



## ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกิจการ และ คุณลักษณะของงานตรวจสอบ ต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

นุปรกรณ์ หาญภูวดล\*

### บทคัดย่อ

การตรวจสอบบัญชี เป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ ของรายงานทางการเงิน โดยผู้สอบบัญชี เป็นผู้มีหน้าที่ตามกฎหมายในการตรวจสอบดังกล่าว ราคาตรวจสอบบัญชีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติทางวิชาชีพ และผู้ใช้บริการสอบบัญชี การกำหนดค่าตรวจสอบบัญชี จะต้องมีความเหมาะสมสำหรับการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีมาตรฐานทางวิชาชีพ และมีการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ย่อมส่งผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของ (1) คุณลักษณะงานตรวจสอบบัญชีกับการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี และ (2) คุณลักษณะของกิจการกับการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี โดยมีคำถามงานวิจัยคือ ปัจจัยคุณลักษณะของงานตรวจสอบ คุณลักษณะของกิจการลูกค้า มีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีอย่างไร ประชากรกลุ่มตัวอย่างได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 500 บริษัท สถิติที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี ตลอดจนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในการร่วมกันกำหนดค่าสอบบัญชีโดยพิจารณาจากคุณลักษณะงานตรวจสอบบัญชีและคุณลักษณะของกิจการซึ่งจะส่งผลให้ค่าสอบบัญชีมีความเหมาะสมและจะช่วยให้เกิดพัฒนาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันต่อไป

**คำสำคัญ :** ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี, คุณลักษณะของกิจการ, คุณลักษณะของงานตรวจสอบบัญชี



## The Relationship among Firm Characteristics, Audit Characteristics on Audit Fee

Nuppakorn Harnpuwadol \*

### Abstract

Auditing is related to checking the accuracy, reliability of financial reporting by the auditor is responsible to audit according to the law. Audit cost is an essential for professional practice and audit service users. Configuration auditing must be suitable for the performance of professional services. So that auditors can perform a professional standard and check the appropriate account which would affect the quality of the audit. This research aims to study the relationship of (1) the audit characteristics with the defining feature Audit fees for audit, and (2) firm characteristics with configuration auditing fee. The research question was “How do the factors of audit characteristics and firm characteristics affect configuration auditing fee?” The sample group was 500 companies Listed on the Stock Exchange of Thailand. The statistic used in this research was multiple regression analysis. The results were beneficial to the audit firm, auditors including the listed companies on the Stock Exchange of Thailand in together appointing audit fee .

**Keywords :** audit fee, firm characteristics, audit characteristics

---

\*Lecturer, Dr. Faculty of Management Science(Accounting), Loei Rajabhat University



### ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ข้อมูลการบัญชี เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลในเชิงเศรษฐกิจของกิจการ เพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งข้อมูลมีประโยชน์กับหลายกลุ่ม เช่น ผู้บริหาร นักลงทุน ธนาคาร เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร รวมถึงผู้ที่กำลังตัดสินใจในการลงทุนอื่นๆ ส่วนการตรวจสอบบัญชี เป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ ของรายงานทางการเงิน โดยผู้สอบบัญชีที่มีหน้าที่ตามกฎหมาย ทั้งนี้การตรวจสอบบัญชีจะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงินอีกด้วย ตามกฎหมายของไทย บังคับให้แต่ละกิจการต้องมีผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอกรับรองความถูกต้องของรายงานหรืองบการเงินในปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีภายนอก แบ่งเป็น 2 ประเภท ประกอบด้วย 1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถสอบบัญชีห้างหุ้นส่วน สามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด ที่มีทรัพย์สิน และรายได้วงวนั้น ไม่เกิน 30 ล้านบาท และต้องไม่มีทุนจดทะเบียนเกินกว่า 5 ล้านบาท 2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถสอบบัญชีกิจการที่เป็นห้างหุ้นส่วนที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่สามารถสอบได้ และสอบบัญชีบริษัทจำกัดได้ แต่การสอบบัญชีสหกรณ์ และ บริษัท มหาชน จะต้องได้รับความเห็นชอบจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะตรวจสอบความน่าเชื่อถือของงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์จะต้องมีคุณสมบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ได้ออกประกาศเกี่ยวกับการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชี

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัย และแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นขัดกับข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใด ผู้สอบบัญชีเพียงแต่แสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้นมิได้รับประกันความถูกต้องของบรรดางบการเงินต่าง ๆ ในการปฏิบัติการตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมต้องตรวจสอบพบข้อบกพร่องอันพึงปรากฏ (ถ้ามี) จากการตรวจสอบตามมาตรฐานฯ ผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีคือ การแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ในปัจจุบันประกอบด้วย การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นงบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2012)

ส่วนในตลาดบริการตรวจสอบบัญชี ราคาตรวจสอบบัญชีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติทางวิชาชีพ และผู้ใช้บริการสอบบัญชี การกำหนดค่าตรวจสอบบัญชี จะต้องมีความเหมาะสมสำหรับการปฏิบัติงานทางวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีมาตรฐานทางวิชาชีพและมีการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม ย่อมส่งผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี การศึกษา Che – Ahmad and Houghton (1996) ได้ศึกษาโดยใช้กลุ่มตัวอย่างในประเทศ สหราชอาณาจักรและพบอิทธิพลของขนาดกิจการลูกค้า ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า และระดับความเสี่ยงของกิจการลูกค้าจะมีผลต่อราคา ค่าตรวจสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญในขณะที่ Niemi (2004) ได้มีการศึกษาขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียม การตรวจสอบบัญชีในประเทศฟินแลนด์พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชี จะมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าตอบแทนในการสอบบัญชี ซึ่งแสดงให้เห็นถึงค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีจะผันแปรตามคุณลักษณะของสำนักงานบัญชี และ คุณลักษณะของลูกค้า สำหรับในประเทศไทย บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะต้องมีการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ที่มีผู้สอบบัญชีที่สามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จำนวน 26 สำนักงาน ที่มีขนาดใหญ่ และมีชื่อเสียงในระดับนานาชาติจะมีจำนวน 4 สำนักงาน ที่มีการเชื่อมโยงกับสำนักงานตรวจสอบบัญชีนานาชาติดังตารางที่ 1 และมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 5 คนขึ้นไป ส่วนที่เหลือจะเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ที่มีผู้สอบบัญชีไม่น้อยกว่า 5 คน จากความ แตกต่างของสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวข้างต้น จะมีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชีหรือไม่ รวมทั้งคุณลักษณะของกิจการของลูกค้าที่แตกต่างกันจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมใน การสอบบัญชีอย่างไร แต่ยังไม่พบหลักฐานที่ชัดเจนจากการศึกษาดังกล่าวในประเทศไทย

ตารางที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยที่มีความสัมพันธ์กับสำนักงานบัญชีนานาชาติ

| ลำดับที่ | ชื่อสำนักงานสอบบัญชี                            | สำนักงานสอบบัญชีนานาชาติ               |
|----------|-------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1        | บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาคการสอบบัญชี จำกัด      | บริษัท เคพีเอ็มจี                      |
| 2        | บริษัท ดีลรอยท์ทู้ช โรมท์สு ไชยยศสอบบัญชี จำกัด | บริษัท ดีลรอยท์ทู้ช โรมท์สு            |
| 3        | บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด | บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส      |
| 4        | บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด                     | บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ แอนด์ ยัง จำกัด |

### คำถามการวิจัย

ปัจจัยคุณลักษณะของงานตรวจสอบ คุณลักษณะของกิจการลูกค้า มีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีอย่างไร

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

- เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ :
1. คุณลักษณะของงานตรวจสอบบัญชีกับการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี
  2. คุณลักษณะของกิจการกับการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชี

### แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

#### ความหมายของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นขัดกับข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใด หรือไม่



การศึกษาดังกล่าวไม่ได้ทำการศึกษาในสำนักงาน Price Waterhouse และการศึกษาของ Firth (1985) ได้ อธิบายถึงขนาดของสำนักงานสอบบัญชีไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าสอบบัญชีในประเทศนิวซีแลนด์ อย่างไรก็ตามในการศึกษา Taffer และ Ramalinggam (1982), Francis (1984), Francis และ Simon (1987) พบว่ามีข้อแตกต่างระหว่างค่าสอบบัญชีของสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่ 8 สำนักงานจะแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กในการกำหนดขนาดของสำนักงานของสำนักงานสอบบัญชี Karim และ Moizer (1996) ได้แบ่งแยกสำนักงานสอบบัญชีออกเป็น 2 กลุ่ม โดยพิจารณาจากการมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งแต่ 4 คนขึ้นไป และมีความเชื่อมโยงกับนานาชาติซึ่งถ้ามีลักษณะดังกล่าวจะถือว่าเป็นสำนักงานขนาดใหญ่ แต่ถ้าไม่ใช่จะเป็นสำนักงานขนาดเล็ก สำหรับในการศึกษาครั้งนี้ได้กำหนดความเป็นนานาชาติของสำนักงานสอบบัญชี และข้อมูลจากที่แสดงในตารางที่ 2 เป็นสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สามารถกำหนดสำนักงานสอบบัญชี แบ่งแยกออกเป็น 2 กลุ่ม คือ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ( big 4 ) และสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก การมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่สามารถรับรองงบการเงินของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเป็นเกณฑ์ในการจัดกลุ่มของสำนักงานสอบบัญชีข้อมูลจากที่แสดงในตารางที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 2 รายชื่อของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 2 เมษายน 2557

| ลำดับที่ | ชื่อสำนักงานสอบบัญชี                                                         | จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. |
|----------|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 1        | บริษัท กรินทร์ ออดิท จำกัด                                                   | 4                                                      |
| 2        | บริษัทแกรนท์ ธอนตัน จำกัด                                                    | 4                                                      |
| 3        | บริษัทเคพีเอ็มจี ภูมิไชยสอบบัญชี จำกัด                                       | 30                                                     |
| 4        | สำนักงานสอบบัญชี ดี ไอ เอ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด                            | 4                                                      |
| 5        | บริษัท ดีลอยท์ทู่ซ ไรท์ส ไชยยศสอบบัญชี จำกัด                                 | 11                                                     |
| 6        | บริษัท สอบบัญชี ธรรมนิติ จำกัด                                               | 5                                                      |
| 7        | บริษัท บัญชีกิจ จำกัด                                                        | 2                                                      |
| 8        | บริษัท บีพีอาร์ ออดิท แอนด์ แอดไวเซอร์ จำกัด                                 | 2                                                      |
| 9        | บริษัท เบเคอร์ ทิลลี่ ออดิท แอนด์ แอดไวเซอร์รี เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด | 2                                                      |
| 10       | บริษัท พีวี ออดิท จำกัด                                                      | 5                                                      |
| 11       | บริษัท สหการสอบบัญชี จำกัด                                                   | 1                                                      |
| 12       | บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด                                                  | 25                                                     |
| 13       | บริษัท อาร์เอสเอ็ม ออดิท เซอร์วิสเชส (ประเทศไทย) จำกัด                       | 2                                                      |
| 14       | สำนักงานสอบบัญชี ซี แอนด์ เอ                                                 | 2                                                      |



ตารางที่ 2 (ต่อ)

| ลำดับที่ | ชื่อสำนักงานสอบบัญชี                            | จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. |
|----------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 15       | บริษัท สำนักงานปิติเสวี จำกัด                   | 2                                                      |
| 16       | บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอพีเอส จำกัด | 20                                                     |
| 17       | สำนักงาน ดร.วิรัช แอนด์ แอสโซซิเอตส์            | 3                                                      |
| 18       | บริษัท เอ.เอ็ม.ทีแซดโซซิเอท                     | 4                                                      |
| 19       | บริษัท สำนักงาน เอ เอ็ม ซี จำกัด                | 3                                                      |
| 20       | บริษัท เอ เอ็น เอส ออดิท จำกัด                  | 5                                                      |
| 21       | บริษัท เอเอสที มาสเตอร์ จำกัด                   | 2                                                      |
| 22       | บริษัท เอ็ม อาร์ แอนด์ แอสโซซิเอท จำกัด         | 3                                                      |
| 23       | บริษัท เอ็นพีเอส สยาม สอบบัญชีจำกัด จำกัด       | 2                                                      |
| 24       | บริษัท เอส เค แอลเคาน์เต้นท์ เซอร์วิสเชส จำกัด  | 1                                                      |
| 25       | บริษัท เอส พี ออดิท จำกัด                       | 3                                                      |
| 26       | บริษัท เอเอสวี แอนด์ แอสโซซิเอตส์ จำกัด         | 2                                                      |
| รวม      |                                                 | 100                                                    |

ข้อมูลจาก : ตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทย

ดังนั้นสมมติฐานที่ถูกกำหนดในการศึกษาครั้งนี้คือ

สมมติฐานข้อที่ 1 ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

#### ขนาดของกิจการลูกค้า (firm size)

โดยทั่วไปในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีจะมีการกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบโดยพิจารณาถึงปริมาณงานตรวจสอบที่จะต้องปฏิบัติเพื่อรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีและเป็นที่คาดหวังถึงขนาดของกิจการลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ย่อมมีความสัมพันธ์กับปริมาณของงานตรวจสอบที่ควรจะมีปริมาณที่มากขึ้นตามไปด้วยของการใช้วิธีการตรวจสอบในการทดสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือของกิจการที่ตรวจสอบ รวมทั้งปริมาณของกระดาษทำการที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานก็จะมีปริมาณที่มากขึ้นเช่นกันจะส่งผลต่อระยะเวลาของการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชี รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เพิ่มขึ้น ดังนั้น การกำหนดค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีจะเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน ในการศึกษาของ Che –Ahmad และ Houghton (1996) ได้ศึกษาและพบความสัมพันธ์อย่างมีสาระสำคัญขนาดของการตรวจสอบกับค่าสอบบัญชีจากการศึกษาในบริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่(Big 8) นอกจากนี้ Chan และคณะ (1993) ยังได้กล่าวว่าในการศึกษาวิจัยในอดีตที่ผ่านมาพบว่าขนาดของการตรวจสอบโดยวัดจากสินทรัพย์รวมของลูกค้า Chan (1993) ได้อธิบายถึงกรณีที่ใช้วิธีที่อยู่บนพื้นฐานของงบแสดงฐานะการเงินว่า การใช้ข้อมูลค่าของทรัพย์สินรวมจะเป็นการวัดที่ดี แต่กรณีที่ใช้วิธีที่อยู่บนพื้นฐานของรายการค้าราย

ได้อาจจะเป็นตัวแปรที่ดีกว่าในการวัดขนาดของการตรวจสอบ แต่ในการศึกษารั้งนี้จะใช้มูลค่าของสินทรัพย์รวมในการวัดขนาดของกิจการของลูกค้ายิ่งขึ้นสมมติฐานของการศึกษานี้ คือ

สมมติฐานข้อที่ 2 ขนาดของกิจกรรมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

#### **ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า ( complexity )**

ในการศึกษาของ Che –Ahmad และ Houghton (1996) ได้กล่าวถึง ความซับซ้อนของกิจการที่ตรวจสอบว่ามีความสัมพันธ์อย่างมีสาระสำคัญ ต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ความซับซ้อนของกิจการลูกค้าอาจจะเป็นเรื่องของความซับซ้อนของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ หรือความซับซ้อนของโครงสร้างของกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจใช้เวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มากขึ้น ดังนั้นค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจึงเพิ่มตามความซับซ้อนของกิจการ นอกจากนี้แล้วคุณภาพของการควบคุมภายใน สถานที่ตั้งของกิจการยังเป็นสิ่งที่แสดงถึงลักษณะของความซับซ้อนของกิจการลูกค้า ซึ่งจะนำมาสู่การเพิ่มค่าตรวจสอบบัญชี Chan และ คณะ (1993) ได้อธิบายการศึกษาที่ผ่านมา จะพิจารณาความซับซ้อนของการตรวจสอบจากจำนวนสาขา จำนวนของบริษัทย่อยที่ตั้งของบริษัทย่อย จำนวนของอุตสาหกรรมซึ่งลูกค้าประกอบการ อัตราส่วนของสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม และอัตราส่วนลูกหนี้ต่อสินทรัพย์รวมและ ความหลากหลายของกิจการลูกค้า ในการศึกษาครั้งนี้ จะใช้วัดความซับซ้อนของกิจการโดยใช้การวัดสินค้าคงเหลือและลูกหนี้ สมมติฐานในการศึกษารั้งนี้คือ

สมมติฐานข้อที่ 3 ความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

#### **ระดับความเสี่ยงของกิจการ (risk)**

ในการรับงานการตรวจสอบบัญชีโดยทั่วไปจะพิจารณาถึงความเสี่ยง ที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นไม่ตรงกับข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ จะพัฒนาวิธีการตรวจสอบเพื่อที่จะลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีดังกล่าว Che –Ahmad และ Houghton (1996) ได้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ ของความสัมพันธ์ของความเสี่ยงว่ามีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการกำหนดค่าสอบบัญชี จากการศึกษาในบริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ (big 8) รวมทั้งการการศึกษาของ Chan และคณะ (1993) พบว่าความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับกำหนดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี จำนวนค่าสอบบัญชีของกิจการ มีความเสี่ยงสูงจะมีค่าสอบบัญชีที่มีจำนวนมากกว่ากิจการที่มีความเสี่ยงน้อยในกิจการลูกค้า การวัดความเสี่ยงในการสอบบัญชีในการศึกษาในอดีตที่ผ่านมาจะวัดความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีโดยใช้ระดับของหนี้ในกิจการลูกค้าแสดงถึงความเสี่ยงน้อย การศึกษารั้งนี้จะวัดระดับของหนี้ โดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อผู้ถือหุ้น ดังนั้นในการศึกษารั้งนี้จึงมีสมมติฐานในการศึกษารั้งนี้ คือ

สมมติฐานข้อที่ 4 ระดับความเสี่ยงของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

#### **ความสามารถในการทำกำไร (profitability)**

การศึกษาของ Karim และ Moizer (1996) ได้กล่าวถึงความสามารถในการทำกำไร จะมีผลกระทบต่อความสามารถของการทำงานของผู้บริหาร ในกิจการที่มีความสามารถในการทำกำไรต่ำ จะมีความกดดันทางด้านการเงินซึ่ง

1. ธุรกิจที่เลือกมาเป็นตัวอย่าง ต้องเป็นบริษัทจดทะเบียนรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. กิจการที่เป็นตัวอย่างต้องมีข้อมูลงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับรอบปี บัญชีสิ้นสุดในปี 2556 และหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของกลุ่มอุตสาหกรรมต่างๆ

### การวัดตัวแปรอิสระ

การจัดตัวแปรอิสระสามารถวัดได้ดังต่อไปนี้คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจะวัดโดยการแบ่งสำนักงานตรวจสอบออกเป็น 2 กลุ่ม คือ กลุ่มที่ 1 เป็นสำนักงานที่เป็น big 4 ซึ่งได้แก่บริษัท เค พี เอ็ม จี ภูมิไชย บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มท์สไชยส สอบบัญชี จำกัด บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอพีเอส จำกัด และ บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด ถ้าสำนักงานดังกล่าวจะเป็นกลุ่มที่ 1 แต่ไม่ใช่ คือ เป็นกลุ่มที่ 2 เป็น สำนักงานบัญชี ที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ไม่ใช่ big 4 จะเป็น 0 ขนาดของกิจการลูกค้าจะวัดโดยดูจากมูลค่าของสินทรัพย์ รวมในการวัดขนาดของกิจการของลูกค้า ความซับซ้อนของกิจการลูกค้าจะวัดสินค้ำคงเหลือและลูกหนี้ ระดับความเสี่ยงของกิจการลูกค้าจะวัดระดับของหนี้โดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อผู้ถือหุ้น และความสามารถในการทำกำไรของลูกค้าจะวัดโดยใช้ อัตราส่วนกำไรสุทธิ ต่อยอดขาย

### การวัดตัวแปรตาม

การวัดตัวแปรตาม จะดูจากราคาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่แสดงข้อมูลอยู่ในงบการเงินจากฐานข้อมูลตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์

ในการศึกษาครั้งนี้ แบบจำลองเชิงเส้นทั่วไปใช้การวิเคราะห์การถดถอย (regression) และการวิเคราะห์ความแปรปรวนโดยมีตัวแปรอิสระอย่างน้อยหนึ่งตัว มีความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AP) และตัวแปรอิสระสามารถเขียนในรูปสมการได้ดังนี้

$$AP = a + b1Aud . i + b2Size .i + b3Complex.i + b4Risk. i + b5Profit. i + e$$

โดยที่

|           |     |                                               |
|-----------|-----|-----------------------------------------------|
| AP        | คือ | ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี                       |
| Aud . i   | คือ | ขนาดของสำนักงานตรวจสอบ (Big 4 หรือ Non Bog 4) |
| Size .i   | คือ | ขนาดของกิจการลูกค้า                           |
| Complex.i | คือ | ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า                    |
| Risk. I   | คือ | ระดับความเสี่ยงของกิจการลูกค้า                |
| Profit.   | คือ | ความสามารถ ในการทำกำไรของกิจการลูกค้า         |
| e         | คือ | เทอมของข้อผิดพลาด                             |

### บทสรุป

งานวิจัยนี้ศึกษาถึง ความสัมพันธ์ของคุณลักษณะงานตรวจสอบบัญชี และคุณลักษณะของกิจการที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ประชากรกลุ่มตัวอย่างได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 500 บริษัท สถิติที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้ตรวจสอบบัญชี ตลอดจนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในการร่วมกันกำหนดค่าสอบบัญชี นอกจากนั้นแล้วยังมีประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลเช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชีในการกำหนดมาตรฐานงาน ตลอดจนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เป็นธรรมเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศไทย



### รายการอ้างอิง

- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์., 2014. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบรายจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์., 2012. มาตรฐานสอบบัญชีรหัส 700 และ มาตรฐานสอบบัญชีรหัส 705
- Chan P.M.Ezzamel, and Gwillian D ., 1993 . *Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies*. Journal of Business Finance and Accounting 20(6) November 765-786
- Che-Ahmad ,A, and Houghton, K.A., 1996. *Audit Fee Premiums of Big eight Firms : Evidence From the Market for medium- Size U.K. Auditees*. Journal of international Accounting & Taxation 5(1):53-72.
- Chung, D. Y., and W.D. Lindsay. 1988. *The pricing of audit services: The Canadian perspective*. Contemporary Accounting Research 5:19-46.
- Firth, M. 1985. *An analysis of audit fees and their determination in New Zealand*. Auditing: A Journal of Practice and Theory 4(2):23-37.
- Francis J.R., 1984. *The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices: A Study of the Australian Market*. Journal of Accounting and Economics 6 August 133-151
- Francis J.R. and Simon D.T., 1987. *A Test of Audit pricing in the Small Client Segment of the U.S. Audit Market* > The Accounting Review 62(1) January 145-157.
- Karim , A.K M W., and Moizer, P., 1996. *Determinants of Audit Fees in Bangladesh*. The international Journal of Accounting 31(4):497-509.
- Low, L.C., P. Tan and H.C. Koh. 1990. *The determinants of audit fee: An analysis in the Singapore context*. Journal of Business Finance and Accounting 17(2):285-295
- Niemi, L., 2004 . *Auditor Size and Audit Pricing : Evidence from Small Audit Firms*. European Accounting Review 13(3), 541-560.
- Sinnmic, L.D., 1980 *The pricing of Audit Services Theory and Evidence*. Journal of Accounting Research 18(1), Spring 161 -190.
- Taffler R.J. and Rawatngam K.s., 1982. *The Determinants of Audit fees in The UK :An Exporatory study*. City University Business School Working Paper No. 37 London