

# การสังเคราะห์ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เชิงผลลัพธ์และการวิจัยในอนาคต: กรณีศึกษาประเทศไทย

A Synthesis of Audit Quality Output Indicators  
and Future Research: Agenda in Thailand

## ธันวารินทร์ ทะเสาร\*

นักศึกษาลิขิตปริญญาโทบริหารธุรกิจ  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: thunwarin.t@kkumail.com

## ดร.ขวัญฤดี พรชัยทิวัต

รองศาสตราจารย์  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: khwtun@kku.ac.th

## ดร.ปวีณา กองจันทร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: kpaweena@kku.ac.th

## Thunwarin Tasao\*

Ph.D. Student, Business Administration Program  
Faculty of Business Administration and Accountancy,  
Khon Kaen University, Thailand  
Email: thunwarin.t@kkumail.com

## Khwanruedee Ponchaitiwat Ph.D.

Associate Professor  
Faculty of Business Administration and Accountancy,  
Khon Kaen University, Thailand  
Email: khwtun@kku.ac.th

## Paweena Kongchan, Ph.D.

Assistant Professor  
Faculty of Business Administration and Accountancy,  
Khon Kaen University, Thailand  
Email: kpaweena@kku.ac.th

## การสังเคราะห์ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ และการวิจัยในอนาคต: กรณีศึกษาประเทศไทย

### ธันวารินทร์ ต๊ะเสาร์\*

นักศึกษาหลักสูตรบริหารธุรกิจปริญญาตรีบัณฑิต  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: thunwarin.t@kkumail.com

### ดร.ขวัญฤดี พรชัยทีวัตต์

รองศาสตราจารย์  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: khwtun@kku.ac.th ดร.ไพลิน ตรงเมธีรัตน์

### ดร.ปวีณา กองจันทร์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์  
คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น  
Email: kpaween@kku.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 21 พฤศจิกายน 2568

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 19 มกราคม 2569

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 20 มกราคม 2569

## บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสังเคราะห์ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ วิเคราะห์ข้อจำกัด และเสนอแนวทางการวิจัยในอนาคต โดยใช้การวิจัยเอกสารจากฐานข้อมูลวิชาการ สากลและงานวิจัยในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่าตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ ที่นิยมใช้ ได้แก่ รายการคงค้างตามดุลยพินิจ (Discretionary accruals) ซึ่งสะท้อนคุณภาพ การสอบบัญชีในมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินของผู้ใช้งบการเงิน และบ่งชี้ถึง ระบบกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายในของกิจการ และเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) ซึ่งเป็นองค์ความรู้ใหม่ที่ช่วยแก้ไขข้อจำกัดในการให้ความเห็น ของผู้สอบบัญชี โดยสามารถระบุประเด็นที่มีความเสี่ยงสูงจากผลการตรวจสอบและการใช้ ความระมัดระวังในการปฏิบัติงานอย่างไรก็ตามตัวชี้วัดก็มีข้อจำกัดเฉพาะตัว เช่น การแก้ไข งบการเงินนั้นอาจเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานบัญชีมากกว่าข้อบกพร่อง ในการตรวจสอบ ส่วนรายการคงค้างตามดุลยพินิจมีความอ่อนไหวต่อแบบจำลองการวัด ที่แตกต่างกัน เป็นต้น จากการสังเคราะห์ชี้ให้เห็นว่าการประเมินคุณภาพการตรวจสอบใน บริบทของประเทศไทยต้องอาศัยการผสมผสานเพื่อให้บรรลุการประเมินที่ครอบคลุม การศึกษา ในอนาคตจึงควรมีการวิจัยเชิงปริมาณเพิ่มเติมในประเด็นการรับรู้ของตลาด และการศึกษาเชิงลึก ของ KAMs ในตลาดทุนที่มีขนาดกลางและขนาดเล็ก เพื่อเพิ่มความเข้าใจทั้งในมิติเชิงวิชาการ และเชิงวิชาชีพ

**คำสำคัญ:** คุณภาพการสอบบัญชี ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี  
เชิงผลลัพธ์ ประเทศไทย รายการคงค้างตามดุลยพินิจ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

# A Synthesis of Audit Quality Output Indicators and Future Research: Agenda in Thailand

**Thunwarin Tasao\***

Ph.D. Student, Business Administration Program

Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon Kaen University, Thailand

Email: thunwarin.t@kkumail.com

**Khwanruedee Ponchaitiwat Ph.D.**

Associate Professor

Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon Kaen University, Thailand

Email: khwtun@kku.ac.th

**Paweena Kongchan, Ph.D.**

Assistant Professor

Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon Kaen University, Thailand

Email: kpaweena@kku.ac.th

Received: November 21, 2025

Revised: January 19, 2026

Accepted: January 20, 2026

## ABSTRACT

This study aims to synthesize audit quality output indicators, examine their limitations, and propose directions for future research through a documentary review of international and Thai academic literature. The findings indicate that widely used indicators include Discretionary Accruals, as they measure quality from the perspective of financial statement users' confidence and reflect a company's corporate governance and internal controls, and Key Audit Matters (KAMs), a recent development that addresses the limitations of the auditor's opinion by identifying high-risk areas based on audit findings and professional diligence exercised. Nevertheless, each indicator has specific limitations—for example, restatements may result from changes in accounting standards rather than audit deficiencies, while discretionary accruals are sensitive to measurement models. The synthesis suggests that evaluating audit quality in the Thai context requires a combination of indicators to achieve a comprehensive assessment. Future research should further explore quantitative approaches in market perceptions and the application of KAMs among medium-sized and smaller listed firms to enrich academic understanding and enhance professional practice.

**Key word:** Audit Quality, Audit Quality Indicators, Audit Quality Output Indicators, Thailand, Discretionary accruals, Key Audit Matters

## ■ บทนำ

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality) เป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจอย่างต่อเนื่องทั้งในเชิงวิชาการและเชิงวิชาชีพ จากเหตุการณ์ฉ้อฉลทางการเงินที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ อย่างเช่นกรณีของ เอนรอน (Enron) และประเทศไทย เช่น กรณีของ สตาร์ค (STARK) (Kang et al., 2025; Uthayapong & Janjarasjit, 2024) ทั้งนี้การสอบบัญชีที่มีคุณภาพนั้นสามารถสร้างความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินรวมถึงลดปัญหาความไม่สมดุลของข้อมูลระหว่างผู้บริหารกับผู้ถือหุ้นหรือผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นต้นเหตุของปัญหาตัวแทน (Agency problem) ตามแนวคิดทฤษฎีตัวแทน (Agency theory) และแนวทางการกำกับดูแลกิจการ (Corporate governance) (Adrian & Wright, 2020; Marie L’Huillier, 2014) ดังนั้นการสอบบัญชีจึงไม่เพียงแต่มีบทบาทในการตรวจสอบความถูกต้องโปร่งใสของข้อมูล แต่ยังเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยสนับสนุนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของนักลงทุน หน่วยงานกำกับดูแล และผู้มีส่วนได้เสียอื่น (Francis, 2011; Knechel et al., 2013; Salehi et al., 2019)

ในระดับสากลมีการพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality Indicators: AQIs) อย่างหลากหลายมิติ (DeFond & Zhang, 2014; IAASB, 2014; Knechel et al., 2013) โดยตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีในมิติเชิงผลลัพธ์ (Output indicators) ถือเป็นมิติที่น่าสนใจอย่างมากในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา เนื่องจากสามารถสะท้อนถึงผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงของการสอบบัญชี (Boonlert-U-Thai & Muttanachai, 2023; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Montenegro & Brás, 2018) ถึงแม้ว่าจะมีการพัฒนาและศึกษาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีอย่างกว้างขวางและหลากหลายในตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ แต่ในบริบทของประเทศไทย งานวิจัยในตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์นั้นยังมีข้อจำกัดหลายประการ เช่น การประเมินคุณภาพการสอบบัญชีที่สะท้อนการรับรู้ของตลาด (Market perception) ซึ่งยังมีการศึกษาค่อนข้างจำกัด (Srikaew & Thunputtadom, 2019) และการศึกษาเกี่ยวกับ KAMs ซึ่งเป็นมาตรฐานใหม่ที่เริ่มบังคับใช้ในปี 2559 และการศึกษาส่วนใหญ่เป็นเชิงปริมาณ ขาดมุมมองเชิงคุณภาพที่อธิบายการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี (Samakketkarnpol, 2019; Suttipun, 2021; Thanyawee & Orapan, 2020; Wuttichindanon & Panya, 2020) ยิ่งไปกว่านั้นการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีในตลาดเกิดใหม่ (Emerging market) อย่างประเทศไทย ที่มีลักษณะการถือหุ้นแบบกระจุกตัว ยังต้องการการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อนำไปสู่ข้อสรุปที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมท้องถิ่น (Kitiwong et al., 2024; Leuz et al., 2003)

ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อสังเคราะห์ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ พร้อมทั้งวิเคราะห์ข้อจำกัดของตัวชี้วัดดังกล่าว และนำเสนอแนวทางการวิจัยในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชีในอนาคต โดยมุ่งเน้นบริบทของประเทศไทย ผลการสังเคราะห์นี้จะช่วยสร้างองค์ความรู้ที่เป็นประโยชน์ต่อการต่อยอดงานวิจัยด้านคุณภาพการสอบบัญชี ตลอดจนยกระดับการศึกษาในมิติต่าง ๆ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น ผ่านการใช้ตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ที่สอดคล้องกับบริบทที่ต้องการศึกษา นอกจากนี้ ผลการศึกษายังสามารถใช้เป็นข้อมูลเชิงประจักษ์สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้หน่วยงานกำกับดูแลสามารถพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการ รวมถึงส่งเสริมมาตรฐานงานสอบบัญชีให้มีความคุณภาพและน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น

## ■ การทบทวนวรรณกรรม

### แนวคิดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality)

คุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality) ถือเป็นแนวคิดที่ซับซ้อนและไม่สามารถให้คำนิยามที่แน่นอนได้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้อง (Eye of the beholder) (Francis, 2011; Knechel et al., 2013) โดยคำจำกัดความของคุณภาพการสอบบัญชีที่ใช้อย่างแพร่หลายโดย DeAngelo (1981) คือ ความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะค้นพบข้อผิดพลาดในระบบบัญชี และรายงานข้อผิดพลาดดังกล่าว ทั้งนี้ Francis (2011) และ Knechel et al. (2013) ได้นิยามเพิ่มเติมว่าการรายงานที่เหมาะสมควรปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป แม้คำจำกัดความนี้จะเข้าใจได้ง่าย แต่ก็ยังไม่สามารถอธิบายได้อย่างลึกซึ้งถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบข้อผิดพลาด ดังนั้นในปี 2014 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (IAASB) ได้กำหนดกรอบแนวคิด (Framework) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการทำความเข้าใจปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายองค์ประกอบสำคัญที่ส่งเสริมคุณภาพการสอบในระดับ งานตรวจสอบ (Engagement), สำนักงานสอบบัญชี (Audit firm) และ ระดับประเทศ (National level) พร้อมทั้งกระตุ้นให้ผู้มีส่วนได้เสียมองหาวิธีการในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบ รวมถึงส่งเสริมการสื่อสารระหว่างผู้มีส่วนได้เสียหลัก (Key stakeholders) กับคุณภาพการสอบบัญชี (IAASB, 2014; TFAP, 2014) โดยมีการกำหนดปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีไว้ดังนี้

1. ปัจจัยนำเข้า (Inputs): ลักษณะส่วนบุคคลของผู้สอบบัญชี คุณสมบัตินของผู้สอบบัญชีจะถูกกำหนดโดย คุณวุฒิทางการศึกษา ใบอนุญาต ประสบการณ์ ความเป็นอิสระ และจริยธรรม ซึ่งรวมถึงความเที่ยงธรรม (Objectivity) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) ทั้งในตัวผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบ ทั้งนี้ต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและมีความสงสัยในเชิงวิชาชีพ (Professional skepticism) รวมถึงปัจจัยด้านวัฒนธรรมองค์กรภายในสำนักงานสอบบัญชี (Francis, 2011; IAASB, 2014; TFAP, 2014)

2. กระบวนการ (Process): การใช้วิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับ มาตรฐานทางวิชาชีพ, มาตรฐานการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี กฎหมาย ข้อบังคับ รวมถึงการประยุกต์ใช้ เทคโนโลยีในการตรวจสอบ (IAASB, 2014; TFAP, 2014)

3. ผลลัพธ์ (Output): รายงานผลการตรวจสอบที่ตรงเวลา มีคุณค่าน่าเชื่อถือ ซึ่งจะมีการสรุปให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทั้งหมด รายงานถูกจัดทำขึ้นและส่งมอบอย่างเป็นทางการจากฝ่ายหนึ่งไปยังอีกฝ่ายหนึ่ง อย่างเช่น รายงานการสอบบัญชี ถือเป็นผลลัพธ์ที่สำคัญของกระบวนการสอบบัญชี นอกจากนี้ ผลลัพธ์ยังอาจรวมถึงสิ่งที่ถูกปกปิดจากบุคคลภายนอก แต่มีผลต่อการประเมินคุณภาพ เช่น กระบวนการประเมินความเสี่ยงหรือข้อเสนอแนะภายใน (IAASB, 2014) ผลลัพธ์การสอบบัญชีมีความสำคัญด้วยเหตุผลสองประการ 1. แสดงให้เห็นว่าการสอบบัญชีโดยรวมมีคุณค่าและมีผลกระทบทางเศรษฐกิจที่สำคัญ 2. เป็นหลักฐานที่สะท้อนถึงความแตกต่างของคุณภาพการสอบบัญชี (Francis, 2011)

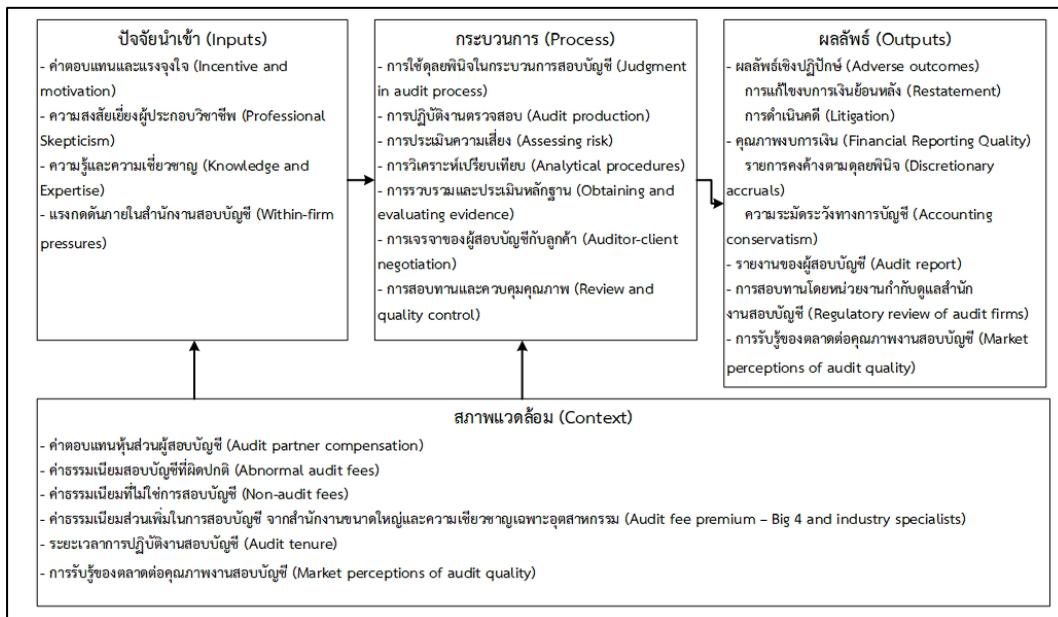
4. การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน (Key interactions within the financial reporting supply chain): การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างผู้มอบหมายหลักของผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน เป็นองค์ประกอบที่สำคัญอย่างยิ่ง ผู้มีส่วนได้เสียหลักของการสอบบัญชี ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ฝ่ายบริหาร ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในบริบทของการกำกับดูแลกิจการ ผู้ใช้งบการเงินทั่วไป และหน่วยงานกำกับดูแล ซึ่งข้อมูลจะถูกนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของแต่ละฝ่าย (IAASB, 2014)

5. ปัจจัยแวดล้อม (Contextual factors): สภาพแวดล้อมที่อาจมีผลต่อคุณภาพของงบการเงิน กระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชีโดยตรง รวมถึงกฎเกณฑ์และข้อบังคับต่าง ๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องตอบสนองต่อปัจจัยแวดล้อมเหล่านี้ อย่างเหมาะสม (IAASB, 2014; TFAP, 2014)

ดังนั้น คุณภาพการสอบบัญชีจึงเป็นกระบวนการที่ถูกต้องตามมาตรฐาน รวมถึงส่งมอบคุณค่าและความเชื่อมั่นแก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ผ่านผลลัพธ์ของการสอบบัญชีที่ปราศจากข้อผิดพลาดและน่าเชื่อถือ การทำความเข้าใจแนวคิดอันซับซ้อนนี้ จึงจำเป็นต้องอาศัยกลไกในการวัดและประเมินผลอย่างเป็นรูปธรรม ซึ่งนำไปสู่การพัฒนา “ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality Indicators)” ที่หลากหลาย

### ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit Quality Indicators)

จากคานิยามของคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งหมายถึงการรายงานที่เหมาะสม ปราศจากข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และมีการกำหนดปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดที่ Knechel et al. (2013) และ DeFond & Zhang (2014) ได้ให้คำจำกัดความของตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี ว่าเป็นสิ่งที่ใช้ประเมินคุณภาพการสอบบัญชีขององค์กร และเสนอตัวชี้วัดคุณภาพของการสอบบัญชีจากการทบทวนงานวิจัยในอดีต โดยแบ่งออกเป็น 4 หมวดหมู่ ดังต่อไปนี้



รูปที่ 1 แสดงตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีตาม Knechel et al. (2013) และ DeFond & Zhang (2014)

แม้ว่าจะมีตัวชี้วัดที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการสอบบัญชี แต่ผลงานวิจัยที่ผ่านมาได้พิจารณาจำแนกตัวชี้วัดเหล่านี้ ออกเป็นหมวดหมู่ตามที่แสดงไว้ในรูปดังกล่าว โดยแต่ละตัวชี้วัดล้วนส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการสอบบัญชี เช่น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยในเชิงวิชาชีพ และมีประสบการณ์สูง ย่อมสามารถออกแบบกระบวนการสอบบัญชี ที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งส่งผลให้เกิดงบการเงินที่มีคุณภาพ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงธรรมชาติที่ซับซ้อนและมีหลายมิติ ของคุณภาพการสอบบัญชี (Kalita & Tiwari, 2023; Nelson, 2009) นอกจากนี้การรับรู้ของตลาดต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Market perception of audit quality) เป็นตัวชี้วัดในกลุ่มผลลัพธ์ (Output) โดยใช้ต้นทุนของเงินทุน (Cost of Capital)

เป็นตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (DeFond & Zhang, 2014; Suttipun, 2021) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงมุ่งเน้นกระบวนการตรวจสอบให้พบข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือเพียงพอสำหรับผู้มีส่วนได้เสียในการใช้ประกอบการตัดสินใจ ซึ่งจะสะท้อนถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีในท้ายที่สุด เนื่องจากคุณภาพการสอบบัญชีได้รับผลกระทบจากหลายปัจจัย งานวิจัยจึงชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการรักษาคุณภาพการตรวจสอบให้สูงอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง (Chang et al., 2009; Knechel et al., 2013)

### ข้อจำกัดของการใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์และการวิจัยในอนาคต (Limitation of using audit quality output indicators and future research)

ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ได้รับความสนใจอย่างมากในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา เนื่องจาก คุณภาพการสอบบัญชีที่บกพร่อง (Poor audit quality) ซึ่งถือเป็นผลลัพธ์ที่ไม่พึงประสงค์หรือผลลัพธ์เชิงปฏิเสธ (Adverse outcomes) จากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยแนวคิดการวัดคุณภาพการสอบบัญชีผ่านความล้มเหลวของผลการปฏิบัติงานนี้ เนื่องจากสามารถสะท้อนถึงผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงของการสอบบัญชีและวิธีที่วัดผลได้ชัดเจน (Knechel et al., 2013; Peecher & Piercey, 2008) แต่ตัวชี้วัดเหล่านี้ก็ยังมีข้อจำกัดเช่นกัน ดังที่งานวิจัยหลายชิ้นได้ระบุข้อจำกัดของตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ไว้ เช่น การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง ที่เกิดขึ้นนั้นอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานบัญชีมากกว่าคุณภาพการสอบบัญชีบกพร่อง และความล่าช้าในการรายงานเนื่องจากพบข้อผิดพลาดแล้วจึงแก้ไขงบการเงิน (Chen et al., 2008) รายการคงค้างตามดุลยพินิจ อาจไม่สามารถแยกเจตนาทุจริต และข้อผิดพลาดจากงบการเงินได้ (DeFond & Zhang, 2014) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ที่ผู้สอบมักจะระมัดระวังเกินไปในการออกความคิดเห็นประเภทนี้ (Knechel & Vanstraelen, 2007) ผู้วิจัยและผู้ใช้งบการเงินจึงควรใช้ความระมัดระวังในการเลือกใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์

การศึกษาในอนาคตสำหรับบริบทตลาดเกิดใหม่ (Emerging Markets) มีความน่าสนใจอย่างยิ่งในประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) เนื่องจากเป็นกลไกที่ช่วยสะท้อนคุณภาพการสอบบัญชีไปยังผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนได้เสีย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในตลาดเกิดใหม่ที่ KAMs สามารถสร้างความเชื่อมั่นต่อคุณภาพการสอบบัญชีได้มากกว่าตลาดพัฒนาแล้ว (Developed Markets) เนื่องจากในตลาดพัฒนาแล้ว ข้อมูลจาก KAMs มักถูกมองว่าไม่ให้ข้อมูลส่วนเพิ่ม (Not incrementally informative) อันเป็นผลมาจากสภาพแวดล้อมทางข้อมูลที่มีความหนาแน่น ทั้งจากการเปิดเผยภาคสมัครใจและข้อกำหนดตามกฎหมาย ในทางตรงกันข้าม ข้อมูล KAMs ในตลาดเกิดใหม่เปรียบเสมือนข้อมูลเชิงลึกที่น่าเชื่อถือและหาจากแหล่งอื่นได้ยาก ส่งผลให้ผู้มีส่วนได้เสียเกิดความตื่นตัวและใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวมากกว่า นอกจากนี้ ผลการศึกษาข้างต้นชี้ให้เห็นว่า KAMs ที่ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีแนวโน้มที่จะเปิดเผยจำนวนรายการมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก ทั้งในแง่ของจำนวนคำและความอ่านง่าย (Readability) ซึ่งข้อค้นพบนี้มีนัยสำคัญอย่างยิ่งในบริบทของประเทศไทย เนื่องจากผู้มีส่วนได้เสียมีความเชื่อมั่นว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สามารถส่งมอบคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงกว่าผ่านชื่อเสียง (Reputation) ที่สั่งสมมาอย่างยาวนาน ดังนั้น KAMs จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยส่งมอบคุณค่าและความเชื่อมั่นแก่ผู้มีส่วนได้เสียผ่านการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพของผู้สอบบัญชี (Goh et al., 2024; Guizani & Abdalkrim, 2021; Wuttichindanon & Panya, 2020)

## ■ วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary research) เพื่อทบทวนวรรณกรรม งานวิจัย และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี ข้อดีและข้อจำกัด โดยแบ่งขั้นตอนการศึกษาเป็น 2 ขั้นตอน ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 การวิจัยครั้งนี้ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Documentary research) เป็นเครื่องมือในการคัดเลือกเอกสารในระดับทุติยภูมิ (Secondary data) โดยดำเนินการสืบค้นเอกสารประเภทต่าง ๆ ได้แก่ บทความวิจัย บทความวิชาการ รวมถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง จากฐานข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือในทางวิชาการ (Reliable sources) เช่น ThaiJO, Emerald Management, Scopus, ScienceDirect และ American Accounting Association รวมทั้งจากฐานข้อมูลผลงานวิชาการของ Google Scholar ตลอดจนตำรา หนังสือ และบทความ ผู้วิจัยได้ใช้คำสำคัญ (Keywords) ดังต่อไปนี้ ได้แก่ คุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality), ภาพรวมของคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality review), กรอบแนวคิดของคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality framework), ตัวแทนคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality proxies), ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (Audit quality indicators) จากเอกสารต่างประเทศและในประเทศ เพื่อให้ได้มาซึ่ง แนวคิด ข้อมูลเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชีที่สอดคล้องวัตถุประสงค์ของการสังเคราะห์ในครั้งนี้ นอกจากนี้ยังตรวจสอบรายการอ้างอิง (Citation tracking) ของงานวิจัยเพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติมในวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เพื่อหาคำจำกัดความลักษณะ และหมวดหมู่ของตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงการใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ในบริบทของประเทศไทย

ขั้นตอนที่ 2 เป็นการวิเคราะห์และสังเคราะห์เนื้อหา (Content analysis and synthesis) มีเกณฑ์การคัดเลือกเอกสารจากบทความวิจัยในวารสารระดับนานาชาติ ซึ่งเป็นวารสารชั้นนำของด้านการสอบบัญชีที่ได้รับการยอมรับในวงกว้าง คือ Auditing: A Journal of Practice & Theory จากฐานข้อมูล American Accounting Association โดยสังเคราะห์เอกสารตั้งแต่ปี 2010 ถึง 2024 เพื่อให้ครอบคลุมมิติการศึกษาในระดับนานาชาติในมิติด้านการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน เนื่องจากในปี 2010 International Federation of Accountants (IFAC) มีการปรับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISAs) (รหัส 3-4 หลัก) โดยปีที่มีผลบังคับในงบการเงินปี 2010 (IFAC, 2010) รวมถึงประเทศไทยที่มีการมีการปรับมาตรฐานการสอบบัญชีตาม IFAC ในปี 2012 (พ.ศ. 2555) (Henchokchichana, 2011) โดยการคัดเลือกจากบทความวิจัยและบทความวิชาการในการค้นหาคือ การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง (Restatement) การดำเนินคดี (Litigation) รายการคงค้างตามดุลยพินิจ (Discretionary accruals) ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (Audit report lag) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Audit opinion) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key audit matters) การสอบทานโดยหน่วยงานกำกับดูแล (Regulatory review of audit firm) และการรับรู้ของตลาดต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Market reputation of audit quality) เป็นตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ของบทความ จากการคัดกรองตามเงื่อนไขดังกล่าว พบว่ามีบทความในระดับนานาชาติที่ผ่านเกณฑ์การสังเคราะห์จำนวน 19 บทความ สำหรับการศึกษาในบริบทของประเทศไทย คณะผู้วิจัยได้ดำเนินการสืบค้นผ่านฐานข้อมูล ThaiJO โดยใช้ชุดคำค้นหาเดียวกัน ซึ่งพบว่ามีบทความที่เข้าเงื่อนไขการสังเคราะห์จำนวน 19 บทความเช่นเดียวกัน แสดงในตารางที่ 1

## ■ ผลการวิจัย

จากการสังเคราะห์งานวิจัยในระดับนานาชาติและระดับประเทศไทยเกี่ยวกับตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ พบว่าสามารถจัดกลุ่มตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ถูกแบ่งออกเป็น 5 กลุ่ม 9 ตัวชี้วัด ดังต่อไปนี้

(1) ผลลัพธ์เชิงปฏิบัติ (Adverse outcomes) ประกอบด้วยตัวชี้วัด 2 ตัวชี้วัดได้แก่

- การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง
- การดำเนินคดี

(2) คุณภาพงบการเงิน (Financial report quality) ประกอบด้วยตัวชี้วัด 2 ตัวได้แก่

- รายการคงค้างตามดุลยพินิจ
- ความระมัดระวังทางการบัญชี

(3) รายงานผู้สอบบัญชี (Audit report) ประกอบด้วยตัวชี้วัด 3 ตัวได้แก่

- ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี
- การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

(4) การสอบทานโดยหน่วยงานกำกับดูแล (Regulatory review of audit firm)

(5) การรับรู้ของตลาดต่อคุณภาพการสอบบัญชี (Market reputation of audit quality)

ทั้งนี้จากการสังเคราะห์เอกสารพบว่าในระดับสากลมีการใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการตรวจสอบเชิงผลลัพธ์ที่นิยมใช้ในการศึกษา (1) การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง (2) รายการคงค้างตามดุลยพินิจ (3) ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (4) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (5) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ (6) การรับรู้ของตลาดต่อคุณภาพการสอบบัญชี ทั้งนี้ตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ที่ยังไม่มีการใช้ในการศึกษาคือ (1) การดำเนินคดี (2) ความระมัดระวังทางการบัญชี และ (3) การสอบทานโดยหน่วยงานกำกับดูแล ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการเลือกใช้ตัวชี้วัดในงานวิจัยไทยส่วนใหญ่ยังคงสอดคล้องกับแนวโน้มการศึกษาในต่างประเทศ ทั้งนี้สามารถสรุปว่าในบริบทของประเทศไทยและต่างประเทศมีการเลือกใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี รวมถึงข้อดีและข้อจำกัดของแต่ละตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์อย่างละเอียด นอกจากนี้ สำหรับวิธีการวัดตัวชี้วัดส่วนใหญ่ เช่น การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีวิธีการวัดตัวชี้วัดที่คล้ายคลึงกัน ยกเว้น รายการคงค้างตามดุลยพินิจ ที่มีรูปแบบการคำนวณที่แตกต่างกันไปในแต่ละบทความโดยแบบจำลองการคำนวณค่ารายการคงค้างตามดุลยพินิจ คือ Jones (1991) Dechow et al. (1995) และ Kothari et al. (2005) แสดงในตารางที่ 2

จากตารางที่ 1 ในส่วนของความถี่ ถึงแม้จะมีการสังเคราะห์เนื้อหาจากบทความวิจัยในระดับนานาชาติ 19 ผลงาน และบริบทของประเทศไทย 19 ผลงาน โดยผลของการนับความถี่สะสมของตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ในบริบทของงานวิจัยระดับนานาชาติมีการใช้ตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ของคุณภาพการสอบบัญชี 36 ครั้ง และในบริบทของประเทศไทยมีการใช้ตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ของคุณภาพการสอบบัญชี 24 ครั้ง แสดงให้เห็นว่าการใช้ตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชีมักมีการใช้ตัวชี้วัดมากกว่า 1 ตัวชี้วัดควบคู่กันทั้งในหมวดหมู่เดียวกันหรือต่างหมวดหมู่ เพื่อให้ผลการศึกษามีความถี่สูงถึงคุณภาพการสอบบัญชีมากที่สุดจากมุมมองที่แตกต่างกันตามบริบทและขอบเขตงานวิจัย

ตารางที่ 1 สรุปตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ของคุณภาพการสอบบัญชี ความสำเร็จ รวมถึงข้อจำกัดของตัวชี้วัดคุณภาพการตรวจสอบเชิงผลลัพธ์

ลำดับ	ตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์	ผู้แต่งในประเทศไทย	ความสำเร็จ (สะสม)	ผู้แต่งในต่างประเทศ	ความสำเร็จ (สะสม)	ข้อดี	ข้อจำกัด
1	การแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง	(Kitiwong et al., 2024; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020)	2 (2)	(Abbott & Buslepp, 2021; Bratten et al., 2022; Callen et al., 2020; Cassell et al., 2016; Christensen et al., 2022; Ciconte et al., 2022; Duh et al., 2020; Eutsler, 2020; Khavis & Krishnan, 2021; Knechel & Sharma, 2012; Krishnamoorthy et al., 2023; Krishnan & Li, 2023; Pittman & Zhao, 2021)	12 (12)	- เป็นตัวชี้วัดที่ชัดเจนและเป็นรูปธรรม (Objective) เนื่องจากบ่งชี้โดยตรงว่ารายงานทางการเงินฉบับเดิมมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น (DeFond & Zhang, 2014)	- ไม่สามารถวัดคุณภาพในมิติที่ละเอียดอ่อน หรืออนุมาณถึงการบิดเบือนในระดับที่ไม่รุนแรงพอที่จะนำไปสู่การแก้ไขงบการเงินได้ (DeFond & Zhang, 2014) - การแก้ไขงบการเงินอาจไม่ได้เกิดจากข้อบกพร่องด้านคุณภาพการสอบบัญชีเสมอไป แต่อาจมีสาเหตุมาจากการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี และมีความล่าช้าในการตรวจพบและประกาศแก้ไข (Chen et al., 2008)
2	รายการคงค้างตามดุลยพินิจ	(Chaiwong et al., 2022; Kaewprapa et al., 2021; Krongboon & Dampitakse, 2022; Piyawiboon,	9 (11)	(Abbott & Buslepp, 2021; Bratten et al., 2022; Callen et al., 2020; Cassell et al., 2016; Christensen et al., 2022; Ciconte et	15 (27)	- มีความเชื่อมโยงกับลักษณะของคุณภาพการตรวจสอบเนื่องจากสะท้อนถึงความสามารถของผู้สอบบัญชีในการจำกัดการบริหารกำไร และสามารถวิเคราะห์ข้อมูลที่ซับซ้อนของข้อมูลที่แตกต่างกัน	- มีความอ่อนไหวต่อข้อผิดพลาดในการวัดผลซึ่งมักเกิดจากการกำหนดรูปแบบจำลองทางสถิติที่ไม่เหมาะสม

ลำดับ	ตัวชี้วัดเชิง ผลลัพธ์	ผู้แต่งในประเทศ ไทย	ความถี่ (สะสม)	ผู้แต่งในต่างประเทศ	ความถี่ (สะสม)	ข้อดี	ข้อจำกัด
		2015; Samakketkarnpol, 2019; Srisukont et al., 2020; Suksala & Chanaklang, 2019; Tammasaroach et al., 2024; Uthayapong & Janjarasjit, 2024)		al., 2022; Duh et al., 2020; Eutsler, 2020; Hossain et al., 2016; Huang et al., 2021; Khavis & Krishnan, 2021; Knechel & Sharma, 2012; Krishnamoorthy et al., 2023; Krishnan & Li, 2023; Lu et al., 2023)		หลายบริบทของกิจการได้ (DeFond & Zhang, 2014)	(DeFond & Zhang, 2014)
3	ระยะเวลาที่ใช้ ในการออก รายงานการ สอบบัญชี	(Nithibandanseree et al., 2019; Srisukont et al., 2020)	2 (13)	(Duh et al., 2020; Huang et al., 2021; Knechel & Sharma, 2012; Krishnan & Li, 2023; Sharma et al., 2017)	5 (32)	- เป็นตัวชี้วัดที่สะท้อนถึงความ ซับซ้อนของการดำเนินงานรายการ ทางบัญชี รวมถึงการควบคุม ภายใน และแสดงถึงความพยายาม ในการตรวจสอบ (Ashton et al., 1987; Knechel & Payne, 2001)	- ระยะเวลาที่ยาวนานที่ เกิดขึ้นนี้อาจเกิดจาก ปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นจาก ช่วงเวลาที่ต้องทำงานพร้อม กันหลายกิจการ และความ ไม่เชี่ยวชาญของผู้สอบ (Abernathy et al., 2017)
4	การแสดงความ เห็นของผู้สอบบัญชี	(Bottares et al., 2018; Srikaew & Thunputtadom,	4 (17)	(Berglund et al., 2022; Hossain et al., 2016; Khavis & Krishnan,	4 (36)	- เป็นตัวชี้วัดที่มีนัยสำคัญจากผล การตรวจสอบ มีความเชื่อมโยงกับ	ผู้สอบบัญชีมักจะ ระมัดระวังเกินไปในการให้ ความคิดเห็นต่องบการเงิน

ลำดับ	ตัวชี้วัดเชิง ผลลัพธ์	ผู้แต่งในประเทศ ไทย	ความถี่ (สะสม)	ผู้แต่งในต่างประเทศ	ความถี่ (สะสม)	ข้อดี	ข้อจำกัด
		2019; Srisukont et al., 2020; Vichitsarawong & Sompong, 2015)		2021; Knechel & Sharma, 2012)		ผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจ (Francis, (Knechel & Vanstraelen, 2007)	
5	เรื่องสำคัญใน การตรวจสอบ	(Boonlert-U-Thai & Muttanachai, 2023; Kitiwong et al., 2024; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Samakketkarnpol, 2019; Suttipun, 2021; Thanyawee & Orapan, 2020)	6 (23)	(Goh et al., 2024)	1 (37)	- เพิ่มคุณค่าในการสื่อสารของ รายงานผู้สอบบัญชี โดยการให้ ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับความเสี่ยง และความไม่แน่นอนของบริษัท วิชาชีพ (professional (Boonlert-U-Thai & judgment) ของผู้สอบ Muttanachai, 2023; Kitiwong บัญชี (Brasel et al., & Sarapaivanich, 2020)	- ไม่มีรูปแบบที่เป็น มาตรฐานตายตัว เนื้อหาจึง ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจทาง วิชาชีพ (professional & judgment) ของผู้สอบ บัญชี (Brasel et al., 2016)
6	ต้นทุนของ เงินทุน	(Srikaew & Thunputtadom, 2019)	1 (24)	-	0 (37)	- เป็นตัวชี้วัดที่มีความน่าเชื่อถือที่ สามารถคำนวณและวัดผลได้อย่าง เป็นรูปธรรม และสามารถวัดผลได้ ในจำนวนที่มาก สะท้อนถึง ผลประโยชน์สุทธิและต้นทุนของ คุณภาพการตรวจสอบ (DeFond & Zhang, 2014)	- เป็นตัวชี้วัดที่ได้รับอิทธิพล จากปัจจัยอื่น ๆ เป็นจำนวน มาก (DeFond & Zhang, 2014)

ตารางที่ 2 สรุปแบบจำลองในการคำนวณหารายการคงค้างตามดุลยพินิจ

แบบจำลองในการคำนวณหารายการคงค้างตามดุลยพินิจ (Discretionary accruals)			
รายการ/ผู้แต่ง	Jones (1991)	Dechow et al. (1995)	Kothari et al. (2005)
ความสามารถของแบบจำลองและการปรับปรุง	Jones Model เพื่อหาค่าคงค้างปกติ ซึ่งควบคุมผลกระทบจากปัจจัยทางเศรษฐกิจ ที่มีต่อระดับของกำไรคงค้าง โดยใช้การเปลี่ยนแปลงในรายได้ และสินทรัพย์ถาวรรวมเป็นตัวแปร	Modified Jones Model เป็นการปรับปรุงแบบจำลองของ Jones (1991) เพื่อหารายการคงค้าง โดยที่มีการเพิ่มรายได้ ซึ่งอยู่ในดุลยพินิจ โดยมีการเพิ่มเป็นตัวแปรส่วนเปลี่ยนแปลงลูกหนี้สุทธิ	เป็นการปรับปรุง แบบจำลอง Jones (1991) และ Dechow et al. (1995) เพื่อหารายการคงค้าง ที่มีการเพิ่มเป็นตัวแปรผลตอบแทนจากสินทรัพย์
การศึกษาที่ใช้แบบจำลองในต่างประเทศ	(Abbott & Buslepp, 2021; Ciconte et al., 2022)	(Cassell et al., 2016; Huang et al., 2021; Krishnamoorthy et al., 2023; Krishnan & Li, 2023; Lu et al., 2023)	(Abbott & Buslepp, 2021; Bratten et al., 2022; Callen et al., 2020; Ciconte et al., 2022; Duh et al., 2020; Goh et al., 2024; Hossain et al., 2016; Knechel & Sharma, 2012)
การศึกษาที่ใช้แบบจำลองในประเทศไทย	-	(Chaiwong et al., 2022; Kaewprapa et al., 2021; Kitiwong et al., 2024; Krongboon & Dampitakse, 2022; Piyawiboon, 2015; Samakketkarnpol, 2019; Srisukont et al., 2020; Suksala & Chanaklang, 2019; Tammasaroch et al., 2024)	(Uthayapong & Janjarasjit, 2024)

จากตารางที่ 2 พบว่ารายการคงค้างตามดุลยพินิจ ที่มีรูปแบบการคำนวณเพื่อวัดคุณภาพงบการเงินจากผลงานของผู้สอบบัญชี ที่มีรูปแบบการคำนวณที่แตกต่างกัน แม้ว่าตัวชี้วัดดังกล่าวจะได้รับความนิยมในวงกว้างทั้งในระดับนานาชาติและประเทศไทย โดยงานวิจัยในระดับนานาชาตินิยมใช้แบบจำลองของ Kothari et al. (2005) เพื่อควบคุมอิทธิพลของผลประกอบการในการวัดคุณภาพกำไร อย่างไรก็ตามงานวิจัยในบริบทของประเทศไทยยังคงให้ความสำคัญกับแบบจำลองของ Dechow et al. (1995) เนื่องจากมีความเหมาะสมกับลักษณะของข้อมูลในตลาดทุนไทย และช่วยให้สามารถเปรียบเทียบผลการวิจัยกับวรรณกรรมในอดีตได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการเลือกตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์นั้น ไม่เพียงแต่พิจารณาจากความทันสมัยของแบบจำลองเท่านั้น แต่ยังคงคำนึงถึงความสอดคล้องกับบริบทของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและคุณสมบัติของข้อมูลในแต่ละพื้นที่เป็นสำคัญ

## ■ อภิปรายผล

### ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์และความแพร่หลายในการใช้งาน

จากการสังเคราะห์การศึกษาในระดับสากลพบว่าในการศึกษาเชิงประจักษ์ (Empirical research) ที่ศึกษามิติของคุณภาพการสอบบัญชี จากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ผู้วิจัยมักใช้ตัวชี้วัดของคุณภาพการสอบบัญชีพร้อมกันมากกว่า 1 ตัวชี้วัด เนื่องจากต้องการวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากมุมมองที่แตกต่างกันตามบริบทที่ผู้วิจัยต้องการค้นหา (DeFond & Zhang, 2014; Knechel et al., 2013; Knechel & Sharma, 2012) ซึ่งตัวชี้วัดที่ได้รับความนิยมในช่วงที่ผ่านมาคือ รายการคงค้างตามดุลยพินิจ ควบคู่กับการแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง หรือตัวชี้วัดในมิติอื่น ๆ ร่วมด้วย เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit fee) การได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) เป็นต้น ทั้งนี้ในการศึกษาต่างประเทศ ตัวชี้วัดรายการคงค้างตามดุลยพินิจนิยมเลือกในแบบจำลองของ Kothari et al. (2005) เนื่องจากมีการนำตัวแปรที่อยู่ในดุลยพินิจของผู้บริหารมาคำนวณร่วมด้วยอย่าง ผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่สามารถลดความคลาดเคลื่อน (Misspecification) จากกลุ่มตัวอย่างที่มีผลการดำเนินงานสุดโต่ง (Extreme performance)

สำหรับบริบทของประเทศไทยมีความคล้ายกับต่างประเทศโดยมีการใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีส่วนใหญ่มากกว่า 1 ตัวชี้วัดโดยตัวชี้วัดที่ได้รับความนิยมคือ รายการคงค้างตามดุลยพินิจ แต่มักใช้ร่วมกับตัวชี้วัดในมิติอื่น ๆ เช่น การได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ค่าบริการสอบบัญชี เป็นต้น การเลือกตัวชี้วัดรายการคงค้างตามดุลยพินิจนิยมเลือกในแบบจำลองของ Dechow et al. (1995) เนื่องจากมีการวัดรายการที่อยู่ในดุลยพินิจทั้งหมดของผู้บริหารที่ผิดปกติ หรือคุณภาพของงบการเงินจากกิจการ สำหรับประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศกลุ่มตลาดเกิดใหม่และมีการถือหุ้นแบบกระจุกตัว ทำให้ในบริบทของประเทศไทยต้องการการศึกษาในมุมมองของความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน และสะท้อนถึงประสิทธิภาพของระบบการกำกับดูแล และการควบคุมภายในของกิจการจากการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการตรวจจับ ป้องกัน และยับยั้งการตกแต่งบัญชีของฝ่ายบริหาร อีกทั้งรายการดังกล่าวเป็นค่าที่เกิดขึ้นจากผันแปรไปตามภาวะเศรษฐกิจและบริบทของแต่ละกิจการ โดยแบบจำลองนี้มักนำรายได้จากลูกหนี้การค้าหักออกจากการคำนวณค่ารายการคงค้างตามดุลยพินิจที่ผิดปกติ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการตกแต่งผลการดำเนินงานจากรายการดังกล่าวได้ (Kaewprapa et al., 2021; Samakketkarnpol, 2019; Srisukont et al., 2020; Suksala & Chanaklang, 2019; Uthayapong & Janjarasjit, 2024) และหากวิเคราะห์แนวโน้มการศึกษาในบริบทของประเทศไทยจะเห็นได้ว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ที่เป็นข้อกำหนดใหม่ที่เริ่มบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2559 (ค.ศ. 2016) KAMs ช่วยแก้ไขข้อจำกัดของรายงานผู้สอบบัญชีแบบเดิมในการบ่งชี้ประเด็นที่มีความเสี่ยงจากผลการตรวจสอบในรอบระยะเวลาบัญชี พร้อมทั้งสะท้อนถึงความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) ของการดำเนินธุรกิจ ลดความเสี่ยงที่ผู้สอบอาจถูกดำเนินคดีจากความบกพร่องในการปฏิบัติงาน และยังพบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูลใน KAMs มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดในวรรณกรรมที่พบว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ มักจะมีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูง (Boonlert-U-Thai & Muttanachai, 2023; Kitiwong et al., 2024; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Samakketkarnpol, 2019; Wuttichindanon & Panya, 2020)

ดังนั้นตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์แต่ละตัวมีทั้งจุดแข็งและจุดอ่อนที่สำคัญแตกต่างกันไป จึงไม่สามารถสรุปได้ว่าตัวชี้วัดใดเป็นตัวชี้วัดที่ดีที่สุดเพียงหนึ่งในบริบทของประเทศไทย ข้อค้นพบนี้สอดคล้องกับ DeFond & Zhang (2014) และ Knechel et al. (2013) ซึ่งให้ข้อสังเกตว่าตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีแต่ละตัวล้วนมีข้อจำกัดเฉพาะตัว ดังนั้นการศึกษาวิจัยจึงควรใช้ตัวชี้วัดหลายตัวร่วมกันเพื่อให้ได้ภาพรวมของคุณภาพการสอบบัญชีที่ชัดเจนและสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

## แนวทางการวิจัยในอนาคต

ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ที่โดดเด่นคือรายการคงค้างตามดุลยพินิจ ที่มีแบบจำลองในการคำนวณค่ารายการคงค้างหลากหลายแบบ ที่ผู้ศึกษาต้องคำนึงถึงความสอดคล้องกับบริบทของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและคุณสมบัติของข้อมูลเป็นสำคัญ และตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ที่น่าสนใจคือการศึกษาเชิงลึกในประเด็นของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ถือเป็นมิติใหม่ให้กับงานวิจัยด้านคุณภาพการสอบบัญชี เนื่องจาก KAMs ไม่ได้เป็นเพียงการปฏิบัติตามข้อกำหนด แต่ยังสามารถสะท้อนถึงความพยายาม การใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ และความโปร่งใสของผู้สอบบัญชีได้อีกด้วย อย่างไรก็ตาม วรรณกรรมในปัจจุบันยังคงชี้ให้เห็นช่องว่าง (Research gaps) ที่สำคัญ Boonlert-U-Thai & Muttanachai (2023); Kitiwong & Sarapaivanich (2020) ดังต่อไปนี้

(1) ยังไม่มีข้อสรุปที่ชัดเจนว่า KAMs เป็นตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพเพียงใด อีกทั้งงานวิจัยส่วนใหญ่ยังคงเป็นการศึกษาเชิงปริมาณ จึงควรมีการศึกษาในเชิงคุณภาพเพิ่มเติม เพื่อทำความเข้าใจถึงเหตุผลและปัจจัยเบื้องหลังที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาเลือกและรายงาน KAMs ซึ่งจะช่วยให้เข้าใจกระบวนการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีได้ลึกซึ้งยิ่งขึ้น

(2) ยังไม่ครอบคลุมทุกบริบทของตลาดทุนไทย อาจมีการขยายขอบเขตไปยังตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (Market for Alternative Investment: MAI) ซึ่งเป็นตลาดสำหรับธุรกิจขนาดกลางลงมา เพื่อให้ได้ภาพสะท้อนที่สมบูรณ์และครอบคลุมบริบทของตลาดทุนประเทศไทยโดยรวม

นอกจากนี้การศึกษารับรู้ของตลาดต่อคุณภาพการสอบบัญชียังมีจำนวนจำกัดทั้งจำนวนการศึกษาและข้อจำกัดของตัวชี้วัด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้ตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี เช่น ต้นทุนของเงินทุน (Cost of capital) และการเปลี่ยนแปลงส่วนแบ่งการตลาด (Change in market share) ซึ่งยังคงเป็นประเด็นที่น่าสนใจสำหรับการวิจัยในอนาคต

การศึกษาช่องว่างเหล่านี้ จะช่วยเติมเต็มช่องว่างทางวรรณกรรมด้านการศึกษาคูณภาพการสอบบัญชีจากตัวชี้วัดเชิงผลลัพธ์ที่นำไปสู่ภาพรวมของคุณภาพการสอบบัญชีที่ชัดเจนยิ่งขึ้นรวมถึงยกระดับงานสอบบัญชีสำหรับบริบทประเทศไทย อีกทั้งยังเน้นย้ำถึงการประยุกต์ใช้และข้อจำกัดของตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชีเชิงผลลัพธ์ และเพื่อทำความเข้าใจตัวชี้วัดที่ตลาดทุนและหน่วยงานกำกับดูแลอาจใช้ในการประเมินคุณภาพการตรวจสอบของบริษัท ซึ่งจะช่วยทั้งในด้านการคัดเลือกผู้สอบบัญชี และการกำกับดูแลการทำงานของฝ่ายบริหารในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และผู้สอบบัญชีที่จะใช้ในการวางแผนการตรวจสอบบริษัทให้มีประสิทธิภาพสูงสุด รวมถึงนักลงทุนที่สามารถประเมินคุณภาพการสอบบัญชี คุณภาพของงบการเงิน และข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีส่งสัญญาณที่สำคัญไปยังนักลงทุน ซึ่งสามารถช่วยในการตัดสินใจในการลงทุนได้ดียิ่งขึ้น

## ■ References

- Abbott, L. J., & Buslepp, W. L. (2021). The Impact of the PCAOB Triennial Inspection Process on Inspection Year and Non-Inspection Year Audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 1–21. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-150>
- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). An international perspective on audit report lag: A synthesis of the literature and opportunities for future research. *International Journal of Auditing*, 21(1), 100–127. <https://doi.org/10.1111/ijau.12083>
- Adrian, C., & Wright, S. (2020). Perceptions of shareholders and directors on corporate governance: What we learn about director primacy. *Accounting & Finance*, 60(S1), 1209–1236. <https://doi.org/10.1111/acfi.12418>
- Ashton, R. H., Willingham, J. J., & Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275–292. <https://doi.org/10.2307/2491018>
- Berglund, N. R., Draeger, M., & Sterin, M. (2022). Management’s Undue Influence over Audit Committee Members: Evidence from Auditor Reporting and Opinion Shopping. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 49–74. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-054>
- Boonlert-U-Thai, K., & Muttanachai, S. (2023). Influence of external and internal auditors on key audit matters (KAMs) reporting in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10(3), Article 2256084. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2256084>
- Bottares, J., Ekasingh, E., & Sarapaivanich, N. (2018). Relationship between Auditor Reports and Earnings Quality of Companies Listed on The Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accountancy and Management*, 10(4), 183–197
- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345–1362. <https://doi.org/10.2308/accr-51380>
- Bratten, B., Causholli, M., & Sulcaj, V. (2022). Overseeing the External Audit Function: Evidence from Audit Committees’ Reported Activities. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(4), 1–31. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-106>
- Callen, J. L., Fang, X., Xin, B., & Zhang, W. (2020). Capital Market Consequences of Audit Office Size: Evidence from Stock Price Crash Risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 1–26. <https://doi.org/10.2308/ajpt-18-015>
- Cassell, C. A., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2016). The Effect of Lame Duck Auditors on Management Discretion: An Empirical Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 51–73. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51378>

- Chaiwong, D., Saramath, P., & Tansunpong, S. (2022). The Effect of Audit Quality on the Relationship between Internal Control and Financial Reporting Quality of Listed Companies on the Stock Exchange of Thailand. *Maejo Business Review*, 4(2), 85–108.
- Chang, X., Dasgupta, S., & Hilary, G. (2009). The Effect of Auditor Quality on Financing Decisions. *The Accounting Review*, 84(4). <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1085>
- Chen, C., Lin, C., & Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415–445. <https://doi.org/10.1506/car.25.2.5>
- Christensen, B. E., Newton, N. J., & Wilkins, M. S. (2022). The PCAOB Inspection Process: A Client-Level Analysis of a Large Firm’s Experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(4), 33–56. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-143>
- Ciconte, W., Knechel, W. R., & Mayberry, M. A. (2022). Investments in Auditor-Provided Non-Audit Services and Future Operating Performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(2), 141–146. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-050>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193–225.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Duh, R.-R., Knechel, W. R., & Lin, C.-C. (2020). The Effects of Audit Firms’ Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 51–79. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52597>
- Eutsler, J. (2020). Risky Business: Assessing the Generalizability of the PCAOB’s Risk-Based Inspection Reports for Annually Inspected Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 117–138. <https://doi.org/10.2308/ajpt-18-122>
- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Goh, B. W., Lee, J., & Wang, M. (2024). Informativeness of Key Audit Matters Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 43(3), 139–164. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-099>
- Guizani, M., & Abdalkrim, G. (2021). Ownership structure and audit quality: The mediating effect of board independence. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(5), 754–774. <https://doi.org/10.1108/cg-12-2019-0369>

- Henchokkchichana, N. (2011). What is the framework of Thai accounting professions? *Journal of Accounting Profession*, 7(18), 75–83.
- Hossain, S., Monroe, G. S., Wilson, M., & Jubb, C. (2016). The effect of networked clients' economic importance on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 79–103. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51451>
- Huang, T.-C., Chen, C., Kaplan, S. E., & Lin, Y.-H. (2021). Audit Partners' Co-Working Experience and Audit Outcomes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 133–160. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-163>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality*. Retrieved from. Retrieved from [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*. <https://doi.org/Retrieved%2520from%2520https://www.irba.co.za/upload/2010-handbook-part-1-Auditing-Standards.pdf>
- Jones, J. J. (1991). Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228. <https://doi.org/10.2307/2491047>
- Kaewprapa, K., Moonmuang, K., & Jaturat, M. (2021). The Relationship of Key Audit Matters in an Auditor's Report and Earnings Quality of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand in the SET100 Index. *Journal of Accountancy and Management*, 13(3), 137–153.
- Kalita, N., & Tiwari, R. K. (2023). Audit Quality Review: An Analysis Projecting the Past, Present, and Future. *Scientific Annals of Economics and Business*, 70(3), 353–377. <https://doi.org/10.47743/saeb-2023-0032>
- Kang, Y., Ma, Y., & Wang, F. (2025). How regulatory penalties mitigate financial fraud contagion within director networks: The mediating effect of auditors and independent directors. *Kybernetes*. <https://doi.org/10.1108/K-06-2024-1572>
- Khavis, J. A., & Krishnan, J. (2021). Employee Satisfaction and Work-Life Balance in Accounting Firms and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 161–192. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-029>
- Kitiwong, W., Ekasingh, E., & Sarapaivanich, N. (2024). The new audit report with key audit matters: Lessons from Thailand's first implementation. *Accounting & Finance*, 64(2), 1769–1803. <https://doi.org/10.1111/acfi.13199>

- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095–1119. <https://doi.org/10.1108/maj-09-2019-2410>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85–114. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10298>
- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113–131.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance Matched Discretionary Accrual Measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163–167. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
- Krishnamoorthy, G., Bruynseels, L., De Groote, S., Wright, A. M., & Van Peteghem, M. (2023). The Accounting Financial Expertise of the Audit Committee Chair and Oversight Effectiveness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 75–100. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-088>
- Krishnan, J., & Li, M. (2023). Are Referred-To Auditors Associated with Lower Audit Quality and Efficiency? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 101–124. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-141>
- Krongboon, W., & Dampitakse, K. (2022). Audit quality, Debt ratios and Cash Flow from Operating Activities affecting on earnings management of listed companies on The Stock Exchange of Thailand. *INTERDISCIPLINARY SOCIAL SCIENCES AND COMMUNICATION JOURNAL*, 5(3), 86–96.
- Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505–527. [https://doi.org/10.1016/S0304-405X\(03\)00121-1](https://doi.org/10.1016/S0304-405X(03)00121-1)
- Lu, M., Simnett, R., & Zhou, S. (2023). Using the Same Provider for Financial Statement Audit and Assurance of Extended External Reports: Choices and Consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 125–21. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-080>
- Marie L’Huillier, B. (2014). What does “corporate governance” actually mean? *Corporate Governance*, 14(3), 300–319. <https://doi.org/10.1108/CG-10-2012-0073>

- Montenegro, T. M., & Brás, F. A. B. (2018). A Review of the Concept and Measures of Audit Quality across Three Decades of Research. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(2–3), 183–253. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2018.091063>
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Nithibandanseree, P., Ekasingh, E., & Saraphaiwanich, N. (2019). The Moderating Role of Type of Audit Firm on the Relationship between Good Corporate Governance and Audit Report Lag of Companies Listed on The Stock Exchange of Thailand. *WMS Journal of Management*, 8(3), 22–36.
- Peecher, M. E., & Piercey, M. D. (2008). Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 243–274. <https://doi.org/10.1506/car.25.1.10>
- Pittman, J. A., & Zhao, Y. (2021). Auditor Responses to and Prevention of Non-Income-Increasing Misreporting: Evidence from Audit Fees and Restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(3), 127–153. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-115>
- Piyawiboon, C. (2015). Audit quality, effectiveness of board audit committee and earning quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(2), 366–377.
- Salehi, M., Fakhri Mahmoudi, M. R., & Daemi Gah, A. (2019). A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality: Evidence from emerging market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(2), 287–312. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2018-0025>
- Samakketkarnpol, S. (2019). Key Audit Matters, Audit Quality and Earnings Management of Initial Public Offerings In The Stock Exchange of Thailand. *SUTHIPARITHAT JOURNAL*, 33(108), 210–225.
- Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A. (2017). Costs of Mandatory Periodic Audit Partner Rotation: Evidence from Audit Fees and Audit Timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 79–103(36), 1. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51515>
- Srikaew, B., & Thunputtadom, P. (2019). The Relationship between Audit Quality and Cost of Capital in Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accountancy and Management*, 11(3), 14–28.
- Srisukont, S., Petchchedchoo, P., Kumsuprom, S., & Nonthaleerak, P. (2020). The Impact of Audit Environments On Audit Quality Of Thai Listed Firms: CLMV Index. *SUTHIPARITHAT JOURNAL*, 34(111), 223–242.
- Suksala, K., & Chanaklang, A. (2019). The Relationship between Audit Industry Specialization and Audit Quality of Complex and Non-Complex Industries: Case Study of Listed Company in the Stock Exchange of Thailand. *KKBS JOURNAL of Business Administration and Accountancy*, 3(2), 37–54.

- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: Evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869–882. <https://doi.org/10.1108/jaar-10-2020-0210>
- Tammasaroach, M., Kulroop, D., & Pongpanpattana, J. (2024). The Relationship between Audit Quality on Firms' Market Value of Thai Listed Companies SET 100 Group. *The Journal of Accounting Review Chiang Rai Rajabhat University*, 9(1), 212–226.
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAP). (2014). Audit Quality Focus. *FAP Newsletter No.18*. Retrieved from <https://www.tfap.or.th/upload/9414/Og69Ha0Hko.pdf>
- Thanyawee, P., & Orapan, Y. (2020). Key audit matter and auditor liability: Evidence from auditor evaluators in Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 741–762. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0147>
- Uthayapong, T., & Janjarasjit, S. (2024). The Relationship between Board Composition and Audit Quality: A Case Study of Thai Listed Companies. *Journal of Humanities and Social Sciences Nakhon Phanom University*, 14(1), 18–33.
- Vichitsarawong, T., & Sompong, P. (2015). Do audit opinions reflect earnings persistence? *Managerial Auditing Journal*, 30(3), 244–276. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2013-0973>
- Wuttichindanon, S., & Panya, I. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563–584. <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>