

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อค่าสอบบัญชี ระหว่างการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ในประเทศไทย

Factors Affecting Audit Fees During the Use of
a New Auditor's Report in Thailand

ดร. ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Teerachai Arunruangsirilert, PhD, CPA

Assistant Professor of Accounting Department

Thammasat Business School, Thammasat University

วีรสันต์ เข็มมณี

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ช่วยรองประธานฝ่ายบัญชี

บริษัท อิตาลีเลียนไทย ดีเวลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)

Veerasan Khemmanee, CPA

Assistant Vice President of Accounting

Italian-Thai Development Public company limited

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อค่าสอบบัญชีระหว่างการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในประเทศไทย

ดร. ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

วีรสันต์ เข็มมณี

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ช่วยรองประธานฝ่ายบัญชี

บริษัท อิตาเลียนไทย ดีเวลอปเมนต์ จำกัด (มหาชน)

Email: veerasan.khemmanee@gmail.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 8 เมษายน 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 25 เมษายน 2564

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 27 เมษายน 2564

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อค่าสอบบัญชี ในช่วงระหว่างการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี (TSA) รหัส 700 (ปรับปรุง) การศึกษานี้ใช้วิเคราะห์ถดถอยพหุคูณวิเคราะห์ข้อมูลของบริษัทที่อยู่ในกลุ่ม SET 100 ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ระหว่างปี พ.ศ.2557 – พ.ศ. 2559 จำนวนทั้งสิ้น 246 ตัวอย่าง การศึกษาพบว่าในช่วงระหว่างการเปลี่ยนไปใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ และผลการดำเนินงานที่ขาดทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี นอกจากนี้ พบหลักฐานว่าการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่อาจมีกระทบทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

คำสำคัญ: ค่าสอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)

Factors Affecting Audit Fees During the Use of a New Auditor's Report in Thailand

Teerachai Arunruangsirilert, PhD, CPA

Assistant Professor of Accounting Department

Thammasat Business School, Thammasat University

Email: teerachai@tbs.tu.ac.th

Veerasan Khemmanee, CPA

Assistant Vice President of Accounting

Italian-Thai Development Public company limited

Email: veerasan.khemmanee@gmail.com

Received: April 8, 2021

Revised: April 25, 2021

Accepted: April 27, 2021

ABSTRACT

This research aims to study factors affecting audit fees in the period adoption of a new auditor's report following Thai Standard on Auditing (TSA) 700 (revised). This study uses multiple regression to analyze data from firms in SET 100 of the Stock Exchange of Thailand (SET) between 2014 and 2016 totally 246 observations. Results show that, in the period of adoption of the new auditor's report following the Thai Standards on Auditing No. 700 (revised); size, complexity of business, and loss operating results positively affect audit fees. Results also reveal that the adoption of the new auditor's report may positively affect audit fees.

Keywords: *Audit fees, Auditor's report, Thai Standards on Auditing 700 (Revised)*

■ บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มเกิดขึ้นที่ประเทศอังกฤษ ซึ่งในอดีตถูกนำเสนอผ่านทางวาจา ด้วยการรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินให้กับที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้ทราบ ต่อมาเริ่มมีข้อบังคับของบริษัท ให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบไว้ต่อท้ายงบดุลพร้อมทั้งลงลายมือชื่อ ซึ่งในปี พ.ศ. 2472 กฎหมายของประเทศอังกฤษ ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแนบรายงานการสอบบัญชีกับงบดุลทุกครั้งที่มีการจัดทำรายงานดังกล่าว (Srijunpet, 2013) สำหรับประเทศไทยรายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มต้นขึ้นในปี พ.ศ. 2518 ซึ่งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็นสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์: สภาวิชาชีพบัญชี) ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานความถูกต้องของงบการเงินที่ตรวจสอบ พร้อมทั้งระบุถึงขอบเขตที่รัดกุมและชัดเจนของการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งรายงานดังกล่าวนั้นถูกกำหนดรูปแบบของรายงานไว้เป็นมาตรฐานแล้ว จนถึงปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีได้ประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับปรับปรุงหลายฉบับ ซึ่งหนึ่งในการปรับปรุงนั้นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีนี้ มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น โดยต้องมีการปรึกษาร่วมกันกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับ การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีที่เฉพาะเจาะจงของแต่ละกิจการ รวมถึงการอธิบายเหตุผลของการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบดังกล่าว ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งการปฏิบัติดังกล่าวย่อมต้องส่งผลกระทบต่อการทำงานของของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มมากขึ้น และอาจส่งผลต่อการกำหนดค่าสอบบัญชีที่มากขึ้นตามรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนไป ตามแนวคิด The Audit – Risk Perspective ที่ Bedard and Johnstone (2004) ได้อธิบายว่า ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น และค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นในท้ายที่สุด จึงเป็นที่มาของคำถามงานวิจัยว่า มีปัจจัยใดในช่วงการใช้รายงานของผู้สอบบัญชี ที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ที่ส่งผลต่อค่าสอบบัญชี

■ การทบทวนวรรณกรรม

รายงานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับสมเหตุสมผลให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน คือ รายงานการตรวจสอบงบการเงิน สภาวิชาชีพบัญชี ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน เพื่อเป็นแนวทางในการจัดรายงานของผู้สอบบัญชี โดยฉบับปรับปรุงนี้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ (TFAC, 2016a) คือ การเปลี่ยนลำดับของย่อหน้าในการนำเสนอ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ซึ่งถูกกล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (TFAC, 2016b) การรายงานความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น การระบุข้อความว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ การเปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น (Supathada, 2016) Lifschutz, Jacobi, and Feldshtein (2010) ได้กล่าวถึงแนวคิดในการกำหนดค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่า การกำหนดค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมี 2 แนวคิดด้วยกัน คือ 1) การกำหนดค่าสอบบัญชีจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (The Audit–Risk Perspective) ซึ่งเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะใช้ประสบการณ์และดุลยพินิจในการประมาณค่าความเสี่ยงจากการสอบบัญชีออกมา เพื่อวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบไว้สูง ทำให้ต้องเพิ่มระดับความต้องการจากหลักฐานการตรวจสอบที่มากขึ้น

ซึ่งทำให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และส่งผลให้ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมากขึ้นและทำให้ค่าสอบบัญชีสูง (Bedard and Johnstone, 2004) และ 2) การกำหนดค่าสอบบัญชีจากคุณภาพของงานตรวจสอบตามความต้องการของกิจการที่ถูกตรวจ (The Demand – Based Perspective) ตามแนวความคิดนี้เกิดจากความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบจากกิจการที่ถูกตรวจ ซึ่งหากกิจการที่ถูกตรวจต้องการระดับคุณภาพของงานตรวจสอบมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้มงวดกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ส่งผลให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจึงเพิ่มมากขึ้น และเป็นผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น (Hardies, Breesch & Branson, 2015) ดังนั้น ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น การรับงานในปีแรกของผู้สอบบัญชีจึงต้องประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีไว้สูง เนื่องจากยังไม่มีข้อมูลเชิงลึกอย่างชัดเจน ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับงานวิจัย ของ Ittonen, Miettinen, and Vahamaa (2010) ได้อธิบายว่าการรับงานสอบบัญชีปีแรกกับค่าสอบบัญชีนั้น มีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจการดำเนินงานของธุรกิจ รวมถึงสภาพแวดล้อมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์มาก่อน ทำให้ต้องใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานหรือชั่วโมงการปฏิบัติงานมากกว่าปกติ จึงส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นในที่สุด และเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงต้องทำความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของกิจการและขนาดของกิจการ Simunic (1980) และ Krishnan, Song, and Krishnan (2011) พบว่า ขนาดของกิจการนั้นมีผลต่อค่าสอบบัญชีเนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่ จะเพิ่มความซับซ้อนและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้กับผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น จึงส่งผลให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้นในที่สุด (Lifschutz, Jacobi & Feldshtien, 2010) นอกจากขนาดของกิจการแล้ว ความซับซ้อนทางธุรกิจ ซึ่งวัดจากส่วนงานดำเนินงานทางธุรกิจ (Segment) และจำนวนของบริษัทย่อย (Subsidiary) (Simunic, 1980) ยังมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี (Carcello et al., 2002)

ตามแนวความคิดของการกำหนดค่าสอบบัญชีจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีภายใต้กรอบแนวคิดการตรวจสอบ การเลือกรายการจากงบการเงินเพื่อทำการตรวจสอบอยู่ภายใต้แนวคิดการตรวจสอบตามความเสี่ยง (Risk based audit) ซึ่งบัญชีลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือถือได้ว่าเป็นบัญชีที่ซับซ้อนการดำเนินงานของกิจการ Simunic (1980) พบว่าทั้งสองบัญชีดังกล่าวมีความเสี่ยงสูงในการสอบบัญชี จึงมีผลต่อค่าสอบบัญชี งานวิจัยในอดีต Carcello et al. (2002) และ Lai, Srinidhi, Gul, and Tsui (2017) จึงใช้ทั้งสองบัญชีนี้เป็นปัจจัยในการศึกษาที่ส่งผลในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี นอกจากนี้ ผลการดำเนินงานของกิจการก็ส่งผลต่อค่าสอบบัญชี โดย Carcello et al. (2002) อธิบายว่า กิจการที่มีผลการดำเนินงานขาดทุน อาจส่งผลต่อการประเมินความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) ในขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ดังนั้น ผลการดำเนินงานที่ขาดทุนนั้นจึงสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีผลการดำเนินงานเป็นบวกหรือมีกำไรจากการดำเนินงาน อาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงให้กับผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน เนื่องจากผู้บริหารอาจถูกแรงกดดันจากนักลงทุนที่คาดหวังกับผลประกอบการที่ดี จึงอาจมีการตกแต่งกำไรทางบัญชี ดังนั้น ความสามารถในการทำกำไรจึงมีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีในเชิงบวก (Charles, Glover and Sharp, 2010)

การจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีเป็นการสรุปผลการตรวจสอบในขั้นตอนสุดท้าย การตรวจสอบซึ่งแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ Geiger and Rama (2003) พบความสัมพันธ์เชิงบวกของค่าสอบบัญชีกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และอธิบายเกี่ยวกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่รับอนุญาตกับค่าสอบบัญชี ว่ามีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก เนื่องจากการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเป็นการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานค้นหาข้อเท็จจริงดังกล่าว เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่าข้อมูลบางส่วนในงบการเงินนั้น แสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทำให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นและสะท้อนไปยังค่าสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นในที่สุด

อย่างไรก็ตาม Defond, Raghunandan and Subramanyam (2002) ก็ไม่พบความสัมพันธ์ ในการศึกษาของรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับค่าสอบบัญชี

จากการศึกษางานวิจัยที่กล่าวไว้ข้างต้น ความสัมพันธ์ของปริมาณงานผู้สอบบัญชีกับค่าสอบบัญชีได้ถูกศึกษาผ่านแง่มุมต่าง ๆ แต่สำหรับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงินกับค่าสอบบัญชี ที่เริ่มบังคับใช้สำหรับการเงินสำหรับที่มีงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ยังไม่เคยนำมาศึกษาว่ามีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชี การวิจัยนี้จึงต้องการวิเคราะห์ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าสอบบัญชีในช่วงการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งสามารถกำหนดเป็นสมมติฐานได้ดังนี้ และเป็นไปตามภาพที่ 1

H₁: การใช้รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) มีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

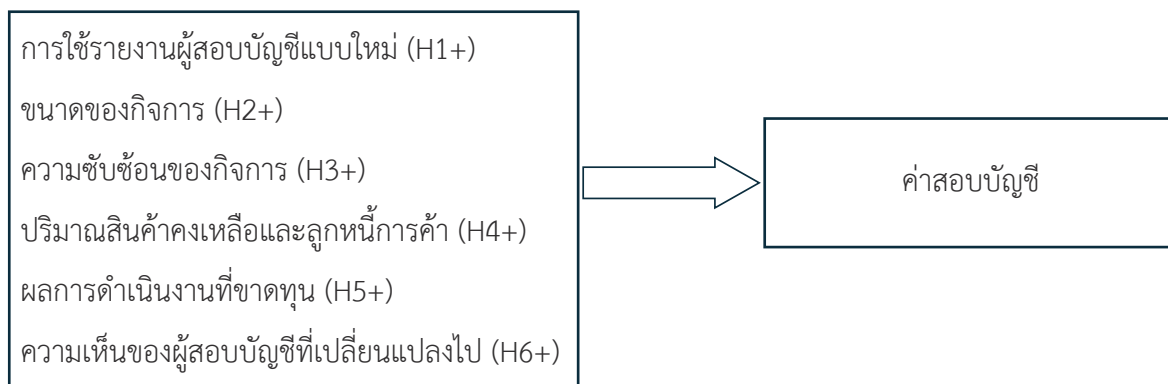
H₂: ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

H₃: ความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

H₄: ปริมาณสินค้าคงเหลือและลูกหนี้การค้ามีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

H₅: ผลการดำเนินงานที่ขาดทุนมีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี

H₆: ความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปมีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกต่อค่าสอบบัญชี



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

■ วิธีการวิจัย

การศึกษานี้เก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มดัชนี SET 100 ที่มีข้อมูลสมบูรณ์และเพียงพอตรงตามสมมติฐานการวิจัย โดยเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูล SETSMART และ Website ของแต่ละบริษัทระหว่างปี พ.ศ. 2557 - 2559 โดยย้อนหลัง 3 ปี นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ซึ่งเป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้รูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ และย้อนไปช่วง 3 ปีเนื่องจากต้องการพิจารณาเฉพาะช่วงเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีในปี พ.ศ. 2559 ทั้งนี้ข้อมูลในการศึกษาไม่รวมบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบการเงินเป็นปีแรก เนื่องจากการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีหรือกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบการเงินในปีแรก ผู้สอบบัญชีอาจยังไม่มีความรู้ความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบ จึงจำเป็นต้องใช้ทรัพยากร

หรือชั่วโมงในการตรวจสอบมากกว่าปกติ จึงทำให้ค่าสอบบัญชีของกิจการที่รับตรวจปีแรกนั้นสูงกว่าปกติ ดังนั้นบริษัทที่ผ่านการคัดกรองมีจำนวน 82 บริษัท ตามตารางที่ 1 และเก็บข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี รวมตัวอย่างทั้งสิ้น 246 ตัวอย่าง

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทที่ศึกษาในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	5
เทคโนโลยี	7
ทรัพยากร	13
ธุรกิจการเงิน	11
บริการ	19
สินค้าอุตสาหกรรม	2
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	25
รวม	82

งานวิจัยนี้ใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression) ในการศึกษาข้อมูลเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของตัวแปรต่าง ๆ ที่อาจส่งผลต่อค่าสอบบัญชีโดยใช้แบบจำลองที่ใช้ในการหาความสัมพันธ์ที่อ้างอิงจากงานวิจัยในอดีตที่มีลักษณะคล้ายกันของ Krishnan et al. (2011) มีรูปแบบดังนี้

$$AF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 NEWREP_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 INVEN_{i,t} + \beta_4 AR_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 COMPLEX_{i,t} + \beta_7 OPINION_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

โดยที่

- i, t คือ บริษัท i และปีที่ t
- AF คือ ค่าสอบบัญชี วัดโดยใช้ลอการิทึมธรรมชาติของค่าสอบบัญชี
- $NEWREP$ คือ การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชี วัดโดยใช้ตัวแปรหุ่นแทนค่า = 1 แทนรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) และให้ = 0 แทนรายงานผู้สอบบัญชีที่มีรูปแบบและเนื้อหาไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)
- $SIZE$ คือ ขนาดของกิจการซึ่งวัดโดยใช้ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
- $INVEN$ คือ สินค้าคงเหลือซึ่งวัดโดยใช้สัดส่วนของสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
- AR คือ ลูกหนี้การค้าซึ่งวัดโดยใช้สัดส่วนของลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
- $LOSS$ คือ ผลการดำเนินงานที่ขาดทุน แทนผลการดำเนินงานที่ขาดทุน = 1 และให้แทนผลการดำเนินงานที่ไม่ขาดทุน = 0
- $COMPLEX$ คือ ความซับซ้อนของกิจการซึ่งวัดโดยใช้ค่ากรณฑ์ที่สอง (Square Root) ของจำนวนบริษัทย่อยที่ต้องนำมาจัดทำงานการเงินรวม

OPINION คือ ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แทนความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เปลี่ยนแปลงไป = 1 และแทนความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป = 0

นอกจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากวิธีการทางสถิติแล้ว การศึกษานี้ยังได้ใช้วิธีสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดค่าสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 2 ท่าน ซึ่งเป็นผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ โดยทำการสัมภาษณ์หลังจากการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเรียบร้อยแล้ว เพื่อให้ได้ข้อมูลผลการวิเคราะห์ที่สมเหตุสมผล

■ ผลการศึกษาและการอภิปรายผลการศึกษา

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ Pearson และข้อมูลเชิงพรรณนา ตามตารางที่ 2 พบว่าลักษณะของข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์มีความสมเหตุสมผลพบควรและไม่พบปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้น (Correlation > 0.8) แสดงถึงไม่มีปัญหาในเรื่องของ Multicollinearity (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010) นอกจากนี้ค่า Tolerance > 0.1 และ VIF < 10 ซึ่งแสดงว่าไม่พบปัญหา Multicollinearity (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010)

ตารางที่ 2 สหสัมพันธ์ Pearson และข้อมูลเชิงพรรณนา

	AF	NEWREP	SIZE	COMPLEX	INVEN	AR	LOSS	OPINION
AF	1							
NEWREP	.081	1						
SIZE	.326**	.040	1					
COMPLEX	.374**	.037	.297**	1				
INVEN	-.127*	-.001	-.001	-.065	1			
AR	.021	-.023	.221**	-.099	-.292**	1		
LOSS	.096	.000	-.104	.019	-.056	-.097	1	
OPINION	-.028	.000	-.347**	-.008	-.002	-.032	.148*	1
Tolerance	N.A.	0.997	0.733	0.899	0.831	0.853	0.863	0.960
VIF	N.A.	1.003	1.365	1.112	1.203	1.173	1.158	1.041
Min	2.270	0	7.878	0.000	0.000	0.021	0	0
Max	8.163	1	12.469	13.928	89.803	92.687	1	1
Mean	6.715	0.333	1.063	2.843	11.010	17.33	0.159	0.024
S.D.	0.547	0.4714	0.829	1.767	18.398	22.836	0.3652	0.1543
N	246	246	246	246	246	246	246	246

*, ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

Factors	Coefficients	Std. Error	Sig.
Constant	4.662	0.197	0.000
NEWREP	0.048	0.030	0.111
SIZE	0.173**	0.019	0.000
COMPLEX	0.064**	0.013	0.000
INVEN	-0.001	0.002	0.609
AR	0.001	0.001	0.356
LOSS	0.173**	0.064	0.007
OPINION	-0.138	0.098	0.161
R ²	0.673		
Adjusted R ²	0.661		
F-Statistic	53.969**		
Durbin Watson	1.765		
N	246		

*, ** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

ผลจากการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ดังตารางที่ 3 พบว่า การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (NEWREP) มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.048 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ในขณะที่ถ้าสังเกต ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.10 นั้น พบว่า NEWREP ดูเหมือนมีแนวโน้มที่มีผลกระทบทำให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้น อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้แสดงถึงการไม่ยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ H1 นอกจากนี้ผลการศึกษาดังกล่าวที่ 3 แสดงให้เห็นว่า ขนาดของกิจการ (SIZE) ความซับซ้อนของกิจการ (COMPLEX) และผลการดำเนินงานที่ขาดทุน (LOSS) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.173, 0.64 และ 0.173 ตามลำดับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.01 ซึ่งหมายความว่าเมื่อกิจการมีขนาดใหญ่ขึ้น (วัดจากลอการิทึมของสินทรัพย์รวมของกิจการ) ความซับซ้อนของกิจการที่มากขึ้น (วัดด้วยเกณฑ์ที่สองของจำนวนบริษัทย่อยของกิจการ) และมีผลการดำเนินงานที่ขาดทุนมาก ค่าสอบบัญชีจะเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Simunic (1980) และ Krishnan, Song, and Krishnan (2011) สำหรับปัจจัยด้านขนาดของกิจการ สอดคล้องกับการศึกษาของ Lifschutz, Jacobi, and Feldshtien (2010) สำหรับปัจจัยด้านความซับซ้อนของกิจการ และสอดคล้องกับการศึกษาของ Carcello et al. (2002) สำหรับปัจจัยด้านผลการดำเนินการที่ขาดทุน ดังนั้นผลการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถยอมรับสมมติฐาน H2 H3 และ H5 อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้ไม่สามารถยอมรับสมมติฐานที่ H4 และ H6 เนื่องจากไม่พบความผลกระทบทางในระบายนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 สำหรับปัจจัยด้านปริมาณสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้ การค้า (INVEN และ AR) และความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งไม่สอดคล้องกับการศึกษาของ Simunic (1980) Carcello et al. (2002) และ Lai, Srinidhi, Gul, and Tsui (2017) สำหรับปัจจัยด้านปริมาณสินค้าคงเหลือ และลูกหนี้การค้า อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้ปัจจัยของความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปไม่ส่งผลต่อค่าสอบบัญชีสอดคล้องกับ Defond, Raghunandan and Subramanyam (2002) ดังนั้นจึงสามารถสรุปผลการศึกษาดังกล่าวต่อการวิจัยดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 สรุปผลการศึกษาต่อสมมติฐานการวิจัย

Hypotheses	Factors	Expectation	Results	Confirm Hypotheses
H1	NEWREP	+	No sig	No
H2	SIZE	+	+	Yes
H3	COMPLEX	+	+	Yes
H4	INVEN	+	No sig	No
H4	AR	+	No sig	No
H5	LOSS	+	+	Yes
H6	OPINION	+	No sig	No

จากการสัมภาษณ์ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบ 2 ท่าน ผู้ซึ่งมีบทบาทเกี่ยวกับการกำหนดค่าสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) พบว่าปัจจัยหลักที่ใช้ในการกำหนดค่าสอบบัญชานั้น คือ ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งปัจจัยดังกล่าวจะส่งผลต่อการวางแผนงานตรวจสอบเป็นอย่างมาก เพื่อคงไว้ซึ่งคุณภาพของงานตรวจสอบที่ออกไปสู่ผู้ใช้งานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามหากมีปัจจัยอื่นที่ส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบ อันจะส่งผลให้ชั่วโมงการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ก็อาจจะนำปัจจัยดังกล่าวมาพิจารณาร่วม สำหรับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชานั้น เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ไม่ได้เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ ซึ่งหากจำนวนชั่วโมงที่เพิ่มขึ้นนั้น ไม่ได้ส่งผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อต้นทุนของการตรวจสอบ หรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้นอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ทางสำนักงานสอบบัญชีก็อาจไม่พิจารณาปรับเพิ่มค่าสอบบัญชี

■ สรุปผลการวิจัย

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อค่าสอบบัญชี ในช่วงระหว่างการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี (TSA) รหัส 700 (ปรับปรุง) ของบริษัทที่อยู่ในกลุ่ม SET 100 ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ระหว่างปี พ.ศ.2557 – พ.ศ. 2559 จำนวนทั้งสิ้น 246 ตัวอย่าง การศึกษาพบว่า ในช่วงระหว่างการเปลี่ยนไปใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ และผลการดำเนินงานที่ขาดทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี นอกจากนี้ พบหลักฐานว่าการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ อาจมีกระทบทางบวกต่อค่าสอบบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นเพิ่มเวลาในการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ จากการศึกษาสรุปได้ว่า ในช่วงการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชานั้น ผู้สอบบัญชียังคงพิจารณาเฉพาะปัจจัยหลักที่ส่งผลต่อจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงาน เช่น ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ และผลการดำเนินงานของกิจการ เป็นต้น ในขณะที่การเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชานั้น อาจไม่เป็นปัจจัยที่กระทบต่อค่าสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชียังคงต้องรักษาส่วนแบ่งทางการตลาด การปรับเพิ่มค่าสอบบัญชีสำหรับปัจจัยใหม่ และใช้เป็นเหตุผลในการแจ้งกิจการเพื่อเพิ่มค่าสอบบัญชี อาจทำให้ส่งผลกระทบต่อการรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดทั้งในปัจจุบันและอนาคต อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้พบหลักฐานว่าการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีรับแบบใหม่อาจส่งผลต่อค่าสอบบัญชีได้เช่นกัน

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษานี้เป็นข้อมูลของบริษัทที่อยู่ในกลุ่ม SET 100 ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ของบริษัทที่อยู่ในกลุ่มนี้อาจมีความคล้ายคลึงกัน ทำให้อาจไม่พบความสัมพันธ์จากปัจจัยที่ศึกษา ดังนั้น หากศึกษาข้อมูลของกิจการทั้งตลาดทุน อาจทำให้ผลการศึกษาที่ได้แตกต่างไปจากการศึกษาในครั้งนี้ นอกจากนี้ การศึกษาในอนาคตอาจเพิ่มปัจจัยอื่นที่อาจส่งผลกระทบต่อค่าสอบบัญชี เช่น จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) เป็นต้น จะทำให้ผลการศึกษาที่มีประโยชน์มากยิ่งขึ้น

■ เอกสารอ้างอิง

- Bedard, J. C. and Johnstone, K. M. (2004). Audit Firm Portfolio Management Decisions. *Journal of Accounting Research*, 42(4): 659-690.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., and Riley Jr, R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3): 365-384.
- Charles, S. L., Glover, S. M., and Sharp, N. Y. (2010). The Association between Financial Reporting Risk and Audit Fees before and after the Historic Events Surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 15-39.
- Defond, M. L., Raghunandan, K., and Subramanyam, K.R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, (4): 1247.
- Geiger, M. A. and Rama, D. V. (2003). Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2): 53-69.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). Multivariate data analysis (7th ed.): Prentice Hall.
- Hardies, K., Breesch, D., and Branson, J. (2015). The Female Audit Fee Premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4): 171-195.
- Ittonen, K., Miettinen, J., and Vahamaa, S. (2010). Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees?. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49 (3-4): 113-139.
- Krishnan, J., Song, H., and Krishnan, J. (2011). The Effect of Auditing Standard No.5 on Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4): 1-27.
- Lai, K. M. Y., Srinidhi, B., Gul, F. A., and Tsui, J. S. L. (2017). Board Gender Diversity, Auditor Fees, and Auditor Choice. *Contemporary Accounting Research*, (3): 1681.
- Lifschutz, S., Jacobi, A., and Feldshtein, S. (2010). Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of Large Public Companies in Israel. *International Journal of Business and Management*, 5: 109-116.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1): 161.
- Srijunpet, S. (2013). Coming Soon a New Auditor's Report (Again). *Journal of Accounting Professions*, 9 (26): 12-17.
- Supathada, S. (2016). A New Form of Communication in the Next Decade: Integrated Reporting and a New Auditor's Report. *Journal of Accounting Professions*, 12 (34): 101-109.

TFAC. (2016a). Thai Standard on Auditing (TSA) 700 (revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. Retrieved as October 15th, 2017 from [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20700%20\(Revised\)_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20700%20(Revised)_Final_21_12_58.pdf)

TFAC. (2016b). Thai Standard on Auditing (TSA) 701 (revised), Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. Retrieved as October 15th, 2017 from [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20\(Revised1\)_P_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20(Revised1)_P_Final_21_12_58.pdf)



