

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จุดประสงค์ในการศึกษาเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของปัจจัยด้านขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี และประเภทของสำนักงานสอบบัญชีต่อจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้ศึกษาได้จัดเก็บข้อมูลเพื่อวัดค่าของตัวแปรต่างๆ จากงบการเงิน รายงานประจำปี และแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2548-2550 ซึ่งกลุ่มตัวอย่างที่ใช้มีจำนวน 525 ข้อมูล

ข้อมูลทั้งหมดได้นำมาวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ การหาค่าเฉลี่ย ค่ามัธยฐาน ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การแจกแจงความถี่ และวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมานด้วยการวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามคือ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีและตัวแปรอิสระ ได้แก่ ขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยทดสอบว่ามีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญและมีทิศทางตามสมมติฐานที่กำหนดหรือไม่

5.1 สรุปผลการศึกษา

ผลจากการศึกษา พบว่าปัจจัยด้านลักษณะของกิจการถูกค่า ได้แก่ ขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยด้านลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีจากประเภทของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 ซึ่งชี้ให้เห็นว่าปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังแสดงในตารางที่ 5.1

ตารางที่ 5.1 สรุปผลการศึกษา

สมมติฐาน	ผลการวิจัย	ความหมาย
1. ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	เป็นไปตามสมมติฐาน	- กิจการที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น
2. ความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	เป็นไปตามสมมติฐาน	- กิจการที่มีความซับซ้อนมากขึ้นจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น
3. ความเสี่ยงในการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	เป็นไปตามสมมติฐาน	- กิจการที่มีความเสี่ยงในการดำเนินงานเพิ่มขึ้นจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น
4. การใช้บริการด้านอื่น ๆ จากสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางลบกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	ไม่เป็นไปตามสมมติฐาน	- กิจการที่มีการใช้บริการด้านอื่น ๆ จากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีประจำปี จะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น
5. การใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 มีความสัมพันธ์ทางบวกกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	เป็นไปตามสมมติฐาน	- กิจการที่มีการใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 จะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่ามีหลายปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอภิปรายผลได้ดังนี้

ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ผลการศึกษามีทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ตั้งไว้และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Lui Ji-hong (2007) และผลการศึกษาของ Besacier และ Schatt (2007) กล่าวคือกิจการที่มีขนาดใหญ่ย่อมจะมีปริมาณรายการค้าเป็นจำนวนมากและอาจมีผลต่อการพิจารณากำหนดจำนวนขนาดตัวอย่างในการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นจำนวนที่มากขึ้น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่าจำนวนหน่วยตัวอย่างที่กำหนดเป็นตัวแทนที่ดีของรายการทั้งหมดจึงส่งผลกระทบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานและทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีมีจำนวนมากขึ้น นั่นหมายถึงสำนักงานสอบบัญชีอาจมีการเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงตามไปด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่สูง

ความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีซึ่งผลการศึกษาามีทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ตั้งไว้และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Lui Ji-hong (2007) ทั้งนี้กิจการที่มีความซับซ้อนมากอาจมีโอกาสดังกล่าวที่คิดพลาดสูง โดยเฉพาะจำนวนเงินของรายการที่เกี่ยวข้องกัน การกำหนดราคาโอนที่เหมาะสม รวมถึงการจัดทำงบการเงินรวม ดังนั้นในการตรวจสอบบัญชีจึงต้องใช้ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ ซึ่งผู้สอบบัญชีดังกล่าวมีอัตราค่าจ้างที่สูงจึงส่งผลให้ต้นทุนในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจึงเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่มากขึ้นตามไปด้วย จึงอาจกล่าวได้ว่ากิจการที่มีความซับซ้อนมากจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงขึ้น

ความเสี่ยงในการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ซึ่งผลการศึกษาามีทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ตั้งไว้และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Jubb et al., (1996) และผลการศึกษาของ Besacier และ Schatt (2007) ซึ่งอาจเนื่องมาจากความเสี่ยงในการดำเนินงานของกิจการมีผลต่อการพิจารณารับงานสอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงหรือโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดของข้อมูลในงบการเงิน ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้น จึงส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีมีการเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีจำนวนมากขึ้น ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากิจการที่มีความเสี่ยงในการดำเนินงานสูงจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงตามไปด้วย

การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี ผู้ศึกษาพบว่าตัวแปรดังกล่าวไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนด กล่าวคือการใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี แต่ผลการศึกษาในครั้งนี้กลับพบว่าการใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีประจำปีจะมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับการศึกษาของ Palmrose (1986b) ซึ่งกล่าวไว้ว่าผลประโยชน์ที่ลูกค้าได้รับเพิ่มขึ้นจากการใช้บริการตรวจสอบบัญชีประจำปีและบริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีเดียวกัน อาจส่งผลให้มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่มากขึ้น โดยได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นจากคุณภาพงานที่สูงขึ้น เนื่องจากสามารถให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะแก่กิจการเพื่อปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในให้มีความถูกต้องและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ซึ่งผลการศึกษาที่มีทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ตั้งไว้และสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Palmrose (1986a) และผลการศึกษาของ Francis และ Wilson (1988) กล่าวคือสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เป็นสากลและเป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ โดยอาจมีการนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการปฏิบัติงาน รวมถึงการจ้างพนักงานที่มีความรู้ความสามารถความเชี่ยวชาญสูงด้วยอัตราค่าจ้างที่สูงซึ่งส่งผลต่อต้นทุนการสอบบัญชี จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงตามไปด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการเลือกใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 จึงมีแนวโน้มที่จะมีจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่อยู่ในกลุ่ม BIG 4

กล่าวโดยสรุป จะเห็นว่าผลการศึกษาในครั้งนี้เป็นไปตามสมมติฐานที่กำหนดยกเว้นการใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีประจำปีที่พบว่ามีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้ยังพบว่าผลการศึกษาในครั้งนี้สอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีต โดยพบว่าปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้แก่ ขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นปัจจัยที่อาจมีผลต่อปริมาณงาน ระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานและความเสี่ยงในการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อต้นทุนในการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีการเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียม การตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนที่มากขึ้นตามไปด้วย

5.3 ข้อจำกัดในการศึกษา

1. การศึกษาครั้งนี้ศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการเปิดเผยข้อมูลจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และมีคุณสมบัติครบตามเกณฑ์การคัดเลือกกลุ่มตัวอย่าง จึงมีข้อจำกัดเกี่ยวกับขนาดของกลุ่มตัวอย่างทำให้กลุ่มตัวอย่างมีจำนวนน้อยหรืออาจทำให้กลุ่มตัวอย่างไม่ใช่ตัวแทนที่ดีของกลุ่มประชากร และอาจส่งผลให้ผลการศึกษาคคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงได้

2. การศึกษาในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ โดยข้อมูลที่ได้รับเป็นข้อมูลที่แท้จริงซึ่งข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถแจกแจงรายละเอียดในเชิงลึกได้เท่ากับการวิจัยเชิงสำรวจ

5.4 ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

1. ในการศึกษาครั้งต่อไปควรนำปัจจัยในด้านอื่นๆ ที่อาจมีผลต่อจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมาใช้ในการศึกษา เช่น การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ ต้นทุนการปฏิบัติงานสอบบัญชี จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน จำนวนผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และอัตราเงินเดือนของผู้สอบบัญชี เป็นต้น

2. เปลี่ยนกลุ่มประชากรที่ใช้ในการศึกษา โดยศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของกลุ่มประชากรอื่นๆ เช่น บริษัท ห้างร้านที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ (MAI)