

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ เป็นครั้งแรกและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย

First-time Adoption of Thai Financial Reporting Standards
and the Determination of Audit Fees:
Empirical Evidence from Thailand

ชุตินุช อินุประสิทธิ์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี
มหาวิทยาลัยมหิดล วิทยาเขตกาญจนบุรี
Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

ณัฐพรรณ ตันติกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต
Email: nattapan_t@yahoo.com

Chutinuch Indraprasit

Certified Public Accountant
Lecturer of Accounting Division
Mahidol University Kanchanaburi Campus
Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

Nattapan Tantikul

Assistant Professor of Accountancy Program
Faculty of Management Science, Suan Dusit University
Email: nattapan_t@yahoo.com

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย

ชุตินุช อุนทรประสิทธิ์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี

มหาวิทยาลัยมหิดล วิทยาเขตกาญจนบุรี

Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

ณัฐพรรณ ตันติกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต

Email: nattapan_t@yahoo.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 5 กันยายน 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 17 พฤศจิกายน 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 23 พฤศจิกายน 2565

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบรวมและแยกในแต่ละฉบับจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ประกอบด้วย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เครื่องมือทางการเงิน และฉบับที่ 16 สัญญาเช่า ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัย คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนรวม 429 บริษัท โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปีของบริษัทในปี พ.ศ. 2563 สำหรับสถิติอ้างอิงหลักที่ใช้ในการวิจัย คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 และฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นอกจากนี้ เมื่อศึกษาผลกระทบแยกแต่ละฉบับพบว่า การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง แต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญทางสถิติสำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยแรกในประเทศไทยที่ทำการศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

คำสำคัญ: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

First-time Adoption of Thai Financial Reporting Standards and the Determination of Audit Fees: Empirical Evidence from Thailand

Chutinuch Indraprasit

Certified Public Accountant

Lecturer of Accounting Division

Mahidol University Kanchanaburi Campus

Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

Nattapan Tantikul

Assistant Professor of Accountancy Program

Faculty of Management Science, Suan Dusit University

Email: nattapan_t@yahoo.com

Received: September 5, 2022

Revised: November 17, 2022

Accepted: November 23, 2022

ABSTRACT

The objective of this study is to examine the total and separate impacts of the first-time adoption of Thai Financial Reporting Standards (TFRSs) on the determination of audit fees. This study focuses on the two TFRSs: TFRS 9 Financial Instruments and TFRS 16 Leases which were announced by Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC) that an entity could choose to apply beginning on or after 1 January 2020. The samples, totaling 429 companies, in this study were selected from listed companies on the Stock Exchange of Thailand. All necessary information was collected from financial statements and annual reports in 2020, and the main inferential statistics used in this study was Multiple Regression. The results indicated that the effects of the first-time adoption of TFRS 9 and TFRS 16 on the determination of audit fees were not statistically significant. Moreover, when studying the effects of these two TFRSs separately, the results also showed that the effects of the first-time adoption of TFRS 9 on the determination of audit fees were not statistically significant. Nevertheless, the effects of the first-time adoption of TFRS 16 on the determination of audit fees were statistically significant for the companies with the decrease in net assets at the beginning of the year but were not statistically significant for those with the increase in net assets. This study is the first in Thailand to explore the impacts of the first-time adoption of specific TFRSs on the determination of audit fees.

Keywords: *Audit Fee, First-time adoption of financial reporting standards*

ปัจจุบันการพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินยังคงไว้ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ คือ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้การเงินกลุ่มหลัก (Primary Users) อันได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและอนาคต อย่างไรก็ตาม การพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินมีข้อพิจารณาที่สำคัญ คือ ความสมดุลกันระหว่างต้นทุนของรายงานทางการเงินกับคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงิน โดยต้นทุนของรายงานทางการเงินไม่ควรสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ (Hail, Leuz, & Wysocki, 2009) โดยปกติการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกส่งผลให้บริษัทมีต้นทุนของรายงานทางการเงินที่สูงขึ้นทั้งในด้านต้นทุนของการจัดทำและด้านการตรวจสอบบัญชี (Jermakowicz & GornikTomaszewski, 2006)

ในมุมมองของการสอบบัญชี การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกของกิจการนั้นเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ใช้ในการประเมินระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี และต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition Period) โดยอ้างอิงตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และข้อปฏิบัติเฉพาะของมาตรฐานฯ นั้น ซึ่งข้อปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับนั้นจัดว่ามีความซับซ้อนในการนำมาปฏิบัติ จึงมีโอกาสสูงที่รายการทางการเงินจะมีข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากเหตุผลหลายประการ เช่น ความไม่ชำนาญของผู้ปฏิบัติงาน ความไม่พร้อมของข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ และส่งผลให้ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรักษาคุณภาพงานการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการวางแผนงานการสอบบัญชีให้มีความรัดกุมมากขึ้นเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาทบทวนองค์ประกอบของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่ความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ และปริมาณงานการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นตามไปด้วย

ในประเทศไทยการพัฒนาและบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินดำเนินการโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งแนวทางการดำเนินการเป็นไปในทิศทางเดียวกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) โดยในปี พ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สำคัญ 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เป็นครั้งแรก โดยเนื้อหาของมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับจัดว่ามีความซับซ้อนและมีผลกระทบต่อกิจการในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงได้มุ่งเน้นศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 และฉบับที่ 16 มาใช้เป็นครั้งแรกที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยงานวิจัยในอดีตจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก ในช่วงปี ค.ศ. 2005 ถึง 2010 มีการศึกษาผลกระทบในภาพรวมที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเมื่อมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกอยู่พอสมควร และเนื่องจากในปี พ.ศ. 2563 ประเทศไทยมีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสองฉบับพร้อมกัน ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงจะทำการศึกษาผลกระทบในภาพรวมตามแนวทางการวิจัยที่ได้มีการศึกษาในต่างประเทศมาแล้ว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความซับซ้อนและผลกระทบจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับที่มีต่องบการเงินอาจไม่เท่ากัน ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงทำการศึกษาผลกระทบแยกในแต่ละฉบับสำหรับมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินฉบับที่ 9 และ ฉบับที่ 16 ตามลำดับ ซึ่งยังไม่พบว่ามีการวิจัยในอดีตที่ศึกษาถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินแยกแต่ละฉบับมาก่อน โดยผู้วิจัยคาดว่า การแยกทดสอบผลกระทบในแต่ละฉบับ อาจให้ผลการทดสอบที่แตกต่างกัน และจะช่วยให้สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น ผลการวิจัยนี้เป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพบัญชี ด้วยการนำเสนอหลักฐานเชิงประจักษ์ สำหรับปัจจัยที่ควรใช้พิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อนำไปสู่การพัฒนาและยกระดับคุณภาพงาน การสอบบัญชีอย่างยั่งยืนต่อไป

■ วัตถุประสงค์งานวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบรวมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนด ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนด ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐานการวิจัย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (IFRS 9) มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป สารสำคัญของ IFRS 9 สรุปได้ดังนี้ (TFAC, 2020b)

IFRS 9 ระบุวิธีที่กิจการต้องใช้ในการจัดประเภทและวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน และสัญญาที่จะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน โดยเนื้อหาของมาตรฐานฯ แบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่ 1) การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่า 2) การด้อยค่า และ 3) การบัญชีป้องกันความเสี่ยง

ในส่วนของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า IFRS 9 กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ เมื่อกิจการเป็นคู่สัญญาตามข้อกำหนดของสัญญาของเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้น ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการจะจัดประเภทของสินทรัพย์ทางการเงินโดยอ้างอิงตามโมเดลธุรกิจที่ใช้ในการจัดการสินทรัพย์ และรวมถึงการพิจารณากระแสเงินสดตามสัญญาจากตราสารหนี้ที่ลงทุนว่าประกอบด้วยเงินต้นและดอกเบี้ยเท่านั้นหรือไม่ (Solely Payment of Principal and Interest: SPPI) ซึ่งจะแบ่งได้เป็น การวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน และสำหรับหนี้สินทางการเงิน หนี้สินทางการเงินทั้งหมดให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ยกเว้นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หนี้สินดังกล่าวรวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ (ไม่รวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ที่เป็นสัญญาค่าประกันทางการเงิน หรือที่ได้รับการกำหนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพในการป้องกันความเสี่ยง) หนี้สินอื่นที่ถือไว้เพื่อค่าและหนี้สินที่กิจการเลือกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

ในส่วนของการด้อยค่า TFRS 9 กำหนดให้มีการกันเงินสำรองเพื่อรองรับผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (Expected Credit Loss) สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและภาระผูกพันในการขายวงเงินสินเชื่อที่ไม่สามารถยกเลิกได้ และต้องมีการพิจารณาและตั้งประมาณการการด้อยค่าตั้งแต่เริ่มแรก และบันทึกการเปลี่ยนแปลงในผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอ

ในส่วนของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง TFRS 9 กำหนดให้เป็นทางเลือก โดยกิจการที่เลือกปฏิบัติอาจกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงระหว่างเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง สำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไขของ TFRS 9 กิจการต้องถือปฏิบัติกับผลกำไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงและรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามข้อกำหนดที่มีลักษณะพิเศษของ TFRS 9 โดย TFRS 9 ได้รับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็น 3 ประเภท คือ การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด และการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิของหน่วยงานต่างประเทศ

การนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการเนื่องจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) ได้กำหนดวิธีการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง คือ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว (TFAC, 2020a) ซึ่งในภาพรวมมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับ กำหนดวิธีปฏิบัติไว้ 2 แนวทางคือ

1. การปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง (Full Retrospective Approach) คือ การปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้เจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด หรือ
2. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถดำเนินการตามแนวทางที่ 1 ได้ กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน โดยกิจการต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในส่วนของผู้เจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีสำหรับงวดนั้น (Modified Retrospective Approach)

สำหรับ TFRS 9 ได้กำหนดวิธีปฏิบัติที่เพิ่มเติมหากกิจการเลือกใช้วิธี Modified Retrospective Approach ในช่วงเปลี่ยนแปลง โดยมีประเด็นที่สำคัญ ดังนี้ (TFAC, 2020b)

- ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ทางการเงินว่ามีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันนั้น การจัดประเภทรายการที่เกิดขึ้นต้องถือปฏิบัติย้อนหลังโดยไม่คำนึงถึงโมเดลธุรกิจของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า
- กิจการอาจเลือกกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุน หรือกำหนดให้เงินลงทุนในตราสารทุนวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนอื่น หากเงินลงทุนดังกล่าวไม่ใช่เงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อค้า หรือไม่เป็นสิ่งที่ตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยเมื่อเลือกแล้วจะไม่สามารถยกเลิกได้

- ต้องยกเลิกการกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนที่ได้เคยกำหนดไว้ในอดีต หากการปฏิบัตินั้นไม่ได้ทำให้ช่วยจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ และอาจเลือกที่จะยกเลิกการปฏิบัติดังกล่าวแม้ว่าสินทรัพย์ทางการเงินนั้นจะช่วยจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ
- ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานหนี้สินทางการเงินอาจเลือกกำหนดการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หากการกำหนดดังกล่าวช่วยจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ
- ต้องยกเลิกการปฏิบัติดังกล่าวหากข้อปฏิบัตินั้นช่วยทำให้ลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญสำหรับการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก และการปฏิบัตินั้นไม่ได้ทำให้ช่วยจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก หรือแม้กระทั่งในกรณีที่การปฏิบัติดังกล่าวช่วยจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก ก็อาจเลือกที่จะยกเลิกได้
- การปรับปรุงการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายตามวิธีดอกเบี้ยที่แท้จริงให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่เริ่มใช้มาตรฐานเป็นครั้งแรกเป็นมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นใหม่ของสินทรัพย์ทางการเงินหรือเป็นราคาทุนตัดจำหน่ายใหม่ของหนี้สินทางการเงิน
- ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานครั้งแรก กิจการต้องใช้ข้อมูลสนับสนุนและสมเหตุสมผลที่สามารถหาได้โดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่มากเกินไปที่จะกำหนดความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันที่เครื่องมือทางการเงินเริ่มใช้ครั้งแรก (หรือ ณ วันที่กิจการเริ่มต้นเป็นคู่สัญญาที่ไม่สามารถยกเลิกได้ สำหรับภาระผูกพันวงเงินสินเชื่อและสัญญาค้ำประกันทางการเงิน) และเปรียบเทียบความเสี่ยงข้างต้นกับความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานเป็นครั้งแรก

การพิจารณาใช้วิธีปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลงที่กล่าวข้างต้น ต้องมาจากพื้นฐานข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นการใช้มาตรฐาน

จากสรุปเนื้อหาของ TFRS 9 ที่นำเสนอข้างต้น พบว่าการนำมาใช้จะส่งผลกระทบต่อการจัดทำรายงานทางการเงินหลายประเด็น เริ่มจากการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าที่กิจการต้องมีการประเมินรูปแบบการดำเนินธุรกิจ เพื่อจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงินให้สอดคล้องกับหลักการของ TFRS 9 รวมถึงการพิจารณาลักษณะกระแสเงินสด และในส่วนของ การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องมือทางการเงินที่ต้องคำนึงถึงผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (Expected Credit Loss) ข้อกำหนดดังกล่าวจัดเป็นความท้าทายสำหรับผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความชำนาญและดุลยพินิจของทั้งผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น เมื่อพิจารณาในด้านการจัดทำงบการเงิน การนำ TFRS 9 มาใช้คาดว่าจะส่งผลทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินในทุกฝ่าย มีภารกิจที่ต้องปฏิบัติเพิ่มขึ้นและนำไปสู่ต้นทุนของการจัดทำรายงานทางการเงินที่เพิ่มขึ้น และหากพิจารณาในด้านการใช้งบการเงิน การนำ TFRS 9 มาใช้อาจช่วยให้เครื่องมือทางการเงินในงบการเงินแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ทั้งในแง่ของการจัดประเภทและวัดมูลค่า การด้อยค่า และการบัญชีป้องกันการความเสี่ยงเพื่อตอบสนองต่อวิกฤตการณ์ทางการเงินของโลกได้อย่างครบถ้วน ซึ่งการถือปฏิบัติดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อผลขาดทุนของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถาบันการเงิน กิจการเช่าซื้อ กิจการที่ถือเงินลงทุนหรือตราสารอนุพันธ์จำนวนมาก (EY, 2018 as cited in Arunruangsirilert, Thammanoo, & Sangiumvibool, 2022)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยนำมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (IAS 17) ซึ่งมีการปรับเปลี่ยนมุมมองทางบัญชีด้านผู้เช่า (Lessee) โดยมองรวมทุกประเภทสัญญาเช่าเป็นแบบเดียว (A Single lessee Accounting Model) ไม่มีการแยกเป็นสัญญาเช่าทางการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน ทั้งนี้เป้าประสงค์ที่สำคัญ คือ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินโดยเฉพาะนักลงทุนและนักวิเคราะห์สามารถใช้อ้างอิงข้อมูลเปรียบเทียบกันได้ ผลการดำเนินงานและอัตราส่วนทางการเงินสะท้อนมาจากการใช้สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงตามงบการเงินอย่างแท้จริง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผลการปฏิบัติทางบัญชีด้านผู้เช่า โดยมาตรฐานฯ กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้ทรัพย์สินที่เช่าจากสัญญาเช่าทุกประเภทเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้ และให้ทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการเช่า รวมถึงให้รับรู้เป็นหนี้สินควบคู่กันและบันทึกดอกเบี้ยจ่าย พร้อมทยอยตัดลดหนี้สินลงตามงวดที่ชำระ โดยมีข้อยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าอายุสัญญาเช่าไม่เกิน 1 ปี หรือเป็นกรณีทรัพย์สินที่เช่าที่มีมูลค่าต่ำเท่านั้น (IFAC, 2020c)

การนำ IFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการเนื่องจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน วิธีปฏิบัติโดยทั่วไปในช่วงเปลี่ยนแปลงอ้างอิงจากวิธีปฏิบัติจาก IAS 8 ตามที่อธิบายแล้วในส่วนแรก และได้มีข้อกำหนดวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงเปลี่ยนแปลง คือ ในด้านผู้เช่าหากผู้เช่าเลือกใช้วิธี Modified Retrospective Approach มีประเด็นสำคัญที่กำหนดให้ปฏิบัติ ดังนี้ (IFAC, 2020c)

- ผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม)
- รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม IAS 17 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม IAS 17 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันสัญญาเช่าเริ่มมีผล คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ 2) จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่าปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค่างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ และสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้รับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

- เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้แทนข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28.6 ของ TAS 8 1) อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าถ้อยแถลงว่าหนี้สินที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ 2) คำอธิบายความแตกต่างระหว่างภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตาม TAS 17 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตราฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก กับ หนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ส่วนข้อกำหนดวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงเปลี่ยนแปลงในด้านผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการโดยยกเว้นสัญญาเช่าที่มีลักษณะดังนี้

- สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม TAS 17 และสัญญาเช่าช่วงนั้นยังมีผลอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องมีการประเมินใหม่เพื่อกำหนดว่าสัญญาเช่าช่วงแต่ละสัญญาต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตาม TFRS 16 ผู้ให้เช่าช่วงต้องทำการประเมินเรื่อง ดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยอ้างอิงจากระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่ และข้อกำหนดของสัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง ณ วันนั้น
- สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม TAS 17 แต่ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตาม TFRS 16 ให้รับรู้สัญญาเช่าช่วงดังกล่าว โดยถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนฉบับใหม่ซึ่งเข้าทำสัญญา ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ผลกระทบจากการนำ TFRS 16 มาใช้กระทบทางด้านผู้เช่าเป็นส่วนใหญ่ ในด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน มีประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณา เช่น กิจการผู้เช่าอาจต้องมีการพัฒนาระบบหรือขั้นตอนการทำงานในการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อเก็บข้อมูลที่ใช้ประกอบการคำนวณ บันทึกลง และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้สอดคล้องกับหลักการของ TFRS 16 รวมถึงต้องมีการใช้ดุลยพินิจในแต่ละขั้นตอนเช่น การระบุสัญญาเช่า การแยกองค์ประกอบสัญญาเช่า และการวัดมูลค่าของรายการที่มีตัวแปรที่สำคัญ ได้แก่ อายุสัญญาเช่า อัตราคิดลด และการเปลี่ยนแปลงสัญญา ที่ต้องประเมินอย่างระมัดระวังเพราะอาจส่งผลอย่างมีสาระสำคัญของตัวเลขในรายงานทางการเงิน ซึ่งประเด็นสำคัญเหล่านี้ส่งผลต่อไปยังผู้สอบบัญชีที่ต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวางแผนการสอบบัญชีให้เหมาะสมต่อไป และสำหรับผลกระทบที่สะท้อนในรายงานทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมาก เช่น EBIT และ EBIDA จะเพิ่มสูงขึ้นเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงการแสดงรายการบันทึกการจ่ายเงินค่าเช่าเป็นค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่าย การเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในช่วงต้นของสัญญา ได้แก่ ค่าตัดจำหน่ายสิทธิการใช้สินทรัพย์ และดอกเบี้ยจ่ายที่คำนวณจากหนี้สินตามสัญญา สำหรับผลกระทบต่อกระแสเงินสดคือ การเพิ่มขึ้นของกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินจากส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (Wongariyaporn, 2017)

การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รัช 210 เรื่องข้อกำหนดในการรับงานสอบบัญชี ได้กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และหลักเกณฑ์การคำนวณตลอดจนข้อตกลงในการจ่ายชำระอาจแสดงเป็นหัวข้อหนึ่งในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Engagement Letter) (TFAC, 2020d) แต่อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานกำกับดูแลไม่ได้มีการกำหนดบทบัญญัติที่ชัดเจนสำหรับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ในทางทฤษฎี Simunic (1980) ได้อธิบายว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีประกอบด้วย 1) ต้นทุนของปริมาณทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและ 2) มูลค่าปัจจุบันของความเสียหายที่มาจากการตรวจสอบ ซึ่งต้องอาศัยการวิเคราะห์ความน่าจะเป็นจากการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งเป็นผลมาจากการตรวจสอบงบการเงิน และความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีต้องจ่ายค่าใช้จ่ายเสียหายที่มาจากการตรวจสอบงบการเงิน

Lifschutz, Jacobi, and Feldshtein (2010) ได้กล่าวถึงแนวคิดในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่ามี 2 แนวคิด คือ

1. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวคิด The Audit-Risk Perspective การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวความคิดนี้เป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยใช้ “แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี” ที่พิจารณาความเสี่ยง 3 ประเภท ได้แก่ 1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) 2) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) และ 3) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) โดยผู้สอบบัญชีจะใช้ประสบการณ์และดุลยพินิจในการประมาณความเสี่ยงแต่ละประเภท เพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพต่อไป โดย Charles, Glover, and Sharp (2010) ได้อธิบายเรื่องของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวคิดนี้ไว้ว่าเมื่อกิจการมีความเสี่ยงสืบเนื่องสูงซึ่งอาจจะเกิดจากความไม่ซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือมีการกำกับดูแลกิจการที่ไม่ดี ทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้สูง ผู้สอบบัญชีจึงต้องหาวิธีการเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ด้วยการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบนั้นให้ต่ำลงด้วยการเพิ่มหลักฐานในการตรวจสอบ ซึ่งจะทำได้ต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบที่มากขึ้นอันนำมาซึ่งการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากคุณภาพของงานตรวจสอบตามความต้องการของกิจการที่ถูกตรวจ (The Demand-Based Perspective) การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวความคิดนี้เกิดจากความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบจากกิจการที่ถูกตรวจ ซึ่งหากกิจการที่ถูกตรวจต้องการระดับคุณภาพของงานตรวจสอบมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้มงวดกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของตนเอง ส่งผลให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นและนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในที่สุด (Hardies, Breesch, & Branson, 2015)

ในปัจจุบันมีผลงานวิจัยที่สนับสนุนแนวคิดในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผลทั้งสองแนวคิดจำนวนมาก โดยผลการศึกษานี้จำแนกปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็น 3 กลุ่ม ตัวอย่างผลการศึกษารูปได้ ดังนี้

1. ปัจจัยด้านคุณลักษณะของกิจการที่ตรวจสอบ ได้แก่ โครงสร้างทางการเงินและความเสี่ยงทางการเงิน ผลการดำเนินงาน ขนาดรวมถึงโครงสร้างของกิจการ ปริมาณและความซับซ้อนของรายการค้า ระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น ปัจจัยกลุ่มนี้มีงานวิจัยสนับสนุนเป็นจำนวนมาก เริ่มจากผลงานของ Simunic (1980) ที่พบว่าขนาดของกิจการนั้นมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นอย่างมากเนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่จะเพิ่มความซับซ้อนและความเสี่ยงในการสอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นและส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และต่อมาได้มีผลการศึกษาที่เป็นไปในทิศทางเดียวกับ Simunic อีกเป็นจำนวนมากเช่น ผลงานของ Johnstone and Bedard (2004) และ Mitra, Hossain, and Deis (2007) เป็นต้น ในด้านของลักษณะโครงสร้างทางการเงินของกิจการ Basioudis and Francis (2007) รายงานว่ากิจการที่มีหนี้สินจำนวนมากมีความเสี่ยงที่จะแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจะมีความเสี่ยงในการตรวจสอบมากขึ้นและส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น จำนวนของบริษัทย่อยก็เป็นคุณลักษณะอีกประการที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Simunic, 1980; Carcello et al., 2002) และคุณลักษณะของกิจการอีกประเด็นที่นิยมศึกษาคือผลการดำเนินงาน ซึ่งผลการศึกษาที่มีข้อสรุปที่หลากหลาย Carcello et al. (2002) อธิบายว่าผลการดำเนินงานที่ขาดทุนนั้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเนื่องจากความเสี่ยงที่สูงขึ้น อย่างไรก็ตามมีผลการศึกษาที่ระบุว่าผลกำไรจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วยเช่นกันเนื่องจากมีความเสี่ยงในเรื่องการตกแต่งกำไรทางบัญชีของกิจการ (Charles et al., 2010)
2. ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ ชื่อเสียง ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความสามารถและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และการให้บริการอื่นของผู้สอบบัญชี เป็นต้น การศึกษาในด้านชื่อเสียงความสามารถ และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาโดยรวมเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือการใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากความเชื่อมั่นของลูกค้าต่อระดับความสามารถของผู้สอบบัญชีและชื่อเสียงที่มีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่น รวมถึงทรัพยากรต่างๆที่มีมากกว่า นอกจากนี้ส่วนของสำนักงานสอบบัญชีก็ต้องการรักษาคุณภาพงานและชื่อเสียงของสำนักงานเช่นกัน (Gonthier-Besacier & Schatt, 2007; De George, Ferguson, & Spear, 2013)
3. ปัจจัยด้านอื่น ๆ ส่วนใหญ่เป็นปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของทั้งกิจการที่ตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี เช่น ภาวะเศรษฐกิจ การเกิดโรคระบาด การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ เป็นต้น

ผลกระทบของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่หรือฉบับปรับปรุงมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกส่งผลให้การจัดทำรายงานทางการเงินตลอดจนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกเป็นงานที่มีความซับซ้อนและมีรายละเอียดมากกว่าปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้ความสำคัญกับวิธีการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง โดยแนวปฏิบัติทั่วไปจะอ้างอิงจาก TAS 8 และมีวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมที่กำหนดไว้ในมาตรฐานแต่ละฉบับเป็นการเฉพาะอีกส่วนหนึ่ง โดยวิธีการปฏิบัติเหล่านั้นจะมีความยากง่ายแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของเนื้อหาในมาตรฐานแต่ละฉบับ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับจัดว่ามีความซับซ้อนจึงทำให้การปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมีประเด็นที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมอยู่หลายประเด็นตามที่สรุปไว้ข้างต้น และนำมาซึ่งปัจจัยเสี่ยงที่มากขึ้นต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น การแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากเหตุผลหลายประการ เช่น ความไม่ชำนาญของผู้ทำบัญชี ความไม่พร้อมของข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรักษาคุณภาพงานการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการวางแผนงานการสอบบัญชีให้มีความรัดกุมมากขึ้น เพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาบทวนองค์ประกอบของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้เหมาะสมต่อไป เพื่อทำให้การดำเนินธุรกิจของสำนักงานสอบบัญชีอยู่รอดได้และมีการเติบโตอย่างยั่งยืน

มีผลการศึกษาจำนวนหนึ่งซึ่งแสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าปัจจัยเรื่องการเปลี่ยนแปลงและพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition period) ซึ่งผลการศึกษาในหลายภูมิภาคมีความสอดคล้องกันดังนี้ จากรายงานของ ICAEW ในปี 2007 ได้สรุปว่าความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้มีการเพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี Yaacob and Che-Ahmad (2012) และ Hail et al. (2009) ได้นำเสนอตัวเลขต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินช่วงของการเปลี่ยนแปลงของกิจการในสหรัฐอเมริกาทั้งหมดอยู่ที่ประมาณ 8,000 ล้านดอลลาร์ และจากผลการศึกษาของ De George et al. (2013) พบว่าในช่วงเวลาที่มีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกของบริษัทมหาชนสัญชาติออสเตรเลีย ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่งผลให้มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นมากกว่าร้อยละ 8 เมื่อเทียบกับการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมในช่วงเวลาปกติ สำหรับการศึกษาของ Kim, Liu, and Zheng (2012) สรุปว่าการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในประเทศกลุ่มสหภาพยุโรปส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และปัจจัยร่วมที่ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นคือความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในแต่ละประเด็น Loukil (2016) นำเสนอผลการศึกษาว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทสัญชาติฝรั่งเศสที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหภาพยุโรปสูงขึ้นในช่วงของการเปลี่ยนแปลงในปี ค.ศ. 2004 ถึง 2005 (Transition period) แต่ภายหลังช่วงเวลาดังกล่าวไม่พบว่าการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ จากการทบทวนวรรณกรรมและรวบรวมผลการศึกษาที่กล่าวมาข้างต้นจึงกำหนดเป็นสมมติฐานการวิจัยข้อที่ 1 คือ

H1: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สำหรับการพิจารณาพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นรายฉบับ ผลการศึกษาของ De George et al. (2013) กล่าวว่า การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อนมาก เช่น เครื่องมือทางการเงิน การด้อยค่าของสินทรัพย์ การรวมธุรกิจ ฯลฯ มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกจะส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในระดับที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

H2: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H2: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

■ ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้างนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งเป็นปีแรกที่มีการบังคับใช้ TFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และ TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ คือ จากงบการเงินและรายงานประจำปี พ.ศ. 2563 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เผยแพร่ในเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. ตลอดจนในเว็บไซต์ของของแต่ละบริษัท รวมถึงฐานข้อมูล SETSMART โดยใช้บริษัทในทุกกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน ผู้วิจัยกำหนดเกณฑ์การคัดเลือกข้อมูลโดยมีรายละเอียดของเงื่อนไขในการคัดเลือกดังต่อไปนี้

1. ไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและ/ หรือถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์
2. ไม่รวมกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
3. ไม่รวมบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนในทุกตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย
4. ไม่รวมบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีปฏิทิน (31 ธันวาคม)
5. ไม่รวมบริษัทที่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ และบริษัทที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ก่อนปี พ.ศ. 2563

ภายหลังการคัดเลือกข้อมูลตามเงื่อนไขที่กำหนด ได้กลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 429 บริษัท แสดงตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

	จำนวนบริษัท
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน	574
หัก บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟู/ ถูกเพิกถอน	15
หัก กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์	68
หัก บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนในทุกตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย	5
หัก บริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีปฏิทิน	29
หัก บริษัทที่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ และบริษัทที่นำมาตราฐานรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ก่อนปี พ.ศ. 2563	28
จำนวนกลุ่มตัวอย่างรวม	429
จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้พิจารณาผลกระทบจาก TFRS9 อย่างเดียว	417
จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้พิจารณาผลกระทบจาก TFRS16 อย่างเดียว	407

■ การพัฒนาแบบจำลองการวิจัย

การพัฒนาแบบจำลองการวิจัยเพื่อการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยที่ 1-3 โดยใช้ตัวแบบการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression) จำนวน 3 สมการตามลำดับ ดังนี้

สมการที่ 1: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ทั้งสองฉบับ (TFRS 9, 16) มาใช้เป็นครั้งแรก มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$\text{LNAUDIT}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{POSTADJ}_{it} + \beta_2 \text{NEGADJ}_{it} + \beta_3 \text{LNTA}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{INVREC}_{it} + \beta_6 \text{CURRENT}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \beta_9 \text{BIG4}_{it} + \beta_{10} \text{AUDITLAG}_{it} + \beta_{11} \text{SUB}_{it} + \varepsilon_{it}$$

สมการที่ 2: การนำ TFRS9 มาใช้เป็นครั้งแรกมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$\text{LNAUDIT}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{POST9}_{it} + \beta_2 \text{NEG9}_{it} + \beta_3 \text{LNTA}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{INVREC}_{it} + \beta_6 \text{CURRENT}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \beta_9 \text{BIG4}_{it} + \beta_{10} \text{AUDITLAG}_{it} + \beta_{11} \text{SUB}_{it} + \varepsilon_{it}$$

สมการที่ 3: การนำ TFRS16 มาใช้เป็นครั้งแรกมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$\text{LNAUDIT}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{POST16}_{it} + \beta_2 \text{NEG16}_{it} + \beta_3 \text{LNTA}_{it} + \beta_4 \text{LEV}_{it} + \beta_5 \text{INVREC}_{it} + \beta_6 \text{CURRENT}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \beta_9 \text{BIG4}_{it} + \beta_{10} \text{AUDITLAG}_{it} + \beta_{11} \text{SUB}_{it} + \varepsilon_{it}$$

โดยตัวแปร การวัดค่าตัวแปร และผลการศึกษอ้างอิง สรุปลได้ตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ตัวแปร การวัดค่าตัวแปร และแหล่งที่มาของตัวแปร

ตัวแปร	การวัดค่าตัวแปร	ผลการศึกษอ้างอิง
ตัวแปรตาม: ค่าสอบบัญชี (LNAUDIT)	ค่าลอการิทึมของค่าสอบบัญชี	Simunic, 1980; Johnstone and Bedard, 2004; Mitra et al., 2007
ตัวแปรทดสอบ: <u>สมมติฐานที่ 1</u> ผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์ สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ • ผลกระทบเป็นบวก (POSTADJ) • ผลกระทบเป็นลบ (NEGADJ)	การเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด หารด้วย สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นบวกต่อการปรับปรุง สินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นลบหรือเป็นศูนย์ ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นลบต่อการปรับปรุง สินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นบวกหรือเป็นศูนย์	De George et al., 2013
<u>สมมติฐานที่ 2</u> ผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์ สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 มาใช้ • ผลกระทบเป็นบวก (POST9)	ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อ การนำ TFRS 9 มาใช้ มีผลกระทบเป็น บวกต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้น งวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็น ลบหรือเป็นศูนย์	De George et al., 2013

ตัวแปร	การวัดค่าตัวแปร	ผลการศึกษาอ้างอิง
สมมติฐานที่ 3 ผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 16 มาใช้ - ผลกระทบเป็นบวก (POST16) - ผลกระทบเป็นลบ (NEG16)	ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นบวกต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นลบหรือเป็นศูนย์ ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นลบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดและเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นบวกหรือเป็นศูนย์	De George et al., 2013
ตัวแปรควบคุม: ขนาดกิจการ (LNTA) โครงสร้างเงินทุนกิจการ (LEV) โครงสร้างสินทรัพย์หมุนเวียนเร็วของกิจการ (INVREC) สภาพคล่องของกิจการ (CURRENT) อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) ผลการดำเนินงานของกิจการ (LOSS) ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (AUDITLAG) จำนวนบริษัทย่อย (SUB)	ค่าลอการิทึมของสินทรัพย์รวมของบริษัท อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ของบริษัท ผลรวมของสินค้างเหลือและลูกหนี้การค้าหารด้วยสินทรัพย์ของบริษัท อัตราสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนของบริษัท กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษีหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัท ตัวแปรหุ่น กำหนดให้กิจการที่มีผลประกอบการขาดทุน มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เป็น 0 ตัวแปรหุ่น กำหนดให้กิจการที่ใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เป็น 0 จำนวนวันตั้งแต่วันสิ้นสุดบัญชีของกิจการถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี ผลรวมของจำนวนบริษัทย่อยทั้งทางตรงและทางอ้อม	Simunic, 1980; Johnstone and Bedard, 2004; Mitra et al., 2007 Joshi and Al-Bastaki, 2000; Basioudis and Francis, 2007 Carcello et al., 2002; Yao et al., 2015 Chen et al., 2019 Alexeyeva and Svanström, 2015 Charles et al., 2010 Gonthier-Besacier and Schatt, 2007; Yao et al., 2015 Alexeyeva and Svanström, 2015; Chen et al., 2019 Carcello et al., 2002; Alexeyeva and Svanström, 2015

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุม

ตัวแปร	สมการที่ 1 (n=429)				สมการที่ 2 (n=417)				สมการที่ 3 (n=407)			
	Min	Max	Mean	Std. D.	Min	Max	Mean	Std. D.	Min	Max	Mean	Std. D.
LNAUDIT	13.02	19.15	15.02	0.92	13.02	19.15	15.03	0.92	13.02	19.15	15.04	0.93
LNTA	16.21	28.56	22.63	1.63	16.21	28.56	22.65	1.63	16.21	28.56	22.67	1.65
LEV	0.01	6.12	0.48	0.49	0.01	6.12	0.47	0.44	0.01	6.12	0.48	0.50
INVREC	0.00	12.14	0.30	0.78	0.00	12.14	0.29	0.78	0.00	12.14	0.30	0.80
CURRENT	0.05	44.09	2.72	4.04	0.05	44.09	2.70	4.07	0.05	40.90	2.55	3.50
ROA	-40.31	59.98	4.14	9.01	-40.31	59.98	4.24	9.03	-40.31	59.98	4.23	8.99
AUDITLAG	28.00	74.00	53.61	4.71	28.00	74.00	53.69	4.56	28.00	74.00	53.64	4.73
SUB	0.00	264.00	12.32	24.91	0.00	264	12.55	25.23	0.00	264.00	12.75	25.43
ตัวแปรหุ่น	Dummy = 1	%	Dummy = 0	%	Dummy = 1	%	Dummy = 0	%	Dummy = 1	%	Dummy = 0	%
LOSS	128	29.84	301	70.16	124	29.74	293	70.26	118	28.99	289	71.01
BIG4	275	64.10	154	35.90	271	64.99	146	35.01	265	65.11	142	34.89

สำหรับตัวแปรทดสอบ คือ ผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยายแสดงในตารางที่ 4-5 จากตารางที่ 4 เป็นการบรรยายเกี่ยวกับค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวแปรทดสอบ สรุปได้ดังนี้ ในภาพรวมผลกระทบมากที่สุดจากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 44.39 ผลกระทบต่ำที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงร้อยละ 30.17 และโดยเฉลี่ยการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.08 และเมื่อวิเคราะห์ในแต่ละมาตรฐานคือ TFRS 9 และ TFRS 16 ผลกระทบมากที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 44.39 และร้อยละ 12 ตามลำดับ ผลกระทบต่ำที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงร้อยละ 20.44 และร้อยละ 30.17 ตามลำดับ TFRS 9 ทำให้เกิดการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ย ร้อยละ 0.2 และ TFRS 16 ทำให้เกิดการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงโดยเฉลี่ย ร้อยละ 0.29

จากตารางที่ 5 Panel A แบ่งกลุ่มผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเป็น 3 กลุ่ม คือ 1. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น 2. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง และ 3. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งในกลุ่มที่ 3 นี้ เป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ต้นงวดและหนี้สินต้นงวด ในจำนวนที่เท่ากัน โดยส่วนมากเป็นผลกระทบจาก TFRS 16 หรือเป็นผลมาจากการจัดประเภทใหม่ของรายการในงบการเงิน เท่านั้น เช่น การจัดประเภทใหม่ของรายการสิทธิการใช้สินทรัพย์ จาก TFRS 16 หรือการจัดประเภทใหม่ของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินจาก TFRS 9 เป็นต้น สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบในภาพรวม (สมการที่ 1) จำนวน 429 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 76 บริษัท ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 175 บริษัท และทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 178 บริษัท สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบของ TFRS 9 (สมการที่ 2) จำนวน 417 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 74 บริษัท รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 139 บริษัท และรายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 204 บริษัท และสำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบของ TFRS 16 (สมการที่ 3) จำนวน 407 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 16 บริษัท รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 79 บริษัท และรายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 312 บริษัท เนื่องจากตัวแปรทดสอบมีการแบ่งกลุ่มมากกว่า 2 กลุ่ม ผู้วิจัยจึงต้องสร้างตัวแปรหุ่นจำนวนเท่ากับ กลุ่มของตัวแปรนั้นลบออก 1 คือ $3-1 = 2$ กลุ่ม (Tubsrilak, 2012) ได้แก่ POSTADJ และ NEGADJ และกำหนดให้กลุ่มที่ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงเป็นกลุ่มอ้างอิง โดยแสดงการจัดกลุ่มในตารางที่ 5 Panel B (คำอธิบายตัวแปร หุ่นแสดงในตารางที่ 2)

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรทดสอบ

	สมการที่ 1 (n=429)				สมการที่ 2 (n=417)				สมการที่ 3 (n=407)			
ตัวแปร	Min	Max	Mean	S.D.	Min	Max	Mean	S.D.	Min	Max	Mean	S.D.
TFRSADJ	-30.71	44.39	0.08	4.33	-20.44	44.39	0.20	3.70	-30.71	12.00	-0.29	2.40

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรทดสอบแบบจัดกลุ่ม

Panel A:

	สินทรัพย์สุทธิต้นงวด เพิ่มขึ้น	สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ลดลง	สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ไม่มีการเปลี่ยนแปลง
สมการที่ 1 (n=429)	76	175	178
สมการที่ 2 (n=417)	74	139	204
สมการที่ 3 (n=407)	16	79	312

Panel B:

	POSTADJ/POST9/POST16		NEGADJ/NEG9/NEG16	
	Dummy=1	Dummy=0	Dummy=1	Dummy=0
สมการที่ 1 (n=429)	76	353	175	254
สมการที่ 2 (n=417)	74	343	139	278
สมการที่ 3 (n=407)	16	391	79	328

■ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

จากตารางที่ 6 เป็นการวิเคราะห์สหสัมพันธ์โดยค่าสหสัมพันธ์ Pearson เพื่อทดสอบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองหรือไม่ในทุกสมการ พบว่า ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทุกตัวน้อยกว่า 0.8 รวมทั้งมีค่า Tolerance ไม่เกิน 1 (อยู่ในช่วง 0.547 – 0.977) และค่า VIF น้อยกว่า 10 (อยู่ในช่วง 1.023 – 1.829) จึงกล่าวได้ว่าตัวแปรอิสระในแบบการวิเคราะห์ความถดถอยไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ที่จะทำให้ผลการวิเคราะห์และตีความหมายไม่ถูกต้อง (Hair et al., 2010)



ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์

Panel A: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 1												
	LN AUDIT	POST ADJ	NEG ADJ	LNTA	LEV	INVREC	CURRENT	ROA	LOSS	BIG4	AUDIT LAG	SUB
LNAUDIT	1											
POSTADJ	0.022	1										
NEGADJ	0.192**	-0.385**	1									
LNTA	0.597**	0.071	0.191**	1								
LEV	0.131**	-0.075	0.063	0.036	1							
INVREC	-0.026	-0.059	0.026	-0.135**	0.553**	1						
CURRENT	-0.249**	0.007	-0.113*	-0.212**	-0.256**	-0.007	1					
ROA	0.020	0.015	-0.073	0.112*	-0.091	0.020	0.047	1				
LOSS	0.029	0.004	0.039	-0.066	0.073	-0.076	-0.090	-0.609**	1			
BIG4	0.375**	0.029	0.166**	0.389**	0.052	0.005	-0.127**	0.110*	-0.096*	1		
AUDITLAG	0.029	0.007	0.041	-0.119*	0.040	-0.087	-0.076	-0.194**	.192**	-0.132**	1	
SUB	0.582**	0.121*	0.117*	-0.569**	0.082	-0.046	-0.127**	-0.16	0.35	0.237**	-0.032	1
Tolerance	N.A.	0.811	0.774	0.554	0.606	0.632	0.862	0.610	.613	0.819	0.911	0.656
VIF	N.A.	1.234	1.291	1.806	1.649	1.583	1.160	1.638	1.632	1.221	1.097	1.523

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

Panel B: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 2												
	LN AUDIT	POST9	NEG9	LNTA	LEV	INVREC	CURRENT	ROA	LOSS	BIG4	AUDIT LAG	SUB
LNAUDIT	1											
POST9	0.075	1										
NEG9	0.147**	-0.328**	1									
LNTA	0.597**	0.137**	0.134**	1								
LEV	0.154**	-0.066	0.072	0.086	1							
INVREC	-0.024	-0.048	0.053	-0.125*	0.538**	1						
CURRENT	-0.240**	-0.004	-0.080	-0.214**	-0.272**	-0.004	1					
ROA	0.011	0.043	-0.063	0.096*	-0.079	0.027	0.046	1				
LOSS	0.036	-0.028	0.030	-0.049	0.042	-0.090	-0.087	-0.602**	1			
BIG4	0.373**	0.065	0.135**	0.385**	0.090	0.016	-0.128**	0.106*	-0.094	1		
AUDITLAG	0.025	-0.004	0.005	-0.110*	0.037	-0.099*	-0.081	-0.197**	0.181**	-0.153**	1	
SUB	0.582**	0.172**	0.059	0.572**	0.099*	-0.045	-0.126**	-0.021	0.038	0.235**	-0.041	1
Tolerance	N.A.	0.839	0.840	0.556	0.609	0.639	0.859	0.617	0.623	0.819	0.909	0.653
VIF	N.A.	1.191	1.191	1.799	1.643	1.564	1.164	1.620	1.605	1.221	1.100	1.531

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

Panel C: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 3												
	LN AUDIT	POST 16	NEG 16	LNTA	LEV	INVREC	CURRENT	ROA	LOSS	BIG4	AUDIT LAG	SUB
LNAUDIT	1											
POST16	-0.053	1										
NEG16	0.250**	-0.099*	1									
LNTA	0.594**	0.008	0.205**	1								
LEV	0.124*	-0.017	0.009	0.027	1							
INVREC	-0.026	-0.037	0.013	-0.139**	0.559**	1						
CURRENT	-0.241**	0.003	-0.050	-0.230**	-0.268**	0.004	1					
ROA	0.007	-0.070	-0.044	0.099*	-0.082	0.019	0.032	1				
LOSS	0.041	0.066	0.001	-0.049	0.069	-0.078	-0.077	-0.596**	1			
BIG4	0.378**	-0.064	0.086	0.402**	0.044	0.007	-0.103*	0.124*	-0.112*	1		
AUDITLAG	0.027	0.031	-0.002	-0.133**	0.038	-0.093	-0.012	-0.201**	0.196**	-0.142**	1	
SUB	0.579**	0.003	0.202**	0.567**	0.074	-0.045	-0.128**	-0.018	0.040	0.236**	-0.035	1
Tolerance	N.A.	0.977	0.929	0.547	0.593	0.619	0.854	0.625	0.626	0.817	0.912	0.661
VIF	N.A.	1.023	1.077	1.829	1.685	1.616	1.171	1.599	1.598	1.224	1.097	1.513

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

Panel B: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 2												
	LN AUDIT	POST9	NEG9	LNTA	LEV	INVREC	CURRENT	ROA	LOSS	BIG4	AUDIT LAG	SUB
LNAUDIT	1											
POST9	0.075	1										
NEG9	0.147**	-0.328**	1									
LNTA	0.597**	0.137**	0.134**	1								
LEV	0.154**	-0.066	0.072	0.086	1							
INVREC	-0.024	-0.048	0.053	-0.125*	0.538**	1						
CURRENT	-0.240**	-0.004	-0.080	-0.214**	-0.272**	-0.004	1					
ROA	0.011	0.043	-0.063	0.096*	-0.079	0.027	0.046	1				
LOSS	0.036	-0.028	0.030	-0.049	0.042	-0.090	-0.087	-0.602**	1			
BIG4	0.373**	0.065	0.135**	0.385**	0.090	0.016	-0.128**	0.106*	-0.094	1		
AUDITLAG	0.025	-0.004	0.005	-0.110*	0.037	-0.099*	-0.081	-0.197**	0.181**	-0.153**	1	
SUB	0.582**	0.172**	0.059	0.572**	0.099*	-0.045	-0.126**	-0.021	0.038	0.235**	-0.041	1
Tolerance	N.A.	0.839	0.840	0.556	0.609	0.639	0.859	0.617	0.623	0.819	0.909	0.653
VIF	N.A.	1.191	1.191	1.799	1.643	1.564	1.164	1.620	1.605	1.221	1.100	1.531

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

■ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ก่อนการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ผู้วิจัยได้ทดสอบข้อตกลงเบื้องต้นของการวิเคราะห์จากการวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์พบว่าตัวแปรอิสระในตัวแบบการวิเคราะห์ความถดถอยไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity รวมทั้ง Durbin-Watson มีค่าเข้าใกล้ 2 โดยมีค่าอยู่ในระหว่างช่วง 1.5-2.5 จึงสรุปได้ว่าค่าความคลาดเคลื่อนมีความเป็นอิสระกัน (Hair et al., 2010)

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณจากตารางที่ 7 ทั้ง 3 สมการ แยกการพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ 1) การปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ) และ 2) การปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ) จากสมการที่ 1 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POSTADJ และ NEGADJ เท่ากับ -0.032 และ 0.033 ตามลำดับ และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ จึงสะท้อนให้เห็นในภาพรวมว่าการปรับปรุงรายการจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ทั้ง 2 ฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับสมการที่ 2 การปรับปรุงรายการสินทรัพย์สุทธิต้นงวดจากการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรก พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POST9 และ NEG9 เท่ากับ -0.022 และ 0.043 ตามลำดับ และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ จึงสะท้อนให้เห็นว่าการปรับปรุงรายการจากการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POST9) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEG9) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับสมการที่ 3 การปรับปรุงรายการสินทรัพย์สุทธิต้นงวดจากการนำ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรก พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POST16 เท่ากับ -0.040 และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ และค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร NEG16 เท่ากับ 0.097 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 (p-value = 0.009) จึงสะท้อนให้เห็นว่าการปรับปรุงรายการจากการนำ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกที่ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกิจการประเภทนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างประเภทอื่น และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POST16) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEG16) เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับการวิเคราะห์กลุ่มตัวแปรควบคุม ทั้ง 3 สมการมีผลเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือ พบความสัมพันธ์เชิงบวก

ระหว่างขนาดของกิจการ (Size) ลักษณะสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) และจำนวนบริษัทย่อย (SUB) กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Simunic (1980) Yao et al. (2015) และ Alexeyeva & Svanström (2015) และพบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 สำหรับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (AUDITLAG) กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (ยกเว้นสมการที่ 3 ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01) ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Alexeyeva & Svanström (2015) และ Chen et al. (2019) แสดงว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ กิจการที่เลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ และกิจการที่มีระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมากกว่าจะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่า สำหรับตัวแปรสภาพคล่อง (CURRENT) พบความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Chen et al. (2019)

ตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ตัวแปร	สมการที่ 1			สมการที่ 2			สมการที่ 3		
	Coeft.	t-stat	p-value	Coeft.	t-stat	P-value	Coeft.	t-stat	P-value
Constant	9.587	13.209	0.000***	9.515	12.803	0.000***	9.596	12.842	0.000***
POSTADJ	-0.032	-0.813	0.417						
NEGADJ	0.033	0.837	0.403						
POST9				-0.022	-0.575	0.565			
NEG9				0.043	1.114	0.266			
POST16							-0.040	-1.109	0.268
NEG16							0.097	2.621	0.009***
LNTA	0.325	6.935	0.000***	0.323	6.790	0.000***	0.314	6.513	0.000***
LEV	0.042	0.940	0.348	0.037	0.810	0.416	0.044	0.946	0.345
INVREC	0.016	0.367	0.714	0.018	0.397	0.691	0.016	0.359	0.720
CURRENT	-0.091	-2.424	0.016**	-0.083	-2.165	0.031**	-0.089	-2.309	0.021**
ROA	0.023	0.521	0.603	0.023	0.502	0.616	0.016	0.359	0.719
LOSS	0.040	0.888	0.375	0.042	0.939	0.348	0.046	1.032	0.303
BIG4	0.161	4.165	0.000***	0.164	4.188	0.000***	0.169	4.297	0.000***
AUDITLAG	0.088	2.415	0.016**	0.091	2.442	0.015**	0.099	2.654	0.008***
SUB	0.346	8.035	0.000***	0.349	7.967	0.000***	0.330	7.540	0.000***
F-stat		36.831***			35.546***			35.792***	
Adjusted R2		0.479			0.477			0.485	
Durbin-Watson		1.961			1.936			1.960	
N		429			417			407	

■ สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสองฉบับ คือ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าในภาพรวมการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2563 ไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเมื่ออ้างอิงแนวคิด The Audit-Risk Perspective ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีประเมินว่าประเด็นการมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยครั้งนี้ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่แสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญที่ผลักดันให้มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบและนำไปสู่การกำหนดค่าสอบบัญชีที่สูงขึ้น (De George et al., 2013; Cohn, 2021; Murphy, 2021) ซึ่งผู้วิจัยวิเคราะห์ว่าอาจมาจากสาเหตุบางประการ ได้แก่ ประการแรก คืองานวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ครั้งแรกเพียงสองฉบับ ในขณะที่งานวิจัยในอดีตเป็นการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศ (Local GAAP) ประการที่สอง กำหนดเวลาการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองฉบับอยู่ในช่วงการเกิดวิกฤตการณ์การแพร่ระบาดของ Coronavirus 2019 (COVID-19) ซึ่งมีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจ ปัจจัยดังกล่าวจึงอาจมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากกว่าปัจจัยอื่น ๆ ดังนั้นผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยที่ 1 อย่างไรก็ตาม ผลจากการศึกษาครั้งนี้อาจให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในอีกแง่มุมคือเมื่อมีการนำมาตรฐานรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกซึ่งต้องมีวิธีการปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition Period) นั้นไม่ได้สร้างภาระที่มากเกินไปสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาดังกล่าว จึงถือได้ว่าสอดคล้องกับแนวคิดในการพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินที่มีข้อพิจารณาที่สำคัญคือความสมดุลกันระหว่างต้นทุนของรายงานทางการเงินกับคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงิน โดยต้นทุนของรายงานทางการเงินไม่ควรสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ (Hail et al., 2009)

ส่วนผลการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเหตุผลที่สนับสนุนผลการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยวิเคราะห์ว่าเนื่องจากกิจการส่วนใหญ่ได้รับผลกระทบจากแนวปฏิบัติสำหรับในช่วงการเปลี่ยนแปลง ในลักษณะของการจัดประเภทรายการใหม่ และไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิต้นงวด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจประเมินว่ามีผลกระทบดังกล่าวไม่ได้ มีผลอย่างมีสาระสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ตลอดจนความเสี่ยงในการสอบบัญชี จึงไม่ได้นำมาเป็นปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้นผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยที่ 2

สำหรับ TFRS 16 ผลการศึกษาระบุว่าการนำมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาใช้เป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับกิจการในกลุ่มที่มีการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดในทิศทางที่ลดลงหรือโดยกิจการกลุ่มนี้จะมีการกำหนดค่าธรรมเนียมที่สูงกว่ากิจการกลุ่มอื่นๆ โดยเหตุผลที่สนับสนุนผลการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยวิเคราะห์ว่าโดยหลักการปรับปรุงรายการที่สำคัญในช่วงการเปลี่ยนแปลง (Transition period) ของมาตรฐานฉบับนี้คือรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เพิ่มเติมในยอดคงเหลือต้นงวด ซึ่งจากการรวบรวมข้อมูลพบว่าประมาณร้อยละ 77 ของกลุ่มตัวอย่างมีการปรับปรุงรายการในลักษณะที่สินทรัพย์สิทธิการใช้เพิ่มขึ้นเท่ากับรายการหนี้สินตามสัญญาเช่า จึงส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิไม่มีการเปลี่ยนแปลง แต่ในกรณีการปรับปรุงรายการสำหรับยอดต้นงวดทำให้สินทรัพย์สิทธิการใช้เพิ่มขึ้นไม่เท่ากับรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าและส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด ผู้สอบบัญชีอาจมีการพิจารณาว่ามีความเสี่ยงในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น และส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้นผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการยอมรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 3

นอกจากนี้ผู้วิจัยพบว่าเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวดซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย ผลการวิเคราะห์ของทั้ง 3 สมการสรุปผลไปในทิศทางเดียวกัน คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ, POST9, POST16) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ, NEG9, NEG16) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยแรกในประเทศไทยที่การศึกษาผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้นผู้วิจัยจึงคาดหวังว่าผลของการศึกษาจะเป็นประโยชน์กับผู้เกี่ยวข้องในการนำเสนอหลักฐานเชิงประจักษ์สำหรับปัจจัยเพิ่มเติมที่ควรใช้ในการพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

■ ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะจากการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดจากการที่ช่วงเวลาของการศึกษาเกิดวิกฤติการณ์การแพร่ระบาดของ Coronavirus 2019 (COVID-19) ซึ่งมีผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น เหตุการณ์ดังกล่าวอาจส่งผลให้ผลการศึกษาไม่สะท้อนถึงภาพของผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกได้อย่างชัดเจนหากเทียบกับผลการศึกษาในช่วงเวลาปกติ

สำหรับข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัย จากค่า Adjusted R2 ซึ่งมีค่าอยู่ในช่วง 0.47-0.48 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรทดสอบและตัวแปรควบคุมที่ใช้ในสมการแสดงความสัมพันธ์ทั้ง 3 สมการในงานวิจัยนี้สามารถอธิบายความผันแปรของตัวแปรตามได้ดีพอสมควร อย่างไรก็ตาม สำหรับการศึกษาในอนาคตหากมีการทบทวนวรรณกรรมเพิ่มเติมอาจสามารถเพิ่มตัวแปรควบคุมที่สำคัญตัวอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อตัวแปรตามให้ครอบคลุมและมีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ งานวิจัยในอนาคตที่มุ่งเน้นศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจสามารถทำการศึกษาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ที่กำลังจะนำมาถือปฏิบัติในประเทศไทย เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 สัญญาประกันภัย (Insurance Contracts) ซึ่งทางสภาวิชาชีพบัญชี มีกำหนดจะประกาศใช้ในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2568 และอาจพิจารณาเพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดค่าตัวแปรทดสอบจากการใช้ตัวแปรหุ่นซึ่งจัดอยู่ในมาตรฐานบัญชีเป็นกรวัดค่าในมาตรอัตราส่วนแทน เช่น อัตราส่วนของการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด เป็นต้นซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดค่าตัวแปรนี้อาจให้ผลการทดสอบหรือให้มุมมองที่แตกต่างจากงานวิจัยนี้ได้

■ References

- Alexeyeva, I., & Svanström, T. (2015). The impact of the global financial crisis on audit and non-audit fees: Evidence from Sweden. *Managerial Auditing Journal*, 30(4/5), 302-323.
- Arunruangsirilert, T., Thammanoo, J., & Sangiumvibool, P. (2022). Effect of Complying IFRS 9 on Firm Value of Commercial Banks on the London Stock Exchange. *Journal of Federation of Accounting Professions*, 4(10): 5-19.
- Basioudis, I. G., & Francis, J. R. (2007). Big 4 audit fee premiums for national and office-level industry leadership in the United Kingdom. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 143-166.
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary accounting research*, 19(3), 365-384.
- Charles, S. L., Glover, S. M., & 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.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), 97-111.
- Cohn, M. (2021). *Audit fee spikes as complexity rises*. Retrieved from <http://www.accountingtoday.com/news/audit-fee-spikes-as-accounting-complexity-rises>
- De George, E. T., Ferguson, C. B., & Spear, N. A. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. *The accounting review*, 88(2), 429-462.
- Fang, X., Guo, Y., Mei, B., & Ye, J. (2022). Implementation costs of IFRS 9 for non-financial firms: evidence from China. *Accounting & Finance*, 62(2), 2781-2805.
- Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2007). Determinants of audit fees for French quoted firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 139-160.
- Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. D. (2009). *Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: An analysis of economic and policy factors*. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Babin, B. J., & Black, W. C. (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective (Vol. 7)*. Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2015). The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 15(2), 170-196.

- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2004). Audit firm portfolio management decisions. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 659-690.
- 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.
- Kim, J. B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 2061-2094.
- Lifschutz, S., Jacobi, A., & 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(3), 109.
- Loukil, L. (2016). The impact of IFRS on the amount of audit fees: the case of the large French listed companies. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 41-68.
- 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.
- Murphy, M.L. (2021). *FERF study: Average audit fees inch higher in 2019*. Retrieved from <http://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/ferf-study-average-audit-fees-incj-higher-in-2019/30096.article>
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
- Wongariyaporn, S. (2017). *Knowing the impact of TFRS9*. Retrieved from <https://www.efinancethai.com/MoneyStrategist/MoneyStrategistMain.aspx?id=1764>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020a). *TAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020b). *TFRS 9: Financial Instruments*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020c). *TFRS 16: Leases*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020d). *TSA 210: Agreeing the Terms of Audit Engagements*. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/49/Thai-Standards-on-Auditing-Year-2020>
- Tubsrilak, C. (2012). Regression analysis for qualitative variables. *Journal of Educational Measurement*, 17(1). Retrieved from <https://so02.tcithaijo.org/index.php/jemmsu/issue/view/11764>
- Yaacob, N. M., & Che-Ahmad, A. (2012). Audit fees after IFRS adoption: Evidence from Malaysia. *Eurasian Business Review*, 2(1), 31-46.

Yao, D. F. T., Percy, M., & Hu, F. (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), 31-45.