ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายใน
กับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

นางสาว ดวงกมล โฆษพันธ์

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2546
ISBN 974-17-5674-7
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE RELATIONSHIP AMONG FACTORS AFFECTING THE APPLICATIONS OF INTERNAL AUDIT RESULTS IN DETERMINING AUDIT FEES

Miss Duangkamol Kochapun

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy in Accounting
Department of Accountancy
Faculty of Commerce and Accountancy
Chulalongkorn University
Academic Year 2003

ISBN 974-17-5674-7

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
โดย	นางสาว ดวงกมล โฆษพันธ์
สาขาวิชา	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผศ.ดร.วชิระ บุณยเนตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

.....คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดนุชา คุณพนิชกิจ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(อาจารย์ จงจิตต์ หลีกภัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุณยเนตร)

.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.วิรัช อภิเมธีธำรง)

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ดวงกมล โฆษพันธ์ : ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. (THE RELATIONSHIP AMONG FACTORS AFFECTING THE APPLICATIONS OF INTERNAL AUDIT RESULTS IN DETERMINING AUDIT FEES) อ. ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วชิระ บุณยเนตร, 65 หน้า. ISBN 974-17-5674-7.

วิทยานิพนธ์นี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อหาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ปัจจัยของงานตรวจสอบภายใน วิธีวิจัยของการศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา และการจำแนกกลุ่มตัวแปรด้วยเทคนิค Factor Analysis เพื่ออธิบาย และสรุปลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถาม ผลจากการวิจัยพบว่า ความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนรวมของรายได้ จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชี และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นอกจากนี้ยังพบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยของงานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เช่น ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น จากผลของการวิจัยทำให้เชื่อมั่นยิ่งขึ้นว่า งานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถพิจารณาใช้ผลงานตรวจสอบภายในให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่องานตรวจสอบได้ และอาจส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

ภาควิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่อนิสิต.....
สาขาวิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ปีการศึกษา.....2546.....

448 22425 26 : MAJOR ACCOUNTING

KEY WORD : INTERNAL AUDIT / EXTERNAL AUDIT / AUDIT FEES

DUANGKAMOL KOCHAPUN : THE RELATIONSHIP AMONG FACTORS AFFECTING THE APPLICATIONS OF INTERNAL AUDIT RESULTS IN DETERMINING AUDIT FEES. THESIS ADVISOR : Assistant Professor WACHIRA BOONYANET,Ph.D., 65 pp. ISBN 974-17-5674-4.

The main objective of this study is to observe factors affecting on audit fees, especially the applications of internal audit results. The study adapts survey research as research methodology. Certified Public Accountants (CPAs) certified by the Stock Exchange Commission and CPAs are employed. Both Descriptive Statistics and Factor Analysis are used to analyze the data. The study finds that the reliability of internal control systems, listed company status, companies' total revenue, service years of auditing and audit periods are the most important information affecting audit fees. In addition, the factor analysis points out that the applications of internal audit are the most likely relating to audit fees. These include the independence of internal auditors and the findings of internal audit. The study believes that CPAs should consider the reasonable results of internal audit work as parts of their works. It is to improve external audit quality. Finally, the quality of internal audit results may reflect the amount of audit fees.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Department…….Accountancy……. Student's signature.....

Field of study…..Accounting…… Advisor's signature.....

Academic year……2003……

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ไม่อาจสำเร็จลุล่วงไปได้ หากไม่ได้รับความกรุณาจาก ผศ. ดร.วชิระ บุณยเนตร ซึ่งท่านเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนขอขอบพระคุณที่ท่านได้สละเวลาเป็นอย่างมากในการให้คำแนะนำปรึกษา แก้ไขจุดบกพร่องต่างๆ ตลอดจนได้ให้แนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์จนกระทั่งสำเร็จเป็นฉบับสมบูรณ์ รวมทั้งขอขอบพระคุณ อาจารย์ จงจิตต์ หลีกภัย ซึ่งท่านเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และรศ. ดร.วิรัช อภิเมธีธำรง ซึ่งท่านเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ท่านทั้งสองกรุณาให้คำแนะนำและแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

และในโอกาสนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครทุกๆ ท่าน ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการให้ความร่วมมือตอบแบบสอบถามเป็นอย่างดี และขอขอบพระคุณ ครอบครัว โฆษพันธ์ ที่เป็นกำลังใจและให้การสนับสนุนช่วยเหลือผู้เขียนมาโดยตลอด จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีทุกประการ

ท้ายที่สุดนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าแล้ว ผู้เขียนขอมอบเป็นสักการะคุณแก่ บิดา มารดา ตลอดจนอาจารย์ทุกๆ ท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....จ
กิตติกรรมประกาศ.....ฉ
สารบัญ.....ช
สารบัญตาราง.....ฌ
บทที่ 1 บทนำ.....1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....2
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....2
1.4 ข้อจำกัดของการวิจัย.....2
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....2
1.6 วิธีดำเนินการวิจัย.....3
1.7 โครงสร้างของวิทยานิพนธ์.....3
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....4
2.1 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน.....4
2.2 เทคนิคการตรวจสอบภายในที่สำคัญ.....6
2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....8
2.4 ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.....9
2.5 การศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....16
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย.....20
3.1 ประชากร.....20
3.2 กลุ่มตัวอย่าง.....20
3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....21
3.4 ขั้นตอนและวิธีดำเนินการรวบรวมข้อมูล.....22
3.5 การประมวลผลข้อมูล.....22

หน้า

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น.....24
4.1 ผลการวิเคราะห์.....24
4.2 ผลการวิเคราะห์ปัจจัย.....31
บทที่ 5 ผลการวิเคราะห์หลายตัวแปร.....41
5.1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Crosstabs).....41
5.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ (Factor Analysis).....47
บทที่ 6 บทสรุป และข้อเสนอแนะ.....52
6.1 บทสรุป.....52
6.2 ข้อเสนอแนะ.....55
6.3 ข้อจำกัดของการวิจัย.....55
รายการอ้างอิง.....56
บรรณานุกรม.....58
ภาคผนวก.....60
แบบสอบถาม.....61
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....65

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญตาราง

ตาราง หน้า
ตารางที่ 2-1 เนื้อหาโดยสรุปของงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 17
ตารางที่ 3-1 กลุ่มตัวอย่าง.....21
ตารางที่ 3-2 การส่งแบบสอบถาม.....21
ตารางที่ 4-1 อัตราการตอบกลับของแบบสอบถาม.....24
ตารางที่ 4-2 อัตราส่วนของแบบสอบถามที่สมบูรณ์.....25
ตารางที่ 4-3 ประเภทอุตสาหกรรมที่ทำการตรวจสอบ.....25
ตารางที่ 4-4 รายได้จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 26
ตารางที่ 4-5 รูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 26
ตารางที่ 4-6 อัตราส่วนของการให้บริการงานสอบบัญชีและบริการอื่น.....27
ตารางที่ 4-7 รายได้จากการให้บริการอื่น 27
ตารางที่ 4-8 อัตราส่วนของกิจการที่มีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงาน
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....27
ตารางที่ 4-9 ผลกระทบจากนโยบายการช่วยงานจากผู้ตรวจสอบภายใน
ที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 28
ตารางที่ 4-10 อัตราส่วนของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน 28
ตารางที่ 4-11 อัตราส่วนของผู้สอบบัญชีที่ให้ผู้ตรวจสอบภายใน
ปฏิบัติงานเป็นผู้ช่วย.....29
ตารางที่ 4-12 ผลงานตรวจสอบที่ใช้ในการสอบบัญชี 29
ตารางที่ 4-13 ปัจจัยที่มีผลก่อนการตัดสินใจใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 30
ตารางที่ 4-14 ร้อยละของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ที่ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 31
ตารางที่ 4-15 ร้อยละของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
เกี่ยวกับการควบคุมภายใน 31
ตารางที่ 4-16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากการควบคุมภายใน 32
ตารางที่ 4-17 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากการควบคุมภายใน
ที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 34
ตารางที่ 4-18 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า.....35

ตาราง หน้า

ตารางที่ 4-19 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากลักษณะทางธุรกิจ
ที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 36
ตารางที่ 4-20 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า 36
ตารางที่ 4-21 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า
ที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 37
ตารางที่ 4-22 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้า
กับสำนักงานสอบบัญชี 38
ตารางที่ 4-23 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงาน
สอบบัญชีที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 39
ตารางที่ 4-24 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี 39
ตารางที่ 4-25 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี
ที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 40
ตารางที่ 5-1 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับ
ประเภทอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ.....42
ตารางที่ 5-2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับ
รายได้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 43
ตารางที่ 5-3 ความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก
สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
กับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.....43
ตารางที่ 5-4 ความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
กับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 44
ตารางที่ 5-5 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับ
การให้บริการอื่นๆ 45
ตารางที่ 5-6 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับ
รายได้จากการให้บริการอื่นๆ 46
ตารางที่ 5-7 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับ
การใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 47
ตารางที่ 5-8 ปัจจัยจากการควบคุมภายใน.....48

ตาราง หน้า

ตารางที่ 5-9 ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า.....49

ตารางที่ 5-10 ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า.....49

ตารางที่ 5-11 ปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้า.....50

ตารางที่ 5-12 อัตราส่วนการอธิบายค่าแปรปรวนของตัวแปรของ 4 ปัจจัย 50

ตารางที่ 5-13 ปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบสอบภายใน
ที่ส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.....51

ตารางที่ 5-14 อัตราส่วนการอธิบายค่าแปรปรวนของตัวแปรของ 2 ปัจจัย.....51

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ตามกฎข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่กำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต้องมีผู้ตรวจสอบภายในเพื่อตรวจสอบการควบคุมภายในให้มีความเหมาะสมและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อตรวจสอบงบการเงิน จึงถือเป็นภาระหน้าที่อย่างหนึ่งที่มิอาจหลีกเลี่ยงได้ของกิจการ ซึ่งทำให้เกิดค่าใช้จ่ายทั้งส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและเงินเดือนของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่หน้าที่งานของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเกี่ยวข้องกัน เป็นประโยชน์ต่อกัน ประกอบกับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 610 เรื่อง การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน กล่าวไว้ว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรพิจารณางานตรวจสอบภายใน และผลกระทบที่มีต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” “อย่างไรก็ตาม วิธีการบางอย่างที่ใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มักจะคล้ายคลึงกัน ดังนั้น งานตรวจสอบภายในจึงอาจเป็นประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการสอบบัญชี” ซึ่งเนื้อหาดังกล่าวสอดคล้องกับมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในที่ต้องการให้เกิดความร่วมมือกันในการทำงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อลดการทำงานที่ซ้ำซ้อนกัน

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า ปัจจัยที่สำคัญอีกปัจจัยหนึ่งที่ยังมิได้มีการศึกษาค้นคว้าอย่างจริงจัง นั่นคือ ปัจจัยจากการควบคุมภายใน กล่าวคือ ปัจจัยที่มีผลต่อการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้ประกอบการ สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็น ความมีคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน นโยบายของกิจการที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานเป็นผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และปัจจัยอื่นๆที่เกี่ยวข้องที่จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถใช้งานตรวจสอบภายใน ในการสอบบัญชี ซึ่งถือเป็นการลดงานตรวจสอบลง จะส่งผลอย่างไรต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ดังนั้นจึงเห็นสมควรทำการศึกษาในเรื่องนี้อย่างจริงจัง เพื่อนำผลที่ได้จากการศึกษาไปใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น และเพื่อเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

ความมุ่งหมายในการศึกษาในครั้งนี้คือ เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายใน และปัจจัยอื่นๆ กับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดย

1.2.1 เพื่อหาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

1.2.2 เพื่อหาความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

สำรวจความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครในปี 2546 โดยคัดเลือกจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 371 คนประกอบด้วย

1.3.1 ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 5 มีนาคม 2546 จำนวน 73 คน เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต้องมีผู้ตรวจสอบภายใน

1.3.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร จากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ เป็นทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2545 จำนวน 298 คน เพื่อเพิ่มจำนวนกลุ่มตัวอย่างให้เพียงพอต่อการเก็บรวบรวมข้อมูลและใช้ในการประมวลผล ทั้งนี้จะพิจารณาเฉพาะแบบสอบถามที่ตอบกลับมาจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน

1.4 ข้อจำกัดของการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มีข้อจำกัดเรื่อง จำนวนการตอบกลับของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งอาจจะมีผลทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในผลลัพธ์ที่มีขึ้น เหตุผลประการหนึ่ง เช่น ผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำเป็นต้องรักษาความลับของลูกค้า ผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านจึงไม่มีความประสงค์ที่จะตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ระยะเวลาการส่งแบบสอบถามยังอยู่ในช่วงต้นปี ซึ่งเป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีงานตรวจสอบมาก การวิจัยครั้งต่อไปควรคำนึงถึงปัจจัยดังกล่าวอย่างระมัดระวัง

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.5.1 ทราบถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

1.5.2 ทราบถึงความสัมพันธ์ของปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

1.5.3 ประโยชน์ต่อการศึกษา เพื่อเสนอเป็นแนวคิดหรือความรู้ในการเชื่อมโยงการตรวจสอบภายในเข้ากับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

1.5.4 ประโยชน์ต่อผู้ประกอบการ จากผลการวิจัยจะทำให้ทราบว่าการมีผู้ตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ มีการตรวจสอบอย่างเพียงพอ เชื่อถือได้นั้นส่งผลอย่างไรต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อีกทั้งยังอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ไม่ตระหนักถึงความสำคัญของฝ่ายตรวจสอบภายในให้การสนับสนุนจัดจ้างฝ่ายตรวจสอบภายใน ทั้งจากภายในหรือจากภายนอกกิจการ

1.6 วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Exploratory research) เพื่อค้นหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการนำงานตรวจสอบภายในมาใช้ในการสอบบัญชี และปัจจัยซึ่งต้องอาศัยการวิจัยเพื่อให้เกิดความเข้าใจในความสัมพันธ์ โดยมีแหล่งข้อมูล (Source of data) มาจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data) โดยใช้แบบสอบถามผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 371 คน โดยมีการตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล กล่าวคือ ตรวจสอบคุณสมบัติของแบบสอบถาม และมีคำถามที่เกี่ยวเนื่องกัน เพื่อตรวจความน่าเชื่อถือของคำตอบ

1.7 โครงสร้างของวิทยานิพนธ์

ต่อเนื่องจากเนื้อหาในบทที่ 1 ซึ่งได้กล่าวถึงความสำคัญและที่มาของการวิจัยในครั้งนี้ บทที่ 2 กล่าวถึง การศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นที่มาของตัวแปรที่คาดว่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยผู้วิจัยได้ทำการจัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน เพื่อให้ง่ายต่อการศึกษาและตีความต่อไป บทที่ 3 กล่าวถึง วิธีดำเนินการวิจัย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการทำวิจัย โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งหมายถึง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน โดยได้ทำการวิเคราะห์ข้อมูลไว้ในบทที่ 4 และบทที่ 5 ซึ่งเนื้อหาในบทที่ 4 จะกล่าวถึง ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ซึ่งนำเสนอในรูปตารางแจกแจงความถี่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าร้อยละ (Percentage) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: SD) การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อปัจจัยต่างๆ และในบทที่ 5 กล่าวถึง การวิเคราะห์หลายตัวแปร ซึ่งรวมถึงผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Crosstabs) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ (Factor Analysis) ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ต่อมาในบทที่ 6 ซึ่งเป็นบทสุดท้าย จะกล่าวถึงบทสรุปผลจากการวิจัยในครั้งนี้พร้อมทั้งข้อเสนอแนะในการทำวิจัย

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ต่อเนื่องจากเนื้อหาในบทที่ 1 ซึ่งเป็นบทนำที่ได้กล่าวถึง ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาของงานวิจัยในครั้งนี้ ที่ชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่สำคัญอีกปัจจัยหนึ่งที่น่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นั่นคือ ปัจจัยจากการควบคุมภายใน อีกทั้งยังได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขตของการวิจัย ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ และวิธีดำเนินของการวิจัยในครั้งนี้ มาในบทที่ 2 นี้จะกล่าวถึงเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างงานตรวจสอบภายใน งานตรวจสอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเป็นการรวบรวมตัวแปรที่สำคัญที่คาดว่าน่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจัดกลุ่มตัวแปรต่างๆ ที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน

2.1 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน

ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบภายในของแต่ละกิจการจะมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาด โครงสร้างของกิจการ และความต้องการของผู้บริหารเป็นหลัก อีกทั้งงานตรวจสอบภายใน จะไม่มีความเป็นอิสระเทียบเท่ากับความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่อ งบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องตระหนักในการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน นั่นคือ ความรับผิดชอบ การใช้ผลงานตรวจสอบภายในมิได้ทำให้ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลดลง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังคงต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน การกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการ สอบบัญชี ดังนั้นการทำความเข้าใจและการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ถือเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบ ตลอดจนการพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้เกิดประสิทธิผล การประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในอาจมีผลต่อการปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลาของวิธีการสอบบัญชี และลดขอบเขตของวิธีการสอบบัญชี โดยขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชี รับอนุญาตไม่สามารถลดวิธีการตรวจสอบลงได้ทั้งหมด

2.1.1 ปัจจัยที่สำคัญต่อการประเมินในเบื้องต้นของงานตรวจสอบภายใน

(1) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในเปลี่ยนไป จากการตรวจสอบเพื่อดูความถูกต้องของการบันทึกบัญชี การจับผิด การปฏิบัติงาน มาเป็นการตรวจสอบเพื่อให้คำปรึกษาต่อผู้บริหารในการส่งเสริมการบริหารงานของ

ฝ่ายบริหาร การแก้ไขปรับปรุงนโยบาย วิธีการปฏิบัติงานที่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพด้วยความเป็นอิสระ(Independence) ในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน สามารถวัดได้จากเสรีภาพในการปฏิบัติงานตามกระบวนการตรวจสอบ โดยปราศจากอำนาจแทรกแซง ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระในการเข้าตรวจสอบจุดใดๆ หรือหน่วยงานใดๆ ในองค์กร ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สิน บัญชี เอกสารต่างๆ และการสอบถามเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบเรื่องที่เข้าตรวจสอบ สิ่งที่เป็นข้อบ่งชี้ถึงความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน คือ

(1.1) สถานภาพในองค์กร (Organizational Status) ผู้ตรวจสอบภายในควรอยู่ในระดับสูงพอที่จะได้รับความร่วมมือจากผู้รับการตรวจสอบ หรืองานในส่วนที่ผู้ตรวจสอบภายในเคยรับผิดชอบมาก่อนในรอบปีที่ผ่านมา และสามารถรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นไปตามข้อเท็จจริงหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น โดยได้รับการสนับสนุนจากผู้มีอำนาจเพียงพอที่จะเป็นหลักประกันได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถตรวจสอบได้อย่างทั่วถึง และเป็นบุคคลที่สามารถตัดสินใจดำเนินการแก้ไขปรับปรุง การปฏิบัติงานตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระในการติดต่อสื่อสารอย่างเต็มที่กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544: 5)

(1.2) ความมีใจเป็นอิสระ (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้วิจารณญาณที่เที่ยงธรรมปราศจากอคติในการตรวจสอบ หน่วยงานตรวจสอบต้องไม่มีส่วนได้เสียหรือเกี่ยวข้องในกิจกรรมต่างๆ ที่ต้องเข้าตรวจสอบ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความลำเอียงในการแสดงความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานได้ ทั้งนี้ไม่รวมถึงการมีส่วนร่วมในการพิจารณาให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับมาตรการการควบคุมที่ควรนำมาใช้ในองค์กรและการกำหนดแผนการตรวจสอบที่ตนต้องตรวจสอบ เพราะเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

(2) ลักษณะและขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำเป็นต้องพิจารณาผลงานตรวจสอบภายในว่า ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ พร้อมทั้งพิจารณาหลักฐานที่แสดงว่าผู้บริหารได้ปฏิบัติเช่นนั้นจริง

(3) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจสอบทานจากนโยบายการจ้างงาน การฝึกอบรมพนักงานตรวจสอบภายในประสบการณ์ในการทำงาน และคุณสมบัติทางวิชาชีพ เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ตรวจสอบภายในได้รับการฝึกอบรมทางวิชาชีพจนเกิดทักษะความชำนาญในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ

(4) ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรพิจารณาว่างานตรวจสอบภายในได้มีการวางแผน การควบคุมงานการสอบทาน และการจัดทำ

เอกสารหลักฐานอย่างเหมาะสมหรือไม่ และมีคู่มือการตรวจสอบ แผนการปฏิบัติงานและกระดาษทำการอย่างเพียงพอ

ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรประเมินและทดสอบผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่องที่ต้องการใช้ เพื่อให้แน่ใจว่าผลงานดังกล่าวเพียงพอสำหรับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยการพิจารณาความเพียงพอของขอบเขตของงาน และแนวการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง และการพิจารณาผลการประเมินในเบื้องต้นเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในว่ายังคงมีความเหมาะสมหรือไม่

2.1.2 **ประเด็นที่ควรพิจารณาในการประเมินผลงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่อง**

(1) งานตรวจสอบภายในได้มีการปฏิบัติโดยผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับการฝึกอบรมทางวิชาชีพ และมีความชำนาญในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ มีการควบคุมดูแล สอบทาน และจัดทำเอกสารหลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับงานอย่างเหมาะสม

(2) การตรวจสอบภายใน มีหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมที่สามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผล

(3) ข้อสรุปในงานตรวจสอบภายในมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ และการจัดทำรายงานนั้นสอดคล้องกับผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

(4) กรณีมีข้อยกเว้นหรือเรื่องผิดปกติที่เปิดเผยโดยผู้ตรวจสอบภายในควรได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2544: 3-7)

ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สามารถใช้ผลงานตรวจสอบภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน โดยศึกษาจากประเภทของการตรวจสอบภายในและเทคนิคการตรวจสอบภายในที่สำคัญ เพื่อให้ทราบถึงงานตรวจสอบภายในว่าประกอบด้วยอะไรบ้างและมีวิธีการปฏิบัติงานอย่างไร

2.2 เทคนิคการตรวจสอบภายในที่สำคัญ

2.2.1 **การประเมินผลการควบคุมภายใน** ปัจจัยในการออกแบบการควบคุมภายในมีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับ ขนาดองค์กร ลักษณะการประกอบธุรกิจ จำนวนค่าใช้จ่ายที่ยอมรับได้ ซึ่งการควบคุมภายในที่ออกแบบไว้แล้วนั้นใช่ว่าจะสามารถใช้งานได้ตลอดไป ควรเปลี่ยนแปลงไปตามบุคลากร เครื่องมือเครื่องใช้ เทคโนโลยีของกิจการ ดังนั้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการควบคุมภายในที่กิจการเลือกใช้ยังคงมีประสิทธิภาพ มีความเพียงพอ ก่อให้เกิดประสิทธิผลและมีความ

เชื่อถือได้ จึงต้องอาศัยผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจซึ่งก็คือ ผู้ตรวจสอบภายใน ในการติดตามดูแลและประเมินผลการควบคุมภายใน โดยรายงานผลต่อผู้บริหารในระดับต่างๆ ที่รับผิดชอบในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินการต่างๆ มุ่งไปสู่วัตถุประสงค์ขององค์กรที่ตั้งไว้ หรือหากควรมีการแก้ไขปรับปรุง ควรดำเนินการอย่างไร

2.2.2 **การจัดทำแผนการตรวจสอบ** (Audit Plans) เป็นแนวทางปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในว่าควรทำการตรวจสอบในจุดใด ควรตรวจสอบเมื่อไร และจะใช้เวลาในการตรวจสอบนานแค่ไหนโดยประมาณ แผนการตรวจสอบที่เหมาะสมจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ เพราะจะทำให้ทราบล่วงหน้าถึงปริมาณงาน ทรัพยากร บุคคลที่ใช้ในการตรวจสอบ ตลอดจนเครื่องมือเครื่องใช้ที่มีอยู่เป็นการล่วงหน้า อีกทั้งยังสามารถปรับให้มีความเหมาะสมจนสามารถตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน สมบูรณ์ และมีคุณภาพ แผนการตรวจสอบต้องนำเสนอต่อฝ่ายบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และคณะกรรมการ เพื่อขออนุมัติอย่างเป็นทางการก่อนนำไปปฏิบัติงาน

2.2.3 **การจัดทำกระดาษทำการ** (Working Papers Preparation) กระดาษทำการ คือ เอกสารที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ เพื่อจดบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการทำงาน อันประกอบด้วยข้อมูลต่างๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ผลจากการประเมิน วิเคราะห์ และสรุปผลจากการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ นอกจากนี้กระดาษทำการยังถือเป็นหลักฐานที่แสดงถึง การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้วย

2.2.4 **การสรุปผลการตรวจสอบ** ถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถทำขึ้นเมื่อการตรวจสอบเรื่องใดเรื่องหนึ่งเสร็จลง หรือเมื่อเห็นว่าจำเป็นต้องรายงานผลในระหว่างการตรวจสอบก็ได้

การสรุปผลการตรวจสอบ ต้องสรุปผลทั้งข้อที่พบว่าการกระทำผิดหรือข้อบกพร่อง และพบว่าการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง โดยผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การพิจารณาก่อนว่า สิ่งที่ตรวจพบนั้น ควรถือเป็นการกระทำที่บกพร่อง หรือเป็นการกระทำที่ผิด หรือเป็นการกระทำการทุจริต หรือข้อบกพร่องนั้นไม่ควรรายงานเพราะไม่มีสาระสำคัญ

2.2.5 **การจัดทำรายงาน** (Audit Reports) การรายงานผลการตรวจสอบ ถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องทำการสรุปผลจากข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน พร้อมทั้งข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปรับปรุง เพื่อเสนอผู้ที่มีอำนาจในการสั่งการแก้ไขปรับปรุงในส่วนที่บกพร่องให้ทันต่อเวลา ดังนั้น การจัดทำรายงานจำเป็นต้องกระทำด้วยความระมัดระวัง และมีความชัดเจน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541: 4-7)

2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากการศึกษาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเกี่ยวข้องกัน คล้ายคลึงกัน ในส่วนของเทคนิค วิธีการตรวจสอบและข้อสรุป โดยการตรวจสอบภายในถือเป็นการตรวจสอบเบื้องต้น (พรทิพย์ สกุลลีลารัศมี, 2516: 32-33) เพราะมีการตรวจสอบในทุกๆ ด้านขององค์กรและมีการตรวจสอบที่บ่อยกว่าการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเข้าตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวกับการทุจริตที่มีผลกระทบและมีสาระสำคัญต่องบการเงิน เป็นระยะๆ ปกติปีละ 1 ครั้ง จากการทำงานของทั้งสองฝ่ายส่งผลให้เกิดมุมมองว่ามีความซ้ำซ้อนในการทำงานระหว่างกัน

เมื่อพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ หน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเห็นถึงความแตกต่างดังนี้

2.3.1 **การแต่งตั้ง** ผู้ตรวจสอบภายในได้รับการแต่งตั้งจากฝ่ายบริหาร จะปฏิบัติตามความต้องการของฝ่ายบริหาร ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับการแต่งตั้งจากผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการ จะปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระจากฝ่ายบริหารทั้งหมด

2.3.2 **ความรับผิดชอบในเรื่องรายงาน** ผู้ตรวจสอบภายในเป็นเจ้าหน้าที่ของกิจการจึงมีความเป็นอิสระในขอบเขตจำกัดซึ่งน้อยกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นงานของผู้ตรวจสอบภายในจะมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น หากได้รายงานต่อบุคคลหรือหน่วยงานที่มีระดับสูงกว่าหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบ เช่น การรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งมักประกอบด้วยกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกที่มิใช่กรรมการบริหาร ในขณะที่รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะรายงานต่อผู้ถือหุ้น

2.3.3 **ขอบเขตของงาน** การตรวจสอบภายในมีขอบเขตงานที่กว้างกว่าการสอบบัญชี เพราะงานของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับบุคคลทั้งภายในและภายนอกกิจการ และเน้นหนักในเรื่องการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานและประสิทธิภาพของผู้บริหาร โดยให้มีความเพียงพอในการควบคุมภายใน ติดตามและป้องกันการทุจริต เพื่อให้ฝ่ายบริหารจัดระบบงานให้ดีขึ้น ดังนั้น การรายงานจึงเน้นการปรับปรุงแก้ไขนโยบายในการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัดมากขึ้น งานของผู้ตรวจสอบภายในจึงรวมถึงด้านบัญชีการเงิน การปฏิบัติงาน และการบริหารงาน ในขณะที่การสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น จะทำการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินถึงความเชื่อถือได้ และยืนยันถึงการบันทึกบัญชีของกิจการว่าได้จัดทำขึ้นด้วยความถูกต้องตามที่ควร และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป การตรวจสอบเช่นนี้เรียกว่า การตรวจสอบทางการเงิน ซึ่งเป็นการเน้นผลประโยชน์ของบุคคลภายนอก

ผู้ใช้งบการเงิน เช่น ผู้ที่จะเข้ามาลงทุน ผู้ที่มีความสนใจได้ทราบถึงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3.4 **มาตรฐานในการปฏิบัติงาน** ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติงานตามมาตรฐานการประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายใน ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2541: 57)

อย่างไรก็ตามการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลทั้งสองฝ่ายนั้นขึ้นอยู่กับกลไกที่สำคัญ 2 ประการ คือ แผนการตรวจสอบ (Audit plans) และโปรแกรมการตรวจสอบ (Audit programs)

การทำการตรวจสอบแต่ละกิจกรรมขององค์กรนั้น ต่างมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบแตกต่างกันออกไป ซึ่งแต่ละครั้งย่อมมีต้นทุนในการตรวจสอบ (Audit cost) มากน้อยแตกต่างกันไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับแผนการตรวจสอบและโปรแกรมการตรวจสอบที่จะนำมาใช้

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้ตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติงานตรวจสอบในรูปแบบเดียวกัน เป็นงานที่มีลักษณะที่ซ้ำซ้อนกัน มีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้นการทำงานโดยไม่มีการประสานสัมพันธ์ระหว่างกัน อาจมีบางจุดที่มีการตรวจสอบซ้ำซ้อนกันหรือบางจุดอาจไม่มีฝ่ายใดเข้าตรวจสอบเลยก็ได้

ผู้ที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางให้กับทั้งสองฝ่ายคือ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) โดยเป็นผู้เชื่อมโยงแผนงานตรวจสอบของทั้งสองฝ่ายจนเป็นแผนงานรวมที่มีคุณค่ามากที่สุด ซึ่งส่งผลให้การตรวจสอบเกิดประโยชน์สูงสุด (เจริญ เจษฎาวัลย์, 2543: 157-172)

2.4 ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยสามารถรวบรวมตัวแปรที่สำคัญที่น่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยผู้วิจัยได้จัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน โดยแบ่งออกเป็น 5 ปัจจัย ดังต่อไปนี้

2.4.1 **ปัจจัยจากการควบคุมภายใน** หมายถึง องค์ประกอบในการพิจารณาใช้ผลงานตรวจสอบภายใน อันประกอบด้วย

(1) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ระดับความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความน่าเชื่อถือในรายงานการตรวจสอบ กรณีผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตรวจสอบมากพอที่จะสามารถเข้าตรวจสอบในทุกๆ จุดขององค์กร และสามารถรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวให้ผู้มีอำนาจในการแก้ไขปรับปรุงจุดบกพร่องที่ตรวจพบตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน โดยปราศจากอำนาจ

ใดๆ เข้าแทรกแซง ย่อมส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความเชื่อมั่นในการตรวจสอบและการรายงานดังกล่าว จนสามารถใช้ผลงานตรวจสอบและส่งผลต่อการปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลาและลดขอบเขตของวิธีการสอบบัญชีลงได้ ท้ายที่สุดน่าจะมีผลให้ค่าธรรมเนียม การสอบบัญชีลดลงด้วย

(2) ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน หลังจากการทดสอบและการประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในถึงการปฏิบัติงาน การใช้ทรัพยากรขององค์กรว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัดต่อองค์กรมากน้อยเพียงใด และบรรลุผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้หรือไม่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก็จะทราบถึงระดับความมั่นใจในการบันทึกบัญชีถึงความถูกต้อง ครบถ้วน และสามารถกำหนดขอบเขต การปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม ดังนั้นเมื่อพิจารณาแล้วว่าขอบเขตการตรวจสอบภายในมีความเหมาะสม น่าจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกิดความมั่นใจในการบันทึกบัญชีของกิจการ และส่งผลให้การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลงด้วย

(3) แผนงานการตรวจสอบภายใน การสอบทานแผนงานตรวจสอบภายในโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะทำให้ทราบแนวทางปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในว่าจะมีการตรวจสอบในจุดใดบ้าง และตรวจสอบเมื่อไร ซึ่งแผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมั่นใจในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในว่ามีประสิทธิภาพและมีการตรวจสอบอย่างทั่วถึง ดังนั้นแผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ น่าจะมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(4) กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน กระดาษทำการจะเป็นเอกสารที่ให้ข้อมูลสนับสนุนการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลต่างๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ ขอบเขตของการตรวจสอบ ตลอดจนวิธีการตรวจสอบ ประโยชน์ที่ได้รับจากกระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในน่าจะมีส่วนช่วยในการพัฒนาวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงน่าจะมีผลให้การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

(5) ข้อสรุปและรายงานที่เป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน สิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในพบอาจเป็นการกระทำที่บกพร่อง หรือเป็นการกระทำการทุจริต ซึ่งข้อบกพร่องที่ไม่มีสาระสำคัญก็จะไม่ถูกรายงาน รายงานการตรวจสอบที่เป็นไปตามผลของงานตรวจสอบเป็นปัจจัยหนึ่งที่แสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ย่อมส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทำนองเดียวกัน กล่าวคือ ข้อสรุปและรายงานที่เป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายในน่าจะส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(6) นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นโยบายดังกล่าวย่อมแสดงถึงจุดมุ่งหมายของกิจการในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อลดปริมาณงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และลดการทำงานที่ซ้ำซ้อนกัน ท้ายที่สุดกิจการย่อมคาดหวังถึงผลประโยชน์ที่ตามมา นั่นคือ อาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลง

(7) เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน หน้าที่หลักของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นั่นคือ การตรวจสอบงบการเงินเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงิน ดังนั้น เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในน้อย ย่อมแสดงว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในน้อย ในทางกลับกันเปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในมาก ย่อมแสดงว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในมาก นั่นคือ ผลงานตรวจสอบภายในได้มีส่วนช่วยในการลดงานตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ซึ่งน่าจะส่งผลให้การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ลดลง

(8) ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน ระบบการควบคุมภายในนี้เองที่จะส่งผลต่อคุณค่าของรายงานข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นจากภายในองค์กร ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลดังกล่าว ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตควรคำนึงถึงความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน ความมีประสิทธิภาพของข้อมูลภายในด้วย เช่น การวิเคราะห์ทางสถิติ การงบประมาณ และการรายงานผลการดำเนินงาน (สาคิตณ์ จันทโณทก, มปป.: 72) เมื่อกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ ข้อมูลภายในมีประสิทธิภาพย่อมส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อระบบของการควบคุมภายใน จึงอาจกล่าวได้ว่า เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายในย่อมส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

(9) แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่ว่ากิจการจะมีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือไม่ก็ตาม แม้เป็นการแบ่งเบาภาระหน้าที่งานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่มิได้เป็นการแบ่งเบาความรับผิดชอบต่อการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินก็ตาม ปัจจัยดังกล่าวอาจส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ลดลง

(10) คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน งานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพนั่นหมายถึง งานตรวจสอบภายในที่ได้รายงานผลตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น มีการเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงไปยังผู้ที่มีอำนาจในกิจการ อีกทั้งยังส่งผลดีต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ดังนั้นงานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ ย่อมทำให้

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถเชื่อมั่นในผลงานตรวจสอบภายใน ระบบการควบคุมภายใน ตลอดจนการบันทึกบัญชีของกิจการได้ ซึ่งน่าจะส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(11) ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ไม่ว่าจะเป็นการประชุมร่วมกันเป็นระยะๆ ทั้งก่อนการปฏิบัติงานและระหว่างการปฏิบัติงาน เพื่อกำหนด แก้ไข ปรับปรุงขอบเขตการตรวจสอบให้ครอบคลุมงานที่จำเป็น การแลกเปลี่ยนดูกระดาษทำการ แนวทางการตรวจสอบ เพื่อพึ่งพางานของแต่ละฝ่าย การแลกเปลี่ยนดูรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อสังเกตการณ์ว่าฝ่ายบริหารสั่งการตามข้อเสนอแนะในรายงานหรือไม่ และควรเน้นการตรวจสอบในส่วนใด จะเห็นได้ว่าการทำงานร่วมกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ทั้งสองฝ่ายในการลดงานที่ทำซ้ำซ้อนกัน ดังนั้นย่อมส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

2.4.2 **ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า** หมายถึง องค์ประกอบต่างๆ ที่จะแสดงให้เห็นถึงปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องตรวจสอบ อันได้แก่

(1) ประเภทของธุรกิจ ธุรกิจที่แตกต่างกันย่อมมีลักษณะการดำเนินงานและความซับซ้อนของระบบบัญชีที่แตกต่างกันด้วย เช่น ธุรกิจประเภทซื้อขายสินค้าย่อมมีโครงสร้างทางการบัญชีที่ง่ายกว่าธุรกิจประเภทอุตสาหกรรม ซึ่งความซับซ้อนของระบบบัญชีนี้เองที่จะมีผลต่องานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เช่น ต้องมีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาส เป็นต้น ส่งผลต่อเวลาการทำงาน หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตลอดจนการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(3) โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ โครงสร้างเหล่านี้เป็นรายการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องพิจารณาเพิ่มเติม เพราะนอกจากความถูกต้องแล้ว กฎหมายภาษีอากรเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่เข้ามาเกี่ยวข้องในการพิจารณาด้วย ดังนั้นจึงมีผลต่องานสอบบัญชีและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(4) ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในการประกอบธุรกิจ ซึ่งแต่ละธุรกิจจะมีความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับว่าจะตัดสินใจประกอบธุรกิจประเภทใด เช่น กิจการที่ประกอบธุรกิจค้าขายกับต่างประเทศ ย่อมมีความเสี่ยงในเรื่องความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ส่วนกิจการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย แลกเปลี่ยน โอน รับจ่ายเงิน หรือหลักทรัพย์ หรือตราสารแทนตัวเงินอย่างธนาคาร หรือสถาบันการเงินย่อมมี

ความเสี่ยงต่อการสูญหาย หรือการทุจริต เพราะเงิน หลักทรัพย์ หรือ ตราสารดังกล่าว ถือเป็นสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูง เป็นต้น ในกิจการที่มีความเสี่ยงสืบเนื่องสูงน่าจะส่งผลต่อการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มากตามไปด้วย

(5) ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูกค้า ในกิจการที่มีการใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยในการจัดเก็บข้อมูลทางการบัญชีประมวลผล ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตก็ควรมีความรู้ความเข้าใจในระบบการทำงานของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่ลูกค้าเลือกใช้เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงน่าจะมีผลต่อการพิจารณาเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(6) จำนวนรายงานทางการเงิน ความต้องการทางด้านรายงานทางการเงินที่เพิ่มขึ้นของลูกค้า ส่งผลต่อปริมาณงานสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(7) จำนวนรายการระหว่างปี สำหรับกิจการที่มีจำนวนรายการค้าระหว่างปีมากย่อมหมายถึงภาระหน้าที่ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำการตรวจสอบหรือสุ่มตัวอย่างเพื่อทำการตรวจสอบมากตามไปด้วย ดังนั้นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บน่าจะผันตามปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นด้วย

2.4.3 **ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า** หมายถึง องค์ประกอบต่างๆ ที่แสดงให้เห็นถึง ขนาดของกิจการลูกค้า และความสามารถในการดำเนินงานของกิจการลูกค้า อันได้แก่

(1) จำนวนรวมสินทรัพย์ สามารถใช้เป็นตัวแทนถึงขนาดของกิจการลูกค้า ซึ่งโดยทั่วไปแล้วกิจการที่มีขนาดใหญ่ย่อมต้องมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก ดังนั้นจำนวนรวมสินทรัพย์ของกิจการลูกค้าน่าจะมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) สภาพคล่อง สามารถสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของรายการต่างๆ ที่มีต่องบการเงิน เพราะสภาพคล่องของกิจการประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูง สามารถเปลี่ยนกลับมาให้อยู่ในรูปของเงินสดได้ง่ายกว่าสินทรัพย์ประเภทอื่นๆ จึงเป็นจุดที่เกิดปัญหาบ่อยครั้งในการตรวจสอบ อันส่งผลต่อการปฏิบัติงานที่มากขึ้นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(3) จำนวนกำไรสุทธิ เป็นตัวบ่งชี้เบื้องต้นถึงผลการดำเนินงานของกิจการลูกค้า กล่าวคือ กิจการที่มีผลการดำเนินงานเป็นกำไรสุทธิย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานจนสามารถทำให้กิจการมีรายรับ

ที่มากกว่ารายจ่าย จึงกล่าวได้ว่า กิจการที่มีจำนวนกำไรสุทธิสูงย่อมต้องมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มากกว่ากิจการที่มีจำนวนกำไรสุทธิต่ำหรือประสบกับสภาวะขาดทุนสุทธิ*

(4) จำนวนทุนที่เรียกชำระ ถือเป็นเงินลงทุนที่ได้มาจากเจ้าของกิจการ ซึ่งอาจจะสามารถใช้เป็นตัวแทนถึงขนาดของกิจการลูกค้าได้เช่นเดียวกับจำนวนรวมสินทรัพย์ ดังนั้น จำนวนทุนที่เรียกชำระ จึงอาจจะมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วยเช่นกัน

(5) จำนวนรวมของรายได้และจำนวนรวมค่าใช้จ่าย ทั้งสองรายการเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงปริมาณกิจกรรมทางธุรกิจของลูกค้าว่ามีมากน้อยเพียงใด นั่นคือ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่ายที่มาก ย่อมแสดงว่าปริมาณงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตย่อมต้องมากตามปริมาณกิจกรรมทางธุรกิจของลูกค้า ดังนั้นรายการทั้งสองน่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(6) ขาดทุนสะสม เป็นตัวบ่งชี้ผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการลูกค้าที่ประสบกับสภาวะขาดทุนสุทธิ การบริหารงานของฝ่ายบริหาร ตลอดจนความสามารถในการดำเนินงานที่ยังไม่ประสบความสำเร็จ จนอาจเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยเสี่ยงต่างๆ ที่จะตามมา เช่น ความเสี่ยงในเรื่องการดำรงอยู่ของกิจการ ความเสี่ยงในเรื่องการทุจริต เนื่องจากระบบการควบคุมภายในที่ไม่เพียงพอ เป็นต้น ซึ่งรายการขาดทุนสะสมน่าจะส่งผลต่อความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินและต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

2.4.4 ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี

(1) จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย ลูกค้ารายที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีเป็นเวลานาน ย่อมทราบถึงข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นบ่อย จนทำให้การตรวจสอบทำได้สะดวกรวดเร็วขึ้น อีกทั้งการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีย่อมมีความเหมาะสมกว่าลูกค้าอีกรายที่ยังไม่เคยตรวจสอบ ดังนั้นจำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีอาจถูกนำมาพิจารณาเป็นปัจจัยหนึ่งในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) การให้บริการอื่นๆ กับลูกค้า เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี เป็นต้น ยกตัวอย่างเช่น ลูกค้ารายที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการสอบบัญชีและในขณะเดียวกันก็ให้คำปรึกษาด้านวางระบบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีอาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ ต่ำกว่าลูกค้าอีกรายที่ใช้บริการเฉพาะการสอบบัญชี เพราะค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีส่วนต่างได้ปัน

---

*ถึงแม้ว่ามรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะไม่สามารถกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามการศึกษาในครั้งนี้ต้องการหาความสัมพันธ์ระหว่างอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญๆ และการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ส่วนอยู่ในกับค่าบริการให้คำปรึกษาด้านวางระบบบัญชี ดังนั้นการให้บริการอื่นๆ กับลูกค้าอาจจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(3) ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน ลูกค้ารายที่มีการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน เช่น 3 ปี 5 ปี เป็นต้น สำนักงานสอบบัญชีอาจมองว่าในช่วงระยะเวลาดังกล่าวการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าลูกค้าในรายที่มีการทำสัญญา 1 ปี ก็สามารถคุ้มทุน คุ้มค่ากับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ ยกตัวอย่างเช่น ลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี 2 ราย มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีที่มีความซับซ้อนพอๆ กัน แต่แตกต่างกันที่ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงาน สำนักงานสอบบัญชีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงานตรวจสอบในการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบบัญชีของลูกค้าทั้งสองรายที่มีลักษณะเฉพาะ โดยลูกค้ารายที่ทำสัญญาตอบรับงาน 3 ปีถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำกว่าลูกค้ารายที่ทำสัญญาตอบรับงาน 1 ปี เพราะในช่วงเวลา 3 ปี สำนักงานสอบบัญชีพิจารณาแล้วว่ารายได้ที่เกิดขึ้นสามารถชดเชยค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมฯ นี้ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานานมีผลต่อการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำลง

2.4.5 ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

(1) เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี เป็นตัวบ่งบอกถึงปริมาณงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบกิจการลูกค้ารายหนึ่งๆ งานที่มีปริมาณมากและมีความซับซ้อนย่อมต้องใช้เวลาในการตรวจสอบที่มากตาม จึงกล่าวได้ว่า เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ งานตรวจสอบแต่ละงานมีความซับซ้อนและความยากง่ายที่แตกต่างกัน จึงมีผลให้ต้องใช้พนักงานตรวจสอบที่แตกต่างกันด้วย หากใช้พนักงานจำนวนมากค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบย่อมมากตาม ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบแต่ละระดับ สำนักงานสอบบัญชีย่อมต้องการรายได้เป็นสิ่งตอบแทนจากการตรวจสอบอย่างเพียงพอ

(3) อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ ความรู้ความสามารถจากคุณวุฒิและวัยวุฒิของพนักงานตรวจสอบย่อมแสดงให้เห็นจากคุณภาพงานที่ทำการตรวจสอบ อันมีผลให้อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบแต่ละระดับมีความแตกต่างกัน รายการดังกล่าวถือเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจใช้อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบเป็นปัจจัยหนึ่งในการพิจารณา

(4) ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่นอกเหนือจากอัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ ซึ่งมีส่วนทำให้งานตรวจสอบบัญชีนั้นๆ สำเร็จลงได้ เช่น เงินเดือนพนักงานฝ่ายธุรการ ค่าน้ำ ค่าไฟของสำนักงานสอบบัญชี เป็นต้น รายการดังกล่าวถือเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ใช้ในการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี

2.5 การศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า มีงานวิจัยในต่างประเทศและในประเทศไทยอยู่บ้าง อย่างไรก็ตามงานวิจัยในประเทศไทยยังมิได้มีการวิจัยลงลึกในรายละเอียดเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการนำงานตรวจสอบภายในมาใช้ในการสอบบัญชีว่าส่งผลอย่างไรต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รายงานการวิจัยและประเด็นต่างๆ ที่สำคัญสามารถกล่าวสรุปได้ดังนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2-1 เนื้อหาโดยสรุปของงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์	กลุ่มตัวอย่าง	ผลการศึกษา
William , Gramling and Maletta	เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาจากการนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประกอบการสอบบัญชี	ผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของ 70 บริษัท	1. การนำผลงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประกอบการสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 2. งานตรวจสอบภายในที่ดี จะส่งผลถึงการตรวจสอบบัญชีที่ลดลง จึงทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง 3. กิจการที่ใช้บริการสอบบัญชีสามารถลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยให้มีงานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพการจัดการที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการให้ความร่วมมือในการทำงานร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้ตรวจสอบภายใน
วรพจน์ อุชุไพบูลย์วงศ์	1. เพื่อหาระดับความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี 2. เพื่อหารูปแบบความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี	1. สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 10 แห่ง 2. สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง 10 แห่ง 3. ธุรกิจต่างๆ ที่เลือกเป็นตัวอย่าง 200 ราย	1. กรณีวิเคราะห์รวม พบว่า จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 2. กรณีวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ พบว่า จำนวนทุนเรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย บริษัทที่มีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 3. กรณีวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง พบว่า จำนวนทุนที่เรียกชำระ จำนวนรวมของรายได้ จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเภทของธุรกิจเป็นปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 2-1 เนื้อหาโดยสรุปของงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้วิจัย	วัตถุประสงค์	กลุ่มตัวอย่าง	ผลการศึกษา
วรพจน์ อุชุไพบูลย์วงศ์			4. องค์ประกอบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คือ เวลาที่ใช้ในตรวจสอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน เงินเดือนพนักงานและจำนวนพนักงานแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากรายงานการวิจัยดังตารางที่ 2-1 ข้างต้น ชี้ให้เห็นถึงปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มีอยู่หลายปัจจัย สำหรับการวิจัยในครั้งนี้อาจถือเป็นการวิจัยต่อเนื่องจากของคุณ วรพจน์ อุชุไพบูลย์วงศ์ ที่ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจะทำการศึกษาเพิ่มเติมในส่วนของปัจจัยที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจเพิ่มเติมและอาจลดตัวแปรในบางตัว เพื่อให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องต่อสภาวะแวดล้อมในประเทศไทย ทั้งนี้งานวิจัยในครั้งนี้จะเป็นการรวบรวมความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ

อย่างไรก็ตาม หากผลของงานวิจัยในครั้งนี้ เป็นไปตามข้อสมมติฐานที่ผู้วิจัยตั้งไว้ล่วงหน้าก็จะเป็นหลักฐานอย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่า ปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์กับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กล่าวคือ ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดปริมาณงานสอบบัญชีลง และยังส่งผลต่อการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

สืบเนื่องจากเนื้อหาในบทที่ 2 ที่ได้กล่าวถึง การศึกษาค้นคว้าเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยเป็นการศึกษาและรวบรวมตัวแปรต่างๆ ที่น่าจะส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ทั้งนี้ยังเป็นการอธิบายถึงความหมายของตัวแปรแต่ละตัว มาในบทนี้จะมีเนื้อหากล่าวถึง วิธีดำเนินการวิจัยว่าจะทำการศึกษาอย่างไร เพื่อให้ได้มาซึ่งผลการวิจัยที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ อันประกอบด้วย การกำหนดประชากรกลุ่มเป้าหมายที่จะทำการศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูล โดยแสดงค่าการคำนวณกลุ่มตัวอย่าง จำนวนในการส่งแบบสอบถาม ขั้นตอนและวิธีการในการสร้างแบบสอบถาม เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ตรงตามวัตถุประสงค์ในการทำวิจัย และในท้ายที่สุดจะกล่าวถึง การประมวลผลข้อมูล โดยอธิบายถึงสถิติที่เลือกใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากร

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผู้วิจัยจึงต้องเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ประชากรจึงหมายถึงผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 5 มีนาคม 2546 มีจำนวนทั้งสิ้น 73 คน เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ต้องมีผู้ตรวจสอบภายในตามกฎข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

3.2 กลุ่มตัวอย่าง

การคำนวณหาขนาดตัวอย่าง จากประชากรจำนวน 73 คน โดยกำหนดให้มีความผิดพลาดไม่เกิน 5% ด้วยความเชื่อมั่น 95% จึงคำนวณหาขนาดตัวอย่างได้ดังนี้

$$n = \frac{NZ^2 / 4}{NE^2 + (Z^2 / 4)}$$

$$= \frac{73 (1.96)^2 / 4}{73 (0.05)^2 + ((1.96)^2 / 4)}$$

$$= \frac{70.1092}{1.1429}$$

$$= 61.34325$$ หรือประมาณ 62 คน

ตารางที่ 3-1 กลุ่มตัวอย่าง

ประเภท	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	73	62

นอกจากนี้เพื่อให้จำนวนกลุ่มตัวอย่างเพียงพอต่อการเก็บรวบรวมข้อมูล และสามารถใช้ในการประมวลผลได้ จึงทำการเลือกสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Simple random sampling) จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร ตามทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2545 จำนวน 901 คน ซึ่งเป็นข้อมูลจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ทั้งนี้ข้อมูลที่ได้ต้องนำมาพิจารณาก่อนว่า เป็นประชากรของงานวิจัยหรือไม่ กล่าวคือ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 3-2 การส่งแบบสอบถาม

ประเภท	จำนวนทั้งหมด	จำนวนที่ส่งแบบสอบถาม
1. ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	73	73
2. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	901	298
รวม	974	371

3.3 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือและขั้นตอนการสร้างเครื่องมือ (แบบสอบถาม) ที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลมีการดำเนินการสร้างแบบสอบถามตามลำดับขั้นตอนดังนี้

3.3.1 ศึกษาความรู้เกี่ยวกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในส่วนของหน้าที่ความรับผิดชอบ บทบาทในการทำงาน ความเกี่ยวข้องสัมพันธ์ระหว่างกัน ปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่และสิ่งแวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้ในการสร้างแบบสอบถาม โดยศึกษาจากเอกสารทางวิชาการ และการสัมภาษณ์

3.3.2 ขอบเขตของแบบสอบถามเกี่ยวกับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3.3.3 แบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 6 ส่วน กล่าวคือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ส่วนที่ 2 การควบคุมภายใน

ส่วนที่ 3 ลักษณะธุรกิจของลูกค้า

ส่วนที่ 4 โครงสร้างทางการเงินของลูกค้า

ส่วนที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 6 โครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

แบบสอบถามดังกล่าวได้มีการทดสอบก่อนนำออกใช้ โดยการเสนอต่อผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นที่ปรึกษาของงานวิจัยในครั้งนี้ แล้วนำมาทดสอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 10 คน จากนั้นจึงนำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ไปใช้กับกลุ่มตัวอย่างที่กำหนดไว้ข้างต้น

3.4 ขั้นตอนและวิธีดำเนินการรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้ใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลช่วงเวลาเดียว (Cross-section approach) โดยมีวิธีการดำเนินการเก็บข้อมูลดังนี้

3.4.1 การออกแบบแบบสอบถาม จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ทราบถึงตัวแปรต่างๆ ที่น่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากนั้นจะทำการตัดหรือเพิ่มตัวแปรที่สำคัญ โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (Depth interviews) กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 10 คน เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นในการออกแบบแบบสอบถาม ซึ่งคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์จะเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาจากการนำผลงานตรวจสอบภายในมาใช้ในการสอบบัญชีเป็นหลัก จากนั้นจะทำการทดสอบปรับปรุงและแก้ไขแบบสอบถามต่อไป

3.4.2 การเก็บรวบรวมข้อมูล หลังจากที่ได้แบบสอบถามฉบับสมบูรณ์แล้ว ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามรายละเอียดในตารางที่ 3-2 ที่ได้กล่าวในข้างต้น จำนวน 371 คน

3.5 การประมวลผลข้อมูล

3.5.1 การตรวจสอบข้อมูล (Editing) หลังจากที่ได้แบบสอบถามกลับมา ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบดูความสมบูรณ์ของการตอบแบบสอบถาม และแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออก

3.5.2 การลงรหัส (Coding) เป็นการนำแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบข้อมูลมาลงรหัสตามที่ได้กำหนดรหัสไว้ล่วงหน้าสำหรับแบบสอบถามที่เป็นปลายเปิด ส่วนแบบสอบถามที่เป็นปลายปิดผู้วิจัยจะจัดกลุ่มคำตอบแล้วจึงนับคะแนนใส่รหัส

3.5.3 การประมวลผลข้อมูล ข้อมูลที่ลงรหัสแล้วได้นำมาบันทึกโดยใช้คอมพิวเตอร์ เพื่อการประมวลผลข้อมูล ซึ่งใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences หรือ SPSS) โดยการแจกแจงความถี่ทุกตัวแปร แล้วคำนวณค่าร้อยละ (Percentage)

3.5.4 การวิเคราะห์ข้อมูล มีวิธีการดังนี้

(1) การวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นการอธิบายหรือบรรยายลักษณะข้อมูล โดยนำข้อมูลดิบที่ได้จากแบบสอบถามมาคำนวณค่าสถิติเบื้องต้น อาทิ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

(2) การวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว เนื่องจากงานวิจัยนี้มีการใช้ตัวแปรเป็นจำนวนมาก จึงทำการวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วนดังนี้

(2.1) การใช้สถิติในการสรุปข้อมูลเชิงกลุ่ม โดยใช้คำสั่ง Crosstabs เพื่อศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่าง 2 ตัวแปร และใช้สร้างตารางความถี่แบบ 2 ทาง

(2.2) การจำแนกกลุ่มตัวแปรด้วยเทคนิค Factor Analysis กล่าวคือเป็นเทคนิคที่ใช้จับกลุ่มหรือรวมตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในกลุ่มหรือ Factor เดียวกัน โดยตัวแปรที่อยู่ใน Factor เดียวกัน จะมีความสัมพันธ์กันมาก โดยความสัมพันธ์นั้นอาจจะเป็นในทิศทางบวก (ไปในทางเดียวกัน) หรือทิศทางลบ (ไปในทางตรงกันข้าม) ก็ได้ ส่วนตัวแปรที่อยู่คนละ Factor จะไม่มีความสัมพันธ์กัน หรือมีความสัมพันธ์กันน้อยมาก ทั้งนี้เพื่อเป็นการลดจำนวนตัวแปรหลายตัวให้เหลือเป็นปัจจัยหรือ Factor อีกทั้งยังเป็นการตัดตัวแปรบางตัวที่มีความสัมพันธ์น้อยออกจากกลุ่มด้วย

อย่างไรก็ตาม ขั้นตอนและวิธีการในการวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว จะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 5 ต่อไป

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น

สืบเนื่องจากเนื้อหาในท้ายบทที่ 3 ที่ได้กล่าวถึง สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล โดยงานวิจัยนี้จะแยกการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 2 ส่วน การวิเคราะห์ในส่วนแรก เป็นผลวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในบทนี้ สำหรับการวิเคราะห์ในส่วนที่ 2 เป็นผลการวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว ซึ่งจะกล่าวในบทที่ 5 เป็นลำดับต่อไป

สำหรับเนื้อหาในบทนี้จะกล่าวถึง ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เป็นการอธิบายหรือบรรยายลักษณะของข้อมูลที่เก็บรวบรวมจากความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร โดยแสดงผลในรูปตารางแจกแจงความถี่ และมีการคำนวณร้อยละเพื่อง่ายต่อการตีความและเปรียบเทียบ อีกทั้งยังมีการคำนวณค่าเฉลี่ยและค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) เพื่อวิเคราะห์ข้อมูลในภาพรวม

ทั้งนี้การอธิบายจะอ้างอิงจากแบบสอบถาม (ซึ่งได้แนบอยู่ในภาคผนวก) กล่าวคือ เนื้อหาในข้อ 4.1 จะเป็นผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และในข้อ 4.2 จะเป็นผลการวิเคราะห์ปัจจัยทั้ง 5 ปัจจัย อันได้แก่ ปัจจัยจากการควบคุมภายใน ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

4.1 ผลการวิเคราะห์

งานวิจัยครั้งนี้ได้กำหนดคุณสมบัติของกลุ่มตัวอย่าง คือ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน โดยมีจำนวนขนาดตัวอย่างเท่ากับ 62 คน ผู้วิจัยจึงทำการส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานคร จำนวน 371 คน เพื่อให้เพียงพอต่อการเก็บรวบรวมข้อมูลและประมวลผล จากตารางที่ 4-1 พบว่า แบบสอบถามทั้งหมดที่ส่งไปได้ตอบกลับมาจำนวน 76 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 20.5

ตารางที่ 4-1 อัตราการตอบกลับของแบบสอบถาม

ประเภท	จำนวน	เปอร์เซ็นต์
1. แบบสอบถามที่ตอบกลับ	76	20.5
2. แบบสอบถามที่ไม่ตอบกลับ	295	79.5
รวม	371	100.0

การวิจัยยังพบว่า แบบสอบถามทั้งหมดที่ได้ตอบกลับมาจำนวน 76 ฉบับ จากตารางที่ 4-2 พบว่า มีแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์จำนวน 11 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 14.5 เนื่องจากเป็นแบบสอบถามที่มีการตอบยังไม่ครบถ้วนจำนวน 7 ฉบับและเป็นแบบสอบถามจากผู้สอบบัญชี รับอนุญาตที่ไม่ได้ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 4 ฉบับ ทำให้ไม่สามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากการควบคุมภายในต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้ ดังนั้นแบบสอบถามที่สมบูรณ์และสามารถใช้ในการประมวลผลได้ จึงมีจำนวนทั้งสิ้น 65 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 85.5

ตารางที่ 4-2 อัตราส่วนของแบบสอบถามที่สมบูรณ์

ประเภท	จำนวน	เปอร์เซ็นต์
1. แบบสอบถามที่สมบูรณ์	65	85.5
2. แบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์	11	14.5
รวม	76	100.0

ผู้วิจัยได้สำรวจประเภทอุตสาหกรรมที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบว่าอยู่ในอุตสาหกรรมใดบ้าง ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คนสามารถเลือกตอบได้มากกว่า 1 อุตสาหกรรม จากตารางที่ 4-3 จะเห็นได้ว่าอุตสาหกรรมประเภทการผลิต เป็นอุตสาหกรรมที่มีผู้ตอบมากที่สุด

ตารางที่ 4-3 ประเภทอุตสาหกรรมที่ทำการตรวจสอบ

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวน
การผลิต	159
การค้า	102
บริการ	125
ธนาคาร / สถาบันการเงิน	40

การวิจัยได้ทำการสำรวจรายได้ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี[**] โดยเฉพาะเจาะจงว่าเป็นค่าตรวจสอบงบการเงินประจำปีที่ได้รับจากลูกค้าโดยเฉลี่ยเป็นจำนวนบาทต่อปี ผลการสำรวจในตารางที่ 4-4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานครส่วนใหญ่มีรายได้น้อยกว่า 900,000 บาท หรือคิดเป็นร้อยละ 58.5

[**] ทั้งนี้รายได้ดังกล่าวจะหมายถึง ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ละท่านได้รับในลูกค้าโดยเฉลี่ย ซึ่งมิได้หมายถึง รายได้รวมของสำนักงานสอบบัญชี

ตารางที่ 4-4 รายได้จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 900,000 บาท	38	58.5
900,000 – 1,599,999 บาท	11	16.9
1,600,000 – 2,299,999 บาท	4	6.1
มากกว่า 2,299,999 บาท	12	18.5
รวม	65	100.0

นอกจากนี้การศึกษาได้เก็บข้อมูลการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 ท่านสามารถเลือกตอบได้มากกว่า 1 รูปแบบ ผลการศึกษาตารางที่ 4-5 ได้พบว่า การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีแนวโน้มที่จะกำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบมากที่สุด เนื่องจากสภาพของการตกลงรับงานในประเทศไทยโดยรวม ยังมองว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีนั้นควรถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า และมีแนวโน้มที่จะไม่จ่ายชำระเพิ่มเติม ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทำงานเพิ่มเติมในภายหลัง

ในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามระยะเวลาที่ใช้จริง และตามอัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงตามพนักงานแต่ละระดับนั้นอยู่ในระดับปกติ

ตารางที่ 4-5 รูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

รูปแบบกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	จำนวน
กำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ	47
กำหนดตามระยะเวลาที่ใช้จริงและตามอัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงตามพนักงานแต่ละระดับ	29
สามารถเรียกเก็บเพิ่มเติมได้ในภายหลัง หากมีเหตุสุดวิสัย เช่น มีการออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่	14

นอกจากนี้การศึกษาพยายามตอบคำถามที่ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ต่ำ และคิดค่าบริการอื่นๆ ที่ไม่ใช่งานตรวจสอบบัญชีหรือไม่ จากการศึกษาผลจากตารางที่ 4-6 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้บริการอื่นๆ กับลูกค้าที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีประจำปีด้วยจำนวน 31 ราย คิดเป็นร้อยละ 47.7 ทั้งนี้ผลการสำรวจพบว่า การให้บริการอื่นๆ ประกอบ

ด้วย ให้คำปรึกษาด้านภาษีจำนวน 19 ราย วางระบบบัญชีจำนวน 7 ราย รับทำบัญชีให้ลูกค้าจำนวน 3 ราย และประเมินการควบคุมภายในจำนวน 2 ราย

ตารางที่ 4-6 อัตราส่วนของการให้บริการงานสอบบัญชีและบริการอื่น

ประเภท	จำนวน	ร้อยละ
ให้บริการอื่น	31	47.7
ไม่ให้บริการอื่น	34	52.3
รวม	65	100.0

อย่างไรก็ตามยังไม่พบหลักฐานว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้คิดค่าบริการจากงานที่ไม่ใช่งานตรวจสอบบัญชีในจำนวนที่เป็นสาระสำคัญ กล่าวคือ มีร้อยละ 67.7 ที่คิดค่าธรรมเนียมจากการให้บริการอื่นต่ำกว่า 900,000 บาท และมีร้อยละ 16.1 ที่คิดค่าธรรมเนียมจากการให้บริการอื่นๆ เกินกว่า 2,299,999 บาท จากผลสำรวจในตารางที่ 4-7

ตารางที่ 4-7 รายได้จากการให้บริการอื่น

ค่าธรรมเนียมจากการให้บริการอื่น	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 900,000 บาท	21	67.7
900,000 – 1,599,999 บาท	2	6.5
1,600,000 – 2,299,999 บาท	3	9.7
มากกว่า 2,299,999 บาท	5	16.1
รวม	31	100.0

การศึกษาได้สำรวจเกี่ยวกับการควบคุมภายในว่า กิจการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตรวจสอบมีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานเป็นผู้ช่วยหรือไม่ ผลการสำรวจในตารางที่ 4-8 พบว่ากิจการส่วนใหญ่ไม่มีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานเป็นผู้ช่วยของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต คิดเป็นร้อยละ 73.8

ตารางที่ 4-8 อัตราส่วนของกิจการที่มีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ประเภท	จำนวน	ร้อยละ
มีนโยบายดังกล่าว	13	20.0
ไม่มีนโยบายดังกล่าว	48	73.8
ไม่แน่ใจว่ามีนโยบายดังกล่าวหรือไม่	4	6.2
รวม	65	100.0

ต่อเนื่องจากผลสำรวจในตารางที่ 4-8 ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาต่อว่า กิจการที่มีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นส่งผลอย่างไรต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลสำรวจในตารางที่ 4-9 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 13 คน ที่ตอบว่ากิจการที่ตนเข้าตรวจสอบมีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานเป็นผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คิดเป็นร้อยละ 20.0 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดนั้น ในจำนวนดังกล่าวมีผู้สอบบัญชี รับอนุญาต จำนวน 9 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 69.2 ลงความเห็นว่านโยบายดังกล่าว มีผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4-9 ผลกระทบจากนโยบายการช่วยงานจากผู้ตรวจสอบภายในที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
ลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	1	7.7
ไม่เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	9	69.2
เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอัตราปกติ	2	15.4
เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ	1	7.7
รวม	13	100.0

นอกจากนี้ยังได้ศึกษาว่า ในการสอบบัญชีนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่ ผลสำรวจในตารางที่ 4-10 พบว่ามีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 39 คน คิดเป็นร้อยละ 60.0 ที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะเลือกใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในในส่วนใดประกอบการสอบบัญชีบ้างนั้น ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาในลำดับต่อไป ทั้งนี้ในทางปฏิบัติการติดต่องานผู้ตรวจสอบภายในมี 2 ระดับ คือ ระดับแรกเป็นการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน และระดับที่สองเป็นการให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้ทำการสำรวจในตารางที่ 4-11 ต่อไป

ตารางที่ 4-10 อัตราส่วนของการใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ประเภท	จำนวน	ร้อยละ
ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน	39	60.0
ไม่ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน	26	40.0
รวม	65	100.0

การทำงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยังคงอยู่บนพื้นฐานของความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องรับผิดชอบ หากเกิดความผิดพลาดในการออกความเห็นจากงบการเงินที่ตรวจสอบ ดังนั้นจึงได้ทำการศึกษาว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานในฐานะเป็นผู้ช่วยหรือไม่ จากตารางที่ 4-11 พบว่าจำนวน 62 คน ที่ไม่ได้ให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานเป็นผู้ช่วย คิดเป็นร้อยละ 95.4

ตารางที่ 4-11 อัตราส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานเป็นผู้ช่วย

ประเภท	จำนวน	ร้อยละ
เป็นผู้ช่วย	3	4.6
ไม่เป็นผู้ช่วย	62	95.4
รวม	65	100.0

ผลงานตรวจสอบภายในมีด้วยกันหลายประเภท จึงได้ทำการศึกษาว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในอะไรบ้าง ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน อาจมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในมากกว่า 1 ประเภท ดังนั้นคำถามในข้อนี้จึงเปิดโอกาสให้ผู้ตอบเลือกตอบได้มากกว่า 1 ข้อ ผลสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีแนวโน้มให้ความสำคัญกับรายงานผลของงานตรวจสอบภายใน และรายงานผลของงานตรวจสอบภายในที่เสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) มากกว่า จากผลสำรวจในตารางที่ 4-12 ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่ต้องการให้ผู้สอบบัญชีพิจารณารายละเอียดการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ไม่ว่าจะเป็น แนวการตรวจสอบบัญชี กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 4-12 ผลงานตรวจสอบภายในที่ใช้ในการสอบบัญชี

ผลงานตรวจสอบภายในที่ใช้	จำนวน
แนวการตรวจสอบบัญชี	11
กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน	10
รายงานผลของงานตรวจสอบภายใน	30
รายงานผลของงานตรวจสอบภายในที่เสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)	24

การศึกษาในครั้งนี้ยังค้นพบว่า ก่อนที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน จะคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ อาทิ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม และแผนงานการตรวจสอบที่เพียงพอ

ทั้งนี้จากข้อเท็จจริงพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่ละคนอาจคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ มากกว่า 1 ปัจจัย ดังนั้นคำถามในข้อนี้จึงเป็นคำถามที่สามารถเลือกตอบได้มากกว่า 1 ปัจจัย จากผลสำรวจในตารางที่ 4-13 พบว่าไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญหรืออาจกล่าวได้ว่า ทั้ง 3 เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ในการพิจารณาว่าจะใช้ผลงานการตรวจสอบภายในหรือไม่

ตารางที่ 4-13 ปัจจัยที่มีผลก่อนการตัดสินใจใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

ปัจจัย	จำนวน
ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ	34
ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	32
แผนงานการตรวจสอบที่เพียงพอ	28

ผลการสำรวจระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยผู้วิจัยได้แบ่งระดับของความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ กล่าวคือ

หมายเลข 1 หมายถึง น้อยที่สุด
หมายเลข 2 หมายถึง น้อย
หมายเลข 3 หมายถึง ปานกลาง
หมายเลข 4 หมายถึง มาก
หมายเลข 5 หมายถึง มากที่สุด

ทั้งนี้การอธิบายระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะพิจารณาจากค่าร้อยละของระดับความคิดเห็นในแต่ละหัวข้อ เพื่อง่ายต่อการตีความและเปรียบเทียบ โดยไม่พิจารณาค่าปานกลาง เพื่อดูแนวโน้มความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากผลสำรวจในตารางที่ 4-14 เป็นผลสำรวจระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นว่าในการตรวจสอบงบการเงินยังมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายในอยู่ในระดับค่อนข้างน้อย คิดเป็นร้อยละ 43.6 และมีความเห็นว่า ฝ่ายตรวจสอบภายในเป็นประโยชน์ในการช่วยลดงานตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับปานกลาง หรือคิดเป็นร้อยละ 30.8

ตารางที่ 4-14 ร้อยละของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

หัวข้อ	ระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต						ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	รวม		
การใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน	5.1	5.1	41.0	43.6	5.1	100.0	2.62	0.88
เห็นด้วยที่ฝ่ายตรวจสอบภายในช่วยลดงานตรวจสอบบัญชี	5.1	28.2	30.8	30.8	5.1	100.0	2.97	1.01

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังมีความเห็นว่า ความร่วมมือในการทำงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อยู่ในระดับน้อย หรืออาจกล่าวได้ว่า ไม่ค่อยได้มีการทำงานร่วมกันระหว่างสองฝ่าย คิดเป็นร้อยละ 36.9 และมองว่าการตรวจสอบภายในของลูกค้าไม่ค่อยมีคุณภาพเท่าที่ควร คิดเป็นร้อยละ 29.2 ทั้งนี้ยังมีความเห็นว่า กิจการของลูกค้าส่วนใหญ่มีระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับเกณฑ์ค่อนข้างดี คิดเป็นร้อยละ 20.0

ตารางที่ 4-15 ร้อยละของระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

หัวข้อ	ระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต						ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	รวม		
ความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน	3.1	12.3	41.5	36.9	6.2	100.0	2.69	0.88
คุณภาพในการตรวจสอบภายในของลูกค้า	1.5	10.8	50.8	29.2	7.7	100.0	2.69	0.83
ระบบการควบคุมภายในของลูกค้า	3.1	20.0	52.3	16.9	7.7	100.0	2.94	0.94

4.2 ผลการวิเคราะห์ปัจจัย

การวิจัยได้ทำการแบ่งปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในที่คาดว่าจะส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีออกเป็น 5 กลุ่มด้วยกัน อันประกอบด้วย ปัจจัยจากการควบคุมภายใน ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี และประการสุดท้าย คือ ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

การวิเคราะห์ปัจจัยแต่ละปัจจัยจะกล่าวโดยสรุปเป็น 2 ตาราง โดยในตารางแรกแยกพิจารณาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความเห็นว่า ปัจจัยดังกล่าวไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากนั้นในตารางที่สองจะได้พิจารณาความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความเห็นว่า ปัจจัยดังกล่าวมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยแบ่งระดับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตออกเป็น 5 ระดับ กล่าวคือ

หมายเลข 1 หมายถึง น้อยที่สุด
หมายเลข 2 หมายถึง น้อย
หมายเลข 3 หมายถึง ปานกลาง
หมายเลข 4 หมายถึง มาก
หมายเลข 5 หมายถึง มากที่สุด

ทั้งนี้การอธิบายระดับอิทธิพลของตัวแปรต่างๆ ในหนึ่งปัจจัย จะพิจารณาจากค่าร้อยละในแต่ละหัวข้อ เพื่อง่ายต่อการตีความและเปรียบเทียบ โดยไม่พิจารณาค่าปานกลาง เพื่อดูแนวโน้มความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

อย่างไรก็ตามการตีความในภาพรวมจะพิจารณาจากค่าเฉลี่ย เพื่อตอบให้ได้ว่าในแต่ละปัจจัยนั้น มีตัวแปรใดที่มีความสำคัญมากที่สุดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

4.2.1 **ปัจจัยแรก** คือ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องโดยตรงต่องานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความเห็นดังตารางที่ 4-16 ว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ และนโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4-16 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากการควบคุมภายใน

ปัจจัยจากการควบคุมภายใน	ไม่มีอิทธิพล	มีอิทธิพล	รวม
ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ	10	55	65
ขอบเขตของงานตรวจสอบที่เหมาะสม	4	61	65
แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ	4	61	65
กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ	4	61	65
ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน	4	61	65

นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	10	55	65
เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน	4	61	65
ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน	3	62	65
แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของท่าน	5	60	65
คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน	5	60	65
ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน	4	61	65

จากตารางที่ 4-17 เป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เห็นว่าปัจจัยจากการควบคุมภายในเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นว่า ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก คิดเป็นร้อยละ 33.9 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกลับมองว่า นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 34.5

เมื่อพิจารณามองปัจจัยจากการควบคุมภายในในภาพรวมแล้ว จะเห็นได้ว่าขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 3.39 ซึ่งถือเป็นตัวแปรที่สำคัญที่สุดในปัจจัยนี้ เนื่องจากการ ลงความเห็นถึงความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายในนั้น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะต้องพิจารณาตัวแปรอื่นๆ ในปัจจัยการควบคุมภายในเสียก่อน เช่น ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบที่เหมาะสม แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ และคุณภาพในงานตรวจสอบภายใน เป็นต้น จึงน่าจะเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงความคิดเห็นว่า ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายในมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ตารางที่ 4-17 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากการควบคุมภายในที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยจากกการควบคุมภายใน	ระดับอิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด		
ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ	16.4	20.0	30.9	30.9	1.8	3.18	1.11
ขอบเขตของงานตรวจสอบที่เหมาะสม	9.8	21.3	37.7	31.1	0	3.10	0.96
แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ	6.6	26.2	41.0	24.6	1.6	3.11	0.91
กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ	8.2	23.0	34.4	31.1	3.3	3.02	1.01
ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน	6.6	18.0	42.6	27.9	4.9	2.93	0.96
นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของท่าน	3.6	10.9	47.3	34.5	3.6	2.76	0.84
เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน	6.6	14.8	47.5	26.2	4.9	2.92	0.94
ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน	8.1	33.9	48.4	8.1	1.6	3.39	0.82
แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	3.3	16.7	45.0	28.3	6.7	2.82	0.91
คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน	6.7	23.3	50.0	15.0	5.0	3.12	0.92
ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน	3.3	23.0	45.9	21.3	6.6	2.95	0.92

4.2.2 **ปัจจัยที่สอง** คือ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับลักษณะธุรกิจของลูกค้า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความเห็นว่า การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และโครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ ต่างไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากตารางที่ 4-18

ตารางที่ 4-18 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า	ไม่มีอิทธิพล	มีอิทธิพล	รวม
ประเภทของธุรกิจ	0	65	65
การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	5	60	65
โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ	5	60	65
ความเสี่ยงสืบเนื่อง(Inherent Risk)	2	63	65
ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูกค้า	2	63	65
จำนวนรายงานทางการเงิน	1	64	65
จำนวนรายการค้าระหว่างปี	0	65	65

จากตารางที่ 4-19 เป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่าปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าทุกตัวแปรในปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญและมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะโครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 63.3 ในขณะที่จำนวนรายงานทางการเงิน ถือเป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีน้อยที่สุดในปัจจัยนี้ คิดเป็นร้อยละ 34.4

เมื่อกล่าวสรุปในภาพรวมของปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า กล่าวได้ว่าการเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 4.13 ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญที่สุดในปัจจัยนี้ เพราะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะมีการควบคุมจากกฎระเบียบข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งส่งผลต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยตรง อาทิเช่น การจัดทำงบการเงินรายไตรมาส จึงทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงความคิดเห็นว่า การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ตารางที่ 4-19 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากลักษณะทางธุรกิจที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยจากลักษณะทางธุรกิจของลูกค้า	ระดับอิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด		
ประเภทของธุรกิจ	10.8	61.5	26.2	1.5	0	3.82	0.63
การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	26.7	60.0	13.3	0	0	4.13	0.62
โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ	15.0	63.3	20.0	1.7	0	3.92	0.65
ความเสี่ยงสืบเนื่อง(Inherent Risk)	31.7	52.4	12.7	1.6	1.6	4.11	0.81
ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูกค้า	4.8	46.0	44.4	3.2	1.6	3.49	0.72
จำนวนรายงานทางการเงิน	10.9	34.4	43.8	10.9	0	3.45	0.83
จำนวนรายการค้าระหว่างปี	20.0	52.3	24.6	3.1	0	3.89	0.75

4.2.3 **ปัจจัยที่สาม** คือ ปัจจัยที่เกี่ยวกับโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความเห็นตามตารางที่ 4-20 ว่า จำนวนทุนที่เรียกชำระ และขาดทุนสะสม ต่างไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4-20 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า

ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า	ไม่มีอิทธิพล	มีอิทธิพล	รวม
จำนวนรวมสินทรัพย์	5	60	65
สภาพคล่อง	7	58	65
จำนวนกำไรสุทธิ	11	54	65
จำนวนทุนที่เรียกชำระ	13	52	65
จำนวนรวมของรายได้	9	56	65
จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย	10	55	65
ขาดทุนสะสม	13	52	65

กรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่า ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้าเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลสำรวจผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นดังตารางที่ 4-21 พบว่าปัจจัยดังกล่าว จำนวนรวมของรายได้ ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญและ มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก คิดเป็นร้อยละ 44.6 ในขณะที่มีความเห็นว่า ขาดทุนสะสมเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียม การสอบบัญชีอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 38.5

อย่างไรก็ตามเมื่อมองในภาพรวมของปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้าที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จะพบว่าจำนวนรวมของรายได้ ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญที่สุดสำหรับปัจจัยนี้ โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 3.36 และเป็นไปได้ว่า รายการดังกล่าวเป็นตัวบ่งบอกถึงปริมาณกิจกรรมทางธุรกิจของลูกค้าซึ่งเกี่ยวโยงถึงปริมาณงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงความคิดเห็นว่า จำนวนรวมของรายได้มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ตารางที่ 4-21 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้าที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า	ระดับอิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด		
จำนวนรวมสินทรัพย์	3.3	40.0	43.3	13.3	0	3.33	0.75
สภาพคล่อง	0	25.9	44.8	25.9	3.4	2.93	0.81
จำนวนกำไรสุทธิ	1.9	20.4	38.9	31.5	7.4	2.78	0.92
จำนวนทุนที่เรียกชำระ	3.8	5.8	44.2	32.7	13.5	2.54	0.94
จำนวนรวมของรายได้	3.6	44.6	37.5	12.5	1.8	3.36	0.82
จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย	3.6	27.3	49.1	18.2	1.8	3.13	0.82
ขาดทุนสะสม	1.9	13.5	38.5	38.5	7.7	2.63	0.89

4.2.4 **ปัจจัยที่สี่** คือ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความเห็นดังตารางที่ 4-22 ว่า ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน ไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4-22 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี	ไม่มีอิทธิพล	มีอิทธิพล	รวม
จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย	8	57	65
การให้บริการอื่นๆ กับลูกค้า เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี	6	59	65
ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน	10	55	65

ผลการสำรวจกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่า ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากตารางที่ 4-23 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นว่า ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี ส่วนใหญ่มีแนวโน้มที่จะมีความสำคัญและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะจำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย คิดเป็นร้อยละ 42.1 ในขณะที่มองว่า ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน มีแนวโน้มที่จะมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับน้อย คิดเป็นร้อยละ 27.3

เมื่อพิจารณาปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในภาพรวมแล้วพบว่า จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 3.32 ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญที่สุดในปัจจัยนี้ อันเนื่องมาจากในรายลูกค้าที่ได้ให้บริการเป็นเวลานาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตย่อมทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องได้ง่ายกว่าในรายที่เพิ่งรับงาน หรือเพิ่งทำการตรวจสอบ อีกทั้งการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีย่อมมีความเหมาะสมกว่า ด้วยเหตุดังกล่าวจึงทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงความคิดเห็นว่า จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ตารางที่ 4-23 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี	ระดับอิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					ค่าเฉลี่ย	SD
	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด		
จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย	1.8	42.1	42.1	14.0	0	3.32	0.74
การให้บริการอื่นๆ กับลูกค้า เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี	3.4	32.2	45.8	13.6	5.1	3.15	0.89
ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน	0	20.0	50.9	27.3	1.8	2.89	0.74

4.2.5 **ปัจจัยที่ห้า** ซึ่งเป็นปัจจัยสุดท้าย คือ ปัจจัยที่เกี่ยวกับโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความเห็นดังตารางที่ 4-24 ว่า อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ ไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 4-24 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี	ไม่มีอิทธิพล	มีอิทธิพล	รวม
เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี	0	65	65
จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ	2	63	65
อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ	5	60	65
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน	3	62	65

จากการศึกษากรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่า ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากตารางที่ 4-25 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นเกี่ยวกับเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีว่ามีแนวโน้มที่จะมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 56.9 ในขณะเดียวกันก็มองว่า จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นตัวแปรที่มีความสำคัญรองลงมาและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 57.1

เมื่อพิจารณาปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวมจะพบว่า เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี โดยมีค่าเฉลี่ยของระดับอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่ากับ 4.48 ถือเป็นตัวแปรที่สำคัญที่สุดในปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากงานที่มีปริมาณมากและมีความซับซ้อน จะส่งผลให้เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีมากตามไปด้วย ดังนั้นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจึงลงความคิดเห็นว่า เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากที่สุด

ตารางที่ 4-25 ร้อยละของระดับอิทธิพลจากปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี	**ระดับอิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี**					**ค่าเฉลี่ย**	SD
	มากที่สุด	**มาก**	**ปานกลาง**	**น้อย**	**น้อยที่สุด**		
เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี	56.9	35.4	6.2	1.5	0	4.48	0.69
จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ	25.4	57.1	15.9	0	1.6	4.05	0.75
อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ	16.7	46.7	35.0	1.7	0	3.78	0.74
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน	8.1	32.3	50.0	9.7	0	3.39	0.78

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

ผลการวิเคราะห์หลายตัวแปร

จากเนื้อหาในบทที่ 4 เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น มาในบทนี้จึงเป็นการวิเคราะห์ในเชิงลึก โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือ ในข้อ 5.1 จะกล่าวถึง ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Crosstabs) และในข้อ 5.2 จะกล่าวถึง ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ (Factor Analysis) ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ก่อนจะเข้าถึงเนื้อหา ผู้วิจัยจะขออธิบายศัพท์ที่ใช้เรียกในบทนี้ กล่าวคือ ผู้วิจัยจะได้กล่าวอ้างถึงกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่ม โดยกลุ่มแรก คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และกลุ่มที่ 2 คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานครที่ได้ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้วิจัยจะขอเรียกกลุ่มที่ 2 สั้นๆ ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้งนี้เพื่อให้การอธิบายและการวิเคราะห์ตีความมีความกะทัดรัดเข้าใจง่าย

5.1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Crosstabs)

เพื่อศึกษาถึงความแตกต่างระหว่างข้อเท็จจริงจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในส่วนนี้จึงได้แบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 2 ลักษณะ กล่าวคือ ผลการวิเคราะห์จากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กับผลการวิเคราะห์จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การศึกษาได้สำรวจข้อมูลผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับประเภทอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ โดยแต่ละคนสามารถเลือกตอบได้มากกว่า 1 อุตสาหกรรม ซึ่งเป็นไปตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน เป็นไปได้มากที่จะมีการตรวจสอบกิจการมากกว่า 1 อุตสาหกรรม ผลการสำรวจพบว่า ในจำนวนทั้งสิ้น 25 คน ส่วนใหญ่ทำการตรวจสอบในอุตสาหกรรมประเภทการผลิต เช่นเดียวกับผลสำรวจจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในจำนวนทั้งสิ้น 40 คน พบว่าส่วนใหญ่ก็ทำการตรวจสอบในอุตสาหกรรมประเภทการผลิตเช่นเดียวกัน จากตารางที่ 5-1

ตารางที่ 5-1 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับประเภทอุตสาหกรรมที่ตรวจสอบ

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	จำนวน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
การผลิต	69	90
การค้า	34	68
การบริการ	43	82
ธนาคารและสถาบันการเงิน	23	17

นอกจากนี้ยังได้มีการวิเคราะห์ถึงความแตกต่างของรายได้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพื่อตอบข้อสงสัยว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้รับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือไม่ ผลการสำรวจพบว่า ในส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีแนวโน้มได้รับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากลูกค้าโดยเฉลี่ยเป็นจำนวนมากกว่า 2,299,999 บาท คิดเป็นร้อยละ 40.0 ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีแนวโน้มได้รับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากลูกค้าโดยเฉลี่ยเป็นจำนวนน้อยกว่า 900,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 65.0 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากตารางที่ 5-2

จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างงานของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่ามีความเป็นไปได้ที่งานของทั้งสองฝ่ายจะมีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นสภาพแวดล้อมของธุรกิจที่บังคับให้บริษัทต่างๆ ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีการจัดทำงบการเงินรายไตรมาส ขนาดของกิจการที่เข้าตรวจสอบ ความซับซ้อนของระบบบัญชีของบริษัทลูกค้า ปริมาณงานที่มีความแตกต่างกัน ฯลฯ ซึ่งปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ล้วนส่งผลต่อการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่แตกต่างกัน

ตารางที่ 5-2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับรายได้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 900,000 บาท	12	48.0	26	65.0
900,000 – 1,599,999 บาท	2	8.0	9	22.5
1,600,000 – 2,299,999 บาท	1	4.0	3	7.5
มากกว่า 2,299,999 บาท	10	40.0	2	5.0
รวม	25	100.0	40	100.0

จากนั้นศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี เพื่อศึกษาว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีการกำหนดค่าธรรมเนียมเป็นแบบใด ซึ่งการเลือกตอบคำถามส่วนนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คนสามารถเลือกตอบรูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้มากกว่า 1 รูปแบบ ผลสำรวจในตารางที่ 5-3 พบว่าในจำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 25 คนนั้น ส่วนใหญ่มีแนวโน้มเลือกวิธีกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ

ตารางที่5-3 ความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กับวิธีการกำหนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์
กำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ	20
กำหนดตามระยะเวลาที่ใช้จริงและตามอัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงตามพนักงานแต่ละระดับ	9
สามารถเรียกเพิ่มได้ในภายหลัง หากมีเหตุสุดวิสัย	7

ในทำนองเดียวกันกับข้างต้น จึงได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพื่อศึกษาว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการกำหนดค่าธรรมเนียมเป็นแบบใด ซึ่งการเลือกตอบคำถามในส่วนนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 1 คน สามารถเลือกตอบรูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้มากกว่า 1 รูปแบบเช่นกัน จากตารางที่ 5-4 พบว่าในจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 40 คนนั้น เมื่อมองแนวโน้มส่วนใหญ่ยังคงมีการเลือกวิธีกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นแบบจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ตารางที่ 5-4 ความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
กำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ	27
กำหนดตามระยะเวลาที่ใช้จริงและตามอัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงตามพนักงานแต่ละระดับ	20
สามารถเรียกเพิ่มได้ในภายหลัง หากมีเหตุสุดวิสัย	7

นอกจากนี้ยังได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการให้บริการอื่นๆ จากตารางที่ 5-5 เป็นการสำรวจจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 25 คน ได้มีการให้บริการอื่นเป็นจำนวนทั้งสิ้น 11 คน คิดเป็นร้อยละ 44 ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 40 คนได้มีการให้บริการอื่นๆ เป็นจำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 50 ของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต

ข้อมูลดังกล่าวทำให้วิเคราะห์ได้ว่า สาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์มีการให้บริการอื่นๆ กับลูกค้ารายที่ตรวจสอบบัญชีน้อยกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นั่นคือ ความโปร่งใสในการทำงานมี Good Corporate Governance อันเนื่องมาจากกิจการที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ต้องการความโปร่งใสในการทำงานเป็นอย่างมาก เพราะผู้ใช้งบการเงินมีความหลากหลาย อีกทั้งความโปร่งใสในการแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินยังมีผลต่อหลายฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น ธนาคาร นักลงทุน ฯลฯ ดังนั้นการตรวจสอบงบการเงินย่อมต้องการผู้ตรวจสอบอิสระจากการทำงานในส่วนอื่นๆ กล่าวคือ แบ่งแยก

ระหว่างที่ปรึกษาวางระบบบัญชี ผู้ทำบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการทำงานมากที่สุดนั่นเอง

ตารางที่ 5-5 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการให้บริการอื่นๆ

ประเภท	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ให้บริการอื่นๆ	11	44	20	50
ไม่ให้บริการอื่นๆ	14	56	20	50
รวม	25	100	40	100

สืบเนื่องมาจากการผลวิเคราะห์ข้างต้นที่จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่น้อยกว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แต่ได้มีการให้บริการอื่นๆ กับลูกค้าในรายที่มีการตรวจสอบบัญชีมากกว่า อาจเป็นไปได้ว่าการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่น้อยนั้น ส่วนหนึ่งเพราะมีรายได้จากการให้บริการอื่นๆ จึงได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างรายได้จากการให้บริการอื่นๆ กับประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

จากตารางที่ 5-5 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวนทั้งสิ้น 25 คน ในจำนวนดังกล่าวมี 11 คนที่ให้บริการอื่นควบคู่ไปกับการให้บริการตรวจสอบบัญชี เมื่อพิจารณาข้อมูลจากตารางที่ 5-6 ควบคู่พบว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่มีรายได้จากการให้บริการอื่นๆ เป็นจำนวนมากกว่า 2,299,999 บาท คิดเป็นร้อยละ 45.45 ของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ให้บริการอื่น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวนทั้งสิ้น 40 คน ในจำนวนนี้มี 20 คนที่ให้บริการอื่นควบคู่ไปกับการให้บริการตรวจสอบบัญชี โดยร้อยละ 80.0 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ให้บริการอื่นยังคงมีรายได้จากการให้บริการอื่น น้อยกว่า 900,000 บาท

จะเห็นได้ว่า รายได้ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมทั้งจากการสอบบัญชีและการให้บริการอื่นจากกิจการทั่วไป ยังคงเป็นจำนวนที่เล็กน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ อาจเป็นไปได้ว่ากิจการต่างๆ อาจคำนึงถึงความจำเป็น เหตุและผลในการตรวจสอบน้อยกว่ากิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพราะกิจการที่จดทะเบียนใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ถูกควบคุมจากหลายฝ่าย จึงมีความจำเป็นต่อการตรวจสอบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน การมีที่ปรึกษาทางบัญชีและทางภาษี การวางระบบบัญชีที่ดี ฯลฯ อันส่งผลต่องานของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่มากขึ้นตาม และท้ายที่สุดย่อมส่งผลต่อรายได้ที่ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้รับด้วย

ตารางที่ 5-6 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับรายได้จากการให้บริการอื่นๆ

รายได้จากการให้บริการอื่น	**ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์**		**ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**	
	จำนวน	**ร้อยละ**	**จำนวน**	**ร้อยละ**
น้อยกว่า 900,000 บาท	5	45.45	16	80.0
900,000 – 1,599,999 บาท	0	0.0	2	10.0
1,600,000 – 2,299,999 บาท	1	9.10	2	10.0
มากกว่า 2,299,999 บาท	5	45.45	0	0.0
รวม	11	100.0	20	100.0

ต่อมาได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน เนื่องจากเป็นที่ทราบกันดีว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่ต้องมีผู้ตรวจสอบภายในในการควบคุมภายในของบริษัท ดังนั้นจึงเป็นไปได้ที่ผลงานการตรวจสอบภายในของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะมีคุณภาพและสามารถนำมาใช้ในงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จึงได้ทำการศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างการเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แยกกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

จากการรวบรวมข้อมูลในตารางที่ 5-7 พบว่า ในจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดที่ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน 39 คน มีผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 21 คนมีการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 53.85 ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั้งหมดที่ใช้ผลงานตรวจสอบภายใน และพบว่ามีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 18 คน คิดเป็นร้อยละ 46.15 ที่มีการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 5-7 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน

การใช้ผลงานตรวจสอบภายใน	**ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์**	**ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต**	**รวม**
ใช้ผลงาน	21	18	39
ไม่ใช้ผลงาน	4	22	26
รวม	25	40	65

หลังจากที่ได้มีการวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร (Crosstabs) แล้ว ลำดับต่อไปจะเป็นการวิเคราะห์ในส่วนของตัวแปรแต่ละกลุ่มปัจจัย (Factor Analysis)

5.2 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่าง ๆ (Factor Analysis)

เทคนิค Factor Analysis นี้จะเป็นการวิเคราะห์การจัดกลุ่มตัวแปรที่อาจส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีทั้ง 32 ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน และเป็นการลดจำนวนตัวแปรให้เหลือเป็นปัจจัยที่สำคัญ โดยผลของการวิเคราะห์นั้นอาจมีความแตกต่างจากการจัดกลุ่มตัวแปรของผู้วิจัย

ขั้นตอนในการประมวลผลโดยใช้เทคนิค Factor Analysis มีดังต่อไปนี้

(1) ใส่ตัวแปรที่อาจส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีทั้ง 32 ตัวซึ่งเป็นตัวแปรอิสระลงไป และใส่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลงในส่วนของตัวแปรตาม

(2) โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS จะประมวลผลให้ โดยจะจัดกลุ่มตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน เปลี่ยนเป็นปัจจัยใหม่ที่แต่ละปัจจัยจะไม่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งผลที่ได้พบว่า ตัวแปรทั้ง 32 ถูกจัดออกเป็น 9 ปัจจัยใหม่ จากนั้นผู้วิจัยจะทำการตั้งชื่อปัจจัยโดยให้สอดคล้องกับชนิดของตัวแปร

(3) จากปัจจัยทั้ง 9 ที่ได้ใส่ตัวแปรทีละปัจจัย เพื่อให้โปรแกรมประมวลผลอีกครั้ง ซึ่งจะได้ค่าแปรปรวนของตัวแปร

(4) จากนั้นพิจารณาจากค่าแปรปรวนที่ได้ในแต่ละปัจจัย ก็จะทำให้ทราบปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กันมากที่สุด

สืบเนื่องมาจากการเก็บรวมรวมข้อมูลเพื่อศึกษาหาตัวแปรต่างๆ ทั้ง 32 ตัวแปรที่น่าจะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้วิจัย จากนั้นผู้วิจัยจึงได้จัดกลุ่มตัวแปรที่น่าจะมี

ความสัมพันธ์กันไว้ในปัจจัยเดียวกัน ซึ่งผลที่ได้จากการใช้เทคนิค Factor Analysis ทำให้ได้ปัจจัยใหม่ 9 กลุ่ม โดยบางกลุ่มอาจมีชื่อที่ซ้ำกับการกำหนดของผู้วิจัยแต่ต้น

ผลการวิเคราะห์จึงนำเสนอเฉพาะปัจจัยที่สำคัญในรูปตารางเปรียบเทียบปัจจัยจากการจัดกลุ่มของผู้วิจัย (ปัจจัยเดิม) กับปัจจัยที่ได้จากการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ปัจจัยใหม่) ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5-8 ปัจจัยจากการควบคุมภายใน

ปัจจัยจากการควบคุมภายใน	
เดิม	**ใหม่**
1. ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ	1. ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ
2. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม	2. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม
3. แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ	3. แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ
4. กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ	4. กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ
5. ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน	5. ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน
6. นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	6. นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
7. เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน	7. เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน
8. ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน	8. ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน
9. แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของท่าน	9. แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของท่าน
10. คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน	10. คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน
11. ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน	11. ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน

อนึ่ง จากตารางที่ 5-8 จะเห็นได้ว่า ตัวแปรที่ได้ภายใต้ชื่อปัจจัยว่า ปัจจัยจากการควบคุมภายใน โดยผลที่ได้จากการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปตรงกันกับการจัดกลุ่มตัวแปรของผู้ทำวิจัย ถือว่าตัวแปรทั้ง 11 ตัวแปรมีนัยสำคัญ และเมื่อพิจารณาควบคู่กับตารางที่ 5-12 พบว่าปัจจัยจากการควบคุมภายในนี้ สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้มากที่สุด คิดเป็น 24.957%

ตารางที่ 5-9 ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า

ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า	
เดิม	**ใหม่**
1. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	1. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ	2. โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ
3. ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk)	3. ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน
4. ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูกค้า	
5. ประเภทของธุรกิจ	
6. จำนวนรายงานทางการเงิน	
7. จำนวนรายการค้าระหว่างปี	

จากตารางที่ 5-9 จะเห็นได้ว่า ตัวแปรที่ได้ภายใต้ชื่อปัจจัยว่า ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า โดยผลที่ได้จากการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ถือว่ามีตัวแปร 3 ตัวแปรที่มีนัยสำคัญ และเมื่อพิจารณาควบคู่กับตารางที่ 5-12 พบว่าปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้านี้ สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้ 13.652%

ตารางที่ 5-10 ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า

ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า	
เดิม	**ใหม่**
1. จำนวนรวมสินทรัพย์	1. จำนวนรวมสินทรัพย์
2. สภาพคล่อง	2. สภาพคล่อง
3. จำนวนกำไรสุทธิ	3. จำนวนกำไรสุทธิ
4. จำนวนรวมของรายได้	4. จำนวนรวมของรายได้
5. จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย	5. จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย
6. ขาดทุนสะสม	6. ขาดทุนสะสม
7. จำนวนทุนที่เรียกชำระ	

จากตารางที่ 5-10 จะเห็นได้ว่า ตัวแปรที่ได้ภายใต้ชื่อปัจจัยว่า ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า โดยผลที่ได้จากการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ถือว่ามีตัวแปร 6 ตัวแปรที่มีนัยสำคัญ และเมื่อพิจารณาควบคู่กับตารางที่ 5-12 พบว่าปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้านี้ สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้ 8.666%

ตารางที่ 5-11 ปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้า

ปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี	ปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้า
1. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี	1. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี
2. จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ	2. จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ
3. อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ	3. การให้บริการอื่นๆ กับลูกค้า เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี
4. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน	

จากตารางที่ 5-11 จะเห็นได้ว่า ตัวแปรที่ได้ภายใต้ชื่อปัจจัยว่า ปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้า โดยผลที่ได้จากการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ถือว่ามีตัวแปร 3 ตัวแปรที่มีนัยสำคัญ และเมื่อพิจารณาควบคู่กับตารางที่ 5-12 พบว่าปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้านี้ สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้ 8.184%

จากผลการประมวลโดยโปรแกรม SPSS ในตารางที่ 5-8 ถึงตารางที่ 5-12 สามารถสรุปได้ว่า ปัจจัยจากการควบคุมภายใน ถือเป็นปัจจัยที่สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้มากที่สุด ถัดมาคือ ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า และปัจจัยจากการให้บริการ ในขณะที่มองในภาพรวมจะพบว่า เมื่อใช้ปัจจัยทั้ง 4 ปัจจัย สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้ 55.459 %

ตารางที่ 5-12 อัตราส่วนการอธิบายค่าแปรปรวนของตัวแปรของ 4 ปัจจัย

ปัจจัย	เปอร์เซ็นต์ที่สามารถอธิบายความผันแปรได้	เปอร์เซ็นต์สะสม
1. ปัจจัยจากการควบคุมภายใน	24.957	24.957
2. ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้า	13.652	38.609
3. ปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้า	8.666	47.275
4. ปัจจัยจากการให้บริการกับลูกค้า	8.184	55.459

นอกจากนี้ยังได้ทำการวิเคราะห์ต่อจากการสรุปในข้างต้นว่า ปัจจัยจากการควบคุมภายในนั้น มีองค์ประกอบใดบ้างที่ชี้เฉพาะให้เห็นถึงปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตารางที่ 5-13 ปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตัวแปรที่	ปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายใน
1	ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ
2	ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม
3	แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ
4	กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ
5	ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน

ตารางที่ 5-14 อัตราส่วนการอธิบายค่าแปรปรวนของตัวแปรของ 2 ปัจจัย

ปัจจัย	เปอร์เซ็นต์ที่สามารถอธิบายความผันแปรได้	เปอร์เซ็นต์สะสม
1	39.626	39.626
2	39.279	78.905

ตารางที่ 5-13 และตารางที่ 5-14 เป็นการนำปัจจัยจากการควบคุมภายในมาวิเคราะห์ต่อ จะเห็นได้ว่าปัจจัยดังกล่าวประกอบด้วย ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ และข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน ถือเป็นกลุ่มตัวแปรที่สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้มากที่สุด คิดเป็น 39.626%

จึงสรุปได้ว่ากลุ่มปัจจัยที่สามารถอธิบายการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มีผลจากงานตรวจสอบภายในได้ดีที่สุดคือ ปัจจัยจากการควบคุมภายใน อันประกอบด้วย ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ และข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นกลุ่มตัวแปรที่สามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้มากที่สุด

บทที่ 6

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

จากที่ได้มีการวิเคราะห์ผลการวิจัยในส่วนของบทที่ 4 และบทที่ 5 ไปแล้วนั้น มาในบทนี้ซึ่งเป็นบทสุดท้ายของการวิจัย จะเป็นการกล่าวถึงบทสรุปผลในการวิจัยบนพื้นฐานของวัตถุประสงค์ในการวิจัย พร้อมทั้งข้อเสนอแนะในการทำวิจัย

6.1 บทสรุป

จากการศึกษาถึงภาระหน้าที่การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า หน้าที่งานของทั้งสองฝ่ายมีความสอดคล้องกัน และเป็นประโยชน์ต่อกัน ดังนั้นหากผู้ตรวจสอบภายในให้ความร่วมมือในการทำงานร่วมกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีงานตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ เชื่อถือได้ และเอื้อประโยชน์ต่องานสอบบัญชี ประกอบกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการพิจารณาใช้ผลงานตรวจสอบภายในที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบ จนทำให้สามารถลดวิธีการตรวจสอบลง ก็น่าจะส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นสมควรที่จะทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งเป็นการเชื่อมโยงปัจจัยจากการควบคุมภายในเข้ากับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ของการศึกษาคือ

(1) เพื่อหาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) เพื่อหาความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ในการศึกษาครั้งนี้ได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิเกี่ยวกับผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในส่วนของบทบาท หน้าที่ ความรับผิดชอบในการทำงาน ความเกี่ยวข้องสัมพันธ์ระหว่างกัน และข้อมูลเกี่ยวกับรูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากงานวิจัยทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ตำรา วารสาร บทความ และจากอินเตอร์เน็ต นอกจากนี้ยังได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ โดยการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อใช้ข้อมูลดังกล่าว เป็นข้อมูลเบื้องต้นในการสร้างแบบสอบถามเกี่ยวกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยถือเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

หลังจากนั้นได้ส่งแบบสอบถาม เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในกรุงเทพมหานครที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีผู้ตรวจสอบภายใน จากแบบสอบถามจำนวน 65

ฉบับ และทำการวิเคราะห์และประมวลผล โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences หรือ SPSS) สถิติที่ใช้คือ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) โดยคำนวณค่าเฉลี่ยของข้อมูล ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (SD) และค่าร้อยละ เพื่อให้ง่ายต่อการวิเคราะห์ตีความ อีกทั้งยังใช้สถิติวิเคราะห์ตัวแปรหลายตัว โดยการจำแนกกลุ่มตัวแปรด้วยเทคนิค Factor Analysis ซึ่งทำให้ทราบความสัมพันธ์ของตัวแปรต่างๆ ที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อีกทั้งยังเป็นการลดตัวแปรที่ไม่สำคัญลงอีกด้วย

ผลการวิจัย สามารถสรุปได้ดังนี้

จากการสำรวจประเภทอุตสาหกรรมที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ทำการตรวจสอบ พบว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่มีการตรวจสอบในอุตสาหกรรมประเภทการผลิต เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

และผลสำรวจรายได้จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่จะมีรายได้มากกว่า 2,299,999 บาทต่อปี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่จะมีรายได้น้อยกว่า 900,000 บาทต่อปี โดยมีรูปแบบการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจะเป็นในลักษณะการกำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ

นอกจากนี้ยังได้ทำการสำรวจรายได้จากการให้บริการอื่นๆ กับลูกค้ารายที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีนั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการให้บริการอื่นๆ แก่ลูกค้ามากกว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แต่ในรายลูกค้าที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้มีการเรียกเก็บค่าบริการที่สูงกว่าในรายบริษัทที่มิได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ทั้งนี้ยังพบว่า ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ มีการใช้ผลงานการตรวจสอบภายในมากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

และจากการวิเคราะห์ระดับความสำคัญและอิทธิพลของตัวแปรที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยพิจารณาในแต่ละปัจจัยได้ผลเป็นดังนี้

(1) ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุดในปัจจัยจากการควบคุมภายในต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(2) การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุดในปัจจัยจากลักษณะธุรกิจของลูกค้าต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(3) จำนวนรวมของรายได้ เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุดในปัจจัยจากโครงสร้างทางการเงินของลูกค้าต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(4) จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชี เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุดในปัจจัยจากความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

(5) เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลมากที่สุดในปัจจัยจากโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลที่ได้จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัย โดยใช้เทคนิค Factor Analysis พบว่าปัจจัยที่มีผลต่องานตรวจสอบภายในกับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคือ ปัจจัยจากการควบคุมภายใน อันประกอบด้วย 5 ตัวแปร กล่าวคือ

(1) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ

(2) ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม

(3) แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ

(4) กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ

(5) ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน

ทั้ง 5 ตัวแปรสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวแปรได้มากที่สุด

จากผลของการวิจัย ทำให้เชื่อได้ว่า การที่กิจการให้ความสำคัญกับฝ่ายตรวจสอบภายในทั้งในลักษณะของการมีฝ่ายตรวจสอบภายในเป็นแผนกหนึ่งในกิจการ หรือลักษณะของการจ้างจากผู้เชี่ยวชาญภายนอก โดยส่งเสริมให้การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการรายงานและการตรวจสอบ มีขอบเขตงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม มีแผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ อีกทั้งยังมีกระดาษทำการที่ให้ข้อมูลสนับสนุนการตรวจสอบภายใน ตลอดจนการรายงานต่างๆ ล้วนเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน สิ่งต่างๆ เหล่านี้ถือเป็นปัจจัยที่คอยเอื้อประโยชน์และส่งผลดีต่องานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้สามารถพิจารณาใช้ผลงานตรวจสอบภายในให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่องานตรวจสอบได้ อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาใช้ผลงานตรวจสอบภายในจะเป็นการคำนึงถึงหลายๆ ปัจจัย ดังนั้น การให้ความสำคัญกับฝ่ายตรวจสอบภายใน ย่อมส่งผลที่ดีและมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีทั้งสิ้น

จึงอาจกล่าวได้ว่า การมีฝ่ายตรวจสอบภายใน นอกจากจะเป็นประโยชน์ต่อการควบคุมภายในที่ดีของกิจการแล้ว ยังส่งผลดีต่อการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งท้ายที่สุดย่อมส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย

6.2 ข้อเสนอแนะ

การที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้เล็งเห็นถึงประโยชน์ของงานตรวจสอบภายใน กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณางานตรวจสอบภายใน ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 ควบคู่ไปกับการที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกกฎข้อบังคับให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องมีผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อควบคุมการตรวจสอบภายในให้มีความเหมาะสมนั้น เป็นสิ่งที่สมควรอย่างยิ่ง

การศึกษาครั้งนี้พบว่า ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่องานตรวจสอบภายในเป็นอย่างยิ่ง นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเห็นว่าปัจจัยจากการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์ต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การศึกษายังพบอีกว่า องค์ประกอบที่สำคัญที่ทำให้ผลงานของ ผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่น่าเชื่อถือได้แก่ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและตรวจสอบ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม และแผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ เป็นต้น

6.3 ข้อจำกัดของการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มีข้อจำกัดเรื่อง จำนวนการตอบกลับของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งอาจจะมีผลทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนในผลลัพธ์ที่มีขึ้น เหตุผลประการหนึ่ง เช่น ผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำเป็นต้องรักษาความลับของลูกค้า ผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านจึงไม่มีความประสงค์ที่จะตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ระยะเวลาการส่งแบบสอบถามยังอยู่ในช่วงต้นปี ซึ่งเป็นช่วงที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีงานตรวจสอบมาก การวิจัยครั้งต่อไปควรคำนึงถึงปัจจัยดังกล่าวอย่างระมัดระวัง

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

เจริญ เจษฎาวัลย์. เกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พอดี, 2543.

เจริญ เจษฎาวัลย์. การตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์พอดี, มปป.

คณะอนุกรรมการบัญญัติศัพท์บัญชี. ศัพท์บัญชี. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2528.

ณรงค์ ปรีดานันท์. ข้อควรพิจารณาสำหรับคณะอนุกรรมการตรวจสอบ ในการกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในขององค์กร. วารสารนักบัญชี (เมษายน – กรกฎาคม 2542): 68.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บุญศิริการพิมพ์, 2541.

ธนารัตน์ งามวลัยรัตน์ . การออกแบบและพัฒนาระบบสารสนเทศสำหรับสนับสนุนการตรวจสอบภายในของสถาบันการเงิน. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาวิศวกรรมคอมพิวเตอร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.

พรทิพย์ สกุลลีลารัศมี. การตรวจสอบภายในและวิธีปฏิบัติในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต แผนกวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516.

วรพจน์ อุชุไพบูลย์วงศ์. ปัจจัยที่มีผลต่อการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532.

สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี : หมวดรหัส 610 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2544.

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพด้านตรวจสอบภายใน[Online]. แหล่งที่มา: http://www.theiiat.or.th [22 เมษายน 2546]

สาคิตณ์ จันทโณทก. การตรวจสอบและควบคุมภายใน. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นวกนก, มปป.

สำนักงาน ก.บช.. ข้อควรพิจารณาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี. รายงานสำนักงาน ก.บช. 4 (เมษายน 2530): 5.

ภาษาอังกฤษ

Felix,William L., Audrey A. Gramling, and Mario J. Maletta. The contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this contribution. Journal of Accounting Research 39,3 (December 2001): 513-531.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กระทรวงพาณิชย์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. ทะเบียนรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (กรุงเทพฯ)เฉพาะผู้สอบบัญชีที่ให้ความยินยอมในการเผยแพร่ข้อมูล ณ วันที่ 30 พฤศจิกายน 2545 [Online].แหล่งที่มา: http://www.thairegistration.com [4 ธันวาคม 2545]

กลุ่มงานระบบและมาตรฐานบัญชีธุรกิจ. ทิศทางของวิชาชีพสอบบัญชี. รายงานสำนักงานก.บช. 18,10 (ตุลาคม 2538): 11-15.

กวี วงศ์พุฒ. ปัญหาการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ศูนย์ส่งเสริมวิชาชีพบัญชี, 2538.

กองบัญชี กรมทะเบียนการค้า. ข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี. รายงานสำนักงานก.บช. 18,2 (กุมภาพันธ์ 2538): 11-13.

ไขศรี วิสุทธิพิเนตร. บรรษัทภิบาลเครื่องมือเสริมมาตรฐานสร้างความเชื่อถือให้ธุรกิจ. For Quality 8,53 (มีนาคม 2545): 23-30.

ปรีชา ลิ่มไทย. หลักการสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แมสพับลิชชิ่ง, 2533.

ฝตน.[นามแฝง]. มาตรฐานการควบคุมภายใน. วารสาร กสท. (มีนาคม 2545): 8-9.

พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล. ผู้บริหารกับการควบคุมธุรกิจ. วารสารนักบัญชี (เมษายน – กรกฎาคม 2542): 82.

วรางคณา ภัทรเสน. The role of disclosure in strengthening corporate governance and accountability. วารสารนักบัญชี (ธันวาคม 2543 - มีนาคม 2544): 39-43.

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ เพรส, 2545.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. ประวัติสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย[Online]. แหล่งที่มา: http://www.icaat.or.th [8 เมษายน 2546]

สำนักกำกับบัญชีตลาดทุน. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ณ วันที่ 31 กรกฎาคม 2545[Online]. แหล่งที่มา: http://www.sec.or.th [1 สิงหาคม 2545]

สำนักงาน ก.บช..ข้อควรพิจารณาในการปฏิบัติงานสอบบัญชี. รายงานสำนักงานก.บช. 10,4 (เมษายน 2530): 3-5.

สุทธิเดช กอศรีพร. การวิเคราะห์การตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533.

สุรกิจ ปัญจวีณิน. COSO คืออะไรและสำคัญอย่างไรต่อวิชาชีพตรวจสอบภายใน. วารสารภาษีบัญชี และกฎหมายธุรกิจ 8,88 (มกราคม 2545): 51-54.

สุรีย์ หาญพินิจศักดิ์. การวิเคราะห์บทบาทและภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532.

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แบบสอบถาม

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่าง ☐ ที่กำหนดไว้เพียงข้อเดียว และกรอกข้อความลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ท่านเป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือไม่

   ☐ ใช่ ☐ ไม่ใช่

2. ท่านตรวจสอบบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมใดบ้าง(ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

   ☐ การผลิต ☐ การค้า

   ☐ การบริการ ☐ ธนาคาร / สถาบันการเงิน

   ☐ อื่น ๆ โปรดระบุ.....

3. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเฉพาะตรวจสอบงบการเงินประจำปีที่ท่านเคยได้รับจากลูกค้าโดยเฉลี่ยเป็นจำนวนกี่บาทต่อปี

   ☐ น้อยกว่า 900,000 บาท ☐ 900,000 – 1,599,999 บาท

   ☐ 1,600,000 – 2,299,999 บาท ☐ มากกว่า 2,299,999 บาท

4. ท่านกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นแบบใด(ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

   ☐ กำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนก่อนการตรวจสอบ

   ☐ กำหนดตามระยะเวลาที่ใช้จริงและตามอัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงตามพนักงานแต่ละระดับ

   ☐ สามารถเรียกเพิ่มได้ในภายหลัง หากมีเหตุสุดวิสัย เช่น มีมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่

   ☐ อื่นๆ โปรดระบุ.....

5. ท่านได้ให้บริการอื่นๆกับลูกค้ารายที่ให้บริการตรวจสอบบัญชีประจำปีอีกหรือไม่ เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี

   ☐ ให้ โปรดระบุ.....

   ☐ ไม่ให้ (ข้ามไปตอบส่วนที่ 2)

6. ท่านได้รับรายได้จากการให้บริการอื่นๆ เป็นจำนวนกี่บาทต่อปี

   ☐ น้อยกว่า 900,000 บาท ☐ 900,000 – 1,599,999 บาท

   ☐ 1,600,000 – 2,299,999 บาท ☐ มากกว่า 2,299,999 บาท

ส่วนที่ 2 การควบคุมภายใน

1. ลูกค้ามีนโยบายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำงานเป็นผู้ช่วยของท่านหรือไม่

   ☐ มี ☐ ไม่มี (ข้ามไปข้อ 3) ☐ ไม่แน่ใจ (ข้ามไปข้อ 3)

2. จากนโยบายดังกล่าวส่งผลอย่างไรต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

   ☐ ลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ☐ เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอัตราปกติ

   ☐ ไม่เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ☐ เพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ

3. ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานในฐานะเป็นผู้ช่วยของท่านหรือไม่

   ☐ เป็น ☐ ไม่เป็น

4. ในการสอบบัญชีนั้นท่านได้ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในหรือไม่

   ☐ ใช้ ☐ ไม่ใช้ (ข้ามไปข้อ 9)

5. ท่านได้ใช้ผลงานตรวจสอบภายในอะไรบ้าง (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ❑ Audit Program
- ❑ กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน
- ❑ รายงานผลของงานตรวจสอบภายใน
- ❑ รายงานผลของงานตรวจสอบภายในที่เสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบ(Audit Committee)
- ❑ อื่นๆ โปรดระบุ.....

6. ท่านได้คำนึงถึงปัจจัยใดบ้าง ก่อนการใช้ผลงานตรวจสอบภายใน (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ❑ ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ
- ❑ ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม
- ❑ แผนงานการตรวจสอบที่เพียงพอ
- ❑ อื่นๆ โปรดระบุ.....

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
7. ท่านใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงินมากน้อยเพียงใด					
8. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ว่าฝ่ายตรวจสอบภายในช่วยลดงานตรวจสอบของท่าน					
9. ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในเกณฑ์ใด					
10. ท่านคิดว่าคุณภาพในการตรวจสอบภายในของลูกค้าอยู่ในเกณฑ์ใด					
11. ท่านคิดว่าระบบการควบคุมภายในของลูกค้าอยู่ในเกณฑ์ใด					

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้<u>มีอิทธิพล</u>มากน้อยเพียงใดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	**มากที่สุด**	**มาก**	**ปานกลาง**	**น้อย**	**น้อยที่สุด**	**ไม่มีผล**
1. ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการรายงานและการตรวจสอบ						
2. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายในที่เหมาะสม						
3. แผนงานการตรวจสอบภายในที่เพียงพอ						
4. กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายในให้ข้อมูลที่สนับสนุนการตรวจสอบ						
5. ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงานตรวจสอบภายใน						
6. นโยบายของลูกค้าในการให้ผู้ตรวจสอบภายในช่วยงานของท่าน						
7. เปอร์เซ็นต์ของการใช้ผลงานตรวจสอบภายในในการตรวจสอบงบการเงิน						
8. ขอบเขตของความเชื่อมั่นในระบบของการควบคุมภายใน						
9. แผนกตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยในการปฏิบัติงานของท่าน						
10. คุณภาพในงานตรวจสอบภายใน						
11. ระดับความร่วมมือในการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน						
12. อื่นๆ (โปรดระบุ).....						

ส่วนที่ 3 ลักษณะธุรกิจของลูกค้า

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้มีอิทธิพลมากน้อยเพียงใดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่มีผล
1. ประเภทของธุรกิจ						
2. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์						
3. โครงสร้างบริษัทที่เป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือต่างประเทศ						
4. ความเสี่ยงตามลักษณะธุรกิจ(Inherent Risk)						
5. ความซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีของลูกค้า						
6. จำนวนรายงานทางการเงิน						
7. จำนวนรายการค้าระหว่างปี						
8. อื่นๆ (โปรดระบุ).....						

ส่วนที่ 4 โครงสร้างทางการเงินของลูกค้า

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้มีอิทธิพลมากน้อยเพียงใดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่มีผล
1. จำนวนรวมสินทรัพย์						
2. สภาพคล่อง						
3. จำนวนกำไรสุทธิ						
4. จำนวนทุนที่เรียกชำระ						
5. จำนวนรวมของรายได้						
6. จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย						
7. ขาดทุนสะสม						
8. อื่นๆ (โปรดระบุ).....						

ส่วนที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้ากับสำนักงานสอบบัญชี

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้มีอิทธิพลมากน้อยเพียงใดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด	ไม่มีผล
1. จำนวนปีของการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้าแต่ละราย						
2. การให้บริการอื่นๆกับลูกค้า เช่น การให้คำปรึกษาด้านภาษี						
3. ระยะเวลาในการทำสัญญาตอบรับงานที่มีระยะเวลานาน						
4. อื่นๆ (โปรดระบุ).....						

ส่วนที่ 6 โครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี

กรุณาใส่เครื่องหมาย √ ลงในช่องว่างที่กำหนดให้

ท่านคิดว่าปัจจัยดังต่อไปนี้มีอิทธิพลมากน้อยเพียงใดต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	**มากที่สุด**	**มาก**	**ปานกลาง**	**น้อย**	**น้อยที่สุด**	**ไม่มีผล**
1. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี						
2. จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ						
3. อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ						
4. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน						
5. อื่นๆ (โปรดระบุ).....						

ขอขอบคุณที่ท่านสละเวลาในการตอบแบบสอบถาม

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาว ดวงกมล โฆษพันธ์ เกิดเมื่อวันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2521 ที่จังหวัดเชียงใหม่ สำเร็จการศึกษา ปริญญาบัญชีบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในปีการศึกษา 2543

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย