**4.191**	**.000****	**0.725**	**1.379**

** Correlation is significant at the .01 level (2-tailed).

จากตารางที่ 7 พบว่าผลการตรวจค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ (Multicollinearity) โดยใช้ค่า Tolerance และค่า VIF โดยค่า Tolerance หมายถึงค่าความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับได้ของตัวแปรอิสระ ซึ่งมีค่าตั้งแต่ 0 ถึง 1 ซึ่งถ้าค่า Tolerance เข้าใกล้ 1 หมายถึงตัวแปรมีความอิสระต่อกัน ซึ่งผลการวิเคราะห์พบว่า ค่า Tolerance ของตัวแปรอิสระทั้งหมดได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อย อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ และรายได้รวม มีค่าเข้าใกล้ 1 หมายถึงตัวแปรอิสระต่อกัน ไม่มีปัญหาในเรื่องของ Multicallinearity

ในส่วนของค่า VIF (Variance Inflation Factor) หมายถึง ค่าการขยายตัวของความแปรปรวน โดยค่า VIF มีค่าตั้งแต่ 1 ถึงอนันต์ ซึ่งหากค่า VIF มากกว่า 10 นั่นหมายถึงตัวแปร

ทั้งสองตัวไม่อิสระต่อกัน ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity โดยผลการวิเคราะห์พบว่าค่า VIF อยู่ระหว่าง 1.041 ถึง 1.379 ไม่เข้าใกล้ 10 จึงไม่เกิดปัญหา Multicollinearity

จากตารางที่ 7 สามารถสรุปผลการวิเคราะห์ตัวแปรที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้ดังนี้

1. ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่าเท่ากับ 1.380 ที่ระดับนัยสำคัญ .01 หมายถึง จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กล่าวคือบริษัทที่มีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยกว่า ซึ่งสามารถพิสูจน์สมมุติฐานการวิจัยข้อที่ 5 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเมื่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น 1 เรื่อง จะทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น 1.38 ล้านบาท

2. ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อย มีค่าเท่ากับ 0.305 ที่ระดับนัยสำคัญ .01 หมายถึง จำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กล่าวคือบริษัทที่มีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยน้อยกว่า ซึ่งสามารถพิสูจน์สมมุติฐานการวิจัยข้อที่ 1 จำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเมื่อจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเปลี่ยนไป 1 บริษัท จะทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น 0.305 ล้านบาท

3. ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของรายได้รวม มีค่าเท่ากับ 2.884 ที่ระดับนัยสำคัญ .01 หมายถึง รายได้รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กล่าวคือบริษัทที่มีรายได้รวมมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีรายได้รวมน้อยกว่า ซึ่งสามารถพิสูจน์สมมติฐานการวิจัยข้อที่ 2 รายได้รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเมื่อค่าลอการึทึมของรายได้เพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น 2.884 ล้านบาท

อย่างไรก็ตาม จากผลการศึกษาพบว่าตัวแปรที่เหลือได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี อัตราส่วนทุนหมุนเวียน และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ มีความสัมพันธ์แบบไม่มีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 8 ผลการวิเคราะห์สรุปย่อลักษณะโมเดล (Model Summary)

R	R^2	Adjusted R^2	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
.677[a]	.458	.452	9.2855	2.002

จากตารางที่ 8 พบว่าค่าประมาณการกำลังสองสูงสุด (R Square) มีค่าเท่ากับ 0.458 หมายถึงสมการพยากรณ์ของวิจัยเรื่องนี้สามารถอภิปรายตัวแปรตามได้ ร้อยละ 45.8

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการศึกษาในวิจัยครั้งนี้พบว่ามี 3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ผลการศึกษาพบว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเชิงบวก กล่าวคือบริษัทที่มีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยกว่า สอดคล้องกับงานวิจัยของ Jeff Zevan Chen (2020) โดยในที่นี้ เรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบเป็นตัวบ่งชี้ถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะต้องตรวจสอบงบการเงินนั้น ๆ หากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมาก นั่นหมายถึงการต้องให้ความสำคัญและให้เวลากับการตรวจสอบมากขึ้นเท่านั้น

2. ผลการศึกษาพบว่าจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเชิงบวก กล่าวคือบริษัทที่มีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยน้อยกว่า สอดคล้องกับงานวิจัยของ วฤดดา พิพัฒนกุล (2562) และ Thanyawee Pratoomsuwan (2017) การมีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมาก ทำให้การทำงบการเงินเป็นไปด้วยความซับซ้อน ดังนั้น หากบริษัทที่มีจำนวนบริษัทร่วมและบริษัทย่อยมาก ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้มากตามไปด้วย

3. ผลการศึกษาพบว่า รายได้รวมมีมีอิทธิพลต่อกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเชิงบวก กล่าวคือบริษัทที่มีรายได้รวมมากกว่า จะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทที่มีรายได้รวมน้อยกว่า ซึ่งสามารถพิสูจน์สมมติฐานการวิจัยที่รายได้รวมเป็นข้อบ่งชี้ถึงจำนวนรายการ (Transaction) ที่เกิดขึ้นใน

ระหว่างปี ซึ่งการมีจำนวนรายการมาก นั่นหมายถึงผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากตามไปด้วย

อย่างไรก็ตาม จากผลการศึกษาพบว่าตัวแปรที่เหลือได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี อัตราส่วนทุนหมุนเวียน และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ มีความสัมพันธ์แบบไม่มีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ข้อจำกัดในการทำวิจัย

1. การศึกษาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในการวิจัยครั้งนี้ใช้การวัดค่าตัวแปรด้วยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่ในทางปฏิบัติแล้ว เรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง มีขั้นตอนในการตรวจสอบและเรื่องที่ควรระวังแตกต่างกันออกไป ทั้งนี้ความยากง่ายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงเป็นประเด็นสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องมาพิจารณาอีกครั้ง

2. จากผลการวิเคราะห์พบกว่าค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับรายได้รวม แต่ตามมารยาทผู้สอบบัญชีแล้วจะไม่กำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบจากมูลค่ารายได้ หรือมูลค่าทรัพย์สินของบริษัทที่ตรวจสอบ เนื่องจากการกำหนดเช่นนั้น หมายถึงผู้สอบบัญชีเข้าไปมีส่วนได้เสียกับมูลค่ารายได้หรือทรัพย์สินของบริษัท ทำให้ขาดความเป็นกลางได้ ทางผู้สอบจึงต้องพิจารณาให้ถี่ถ้วนอีกครั้ง

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัย

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้

1. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีทั้ง 3 ปัจจัย เป็นปัจจัยในด้านของลูกค้า 2 ปัจจัยคือจำนวนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และรายได้รวม ดังนั้น หากบริษัทต้องการประหยัดค่าใช้จ่ายในส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จะต้องมีการปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อลดงานของผู้สอบบัญชีลง และจะส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลงตามไปด้วย

2. ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในส่วนของความสี่ยงของผู้สอบบัญชีในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีมีการวางแผนงานที่ดี จะต้องคำนึงถึงการกำหนดค่าธรรมเนียมให้เหมาะสมกับวิธีการตรวจสอบสำหรับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเหล่านั้น

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

1. การศึกษาในครั้งนี้ศึกษาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มเอ็ม เอ ไอ ซึ่งมีลักษณะการระดมทุน หรือการซื้อขายที่แตกต่างจากกลุ่มทั่วไป บริษัทที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทางการเงิน บริษัทในกลุ่มกองทุนและทรัสต์ โดยอาจจะศึกษาในส่วนของกลุ่มอุตสาหกรรมทางการเงินและบริษัทในกลุ่มกองทุนและทรัสต์ต่อไป ซึ่งปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจจะแตกต่างจากการวิจัยฉบับนี้

2. การศึกษาในครั้งนี้ ได้ตัวแปรมาจากการอ่านทบทวนวรรณกรรมในช่วงปี 2558 ถึง 2562 เท่านั้น และมีบางส่วนจากประสบการณ์การทำงานในสายงานสอบบัญชี ดังนั้น หากมีการวิจัยครั้งต่อไป อาจจะศึกษางานวิจัยเพิ่มเติมในช่วงปี 2563 - 2564 เพิ่มเติม เพื่อให้งานวิจัยมีความทันสมัยมากที่สุด

3. จากการเก็บข้อมูลการวิจัยในครั้งนี้ พบว่า มีประเด็นที่น่าสนใจคือหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเน้น ซึ่งถือเป็นหนึ่งในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญอย่างยิ่ง ดังนั้น หากมีการวิจัยครั้งต่อไป อาจจะนำเรื่องหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีมาหาความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อไป

เอกสารอ้างอิง

[1] ชลธิชา ปานขวัญ. (2558). *ความสัมพันธ์ของอันดับความน่าเชื่อถือขององค์กรและลักษณะหนี้สินกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

[2] ชิดชนก มากเชื้อ. (2558). *การศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมตรวจสอบบัญชีไทย.* หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย.

[3] ทินัดดา ส่องแสง. (2563). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพกำไรกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ.* หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

[4] วฤดดา พิพัฒนกุล. (2562). *ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.* หลักสูตรบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

[5] วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2563). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ก้าวสู่มาตรฐานการบริหารคุณภาพระหว่างประเทศ (ISQM1). *วารสารวิชาการวิทยาลัยสันตพล, 6*(2), 243-253.

[6] วิรัฐถยา โพธิสิทธิ์. (2561). *ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี : กรณีศึกษาบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปี 2560.* หลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.

[7] Jeff Zeyun Chen. (2020). *Key Audit Matters and the Pricing of Audit Services: Evidence from Hong Kong*. Available at SSRN.

[8] Milton Segal. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research, 27*(1).

[9] Pratoomsuwan, T. (2017). *Audit prices and Big 4 fee premiums: further evidence from Thailand*. Journal of Accounting in Emerging Economies.