



ผลกระทบของรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่ในปีแรกตามมาตรฐานการสอบบัญชี
รหัส 700 (ปรับปรุง) ต่อค่าสอบบัญชี

The Impact of the New Independent Auditor's Report for the First Year
Relative to the Auditing Standards Code 700(Revised) on Audit Fees

ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ* ทศพร เลิศพิเชฐ และวีรสันต์ เข้มมณี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200

Teerachai Arunruangsirilert, Totsaporn Lertpichate and Veerasan Khemmanee

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

2 Prachan Road, Pranakorn, Bangkok 10200

Email : teerachai@tbs.tu.ac.th

บทคัดย่อ

รายงานผู้สอบบัญชีเป็นผลงานที่สำคัญของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นสิ่งที่ใช้สื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินและให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลดังกล่าว อย่างไรก็ตามรูปแบบของหน้ารายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปแบบใหม่ที่มีรายละเอียดมากขึ้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น จึงทำให้น่าจะมีผลต่อการเพิ่มค่าสอบบัญชีได้ การวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของการใช้รายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ในปีแรกต่อค่าสอบบัญชี การศึกษานี้ใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณวิเคราะห์ข้อมูลบริษัทที่อยู่ในกลุ่ม SET 100 ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี 2557 – 2559 จำนวนทั้งสิ้น 264 ตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่า การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีในปีแรกที่ใช้ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชี ในขณะที่พบว่าขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการ และผลการดำเนินงานที่ขาดทุน มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าสอบบัญชี

คำสำคัญ : ค่าสอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง)

Abstract

An auditor's report is the significant work of an auditor which is a tool to communicate to users of financial statements and provides assurance of the information. However, changed format of a new auditor's report which has more detail may require more work for the auditor so that it may result increasing of audit fees. This study thus aims explore effect of a changed

13 มีนาคม 2563/ 27 สิงหาคม 2563/ 14 มิถุนายน 2564

13 March 2020/ 27 August 2020/ 14 June 2021



auditor's report in the first year following the Thai Standards on Auditing No.700 (Revised) on audit fees. This study uses multiple regression analysis to observe data of firms in SET 100 of the Stock Exchange of Thailand from 2014 to 2016 totally 246 samples. Results show that the new auditor's report for the first year does not affect audit fees, while size, complexity of business, and loss operating results positively affect audit fees.

Keywords : Audit fees, Auditor's report, Thai Standards on Auditing 700 (Revised)

บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มเกิดขึ้นที่ประเทศอังกฤษ ซึ่งในอดีตถูกนำเสนอผ่านทางวาจา ด้วยการรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินให้กับที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้ทราบ ต่อมาเริ่มมีข้อบังคับของบริษัท ให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบไว้ต่อท้ายงบแสดงฐานะการเงินพร้อมทั้งลงลายมือชื่อกำกับไว้ในงบที่ตรวจสอบด้วย ซึ่งในปี พ.ศ. 2472 (ค.ศ. 1929) กฎหมายของประเทศไทยได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแนบรายงานการสอบบัญชีกับงบแสดงฐานะการเงินทุกครั้งที่มีการจัดทำรายงานดังกล่าว (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2556) สำหรับประเทศไทย รายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มต้นขึ้นในปี 2518 ซึ่งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์) ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานความถูกต้องของงบการเงินที่ตรวจสอบพร้อมทั้งระบุถึงขอบเขตที่รัดกุมและชัดเจนของการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งรายงานดังกล่าวนั้นถูกกำหนดรูปแบบของรายงานไว้เป็นมาตรฐานแล้ว จนถึงปัจจุบัน สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับปรับปรุงหลายฉบับ ซึ่งหนึ่งในการปรับปรุงนั้นคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีนี้ มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น จากการปรึกษารื้อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีที่เฉพาะเจาะจงของแต่ละกิจการ รวมถึงการอธิบายเหตุผลของการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบดังกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย ซึ่งอาจจะส่งผลต่อการกำหนดค่าสอบบัญชีที่มากขึ้นตามรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนไป ตามแนวคิด The Audit – Risk Perspective ที่ Jean and Karla (2004) ได้อธิบายว่า ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จะส่งผลให้ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้นและค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น จึงเป็นที่มาของคำถามสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ว่า รูปแบบและเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ในปีแรกที่ใช้มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีหรือไม่ งานวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเพื่อศึกษาผลกระทบของการใช้รายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ในปีแรกต่อค่าสอบบัญชี



การทบทวนวรรณกรรม

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Auditor's Report) คือการติดต่อสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้ หรือเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีจึงสามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ตามระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้กับผู้ใช้บริการ ได้แก่ รายงานการตรวจสอบงบการเงิน รายงานการสอบทานงบการเงิน รายงานการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน และรายงานการรวบรวมข้อมูล ซึ่งรายงานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแก่ผู้ใช้งบการเงินคือ รายงานการตรวจสอบงบการเงิน สมาชิกวิชาชีพบัญชีฯ จึงได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงินเพื่อเป็นแนวทางในการจัดรายงานของผู้สอบบัญชี โดยฉบับปรับปรุงนี้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนลำดับของย่อหน้าในการนำเสนอ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ถูกกล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การรายงานความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น การระบุข้อความว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ การเปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน การระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ การเปรียบเทียบรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงได้แสดงไว้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลง

รายงานผู้สอบบัญชีแบบเดิม	รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่
1. วรรณคดี	1. ความเห็น
2. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร	2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	3. ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ถ้ามี)
4. กระบวนการตรวจสอบ	4. ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น (ถ้ามี)
5. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น	5. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
6. ความเห็น	6. เรื่องอื่น ๆ (ถ้ามี)
7. ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น	7. ข้อมูลอื่น
8. เรื่องอื่น ๆ (ถ้ามี)	8. ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน
	9. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน

ที่มา : จากโฉมหน้าการสื่อสารในทศวรรษหน้า : การรายงานเชิงบูรณาการและรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่โดย สมชาย ศุภธาดา, 2559, วารสารวิชาชีพบัญชี, 12(34) : 106



แนวคิดในการกำหนดค่าสอบบัญชี

Lifschutz, Jacobi and Feldshtein (2010) ได้กล่าวถึงแนวคิดในการกำหนดค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่า การกำหนดค่าสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมี 2 แนวคิดด้วยกัน คือการกำหนดค่าสอบบัญชีจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (The Audit-Risk Perspective) และการกำหนดค่าสอบบัญชีจากคุณภาพของงานตรวจสอบตามความต้องการของกิจการที่ถูกตรวจ (The Demand – Based Perspective) โดยการกำหนดค่าสอบบัญชีจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี นั้นเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะใช้ประสบการณ์และดุลยพินิจในการประมาณค่าความเสี่ยงจากการสอบบัญชีออกมาเพื่อวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบไว้สูงทำให้ต้องเพิ่มระดับความต้องการจากหลักฐานการตรวจสอบที่มากขึ้น นั้นหมายถึงจะทำให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบมากขึ้นและส่งผลให้ค่าสอบบัญชียิ่งสูงขึ้นในที่สุด (Jean and Karla, 2004)

การกำหนดค่าสอบบัญชีในแนวคิดที่สองตาม Lifschutz, Jacobi and Feldshtein (2010) คือ การกำหนดค่าสอบบัญชีจากคุณภาพของงานตรวจสอบตามความต้องการของกิจการที่ถูกตรวจ ซึ่งตามแนวความคิดนี้เกิดจากความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบจากกิจการที่ถูกตรวจ ซึ่งหากกิจการที่ถูกตรวจต้องการระดับคุณภาพของงานตรวจสอบมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้มงวดกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ส่งผลให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และเป็นผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้นในที่สุด (Hardies, Breesch and Branson, 2015)

รายงานของผู้สอบบัญชีถือได้ว่าเป็นผลงานชิ้นสุดท้ายของการสอบบัญชี โดยผ่านกระบวนการสอบบัญชี ตั้งแต่การวางแผนงานตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบและการจัดทำรายงานผู้สอบบัญชี (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2552) ซึ่งจะเห็นได้ว่าในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการสอบบัญชียิ่งเกี่ยวข้องกับปริมาณงานของผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น ซึ่งจะส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นตามปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นด้วย (O’Keefe, King and Gaver, 1994) การพิจารณาปริมาณงานสอบบัญชียิ่งนั้น หากเป็นการรับงานในปีแรก ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีไว้สูงเนื่องจากยังไม่มีประสบการณ์อย่างชัดเจน ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับงานวิจัย ของ Ittonen, Miettinen and Vahamaa (2010) ที่ได้อธิบายว่าการรับงานสอบบัญชีปีแรกกับค่าสอบบัญชียิ่งมีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจการดำเนินงานของธุรกิจรวมถึงสภาพแวดล้อมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีไม่มีประสบการณ์มาก่อน ทำให้ต้องใช้ทรัพยากรในการปฏิบัติงานหรือชั่วโมงการปฏิบัติงานมากกว่าปกติ ซึ่งส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และเพื่อให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของกิจการและขนาดของกิจการ Simunic (1980) และ Krishnan, Song and Krishnan (2011) พบว่าขนาดของกิจการนั้นมีผลต่อค่าสอบบัญชีเป็นอย่างมากเนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่จะเพิ่มความซับซ้อนและความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้กับผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น จึงส่งผลให้ค่าสอบบัญชียิ่งสูงขึ้นในที่สุด (Lifschutz, Jacobi and Feldshtien, 2010)



นอกจากขนาดของกิจการแล้ว ความซับซ้อนทางธุรกิจ ซึ่งวัดจากส่วนงานดำเนินงานทางธุรกิจ (Segment) และจำนวนของบริษัทย่อย (Subsidiary) (Simunic, 1980) ยังมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชีด้วย (Carcello et al., 2002)

การประเมินความเสี่ยง

การประเมินสภาพแวดล้อมของกิจการการยังอาจรวมถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มาจากฝ่ายบริหาร อังคณา วานนท์วงศ์ (2554) พบว่าความสัมพันธ์ของคุณลักษณะคณะกรรมการบริษัททั้งในด้าน ความขยันหมั่นเพียร ความสามารถของคณะกรรมการบริษัท สัดส่วนของการถือหุ้นของคณะกรรมการบริษัท และขนาดของคณะกรรมการบริษัทนั้นมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าสอบบัญชี เนื่องจากกิจการที่มีคณะกรรมการบริษัทที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพจะทำให้ความเสี่ยงสืบเนื่องเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมนั้นต่ำ นำมาซึ่งการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่ต่ำและการลดใช้ทรัพยากรหรือชั่วโมงการตรวจสอบที่ต่ำลงด้วย รวมไปถึงค่าสอบบัญชีที่ต่ำลงในที่สุด ตามแนวความคิดของการกำหนดค่าสอบบัญชีจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ภายใต้กรอบแนวคิดการตรวจสอบ การเลือกรายการจากงบการเงินเพื่อทำการตรวจสอบจะอยู่ภายใต้แนวคิดการตรวจสอบตามความเสี่ยง (Risk based audit) ซึ่งบัญชีลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือถือได้ว่าเป็นบัญชีที่ขับเคลื่อนการดำเนินงานของกิจการ วิธีการที่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีอย่างหนึ่งคือการส่งหนังสือยืนยันยอดซึ่งจะใช้สำหรับยืนยันความมีตัวตนของลูกหนี้การค้า ณ วันสิ้นงวด และการสังเกตการณ์ ซึ่งอาจใช้กับการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด Simunic (1980) พบว่าทั้งสองบัญชีดังกล่าวเป็นบัญชีที่มีความเสี่ยงสูงทั้งเรื่องความมีตัวตนและการวัดมูลค่า จึงมีผลต่อความเสี่ยงและค่าสอบบัญชี งานวิจัยในอดีต Carcello et al. (2002) และ Lai, Srinidhi, Gul, and Tsui (2017) จึงใช้ทั้งสองบัญชีนี้เป็นตัวแปรควบคุมที่ส่งผลในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

ความเสี่ยงของผลการดำเนินงานของกิจการนั้นก็ส่งผลต่อค่าสอบบัญชีด้วยเช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นผลการดำเนินงานที่ขาดทุนหรือได้กำไร ซึ่ง Carcello et al. (2002) อธิบายว่ากิจการที่มีผลการดำเนินงานขาดทุน อาจส่งผลการประเมินความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องในขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ดังนั้นผลการดำเนินงานที่ขาดทุนนั้นจึงสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีผลการดำเนินงานเป็นบวกหรือมีกำไรจากการดำเนินงานก็จะเป็นการเพิ่มความเสี่ยงให้กับผู้สอบบัญชีด้วยเช่นกัน เนื่องจากผู้บริหารอาจถูกแรงกดดันจากนักลงทุนที่คาดหวังกับผลประกอบการที่ดี ตกแต่งกำไรทางบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงต้องให้ความสำคัญกับเรื่องดังกล่าวเพื่อไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้นความสามารถในการทำกำไรจึงมีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีในเชิงบวก (Charles, Glover and Sharp, 2010)

นอกจากนี้แล้วยังมีอีกงานวิจัยที่ชี้ให้เห็นถึงปริมาณงานของผู้สอบบัญชีกับค่าสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กันในเชิงลบ เช่น Goncharov, Riedl and Sellhorn (2014) ศึกษาผลกระทบจากการรายงานมูลค่ายุติธรรมกับค่าสอบบัญชี ซึ่งพบว่าบริษัทที่มีการใช้รายงานมูลค่ายุติธรรมนั้นค่าสอบบัญชีจะลดลง



เนื่องจากผู้สอบบัญชีลดปริมาณงานและต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบตามแนวคิดวิธีราคาทุน รวมถึง Krishnan et al. (2011) ที่ได้ศึกษาถึงผลกระทบของการนำมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 5 เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง การตรวจสอบการควบคุมภายในบนงบการเงิน (Internal control over financial reporting: ICFR) ที่ออก โดย PCAOB กับค่าสอบบัญชี ซึ่งพบว่าการนำมาตรฐานดังกล่าวมาใช้มีผลทำให้ค่าสอบบัญชีลดลงเนื่องจากการทดสอบการควบคุมดังกล่าวทำให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในความถูกต้องของข้อมูลจากประสิทธิภาพของระบบการ ควบคุมภายในและนำมาซึ่งการลดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระในช่วงสิ้นปี ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับปริมาณงาน ของผู้สอบบัญชีที่ลดลงและมีผลให้ค่าสอบบัญชีลดลงด้วยในที่สุด

คุณภาพของการตรวจสอบบัญชี

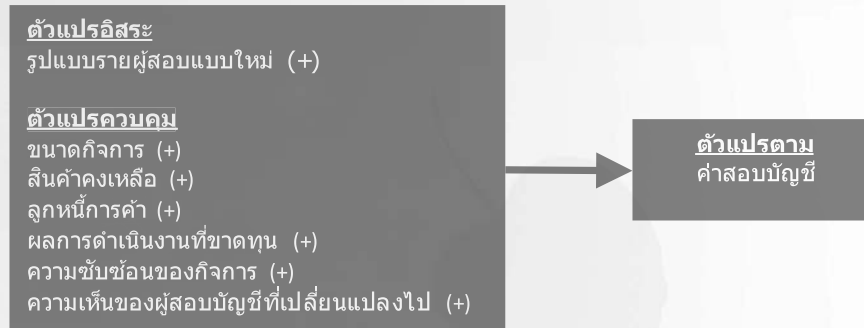
การจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีเป็นการสรุปผลการตรวจสอบในขั้นตอนสุดท้ายการตรวจสอบซึ่งจะ แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ Basioudis, Geiger and Papanastasiou (2006) อธิบายเกี่ยวกับการ แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีที่รับอนุญาตกับค่าสอบบัญชี ว่ามี ความสัมพันธ์กันในเชิงบวก เนื่องจากการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเป็นการแสดงความ เห็นอย่างมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานเพื่อ ค้นหาข้อเท็จจริงดังกล่าวเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่าข้อมูลบางส่วนในงบการเงินนั้นแสดงรายการที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริง อันเป็นผลทำให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นและสะท้อนไปยังค่าสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ในที่สุด ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Geiger and Rama (2003) ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกของค่าสอบบัญชี กับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ทว่า Defond, Raghunandan and Subramanyam (2002) และ กนิษฐา โสตามรรค (2554) กลับไม่พบความสัมพันธ์ของรูปแบบการแสดงความ เห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับค่าสอบบัญชี

สมมติฐานการวิจัย

จากการศึกษางานวิจัยที่กล่าวไว้ข้างต้น ความสัมพันธ์ของปริมาณงานผู้สอบบัญชีกับค่าสอบบัญชีได้ ถูกศึกษาผ่านหลายแง่มุมตั้งแต่ต้นกระบวนการสอบบัญชีจนถึงขั้นของการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบ บัญชี ซึ่งผลการศึกษาในอดีตแสดงให้เห็นว่า ถ้ากิจการมีความซับซ้อนหรือผู้สอบมีขั้นตอนการทำงานที่มากขึ้น จะส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ซึ่งการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ที่เริ่ม บังคับใช้สำหรับงบการเงินสำหรับที่มีงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 นั้น มีผลทำให้ผู้สอบ บัญชีต้องมีปริมาณงานที่ต้องทำในการสอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งอาจส่งผลต่อค่าสอบบัญชี รวมถึงตัวแปรอื่น ๆ ที่ อาจส่งผลต่อการขึ้นค่าสอบบัญชี โดยสมมติฐานสามารถแสดงได้ดังนี้ และเป็นไปตามความสัมพันธ์ที่แสดงเป็น กรอบแนวคิดการวิจัยรูปที่ 1

H1: รูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าสอบบัญชี

H2: ขนาดกิจการ สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้การค้า ผลการดำเนินงานที่ขาดทุน ความซับซ้อนของกิจการ และความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าสอบบัญชี



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีการวิจัย

การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่ามีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีหรือไม่ โดยมีสมมติฐานของการศึกษาคือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลต่อค่าสอบบัญชี ซึ่งกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ได้แก่บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มดัชนี SET100 ที่มีข้อมูลสมบูรณ์และเพียงพอตรงตามสมมติฐานการวิจัย เก็บข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี ตั้งแต่ปี 2559-2557 ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีระหว่างปี 2559 – 2557 และบริษัทที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินเป็นปีแรก เนื่องจากการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีหรือกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบงบการเงินในปีแรก ผู้สอบบัญชีอาจยังไม่มีความรู้ความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบ จึงจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรหรือชั่วโมงในการตรวจสอบมากกว่าปกติ จึงทำให้ค่าสอบบัญชีของกิจการที่รับตรวจปีแรกนั้นสูงกว่าปกติ ผู้วิจัยจึงไม่รวมกลุ่มตัวอย่างดังกล่าวในการศึกษา ซึ่งบริษัทฯ ที่ผ่านการคัดกรองมีจำนวน 82 บริษัท เก็บข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี รวมตัวอย่างทั้งสิ้น 246 ตัวอย่าง

งานวิจัยชิ้นนี้เป็นการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาและการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน โดยนำวิธีการทางสถิติมาทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระและตัวแปรควบคุมว่ามีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามหรือไม่ โดยแบบจำลองที่ใช้ในการหาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระที่มีต่อตัวแปรตาม เป็นแบบจำลองที่อ้างอิงจากงานวิจัยในอดีตที่มีลักษณะคล้ายกัน (Krishnan et al., 2011) มีรูปแบบดังนี้

$$AF = \beta_0 + \beta_1 NEWREP_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 INVEN_{i,t} + \beta_4 AR_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 COMPLEX_{i,t} + \beta_7 OPINION_{i,t} + \varepsilon_i$$



โดย	AF	คือ ค่าสอบบัญชี วัดโดยใช้ลอการิทึมธรรมชาติของค่าสอบบัญชี
	NEWREP	คือ การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชี วัดโดยใช้ตัวแปรหุ่นแทนค่าให้ 1 แทนรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กล่าวคือแทนรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2559 และให้ 0 แทนรายงานผู้สอบบัญชีที่มีรูปแบบและเนื้อหาไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กล่าวคือ แทนรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2558 – 2557
	SIZE	คือ ขนาดของกิจการ วัดโดยใช้ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
	INVEN	คือ สินค้าคงเหลือ วัดโดยใช้สัดส่วนของสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
	AR	คือ ลูกหนี้การค้า วัดโดยใช้สัดส่วนของลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นงวด
	LOSS	คือ ผลการดำเนินงานที่ขาดทุน แทนค่าให้ 1 แทนผลการดำเนินงานที่ขาดทุนในช่วง 3 ปี และให้ 0 แทนผลการดำเนินงานที่ไม่ขาดทุนในช่วง 3 ปี
	COMPLEX	คือ ความซับซ้อนของกิจการ วัดโดยใช้ค่ากรณฑ์ที่สอง (Square Root) ของจำนวนบริษัทย่อยที่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม
	OPINION	คือ ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แทนค่าให้ 1 แทนความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และให้ 0 แทนความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบที่ไม่เปลี่ยนแปลงไป

นอกจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากวิธีการทางสถิติแล้ว การศึกษานี้ยังได้ใช้วิธีสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดค่าสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 2 ท่าน ซึ่งเป็นผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ โดยการสัมภาษณ์จะทำหลังจากการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้เพื่อให้ได้ผลการวิเคราะห์ที่สมเหตุสมผลมากที่สุด

ผลการศึกษา

จากตารางที่ 2 และ ตารางที่ 3 แสดงให้เห็นว่าจำนวนตัวอย่างจำนวน 246 ตัวอย่างประกอบด้วยข้อมูลของ 82 บริษัท ย้อนหลัง 3 ปี ตั้งแต่ปี 2559 – 2557 ซึ่งอยู่ในหมวดหมู่อุตสาหกรรมที่กำหนดโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 7 อุตสาหกรรม โดยแบ่งเป็น อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 25 บริษัท อุตสาหกรรมบริการ 19 บริษัท อุตสาหกรรมธุรกิจทรัพยากร 13 บริษัท อุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน 11 บริษัท อุตสาหกรรมเทคโนโลยี 7 บริษัท อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร 5 บริษัท และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม 2 บริษัท ซึ่งค่าสอบบัญชีโดยเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างคือ 12.09 ล้านบาท ซึ่งพบว่าค่าเฉลี่ยของอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม นั้นมีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ 67.68 ซึ่งหากพิจารณาอุตสาหกรรมบริการจะพบว่าเป็นอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุดคือ 6.52 ล้านบาท ซึ่งอาจเป็นเพราะบริษัทในอุตสาหกรรมบริการมี



สินทรัพย์ที่ขับเคลื่อนการดำเนินงานของกิจการน้อยกว่าอุตสาหกรรมอื่นซึ่งสะท้อนไปยังขนาดของกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับ Simunic (1980) ที่พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับค่าสอบบัญชี

ตารางที่ 2 การแจกแจงตัวแปรต่อเนื่องโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

ตัวแปร	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ค่าสอบบัญชี (ล้านบาท)	0.892	145.528	12.089	22.639
ค่าสอบบัญชี (ลอการิทึม)	2.270	8.163	6.715	0.547
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รวม (พันบาท)	0.074	2,944.230	248.361	625.468
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รวม(ลอการิทึม)	7.868	12.469	1.063	0.829
สัดส่วนสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม (ร้อยละ)	0.000	89.803	11.01	18.398
สัดส่วนลูกหนี้ต่อสินทรัพย์รวม (ร้อยละ)	0.021	92.687	17.33	22.836
จำนวนบริษัทย่อย (บริษัท)	0.000	194.000	11.544	20.742
จำนวนบริษัทย่อย (Square Root)	0.000	13.928	2.843	1.767

ที่มา : ข้อมูลของบริษัทที่อยู่ใน SET 100 ช่วงระหว่างปี 2557 - 2559



ตารางที่ 3 การแจกแจงค่าสอบบัญชีตามหมวดหมู่อุตสาหกรรมในปี 2559 – 2557 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา

หมวดหมู่อุตสาหกรรม	จำนวน บริษัท	ค่าสอบบัญชีปี 2559 (ล้านบาท)			ค่าสอบบัญชีปี 2558 (ล้านบาท)			ค่าสอบบัญชีปี 2557 (ล้านบาท)			ค่าเฉลี่ย โดยรวม
		ค่าเฉลี่ย	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	5	28.99	2.18	70.60	25.07	1.92	67.33	12.48	1.74	43.11	22.18
เทคโนโลยี	7	9.87	2.27	28.85	9.06	2.05	28.36	8.73	2.06	28.34	9.22
ทรัพยากร	13	21.57	1.10	141.39	21.19	0.94	145.53	19.27	0.89	112.66	20.68
ธุรกิจการเงิน	11	11.16	2.25	27.90	10.81	1.87	26.92	10.49	1.78	25.60	10.82
บริการ	19	7.35	1.15	25.86	6.59	1.06	23.17	5.62	0.94	21.17	6.52
สินค้าอุตสาหกรรม	2	73.94	6.87	141.00	65.56	7.11	124.00	63.54	7.09	120.00	67.68
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	25	7.44	1.41	55.29	6.81	1.20	50.94	6	1.06	40.18	6.75
รวม	82	13.30	1.10	141.39	12.34	0.94	145.53	10.65	0.89	120.00	12.09

ที่มา : ข้อมูลของบริษัทที่อยู่ใน SET 100 ช่วงระหว่างปี 2557 - 2559



ผลของสมการถดถอยจากตารางที่ 4 สามารถอธิบายได้ว่า การเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) แทนค่าด้วย (NEWREP) มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.048 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.111 ซึ่งไม่เป็นไปตามสมมติฐานของการวิจัย และหากพิจารณาตัวแปรควบคุมพบว่าขนาดของกิจการ แทนค่าด้วย (SIZE) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.173 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.000 หมายความว่าเมื่อกิจการมีขนาดที่ใหญ่ขึ้น (วัดจากลอการิทึมของสินทรัพย์รวมของกิจการ) ค่าสอบบัญชีจะเพิ่มมากขึ้นตามขนาดของกิจการ เช่นเดียวกับความซับซ้อนของกิจการ (วัดด้วยเกณฑ์ที่สองของจำนวนบริษัทย่อยของกิจการ) แทนค่าด้วย (COMPLEX) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.064 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.000 หมายความว่าเมื่อกิจการมีจำนวนบริษัทย่อยเพิ่มมากขึ้น ค่าสอบบัญชีของกิจการจะเพิ่มขึ้นตามจำนวนบริษัทย่อยที่เพิ่มขึ้นด้วย

นอกจากขนาดของกิจการและความซับซ้อนของกิจการที่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีโดยมีนัยสำคัญทางสถิติที่ร้อยละ 95 แล้ว ผลการดำเนินงานที่ขาดทุน แทนค่าด้วย LOSS ยังมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.173 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.007 หมายความว่าเมื่อกิจการมีผลการดำเนินงานที่ขาดทุน ค่าสอบบัญชีของกิจการจะเพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งต่างจากสินค้าคงเหลือ (วัดด้วยสัดส่วนของสินค้าคงเหลือต่อสินทรัพย์รวม) แทนค่าด้วย INVEN ที่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ -0.001 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.609 รวมถึงลูกหนี้การค้า (วัดด้วยสัดส่วนของลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม) แทนค่าด้วย AR ที่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.001 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.356 และ ความเห็นของผู้สอบบัญชี แทนค่าด้วย OPINION มีความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ -0.138 แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 พิจารณาค่า P-Value เท่ากับ 0.161

จากการสัมภาษณ์ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายตรวจสอบ (Senior Audit Manager) ผู้ซึ่งมีบทบาทเกี่ยวกับการกำหนดค่าสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) พบว่าปัจจัยหลักที่ใช้ในการกำหนดค่าสอบบัญชีนั่นคือขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งปัจจัยดังกล่าวจะส่งผลต่อการวางแผนงานตรวจสอบเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เพื่อคงไว้ซึ่งคุณภาพของงานตรวจสอบที่ออกไปสู่ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามหากมีปัจจัยอื่นที่ส่งผลต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบอันจะส่งผลให้ชั่วโมงการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ก็อาจจะนำปัจจัยดังกล่าวมาพิจารณาร่วมด้วย ทั้งนี้สำหรับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีนั่น เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น แต่ไม่ได้เพิ่มขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญ ซึ่งหากจำนวนชั่วโมงที่เพิ่มขึ้นนั้นไม่ได้ส่งผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อต้นทุนของการ



ตรวจสอบ หรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้นอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ทางสำนักงานสอบบัญชีก็อาจไม่พิจารณาปรับเพิ่มค่าสอบบัญชี

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

	Coefficient	Std. Error	Tolerance	VIF	Sig.
Constant	4.662	0.197			0.000
NEWREP	0.048	0.030	0.997	1.003	0.111
SIZE	0.173**	0.019	0.733	1.365	0.000
COMPLEX	0.064**	0.013	0.899	1.112	0.000
INVEN	-0.001	0.002	0.831	1.203	0.609
AR	0.001	0.001	0.853	1.173	0.356
LOSS	0.173**	0.064	0.863	1.158	0.007
OPINION	-0.138	0.098	0.960	1.041	0.161
R ²	0.673				
Adjusted R ²	0.661				
F-Statistic	53.969**				
Durbin	1.765				
Watson					
N	246				

Dependent Variable: AF

*,** ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาถึงความสัมพันธ์ของรูปแบบและเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กับค่าสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มดัชนี SET100 ซึ่งเก็บข้อมูลย้อนหลัง 3 ปี ตั้งแต่ปี 2559-2557 โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษานี้มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 82 บริษัท หรือ 246 ตัวอย่าง การหาความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามในครั้งนี้ใช้เครื่องมือทางสถิติที่เรียกว่า การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ และสัมภาษณ์ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำหนดค่าสอบบัญชีของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งผลการศึกษาพบว่าการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)



(สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) ไม่พบความสัมพันธ์ที่มีนัยทางสถิติกับค่าสอบบัญชี ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยในอดีตของ Basioudis, Geiger and Papanastasiou (2006) และ Geiger and Rama (2003) ที่พบว่าความสัมพันธ์ในทิศทางบวกระหว่างการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปกับค่าสอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่นี้ อาจไม่ได้เพิ่มภาระงานอย่างมีนัยสำคัญ เพราะความเห็นของผู้สอบบัญชีไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่นอกจากนี้ ปัจจัยที่สำนักงานสอบบัญชีใช้ในการกำหนดค่าสอบบัญชีอาจพิจารณาเฉพาะปัจจัยหลักที่ส่งผลกระทบต่อจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงาน ประกอบกับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยเป็นธุรกิจอย่างหนึ่งที่ยังคงต้องรักษาส่วนแบ่งทางการตลาด การปรับเพิ่มค่าสอบบัญชีในแต่ละปีจึงต้องคำนึงถึงการรักษาส่วนแบ่งทางการตลาดทั้งในปัจจุบันและอนาคต

อย่างไรก็ตามการศึกษานี้ ได้พบความสัมพันธ์ของตัวแปรควบคุมที่มีต่อตัวแปรตาม อันได้แก่ ขนาดของกิจการและความซับซ้อนของกิจการที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Goncharov, Riedl and Sellhorn (2014) โดยเมื่อกิจการมีขนาดบริษัทที่ใหญ่และซับซ้อน ค่าสอบบัญชีจะมีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อน ปริมาณรายการค้าทางบัญชีย่อมมีมาก อาจมีโอกาสแสดงตัวเลขทางการบัญชีที่ผิดพลาดสูง ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ชั่วโมงปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะนำมาซึ่งค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีที่สูงขึ้น นอกจากนี้ การศึกษายังพบว่ากิจการที่มีผลการดำเนินงานที่ขาดทุนที่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีในเชิงบวก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Carcello et al. (2002) เนื่องจากกิจการที่มีผลการดำเนินงานขาดทุนจะส่งผลต่อการประเมินความเสี่ยงของการดำเนินงานต่อเนื่องซึ่งจะมีผลต่อการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องหาหลักฐานเพื่อพิจารณาความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้นและต้องใช้ระยะเวลาในการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานที่ยาวนานกว่าปกติ นำมาซึ่งต้นทุนในการตรวจสอบที่สูงขึ้นเช่นเดียวกัน

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

การวิจัยนี้แสดงให้เห็นถึงผลของการเปลี่ยนแปลงแปลงรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีต่อค่าสอบบัญชี ทำให้ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลโดยเฉพาะคณะกรรมการตรวจสอบ สามารถเข้าใจถึงผลกระทบและการควบคุมเกี่ยวกับงานผู้สอบบัญชี รวมถึงเข้าใจปัจจัยที่ส่งผลต่องานการสอบบัญชี ทำให้สามารถใช้เป็นปัจจัยในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีได้อย่างเหมาะสมกับค่าสอบบัญชีที่เสนอ ในด้านผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีก็สามารถเตรียมความพร้อมในการจัดการเกี่ยวกับการเสนองานและค่าสอบบัญชีให้เหมาะสมกับงานที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดทั้งแก่ผู้รับบริการและผู้ประกอบวิชาชีพเอง นอกจากนี้ผลการศึกษาสามารถใช้อ้างอิงในการศึกษาต่อไปในอนาคต เกี่ยวกับผลกระทบของปัจจัยที่มีต่อค่าสอบบัญชี ทำให้เกิดความรู้ ความเข้าใจในเชิงทฤษฎีมากยิ่งขึ้น



ข้อจำกัดการวิจัยและข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้เป็นข้อมูลที่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีในปีแรกเท่านั้น ซึ่งหากศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบและเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีในปีต่อมา อาจทำให้ผลการศึกษาที่ได้แตกต่างไปจากการศึกษาในครั้งนี้ การศึกษาในอนาคตอาจจะขยายระยะเวลาในการศึกษารวมถึงอาจศึกษาปัจจัยอื่นที่อาจกระทบต่อค่าสอบบัญชี เช่น จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) หรือ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น ซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวได้อย่างลึกซึ้งมากขึ้น

บรรณานุกรม

- กนิษฐา โสตามรรค. (2554). *ความสัมพันธ์ระหว่างรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารกับค่าสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกลุ่มดัชนีหลักทรัพย์ SET 100 ปี พ.ศ. 2553*. สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันทะพร. (2552). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพมหานคร: หจก. ทีพีเอ็น เพรส.
- ศิลปะพร ศรีจันทะพร. (2556). *เตรียมพบกับรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ (อีกแล้ว)*. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 9(26), 12-17.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *การกำหนดและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)*. สืบค้นเมื่อ 13 กันยายน 2560, เว็บไซต์ http://www.fap.or.th/images/column_1479p3_59011/KAM_171159.pdf.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการ*. สืบค้นเมื่อ 15 ตุลาคม 2560, เว็บไซต์ [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%2000%20\(Revised\)_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%2000%20(Revised)_Final_21_12_58.pdf).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นเมื่อ 15 ตุลาคม 2560, เว็บไซต์ [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20\(Revised1\)_P_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20(Revised1)_P_Final_21_12_58.pdf).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นเมื่อ 18 ตุลาคม 2560, เว็บไซต์ [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TAS%20705%20\(Revised\)_P_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TAS%20705%20(Revised)_P_Final_21_12_58.pdf).
- สมชาย ศุภธาดา. (2559). *โฉมหน้าการสื่อสารในทศวรรษหน้า: การรายงานเชิงบูรณาการและรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่*. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12(34), 101-109.



- อังคณา วานนท์วงศ์. (2554). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกรรมการบริษัทกับค่าสอบบัญชี. สารนิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Basioudis, I. G., Geiger, M., A., and Papanastasiou, V. (2006). Audit Fees, Non-audit Fees, and Auditor reporting on UK Stressed Companies. *the National Auditing Conference*, March 2006, University of Manchester. Manchester.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., and Riley Jr, R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
- Charles, S. L., Glover, S. M., and Sharp, N. Y. (2010). The Association between Financial Reporting Risk and Audit Fees before and after the Historic Events Surrounding SOX. *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 15-39.
- Defond, M. L., Raghunandan, K., and Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern. *Auditing: Journal of Accounting Research*, (4), 1247.
- Geiger, M. A., and Rama, D. V. (2003). Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 53-69.
- Goncharov, I., Riedl, E. J., and Sellhorn, T. (2014). Fair Value and Audit Fees. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 210-241.
- Hardies, K., Breesch, D., and Branson, J. (2015). The Female Audit Fee Premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195.
- Ittonen, K., Miettinen, J., and Vahamaa, S. (2010). Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees? *Quarterly. Journal of Finance and Accounting*, 49(3), 113-139.
- Jean, C. B., and Karla, M. J. (2004). Audit Firm Portfolio Management Decisions. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 659-690.
- Krishnan, J., Song, H., and Krishnan, J. (2011). The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 1-27.
- Lifschutz, J., and 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, 109-116.
- Lai, K. M. Y., Srinidhi, B., Gul, F. A., and Tsui, J. S. L. (2017). Board Gender Diversity, Auditor Fees, and Auditor Choice. *Contemporary Accounting Research*, (3), 1681.



O'Keefe, T., King, R., and Gaver, K. (1994). Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13, 41-55.

Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161.