

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิด ทฤษฎีและงานวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องจะแยกออกเป็น 3 ส่วน ส่วนแรกจะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ในขณะที่ส่วนที่สองจะกล่าวถึงวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และส่วนที่สามจะกล่าวถึงงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

2.1 แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

2.1.1 ความหมายของการสอบบัญชี

พยอม สิงห์เสน่ห์ (2543) ระบุว่า การสอบบัญชี (Auditing) หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชีและหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดง ความเห็นได้ว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544) ระบุว่า การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบงบการเงินซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดง ความเห็นต่อ งบการเงินที่ผู้บริหารของกิจการมีความรับผิดชอบในการจัดทำว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระ สำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งในทางปฏิบัติ หมายถึงการแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองหรือไม่

2.1.2 วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

ในมาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายที่เกี่ยวข้องรวมถึงข้อบังคับจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลวิชาชีพทางด้าน การสอบบัญชี พบว่าไม่มีข้อกำหนดหรือบทบัญญัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมีเพียงคำแนะนำให้ผู้สอบบัญชีใช้ประกอบการพิจารณา โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กล่าวถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีในเรื่องข้อตกลงในการรับงานว่า

“ค่าธรรมเนียมการบริการแม้ว่าจะเป็นที่ประจักษ์ชัดหรือผู้ถือหุ้นเป็นผู้กำหนด แต่ในทางปฏิบัติจะมีการปรึกษาหารือกันระหว่างผู้สอบบัญชีและฝ่ายบริหาร ซึ่งผู้สอบบัญชีควรระบุ

ให้ชัดเจนว่าค่าธรรมเนียมที่เรจານั้นครอบคลุมเรื่องใดไม่ครอบคลุมเรื่องใดเพื่อไม่ให้เกิดข้อโต้แย้ง นอกจากนั้น โดยทั่วไปจะกำหนดการจ่ายค่าธรรมเนียมว่าจะจ่ายเป็นงวดอย่างไร เพราะผู้สอบบัญชี จำเป็นต้องรักษากระแสเงินสดของสำนักงานสอบบัญชีของตน ซึ่งอาจมีการระบุค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีไว้ในหนังสือตกลงตอบรับงาน (Engagement Letter) โดยค่าธรรมเนียมอาจมีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละปี หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินคงที่สำหรับช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง สุดแล้วแต่ปริมาณงานและดัชนีค่าครองชีพหรือการขึ้นลงของภาวะเศรษฐกิจ”

2.1.3 ตัวแบบจำลองค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของ Simunic (Simunic: 1980)

ได้กำหนดตัวแบบจำลองของค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ไว้ดังนี้

$$E(C) = cq + E(d)E(\theta) \quad (\text{สมการ 2.1})$$

โดย

- $E(C)$: มูลค่าต้นทุนรวมของผู้สอบบัญชี หรือค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี
- c : ต้นทุนต่อหน่วยของทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบภายนอกของผู้สอบบัญชี รวมถึงต้นทุนเสียโอกาสทั้งหมดและการตั้งราคาบวกเพิ่มจากกำไรปกติ
- q : ปริมาณทรัพยากรซึ่งผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- $E(d)$: มูลค่าปัจจุบันของความน่าจะเป็นจากการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งเป็นผลมาจากการตรวจสอบงบการเงิน
- $E(\theta)$: ความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะต้องจ่ายชดใช้ความเสียหายที่มาจาก การตรวจสอบงบการเงิน

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีหรือต้นทุนรวมของผู้สอบบัญชีประกอบด้วย ต้นทุนของปริมาณทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และมูลค่าปัจจุบันของความเสียหาย ที่มาจากการตรวจสอบ ดังเช่น Pratt และ Stice (1994) กล่าวว่าในการแข่งขันของตลาดธุรกิจ ให้บริการตรวจสอบบัญชี พบว่าผู้สอบบัญชี

- (1) มีการใช้วิจรณ์ญาณในการประเมินมูลค่าความเสียหายจากจำนวนเงินที่ต้องชดใช้ที่อาจเกิดขึ้น
- (2) มีจุดประสงค์การลงทุนในการสอบบัญชีเพื่อให้ต้นทุนส่วนเกินของการลงทุน เพิ่มขึ้นเท่ากับการลดลงของจำนวนเงินที่ต้องชดใช้ซึ่งอาจเกิดขึ้น
- (3) มีการเรียกเก็บจากลูกค้าเป็นจำนวนเงินที่ครอบคลุมต้นทุนในการสอบบัญชีบวกกับมูลค่าที่คาดหวังของความเสียหายจากจำนวนเงินที่ต้องชดใช้ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

ปัญหาของสำนักงานสอบบัญชีในปัจจุบันคือความเสียหายที่จะต้องชดใช้ซึ่ง เกิดจากการฟ้องร้องดำเนินคดี ทั้งการฟ้องร้องจากคณะผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ หรือบุคคลที่สาม

ที่เชื่อว่าเกิดข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งปัญหาดังกล่าวสามารถป้องกันได้โดยการกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย รวมถึงการประเมินคุณลักษณะเฉพาะของลูกค้ำที่มีอิทธิพลต่อมูลค่าความเสียหายดังกล่าว เช่น ปัจจัยด้านขนาดของกิจการลูกค้ำ ความซับซ้อนในการดำเนินงานของลูกค้ำ ลักษณะของสินทรัพย์ รวมถึงการถือหุ้นของบริษัทโดยสาธารณะชนทั่วไป

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

จากการศึกษาและงานวิจัยในอดีต พบว่าแนวคิดเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีแตกต่างกัน โดย Palmrose (1986a) ได้กล่าวไว้ว่าไม่มีทฤษฎีใดที่ใช้เฉพาะเจาะจงในการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับข้อสมมติฐานของนักวิจัย จึงส่งผลให้ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมีความแตกต่างกัน โดยสรุปจากงานวิจัยในอดีตสามารถจัดแบ่งประเภทออกได้ดังนี้

2.2.1 ปัจจัยด้านกิจการของลูกค้ำ หมายถึง คุณลักษณะของกิจการลูกค้ำที่ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี แบ่งออกได้ดังนี้

(1) โครงสร้างเงินลงทุนของลูกค้ำ

ความเสี่ยงทางการเงินมีความสำคัญมาก เนื่องจากเป็นสิ่งบ่งชี้ให้เห็นถึงเสถียรภาพของกิจการและความสามารถในการบริหารสินทรัพย์ของกิจการให้เกิดสภาพคล่องภายในกิจการ จึงอาจถือได้ว่าโครงสร้างเงินลงทุนสามารถใช้ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงทางการเงินได้ การเปรียบเทียบระดับของเงินลงทุนในกิจการซึ่งมาจากแหล่งเงินทุนภายนอกคือการกู้ยืมและแหล่งเงินทุนภายในจากส่วนของผู้ถือหุ้น ระดับโครงสร้างเงินลงทุนดังกล่าวสามารถแสดงถึงระดับความเสี่ยงในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการได้ โดยหากกิจการมีโครงสร้างเงินลงทุนที่มาจากเจ้าหนี้เป็นส่วนใหญ่อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระดอกเบี้ยและชำระเงินกู้ในอนาคต ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ ส่งผลต่อระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและกระทบต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ดังเช่น Lloyd and Cocco (1994) พบว่าในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้ำระหว่างการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินโครงสร้างเงินลงทุนของลูกค้ำเพื่อพิจารณาถึงความสามารถในการชำระหนี้ของลูกค้ำ

(2) ผลการดำเนินงานของกิจการลูกค้ำ

หมายถึง ผลการดำเนินงานสุทธิของกิจการว่ามีกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงาน ซึ่งข้อมูลดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการดำเนินงานของกิจการในอดีต

และปัจจุบัน รวมไปถึงการคาดการณ์ผลการดำเนินงานอนาคตได้อีกด้วย เช่น กิจการมีผลการดำเนินงานขาดทุนสะสมเป็นระยะเวลาหลายปีอาจทำให้เกิดความเสี่ยงในการดำเนินงานในอนาคต โดยผลการดำเนินงานของกิจการลูกค้านี้ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในการเพิ่มความระมัดระวัง ในการตรวจสอบมากขึ้นเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง และการปฏิบัติงานที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวได้ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี โดยการศึกษาของ Besacier และ Schatt (2007) พบว่าสถานการณ์ทางการเงินของลูกค้านี้มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และผลการศึกษาของจันทิมา จุฬาวินยานุกูล (2549) พบว่าผลขาดทุนจากการดำเนินงานของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

(3) จำนวนปริมาณรายการค้าของกิจการลูกค้า

จำนวนหรือปริมาณรายการค้าของกิจการลูกค้าแสดงให้เห็นถึงปริมาณงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมกับการแสดงความเห็นต่องบการเงิน กิจการที่มีจำนวนรายการค้ามากผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากตามไปด้วยเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน จึงส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Besacier และ Schatt (2007) กล่าวไว้ว่ากิจการที่มีปริมาณรายการค้ามากจะส่งผลกระทบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ จึงทำให้ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมีจำนวนเพิ่มขึ้น

(4) ความเสี่ยงทางการเงินของลูกค้า

กิจการที่มีความเสี่ยงทางการเงินมีโอกาสสูงในการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่คลาดเคลื่อนไม่ถูกต้อง เพื่อให้งบการเงินแสดงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินที่ดีขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังเพิ่มขึ้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งส่งผลกระทบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานและผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น สอดคล้องกับการศึกษาของ Lui Ji-hong (2007) ที่พบว่าความเสี่ยงทางการเงินระยะสั้นของลูกค้าซึ่งวัดจากอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนเร็วมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

(5) ระบบการควบคุมภายในของลูกค้า

กิจการที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยสามารถนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ทำให้เกิดการประหยัดเวลาที่สูญเปล่าลงได้หรือสามารถนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและการกำหนดระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ ซึ่งส่งผลต่อการกำหนดขอบเขตวิธีการและระยะเวลาตรวจสอบทำให้มีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่ลดลง ดังเช่นดวงกมล โฆษพันธ์

(2546) กล่าวว่าการตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถพิจารณาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่องานตรวจสอบได้และส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

(6) ขนาดกิจการของลูกค้า

กิจการของลูกค้าที่มีขนาดใหญ่ แสดงถึงจำนวนหรือปริมาณรายการที่ต้องตรวจสอบมากส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เช่น การกำหนดขนาดตัวอย่างที่เพิ่มขึ้น ทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการปฏิบัติงานที่มากขึ้นและมีค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้นตามไปด้วย โดยสอดคล้องกับการศึกษาของ Besacier และ Schatt (2007) Lui Ji-hong (2007) ที่พบว่าขนาดกิจการลูกค้ามีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

(7) ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า

กิจการที่มีขั้นตอนปฏิบัติทางบัญชีที่มีความซับซ้อนยุ่งยากต่างจากขั้นตอนปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องปกติทั่วไป เช่น การจัดทำงบการเงินรวมของบริษัทย่อย บริษัทร่วมและกิจการร่วมค้า ซึ่งมีการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการตัดรายการระหว่างกันและการกำหนดราคาโอน โดยเฉพาะบริษัทย่อยที่อยู่ในต่างประเทศต้องมีการแปลงค่ารายการหรืองบการเงินให้เป็นสกุลเงินเดียวกับสำนักงานใหญ่ ซึ่งรายการดังกล่าวจะก่อให้เกิดขั้นตอนในการปฏิบัติทางบัญชีที่ซับซ้อนขึ้นส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ ทำให้มีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูง ดังเช่น Lui Ji-hong (2007) กล่าวว่าความซับซ้อนของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

2.2.2 ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี หมายถึง คุณลักษณะของสำนักงานสอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี แบ่งออกได้เป็น

(1) ชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับของนักลงทุน ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินจะได้รับความเชื่อมั่นส่งผลให้งบการเงินของกิจการได้รับความสนใจจากนักลงทุนและส่งผลต่อราคาหุ้นในตลาด ดังนั้นผู้บริหารกิจการจึงสนใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงโดยจ่ายค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่มากกว่า และสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงจะมีการควบคุมคุณภาพในงานสอบบัญชีเป็นพิเศษ เพื่อรักษาชื่อเสียงของกิจการไว้มิให้สูญเสยลูกค้าจากการปฏิบัติงานตรวจสอบผิดพลาด หรือสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีทรัพยากรที่สามารถใช้เพื่อการบริหารงานมากกว่า เช่น มีการจ้างพนักงานที่มีความรู้ความสามารถได้มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก จึงก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติงานสูงและมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในจำนวนเงินที่สูงตามไปด้วย สอดคล้องกับ Simunic (1980) ได้กล่าวไว้ว่าสำนักงาน

สอบบัญชีขนาดใหญ่ที่มีชื่อเสียงสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีได้เป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก

(2) ระดับความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี

ในการพิจารณาข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าก่อนรับงานเพื่อประเมินระดับความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี อันจะส่งผลต่อชื่อเสียงของผู้สอบบัญชีและถูกฟ้องร้องดำเนินคดี กิจการของลูกค้าที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังสูงในการปฏิบัติงานตรวจสอบ จึงทำให้มีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงกว่ากิจการที่มีความเสี่ยงต่ำ ดังเช่น Jubb, Houghton และ Butterworth (1996) กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับลักษณะของความเสี่ยง โดยความเสี่ยงสืบเนื่องจากการดำเนินธุรกิจจะส่งผลต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีทำให้มีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น

(3) ระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีโดยหากการตรวจสอบบัญชีใช้เวลานานส่งผลต่อต้นทุนในการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น ทำให้สำนักงานสอบบัญชีเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบเป็นจำนวนเงินที่เพิ่มขึ้น เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับต้นทุนที่เกิด ดังเช่นดวงกมล โฆษพันธ์ (2546) ได้กล่าวว่าเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

(4) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีการจ้างพนักงานที่มีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ รวมไปถึงมีการนำเทคโนโลยีที่มีคุณภาพสูงมาใช้ประกอบการปฏิบัติงานตรวจสอบส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูง ดังเช่น Simunic (1980) Palmrose (1986a) Francis และ Wilson (1988) กล่าวว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างกัน โดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สามารถที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความต้องการสูงในการปกป้องชื่อเสียงของกิจการจึงใช้เกณฑ์ในการวัดค่าคุณภาพของงานสอบบัญชีจากจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เรียกเก็บ

(5) คุณภาพของงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพงานสอบบัญชีสูงสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่มากกว่าได้ เนื่องจากในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีคุณภาพทำให้

ลดโอกาสที่จะเกิดความเสียหายจากการแสดงความคิดเห็นที่ผิดพลาด ลูกค้าเกิดความพึงพอใจและได้รับประโยชน์จากความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงินของนักลงทุนทำให้สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงได้ โดยอาจจะมาจากการใช้พนักงานในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความรู้ความสามารถสูงซึ่งมีการจ่ายค่าจ้างในอัตราที่สูงหรือมีการนำเทคโนโลยีมาใช้ประกอบการตรวจสอบบัญชีส่งผลให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติงานที่สูงจึงมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงตามไปด้วย ดังเช่น Palmrose (1986a) กล่าวว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะให้บริการงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงและสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนที่สูง

(6) ความสามารถความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถและเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและใช้ระยะเวลาปฏิบัติงานน้อยกว่า ลดเวลาในส่วนที่ไม่จำเป็นโดยมีคุณภาพของงานตรวจสอบที่สูง เพราะฉะนั้นจึงสามารถกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่สูง โดยการศึกษากอง Craswell, Francis และ Taylor (1995) พบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรมจะสามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรม

(7) การให้บริการด้านอื่น

การให้บริการในด้านอื่นๆ ที่นอกเหนือจากงานตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีเดียวกันหรือสำนักงานสอบบัญชีเดียวกัน เช่น การให้บริการตรวจนับสินค้าคงเหลือปลายงวด การให้บริการด้านภาษีอากร หรือการให้บริการวางระบบบัญชี ซึ่งการให้บริการด้านอื่นดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีเกิดความเชื่อมั่นในข้อมูลกิจการมากขึ้นและลดความเข้มงวดในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เนื่องจากให้ความไว้วางใจกับระบบที่ตนดูแลจึงมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่ต่ำ รวมไปถึงรายได้ที่เกิดจากค่าบริการอื่นๆ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมต่ำกว่าระดับปกติเพื่อมิให้สูญเสียรายได้ที่ได้รับจากการให้บริการอื่น ซึ่งได้อ้างถึงไว้ในการศึกษาของดวงกมล โฆษพันธ์ (2546)

2.2.3 ปัจจัยด้านอื่นๆ เช่น สภาพแวดล้อมทั่วไป สภาวะเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขันในตลาดกลุ่มธุรกิจให้บริการสอบบัญชี หรือกฎหมายที่ส่งผลกระทบต่อการให้บริการสอบบัญชี เช่น นโยบายการเปิดเสรีการค้าวิชาชีพสอบบัญชี โดยการเปิดเสรีการค้าวิชาชีพสอบบัญชีส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีจากต่างประเทศเข้ามาทำการแข่งขันในประเทศมากขึ้น โดยอาจเกิดการร่วมทุนระหว่างสำนักงานจากต่างประเทศกับสำนักงานในประเทศไทย ทำให้เกิดการแลกเปลี่ยน

ผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน ดังนั้นนโยบายดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อโครงสร้างทางการตลาดและทำให้มีการแข่งขันในด้านราคาของการให้บริการตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้สภาวะการแข่งขันในตลาดของธุรกิจที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีอาจเป็นเหตุให้สำนักงานสอบบัญชีต่างพากันลดราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีให้ต่ำลงเพื่อแย่งลูกค้าและเพิ่มส่วนแบ่งการตลาดให้มากขึ้น ในการลดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีจะทำให้กำไรของสำนักงานสอบบัญชีลดลง ดังนั้นวิธีการที่จะทำให้สำนักงานสอบบัญชีได้ผลกำไรกลับคืนมาคือ การลดจำนวนชั่วโมงในการทำงานและลดกระบวนการในการปฏิบัติการตรวจสอบลง ซึ่งได้อ้างถึงไว้ในการศึกษาของ กนก สุวรรณรัตน์ (2549)

2.3 งานวิจัยในอดีต

การศึกษาวิจัยในอดีตเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี มีดังต่อไปนี้

2.3.1 งานวิจัยในต่างประเทศ

Palmrose (1986a) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งจัดเก็บข้อมูลระหว่างปี 1980-1981 โดยใช้แบบสอบถามจาก 12 กลุ่มธุรกิจ จำนวน 1,186 บริษัท ได้รับการตอบกลับเป็นจำนวน 360 บริษัท คิดเป็น 30% มีสมมติฐานในการศึกษาว่าขนาดของสำนักงานสอบมีผลต่อจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี โดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีจำนวนที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กเนื่องจากมีคุณภาพของการตรวจสอบที่สูงกว่า ในการศึกษาได้จัดแบ่งสำนักงานสอบบัญชีออกเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก และสำนักงานที่ไม่ใช่ขนาดใหญ่ 8 อันดับแรก ใช้ Pricing Model Regression เป็นเครื่องมือในการศึกษา ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษามีดังนี้ ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรม (พิจารณาจากส่วนแบ่งตลาดของสำนักงานสอบบัญชีอุตสาหกรรมนั้นซึ่งคำนวณได้จากยอดขายของลูกค้าในอุตสาหกรรม) และขนาดของสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ได้กำหนดตัวแปรควบคุม ได้แก่ มูลค่าสินทรัพย์ของลูกค้า สถานประกอบการของลูกค้า จำนวนรายงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ลูกค้าต้องการ ประเภทของบริษัท (พิจารณาว่าเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน) และประเภทของอุตสาหกรรม โดยผลการศึกษาพบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์โดยตรงกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากบริษัทลูกค้าอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรมไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและพบว่าตัวแปรควบคุมทุกตัวมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

Craswell, Francis และ Taylor (1995) ได้ศึกษาผลกระทบของชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรมต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างจากบริษัทในประเทศออสเตรเลีย จำนวน 1,484 บริษัท จาก 23 กลุ่มอุตสาหกรรม ภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Industry Specialist Big 8) จะเรียกเก็บเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม (Non Industry Specialist Big 8) ซึ่งใช้วิธีการศึกษาโดยดูจากค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม และนำมาเปรียบเทียบกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม เกณฑ์ในการพิจารณาว่าสำนักงานสอบบัญชีใดมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในอุตสาหกรรม ดูจากส่วนแบ่งการตลาด (Market Share) ของสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่มอุตสาหกรรมหากเกินกว่าร้อยละสิบแสดงว่าสำนักงานสอบบัญชีนั้นมีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรม โดยผลการศึกษาพบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรมมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 8 อันดับแรกที่ไม่มีความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในกลุ่มอุตสาหกรรม

Johnstone และ Bedard (2001) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการตั้งราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีในการพิจารณาคงรับงาน โดยใช้ประมาณการชั่วโมงในการตรวจสอบเป็นหลัก ใช้ข้อมูลในช่วงเดือนพฤศจิกายน 1997 - สิงหาคม 1998 ด้วยการออกแบบสอบถามไปยังบริษัทต่างๆ 508 บริษัท ซึ่งได้รับการตอบกลับ 172 บริษัท สำหรับเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาคือการวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ปัจจัยที่นำมาศึกษาได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อทุน อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ประเภทของบริษัท ประเภทของอุตสาหกรรม ระดับความเสี่ยงในการตรวจสอบและการใช้บริการอื่นๆ ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการประมาณการชั่วโมงการทำงานมากที่สุดคือการให้บริการด้านอื่นๆ เพิ่มเติมของสำนักงานสอบบัญชี เพราะบริษัทลูกค้ามักมีความต้องการให้ระดับผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมในการปฏิบัติงาน เช่น เป็นที่ปรึกษาทางการเงินสำหรับการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ เนื่องจากพนักงานระดับบริหารจะมีอัตราผลตอบแทนต่อชั่วโมงในระดับสูงจึงส่งผลต่อราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และปัจจัยที่มีผลต่อการตั้งราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีในลำดับรองลงมาคือระดับความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตและข้อผิดพลาด ซึ่งหากบริษัทที่ตรวจสอบ

มีระดับความเสี่ยงที่สูงสำนักงานสอบบัญชีก็จะใช้เวลาในการวางแผนการตรวจสอบค่อนข้างมาก และส่งผลต่อการตั้งราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

Besacier และ Schatt (2007) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในฝรั่งเศส เก็บข้อมูลจากบริษัทที่มีการเปิดเผยค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีโดยสมัครใจในงบการเงินประจำปี 2002 จำนวน 127 บริษัท ไม่รวมธุรกิจในกลุ่มการเงิน ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ถดถอยแบบพหุคูณ โดยในการศึกษาครั้งนี้มีสมมติฐานว่าขนาดกิจการของลูกค้ามีผลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่จะมีจำนวนรายการค้าปริมาณมากส่งผลต่อระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานจึงทำให้มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่า และความเสี่ยงมีผลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี โดยได้จัดแบ่งประเภทของความเสี่ยงออกเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอก เช่น ประเภทอุตสาหกรรมของกิจการลูกค้า และความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น อัตราการเติบโตของกิจการ สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูงเสี่ยงต่อการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต้องใช้การตรวจสอบอย่างละเอียดเป็นพิเศษ และสถานการณ์ทางการเงินของกิจการ โดยขนาดของกิจการกำหนดจากสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด ประเภทอุตสาหกรรมของลูกค้าจัดแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ กิจการที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีและกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยี สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูงกำหนดจากอัตราส่วนลูกหนี้คงเหลือบวกสินค้าคงเหลือหารด้วยสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด อัตราการเติบโตของกิจการโดยกำหนดจากอัตราผลตอบแทนเฉลี่ย 3 ปีย้อนหลัง และสถานการณ์ทางการเงินซึ่งกำหนดจากอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านขนาดกิจการลูกค้า ประเภทอุตสาหกรรม อัตราการเติบโตของกิจการ สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูง และสถานการณ์ทางการเงินของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

Lui Ji-hong (2007) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศจีน ปี 2004 จากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 144 บริษัทที่มีการเปิดเผยค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด Shanghai และ Shenzhen โดยมีสมมติฐานว่าขนาดและความซับซ้อนของกิจการลูกค้า ความเสี่ยงในการตรวจสอบ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและระยะเวลาความสัมพันธ์กับลูกค้าจะมีผลต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ซึ่งได้พัฒนาตัวแบบจำลองมาจากงานวิจัยของ Simunic (1980) และใช้การวิเคราะห์ข้อมูลสหสัมพันธ์และวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ ปัจจัยด้านขนาดของกิจการโดยกำหนดจากจำนวนสินทรัพย์รวมและจำนวน

รายได้ ปัจจัยด้านความซับซ้อนของกิจการซึ่งกำหนดจากจำนวนบริษัทย่อยบริษัทร่วมและปัจจัยด้านความเสี่ยงในการตรวจสอบซึ่งกำหนดจากอัตราส่วนทุนหมุนเวียนเร็ว (Quick Ratio)

2.3.2 งานวิจัยในประเทศ

ศุภเชษฐ คุณาลักษณ์กุล, กนกวรรณ แซ่ตั้งและพรเทพ แต่มศิริชัย (2547) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจัดเก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชี งบการเงิน รายงานการประชุมผู้ถือหุ้น และแบบ 56-1 ประจำปี 2546 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 295 บริษัท ตัวแบบจำลองที่ใช้ศึกษามาจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีและจากงานวิจัยในอดีต ใช้วิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณ ซึ่งผลการศึกษพบว่าปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีประกอบด้วย รายได้รวม ค่าใช้จ่ายรวม ดอกเบี้ยจ่าย สินทรัพย์รวม หนี้สินรวม ทุนจดทะเบียนและทุนชำระแล้ว โดยมูลค่าของรายการเหล่านี้จะส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดวิธีการตรวจสอบบัญชี จำนวนรายการที่ใช้ตรวจสอบ ความยากง่ายของรายการบัญชี ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบและจำนวนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่จะต้องปฏิบัติตาม โดยปัจจัยดังกล่าวได้ส่งผลกระทบต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีด้วย

จากแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องข้างต้นสามารถสรุปได้ว่าปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีมีหลายปัจจัยด้วยกัน โดยการศึกษาในอดีตพบว่าส่วนใหญ่เป็นการศึกษาปัจจัยด้านลักษณะกิจการของลูกค้านับและปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งอาจมีสาเหตุเนื่องมาจากปัจจัยดังกล่าวน่าจะเป็นปัจจัยที่มีผลโดยตรงต่อค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี และผลที่ได้จากการศึกษาสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ในการประมาณจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่เหมาะสม

ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้ผู้ศึกษาจึงสนใจศึกษาเฉพาะด้านลักษณะของกิจการลูกค้านับที่สำนักงานสอบบัญชีใช้ในการพิจารณา เพื่อกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และปัจจัยด้านลักษณะของสำนักงานสอบบัญชีจากประเภทของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวมีการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนทั่วไป และสามารถวัดค่าได้แน่นอน ส่วนปัจจัยที่ไม่สามารถวัดค่าได้แน่นอนหรือเกณฑ์ในการวัดค่าตัวแปรทำได้ยากจะไม่นำมาศึกษาเนื่องจากอาจทำให้ผลการศึกษานำเชื่อถือ เช่น ระดับประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน คุณภาพงานสอบบัญชี สภาวะการแข่งขันของกลุ่มธุรกิจให้บริการตรวจสอบบัญชี รวมถึงปัจจัยที่เป็นข้อมูลที่ไม่มีการเปิดเผยต่อสาธารณชนทั่วไปของสำนักงานสอบบัญชี เช่น

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี อัตราค่าจ้างผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนพนักงานแต่ละระดับที่ใช้ในการปฏิบัติงาน จำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงาน เป็นต้น นอกจากนี้ ปัจจัยที่คาดว่าจะมีความสัมพันธ์ต่อกันหรือคล้ายคลึงกัน การศึกษานี้ได้จัดรวมปัจจัยดังกล่าวเข้าด้วยกัน เช่น ปัจจัยด้านโครงสร้างทางการเงิน ความเสี่ยงทางการเงิน ผลการดำเนินงานและความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี ปัจจัยด้านปริมาณรายการค้าและขนาดกิจการ ลูกค้า ปัจจัยด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี เป็นต้น โดย Gujarati (1992) กล่าวว่าไว้ว่าการคัดเลือกตัวแปรอิสระเข้าสู่สมการไม่ควรมีจำนวนมากหรือน้อยจนเกินไป เนื่องจากการใส่ตัวแปรอิสระมากเกินไปในแบบจำลองจะทำให้ความเที่ยงตรง (Precision) ของค่าสัมประสิทธิ์แต่ละตัวลดลง และยิ่งใช้ตัวแปรอิสระมากค่าระดับความเป็นอิสระ (Degree of Freedom: $df = k - n - 1$ เมื่อ k คือจำนวนตัวแปรอิสระ n คือจำนวนครั้งของการสังเกต) จะเหลือน้อยลงทำให้คุณภาพของสมการถดถอยมีคุณภาพต่ำลงและแสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระไม่ชัดเจนและนำไปสู่โอกาสในการยอมรับสมมติฐานที่ผิด (เป็น Type II Error) ทั้งนี้เพื่อให้ตัวแบบที่ใช้ในการศึกษามีความเหมาะสมให้ผลเป็นที่น่าเชื่อถือ และจากเหตุผลที่กล่าวในข้างต้นสามารถสรุปตัวแปรอิสระที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้ได้จำนวน 5 ตัวแปรดังต่อไปนี้

- (1) ขนาดกิจการ
- (2) ความซับซ้อนของกิจการ
- (3) ความเสี่ยงในการดำเนินงาน
- (4) การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี
- (5) ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี