

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง "ความสัมพันธ์ระหว่างการทำกับดักแล็กติการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย" มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการทำกับดักแล็กติการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยตัวแปรอิสระประกอบด้วย (1) การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ (2) สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท (3) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท (4) ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำกับดักแล็กติการ

สำหรับรูปแบบการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ (Empirical Research) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาคือ บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2546-2548 ทั้งนี้ไม่รวมกลุ่มธนาคาร บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ บริษัทประกันภัย บริษัทประกันชีวิตและหน่วยลงทุน ตลาดหลักทรัพย์ใหม่ (MAI) กลุ่มบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ และบริษัทมหาชนที่ตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน กลุ่มตัวอย่างจะต้องเป็นบริษัทที่มีข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาครบถ้วน เมื่อพิจารณาจำนวนกลุ่มตัวอย่างพบว่ามีจำนวน 267 บริษัท ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้แบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ กลุ่มของตัวแปรอิสระ และกลุ่มของตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัย ตัวแปรแต่ละกลุ่มสามารถสรุปได้ดังนี้

กลุ่มของตัวแปรอิสระประกอบด้วย (1) การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ (วัดโดยให้ 1 = การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ 0 = ไม่มีการรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ) (2) สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท (อัตราส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัททั้งหมดของบริษัท) (3) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท (อัตราส่วนของกรรมการที่มีนามสกุลเดียวกัน หรือหลายนามสกุลที่เหมือนกันของกรรมการในคณะกรรมการทั้งหมดของบริษัท) (4) ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำกับดักแล็กติการ (สัดส่วนของจำนวนหลักการทำกับดักแล็กติการที่บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยต่อจำนวนหลักการทำกับดักแล็กติการจำนวน 15 ข้อ)

สำหรับตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัยประกอบด้วย (1) ขนาดของบริษัท (2) อัตราส่วนของสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัท (3) ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีของบริษัท (4) สภาพคล่องของบริษัท (5) รายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัท (6) ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัท

ในส่วนของ การวิเคราะห์ข้อมูลจะใช้โปรแกรม Statistical Package for Social Science (SPSS for Windows) เนื่องจากเป็นโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติที่สามารถวิเคราะห์ข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่วนเทคนิคที่ทางสถิติที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ซึ่งแสดงอยู่ในรูปของ ความถี่และร้อยละ (Frequency and Proportion) ค่าต่ำสุด (Min) ค่าสูงสุด (Max) ค่าฐานนิยม (Mode) ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) ทั้งนี้เพื่อใช้อธิบายผลการวิจัยในเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อมูลของกลุ่มตัวแปรที่เก็บรวบรวมได้ ส่วนสถิติเชิงอนุมาน (Inferential statistics) ที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ คือ การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนจะใช้เทคนิคการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis)

5.1 สรุปผลการวิจัย

ในส่วนของสรุปผลการวิจัย ผู้วิจัยจะแบ่งประเด็นของการนำเสนอเกี่ยวกับสรุปผลการวิจัยออกเป็น 2 ส่วนหลัก ๆ คือ (1) ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม (2) การวิเคราะห์ผลการประมาณการสมการถดถอย โดยจัดเรียงตามสมมติฐานการวิจัยซึ่งผลสรุปของการวิจัยเป็นดังนี้

5.1.1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

ตัวแปรอิสระ

(1) การควบคุมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ พบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ ร้อยละ 83.15 ไม่มีการควบคุมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการและประธานกรรมการบริษัท และกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (กลุ่มอุตสาหกรรม 1) และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (กลุ่มอุตสาหกรรม 5) มีการควบคุม

ตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมากที่สุด และยังพบว่ากลุ่มทรัพยากร (กลุ่มอุตสาหกรรม 6) ไม่มีการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ

(2) สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท พบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ร้อยละ 59.55 มีจำนวนของกรรมการอิสระจำนวน 3 คน ซึ่งเป็นจำนวนขั้นต่ำตามที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกข้อกำหนดไว้เกี่ยวกับกรรมการอิสระของบริษัทจดทะเบียน สำหรับสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท พบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีสัดส่วนของกรรมการอิสระอยู่ระหว่าง > 30% ถึง 40% ประมาณร้อยละ 41.57 ของกลุ่มตัวอย่าง

(3) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท พบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีกรรมการที่เป็นเครือญาติประมาณร้อยละ 47.94 ซึ่งกรรมการที่เป็นเครือญาติอยู่ระหว่าง 1 – 4 คน ในคณะกรรมการทั้งหมดของบริษัท และบางบริษัทไม่มีกรรมการที่เป็นเครือญาติเป็นร้อยละ 35.58 และยังพบว่าบริษัทจดทะเบียนที่มีกรรมการที่เป็นเครือญาติอยู่ระหว่าง 9 – 12 คน ในคณะกรรมการทั้งหมด คือ กลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค (กลุ่มอุตสาหกรรม 2) และกลุ่มบริการ (กลุ่มอุตสาหกรรม 7) รวม 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.5

(4) ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการ พบว่าบริษัทจดทะเบียนมีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการโดยตามหลักการของการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นข้อกำหนดของสำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลการกำกับดูแลกิจการที่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดพบว่า ข้อที่ 9 ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อ เรื่องการรวมหรือการแยกตำแหน่ง พบว่ามีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องการควมรวมของประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการและการแยกอำนาจหน้าที่ระหว่างประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการ และยังพบว่าการมีประธานกรรมการมีความเป็นอิสระ คิดเป็นร้อยละ 36.33 และข้อที่ 12.1 ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี 15 ข้อ เรื่องคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดตลาดหลักทรัพย์ได้

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลการกำกับดูแลกิจการที่ดี โดยมีหลักการที่มีกฎหมายและข้อบังคับกำหนดของสำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ปฏิบัติตาม แต่มีบางบริษัทจดทะเบียนยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูล คือ ข้อที่ 2.1 เรื่องสิทธิและความเท่าเทียมกันของผู้ถือหุ้น (หนังสือมอบฉันทะ) มีการเปิดเผยคิดเป็นร้อยละ 45.32 และ

ข้อที่ 3 เรื่องสิทธิของผู้มีส่วนได้เสีย มีการเปิดเผยคิดเป็นร้อยละ 90.26 และข้อที่ 6 เรื่องความขัดแย้งของผลประโยชน์ (การใช้ข้อมูลภายใน) มีการเปิดเผยคิดเป็นร้อยละ 98.50 ส่วนความขัดแย้งของผลประโยชน์ (การทำรายการที่เกี่ยวข้องกัน) มีการเปิดเผยคิดเป็นร้อยละ 96.63 และข้อที่ 10 เรื่องค่าตอบแทนของกรรมการและผู้บริหาร มีการเปิดเผยคิดเป็นร้อยละ 98.13 ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวบางบริษัทไม่ได้มีการเปิดเผยรายละเอียดตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี

นอกจากนี้ยังมีการเปิดเผยข้อมูลการกำกับดูแลกิจการที่บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่ยังไม่สามารถปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ได้แก่ ข้อที่ 12.2 เรื่องคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทน พบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการปฏิบัติตามร้อยละ 30.34 และข้อที่ 14 เรื่องรายงานคณะกรรมการพบว่าบริษัทยังมีการเปิดเผยข้อมูลเพียงร้อยละ 42.32 และข้อที่ 15 เรื่องความสัมพันธ์กับนักลงทุน พบว่ามีการเปิดเผยข้อมูลคิดเป็นร้อยละ 32.21

ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนมากที่สุด คือ กลุ่มทรัพยากร (กลุ่มอุตสาหกรรม 6) และกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนน้อยที่สุด คือ กลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค (กลุ่มอุตสาหกรรม 2)

ตัวแปรควบคุม

(1) ขนาดของบริษัท ซึ่งพิจารณาจากยอดสินทรัพย์รวมพบว่า ยอดสินทรัพย์รวมของบริษัทโดยเฉลี่ยอยู่ที่ 7,520.24 ล้านบาท เมื่อพิจารณาในรายละเอียดพบว่า บางบริษัทมียอดสินทรัพย์รวมอยู่ที่ 76.14 ล้านบาท ซึ่งต่ำมาก ในทางตรงกันข้ามบางบริษัทมียอดสินทรัพย์รวมอยู่สูงถึง 88,390.02 ล้านบาท

(2) อัตราส่วนสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม พบว่า อัตราส่วนสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวมโดยเฉลี่ยอยู่ที่ 0.3009 เมื่อพิจารณาในรายละเอียดพบว่า บางบริษัทมีอัตราส่วนของสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัทอยู่ที่ 0.00 ซึ่งต่ำมาก ในทางตรงกันข้ามบางบริษัทมีอัตราส่วนของสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัทอยู่สูงถึง 0.90

(3) ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี พบว่าบริษัทจดทะเบียนโดยส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big-4) คิดเป็นร้อยละ 64 และผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big4) คิดเป็นร้อยละ 36

(4) สภาพคล่องของบริษัท พบว่าสภาพคล่องของบริษัทโดยเฉลี่ยอยู่ที่ 3.0591 เมื่อพิจารณาในรายละเอียดพบว่า บางบริษัทมีสภาพคล่องของบริษัทอยู่ที่ 0.00 ซึ่งต่ำมาก ในทางตรงกันข้ามบางบริษัทมีสภาพคล่องของบริษัทอยู่สูงถึง 0.54

(5) รายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหาร พบว่ารายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทโดยเฉลี่ยอยู่ที่ -0.04 เมื่อพิจารณาในรายละเอียดพบว่า บางบริษัทมีรายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารของบริษัทอยู่ที่ -5.12 ซึ่งต่ำมาก ในทางตรงกันข้ามบางบริษัทมีรายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารอยู่สูงถึง 12.69

5.1.2 การวิเคราะห์ผลการประมาณการสมการถดถอย

การกำกับดูแลกิจการที่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน คือ การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีทิศทางความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กล่าวคือ บริษัทที่มีการรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการจะทำให้บริษัทมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำกว่าบริษัทที่มีประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการเป็นคนละคน ซึ่งแตกต่างจากสมมติฐานที่ได้กำหนดไว้ในข้อที่ 1 คือ การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และตัวแปรการกำกับดูแลกิจการอื่นๆ ได้แก่ สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท และระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนอย่างมีนัยสำคัญ

การศึกษาครั้งนี้ยังพบว่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรควบคุมกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คือ ขนาดของบริษัท และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยค่าสัมประสิทธิ์ของทั้งสองตัวแปรแสดงความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หมายถึง ถ้าขนาดของบริษัทยังมีขนาดใหญ่จะมีรายการทางบัญชีเพิ่มมากขึ้น โดยมีผลให้ต้องเพิ่มการตรวจสอบบัญชีจึงส่งผลกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น และประเภทของสำนักงานสอบ

บัญชีขนาดใหญ่จะมีคุณภาพในการตรวจสอบและการให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงินสูงกว่า ซึ่งมีผลให้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่า และสภาพคล่องของบริษัท รายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหาร ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัท โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หมายถึง หากบริษัทมีสภาพคล่องต่ำจะทำให้ต้องเพิ่มการตรวจสอบบัญชีให้มากขึ้นจึงส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น การที่บริษัทมีรายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารมาก ซึ่งการให้บริการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีเพื่อให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น และการที่ผู้บริหารของกิจการมีอำนาจในการต่อรองกับสำนักงานสอบบัญชีในการยืดหยุ่นการตรวจสอบบัญชีบางรายการที่ผู้บริหารต้องการ จึงมีผลที่ทำให้เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชีลดลงและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง และประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทที่ต่างกัน ย่อมมีลักษณะการดำเนินงานและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่แตกต่างกัน และในแต่ละอุตสาหกรรมจะมีความเสี่ยงในการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันและลักษณะเฉพาะที่แตกต่างกันมีผลกับการตรวจสอบบัญชีในแต่ละอุตสาหกรรมต่างกัน จึงมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

นอกจากนี้ ผู้วิจัยเพิ่มเติมเงื่อนไขในการวิเคราะห์ โดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิเคราะห์เป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) ดังนี้

การวิเคราะห์เฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการสอบบัญชีจากการสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) พบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% และตัวแปรการกำกับดูแลกิจการอื่นๆ ได้แก่ การรวบรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท และระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนอย่างมีนัยสำคัญ สำหรับตัวแปรควบคุมที่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ได้แก่ ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่วนรายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหาร และประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับอัตราส่วนของสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม และสภาพคล่องของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามแต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95%

การวิเคราะห์เฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non - Big 4) พบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่น 90% และตัวแปรการกำกับดูแลกิจการอื่นๆ ได้แก่ การควบคุมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท และระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนอย่างมีนัยสำคัญ สำหรับตัวแปรควบคุมที่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% คือ ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับอัตราส่วนของสินค้าคงเหลือบวกกับลูกหนี้การค้าต่อสินทรัพย์รวม สภาพคล่องของบริษัท และรายการคงค้างตามดุลยพินิจของผู้บริหารมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ส่วนประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่น 95%

สำหรับการวิเคราะห์ในส่วนการทดสอบยืนยัน (Sensitivity Analysis) พบว่าการกำกับดูแลกิจการที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คือ การควบคุมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ -0.055 ซึ่งผลการวิเคราะห์ที่ได้เหมือนกับผลการวิเคราะห์ก่อนการเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลในงบการเงิน โดยไม่ได้มีการปรับข้อมูลในงบการเงินก่อนนำข้อมูลมาวิเคราะห์ โดยมีสมมติฐานว่า การที่บริษัทมีการแยกประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการออกจากกันจะมีผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น แต่ในทางตรงข้ามถ้าหากว่าบริษัทมีการควบคุมตำแหน่งในการบริหารบริษัทเป็นบุคคลเดียวกันจะทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำลง สำหรับการกำกับดูแลกิจการอื่นๆ ได้แก่ สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท และระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับตัวแปรควบคุมที่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัท คือ ขนาดของบริษัท ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี สภาพคล่องของบริษัท และประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยขนาดของบริษัท ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และสภาพคล่องของบริษัท ประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

5.2 อภิปรายผล

ในส่วนของอภิปรายผลการวิจัย ผู้วิจัยจะแบ่งประเด็นของการนำเสนอเกี่ยวกับ อภิปรายผลการวิจัยออกเป็น 2 ส่วนหลัก ๆ คือ (1) ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง การกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแบบรวม (2) ผลการวิเคราะห์แยกกลุ่มตัวอย่าง ที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) (3) ผลการวิเคราะห์แยก กลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) โดย จัดเรียงตามสมมติฐานการวิจัยซึ่งการอภิปรายผลการวิจัยเป็นดังนี้

5.2.1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง การกำกับดูแลกิจการกับ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแบบรวม

สมมติฐานการวิจัยที่ 1

ผู้วิจัยต้องการตรวจสอบว่าการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับ กรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่ และเพื่อเป็นการตอบ ปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า “การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการ กับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี”

จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 1 พบว่าการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์ใน ทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าการ กำกับดูแลกิจการที่วัดจากการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่ง แตกต่างจากสมมติฐานที่ได้กำหนดไว้ที่ว่า การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับ กรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลการทดสอบครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Peel และ Clatworthy (2001) ที่พบว่าการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์ ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของ ความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ว่าความสัมพันธ์มีนัยสำคัญ ทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลกิจการที่วัดจากการควมรวมตำแหน่งของประธาน กรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีอิทธิพลกับการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียน โดยตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าอาจเนื่องจากบริษัทจดทะเบียนใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่พัฒนามาจากธุรกิจครอบครัว จึงส่งผลให้ประธานกรรมการบริษัทเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือเป็นคนในครอบครัวหรือตระกูลเดียวกับกรรมการผู้จัดการ ซึ่งดำเนินการหรือตัดสินใจเรื่องราวต่างๆ บนพื้นฐานของผลประโยชน์ในกลุ่มของตนเป็นหลักใหญ่ และการควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการทำให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจเบ็ดเสร็จในการตัดสินใจมากขึ้น โดยฝ่ายบริหารต้องติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นปกติ และมีอำนาจในการตัดสินใจว่าจะเลือกหรือไม่เลือกผู้สอบบัญชีจึงทำให้ฝ่ายบริหารเกิดการตอรองค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชี ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 2

ผู้วิจัยต้องการตรวจสอบว่าสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่ และเพื่อเป็นการตอบปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า "สัดส่วนของคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี"

จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 2 พบว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ สัดส่วนของคณะกรรมการอิสระไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบครั้งนี้ขัดแย้งกับงานวิจัยในอดีตของ Abbott , Parker , Peter และ Raghunandan (2003) ; Carcello , Hermanson , Neal และ Riley (2002) ; Lee และ Mande (2005) ; Noel O'Sullivan (2000) และ Gul , Tsui และ Chen (1998) ที่พบว่าสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลกิจการที่วัดจากสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทไม่มีอิทธิพลกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งจากผลการวิเคราะห์เบื้องต้นของกรรมการอิสระพบว่าบริษัทจดทะเบียนโดยส่วนใหญ่มีจำนวนกรรมการอิสระ 3 คน คิดเป็นร้อยละ 59.55 ตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ว่าบริษัทจดทะเบียนต้องมีจำนวนกรรมการอิสระอย่างน้อย 3 คน แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนจะปฏิบัติตามข้อกำหนดที่มีบังคับให้มีกรรมการอิสระอย่างน้อย 3 คน บริษัทควรให้ความสำคัญกับบทบาทและหน้าที่ของกรรมการอิสระที่จะต้อง

มีความรู้ความสามารถอย่างแท้จริงมากกว่าแต่งตั้งตามกฎเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยบทบาทของกรรมการอิสระต้องสามารถถ่วงดุลอำนาจได้และลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของกรรมการอิสระในบริษัทจดทะเบียนมีความไม่ชัดเจน นอกจากนี้บริษัทจดทะเบียนอาจคำนึงถึงเพียงสัดส่วนของกรรมการอิสระต่อคณะกรรมการบริษัททั้งคณะตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยไม่เข้าใจบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของกรรมการอิสระที่แท้จริง เนื่องจากบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากอยู่ภายใต้การควบคุมของกลุ่มบุคคลในครอบครัวเดียวกัน (คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2545) เพราะว่าคณะกรรมการบริษัทมีขนาดใหญ่และกรรมการส่วนใหญ่จะเป็นสมาชิกในครอบครัว หรือบุคคลที่มีความใกล้ชิดกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ทำให้การมีกรรมการอิสระเพื่อเป็นกลไกการถ่วงดุลอำนาจในคณะกรรมการบริษัทไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นควรคำนึงถึงความสามารถของกรรมการอิสระมากกว่าจำนวนกรรมการอิสระและสัดส่วนของกรรมการอิสระ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจไม่เชื่อถือในความเป็นอิสระของคณะกรรมการอิสระหรือไม่ได้มองว่าคณะกรรมการอิสระมีส่วนช่วยในการลดความเสี่ยงของการตรวจสอบบัญชี จึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเหมือนเดิมไม่ได้เป็นการลดความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 3

ผู้วิจัยต้องการตรวจสอบว่าสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่ และเพื่อเป็นการตอบปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า "สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี"

จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 3 พบว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้ขัดแย้งกับงานวิจัยในอดีตของ Gul, Tsui และ Chen. (1998) ที่พบว่าสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันตรงกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ว่าความสัมพันธ์ไม่มี

นัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลกิจการที่วัดจากสัดส่วนของกรรมการที่เป็น
 เครือญาติในคณะกรรมการบริษัทไม่มีอิทธิพลที่ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีการเพิ่มขึ้นหรือ
 ลดลง ซึ่งจากผลการวิเคราะห์เบื้องต้นของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัท
 พบว่าบริษัทจดทะเบียนไม่มีกรรมการที่เป็นเครือญาติ คิดเป็นร้อยละ 35.58 จากการพิจารณา
 สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติพบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีสัดส่วนของกรรมการที่เป็น
 เครือญาติอยู่ในระดับ $\leq 10\%$ คิดเป็นร้อยละ 35.58 แสดงว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่การ
 บริหารงานโดยตรงไม่ได้จำกัดอยู่ในกลุ่มบุคคลเดียวกัน การควบคุมในการบริหารงานภายใน
 บริษัทไม่ได้กระจุกตัวอยู่ในกลุ่มบุคคลเดียวหรือกลุ่มบุคคลที่เป็นเครือญาติ ถึงแม้ว่าจะมีสัดส่วน
 ของกรรมการที่เป็นเครือญาติเป็นจำนวนมากหรือน้อยเพียงใดก็มีผลให้เกิดความไม่โปร่งใสในการ
 ดำเนินงานของคณะกรรมการบริษัทเป็นการแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการทุจริตของกรรมการ
 ที่เป็นเครือญาติ แต่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของบริษัท
 ที่มีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติว่ามีผลที่ทำให้เป็นการเพิ่มความเสี่ยงจากการทุจริตจึง
 ทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเท่าเดิม ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า
 สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบาย
 ความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 4

ผู้วิจัยต้องการตรวจสอบว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล
 กิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีหรือไม่ และเพื่อเป็นการตอบปัญหาดังกล่าว
 ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า "ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการมี
 ความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี"

จากผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่ 4
 พบว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานการวิจัยที่ตั้งไว้ กล่าวคือ ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการ
 กำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

ผลการทดสอบนี้พบว่าระดับเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี
 15 ข้อของบริษัทจดทะเบียนตามทีตลาดหลักทรัพย์ได้เสนอเป็นแนวทางให้บริษัทจดทะเบียน
 ถือปฏิบัติ เมื่อเดือนมีนาคม 2545 ซึ่งผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางเดียวกันตรงกับสมมติฐานที่
 ได้คาดการณ์ไว้ แต่ว่าความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลกิจการ
 ที่วัดจากระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่มีอิทธิพลที่ทำให้ค่าธรรมเนียม
 การสอบบัญชีมีการเพิ่มขึ้นหรือลดลง อาจเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล

กิจการได้ถูกกำหนดให้เป็นข้อบังคับให้เปิดเผยการปฏิบัติตามหลักการดังกล่าวไว้ในแบบแสดงรายงานข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2545 ทำให้การเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการเป็นข้อมูลพื้นฐานที่ทุกบริษัทต้องปฏิบัติตามและมีความคล้ายคลึงในแต่ละบริษัท และจากผลวิเคราะห์เบื้องต้นของระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการพบว่า ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการในแต่ละอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลการกำกับดูแลกิจการ 15 ชื่อนั้นไม่มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการระหว่างบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนกับบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยต่ำไม่มีความแตกต่างกัน นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการไม่ว่าบริษัทจะมีการเปิดเผยข้อมูลที่มากหรือน้อยเพียงใด ผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งผู้สอบบัญชีทุกคนต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีโดยปกติ ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

5.2.2 ผลการวิเคราะห์แบบแยกกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4)

นอกจากนี้จากการวิเคราะห์เพิ่มเติม โดยแยกกลุ่มตัวอย่าง เป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ กลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non - Big 4)

สมมติฐานการวิจัยที่ 1

ผลการทดสอบนี้พบว่าการควบคุมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการ โดยการแยกตำแหน่งและบทบาทหน้าที่ของประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการออกจากกันประมาณร้อยละ 83.15 จึงทำให้อำนาจในการบริหารงานไม่ได้จำกัดอยู่กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งมากเกินไป ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมของบริษัทไม่ได้มีความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีจึงไม่มองถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

จากการทุจริตของฝ่ายจัดการทำให้กระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเหมือนเดิม ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 2

ผลการทดสอบนี้พบว่าสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากอยู่ภายใต้การควบคุมของกลุ่มบุคคลในครอบครัวเดียวกัน เพราะว่าคณะกรรมการบริษัทมีขนาดใหญ่และกรรมการส่วนใหญ่จะเป็นสมาชิกในครอบครัว หรือนักธุรกิจที่มีความใกล้ชิดกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ทำให้การมีคณะกรรมการอิสระเพื่อเป็นกลไกการถ่วงดุลอำนาจในคณะกรรมการบริษัทไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรคำนึงถึงความสามารถของคณะกรรมการอิสระที่แท้จริงซึ่งตามมาตราฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในนั้นผู้สอบบัญชีที่มีการติดต่อสื่อสารกับผู้ที่มีบทบาทในการกำกับดูแลกิจการคือคณะกรรมการอิสระจะช่วยผู้สอบบัญชีให้เข้าใจสภาพแวดล้อมของการควบคุมเพื่อวางแผนการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเพิ่มขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น แต่ไม่มีผลกับการเปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ ซึ่งต้องมีการกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบจึงทำให้การมีคณะกรรมการอิสระไม่มีผลกับผู้สอบบัญชีในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 3

ผลการทดสอบนี้พบว่าสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งตรงกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ และมีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากการมีกรรมการที่เป็นเครือญาติทำให้เกิดความไม่โปร่งใสในการทำงานของคณะกรรมการบริษัท ตามมาตราฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในอธิบายว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมจะช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงของงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและลด

ความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่าการมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมในบริษัทที่มีกรรมการที่เป็นเครือญาติอาจเกิดข้อสงสัยในการควบคุมการทำงานของฝ่ายบริหาร และการผูกขาดอำนาจในการควบคุมการทำงานของฝ่ายบริหารที่ทำให้เกิดความไม่โปร่งใส โดยผู้สอบบัญชีจะมองว่าการที่บริษัทมีกรรมการที่เป็นเครือญาติจะเป็นการเพิ่มความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดลักษณะ ระยะเวลา ขอบเขตในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นมากขึ้น ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 4

ผลการทดสอบนี้พบว่าระดับการเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ว่าความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการได้ถูกกำหนดให้เป็นข้อบังคับให้เปิดเผยการปฏิบัติตามหลักการดังกล่าวไว้ในแบบแสดงรายงานข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 ทำให้การเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการเป็นข้อมูลพื้นฐานที่ทุกบริษัทต้องปฏิบัติตามและมีความคล้ายคลึงในแต่ละบริษัท ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง จึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาที่ต้องตรวจสอบเหมือนเดิม ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่าระดับการเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

จากผลการวิจัยข้างต้น ผู้วิจัยคาดว่าอาจเกิดจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีการวางแผนงานสอบบัญชี และวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ รวมถึงมีการใช้เทคนิควิธีในการทดสอบที่หลากหลายในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่แตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เนื่องจากต้องการรักษาชื่อเสียงและต้องการหลีกเลี่ยงการถูกฟ้องร้องดำเนินคดี ซึ่งได้มีการนำมาตราฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ที่ยังไม่ได้มีการประกาศใช้ในประเทศไทยเข้ามาในการตรวจสอบกับบริษัทต่างๆ ในประเทศไทยตามสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในต่างประเทศ จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศไทย (Big 4) มีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) เพิ่ม

มากขึ้น ดังนั้นกระบวนการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ต้องเพิ่มขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่นำมาใช้ และมีการวางแผนการปฏิบัติงานในการตรวจสอบและเทคนิควิธีในกระบวนการตรวจสอบที่แตกต่างกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non – Big 4) ที่ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีในประเทศไทย (TSA) และยังไม่ได้มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) มาใช้ในการตรวจสอบกับบริษัทต่างๆ ในประเทศไทยจึงทำให้ไม่ต้องการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น เพราะได้ทำการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีในประเทศไทย (TSA) และมีการวางแผนวิธีการปฏิบัติการตรวจสอบที่แตกต่างกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ซึ่งทำให้ทั้งสองสำนักงานสอบบัญชีแตกต่างกัน และสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ได้นำมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศจึงต้องทำการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้นว่ามีความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตของคณะกรรมการบริษัทหรือมีจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในของบริษัทที่ทำให้เกิดการทุจริตหรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ทำให้ต้องมีการประเมินความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในบริษัท และออกแบบวิธีการตรวจสอบของระบบควบคุมภายในโดยการทดสอบการควบคุม (Test of controls) เป็นวิธีการประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัทเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมของการสอบบัญชีในการสนับสนุนการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ และมีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures) เพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงิน แต่ทั้งสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีในไทย (TSA) ที่เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ได้แก่

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน คือ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอเพื่อที่จะประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 เรื่องการพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน คือ ผู้สอบบัญชีได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยในการวางแผนการตรวจสอบและกำหนดวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบ เพราะงานตรวจสอบภายในเป็นกิจกรรมการประเมินผลที่กิจการกำหนดขึ้นเพื่อใช้ภายในกิจการ ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบและประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน โดยทำการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุม แต่ที่ทำให้ทั้งสองสำนักงานสอบบัญชีมีกระบวนการตรวจสอบที่แตกต่างกันคาดว่าเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ได้แก่

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เรื่องความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการและการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

คือ เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้สอบบัญชีจะออกแบบวิธีการควบคุมและวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบ รวมถึงการสอบถามผู้บริหาร และบุคคลต่างๆ ในบริษัท เพื่อลดความเสี่ยงที่ทำให้มีการแสดงงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกิดขึ้น

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่องวิธีการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมิน คือ หากผู้สอบบัญชีได้รับเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้สอบบัญชีจะกำหนดวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบรวมถึงการทดสอบการควบคุม (Test of Controls) และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures) เพื่อที่จะลดความเสี่ยงที่แสดงงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริง

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ฉบับแก้ไข) เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน คือ ผู้ที่มีบทบาทในการกำกับดูแลกิจการมีหน้าที่ในการควบคุมความเสี่ยงที่เกิดจากการทุจริตและการควบคุมภายใน โดยช่วยผู้สอบบัญชีได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการ สภาพแวดล้อมของการควบคุมและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องมาจากการทุจริต ซึ่งผู้สอบบัญชีจะออกแบบและการปฏิบัติในการตรวจสอบการทุจริตในการลดความเสี่ยงจากการทุจริต

-มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 เรื่องแนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารกับผู้ที่มีบทบาทในการกำกับดูแลกิจการ คือ ผู้สอบบัญชีจะติดต่อสื่อสารกับผู้ที่มีบทบาทในการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมการควบคุม เพื่อวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบและออกแบบวิธีการปฏิบัติในการตรวจสอบเพื่อลดความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในงบการเงิน

ซึ่งเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ได้มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) มาใช้ในสำนักงานสอบบัญชี ทำให้ต้องเพิ่มระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบและเพิ่มกระบวนการในการตรวจสอบบัญชีมากขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญเนื่องมาจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริตโดยมีผลกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น และส่งผลทำให้เกิดความเชื่อมั่นของรายงานทางการเงิน

5.2.3 ผลการวิเคราะห์แบบแยกกลุ่มตัวอย่างที่รับบริการตรวจสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4)

สมมติฐานการวิจัยที่ 1

ผลการทดสอบพบว่า การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากบริษัทจดทะเบียนได้ปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการ โดยการแยกตำแหน่งและบทบาทหน้าที่ของประธานกรรมการและกรรมการผู้จัดการออกจากกันประมาณร้อยละ 83.15 ทำให้อำนาจในการบริหารงานไม่ได้จำกัดอยู่กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งมากเกินไป จึงมีผลให้ผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่ได้มีการเพิ่มกระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบ ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า การควมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 2

ผลการทดสอบพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากบริษัทจดทะเบียนจำนวนมากอยู่ภายใต้การควบคุมของกลุ่มบุคคลในครอบครัวเดียวกัน เพราะฉะนั้นคณะกรรมการบริษัทมีขนาดใหญ่และกรรมการส่วนใหญ่จะเป็นสมาชิกในครอบครัว หรือบุคคลที่มีความใกล้ชิดกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ทำให้การมีกรรมการอิสระเพื่อเป็นกลไกการถ่วงดุลอำนาจในคณะกรรมการบริษัทไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นควรคำนึงถึงความสามารถของกรรมการอิสระ ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจไม่เชื่อถือในความเป็นอิสระของคณะกรรมการอิสระหรือไม่ได้มองว่าคณะกรรมการอิสระมีส่วนช่วยในการลดความเสี่ยงของการตรวจสอบบัญชี จึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเหมือนเดิมไม่ได้เป็นการลดความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 3

ผลการทดสอบพบว่าสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งตรงกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ และมีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าบริษัทมีสัดส่วนของกรรมการที่มีลักษณะเป็นเครือญาติซึ่งจะมีการผูกขาดอำนาจในการทำงานของฝ่ายบริหารทำให้เกิดความไม่โปร่งใสในการทำงาน และอาจเป็นการแสดงงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต ซึ่งการที่บริษัทมีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการทุจริตของกรรมการที่เป็นเครือญาติในบริษัท แต่ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของบริษัทที่มีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติว่ามีผลที่ทำให้เป็นการเพิ่มความเสี่ยงจากการทุจริตจึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเหมือนเดิม ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สมมติฐานการวิจัยที่ 4

ผลการทดสอบพบว่าระดับการเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แม้ว่าผลการทดสอบที่ได้จะมีทิศทางของความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับสมมติฐานที่ได้คาดการณ์ไว้ แต่ความสัมพันธ์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ตามความเห็นของผู้วิจัยคาดว่าเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการได้ถูกกำหนดให้เป็นข้อบังคับให้เปิดเผยการปฏิบัติตามหลักการดังกล่าวไว้ในแบบแสดงรายงานข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2545 ทำให้การเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการเป็นข้อมูลพื้นฐานที่ทุกบริษัทต้องปฏิบัติตามและมีความคล้ายคลึงในแต่ละบริษัท ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องทำการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง จึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาที่ต้องตรวจสอบเหมือนเดิม ดังนั้นจากผลการศึกษาพบว่าระดับการเปิดเผยที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการจึงไม่ใช่ตัวแปรที่สามารถอธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

จากผลการวิจัยข้างต้น ผู้วิจัยคาดว่าอาจเกิดจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กซึ่งมีรายได้จากการให้บริการในการตรวจสอบเป็นแหล่งรายได้หลัก และมีจำนวนลูกค้าน้อย โดยกระบวนการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กจะมีวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่

แตกต่างกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ และสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่ได้มีการตรวจสอบเพิ่มขึ้นเนื่องจากไม่ได้มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในของบริษัทมาใช้ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก เพราะว่ายังไม่ได้มีการประกาศใช้ในประเทศไทย จึงทำให้กระบวนการตรวจสอบได้ทำการตรวจสอบตามปกติในงบการเงินไม่ได้มีการตรวจสอบเพิ่มเติม อีกประการหนึ่งคือสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กจะมีรายได้ส่วนใหญ่มาจากการให้บริการตรวจสอบ และการที่บริษัทมีสัดส่วนของกรรมการที่มีลักษณะเป็นเครือญาติจะทำให้มีอำนาจในการควบคุมการทำงานในบริษัท ซึ่งทำให้มีผลกับการที่จะมีอำนาจในต่อรองค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก

5.3 ประโยชน์จากการวิจัย

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนี้

1. ผลจากการวิจัยพบว่าการกำกับดูแลกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจเนื่องมาจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีไม่ได้ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมของบริษัทที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจึงควรเข้าใจสภาพแวดล้อมของการควบคุมของบริษัทจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุรายการที่ผิดปกติซึ่งอาจเป็นรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริตจึงมีผลต่อระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชีเพิ่มมากขึ้น ถ้าผู้สอบบัญชีได้เข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมจะมีผลต่อการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีควรเห็นถึงความสำคัญของสภาพแวดล้อมของการควบคุมในบริษัทที่ตรวจสอบจะช่วยในการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

2. ผลจากการวิจัยพบว่าสัดส่วนของกรรมการอิสระไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่เชื่อถือในความเป็นอิสระของคณะกรรมการอิสระที่จะช่วยลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ เนื่องจากคณะกรรมการอิสระมักจะถูกแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นรายใหญ่จึงทำให้คณะกรรมการอิสระไม่สามารถทำงานได้อย่างเป็นอิสระ ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลในการส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งคณะกรรมการอิสระที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นหรือผู้บริหารของบริษัท เพราะคณะกรรมการอิสระที่มีความใกล้ชิดกับฝ่ายบริหารและผู้ถือหุ้นรายใหญ่จะมีผลกับการทำงานของคณะกรรมการอิสระในการตรวจสอบการดำเนินงานของผู้บริหารและการถ่วงดุลอำนาจในการทำงานของฝ่ายบริหาร

3. จากการวิเคราะห์แยกกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) พบว่ากลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน และกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีทราบถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมของแต่ละบริษัทมีผลต่อกระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี และการที่ผู้สอบบัญชีได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมจะช่วยในการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบบัญชี เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

5.4 ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการศึกษาค้นคว้าจากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary data) โดยผู้วิจัย จะขอเสนอแนะ ประเด็นหรือข้อคิดที่ได้จากการวิจัยโดยอิงกับผลการวิจัยที่ได้จากการศึกษานี้ เท่านั้น และแบ่งข้อเสนอแนะออกเป็น 2 ส่วนดังนี้

5.4.1 ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

1. หน่วยงานที่กำกับดูแลบริษัทจดทะเบียน

- จากผลการศึกษาพบว่าสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัท ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้พิจารณาถึงเรื่องการมีสัดส่วนของกรรมการอิสระจะช่วยลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบบัญชีและไม่เชื่อถือความเป็นอิสระของคณะกรรมการอิสระเพราะคณะกรรมการอิสระมักจะถูกแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นรายใหญ่จึงทำให้คณะกรรมการอิสระไม่สามารถทำงานได้อย่างเป็นอิสระ (สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2545) ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลควรให้ความสำคัญกับบทบาทหน้าที่ของกรรมการอิสระมากกว่าที่บริษัทจดทะเบียนจะแต่งตั้งกรรมการอิสระเพื่อเป็นไปตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดขึ้น และการแต่งตั้งกรรมการอิสระควรมีการสรรหาบุคคลที่มีความรู้ความสามารถอย่างแท้จริงเพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น และลดความขัดแย้งในการบริหารงานภายในบริษัท และเป็นการถ่วงดุล

อำนาจไม่ให้เกิดอยู่กับฝ่ายบริหารมากเกินไป มิใช่แต่งตั้งกรรมการอิสระเพื่อเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่ควรให้ความสำคัญกับบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของกรรมการอิสระ อย่างไรก็ตามบทบาทการถ่วงดุลอำนาจของกรรมการอิสระ การมีความรู้ความสามารถของกรรมการอิสระ และความชำนาญในธุรกิจที่ดำเนินอยู่อย่างเพียงพอ รวมทั้งการมีกลไกการตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจในคณะกรรมการมีความสำคัญมากกว่าจำนวนและสัดส่วนของกรรมการอิสระ ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลควรมีการประเมินการปฏิบัติงานและการตรวจสอบการทำงานของกรรมการอิสระของบริษัทจดทะเบียน เป็นการส่งเสริมให้เห็นถึงความสำคัญของบทบาท และหน้าที่ของกรรมการอิสระที่จะช่วยผู้สอบบัญชีให้เข้าใจระบบการควบคุมภายในของบริษัทเพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบ

2. หน่วยงานที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชี

- จากผลการวิเคราะห์แยกกลุ่มระหว่างกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) พบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) พบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติในคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากผลการศึกษาดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแล คือ เพื่อให้หน่วยงานที่กำกับดูแลทราบถึงการมีกรรมการที่เป็นเครือญาติจะทำให้เกิดความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มองถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่มีผลต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบบัญชีจึงทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่ได้คำนึงถึงเรื่องการมีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติว่ามีความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจะมีผลต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเท่าเดิม ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลควรให้ผู้สอบบัญชีเห็นถึงความสำคัญของสภาพแวดล้อมของบริษัทที่ตรวจสอบว่าอาจเป็นการเพิ่มความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลต่อกระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาในการตรวจสอบ

- จากผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาเรื่องคณะกรรมการอิสระจะมีส่วนช่วยลดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ และไม่เชื่อถือในความเป็นอิสระของคณะกรรมการอิสระ จึงทำให้การมีสัดส่วนของกรรมการอิสระใน

คณะกรรมการบริษัทไม่มีผลต่อกระบวนการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นหน่วยงานที่กำกับดูแลควรส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจกับการมีคณะกรรมการอิสระที่มีความรู้ความสามารถอย่างแท้จริงซึ่งจะช่วยในการกระบวนการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อที่วางแผนการตรวจสอบและกำหนดวิธีการตรวจสอบ

3. สำนักงานสอบบัญชี

- จากผลการวิเคราะห์แยกกลุ่มระหว่างสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) พบว่า กลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก (Non-Big 4) พบว่า สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จากผลการศึกษานี้จะเป็นประโยชน์ต่อสำนักงานสอบบัญชีที่ราบถึงการมีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติจะมีผลต่อความไม่โปร่งใสในการดำเนินงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มองถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่มีผลต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบบัญชีทำให้เพิ่มกระบวนการตรวจสอบ ส่วนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กไม่ได้คำนึงถึงเรื่องการมีสัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติว่ามีความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจะมีผลต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ทำให้กระบวนการตรวจสอบและระยะเวลาการตรวจสอบเท่าเดิม ดังนั้นจึงเสนอแนะสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสนใจกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมของแต่ละบริษัทอาจเป็นเพิ่มความเสี่ยงจากการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลต่อการกำหนดวิธีการตรวจสอบ

5.4.2. ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต

การศึกษาในครั้งนี้ได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งผู้สนใจอาจทำการศึกษาเพิ่มเติมได้ดังนี้

1. ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยศึกษาสนใจศึกษาเฉพาะตัวแปร (1) การควบคุมรวมตำแหน่งของประธานกรรมการกับกรรมการผู้จัดการ (2) สัดส่วนของกรรมการอิสระ (3) สัดส่วนของกรรมการที่เป็นเครือญาติ (4) ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งผู้สนใจอาจทำการศึกษาตัวแปรอื่นๆ เพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการ เช่น ตัวแปรเกี่ยวกับ

ความรู้ความชำนาญเป็นพิเศษทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรเกี่ยวกับการเข้าร่วมประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรเกี่ยวกับการถือหุ้นของคณะกรรมการบริษัท เป็นต้น ที่ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียน

2. ผู้สนใจอาจทำการศึกษาเป็นข้อมูลอนุกรมเวลา (Time Series) เพื่อทดสอบการเปลี่ยนแปลงของการกำกับดูแลกิจการที่เกิดขึ้นในแต่ละปีว่ามีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทอย่างไร เพื่อผลการวิจัยที่ได้จะให้เกิดความชัดเจนและความน่าเชื่อถือมากขึ้น

3. นอกจากนี้ผู้สนใจอาจทำการศึกษาเป็นแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม เนื่องจากจะทำให้เห็นภาพการกำกับดูแลกิจการที่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างชัดเจนขึ้น

5.5 ข้อจำกัดในการศึกษา

1. ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเป็นข้อมูลภาคตัดขวาง (Cross – sectional data) เป็นการพิจารณาเฉพาะรายปีเดียว อาจทำให้ผลการศึกษาอาจไม่สามารถสะท้อนสภาพความเป็นจริงได้ รวมถึงอาจมีความบกพร่องของข้อมูลเนื่องจากแหล่งข้อมูลสาธารณะที่สามารถเก็บรวบรวมได้ไม่ตรงกันในรายละเอียดบางส่วน

2. ปัญหาจากคำจำกัดความในการศึกษา อาจเนื่องจากข้อจำกัดในการหาข้อมูลทำให้ตัวแปรบางตัวไม่สามารถแสดงถึงจุดประสงค์ที่ต้องการอย่างแท้จริงได้ เช่น การพิจารณาว่าคณะกรรมการที่เป็นเครือญาติกันหรือไม่ แม้จะพิจารณาจากการที่มีนามสกุลเหมือนกัน มีความเกี่ยวพันทางสายโลหิตและตามกฎหมายแล้วก็ตาม แต่ในความเป็นจริงและในทางปฏิบัติไม่อาจจะทราบข้อเท็จจริงทั้งหมดเกี่ยวกับลักษณะดังกล่าวได้ เช่น ในความเป็นจริงกรรมการที่เป็นเครือญาติกันหรือมาจากครอบครัวเดียวกันไม่จำเป็นต้องมีนามสกุลเหมือนกันก็ได้ ทำให้การเก็บข้อมูลของกรรมการที่มีลักษณะเป็นเครือญาติกันอาจน้อยกว่าความเป็นจริงได้