

บทที่ 3

การพัฒนาสมมติฐานและระเบียบวิธีการศึกษา

ในบทนี้จะกล่าวถึงการพัฒนาสมมติฐานการศึกษา กรอบแนวคิด ตัวแปรและการวัดค่า ประชากรและการเลือกตัวอย่าง การเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 การพัฒนาสมมติฐาน

จากแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในบทที่ 2 ผู้ศึกษาได้กำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษารุ่นนี้ประกอบไปด้วย 5 ตัวแปร ได้แก่ ขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่น ๆ จากสำนักงานสอบบัญชี และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยมีเหตุผลในการเลือกกำหนดตัวแปรอิสระอยู่บนพื้นฐานของงานวิจัยเชิงประจักษ์ในอดีตและแนวคิดดังต่อไปนี้

(1) ขนาดกิจการ (Auditee Size)

กิจการขนาดใหญ่จะมีปริมาณของรายการค้าจำนวนมาก ซึ่งส่งผลต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและระยะเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยนงลักษณ์ ทองประดับเพชร (2547) กล่าวว่าไว้ว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงินและดวงกลม โฆษพันธ์ (2546) ได้กล่าวว่าเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่ากิจการขนาดใหญ่ต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบงบการเงินมาก ส่งผลให้มีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่มากไปด้วย ซึ่งการศึกษาในครั้งนี้ผู้ศึกษาได้กำหนดเกณฑ์ในการวัดขนาดกิจการจากจำนวนรายได้รวม เนื่องจากคาดว่าจำนวนรายได้น่าจะเป็นปัจจัยที่มีผลโดยตรงต่อปริมาณรายการค้าของกิจการและมีความสัมพันธ์โดยตรงต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีมากที่สุด ดังนั้นผู้ศึกษาจึงตั้งสมมติฐานดังนี้

H1 ขนาดกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

(2) ความซับซ้อนกิจการ (Auditee Complexity)

กิจการที่มีบริษัทย่อยจำนวนมากย่อมมีโอกาสที่จะแสดงตัวเลขทางบัญชีผิดพลาดสูง โดยเฉพาะจำนวนเงินของรายการที่เกี่ยวข้องกัน การกำหนดราคาโอนที่เหมาะสม รวมไปถึงการจัดทำงบการเงินรวม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีจึงต้องใช้ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ โดยผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะมีอัตราเงินเดือนที่สูงส่งผลให้ต้นทุนการ

ตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้นและมีผลต่อจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่มากขึ้น ผู้ศึกษาจึงตั้งสมมติฐานดังนี้

H2 ความซับซ้อนกิจการมีความสัมพันธ์ทางบวกกับจำนวนค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

(3) ความเสี่ยงในการดำเนินงาน (Leverage)

โครงสร้างเงินลงทุนสามารถใช้เป็นตัวชี้วัดความมั่นคงในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในอนาคตได้ (Going Concern) โดยกิจการที่มีเงินลงทุนส่วนใหญ่มาจากเจ้าหนี้อาจส่งผลให้เกิดปัญหาในการจ่ายชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้ในอนาคต ถือว่ามีความเสี่ยงในการดำเนินงานสูงในการจ่ายชำระคืนเงินต้นและดอกเบี้ย โดย Lloyd and Cocco (1994) ได้กล่าวไว้ว่าในการพิจารณารับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินโครงสร้างเงินลงทุนของลูกค้าเพื่อพิจารณาถึงความสามารถในการชำระหนี้ ซึ่งถือเป็นสิ่งสำคัญในการประเมินความเสี่ยงของลูกค้าระหว่างการตัดสินใจรับงานสอบบัญชี ดังนั้นจึงอาจถือได้ว่าโครงสร้างเงินลงทุนมีผลต่อความเสี่ยงในการดำเนินงานของลูกค้า โดยส่งผลต่อการพิจารณารับงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีถึงความเสี่ยงหรือโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดของข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังมากขึ้นและใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ผู้ศึกษาจึงตั้งสมมติฐานดังนี้

H3 ความเสี่ยงในการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ทางบวกกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

(4) การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี (Non-Audit Service)

กรณีที่กิจการมีการใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีประจำปี ผู้สอบบัญชีเกิดความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่แสดงในงบการเงินมากขึ้นเนื่องจากตนมีส่วนดูแล ทำให้ลดความเข้มงวดในการปฏิบัติงานตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีลดน้อยลง ส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีลดลง ผู้ศึกษาจึงตั้งสมมติฐานดังนี้

H4 การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ทางลบกับค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

(5) ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Type of Auditor)

กิจการเลือกใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 ซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และมีชื่อเสียงเป็นที่รู้จักอย่างแพร่หลาย เนื่องจากต้องการให้งบการเงินของตนมีความน่าเชื่อถือเพื่อประโยชน์ในการลงทุนเพราะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จะมีมาตรฐานในการปฏิบัติงานที่เป็นสากลและเป็นที่ยอมรับกันในระดับนานาชาติมีการนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการปฏิบัติงาน รวมถึงการจ้างพนักงานที่มีความรู้ความสามารถและความเชี่ยวชาญสูง

การวัดค่าข้อมูลของตัวแปรอิสระ มีดังนี้

(1) ขนาดกิจการ (Auditee Size)

จัดเก็บข้อมูลขนาดกิจการ จากจำนวนรายได้รวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้หน่วยเป็นล้านบาท

(2) ความซับซ้อนกิจการ (Auditee Complexity)

จัดเก็บข้อมูลความซับซ้อนกิจการจากจำนวนบริษัทย่อยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้หน่วยเป็นบริษัท

(3) ความเสี่ยงในการดำเนินงาน (Leverage)

จัดเก็บข้อมูลความเสี่ยงในการดำเนินงานกิจการ จากอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีหน่วยเป็นเท่าซึ่งมีสูตรในการคำนวณ ดังนี้

$$\text{Leverage} = \frac{\text{TL}}{\text{TE}} \times 100 \quad (\text{สมการที่ 3.1})$$

โดยที่

Leverage	=	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น
TL	=	หนี้สินรวม
TE	=	ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม

(4) การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานตรวจสอบบัญชี (Non-Audit Service)

จัดเก็บข้อมูลจากการใช้บริการอื่นจากสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันโดยพิจารณาว่ามีการใช้บริการด้านอื่นๆ เช่น การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ การตรวจสอบการปฏิบัติตามเงื่อนไขสัญญา การตรวจสอบรายได้และสังเกตการณ์การทำลายสินค้า บริการด้านกฎหมาย และภาษี บริการสอบทานค่าลิขสิทธิ์ เป็นต้น นอกเหนือจากบริการตรวจสอบบัญชีประจำปีจากสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นผู้สอบบัญชีประจำปีหรือไม่ ดังนั้นผู้ศึกษาจึงได้กำหนดตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ที่ใช้แทนการใช้บริการด้านอื่นๆ ดังนี้

- มีการใช้บริการด้านอื่นๆ แทนค่าเท่ากับ 1
- ไม่มีมีการใช้บริการด้านอื่นๆ แทนค่าเท่ากับ 0

(5) ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (Type of Auditor)

จัดเก็บข้อมูลจากประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยพิจารณาว่าเป็นการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 ได้แก่ บริษัทเคพีเอ็มจี ออดิท จำกัด, บริษัทดีลอยท์ ทัช ไร้มัทสึ ไชยศ จำกัด, บริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด และบริษัทสำนักงาน

เอนส์ท แอนด์ ยัง จำกัด หรือเป็นการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานที่ไม่ใช่กลุ่ม BIG 4 ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้กำหนด ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ที่ใช้แทนประเภทสำนักงานสอบบัญชี ดังนี้

- ตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม BIG 4 แทนค่าเท่ากับ 1
- ตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่อยู่ในกลุ่ม BIG 4 แทนค่าเท่ากับ 0

จากข้อมูลข้างต้นสามารถสรุปรายละเอียดของตัวแปร การวัดค่าข้อมูลของตัวแปรและ ทิศทางของความสัมพันธ์ที่คาดหวังของตัวแปรอิสระต่อตัวแปรตาม ดังตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 รายละเอียดของตัวแปร การวัดค่าและทิศทางความสัมพันธ์ที่คาดหวังของตัวแปรอิสระ ต่อตัวแปรตาม

ตัวแปร	ชื่อตัวแปร	การวัดค่า	ทิศทาง ความสัมพันธ์ ที่คาดหวัง
ตัวแปรตาม - ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ บัญชี	FEE	จำนวนเงิน (หน่วย: บาท)	
ตัวแปรอิสระ - ขนาดกิจการ	SIZE	จำนวนรายได้รวม(หน่วย: ล้านบาท)	+
- ความซับซ้อนกิจการ	COMPLEX	จำนวนบริษัทย่อย(หน่วย: บริษัท)	+
- ความเสี่ยงในการดำเนินงาน	LEV	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (หน่วย: เท่า)	+
- การใช้บริการด้านอื่น ๆ	NOAUDIT	การใช้บริการอื่น (แทนค่า 0 / 1)	-
- ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	AUDITOR	ตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานสอบ บัญชีในกลุ่ม BIG 4 (แทนค่า 0 / 1)	+

3.3 ประชากรและการเลือกตัวอย่าง

3.3.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษา

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างปี 2548-2550

3.3.2 เกณฑ์ในการเลือกตัวอย่าง

- (1) เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการเปิดเผยจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีประจำปีในงบการเงินประจำปีพ.ศ. 2548-2550
- (2) ไม่เป็นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน รวมทั้งบริษัทที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินและบริษัทที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดซึ่งอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ (Non-Performing Group) เนื่องจากบริษัทที่ตรวจสอบงบการเงินโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหน่วยงานของราชการจะมีการกำหนดจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีอื่น ส่วนบริษัทในกลุ่มธุรกิจการเงิน ได้แก่ หมาจวนคาร หมาจวนเงินลงทุนหลักทรัพย์ หมาจวนประกันภัยและประกันชีวิต เนื่องจากกลุ่มธุรกิจดังกล่าวจะมีการรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่แตกต่างจากหมาจวนธุรกิจอื่นและบริษัทที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนดซึ่งอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการจะมีลักษณะโครงสร้างทางการเงินที่แตกต่างจากปกติ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่ออัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

- (3) มีคุณสมบัติครบถ้วน โดยมีตัวแปรครบตามแบบจำลองที่ต้องการศึกษาทั้ง 3 ปี

3.3.3 ขนาดของตัวอย่าง

บริษัทที่มีคุณสมบัติครบตามเกณฑ์การเลือกตัวอย่างมีจำนวน 534 ข้อมูล (ตามตารางที่ 3.2)

ตารางที่ 3.2 จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

รายละเอียด	ปี พ.ศ.			รวม
	2548	2549	2550	
จำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ¹ (ไม่รวมบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ใหม่ กองทุนรวม)	476	488	471	1,405
หัก กลุ่มธุรกิจการเงิน ¹ (ธนาคาร สถาบันการเงิน บริษัทเงินทุนและหลักทรัพย์ บริษัทประกันภัยและประกันชีวิต)	68	67	66	201
หัก บริษัทที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน	4	4	4	12
หัก บริษัทที่แก้ไขการดำเนินงานไม่ได้ตามกำหนด ซึ่งอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ ¹	41	17	21	79
คงเหลือ	363	400	380	1,143
หัก บริษัทที่ไม่เปิดเผยค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี	138	144	123	405
หัก บริษัทที่เปิดเผยข้อมูลไม่ครบทั้ง 3 ปี	47	78	79	204
คงเหลือ	178	178	178	534
หัก ข้อมูลที่มีค่าผิดปกติ ²	3	3	3	9
คงเหลือสุทธิ	175	175	175	525

หมายเหตุ

¹ ที่มาจากข้อมูลสถิติการซื้อขายหลักทรัพย์ประจำปี (FACT BOOK) ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

² พิจารณาข้อมูลที่มีค่าผิดปกติด้วยวิธี Casewise Diagnostics ซึ่งแสดงข้อมูลผิดปกติที่มีค่ามากกว่าหรือน้อยกว่า ± 3 เท่าของส่วนเบี่ยงเบน และพิจารณาแผนภาพการกระจายข้อมูล (Scatter Plot)

3.4 วิธีการศึกษา

3.4.1 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ในการศึกษาครั้งนี้ จัดเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งทุติยภูมิ (Secondary Data) ที่เผยแพร่ บนเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมถึงศึกษาข้อมูลจากหนังสือ บทความ ตำราทางวิชาการ เอกสารออนไลน์และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

(1) ข้อมูลจำนวนเงินค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี (Audit Fee) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จัดเก็บข้อมูลจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(2) ข้อมูลตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ใช้ในการศึกษา เช่น จำนวนรายได้รวม จำนวนบริษัทย่อย อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชีและประเภทของสำนักงานสอบบัญชี เก็บข้อมูลจากงบการเงิน รายงานประจำปี และแบบ 56-1

3.4.2 การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้ศึกษาทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยวิธีการทางสถิติ โดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นของตัวแปร ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่ามัธยฐาน (Median) ค่าสูงสุด (Maximum) ค่าต่ำสุด (Minimum) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยแบบพหุคูณเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีกับขนาดกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน การใช้บริการด้านอื่นๆ และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยพิจารณาค่าสถิติจากระดับนัยสำคัญของค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยเปรียบเทียบกับระดับนัยสำคัญที่กำหนด ถ้าค่าที่ได้ น้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดแสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และพิจารณาทิศทางของความสัมพันธ์ของตัวแปรตามและตัวแปรอิสระซึ่งแสดงโดยเครื่องหมายบวกหรือเครื่องหมายลบที่สัมประสิทธิ์ของตัวแปรต่างๆ ในสมการถดถอย ถ้าค่าเป็นบวกแสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามเป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่ถ้าค่าเป็นลบแสดงว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามเป็นไปในทิศทางตรงข้ามกัน ซึ่งจะเป็นไปตามสมมติฐานถ้าระดับนัยสำคัญของค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอยน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนด (0.05) และมีเครื่องหมายแสดงทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระเป็นไปตามที่คาดหวัง

ตัวแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา มีดังนี้

$$FEE = \beta_0 + \beta_1 SIZE + \beta_2 COMPLEX + \beta_3 LEV + \beta_4 NOAUDIT + \beta_5 AUDITOR \quad (\text{สมการที่ 3.2})$$

โดยที่

- FEE : ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี (หน่วย: บาท)
 SIZE : ขนาดกิจการวัดค่าโดยใช้จำนวนรายได้รวม (หน่วย: ล้านบาท)
 COMPLEX : ความซับซ้อนกิจการวัดค่าโดยใช้จำนวนบริษัทย่อย (หน่วย: บริษัท)
 LEV : ความเสี่ยงในการดำเนินงานกิจการวัดค่าโดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (หน่วย: เท่า)
 NOAUDIT : การใช้บริการด้านอื่นๆ จากสำนักงานสอบบัญชี (แทนค่า 0/1)
 AUDITOR : ประเภทสำนักงานสอบบัญชี (แทนค่า 0/1)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
 Copyright© by Chiang Mai University
 All rights reserved