



ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อ
คุณภาพของรายงานทางการเงิน

โดย

นายเพชร พยับบรรณางกูร

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อ
คุณภาพของรายงานทางการเงิน

โดย

นายเพชร พยับบรรณางกูร



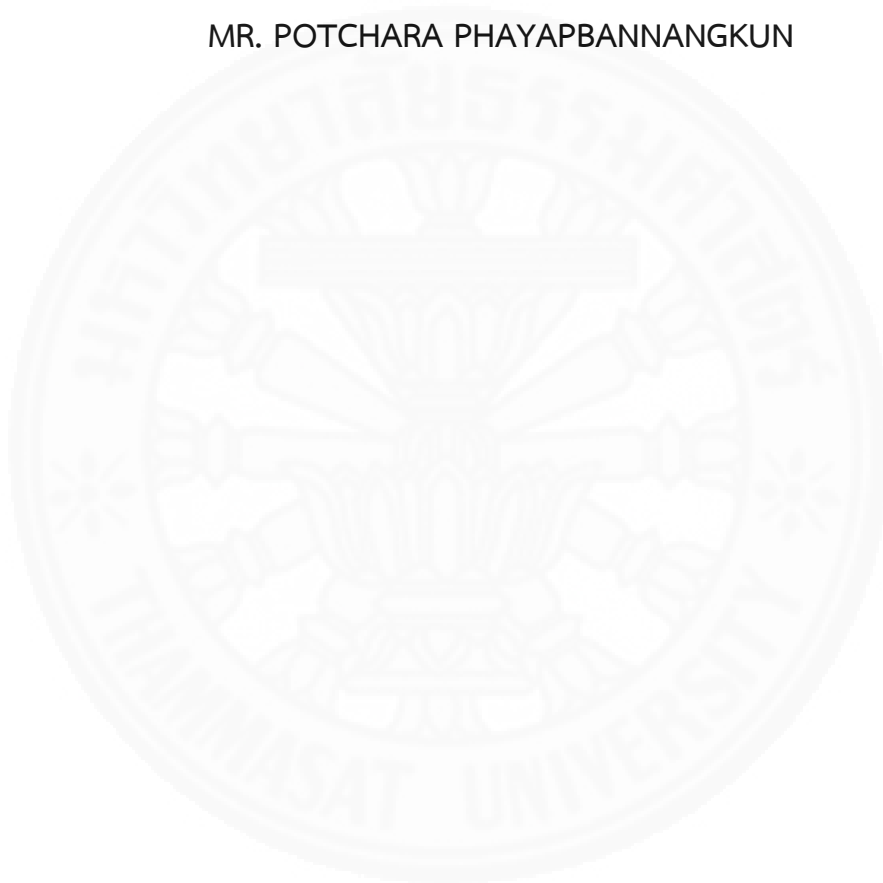
การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2558
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



THE EFFECT OF NON-AUDIT SERVICES FEES ON
FINANCIAL REPORTING QUALITY

BY

MR. POTCHARA PHAYAPBANNANGKUN



AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE
REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
INTEGRATIVE BUSINESS ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2015
COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นายเพชร พยับบรรณางกูร

เรื่อง

ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

บัญชีมหาบัณฑิต

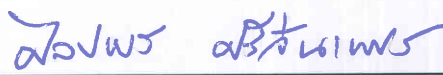
สาขาวิชาการบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ

เมื่อ วันที่ 13 พ.ค. 2559

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ


(รองศาสตราจารย์อัญชลี พิพัฒน์เสรีบุญ)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ


(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร)

คณบดี


(ศาสตราจารย์ ดร.ศิริลักษณ์ โรจนกิจอำนวย)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อ คุณภาพของรายงานทางการเงิน
ชื่อผู้เขียน	นายเพชร พยับบรรณางกูร
ชื่อปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ พาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีกับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ.2555-2557 เก็บข้อมูลจากแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ56-1) และรายงานประจำปีของบริษัท โดยกำหนดให้ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเป็นตัวแทนของคุณภาพของรายงานทางการเงิน ผู้วิจัยเลือกเฉพาะบริษัทที่เปิดเผยและมีค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี ซึ่งไม่รวมบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงินและกองทุนต่างๆ รวมไปถึงบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน รวมทั้งสิ้น 376 ตัวอย่าง

ผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างต่ำสุดและสูงสุดเท่ากับร้อยละ 0.17 และร้อยละ 90 ตามลำดับ อุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยของสัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีสูงสุดคือ อุตสาหกรรมทรัพยากร จากการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุพิจารณาถึงค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมพบว่า ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกับค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารที่เป็นตัวแทนของคุณภาพของรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

คำสำคัญ: คุณภาพของรายงานทางการเงิน, ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี, รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

Independent Study Title	THE EFFECT OF NON-AUDIT SERVICES FEES ON FINANCIAL REPORTING QUALITY
Author	Mr. Potchara Phayapbannangkun
Degree	Master of Accounting
Major Field/Faculty/University	Integrative Business Accounting Commerce and Accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Assistant Professor Sillapaporn Srijunpetch, Ph.D.
Academic Years	2015

ABSTRACT

The relationship between non-audit fee and financial reporting quality was examined for companies listed on The Stock Exchange of Thailand (SET) from 2012 to 2014. Data was derived from annual reports and disclosure reports concerning additional information (Form 56-1) and companies' annual reports. Absolute value of discretionary accrual represented financial reporting quality. Excluded were companies without non-audit fees, those in the financial industry or funds, or with incomplete data.

Results were that minimum and maximum values for the non-audit fee ratio were 0.17 and 90 percent and the resources industry had the highest mean ratio. Regression analysis, taking the non-audit fee of each industry into account, showed that the non-audit fee of property and construction, consumer products, and industrials industries had a positive significant relationship with the absolute value of discretionary accrual, representing financial reporting quality.

Keywords: Financial reporting quality, Non-audit fees, Discretionary accruals

กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระเล่มนี้จะไม่สำเร็จล่วงไปได้ด้วยดีหากปราศจากการช่วยเหลือ และการให้คำแนะนำต่างๆที่เป็นประโยชน์ในการจัดทำจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ ที่กรุณาสละเวลา และให้คำปรึกษาในเรื่องต่างๆมา โดยตลอดตั้งแต่การจัดทำ Proposal จนออกมาเป็นเล่มของการค้นคว้าอิสระที่สมบูรณ์ รวมไปถึง รองศาสตราจารย์อัญชลี พิพัฒน์เสริญ ประธานกรรมการค้นคว้าอิสระที่ได้ให้คำแนะนำเพื่อนำมาใช้ ทำให้การค้นคว้าอิสระมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบคุณเพื่อนๆในโครงการหลักสูตรควบตรี-โททางการบัญชีและบริหารธุรกิจ รุ่นที่ 6 ที่คอยช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการสืบค้นข้อมูล หรือการจัดทำการค้นคว้าอิสระในขั้นตอนต่างๆ ขอขอบคุณพี่ๆเจ้าหน้าที่หลักสูตรที่ให้ความช่วยเหลือประสานงานต่างๆ และที่ขาดไม่ได้กำลังใจจาก ครอบครัวที่มีให้เสมอมา ทำให้การค้นคว้าอิสระสำเร็จล่วงไปได้ด้วยดี

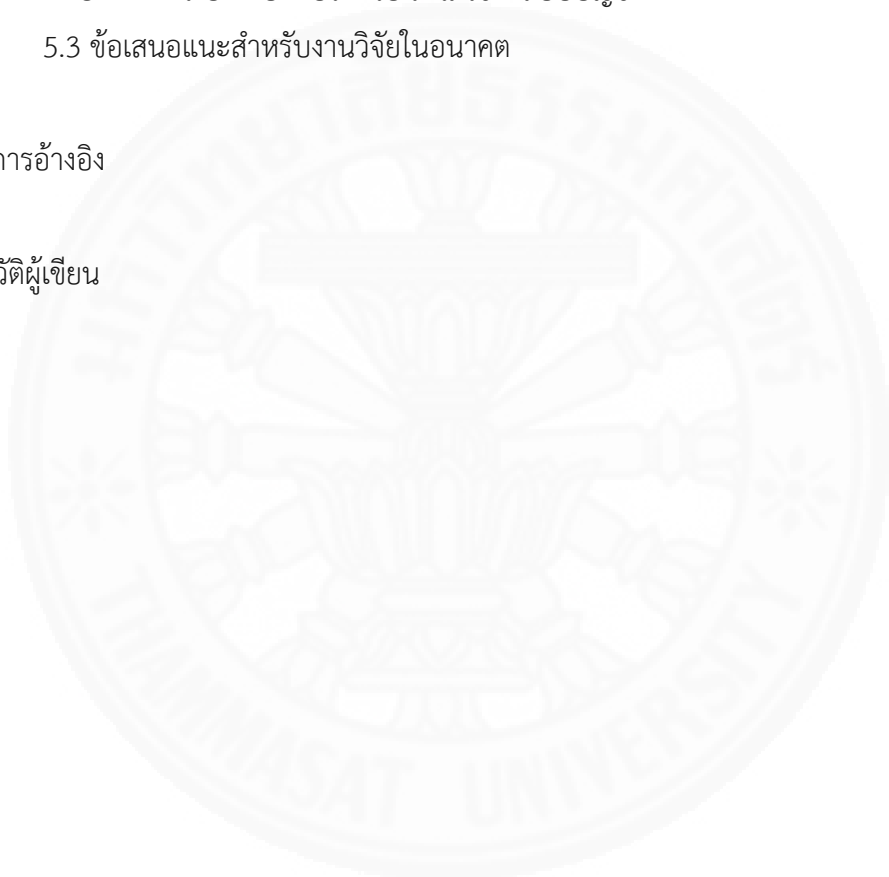
นายเพชร พยับบรรณางกูร

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
สารบัญตาราง	(7)
สารบัญภาพ	(8)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	3
1.3 ขอบเขตของงานวิจัย	4
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
1.4.1 ประโยชน์ต่อนักลงทุน	4
1.4.2 ประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่ออกกฎเกณฑ์ต่างๆ	4
1.4.3 ประโยชน์ต่อบริษัทสบบัญญัติ	4
บทที่ 2 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	5
2.1 แนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	5
2.1.1 การให้บริการของผู้สบบัญญัติ	5
2.1.2 ความเป็นอิสระของผู้สบบัญญัติ	7
2.1.3 คุณภาพของรายงานทางการเงิน	8

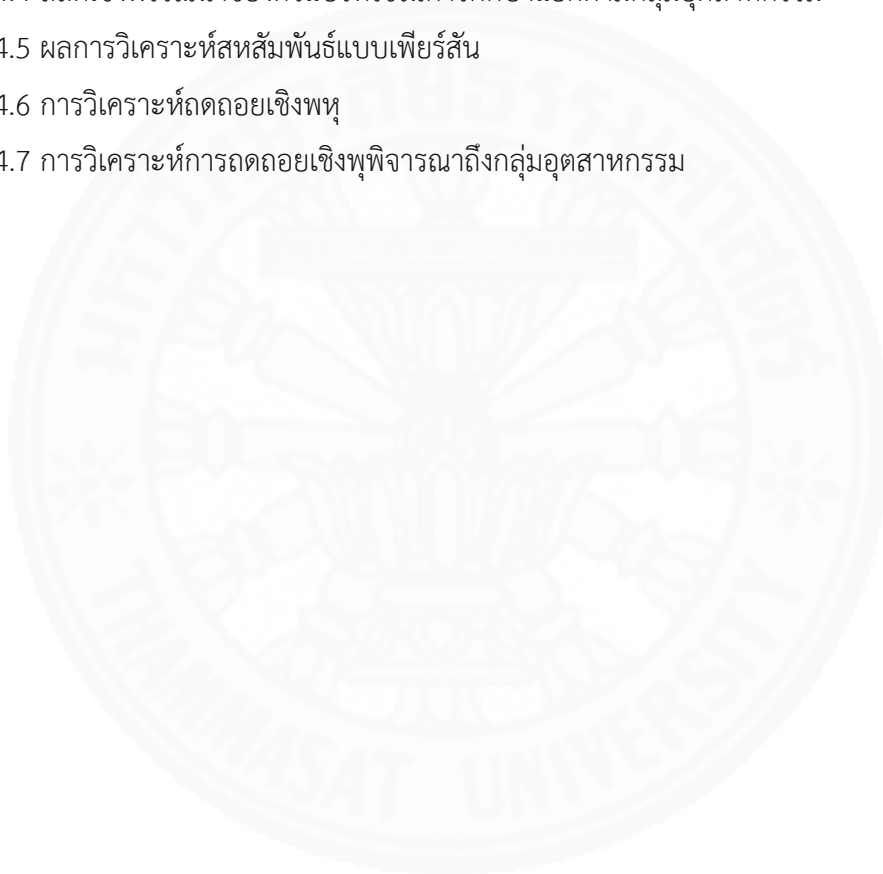
2.1.4 คุณภาพการสอบบัญชี	10
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	11
2.2.1 การให้บริการอื่นกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน	11
2.3 กรอบแนวคิดวิจัย	11
 บทที่ 3 วิธีการวิจัย	 12
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	12
3.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล	12
3.3 สมมติฐานงานวิจัย	13
3.4 ตัวแปรที่ใช้และการวัดค่าตัวแปร	13
3.4.1 ตัวแปรตาม	13
3.4.2 ตัวแปรอิสระ	14
3.4.3 ตัวแปรควบคุม	14
3.4.3.1 SIZE	14
3.4.3.2 GROWTH	14
3.4.3.3 OCF	14
3.4.3.4 AUDIT	15
3.5 แบบจำลอง	15
3.6 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล	16
3.6.1 สถิติเชิงพรรณนา	16
3.6.2 สถิติเชิงอนุมาน	16
 บทที่ 4 ผลการวิจัยและอภิปรายผล	 17
4.1 กลุ่มตัวอย่าง	17
4.2 การวิเคราะห์ทางสถิติเชิงพรรณนา	19
4.2.1 การวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน	19
4.2.1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน	23
4.3 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน	24

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	28
5.1 สรุปผลงานวิจัย	28
5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย	29
5.2.1 กลุ่มตัวอย่าง	29
5.2.2 การเปิดเผยค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี	29
5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต	29
รายการอ้างอิง	31
ประวัติผู้เขียน	34



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
4.1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา	19
4.2 จำนวนกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม	19
4.3 สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	20
4.4 สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม	22
4.5 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน	24
4.6 การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ	25
4.7 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุพิจารณาถึงกลุ่มอุตสาหกรรม	26



สารบัญภาพ

ภาพที่

หน้า

2.1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

12



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

หากกล่าวถึงชื่อ “ENRON” ทุกคนในแวดวงธุรกิจต่างรู้จักกันดี เนื่องจากเป็นกรณีศึกษาที่ทำให้ทั่วโลกตระหนักถึง และให้ความสำคัญกับความโปร่งใสในการทำงานของผู้บริหารบริษัท และความเป็นอิสระในการทำงานของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบและให้ความเห็นต่อรายงานทางการเงิน รวมไปถึงการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Corporate Governance) สิ่งที่เกิดขึ้นทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือว่าเป็นแม่แบบของการกำกับดูแลกิจการที่ดีของประเทศต่างๆทั่วโลก เกิดข้อสงสัยจากนานาประเทศถึงประสิทธิภาพและบทบาทของหน่วยงานที่กำกับดูแล เหตุการณ์การล่มสลายของ Enron ทำให้ตลาดหุ้นในประเทศสหรัฐอเมริกากระทบเป็นอย่างมาก นักลงทุนมีความเชื่อมั่นต่อผู้สอบบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องลดลง เพราะไม่มั่นใจในความถูกต้องของรายงานทางการเงินและข้อมูลที่บริษัทเปิดเผยสู่สาธารณะ รัฐบาลของสหรัฐอเมริกาได้ออกมาแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้น ในการศึกษาถึงปัญหาว่าเกิดขึ้นจากสาเหตุใด มีจุดบกพร่องตรงไหน และจะแก้ไขอย่างไร จึงนำไปสู่การออกกฎหมายใหม่มาฉบับหนึ่งเพื่อนำมาใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหรัฐอเมริกา

Sarbanes-Oxley Act (SOX) เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกาเพื่อปกป้องนักลงทุนจากการตกแต่งบัญชีของบริษัท และเพิ่มขอบเขตความรับผิดชอบของ CFO และ CEO ในเรื่องการควบคุมภายในและการรับรองความถูกต้องของรายงานทางการเงิน แบ่งออกเป็น 11 หมวด และมีสาระสำคัญใน 5 ประเด็น คือ 1. ความรับผิดชอบขององค์กรต่อการรายงานทางการเงิน 2. การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี 3. การประเมินการควบคุมภายในของฝ่ายบริหาร 4. การเปิดเผยข้อมูลปัจจุบันของผู้ออกตราสาร 5. บทลงโทษของการปลอมแปลงเอกสาร หลังจากที่ SOX ออกมาบังคับใช้ ประเทศอื่นๆตามภูมิภาคต่างๆก็ได้นำมาเป็นแบบอย่างเพื่อพัฒนาการกำกับดูแลกิจการที่ดีให้เข้ากับภูมิภาคและประเทศของตนเอง โดยในประเทศไทยมีการนำหลักการกำกับดูแลกิจการเข้ามาใช้หลังจากเกิดฟองสบู่แตกในปีพ.ศ. 2540 เพราะต้องทำตามเงื่อนไขของ IMF ที่ให้ประเทศที่กู้เงินจะต้องมีระบบการกำกับดูแล นอกจากการกำกับดูแลกิจการแล้ว ในส่วนของวิชาชีพบัญชีและการตรวจสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้มีการออกมาตรฐานการบัญชี รวมไปถึงมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อมากำกับดูแลการประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีในประเทศไทย นอกจากนี้ยังออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเพื่อใช้ในการควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี¹

ล่าสุดในเดือนกรกฎาคม ปี พ.ศ. 2558 สำนักข่าวเอเจนซีส์ ได้พาดหัวข่าวว่า “ประธานและผู้บริหารระดับสูงอีก 7 คนของ “โตชิบา” ยื่นใบลาออกในวันอังคาร (21 ก.ค.) เพื่อแสดงความรับผิดชอบกรณีอื้อฉาวแต่งบัญชีบริษัทยักษ์ใหญ่แห่งนี้ ให้กำไรเกินจริงมานานหลายปีรวมแล้วกว่า 1,200 ล้านดอลลาร์ ขณะที่ขุนคลังญี่ปุ่นวิจารณ์ว่า กรณีนี้น่าเสียใจอย่างยิ่ง เนื่องจากเกิดขึ้นขณะที่แดนอาทิตย์อุทัยพยายามฟื้นความเชื่อมั่นในสายตานักลงทุนทั่วโลก ด้วยการออกกฎหมายธรรมาภิบาลใหม่” จะเห็นได้ว่าเรื่องธรรมาภิบาลเป็นสิ่งที่สำคัญที่จะสะท้อนถึงความน่าเชื่อถือของบริษัท การที่บริษัทมีธรรมาภิบาลหรือการกำกับดูแลกิจการที่ดีจะส่งผลต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนด้วยเช่นกัน กรณีการตกแต่งบัญชีของโตชิบานี้เกิดจากที่ผู้บริหารคาดการณ์ผลการดำเนินงานไว้สูงเกินไป ทำให้ผู้บริหารระดับสูงและหัวหน้าแผนกมีวัตถุประสงค์ร่วมกันในการแต่งผลกำไร ขณะที่พนักงานปฏิบัติงานถูกกดดันให้มีส่วนร่วมในการทำบัญชีที่ไม่เหมาะสม ด้วยการเลื่อนการรายงานยอดขาดทุนหรือโอนต้นทุนบางอย่างไปไว้ปีถัดไป เมื่อเกิดเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นทำให้ความเชื่อมั่นของนักลงทุนลดลงเป็นอย่างมาก แต่คำถามที่ตามมาคือ ทำไมผู้สอบบัญชีถึงไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติเหล่านั้นได้ หรือผู้สอบบัญชีที่มีหน้าที่แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นอย่างไม่มีความเป็นอิสระ อาจมีการรู้เห็นกับผู้บริหารเช่นเดียวกับกรณีของ ENRON ก็เป็นไปได้

ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีถือเป็นอีกสิ่งทีถือว่าสำคัญมากในการทำให้รายงานทางการเงินถูกต้องและมีความน่าเชื่อถือ เพื่อเป็นเครื่องมือของนักลงทุนที่เอาไว้ใช้ในการตัดสินใจลงทุน ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีอาจรู้ได้จากสัดส่วนของค่าสอบบัญชี (Audit Fee) กับค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี (Non-audit Fee) หลายคนอาจไม่รู้จัก หรือไม่เข้าใจความหมายของคำว่า Non-audit Fee ซึ่ง Non-audit Fee เป็นการให้บริการของผู้สอบบัญชีในส่วนงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี เช่น การให้คำปรึกษาในเรื่องต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของภาษี หรือการควบรวมกิจการ เป็นต้น ดังจะเห็นได้จากบริษัทสอบบัญชี BIG 4 หลักๆแล้วก็จะให้บริการในเรื่องของการสอบบัญชี นอกจากนั้นยังมีแผนกอื่นๆที่เข้ามาสนับสนุนในการให้บริการลูกค้า ทั้งเรื่องภาษีซอฟต์แวร์ที่ใช้ หรือแม้แต่เรื่องการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของบริษัท โดยบริษัทที่จัด

¹ “ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี” หมายความว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และให้หมายรวมถึงหัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงาน หรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล ตามมาตรา ๑๑ ด้วย จาก ข้อ 3 ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19)

ทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องเปิดเผยข้อมูลค่าบริการไว้ในแบบ 56-1 และรายงานประจำปี โดยแยกค่าบริการออกเป็น 2 ส่วน คือ Audit Fee และ Non-audit Fee

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการเปิดเผยบทความที่ชื่อว่า “การเปิดเผยข้อมูล Non-audit Service สำคัญไฉน” ใน CG Corner เดือนกรกฎาคม 2558 มีข้อมูลจากผลการสำรวจรายงานการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียนปี 2557 พบว่า ร้อยละ 67 เปิดเผยค่าบริการอื่น (Non-audit Fee) ขณะที่ร้อยละ 33 ไม่เปิดเผยข้อมูลใดๆเลย อาจเป็นไปได้ว่า ในปีที่ผ่านมาไม่มีการใช้บริการอื่นจากผู้สอบบัญชี หรือมีแต่ไม่ได้เปิดเผยว่ามี ซึ่งหากไม่มีจะต้องมีการเปิดเผยด้วยว่า “ไม่มีค่าบริการอื่น” การเปิดเผยดังกล่าวเป็นการสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ดังตัวอย่างของ Intercontinental Hotel ได้มีการเปิดเผยและกล่าวถึงค่าบริการอื่นไว้อย่างละเอียด ซึ่งได้มีการให้ความเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบว่า “คณะกรรมการตรวจสอบได้พิจารณาให้ความเห็นชอบการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี (Non-audit services) ของสำนักงานของผู้สอบบัญชีแล้ว” ซึ่งหากผู้สอบบัญชีมีความอิสระแล้วก็นำไปสู่รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทำให้นักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่ได้รับนั้นสามารถนำมาใช้ในการตัดสินใจได้

รายงานทางการเงินถือเป็นเครื่องมือสำคัญของนักลงทุนที่จะนำข้อมูลต่างๆมาเพื่อใช้ในการวิเคราะห์นำไปสู่การตัดสินใจการลงทุน ถึงแม้ว่าบุคคลทั่วไปจะไม่ค่อยสนใจรายงานทางการเงินมากนัก แต่ถ้าหากมีข่าวเสียหายเกิดขึ้นกับบริษัทเกี่ยวกับการรายงานทางการเงินที่ผิดพลาด หรือเกิดการทุจริตจากการตกแต่งงบการเงิน ก็อาจเป็นผลเสียกับตัวบริษัทได้ บุคคลทั่วไปเหล่านั้นเองก็จะไม่สนับสนุนหรือบริโภคนผลิตภัณฑ์ต่างๆของบริษัทเหล่านั้นได้ การที่รายงานทางการเงินหรืองบการเงินได้ถูกตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างอิสระ ให้ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินนั้นได้รับความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น งานวิจัยนี้จึงสนใจในเรื่องความสัมพันธ์ของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีผ่านทางยอดค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่จะนำไปสู่รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่าง การให้บริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผ่านทางค่าสอบบัญชีและค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี กับคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ได้รับการตรวจสอบและมีการแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ อย่างไร เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการใช้งบการเงินของนักลงทุน

1.3 ขอบเขตของงานวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้ให้ความสำคัญกับบริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชีกับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยได้ทำการศึกษาจากข้อมูลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้ข้อมูลรายปี ตั้งแต่ปี พ.ศ.2553 ถึงปี พ.ศ. 2557 จำนวน 400 บริษัท ในส่วนของการศึกษาคุณภาพของรายงานทางการเงินจะใช้รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ในการวัดคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับงานของ Dickins ในปี 2006

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.4.1 ประโยชน์ต่อนักลงทุน

เพื่อเป็นอีกทางเลือกหนึ่งที่นักลงทุนสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการพิจารณาถึงคุณภาพของรายงานทางการเงิน ว่ารายงานทางการเงินที่ออกมานั้นมีคุณภาพมากน้อยเพียงใด รวมไปถึงถึงความเป็นอิสระในการสอบบัญชีที่สามารถพิจารณาได้จากค่าสอบบัญชีและค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี

1.4.2 ประโยชน์ต่อผู้มีหน้าที่ออกกฎเกณฑ์ต่างๆ

เพื่อเป็นข้อมูลแหล่งอ้างอิงให้กับสภาวิชาชีพบัญชีฯ หรือคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในการออกข้อบังคับหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ทั้งในเรื่องความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี

1.4.3 ประโยชน์ต่อบริษัทสอบบัญชี

เพื่อเป็นแนวทางในการวางแผนการดำเนินงานในการเข้าไปให้บริษัทลูกค้า ทั้งการสอบบัญชีและการให้บริการอื่น ให้เป็นไปตามแนวทางที่ควรจะเป็น เพื่อเป็นการป้องกันการเสียชื่อเสียงจากการที่รายงานทางการเงินที่ตรวจสอบมีคุณภาพที่ไม่ดีพอ

บทที่ 2

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้ได้มีการทบทวนแนวความคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการของผู้สอบบัญชี และรายงานทางการเงิน ดังนี้

2.1 แนวความคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 การให้บริการของผู้สอบบัญชี

การให้บริการของผู้สอบบัญชีหลักๆแล้วจะเป็นการให้บริการในด้านการสอบบัญชี โดยสมาคมการบัญชีอเมริกา หรือ AAA ได้ให้คำนิยามของการสอบบัญชีไว้ว่า คือกระบวนการรวบรวมและประเมินหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับสารสนเทศ เพื่อระบุความสอดคล้องของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ รวมไปถึงการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง สำหรับประเทศไทย พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ได้ให้คำนิยามคำว่า “การสอบบัญชี” ว่าเป็น การตรวจสอบสมุดบัญชีเอกสารประกอบการลงบัญชี โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางการปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐาน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยและแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นมานั้นขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปมากน้อยเพียงใด

การตรวจสอบงบการเงิน สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร 2549) ดังนี้

ประเภทแรก คือ **การทดสอบการควบคุม (Test of Control)** เป็นการทดสอบถึงความเหมาะสมของการออกแบบและการปฏิบัติงานว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่ของระบบบัญชีและการควบคุมภายใน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี และนำไปสู่การแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินในภาพหน้า

ประเภทที่สอง คือ **การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures)** เป็นการทดสอบเพื่อนำไปสู่หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจพบการแสดงข้อมูลที่อาจขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน โดยมีการทดสอบอยู่ 2 ส่วนหลักๆ คือ การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (Test of Details of Transactions and Balances) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Procedure)

ในการให้บริการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีเป็นเพียงแค่คนที่แสดงความเห็นต่องบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีเท่านั้น ไม่ได้เป็นการรับประกันว่างบการเงินที่ตรวจสอบจะถูกต้อง 100% บอกได้แค่เพียงว่างบการเงินนั้นถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานรายงานทางการเงินเท่านั้น และไม่ใช่เป็นการตรวจสอบทุจริตให้กับบริษัทด้วยเช่นกัน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังมีหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้าอีกด้วย

นอกจากการให้บริการสอบบัญชีที่เป็นงานหลักของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังมีการให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีอีกด้วย ในมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่องได้มีเนื้อหาครอบคลุมถึง ลักษณะของการให้บริการ (Type of Engagement) โดยส่วนของการให้บริการสอบบัญชี ประกอบไปด้วยกิจกรรมการตรวจสอบ (Examination) และในส่วนของบริการเกี่ยวเนื่องมีกิจกรรมในส่วนของ การสอบทาน (Review) การตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน (Agreed upon Procedures) และการรวบรวมข้อมูล (Data Collection) สำหรับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการเปิดเผยบทความที่ชื่อว่า “การเปิดเผยข้อมูล Non-audit Service สำคัญไฉน” ใน CG Corner ในเดือนกรกฎาคม 2558 และได้กล่าวถึงการบริการงานที่ไม่ใช่การสอบบัญชี (Non-audit Service) ไว้ว่ามีทั้ง การให้คำปรึกษาด้านภาษี หรือให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการควบรวมกิจการ เป็นต้น

ในส่วนของค่าธรรมเนียมการให้บริการของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการให้บริการการตรวจสอบ หรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี โดยในแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะต้องเปิดเผยค่าตอบแทนที่ชำระให้กับผู้สอบบัญชี โดยมีการแยกแสดงออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่

(1) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) ประกอบไปด้วย ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบและสอบทาน โดยช่วงระยะเวลาการตรวจสอบจะเป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ บริษัท และตามกฎหมายที่หน่วยงานกำกับของแต่ละประเทศกำหนด

(2) ค่าบริการอื่น (Non-Audit Fees) ประกอบไปด้วย ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน การรวบรวมข้อมูล และบริการอื่นๆโดยผู้สอบบัญชี บริการอื่น ได้แก่ การให้บริการทางด้านภาษีอากร การให้คำปรึกษาทางการเงิน การให้คำปรึกษาด้านกฎหมาย การให้บริการจัดอบรมความรู้ด้านการบัญชีสำหรับบุคลากรของบริษัท การวางระบบบัญชี เป็นต้น

2.1.2 ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ความเป็นอิสระ² หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน โดยกรณีที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ ได้แก่ การรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ และการรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะทำให้เกิดความลำเอียง ยกเว้นค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีหรือหน้าที่ในการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น

นอกจากนี้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี วรรคที่ 4 ได้ระบุหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบไว้ว่า “ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย” โดยมีหลักการพื้นฐานมรรยาทของผู้สอบบัญชี 5 หมวด ได้แก่

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน
3. มรรยาทต่อลูกค้า
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ
5. มรรยาททั่วไป

สิ่งที่น่าสนใจคือ ในปัจจุบันได้มีทฤษฎีและงานวิจัยมากมายที่บ่งบอกว่า ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี S. H. Chien and Y. S. Chen (2005) กล่าวไว้ว่า บริการที่ทำนอกเหนือจากการสอบบัญชีมีผลตอบแทนที่เป็นแรงจูงใจให้ผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก และเป็นสิ่งที่จะทำให้เกิดการได้เปรียบในการแข่งขันเพิ่มขึ้น เนื่องจากการให้บริการนอกเหนือจากการสอบบัญชานั้นให้ผลตอบแทนที่ดีกว่าการสอบบัญชี ทำให้บริษัทสอบบัญชีพยายามรักษาลูกค้ากลุ่มนั้นเอาไว้ เพื่อเป็นการกระจายความเสี่ยงของธุรกิจที่จะให้บริการสอบบัญชีเพียงอย่างเดียวคงไม่พอ

การที่ผู้สอบบัญชีให้บริการทั้งการสอบบัญชีและบริการอื่นอาจมองได้เป็น 2 กรณี คือกรณีแรกการที่ให้บริการที่ครอบคลุมทำให้สามารถถ่ายโอนความรู้ระหว่างกันได้ระหว่างการ

² สำนักงาน ก.บข. กองบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ได้ให้อธิบายคำว่า ความเป็นอิสระ ไว้เมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2537

สอบบัญชีกับบริการทำให้เกิดการประหยัดต้นทุน (L. Barkess and R. Simnett 1994) โดยทฤษฎีการถ่ายโอนความรู่ระหว่างกัน (Spillover Hypothesis) ตามที่ Simunic (1984) ได้กล่าวไว้ การบริการอื่นจะช่วยให้ประสิทธิภาพของการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และยังช่วยพัฒนาความเข้าใจในธุรกิจของลูกค้าให้กับผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น แต่ในทางกลับกันสิ่งที่ควรพึงให้ความสำคัญคือการที่มีการให้บริการอื่นควบคู่ไปกับการสอบบัญชีอาจทำให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีลดลง (DeFond et al. 2002: Hay et al. 2006) เพราะอาจมองได้ว่าผู้สอบบัญชีมีผลประโยชน์ทับซ้อนจากการให้บริการสอบบัญชีและบริการอื่นควบคู่กันไป (A. Goldman and B. Barlev 1974)

2.1.3 คุณภาพของรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Quality)

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เขียนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ อันประกอบไปด้วย

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualities) ได้แก่

1. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) เป็นข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้มีการตัดสินใจแตกต่างไปจากเดิม โดยข้อมูลมีคุณค่าทางการพยากรณ์ คุณค่าทางยืนยัน หรือทั้ง 2 ลักษณะ

2. ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ควรมีลักษณะ 3 ลักษณะ คือ ครบถ้วน ปานกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualities) ได้แก่

1. ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability)
2. ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability)
3. ความทันเวลา (Timeliness)
4. ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability)

ลักษณะที่กล่าวมาข้างต้นถือว่ามีความสำคัญต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินที่จะออกมาให้ผู้ใช้งบการเงินหรือนักลงทุนได้อ่านกัน สุภิกา รักประสูติ (2558) กล่าวว่า คุณภาพของงบการเงินเกิดจากหลายปัจจัย ตั้งแต่กระบวนการเริ่มต้นจนกระทั่งสิ้นสุดของการจัดทำงบการเงิน จะเห็นว่าทุกฝ่ายที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำงบการเงินมีส่วนร่วมในทั้งงบการเงินมีคุณภาพ เริ่มตั้งแต่ผู้บริหารซึ่งมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีมีความตั้งใจในการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ผู้ทำบัญชีมีทักษะความรู้ความสามารถ และมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ มีความรู้และมีจรรยาบรรณ ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมในการประเมินการควบคุมภายใน ตลอดจน ความเข้มงวดของนโยบายภาครัฐและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ปัจจัยภายนอกที่จะมากระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ได้แก่

1. ผู้สอบบัญชี (External Auditor)
2. การให้ความสำคัญของนักลงทุนและเจ้าหนี้ (Investor and Creditor Awareness)
3. ผลบังคับของกฎหมายจากผู้กำหนดนโยบาย
4. สภาพแวดล้อมทางวัฒนธรรม
5. ระบบกฎหมาย เศรษฐกิจและอื่นๆ

ปัจจัยภายในที่จะมากระทบต่อคุณภาพงบการเงิน ได้แก่

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Management Responsibility)
2. ความสามารถของผู้ทำบัญชี (Accountant Competency)
3. ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control)
4. คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

สำหรับตัวแทนคุณภาพของรายงานทางการเงินที่เป็นที่นิยมมากที่สุด คือ รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) เกิดจากการนำผลต่างของกำไรสุทธิบวกกับค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายต่างๆ หักกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน (Total Accruals) หักออกด้วย รายการคงค้างที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Non-Discretionary Accruals) ซึ่งเกิดจากการประมาณค่าจากการดำเนินงานปกติของบริษัทด้วยการใช้นโยบายบัญชีที่เป็นกลาง หลายงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า หากบริษัทใดที่มี Total Accruals สูงกว่าปกติ แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไรของบริษัท สะท้อนถึงรายงานทางการเงินที่ไม่มีคุณภาพอันเนื่องมาจากการตกแต่งกำไร โดยตัวแบบที่เกี่ยวข้องกับการหารายการคงค้างที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Non-Discretionary Accruals) ได้แก่

1. Healy Model (Healy 1985) คำนวณจากค่าเฉลี่ยของยอดคงค้างรวม หารด้วยสินทรัพย์รวมของปีที่ผ่านมา

2. DeAngelo Model (DeAngelo 1986) คำนวณจากรายการคงค้างรวมในปีปัจจุบัน หารสินทรัพย์รวมของปีที่ผ่านมา ซึ่งจะแตกต่างกับ Healy Model ตรงที่ Healy Model จะพิจารณาในลักษณะช่วงเวลา (Time-Series) แต่ DeAngelo Model พิจารณา ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Cross Sectional)

3. Jones Model (Jones 1991)

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

NDA_t = รายการคงค้างที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหารในปีปัจจุบัน

ΔREV = การเปลี่ยนแปลงของรายได้ในปีปัจจุบันกับปีที่ผ่านมา

PPE_t = ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ก่อนหักค่าเสื่อมราคาปีปัจจุบัน

A_{t-1} = สินทรัพย์รวม ณ วันต้นงวดของปีปัจจุบัน

α_{1-3} = ค่าสัมประสิทธิ์ความถดถอย ได้มาจากสมการ

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + E_t$$

TA_t = รายการคงค้างรวมของปีปัจจุบัน

E_t = สัดส่วนรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร ต่อรายการคง

ค้างทั้งหมด

4. Modified Jones Model (Dechow, Sloan and Sweeney 1995) เป็นการพัฒนามาจาก Jones Model เพื่อแก้ปัญหาความคลาดเคลื่อนในการวัดรายการคงค้างที่เกิดจากการตัดสินใจโดยการใช้นโยบายการรับรู้รายได้ Modified Jones Model เปลี่ยนมาใช้ในการเปลี่ยนแปลงยอดลูกหนี้มาปรับกับการเปลี่ยนแปลงรายได้เพื่อหา NDA

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

REC_t = การเปลี่ยนแปลงของยอดลูกหนี้ในปีปัจจุบันกับปีที่ผ่านมา

2.1.4 คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

Lee et al. (1999) ได้ให้ความหมายของคุณภาพงานสอบบัญชีไว้ว่า คือความเป็นไปได้ในการหาหลักฐานของผู้สอบบัญชีเพื่อนำมายืนยันการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเองเมื่อเจอสิ่งผิดปกติในงบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีจะไม่แสดงความเห็นสำหรับงบการเงินที่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ De Angelo (1981) ให้ความหมายไว้ว่า เป็นความน่าจะเป็นของการตรวจพบข้อผิดพลาดในงบการเงินและการรายงานข้อผิดพลาดนั้นของผู้สอบบัญชี

นอกจากนี้ สมชาย สุภัทรกุล (2542) ได้ให้ความหมายของคุณภาพการสอบบัญชีในมุมมองของผู้ใช้งบการเงิน ว่า 2 ปัจจัยหลักที่ผู้ใช้งบการเงินนำมาประเมินคุณภาพการสอบบัญชี ได้แก่ 1. ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี และ 2. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อรگانต์ ผดุงสังกุล (2554) ได้กล่าวไว้ว่า คุณภาพการสอบบัญชีโดยทั่วไปมีอยู่ 3 ลักษณะ ได้แก่ 1. ด้านการตรวจสอบ 2. ด้านความเป็นอิสระ 3. ด้านงบการเงิน

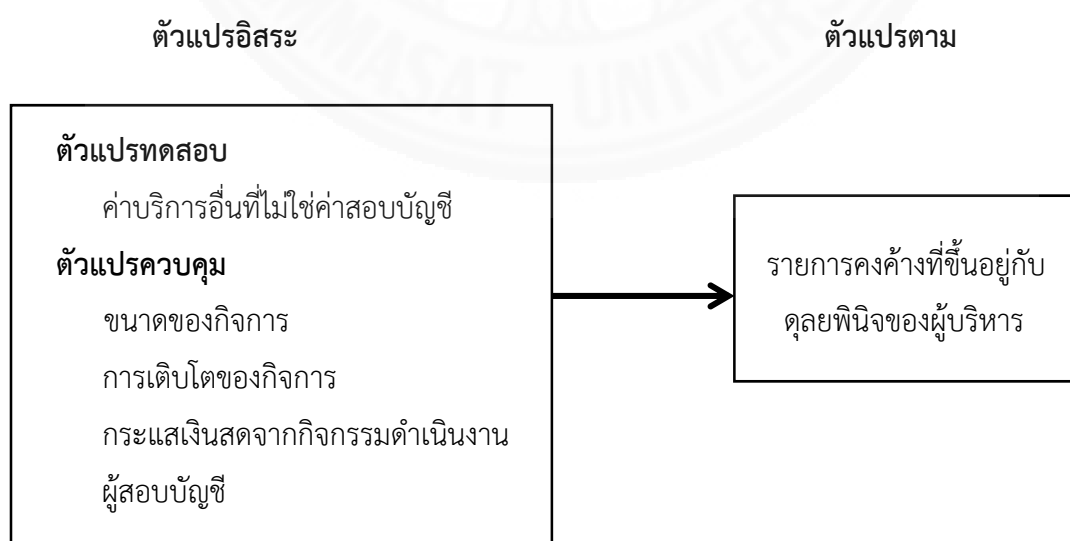
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.2.1 การให้บริการอื่นกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน

จากงานวิจัยในอดีตสามารถวัดคุณภาพของรายงานทางการเงิน ได้หลากหลายวิธี แต่ที่นิยมหลักๆมี 2 แบบ คือ ERC หรือค่าสัมประสิทธิ์ตอบสนองต่อกำไร เช่นตัวอย่างงานวิจัยของ Koh et al. 2012 ซึ่งพบว่า การบริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับคุณภาพกำไรที่ดีขึ้น ERC ยังมีการใช้ในการวัดคุณภาพการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน ส่วนงานวิจัยชิ้นนี้จะใช้รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary Accruals) ดังเช่นตัวอย่างงานวิจัยของ Dickins (2006) และมีผลการวิจัยออกมาว่า ค่าบริการที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปกับคุณภาพของรายงานทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไปวัดด้วยรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร มีความสัมพันธ์ในเชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ นอกจากนี้ในงานวิจัยเชิงประจักษ์ของ Butler, Leone, Willenborgb (2003) พบว่า บริษัทที่มีความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไขโดยส่วนใหญ่แล้วจะมีรายการคงค้างรวมที่ผิดปกติ

2.3 กรอบแนวคิดวิจัย

จากการกำหนดสมมติฐานและการทบทวนวรรณกรรมทำให้เกิดกรอบแนวคิดในรูปแบบของตัวแปรและความสัมพันธ์ ดังนี้



ภาพที่ 2.1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

บทที่ 3 วิธีการวิจัย

ในการศึกษาผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการให้บริการที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานทางการเงินหรือไม่ อย่างไร โดยมีระเบียบวิธีวิจัย ดังนี้

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในงานวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างจะเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการใช้งานบริการอื่นที่ไม่ใช่รายงานสอบบัญชีและมีการเปิดเผยค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555 ถึงปี พ.ศ. 2557 เป็นบริษัทที่มีผลการดำเนินงานอยู่ในเกณฑ์ดีจากทุกๆกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นบริษัทในกลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการเงิน เนื่องจากเป็นกลุ่มบริษัทที่ต้องปฏิบัติตามข้อบังคับของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องซึ่งมีรูปแบบของการรายงานทางการเงินที่แตกต่างจากธุรกิจโดยทั่วไป และไม่รวมกลุ่มบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการดำเนินงานรวมถึงบางบริษัทที่มีข้อมูลที่จำเป็นในการวิจัยแสดงไว้ไม่ครบถ้วน โดยแหล่งข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการศึกษา ได้แก่ รายงานประจำปีของบริษัท และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1)

3.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาจะมีทั้งข้อมูลแบบปฐมภูมิ (Primary Data) คือการรวบรวมเอกสารที่เผยแพร่จาก Website ของบริษัทต่าง อันประกอบไปด้วยรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) และข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) จากฐานข้อมูล SETSMART (SET Market Analysis and Reporting Tool) ที่ให้บริการโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.3 สมมติฐานงานวิจัย

การศึกษาถึงความสัมพันธ์ของการบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี กับคุณภาพของรายงานทางการเงิน ในส่วนของคุณภาพของรายงานทางการเงินวัดโดยใช้รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร การที่มีรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารจำนวนมาก จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินที่อาจลดลงได้ และในส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีจะสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและนำไปสู่รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ ประกอบกับการทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 จึงนำไปสู่สมมติฐาน ดังนี้

H0 = สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สูงจะทำให้ค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงเช่นกัน

3.4 ตัวแปรที่ใช้และการวัดค่าตัวแปร

3.4.1 ตัวแปรตาม

ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (ABSDA)

จากการทบทวนวรรณกรรมในบทที่ 2 จึงนำ Modified Jones Model มาใช้ในการหาค่ารายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเพื่อเป็นตัวแทนในการวัดคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยมีขั้นตอน ดังนี้

1. คำนวณหารายการคงค้างรวมของบริษัท

$$TA_{i,t} = NI_{i,t} + DEP_{i,t} - CFO_{i,t}$$

$TA_{i,t}$ = รายการคงค้างทั้งหมดของบริษัท

$NI_{i,t}$ = กำไรสุทธิก่อนรายการพิเศษของบริษัท

$DEP_{i,t}$ = ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายทั้งหมดของบริษัท

$CFO_{i,t}$ = กระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานของบริษัท

2. คำนวณหาสัมประสิทธิ์เพื่อนำไปแทนค่าในสมการถัดไป

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

3. คำนวณหารายการคงค้างที่ไม่ได้ขึ้นอยู่กัลดุลยพินิจของผู้บริหาร

$$NDA_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

4. คำนวณหารายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กัลดุลยพินิจของผู้บริหาร

$$DA_{i,t} = \frac{TAC_{i,t}}{A_{i,t-1}} - NDA_{i,t}$$

3.4.2 ตัวแปรอิสระ

ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี (NASR)

$$NASR = \frac{NAF}{SF}$$

NAF = Non-Audit Fees หรือค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี

SF = Services Fees ค่าบริการทั้งหมดประกอบไปด้วยค่าสอบบัญชี

และค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี

3.4.3 ตัวแปรควบคุม

จากงานของ Ashbaugh et al. (2003), Reynolds et al. (2004) พบว่า ปัจจัยที่กระทบต่อการวัดคุณภาพของรายงานทางการเงิน มีดังนี้

3.4.3.1 ขนาดของกิจการ (Size)

$$SIZE = \ln(TA)$$

Ln (TA) = ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวมบริษัท

3.4.3.2 Growth

$$GROWTH = \frac{M}{B}$$

M = ราคาตลาดต่อหุ้นของบริษัท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

B = ราคาตามบัญชีต่อหุ้นของบริษัท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

3.4.3.3 Operating Cash Flows

$$OCF = \frac{NOCF}{A_{t-1}}$$

NOCF = กระแสเงินสดจากการดำเนินงานสุทธิ

3.4.3.4 Auditor

AUDIT เป็น Dummy Variable มีค่าเป็น 1 หากเป็นบริษัท 1 ในบริษัท BIG 4 เป็น 0 หากเป็นบริษัทสอบบัญชีทั่วไป

3.5 แบบจำลอง

$$ABSDA_{i,t} = \delta_0 + \delta_1 NASR_{i,t} + \delta_2 SIZE_{i,t} + \delta_3 GROWTH_{i,t} + \delta_4 OCF_{i,t} + \delta_5 AUDIT_{i,t} + e_t$$

e_t = ค่าความคลาดเคลื่อน

นอกจากนี้ยังได้มีการพิจารณาถึงกลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน ว่ากลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันจะให้ผลที่แตกต่างกันหรือไม่ โดยกำหนดให้

AGROF แทนอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

CONSUM แทนอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

INDUS แทนอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

PROPCON แทนอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

RESOUR แทนอุตสาหกรรมทรัพยากร มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

SERV แทนอุตสาหกรรมบริการ มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

TECH แทนอุตสาหกรรมเทคโนโลยี มีค่าเป็น 1 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมนี้ และเป็น 0 เมื่ออยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

โดยมีแบบจำลอง ดังนี้

$$\begin{aligned}
ABSDA_{i,t} = & \delta_0 + \delta_1 NASR_{i,t} + \delta_2 SIZE_{i,t} + \delta_3 GROWTH_{i,t} + \delta_4 OCF_{i,t} \\
& + \delta_5 AUDIT_{i,t} + \delta_6 AGROF_{i,t} + \delta_7 CONSUM_{i,t} + \delta_8 INDUS_{i,t} \\
& + \delta_9 PROP CON_{i,t} + \delta_{10} RESOUR_{i,t} + \delta_{11} SERV_{i,t} + \delta_{12} TECH_{i,t} \\
& + \delta_{13} NASR * AGROF_{i,t} + \delta_{14} NASR * CONSUM_{i,t} \\
& + \delta_{15} NASR * INDUS_{i,t} + \delta_{16} NASR * PROP CON_{i,t} \\
& + \delta_{17} NASR * RESOUR_{i,t} + \delta_{18} NASR * SERV_{i,t} + \delta_{19} NASR \\
& * TECH_{i,t} + e_t
\end{aligned}$$

3.6 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3.6.1 สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

เป็นการสรุปผลต่างๆที่ได้จากการเก็บข้อมูลและวิเคราะห์ โดยมีค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ค่าเฉลี่ย ค่ามัธยฐาน ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation)

3.6.2 สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

การวิเคราะห์ที่นำมาใช้ในงานวิจัย คือ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) ด้วยวิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Square: OLS) ซึ่งเป็นการหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระอื่นๆ หากค่าความสัมพันธ์ติดลบ แสดงถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรตามและตัวแปรอิสระที่มีทิศทางตรงกันข้าม ในทางกลับกันหากความสัมพันธ์เป็นบวกนั้นหมายถึงตัวแปรตามและตัวแปรอิสระมีทิศทางไปในทางเดียวกัน และสามารถบอกถึงความสัมพันธ์มีขนาดมากน้อยอย่างไร

บทที่ 4

ผลการวิจัยและอภิปรายผล

ในส่วนนี้จะอธิบายถึงวิธีการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างที่นำมาใช้ในการศึกษา ผลจากการวิเคราะห์ทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) และสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เพื่อทดสอบสมมติฐานงานวิจัย

4.1 กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยนี้คือ บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปีพ.ศ.2555 ถึงปีพ.ศ.2557 ทั้งในตลาด SET และ mai แต่ไม่รวมถึงบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากเป็นอุตสาหกรรมที่มีข้อกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ เฉพาะกลุ่มอุตสาหกรรมที่แตกต่างออกไปจากกลุ่มอุตสาหกรรมโดยทั่วไป โดยมีหน่วยงานกำกับดูแลเป็นพิเศษอยู่แล้ว นอกจากนี้ในงานจะไม่รวมบริษัทที่อยู่ในช่วงฟื้นฟูกิจการ และบริษัทที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

ในการรวบรวมข้อมูลได้ใช้ข้อมูลบริษัทจากฐานข้อมูล SETSMART และเว็บไซต์ www.set.or.th รวมไปถึงแบบ 56-1 และรายงานประจำปีของแต่ละบริษัท พบว่ามีบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตอนสิ้นปีพ.ศ.2558 มีจำนวนทั้งสิ้น 704 บริษัท และจากการเก็บข้อมูลพบว่า บริษัทที่ไม่แสดงข้อมูลของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี ตามที่กต.ได้กำหนดให้ต้องเปิดเผยข้อมูลในส่วนของการให้บริการของผู้สอบบัญชี บริษัทสอบบัญชีและกิจการอื่นที่เกี่ยวข้อง แยกออกเป็นค่าสอบบัญชี (Audit Fee) และค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี (Non-audit Fee) เป็นจำนวน 181 บริษัท และมีบริษัทที่มีการเปิดเผยแต่ไม่มีค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีจำนวน 201 บริษัท จึงทำให้ได้บริษัทที่นำมาใช้เป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้เป็นจำนวน 165 บริษัท 376 บริษัท-ปี (Firm-year) โดยมีรายละเอียดตามตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

คำอธิบาย	จำนวน
บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	704
หัก บริษัทที่อยู่ในกลุ่มฟื้นฟูการดำเนินงาน และเข้าข่ายถูกเพิกถอน	22
หัก บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และกองทุนต่างๆ	125
หัก บริษัทที่ไม่แสดงข้อมูลของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี	181
หัก บริษัทที่ไม่มีค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี	201
หัก บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนเพียงพอที่จะนำมาเป็นกลุ่มตัวอย่าง	10
บริษัทที่ใช้ในการศึกษา	165

นอกจากนี้ยังได้มีการศึกษาแยกกลุ่มอุตสาหกรรมของบริษัทต่างๆ ออกเป็น 7 กลุ่มอุตสาหกรรมเช่นเดียวกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคและบริโภค กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ และกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี โดยมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรมดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2 จำนวนกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (AGROF)	20
สินค้าอุปโภคบริโภค (CONSUM)	13
สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)	37
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON)	33
ทรัพยากร (RESOUR)	17
บริการ (SERV)	27
เทคโนโลยี (TECH)	18

4.2 การวิเคราะห์ทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

4.2.1 การวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ในการวิเคราะห์ทางสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่ออธิบายข้อมูลเบื้องต้นของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ทั้งค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน รวมไปถึงความถี่และร้อยละสำหรับตัวแปรที่เป็นตัวแปรหุ่น โดยมีผลดังตารางที่ 4.3 และตารางที่ 4.4 ในกรณีค่าสถิติของตัวแปรต่างๆในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

ตารางที่ 4.3 สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	Mean	Min	Max	SD
ABSDA	0.07	0.0002	0.5078	0.0700
NASR	0.12	0.0017	0.9011	0.1366
SIZE	15.95	12.8518	19.9593	1.5323
GROWTH	2.58	0.2400	29.5500	3.0673
OCF	0.08	-0.5046	0.5900	0.1245
ตัวแปรหุ่น	จำนวนตัวอย่างที่มีค่าเท่ากับ 1	ร้อยละ	จำนวนตัวอย่างที่มีค่าเท่ากับ 0	ร้อยละ
AUDIT	251	66.76	125	33.24
AGROF	46	12.23	330	87.77
CONSUM	31	8.24	345	91.76
INDUS	96	25.53	280	74.47
PROPCON	68	18.09	308	81.91
RESOUR	35	9.31	341	90.69
SERV	57	15.16	319	84.84
TECH	43	11.44	333	88.56

ตัวแปรตามของงานวิจัยนี้คือ ค่าสัมประสิทธิ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร (ABSDA) เป็นตัวแทนของคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยคำนวณจากรายการคงค้างรวมของบริษัท หักกับรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งใช้โมเดลการคำนวณแบบ Modified Jones เพื่อบ่งบอกถึงขนาดของรายการคงค้างที่เกินปกติไปกว่าค่าที่ควรจะ

เป็นของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมในแต่ละปี การที่ค่านี้มีค่าสูงนั้นหมายถึงสัดส่วนของรายการคงค้างเกินปกติกับสินทรัพย์รวมมีค่าสูงไม่ว่าจะเป็นทิศทางบวกหรือทิศทางลบ อาจกล่าวได้ว่างบการเงินนั้นอาจไม่ได้สะท้อนถึงผลการดำเนินงานที่ควรจะเป็นของกิจการ ไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหรือนักลงทุน โดยค่าเฉลี่ยของค่าสัมประสิทธิ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอยู่ที่ 0.07 เท่า ค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.0002 เท่า ค่าสูงสุดเท่ากับ 0.51 เท่า กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยของค่าสัมประสิทธิ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงสุดคือ อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างเท่ากับ 0.1 เท่า และค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดคือ อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคและบริโภคเท่ากับ 0.03 เท่า

ส่วนตัวแปรอิสระของงานวิจัยครั้งนี้คือ สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดที่ให้บริการโดยผู้สอบบัญชี (NASR) ซึ่งการที่กิจการมีสัดส่วนที่สูงนั้นอาจจะต้องระมัดระวังและต้องคำนึงถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากการให้บริการอื่นนั้นมีผลประโยชน์ที่มากกว่าการให้บริการสอบบัญชีโดยทั่วไป ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดอยู่ที่ร้อยละ 12 แต่สิ่งที่น่าสนใจคือ ค่าสูงสุดและค่าต่ำสุดนั้นมีพิสัยที่กว้างมาก กล่าวคือค่าต่ำสุดของสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดเท่ากับร้อยละ 0.17 โดยที่ค่าสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 90 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยของสัดส่วนสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดสูงที่สุดคือ อุตสาหกรรมทรัพยากรเท่ากับร้อยละ 17 และอุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดคือ อุตสาหกรรมบริการเท่ากับร้อยละ 9

ในส่วนของตัวแปรควบคุมนั้นมีทั้งสิ้น 4 ตัวแปร คือ ขนาดของกิจการ (SIZE) การเติบโตของกิจการ (GROWTH) กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (OCF) และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (AUDIT) โดยมีค่าเฉลี่ยของตัวแปรควบคุมแต่ละตัวแปรคือ 15.95 2.58 เท่า 0.08 เท่า ตามลำดับ ค่าต่ำสุดเท่ากับ 12.85 0.24 เท่า -0.5 เท่า ตามลำดับ ค่าสูงสุดเท่ากับ 19.96 29.55 เท่า 0.59 เท่า ตามลำดับ สำหรับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีนั้นเป็นตัวแปรหุ่น ซึ่งมีความถี่ของสำนักงานสอบบัญชีที่ให้บริการที่เป็น BIG 4 อยู่ที่ 251 บริษัทปี หรือร้อยละ 67 และสำนักงานสอบบัญชีทั่วไปอยู่ที่ 125 บริษัทปี หรือคิดเป็นร้อยละ 33

ตารางที่ 4.4 สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	ABSDA				NASR				SIZE			
	Min	Mean	Max	SD	Min	Mean	Max	SD	Min	Mean	Max	SD
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	0.0016	0.0525	0.1400	0.0383	0.0167	0.1129	0.3317	0.0797	13.7495	15.6827	18.5643	1.1903
สินค้าอุปโภคบริโภค	0.0005	0.0313	0.1103	0.0272	0.0162	0.1312	0.8283	0.1559	13.3756	14.9351	16.9128	0.8176
สินค้าอุตสาหกรรม	0.0002	0.0681	0.3119	0.0639	0.0045	0.1375	0.8719	0.1480	12.8518	15.4759	19.8845	1.5156
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	0.0011	0.0951	0.3744	0.0864	0.0075	0.0972	0.6298	0.1160	12.9054	16.4590	19.9593	1.5193
ทรัพยากร	0.0016	0.0721	0.2294	0.0559	0.0017	0.1731	0.9011	0.2260	13.5235	16.8831	19.1555	1.6240
บริการ	0.0009	0.0689	0.3903	0.0723	0.0062	0.0894	0.6814	0.1097	13.1885	16.0594	18.3506	1.4145
เทคโนโลยี	0.0009	0.0813	0.5078	0.0915	0.0034	0.0991	0.3722	0.0910	13.5461	16.2950	19.2733	1.6286

ตารางที่ 4.4 (ต่อ) สถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

กลุ่มอุตสาหกรรม	GROWTH				OCF			
	Min	Mean	Max	SD	Min	Mean	Max	SD
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	0.4500	2.5361	8.7400	1.7341	-0.0845	0.1191	0.3435	0.1014
สินค้าอุปโภคบริโภค	0.2400	0.8313	1.6000	0.3062	-0.0763	0.0710	0.1703	0.0531
สินค้าอุตสาหกรรม	0.3700	1.8531	29.5500	3.0683	-0.1646	0.0706	0.2503	0.0919
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	0.3700	2.2707	8.4700	1.5846	-0.5046	0.0159	0.3336	0.1438
ทรัพยากร	0.8500	2.5171	8.7900	1.8920	-0.5006	0.0465	0.2289	0.1366
บริการ	0.3800	3.3896	15.3900	3.2959	-0.1328	0.0898	0.3737	0.0884
เทคโนโลยี	0.8000	4.9960	21.7900	5.2480	-0.3550	0.1552	0.5900	0.1797

4.2.2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson's Correlation Analysis)

ตารางที่ 4.5 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันของตัวแปรที่เกี่ยวข้อง

ตัวแปร	ABSDA	NASR	SIZE	GROWTH	OCF	AUDIT
ABSDA	1					
NASR	-0.016	1				
SIZE	-0.090	0.245**	1			
GROWTH	0.088	-0.045	0.163**	1		
OCF	-0.317**	0.017	0.063	0.267**	1	
AUDIT	-0.021	0.170**	0.377**	0.091	0.175**	1

** มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

จากตารางที่ 4.5 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สันของตัวแปรทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง ทั้งตัวแปรตาม ตัวแปรทดสอบ และตัวแปรควบคุม พบว่า ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 ตัวแปรตามหรือค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร มีความสัมพันธ์ทางลบอย่างมีนัยสำคัญกับกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรทดสอบหรือสัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมด กับตัวแปรควบคุมต่างๆ พบว่า สัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมด มีความสัมพันธ์ทางบวกกับขนาดของกิจการและประเภทของสำนักงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรควบคุมต่างๆ พบว่า ขนาดของกิจการ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับ การเติบโตของกิจการและประเภทของสำนักงานสอบบัญชี การเติบโตของกิจการ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน และกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์ทางบวกกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

4.3 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

ตารางที่ 4.6 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

ตัวแปร	Unstandardized Coefficients		t	p-value
	δ	Std. Error		
(Constant)	0.1617	0.0368	4.39	0.000***
NASR	0.0099	0.0256	0.39	0.700
SIZE	-0.0060	0.0024	-2.46	0.015***
GROWTH	0.0047	0.0012	4.05	0.000***
OCF	-0.2117	0.0284	-7.46	0.000***
AUDIT	0.0107	0.0078	1.37	0.171
R-Square = 0.1475 F = 12.81 Sig. = 0.000				

***, **, * มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99, 95, 90 ตามลำดับ

จากตารางที่ 4.6 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุเพื่อทดสอบสมมติฐานงานวิจัยที่ว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สูงจะทำให้ค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูง เพื่อพิสูจน์ในเรื่องของความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ผลการวิเคราะห์เบื้องต้นพบว่าสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีไม่ได้มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร แต่สำหรับขนาดของกิจการ การเติบโตของกิจการ และกระแสเงินสดจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 สาเหตุที่สำคัญที่ทำให้สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร ถึงแม้ว่าการศึกษาในอดีตจะพบความสัมพันธ์นั้น แต่เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลในประเทศไทยไม่ได้มีมาตรฐานกำหนดไว้อย่างชัดเจน เช่นเดียวกับรายการต่างๆในงบการเงินที่มีมาตรฐานการบัญชีมาควบคุม ทำให้ตัวเลขที่ได้อาจไม่มีคุณภาพเท่าที่ควร ปฏิเสธสมมติฐาน H_0 ที่ว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สูงจะทำให้ค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงเช่นกัน

ทั้งนี้ได้มีการศึกษาเพิ่มเติม โดยได้มีการนำกลุ่มอุตสาหกรรมที่ต่างกันเข้ามาพิจารณาในแบบจำลอง ดังตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุพิจารณาถึงกลุ่มอุตสาหกรรม

ตัวแปร	Unstandardized Coefficients		t	p-value
	δ	Std. Error		
(Constant)	0.1694	0.0404	4.20	0.000***
NASR	-0.1831	0.0976	-1.88	0.061*
SIZE	-0.0091	0.0027	-3.37	0.001***
GROWTH	0.0034	0.0011	3.08	0.002***
OCF	-0.1911	0.0563	-3.40	0.001***
AUDIT	0.0089	0.0084	1.06	0.290
AGROF	0.0361	0.0112	3.22	0.001***
INDUS	0.0320	0.0097	3.30	0.001***
PROPCON	0.4902	0.0146	3.36	0.001***
RESOUR	0.0519	0.0160	3.23	0.001***
SERV	0.4779	0.0143	3.33	0.001***
TECH	0.0829	0.0220	3.78	0.000***
NASR*AGROF	0.1483	0.1262	1.18	0.241
NASR*CONSUM	0.2181	0.1009	2.16	0.031**
NASR*INDUS	0.2458	0.1078	2.28	0.023**
NASR*PROPCON	0.3413	0.1262	2.70	0.007***
NASR*RESOUR	0.1703	0.1031	1.65	0.100*
NASR*SERV	0.1501	0.1127	1.33	0.184
R-Square = 0.2177 F = 4.83 Sig. = 0.000				

***, **, * มีนัยสำคัญที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99, 95, 90 ตามลำดับ

$$\begin{aligned}
 ABSDA_{i,t} = & \delta_0 + \delta_1 NASR_{i,t} + \delta_2 SIZE_{i,t} + \delta_3 GROWTH_{i,t} + \delta_4 OCF_{i,t} \\
 & + \delta_5 AUDIT_{i,t} + \delta_6 AGROF_{i,t} + \delta_7 CONSUM_{i,t} + \delta_8 INDUS_{i,t} \\
 & + \delta_9 PROPCON_{i,t} + \delta_{10} RESOUR_{i,t} + \delta_{11} SERV_{i,t} + \delta_{12} TECH_{i,t} \\
 & + \delta_{13} NASR * AGROF_{i,t} + \delta_{14} NASR * CONSUM_{i,t} \\
 & + \delta_{15} NASR * INDUS_{i,t} + \delta_{16} NASR * PROPCON_{i,t} \\
 & + \delta_{17} NASR * RESOUR_{i,t} + \delta_{18} NASR * SERV_{i,t} + \delta_{19} NASR \\
 & * TECH_{i,t} + e_t
 \end{aligned}$$

จากโมเดลข้างต้นได้มีการเพิ่มตัวแปรหุ่นเข้าไปเพื่อจะดูความสัมพันธ์ในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม และพิจารณาถึงสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีแยกเป็นแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม โดยการนำตัวแปรหุ่นของกลุ่มอุตสาหกรรมคูณกับสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี

ในการวิเคราะห์ได้มีการปฏิเสธตัวแปรที่ทำให้เกิดปัญหา Collinearity นั่นคือ ตัวแปร CONSUME เนื่องจากมีจำนวนบริษัทปีน้อย และตัวแปร NASR*TECH เนื่องจากอาจมีความสัมพันธ์กันเองของข้อมูล ผลการวิเคราะห์พบว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กันในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 ซึ่งตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่ได้ตั้งไว้ สำหรับตัวแปรควบคุมอื่นได้ผลเช่นเดียวกับแบบจำลองก่อนหน้านี้

อย่างไรก็ดีหากพิจารณารายอุตสาหกรรม อุตสาหกรรมที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็น อุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง อุตสาหกรรมทรัพยากร อุตสาหกรรมบริการ และอุตสาหกรรมเทคโนโลยีมีความสัมพันธ์กับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

เมื่อพิจารณาสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมปรากฏว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีความสัมพันธ์กับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 สำหรับสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีความสัมพันธ์กับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 นอกจากนี้สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของอุตสาหกรรมทรัพยากร มี

ความสัมพันธ์กับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 สนับสนุนสมมติฐานที่ว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีที่สูงจะทำให้ค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงเช่นกัน สำหรับอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม และอุตสาหกรรมทรัพยากร สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี จะสะท้อนถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสะท้อนถึงคุณภาพของรายงานทางการเงิน หากมีสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะมีค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงสะท้อนถึงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่อาจมีคุณภาพที่ลดลง ไม่สะท้อนถึงผลประกอบการที่แท้จริงของกิจการ



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลงานวิจัย

งานวิจัยชิ้นนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่าง การให้บริการอื่น นอกเหนือจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผ่านทางค่าสอบบัญชีและค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี กับคุณภาพของรายงานทางการเงินผ่านรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร ศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปีพ.ศ.2555-พ.ศ.2557 จำนวนทั้งสิ้น 376 ตัวอย่าง

ตัวแปรทดสอบที่ใช้ในการศึกษาคือ สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมด เป็นตัวแทนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ตัวแปรตามของงานวิจัยคือ ค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร เป็นตัวแทนของคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหารได้คำนวณโดยใช้แบบจำลอง Modified Jones เพื่อคำนวณรายการคงค้างที่ไม่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกจากนี้ยังมีตัวแปรควบคุมเป็นขนาดของกิจการ การเติบโตของกิจการ กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี รวมไปถึงประเภทของอุตสาหกรรม และสัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

ในการศึกษาความสัมพันธ์ของตัวแปรต่างๆได้ใช้วิธีสมการถดถอยยกกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares Regression) ในการวิเคราะห์ ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์พบว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กันในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90 สำหรับขนาดของกิจการและกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์กันทางตรงกันข้ามกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 ส่วนการเติบโตของกิจการมีความสัมพันธ์กันในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 และยังพบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีไม่ได้มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร ยิ่งไปกว่านั้นการที่บริษัทอยู่ในอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละอุตสาหกรรมนั้นจะทำให้มีค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหาร

แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99 นอกจากนั้นสัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อค่าบริการทั้งหมดของอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภคและอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม และอุตสาหกรรมทรัพยากร มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับค่าสัมบูรณ์รายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99, 95 และ 90 ตามลำดับ สนับสนุนสมมติฐานงานวิจัยที่ว่า บริษัทที่มีสัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีสูง จะมีค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารสูงด้วยเช่นกัน คุณภาพของรายงานทางการเงินมีแนวโน้มที่จะมีคุณภาพต่ำ ไม่สะท้อนถึงความสามารถของบริษัทที่แท้จริง จึงทำให้ไม่เหมาะสมสำหรับนักลงทุน หรือผู้ที่สนใจเพื่อใช้ในการประกอบการตัดสินใจในการลงทุน

5.2 ข้อจำกัดของงานวิจัย

5.2.1 กลุ่มตัวอย่าง

การศึกษาที่เกี่ยวข้องของกับบริษัทที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีในประเทศไทยถือว่ายังมีกลุ่มตัวอย่างที่น้อยเกินไปที่จะอธิบายถึงความสัมพันธ์กับเรื่องต่างๆให้มีประสิทธิภาพเพียงพอ

5.2.2 การเปิดเผยข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี

การเปิดเผยข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละบริษัทไม่ได้เปิดเผยในรูปแบบเดียวกัน เช่น ค่าใช้อื่นของผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือค่าทำงานล่วงเวลา บางบริษัทได้เปิดเผยเป็นค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี แต่บางบริษัทเปิดเผยเป็นค่าสอบบัญชีอื่นๆ ทำให้ข้อมูลในส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีไม่มีคุณภาพเท่าที่ควร

5.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

5.3.1 งานวิจัยนี้ศึกษาและเก็บข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2555 ถึง พ.ศ. 2557 งานวิจัยในอนาคตอาจขยายระยะเวลาการศึกษาเพิ่มเติม เพื่อให้เห็นถึงความสัมพันธ์ที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

5.3.2 งานวิจัยนี้ศึกษาทุกบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมต่างๆ แต่หากจะให้ผลดีกว่านี้ในการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการตกแต่งกำไรหรือรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร ควรเลือกกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทที่มีแนวโน้มที่จะตกแต่งกำไรเพื่อนำมาศึกษา

รายการอ้างอิง

หนังสือและบทความในหนังสือ

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, และศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2549). *ทฤษฎีการบัญชี*. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็นเพรส.

บทความวารสาร

สมชาย สุภัทรกุล. (2542). คุณภาพของงานสอบบัญชีกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี. *วารสารบริหารธุรกิจ 22,83 (กรกฎาคม-กันยายน)*, 21-32.

สุฎีกา รักประสูติ. (2558). ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน: การทบทวนวรรณกรรมและข้อเสนอแนะ. *สุทธิปริทัศน์ ปีที่ 29 ฉบับที่ 90 เมษายน – มิถุนายน 2558*, 1-13.

Articles

Ashbaugh, H., R. LaFond, and B. W. Mayhew. (2003). Do Non-audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review 78 (3)*, 611-639.

Barkess, Lynn, and Roger Simnett. (1994). The provision of other services by auditors: Independence and pricing issues. *Accounting and Business research 24.94*, 99-108.

Butler, M., Leone, A. and Willenborg, M. (2004). An empirical analysis of auditor reporting and its association with abnormal accruals. *Journal of Accounting and Economics 37*, 139-165.

Chien, S. H., & Chen, Y. S. (2005). The Provision of Non-Audit Services by Accounting Firm after the Enron Bankruptcy in the United States. *International Journal of Management, 22(2)*.

- DeAngelo, L. (1986). Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. *The Accounting Review* 61, 400-420.
- Dechow, P. M., R. G. Sloan, and A. P. Sweeney. (1995). Detecting earnings management. *Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fee impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of accounting research*, 40(4), 1247-1274.
- Goldman, A., & Barlev, B. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. *Accounting Review*, 707-718.
- Hay, D., Knechel, R., & Li, V. (2006). Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5-6), 715-734.
- Healy, P. M. (1985) The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 85-107.
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research* 29, 193-228.
- Koh, K., Rajapol, S., & Zhang, Y. (2012). Non-audit services and financial reporting quality: Evidence from 1978 to 1980. *Review of Accounting Studies*, 18(1), 1-33.
- Lee, C.J., Liu, C. and Wang T. (1999). The 150 hour rule. *Journal of Accounting & Economics*, 31(1), 203-228.
- Reynolds, J. K., and J. R. Francis. (2000). Does size matter? The Influence of Large Clients on Office-level Auditor Reporting Decisions. *Journal of Accounting and Economics* 30, 375-400.
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of accounting research*, 679-702.

วิทยานิพนธ์

ธีรยุทธ์ รัตนโพธิ์แสงศรี. (2554). ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อคุณภาพกำไร.

วิทยานิพนธ์. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, คณะบริหารธุรกิจ.

ปาริชาติ อัครพงษ์ไพบูลย์. (2557). ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบ

บัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การศึกษาด้วยตนเอง.

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.

อรกานต์ ผดุงสัจจุกุล. (2554). ความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี

Big4 และ Non-Big4. การศึกษาด้วยตนเอง. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์

และการบัญชี.

Thesis

Denise Dickins. (2006). An analysis of the impact of non-audit services on financial

Reporting quality: A test of two competing theories of auditor independence.

Dissertation. Florida Atlantic University, Faculty of the college of business.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นายเพชร พยับบรรณางกูร
วันเดือนปีเกิด	27 สิงหาคม 2535
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2557: บัณฑิต (การบัญชีธุรกิจแบบบูรณาการ) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

