

อิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

The Influence of Audit Committee Characteristic on Audit fees

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์^{1,*} และสุชจิตร ตั้งเจริญ²

Vansiri Prasoehtap^{1,*} and Sukjit Tangcharoen²

Received : April 3, 2025 Revised : June 16, 2025 Accepted : June 19, 2025

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ขนาด การประชุม ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของ คณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ กลุ่มตัวอย่างที่นำมา ศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2565 กลุ่ม ตัวอย่าง จำนวน 198 บริษัท ประกอบด้วยอุตสาหกรรม ประเภทภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 88 บริษัท และภาคบริการ จำนวน 110 บริษัท เลือกแบบเฉพาะเจาะจงที่มีข้อมูลครบถ้วน เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) การวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มตัวแปร ด้วยสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน นำมาใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และการวิเคราะห์ ถดถอยเชิงพหุคูณ แบบ Enter Method ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่จำนวนการประชุม ขนาด และความ เชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมี นัยสำคัญทางสถิติ ผลการศึกษานี้เป็นแนวทางในการกำกับดูแลและปรับปรุงคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ของหน่วยงาน กำกับดูแล และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญ ด้านการบัญชีและการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ให้เหมาะสมมากยิ่งขึ้น เพื่อให้ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย มีความ เชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงิน และมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสม

คำสำคัญ : คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบ การกำกับดูแลกิจการ

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

¹ รองศาสตราจารย์ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

¹ Associate Professor, Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Phra Nakhon

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

² Assistant Professor, Faculty of Science and Technology, Rajamangala University of Technology Phra Nakhon

Corresponding author : vansiri.p@rmutp.ac.th

Abstract

The purpose of this research was to study the influence of audit committee characteristics on audit fees. The audit committee characteristics were the independence, size, numbers of meetings, the expertise in accounting or finance of the audit committee, and the expertise in accounting or finance of the audit committee chair. The sample of this research was the secondary data from 198 companies listed on the Stock Exchange of Thailand between the year 2021 to 2022 consisted of 88 industrial product companies and 110 service industry companies. The purposive sampling method was used to collect the data of the companies with complete information only. The data of the audit committee characteristics and the audit fees opinions were collected from the Annual Registration Statement (Form 56-1). The variable data were analyzed by using descriptive statistics and inferential statistics, then the Pearson's product moment correlation coefficient analysis and multiple regression analysis using Enter Method were used to test the hypotheses. The results revealed that the independence of the audit committee had a positive influence on audit fees while the expertise in accounting or finance of the audit committee chair had a negative influence on audit fees. There was no significant relationship between the numbers of meetings, size, the expertise in accounting or finance of the audit committee and the audit fees. The results of this study serve as a guideline for the supervision and improvement of the characteristics of the audit committee of corporate governance and companies listed on the stock exchange regarding the independence of the audit committee and the expertise in accounting and finance of the chairman of the audit committee to be more appropriate so that shareholders and stakeholders trust the financial reports and have appropriate audit fees.

Keywords : Audit Committee Characteristics, Audit Committee Chairman, Corporate Governance, Audit fees

1. บทนำ

จากโลกที่เผชิญวิกฤติเศรษฐกิจจากสถานการณ์โควิดที่ต่อเนื่องระยะยาว และภาวะสงครามยูเครนและรัสเซีย หลายบริษัทในหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทยต้องปิดตัวเนื่องจากฝ่ายบริหารไม่สามารถปรับตัวและรักษาเสถียรภาพของบริษัทได้ในขณะที่หลายธุรกิจสามารถปรับตัวได้ การนำสื่อดิจิทัลมาใช้ ทำให้ธุรกิจประสบความสำเร็จ อย่างไรก็ตามปัญหาการทุจริตในหลายธุรกิจยังมีมาต่อเนื่องและเพิ่มขึ้น สะท้อนผ่านรายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยไม่ได้รับการเปิดเผยหรือการแจ้งเตือน เช่น การล้มละลายของธนาคารซิลิคอนแวลลีย์ หรือ SVB ธนาคารขนาดใหญ่อันดับ 10 ของอเมริกา เป็นความล้มเหลวของการกำกับดูแลความเสี่ยง การจัดการความเสี่ยง ที่ไม่เพียงพอ และการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิภาพในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน (Erer, E. & Erer, D., 2024) และในประเทศไทย อดีตรวมการและผู้บริหาร บริษัท สตาร์ค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) หรือ STARK มีการตกแต่งงบการเงิน ในสาระสำคัญเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน ในปี 2564 – 2565 โดยไม่มีการแจ้งเตือนผู้รายงานทางการเงินแต่อย่างใด (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ [ก.ล.ต.], 2567) เหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้นส่งผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียอย่างมากในตลาดทุน ทำให้มีข้อสงสัยถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รวมถึงบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่เป็นเครื่องมือสำคัญของการกำกับดูแลกิจการในกระบวนการกำกับดูแลรายงานทางการเงินและความสำคัญในการเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ในการรักษาไว้ซึ่งสิทธิและผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย

การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) เป็นกลไกการถ่วงดุลอำนาจผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย คณะกรรมการบริษัท ฝ่ายบริหาร ลดปัญหาตัวแทน (Agency Problem) เพื่อให้องค์กรสามารถอยู่รอด รักษาความเชื่อถือได้ รายงานทางการเงิน และรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย โดยกลไกที่สำคัญ คือ ความอิสระของคณะกรรมการบริษัท ที่มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่เป็นส่วนสำคัญในการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน (อุษณาภัทธมนตรี, 2567) การกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทย เป็นไปตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในการกำกับดูแลตลาดทุน ได้ออกหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี พ.ศ. 2560 สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อเป็นแนวทางให้แก่คณะกรรมการบริษัทในฐานะผู้นำองค์กร ไปปรับใช้ในการกำกับดูแลกิจการ โดยมุ่งหวังให้เกิดการสร้างคุณค่าแก่กิจการอย่างยั่งยืน (ก.ล.ต., 2560ก) และหนึ่งในหลักปฏิบัติที่สำคัญ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เป็นหนึ่งในคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระ ต้องมีคุณสมบัติเป็นไปตามข้อกำหนด ก.ล.ต. องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ควรมีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน ไม่เกิน 5 คน โดยทุกรายต้องเป็นกรรมการอิสระ คุณลักษณะคือต้องไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ ไม่ถือหุ้นเกิน 1%

ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด ควรมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน อย่างน้อย 1 คน นอกจากนี้ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบที่สำคัญ คือ การกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน การเสนอผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.ที่มีสังกัดสำนักงานสอบบัญชี Big 4¹ และ สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4² ให้ผู้ถือหุ้นเลือกและแต่งตั้งขึ้น รวมถึงเสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560) คณะกรรมการตรวจสอบจึงมีบทบาทสำคัญในการเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ สอดคล้องกับงานวิจัย วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2564) พบว่า คณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์กับการเลือกผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และในการปฏิบัติหน้าที่นี้ให้เกิดประสิทธิผล ประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลและตัดสินใจ และถ้าประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ส่งผลต่อการกำกับดูแลรายงานทางการเงินเป็นอย่างดีอย่างมีประสิทธิภาพ การเลือกผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง (Rosa et al., 2025) ส่งผลต่อความเชื่อมั่นคุณภาพของรายงานทางการเงิน หมายถึงต้องมีการจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงเช่นกัน

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เป็นส่วนหนึ่งที่สะท้อนการให้ความสำคัญคุณภาพรายงานทางการเงินในการกำกับดูแลของคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงการเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเน้นที่คุณภาพของผู้สอบบัญชีมากกว่าพิจารณาเพียงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำเท่านั้น (สภานิติบัญญัติในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงเป็นตัววัดคุณภาพการรายงานทางการเงินทางอ้อม จากผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลภายนอก ดังนั้น ถ้าจะให้รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารมีความโปร่งใส คณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ ไม่ให้เกิดความขัดแย้งผลประโยชน์ และการแสดงข้อมูลไม่เท่ากัน (Pratama et al., 2025) ต้องมีการเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ทำให้เชื่อมั่นว่ามีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ สร้างความเชื่อถือที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่อาจจะต้องสูงขึ้นด้วย (วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563; ปริศนา เยาวมารและคณะ, 2558)

ประเทศไทยหลังจากมีการประกาศใช้หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี บริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560 บริษัทในตลาดทุนเผชิญสถานการณ์โควิดมาอย่างต่อเนื่อง และในช่วงเวลานี้สถานการณ์คลี่คลาย งานวิจัยในประเทศไทยที่ผ่านมายังมีน้อย ในการศึกษาการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี พ.ศ. 2560 มาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติจริงเกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบเกิดประสิทธิผลหรือไม่ และส่วนใหญ่เน้นศึกษาคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ จำนวนการประชุม ความอิสระ ขนาด ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยสนใจศึกษาอิทธิพลคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีต่อการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน และการตรวจสอบที่มีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง โดยผู้วิจัยสนใจศึกษาคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ จำนวนการประชุม ความอิสระ ขนาด ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ปริศนา เยาวมารและคณะ, 2558 ;Hamdan, 2020) และเพิ่มเติมคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบจากงานวิจัยในประเทศไทยที่ผ่านมา คือ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ด้วยประธานคณะกรรมการตรวจสอบในฐานะผู้นำมีความรับผิดชอบต่อที่สำคัญในการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดทำให้เกิดประสิทธิภาพหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี บริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560 มีบทบาทสำคัญในการคัดเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียง ที่มีกระบวนการตรวจสอบที่มีคุณภาพ (Rosa et al., 2025) เพื่อสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุนต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และเป็นการต่อยอดผลวิจัยวันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2564) พบว่าความอิสระคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์การเลือกผู้สอบบัญชี และวันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2565) พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการลดการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป นั่นคือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น การตรวจสอบที่มีคุณภาพ และการกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่ดี ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ งานวิจัยที่กล่าวข้างต้นยังมีช่องว่าง คณะกรรมการบริษัทอิสระ ที่ว่าคือ คณะกรรมการตรวจสอบ และมีอิทธิพลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีชื่อเสียง เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ จึงส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น และงานวิจัยนี้เลือกกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่

¹ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 สำนักงานสอบบัญชี 4 รายใหญ่ที่สุดในโลก ให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี การให้คำปรึกษาทางธุรกิจ และบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทางการเงิน และได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้แก่บริษัท ไพรซ์ วอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ เอ็มเอเอส จำกัด บริษัท ดีลอยด์ทูช โทมัสลู ซายยศ จำกัด บริษัทสำนักงาน อีวาย จำกัด และบริษัท เคพีเอ็มจี จำกัด

² สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 ให้บริการด้านการตรวจสอบบัญชี การให้คำปรึกษาทางธุรกิจ และบริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องทางการเงิน ที่มีขนาดกลางและเล็ก รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชี Big 4

จะมีผลกระทบต่อภาพรวมของประเทศ โดยเฉพาะภาคบริการ มูลค่าผลผลิตขนาดใหญ่เป็นสองเท่าของภาคอุตสาหกรรม มีผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ (GDP) มีมูลค่าสูงสุดและมีแนวโน้มขยายตัวอย่างต่อเนื่อง เป็นปัจจัยการผลิตต้นน้ำให้กับภาคสินค้าอุตสาหกรรม และรายได้หลักของประเทศจากการจ้างงาน (ดวงดาว มหากิจศิริ และณัฐ ธารพานิช, 2561) และภาคสินค้าอุตสาหกรรม สร้างมูลค่าเพิ่มผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ (GDP) สูงในประเทศหนึ่งในสามของทั้งประเทศ (ชุตিকা เกียรติเรืองไกร และคณะ, 2560) ผลการศึกษาครั้งนี้นำข้อเสนอแนะให้ผู้กำหนดนโยบายมีข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีรวมถึงเสนอแนะแนวทางในการกำกับดูแลกิจการให้เกิดคุณภาพรายงานทางการเงินผ่านคณะกรรมการตรวจสอบ การตัดสินใจในการเลือกผู้สอบบัญชีรวมถึงประสิทธิผลของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างคุณภาพของการกำกับดูแลกิจการ และข้อมูลสำนักงานสอบบัญชีในการพิจารณา กำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงเป็นข้อมูลในการตัดสินใจของนักลงทุน

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ 5 ประการ ได้แก่ ความเป็นอิสระ จำนวนการประชุม ขนาดความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

3. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมติฐานของการวิจัย

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ตามแนวคิดของ Jensen & Meckling (1976) การลดความขัดแย้งผลประโยชน์ระหว่างตัวการคือ ผู้ถือหุ้น ตัวแทน คือฝ่ายบริหาร โดยแต่งตั้งตัวกลาง คือ คณะกรรมการบริษัท ที่มีความอิสระ ถ่วงดุลฝ่ายบริหารและรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย ในการให้ข้อมูลที่เท่ากัน เกิดความโปร่งใสในการรายงานทางการเงินหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงมีการประกาศหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560 (ก.ล.ต., 2560ก) เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนได้นำไปประยุกต์ใช้ทำให้องค์กรมีความโปร่งใสและความยั่งยืน หนึ่งในหลักปฏิบัติที่สำคัญ คณะกรรมการบริษัทที่มีความอิสระ คือ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่มีประสิทธิผล เป็นส่วนสำคัญในการกำกับ ติดตาม ดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ และโปร่งใส สามารถแก้ไขปัญหาตัวแทนและการให้ข้อมูลไม่เท่ากัน (Pratama et al., 2025)

คณะกรรมการตรวจสอบ มีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบและกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน มีหน้าที่สำคัญในการเสนอผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผ่านการกำกับและประสานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560) ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ สอดคล้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง เชื่อถือได้ สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย และประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ในฐานะผู้นำของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอำนาจการตัดสินใจ ทำให้การกำกับดูแลรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ (Azizkhani, 2023) โดยมีคุณลักษณะที่สำคัญความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน มากกว่าสมาชิกในคณะกรรมการตรวจสอบ จะทำให้มั่นใจว่าจะให้ความสำคัญการตรวจสอบ ต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพเพื่อสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุน จึงเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ถึงแม้จะจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น สอดคล้องกับผลวิจัยในต่างประเทศ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกการเลือกสำนักงานสอบบัญชี Big 4 (Rosa et al., 2025; Rustiarini et al., 2024) การกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทยเป็นตามเกณฑ์สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560 และคู่มือการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ก.ล.ต., 2560ข) กล่าวว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ องค์ประกอบควรมีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน ไม่เกิน 5 คน โดยทุกรายต้องเป็นกรรมการอิสระคือ ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหาร ไม่ถือหุ้นบริษัทและบริษัทที่เกี่ยวข้อง เกิน 1% ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด และต้องไม่มีลักษณะอื่นใดที่ทำให้ไม่สามารถแสดงความคิดเห็นอย่างอิสระ นอกจากนี้อย่างน้อย 1 ใน 3 คน ควรมีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงิน มีการประชุม ทุกไตรมาส ไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี และต้องมีการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี ไม่น้อยกว่า 1 ครั้งต่อปี โดยไม่มีฝ่ายบริหารร่วมด้วย เพื่อสร้างความมั่นใจถึงคุณภาพรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ถ้ามีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการเงิน และถ้าประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ในฐานะผู้นำที่มีบทบาทสำคัญ ในการตัดสินใจ เสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและเสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินด้วย จะทำให้การประชุม พิจารณาประเด็นสำคัญการแก้ไขปรับปรุงคุณภาพรายงานทาง

การเงิน ตามข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี จากการตรวจสอบที่มีคุณภาพ สร้างความเชื่อมั่นต่อสาธารณะเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินมากยิ่งขึ้น (Rosa et al.,2025; Rustiarini et al. , 2024)

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกคำแนะนำ เพื่อไม่ให้เกิดปัญหา ในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณเรื่องความรู้ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ โดยให้พิจารณาจากข้อมูลธุรกิจของลูกค้า การประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน นโยบายการควบคุมคุณภาพ บุคลากรในการปฏิบัติงาน มาตรฐานการสอบบัญชี จรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี การสอบทาน และความต้องการความเชี่ยวชาญอื่น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับธุรกิจคล้ายคลึงกัน อาจมีค่าธรรมเนียมที่ใกล้เคียงกัน แต่อาจแตกต่างกันตามสภาพแวดล้อม ความต้องการของลูกค้า คุณลักษณะของผู้บริหาร และบุคลากรของลูกค้าที่แตกต่างกัน เป็นต้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) คณะกรรมการตรวจสอบในฐานะที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดการทำขึ้น ให้มีความโปร่งใส ไม่ให้เกิดความขัดแย้งผลประโยชน์ และแสดงข้อมูลไม่เท่ากัน(Pratama et al.,2025) การเสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงเป็นการสะท้อนความสำคัญในการกำกับดูแลของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน จากการเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ที่เน้นคุณภาพการตรวจสอบมากกว่าพิจารณาเพียงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเท่านั้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) และประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีหน้าที่ในการประสานผลการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี การเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ มีชื่อเสียง เป็นที่ยอมรับ เสนอต่อผู้ถือหุ้น ต้องเสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจ (Rosa et al.,2025) เพื่อให้กระบวนการตรวจสอบมีประสิทธิภาพส่งผลต่อความเชื่อมั่นของนักลงทุนที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี พ.ศ. 2560 (ก.ล.ต., 2560ก) การที่องค์กรจะมีความยั่งยืน คณะกรรมการบริษัทต้องมีความอิสระ มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ จะส่งผลดีต่อการกำกับดูแลฝ่ายบริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินลดปัญหาตัวแทน และข้อมูลไม่เท่ากัน สอดคล้องกับงานวิจัยต่างประเทศ Pratama et al. (2025) พบว่าคณะกรรมการอิสระลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ถือหุ้น ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ คือการประสานกับผู้สอบบัญชี ร่วมประชุมติดตามแก้ไขรายงานทางการเงินจากผลการตรวจสอบ การคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพจากสำนักงานสอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. รวมถึง เสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560) สอดคล้องกับงานวิจัย วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2564) พบว่าความอิสระคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์การเลือกผู้สอบบัญชี ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบ จะสามารถกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ การเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ รวมถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นส่วนสำคัญในการสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย เช่น งานวิจัยที่ผ่านมา ปรีศนา เยาวมาร และคณะ (2558) พบว่าความเป็นอิสระ จำนวนการประชุม และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่งานวิจัย วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ (2563) พบว่าการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลทางบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่ความเป็นอิสระและความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามกลุ่มตัวอย่างงานวิจัยดังกล่าวนี้ อยู่ในช่วงเวลาไม่ได้มีการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2560 มาใช้ นอกจากนี้งานวิจัยของวันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2564) พบว่าความอิสระคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์การเลือกผู้สอบบัญชี และวันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2565) พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการลดการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยที่ผ่านมายังมีช่องว่าง และยังไม่ให้หลักฐานเชิงประจักษ์ที่ว่า หลังจากมีการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2560 มาประยุกต์ใช้แล้ว คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพส่งผลต่อการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน ต้องการให้มีการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงจริง นอกจากนี้งานวิจัยที่ผ่านมาในประเทศไทยและต่างประเทศ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ขนาด จำนวนการประชุม และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ปรีศนา เยาวมารและคณะ, 2558; วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563; Shukri & Abdullah, 2022) แต่งานวิจัยนี้ผู้วิจัยสนใจเพิ่มเติม คือ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน มีบทบาทสำคัญในการเสนอความเห็น ตัดสินใจแก้ไขและปรับปรุงรายงานทางการเงิน เพื่อให้การกำกับดูแลรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงต้องการเลือกผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ สร้างความเชื่อมั่นนักลงทุนที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลทำให้ต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น งานวิจัยที่ผ่านมาในประเทศไทยพบว่าประธานคณะกรรมการตรวจสอบไม่เน้นในเรื่องความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน แต่จะพบในงานวิจัยต่างประเทศ (Azizkhani

et al., 2023) ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้ง 5 ประการ ที่จะส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หรือไม่ ในการทดสอบสมมติฐาน ดังนี้

1. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิสระ ไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ กับบริษัท ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหาร ถือหุ้นไม่เกิน 1% ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด เมื่อเทียบกับจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด กรรมการอิสระ ต้องมีอย่างน้อยหนึ่งในสามของกรรมการทั้งหมด (ก.ล.ต., 2560ข) คณะกรรมการตรวจสอบเป็นหนึ่งในกรรมการอิสระ สัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งสูง จะส่งผลดีต่อการกำกับและถ่วงดุลฝ่ายบริหาร ในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีโปร่งใส เชื่อถือได้ ลดปัญหาตัวแทนและข้อมูลไม่เท่ากัน ต้องการให้มีการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีจากภายนอกที่มีคุณภาพ เช่นเดียวกับงานวิจัย Shukri & Abdullah (2022) และ Rani (2018) พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่ ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562) พบว่าความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลกระทบบ้างลบต่อคุณภาพการสอบบัญชี โดยวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากขนาดของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ผลการวิจัยที่ผ่านมาให้ข้อสรุปไม่ชัดเจน เกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ มีผลต่อความต้องการคุณภาพการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งข้อคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 1 ดังนี้

H1: ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

2. ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนควรมีไม่น้อยกว่า 3 คน ไม่เกิน 5 คน (ก.ล.ต., 2560ข) คณะกรรมการตรวจสอบขนาดใหญ่จะมีการควบคุมที่ดีกว่าและมีศักยภาพในการทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพดีขึ้น มีการเลือกจ้างสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ที่มีคุณภาพ เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Hamdan (2020) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งใหญ่ ส่งผลดีต่อคุณภาพกำไร ในขณะที่งานวิจัย ปรีศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุรักษ์ ภัคดี (2562) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบบ้างลบต่อคุณภาพการสอบบัญชีวัดคุณภาพการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ในขณะที่งานวิจัย Shukri & Abdullah (2022) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลวิจัยในอดีตยังมีข้อสรุปไม่ชัดเจน ผู้วิจัยสนใจว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งใหญ่ มีผลต่อความต้องการคุณภาพการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 ดังนี้

H2: ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

3. จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบสะท้อนประสิทธิภาพการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีความโปร่งใส ต้องมีการประชุมอย่างน้อยปีละ 4 ครั้งโดยต้องมีการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี ไม่น้อยกว่า 1 ครั้งต่อปี โดยไม่มีฝ่ายบริหารร่วมด้วย (ก.ล.ต., 2560ข) งานวิจัย เกรียงไกร บุญเลิศศุขทัย และคณะ (2562) และ Chariri & Januarti (2017) แสดงให้เห็นว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์อย่างมากกับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัท เช่นเดียวกับงานวิจัย Shukri & Abdullah (2022) พบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่ ปรีศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่าจำนวนครั้งการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เพื่อให้ทราบผลการวิจัยที่ชัดเจน ผู้วิจัยสนใจว่าจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีผลต่อความต้องการคุณภาพการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 3 ดังนี้

H3: จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

4. ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ จากแนวทางกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน และอย่างน้อย 1 คน ควรมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ก.ล.ต., 2560ข) จะช่วยกำกับดูแลการจัดทำรายงานทางการเงินของฝ่ายบริหารให้เกิดความถูกต้องและโปร่งใส ใฝ่ใจในคุณภาพรายงานทางการเงิน จะเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ สอดคล้องงานวิจัย เกรียงไกร บุญเลิศศุขทัย และคณะ (2562) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีการเงิน ช่วยเพิ่มความทันเวลาของงบการเงิน และปรีศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่า ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่าง กลุ่ม SET 100 และตลาดหลักทรัพย์ mai สำหรับผู้วิจัยสนใจกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อุตสาหกรรมภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ ในขณะที่ งานวิจัย Rani (2018) พบว่าความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ผลวิจัยในอดีตยังให้ข้อสรุปไม่ชัดเจน ผู้วิจัยสนใจว่าตามหลักเกณฑ์ ก.ล.ต. คณะกรรมการตรวจสอบ อย่างน้อย 1 คน ควรมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ มีผลต่อความต้องการคุณภาพการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 4 ดังนี้

H4: ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

5. ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบ มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลกิจการในกระบวนการรายงานทางการเงิน เสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและเสนอค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ถ้าประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินทำให้การกำกับดูแลปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน เลือกลำดับงานสอบบัญชีที่มีการตรวจสอบที่มีคุณภาพ และจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างเหมาะสม ผลการวิจัยที่ผ่านมาในประเทศไทยส่วนใหญ่ จะศึกษาคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ควรอย่างน้อย 1 คน ที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ก.ล.ต., 2560ข) ในขณะที่ผู้นำที่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน คือ ประธานคณะกรรมการตรวจสอบถ้ามีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ความต้องการคุณภาพการตรวจสอบ และความต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ จะเลือกลำดับงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ และจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยต่างประเทศ Azizkhani et al. (2023) พบว่าประธานคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงิน จะจ้างลำดับงานสอบบัญชี Big 4 จ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง (Rosa et al., 2025; Rustiarini et al., 2024) อย่างไรก็ตามสภาพแวดล้อมแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน เมื่อในประเทศไทย มีการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี มาประยุกต์ใช้ ผู้วิจัยสนใจว่าประธานคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน จะเลือกลำดับงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ และจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นหรือไม่ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงสนใจตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 5 ดังนี้

H5: • ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตัวแปรควบคุม เป็นตัวแปรอิสระที่ผู้วิจัยไม่ได้มุ่งศึกษาอาจจะมีอิทธิพลต่อตัวแปรตามในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยกำหนด 6 ตัวแปร จากการทบทวนวรรณกรรม ได้ดังนี้

1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size) สำนักงานสอบบัญชีที่มีชื่อเสียง ส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการตรวจสอบที่มีผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในการตรวจสอบก็จะสูง (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2564; เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)

2. การรายงานผลขาดทุนปีก่อน (Loss) มีความเสี่ยงสูงในการที่บริษัทจะดำเนินการต่อเนื่องการตรวจสอบผู้สอบบัญชีภายนอกจากสำนักงานสอบบัญชีจะต้องให้ความสำคัญ และมีความเสี่ยง ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง (Alkilani et al., 2019)

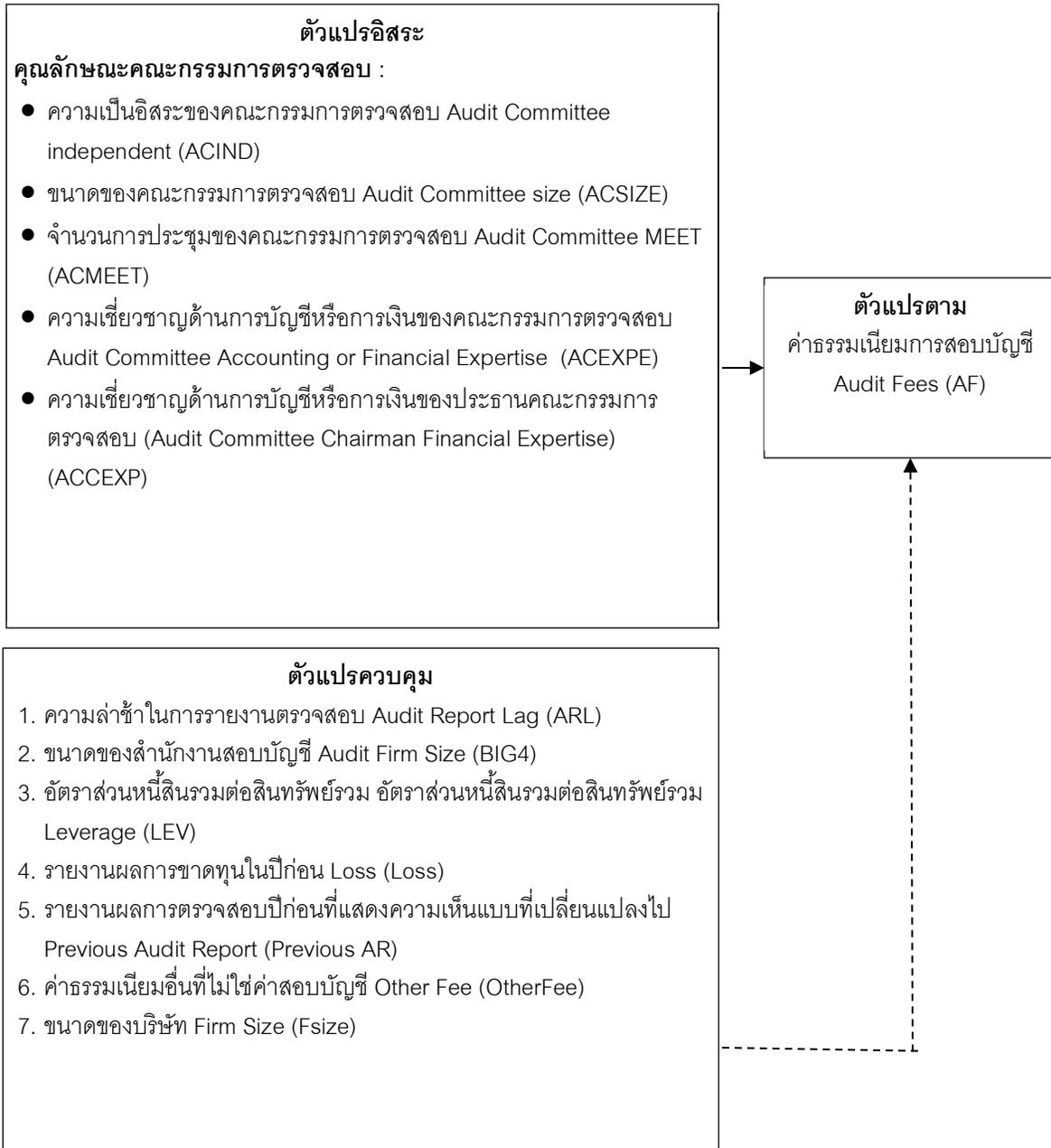
3. ความล่าช้าในการตรวจสอบ ความล่าช้าในการตรวจสอบมาก แสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน มีโอกาสมากที่บริษัทจะแสดงข้อมูลขัดต่อเท็จจริงสูง ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง (Alkilani et al., 2019)

4. อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม Leverage (LEV) ยิ่งสูง และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จะแสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2565; Shakhathreh et al., 2020)

5. รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2565; Alkilani et al., 2019)

6. ค่าธรรมเนียมสำหรับบริการอื่นที่นอกเหนือค่าสอบบัญชี (OtherFee) ค่าธรรมเนียมสำหรับบริการอื่นสูง ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง (วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563)

7. ขนาดของบริษัท Firm Size (Fsize) บริษัทที่มีขนาดใหญ่ มีมูลค่าสินทรัพย์รวมสูง มีบริษัทย่อย สาขาเยอะ มีโอกาสสูงที่รายงานทางการเงินมีความเสี่ยงที่แสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีในการตรวจสอบสูง (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2564; วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ, 2563)



รูปภาพประกอบ 1 กรอบแนวความคิดที่ใช้ในการวิจัย

4. วิธีการดำเนินการวิจัย

การวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยใช้ข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) เพื่อให้ได้คำตอบตามวัตถุประสงค์งานวิจัย และยืนยันสมมติฐานการวิจัย มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยใช้วิธีสุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง (Purposive Sampling) เลือกตัวอย่างกลุ่มอุตสาหกรรมจากภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ เพราะมีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจ เป็นแหล่งจ้างงาน และรายได้หลักของประเทศไทย (ชุตিকা เกียรติเรืองไกรและคณะ, 2560; ดวงดาว มหากิจศิริ และ ณัฐ ธารพานิช, 2561) โดยตัวอย่างที่มีข้อมูลครบถ้วน ประกอบไปด้วย ภาคสินค้าอุตสาหกรรม 88 บริษัท ภาคบริการ 110 บริษัท รวม 198 บริษัท ในช่วงระยะเวลาปี 2564-2565 ผู้วิจัยจึงเลือกช่วงเวลานี้ เพราะมีการประกาศหลักการกำกับดูแลกิจการของบริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560 ให้นำมาประยุกต์ใช้ โดยในช่วงเวลาดังกล่าวสถานการณ์เศรษฐกิจในประเทศไทยเริ่มคลี่คลายจากสถานการณ์โควิด และเป็นช่วงข้อมูลสามารถเข้าถึงเพียงพอที่จะบรรลุวัตถุประสงค์วิจัยนี้

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) ของทุกบริษัทที่เป็นตัวอย่าง และนำคำนวณตามตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ใช้เทคนิคการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อสร้างสมการพยากรณ์ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรที่วัดอธิบายไว้ในตาราง 1

ตาราง 1 ตัวแปรที่วัดในรูปแบบ

ตัวแปร	เกณฑ์การวัด
ตัวแปรตาม	
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees)	AF Logarithmic ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
ตัวแปรอิสระ	
ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Independent)	ACIND สัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระ ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหาร ไม่มีตำแหน่งที่สำคัญในการบริหาร ไม่เป็นกรรมการบริหาร ถือหุ้นไม่เกิน 1% ของจำนวนหุ้นสามัญทั้งหมดที่มีสิทธิ์ออกเสียง ตามหลักเกณฑ์ ก.ล.ต.ต่อคณะกรรมการบริษัททั้งหมด
ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Size)	ACSIZE จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ
จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Meeting)	ACMEET จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี
ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Accounting or Financial Expertise)	ACEXPE สัดส่วนจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ต่อจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด
ประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน Audit Committee Chairman Accounting or Financial Expertise)	ACCEXP ตัวแปรหุ่นที่เท่ากับ 1 หากประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ถ้าไม่ใช่ คือ 0

ตาราง 1 ตัวแปรที่วัดในรูปแบบ (ต่อ)

ตัวแปร	เกณฑ์การวัด
ตัวแปรควบคุม	
ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบ (Audit Report Lag)	ARL
ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size)	BIG4
อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (Leverage)	LEV
รายงานผลการขาดทุนปีก่อน (Loss)	Loss
รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous Audit Report)	Previous AR
ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ ค่าสอบบัญชี (Other Fee)	OFee
ขนาดของบริษัท (Firm Size)	Fsize
ค่าความคลาดเคลื่อน	ϵ

การเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยรวบรวมข้อมูลจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) เป็นข้อมูลจัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 2 ปี ในช่วงระยะเวลาปี 2564-2565 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ จำนวน 198 บริษัท

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา เพื่อวิเคราะห์ภาพรวมข้อมูลพื้นฐานกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา โดยนำเสนอในรูปแบบ ได้แก่ ความถี่ และร้อยละ

2. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมาน ดังนี้

2.1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ ระหว่างตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม แล้วนำข้อมูลที่ได้มาตรวจสอบตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุม ที่ต้องไม่มีความสัมพันธ์ โดยใช้ค่าสถิติ Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) และการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson' Correlation Coefficient: r) เพื่อให้สอดคล้องและเหมาะสม ในการนำไปวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณ ต่อไป

2.2 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method เพื่อทดสอบสมมติฐาน และเขียนเป็นสมการดังแบบจำลองที่ 1 ดังนี้ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) = $\beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACSIZE + \beta_3 ACMEET + \beta_4 ACEXPE + \beta_5 ACCEXPE + \beta_6 LnARL + \beta_7 BIG4 + \beta_8 LEV + \beta_9 Loss + \beta_{10} Previous AR + \beta_{11} Ofee AR + \beta_{12} LnFsize + \epsilon$ ทั้งนี้ สัญลักษณของค่าสัมประสิทธิ์ที่ได้จากการทดสอบ อาจเป็นบวกหรือลบ สามารถตอบวัตถุประสงค์และสมมติฐานงานวิจัยได้อย่างครบถ้วน

5. ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

5.1 ผลลัพธ์การวิจัย

5.1.1 ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา

กลุ่มตัวอย่างในการวิจัยครั้งนี้เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ ที่มีข้อมูลครบถ้วน ช่วงระยะเวลาปี พ.ศ. 2564 - 2565 จำนวน 198 บริษัท ประกอบด้วยอุตสาหกรรม ประเภทภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 88 บริษัท จำนวน 110 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 44.44 และจำนวนบริษัทภาคบริการ จำนวน 110 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.56 โดยสรุปจำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของกลุ่มตัวอย่าง ปี พ.ศ. 2564 และ พ.ศ. 2565 ดังต่อไปนี้

จากตาราง 2 ภาพรวมกลุ่มตัวอย่าง คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระต่อคณะกรรมการบริษัททั้งหมด โดยเฉลี่ย 0.33 เป็นไปตามเกณฑ์กรรมการอิสระ ไม่น้อยกว่า 1 ใน 3 ของคณะกรรมการบริษัททั้งหมด และคณะกรรมการตรวจสอบเป็นหนึ่งในกรรมการอิสระจากคณะกรรมการบริษัททั้งหมด จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า โดยเฉลี่ยเท่ากับ 3.08 คน เป็นไปตามเกณฑ์ควรมีอย่างน้อย 3 คน จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี พบว่า จำนวนการประชุมต่อปี โดยเฉลี่ยเท่ากับ 15.59 เป็นไปตามเกณฑ์ไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า โดยเฉลี่ย 0.5 เป็นไปตามเกณฑ์ คือ อย่างน้อย 1 คนใน คณะกรรมการตรวจสอบตามเกณฑ์อย่างน้อย 3 คน

ตาราง 2 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบภาพรวม 2 ปี

คุณลักษณะของคณะกรรมการ	Mean	S.D.
สัดส่วนจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระต่อคณะกรรมการบริษัททั้งหมด	0.33	0.08
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	3.08	0.28
จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี	15.59	6.69
สัดส่วนความเชี่ยวชาญด้านการเงินบัญชีหรือการเงินต่อคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด	0.50	0.25

จากตาราง 3 ภาพรวมกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 198 บริษัท พบว่าส่วนใหญ่ประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ปี 2565 จำนวน 119 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 60.10 (2564: 116 บริษัทคิดเป็นร้อยละ 58.59) เป็นภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 49 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24.75 (2564: 47 บริษัท คิดเป็นร้อยละ: 23.74) ภาคบริการ จำนวน 70 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 35.35 (2564: 69 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 34.85) ประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการเงิน ในอุตสาหกรรมภาคบริการ สูงกว่า ภาคสินค้าอุตสาหกรรม

ตาราง 3 จำนวนและร้อยละ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ละปี

ประธาน คณะกรรมการ การ ตรวจสอบ	พ.ศ. 2564						พ.ศ. 2565					
	ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน						ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน					
	มี		ไม่มี		รวม		มี		ไม่มี		รวม	
ประเภท	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
สินค้า อุตสาหกรรม	47	23.74	41	20.71	88	44.44	49	24.75	39	19.70	88	44.44
บริการ	69	34.85	41	20.71	110	55.56	70	35.35	40	20.20	110	55.56
รวม	116	58.59	82	41.41	198	100	119	60.10	79	39.90	198	100

จากตาราง 4 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ภาพรวม 2 ปี พบว่า ภาพรวมบริษัทส่วนใหญ่จำนวน 198 บริษัท มีค่าธรรมเนียมไม่เกิน 3,300,000 บาท จำนวน 157 บริษัท เป็น ภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 75 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 47.77 ภาคบริการ จำนวน 82 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.23 และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีมากกว่า 3,300,000 บาท จำนวน 41 บริษัท เป็น ภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.71 และภาคบริการ จำนวน 28 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 68.29 ส่วนใหญ่มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เกิน 3,300,000 บาท และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ มากกว่า 3,300,000 บาท จะเป็นอุตสาหกรรม ภาคบริการ สูงกว่า ภาคสินค้าอุตสาหกรรม

ตาราง 4 จำนวน และร้อยละ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามประเภทอุตสาหกรรม ภาพรวม 2 ปี

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ไม่เกิน 3,300,000 บาท		มากกว่า 3,300,000 บาท		รวม (N = 198)	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
สินค้าอุตสาหกรรม	75	47.77	13	31.71	88	44.44
บริการ	82	52.23	28	68.29	110	55.56
รวม	157	100.00	41	100.00	198	100.00

5.1.2 ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบตัวแปรควบคุม และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient) จากตาราง 5 และตาราง 6 พบว่า

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($r = -.112^*$) อาจกล่าวได้ว่า ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.054$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($.158^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACEXPE) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.033$) อาจกล่าวได้ว่า ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ (ACCPE) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.055$) อาจกล่าวได้ว่า ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบ (ARL) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.072$) อาจกล่าวได้ว่า ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .389^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (LEV) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .194^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวมมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

รายงานผลการขาดทุนในปีก่อน (Loss) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.021$) อาจกล่าวได้ว่า รายงานผลการขาดทุนในปีก่อนมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ($r = .016$) อาจกล่าวได้ว่า รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี (OFee) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .239^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีรวมมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

ขนาดของบริษัท (Fsize) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .514^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของบริษัทมากขึ้นจะมีอิทธิพลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย

ค่า Tolerance มีค่าเข้าใกล้ 1 และค่า VIF ไม่เกิน 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระอื่น ๆ ในระดับต่ำ ทำให้ไม่มีปัญหา Multicollinearity นั่นคือ ตัวแปรอิสระทุกตัวเป็นอิสระจากกัน

ตาราง 5 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน ระหว่างตัวแปร

	AF	ACIND	ACSIZE	ACMEET	ACEXPE	ACCEXP	ARL	BIG4	LEV	Loss	Previous	Ofee	Fsize	Tolerance	VIF
AF	1														
ACIND	-.112*	1												.796	1.257
ACSIZE	-.054	.106*	1											.884	1.131
ACMEET	.158**	-.241**	.219**	1										.777	1.288
ACEXPE	-.033	.036	-.088	.024	1									.747	1.339
ACCEXP	-.055	-.009	.008	-.046	.469**	1								.734	1.362
ARL	-.072	.086	.036	-.026	.024	-.034	1							.940	1.064
BIG4	.389**	-.090	.008	.144**	.088	.205**	-.148**	1						.809	1.236
LEV	.194**	-.124*	-.031	-.025	.029	.038	.046	.089	1					.869	1.151
Loss	-.021	.008	-.015	-.043	-.003	.047	-.029	-.016	-.036	1				.987	1.013
Previous	.016	.048	-.077	-.057	-.074	.005	.120*	-.091	.224**	-.066	1			.892	1.121
AR															
OFee	.239**	-.058	-.108*	.080	-.022	.031	-.065	.160**	.035	-.029	.078	1		.870	1.149
Fsize	.514**	-.386**	.039	.369**	.090	.120*	-.168**	.383**	.220**	-.062	-.076	.302**	1	.576	1.737

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

ตาราง 6 สรุบทิศทางความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ที่	ตัวแปร	ทิศทางความสัมพันธ์
1	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND)	ทิศทางตรงข้าม (-)
2	ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE)	ทิศทางตรงข้าม (-)
3	จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET)	ทิศทางเดียวกัน (+)
4	ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACEXPE)	ทิศทางตรงข้าม (-)
5	ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ (ACCEXP)	ทิศทางตรงข้าม (-)
6	ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบ (ARL)	ทิศทางตรงข้าม (-)
7	ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (BIG4)	ทิศทางเดียวกัน (+)
8	อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (LEV)	ทิศทางเดียวกัน (+)
9	รายงานผลการขาดทุนในปีก่อน (Loss)	ทิศทางตรงข้าม (-)
10	รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR)	ทิศทางเดียวกัน (+)
11	ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี (OFee)	ทิศทางเดียวกัน (+)
12	ขนาดของบริษัท (Fsize)	ทิศทางเดียวกัน (+)

5.1.3 ผลการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานการทดสอบสมมติฐาน

จากการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ไม่มีตัวแปรควบคุม พบว่า ตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 4 ($R^2 = .040$) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มของตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 19.9 ($R = .199$) เมื่อพิจารณาตัวแปรรายตัวแปรพบว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ดังตาราง 7

ตาราง 7 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบโดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method (ไม่มีตัวแปรควบคุม)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	t	Sig
ค่าคงที่	15.250	.453	-	33.640	.000**
ACIND	-.642	.523	-.064	-1.227	.220
ACSIZE	-.234	.143	-.085	-1.628	.104
ACMEET	.018	.006	.160	3.009	.003*
ACEXPE	-.076	.172	-.025	-.444	.657
ACCEXP	-.055	.088	-.036	-.632	.528

R = .199
 $R^2 = .040$
 $R^2_{adj} = .027$
 F = 3.233
 Sig = .007

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตาราง 7 อิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่มีตัวแปรควบคุม มีตัวแบบดังนี้

$$AF = 15.250 - .642ACIND - .234ACSIZE + .018ACMEET - .076ACEXPE - .055ACCEXP + \epsilon$$

การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณของตัวแปรคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีตัวแปรควบคุม พบว่า ตัวแบบพยากรณ์ได้ร้อยละ 36.1 ($R^2 = .361$) สามารถพยากรณ์ได้มากกว่าตัวแบบในตาราง 7 (ไม่มีตัวแปรควบคุม) มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 60.7 ($R = .607$) เมื่อพิจารณาตัวแปรรายตัวแปรพบว่า ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ ที่ระดับ .05 และ .01 ตามลำดับ และตัวแปรควบคุม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและขนาดของบริษัทที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ.01 ดังตาราง 8

ตาราง 8 ผลการวิเคราะห์อิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบ
โดยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Multiple Regression Analysis) แบบ Enter Method (มีตัวแปรควบคุม)

ตัวแปรพยากรณ์	b	SE b	Beta	t	Sig
ค่าคงที่	8.504	1.325	-	6.417	.000**
ACIND	1.019	.461	.101	2.212	.028*
ACSIZE	-.203	.120	-.074	-1.692	.092
ACMEET	-.001	.005	-.013	-.279	.780
ACEXPE	-.110	.143	-.036	-.769	.443
ACCEXP	-.227	.074	-.146	-3.068	.002**
ARL	.177	.267	.028	.664	.507
BIG4	.387	.070	.249	5.485	.000**
LEV	.239	.137	.076	1.741	.082
Loss	.015	.064	.009	.229	.819
Previous AR	.109	.138	.034	.790	.430
OFee	.095	.070	.060	1.362	.174
Fsize	.246	.029	.460	8.535	.000**
R = .607					
R ² = .361					
R ² adj = .341					
F = 18.005					
Sig = .000					

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ ระดับ .01

จากตาราง 8 อิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีตัวแปรควบคุม โดยตัวแบบสามารถพยากรณ์ได้ร้อยละ 36.1 (R² = .361) มีตัวแบบดังนี้

$$AF = 8.504 + .1019ACIND - .203ACSIZE - .001ACMEET - .110ACEXPE - .227ACCEXP + .177ARL + .387BIG4 + .239LEV + .015Loss + .109Previous AR + .095Ofee + .246Fsize + \epsilon$$

สามารถอธิบายผลการวิเคราะห์รายละเอียดของตัวแปรตามสมมติฐานได้ดังนี้

1. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (Sig มีค่าเท่ากับ .028 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า .05)
2. ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (Sig มีค่าเท่ากับ .092 ซึ่งมีค่ามากกว่า .05)
3. จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (Sig มีค่าเท่ากับ .780 ซึ่งมีค่ามากกว่า .05)
4. ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 (Sig มีค่าเท่ากับ .443 ซึ่งมีค่ามากกว่า .05)
5. ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 (Sig มีค่าเท่ากับ .002 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า .01)

ตาราง 9 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐาน	ผลการทดสอบ
สมมติฐานข้อ 1 H1 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ยอมรับสมมติฐาน
สมมติฐานข้อ 2 H2 ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
สมมติฐานข้อ 3 H3 จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
สมมติฐานข้อ 4 H4 ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน
สมมติฐานข้อ 5 H5 ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	ปฏิเสธสมมติฐาน

5.2 การอภิปรายผล

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่ จำนวนการประชุม ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สามารถอธิบายตามสมมติฐานแต่ละข้อดังนี้

สมมติฐานข้อ 1 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยยอมรับสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสัดส่วนความอิสระมาก มีความต้องการให้มีการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีความพร้อมทางด้านทรัพยากร ต้องการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น สอดคล้องกับผลวิจัย ปรีศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีความอิสระจากฝ่ายบริหารมาก จะสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชี ต้องการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพสูง จึงทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น เช่นเดียวกับ Rani (2018) พบว่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมาก ความต้องการในการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงินสูง จึงต้องการผลลัพธ์จากการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ข้อสังเกตจากงานวิจัย คุณลักษณะความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสำคัญในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน เพื่อลดความเสี่ยงของการบิดเบือนข้อมูลที่มีสาระสำคัญในรายงานทางการเงิน ต้องการติดตามและกำกับดูแลรายงานทางการเงิน จากผลการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ เมื่อพบปัญหาที่อาจเกิดขึ้น สามารถดำเนินการแก้ไขได้ทันที ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ จึงต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงมาก ส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น

สมมติฐานข้อ 2 ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งใหญ่ มีผลต่อกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน ให้มีกระบวนการตรวจสอบที่มีคุณภาพ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ส่งผลต่อผู้สอบบัญชีกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ผลวิจัยสอดคล้อง Zaitul & Ilona (2018) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน แต่ผลวิจัยเห็นแย้งกับงานวิจัย ปรีศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่าจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และศิลปินพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562) พบว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบบางอย่างต่อคุณภาพการสอบบัญชี สาเหตุจากกลุ่มประชากรผู้วิจัย เน้นเฉพาะภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการเท่านั้น รวมถึงช่วงเวลา ข้อสังเกตจากงานวิจัยคณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนมากอย่างเดียว อาจไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียม

การสอบบัญชี เพราะจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมากเกินไป อาจนำมาซึ่งการอภิปรายและการตัดสินใจที่อาจไม่มีประสิทธิภาพไม่ทำให้เกิดคุณภาพรายงานทางการเงิน

สมมติฐานข้อ 3 จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนการประชุมต่อปีมาก แสดงถึงการกำกับดูแลฝ่ายบริหารจากการกระบวนกรตรวจสอบที่มีคุณภาพ เกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ผลวิจัยสอดคล้อง Hamdan (2020) พบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีผลต่อการปรับปรุงคุณภาพกำไร และ Alkilani et al. (2019) การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ในขณะที่ผลวิจัยเห็นแย้งกับงานวิจัย ปริศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่าจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และ Abdul Wahab et al., (2016) พบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความระมัดระวังทางบัญชี จากผลการวิจัยที่ไม่สอดคล้องอาจมาจากสภาพแวดล้อม รวมถึงแนวทางการกำกับดูแลแต่ละประเทศ กลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน และการวัดตัวแปรในการกำกับดูแลกิจการคุณภาพรายงานทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบต่างกัน งานวิจัยนี้วัดจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่กำหนดโดยบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระจากผลลัพธ์งานวิจัยได้ให้ข้อสังเกตว่าการพิจารณาจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบจากจำนวนการประชุมต่อปีที่บ่อยแสดงถึงความใส่ใจในการปฏิบัติงาน แต่ถ้าการประชุมไม่ได้ให้ความสำคัญกับคุณภาพ เพื่อปรับปรุงให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ รวมถึงไม่มีบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ถึงจะมีการประชุมบ่อย แต่ก็ไม่อาจส่งผลต่อธรรมเนียมการสอบบัญชีแต่อย่างใด

สมมติฐานข้อ 4 ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมาก จะส่งผลให้มีการกำกับดูแลติดตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ จากการเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีการตรวจสอบที่มีคุณภาพ และชื่อเสียง ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ผลการวิจัยสอดคล้อง Zaitul & Ilona (2018) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงินกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน แต่ผลวิจัยเห็นแย้งกับงานวิจัย ปริศนา เยาวมารและคณะ (2558) พบว่าความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเกรียงไกร บุญเลิศอุทัย อนุวัฒน์ ภักดี และศิลาพร ศรีจันทพร (2562) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ด้านการบัญชีและการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความทันเวลาการรับรู้ผลขาดทุน แสดงว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงิน นำความรู้ติดตามและบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ จากผลวิจัยที่ไม่สอดคล้องกัน อาจมาจากกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ช่วงเวลา และแนวทางการกำกับดูแลแต่ละประเทศ ข้อสังเกตงานวิจัยนี้ ตามหลักเกณฑ์ ก.ล.ด. ครรรมี อย่างน้อย 1 คน มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน โดยไม่ได้บังคับ แต่ข้อมูลเบื้องต้นงานวิจัย พบว่าบางบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน จึงอาจทำให้ไม่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้น หน่วยงานกำกับดูแลอาจต้องเคร่งครัดและให้ความสำคัญ อย่างน้อย 1 คน ต้องมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน จะได้มั่นใจว่าจะให้ความสำคัญการตรวจสอบ มีความต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ เพื่อให้การกำกับดูแลรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

สมมติฐานข้อ 5 ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมาก จะส่งผลให้มีการกำกับดูแลติดตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ จากการเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีการตรวจสอบที่มีคุณภาพ และชื่อเสียง เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน สามารถกำกับดูแลรายงานทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ จึงไม่มีความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูง จึงทำให้การจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลงได้ ผลการวิจัยสอดคล้อง Rani (2018) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการเงิน มีผลทำให้ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบลดลง แสดงถึงคณะกรรมการตรวจสอบที่มีคุณภาพสูงในการดูแลกระบวนการรายงานทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบน้อยลง ความเสี่ยงในการตรวจสอบโดยรวมลดลง เนื่องจากประธานคณะกรรมการตรวจสอบสามารถดูแลกระบวนการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ในขณะที่ไม่สอดคล้องงานวิจัยต่างประเทศ Azizkhani et al. (2023) พบว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยที่ไม่สอดคล้องงานวิจัยที่ผ่านมา อาจมาจากสภาพแวดล้อม แนวทางการกำกับดูแลแต่ละประเทศ และกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ข้อสังเกตจากงานวิจัยคุณลักษณะประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน สะท้อนศักยภาพที่ดี ในการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพ จะทำให้ไม่มีความต้องการสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงมาก สามารถลดต้นทุนในการจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตัวแปรควบคุม ผู้วิจัยไม่ได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยเนื่องจากมิได้เป็นตัวแปรที่สนใจศึกษา เพียงแต่ต้องการนำมาวิเคราะห์และยืนยันว่าคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการทดสอบความสัมพันธ์ตัวแปรควบคุม ได้แก่ ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม ขนาดสำนักงานสอบบัญชี รายงานผลการขาดทุนปีก่อน รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี และขนาดของบริษัท ตัวแปรตาม คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่า ขนาดสำนักงานสอบบัญชี และขนาดของบริษัท มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ยืนยันผลการวิจัยที่ผ่านมา สามารถอภิปรายได้ดังนี้

ขนาดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ มีชื่อเสียง คุณภาพการตรวจสอบที่ได้รับการยอมรับ มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ ผลการวิจัยสอดคล้อง ชูดาพร สอนภักดี (2565) พบว่าปัจจัยลักษณะของสำนักงานสอบบัญชี ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นั่นคือการเลือกใช้สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ที่มีชื่อเสียง จะทำให้มีค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสูงกว่าสำนักงานสอบบัญชี Non- Big 4 และวฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ (2563) พบว่าประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี งานวิจัยต่างประเทศ Alkilani et al. (2019) พบว่าสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ทำให้มีโอกาสดูสอบบัญชีกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น สาเหตุความต่างกันของผลวิจัยอาจมาจากสภาพแวดล้อมและกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ผลการศึกษาคำอธิบายการให้บริการจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ต้องการให้มีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลต่อรายงานทางการเงินมีคุณภาพ จะทำให้มีโอกาสต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

ขนาดของบริษัท มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องผลวิจัย สมพงษ์ พรอุบลัมป์ และนันทภรณ์ ทองสืบแสง (2567) ; ชูดาพร สอนภักดี (2565) พบว่าขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2564) บริษัทขนาดใหญ่มีความซับซ้อนของธุรกิจ ที่อาจส่งผลการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานทางการเงิน การเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ จะส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และวฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ (2563) พบว่าขนาดของบริษัทมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จะเห็นว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ มีบริษัทย่อย มีรายการค้าจำนวนมากและซับซ้อน การตรวจสอบได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี ต้องใช้เวลามาก ต้องได้รับการตรวจสอบที่มีคุณภาพ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ จะส่งผลให้มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าบริษัทขนาดเล็ก

อย่างไรก็ตาม ตัวแปรควบคุม ได้แก่ ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป รายงานผลการขาดทุนจากปีก่อน และค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ผลวิจัยแตกต่างจากงานวิจัยในอดีต สาเหตุความต่างกันของผลวิจัยอาจมาจากสภาพแวดล้อมแต่ละประเทศ ช่วงเวลา และกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน สามารถอภิปรายได้ดังนี้ ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ ไม่สอดคล้องงานวิจัย Alkilani et al. (2019) พบว่าความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการศึกษาพบว่าเมื่อรายงานทางการเงินมีปัญหา กลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยเพียงผ่านเพียงผ่านสถานการณ์โควิด เศรษฐกิจตกต่ำ เศรษฐกิจ อย่างไรก็ดีตามผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพื่อหาหลักฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี จึงไม่มีผลต่อรายได้ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ผลวิจัยไม่สอดคล้องกับงานวิจัย วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2565) การมีปัญหาทางการเงิน ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และ Shakhathreh et al. (2020) พบว่าหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์เชิงลบคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ถึงแม้ว่าหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น มีความเสี่ยงสูงการก่อหนี้ ส่งผลต่อความสามารถชำระหนี้ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อหาหลักฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอยู่แล้ว ประกอบกับเพียงผ่านเพียงผ่านสถานการณ์โควิด เศรษฐกิจตกต่ำ เศรษฐกิจ ไม่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแต่อย่างใด รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป

ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ ผลวิจัยไม่สอดคล้องกับ วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ (2565) รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง และงานวิจัย Alkilani et al. (2019) พบว่ารายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น ผลการศึกษานี้แสดงว่าเมื่อมีรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป หลายบริษัทเพิ่งผ่านการเผชิญสถานการณ์โควิด ทำให้มีปัญหารายการดำเนินงานต่อเนื่อง ในขณะที่ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต้องตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี และให้ลูกค้าสามารถดำเนินงานต่อเนื่อง ในช่วงเวลาดังกล่าวจึงไม่มีผลแต่อย่างใดต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี รายงานผลการขาดทุนปีก่อน ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีลดลง อย่างมีนัยสำคัญ ผลวิจัยไม่สอดคล้องกับ Alkilani et al. (2019) พบว่ามีปัญหารายการดำเนินงานต่อเนื่อง มีความเสี่ยง ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจะสูง ผลการศึกษานี้แสดงว่าเมื่อมีรายงานผลการขาดทุนปีก่อน บริษัทมีปัญหาเกี่ยวกับความสามารถการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบตรวจสอบเพื่อหาหลักฐานการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีอยู่แล้ว ประกอบกับกลุ่มตัวอย่างนี้เพิ่งผ่านสถานการณ์โควิด เผชิญวิกฤติเศรษฐกิจ และเพื่อให้บริษัทดำเนินงานต่อไปได้ จึงไม่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแต่อย่างใด ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี ไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ ผลการวิจัยไม่สอดคล้อง สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และนันทภรณ์ ทองสืบแสง (2567) และ วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ (2563) พบว่าค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีมีอิทธิพลทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่าการมีค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีหลายบริษัทเผชิญความเสี่ยง ปัญหาทางการเงิน และการดำเนินงานต่อเนื่อง จึงมีการขอคำปรึกษาเป็นบริการอื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบ โดยทีมที่ให้คำปรึกษา และทีมตรวจสอบ คนละทีมกัน มีความเป็นอิสระ จึงไม่มีผลแต่อย่างใดต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

6. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

ผู้วิจัยนำเสนอข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยเชิงนโยบายและเชิงปฏิบัติได้ดังนี้

1) เชิงนโยบายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการออกกฎระเบียบของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย และสำนักงานสอบบัญชี

ผลวิจัยพบว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบได้แก่ ความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ อิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ สามารถนำมาพิจารณาเป็นแนวทางในการกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2560 และแนวปฏิบัติที่ดีคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิผล เกี่ยวกับสัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ ผ่านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเป็นข้อมูลประกอบของสำนักงานสอบบัญชีในการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสมต่อไป

2) เชิงปฏิบัติต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

เป็นแนวทางการปรับปรุงคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบในการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาใช้ในทางปฏิบัติ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เกี่ยวกับความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และการคัดเลือกประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีและการเงิน ทำให้มีการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ มีการติดตามแก้ไขและปรับปรุงจากผลการตรวจสอบ ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ. โดยอาจไม่ต้องมีการจ้างสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงมาก ทำให้สามารถลดต้นทุนในการจ่ายค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

3) เชิงปฏิบัติต่อนักลงทุน

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบได้แก่ ความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ และความเหมาะสมของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เป็นปัจจัยสำคัญที่นักลงทุนสามารถนำมาใช้ในการพิจารณาดัดสินใจลงทุนเนื่องจากสะท้อนศักยภาพที่ดีในการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน

6.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

1. การศึกษาในครั้งต่อไป ควรมีนำสมการตัวแบบไปใช้ในการวิเคราะห์เส้นทางต่อไป และมีการวิเคราะห์ปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมเพื่อค้นหาตัวแปรใหม่ ๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมนการสอบบัญชี
2. การศึกษานี้กลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทในภาคอุตสาหกรรมและภาคบริการ การศึกษาในครั้งต่อไป ควรกำหนดกลุ่มตัวอย่างภาคอุตสาหกรรมอื่นเพื่อเปรียบเทียบผลลัพธ์ที่ได้ อาจแตกต่างกัน หรืออาจขยายกลุ่มตัวอย่างในการเพิ่มจำนวนปีที่ศึกษา เนื่องจากจะทำให้เห็นภาพความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลา
3. การศึกษานี้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ สำหรับการวิจัยในอนาคต ควรศึกษาเชิงปริมาณ สามารถใช้การสำรวจเพื่อรวบรวมข้อมูลจากคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงข้อมูลเชิงคุณภาพสามารถรวบรวมผ่านการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชี หรือสัมภาษณ์คณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผลลัพธ์ที่ได้ อาจแตกต่างกัน

6.2 ประโยชน์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้สนับสนุนแนวคิดหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี บริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560 และทฤษฎีตัวแทนเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบหนึ่งในคณะกรรมการบริษัทที่มีความอิสระจากภายนอกร่วมกับผู้สอบบัญชีที่มีความอิสระ ในการกำกับดูแลตรวจสอบรายงานทางการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดการทำขึ้น เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ลดความขัดแย้งผลประโยชน์ และรักษาไว้ผลประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย และเป็นแนวทางกำกับดูแลและปรับปรุงในการประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติจริง คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่สำคัญ ได้แก่สัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบสูง และมีการคัดเลือกประธานคณะกรรมการตรวจสอบในฐานะผู้นำที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน สามารถทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีได้อย่างดี มีการกำกับดูแลกระบวนการรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และนักลงทุนสามารถนำมาใช้พิจารณาตัดสินใจลงทุนเพราะสะท้อนศักยภาพที่ดีในการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ในขณะที่เดียวกันพบว่าตัวแปรควบคุม ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและขนาดของบริษัท มีอิทธิพลทางบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้น ผลการวิจัยครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ยังมีปัจจัยอื่น ที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และขนาดของบริษัท

7. สรุปผลการวิจัย

ตามวัตถุประสงค์งานวิจัยเพื่อศึกษาอิทธิพลคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 5 ประการ ได้แก่ ความเป็นอิสระ จำนวนการประชุม ขนาด และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างในการวิจัยครั้งนี้เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการที่มีข้อมูลครบถ้วน ช่วงระยะเวลาปี พ.ศ. 2564 - 2565 จำนวน 198 บริษัท ประกอบด้วย จำนวนบริษัทภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 88 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 44.44 และจำนวนบริษัทภาคบริการ จำนวน 110 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.56 ตัวแปรอิสระ ความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าโดยเฉลี่ย 0.33 สัดส่วนกรรมการอิสระต่อคณะกรรมการบริษัททั้งหมด มากกว่า 1 ใน 3 ภาพรวมกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่คณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระ เป็นส่วนความสำคัญในการถ่วงดุลฝ่ายบริหารเพื่อลดปัญหาตัวแทน ความขัดแย้งผลประโยชน์ มีผลต่อการลดความเสี่ยงและคุณภาพรายงานทางการเงิน จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า โดยเฉลี่ย 3.08 สอดคล้องกับหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 และคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ (2553) กรรมการตรวจสอบอย่างน้อยสามคน ขึ้นอยู่กับขนาดและความรับผิดชอบ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่าโดยเฉลี่ย 15.62 ครั้งต่อปี สอดคล้องกับคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ (2553: 12) การประชุม 4 ครั้งต่อปี เพื่อพิจารณารายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการพิจารณาร่วมกับผู้สอบบัญชีถึงข้อจำกัดจากการตรวจสอบ ประสานงานกับผู้สอบบัญชี ข้อสังเกตบริษัทส่วนใหญ่ มีจำนวนการประชุมสูงมากต่อปี อาจต้องคำนึงคุณภาพการประชุมด้วยในกำกับดูแล ติดตามรายงานทางการเงิน ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า โดยเฉลี่ย 0.5 เป็นไปตามเกณฑ์ คืออย่างน้อย 1 คนในคณะกรรมการตรวจสอบตามเกณฑ์ 3 คน มีเพียงส่วนหนึ่งในปี 2565 จำนวน 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.04 ไม่มีคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน ส่งผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินจากคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธาน

คณะกรรมการตรวจสอบ จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 198 บริษัท ส่วนใหญ่ประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน จำนวน 119 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 60.10 โดยประธานคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญทางบัญชีและการเงิน ในอุตสาหกรรมภาคบริการ สูงกว่า ภาคสินค้าอุตสาหกรรม ตัวแปรตาม ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี กลุ่มตัวอย่าง ส่วนใหญ่มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่เกิน 3,300,000 บาท และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ มากกว่า 3,300,000 บาท ส่วนใหญ่จะเป็นอุตสาหกรรม ภาคบริการ มากกว่า ภาคสินค้าอุตสาหกรรม

ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีพบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ($r = -.112^*$) อาจกล่าวได้ว่า ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.054$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .155^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ในทิศทาง ตรงข้าม ($r = -.033$) อาจกล่าวได้ว่า ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.055$) ต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจกล่าวได้ว่า ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง

ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรควบคุม และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีพบว่าความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.072$) อาจกล่าวได้ว่า ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .389^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .194^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวมมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย รายงานผลการขาดทุนในปีก่อน และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม ($r = -.021$) อาจกล่าวได้ว่า รายงานผลการขาดทุนในปีก่อนมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลง รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ($r = .016$) อาจกล่าวได้ว่า รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชี และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .239^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ค่าธรรมเนียมอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีรวมมากขึ้นจะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นด้วย และขนาดของบริษัท และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ($r = .514^{**}$) อาจกล่าวได้ว่า ขนาดของบริษัทมากขึ้นจะส่งผลค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น

ผลจากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยไม่มีตัวแปรควบคุม ตัวแบบพยากรณ์ ร้อยละ 4 ($R^2 = .040$) และมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ ที่แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามร้อยละ 19.9 ($R = .199$) พบว่าจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ อย่างมีนัยสำคัญ และเมื่อวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีตัวแปรควบคุม ตัวแบบพยากรณ์ ร้อยละ 36.1 ($R^2 = .361$) พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีและการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ตัวแปรควบคุม ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และขนาดของบริษัทมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ และตัวแปรทั้งหมดมาเขียนสมการถดถอยพหุคูณ ตัวแบบพยากรณ์ได้ร้อยละ 36.1 มีตัวแบบดังนี้ $AF = 8.504 + .1019ACIND - .203ACSIZE - .001ACMEET - .110ACEXPE - .227ACCEXP + .177ARL + .387BIG4 + .239LEV + .015Loss + .109Previous AR + .095Ofee + .246Fsize + \epsilon$

ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และความสัมพันธ์ทางด้านการบัญชีหรือการเงินของประธานคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลเชิงลบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่จำนวนการประชุม ขนาด และความสัมพันธ์ทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญ ผลการวิจัยสนับสนุนหลักการกำกับดูแลกิจการ และทฤษฎีตัวแทน เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีส่วนสำคัญในการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเรื่องคุณภาพรายงานทางการเงิน ในการกำกับดูแลตรวจสอบรายงานทางการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดทำขึ้น ร่วมกับผู้สอบบัญชีที่มีความอิสระ เพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ลดความขัดแย้งผลประโยชน์ และรักษาไว้ผลประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้ และเป็นแนวทางกำกับดูแลและปรับปรุงการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีมาประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ ให้เกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น เกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่สำคัญ ได้แก่ สัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบสูง และการคัดเลือกประธานคณะกรรมการตรวจสอบในฐานะผู้นำที่มีความเชี่ยวชาญทางการบัญชีและการเงิน สามารถทำงานร่วมกับผู้สอบบัญชีได้อย่างดี มีการกำกับดูแลกระบวนการรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ เพื่อให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมีความเชื่อมั่นต่อรายงานทางการเงินจากคุณภาพการตรวจสอบ มีต้นทุนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เหมาะสม รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และนักลงทุนสามารถนำมาใช้ในการพิจารณาตัดสินใจลงทุนเนื่องจากสะท้อนศักยภาพที่ดีในการกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ในขณะที่ตัวแปรควบคุม ผู้วิจัยไม่ได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยเนื่องจากมิได้เป็นตัวแปรที่สนใจศึกษา เพียงแต่ต้องการนำมาวิเคราะห์และยืนยันผลวิจัย พบว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และขนาดของบริษัท มีอิทธิพลเชิงบวกต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ผลการวิจัยครั้งนี้ชี้ให้เห็นว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ยังมีปัจจัยอื่น ที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและขนาดของบริษัท และอาจมีปัจจัยอื่นที่ผู้วิจัยไม่ได้นำมาศึกษาในครั้งนี้. อย่างไรก็ตามผลการศึกษานี้ เป็นการได้ข้อมูลทฤษฎีจากรายงานประจำปีที่เปิดเผยต่อสาธารณะเท่านั้น เช่น ความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีหรือการเงิน ที่พิจารณาประวัติการศึกษาและประสบการณ์ความเชี่ยวชาญเท่าที่เปิดเผย และจำนวนการประชุมที่เป็นเชิงปริมาณ เท่านั้น แต่เชิงคุณภาพ ประเด็นหรือวาระในการแสดงความคิดเห็นและการตัดสินใจ เกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงินไม่ได้นำมาประกอบในการพิจารณา

เอกสารอ้างอิง

- เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย อนุวัฒน์ ภักดี และศิลปพร ศรีจันทพร. (2562). ผลกระทบของคะแนนการกำกับดูแลกิจการและคุณลักษณะคณะกรรมการบริษัทต่อความทันเวลาของงบการเงิน. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 42(162), 1-26.
- ชูดาวพร สอนภักดี. (2565). ปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิจัยมหาวิทยาลัยเวสเทิร์น*, 8(1), 17-30.
- ชูดิกา เกียรติเรืองไกร พรชนก เทพขาม และวัชรินทร์ ชินวรวัฒน์. (2560). 10 ปี อุตสาหกรรมไทย เรามาไกลแค่ไหน. *FAQ Focused and quick*, 165, 1-12.
- ดวงดาว มหากิจศิริ และณัฐ ธารพานิช (2561). *โครงการการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการค้าและบทบาทของภาคบริการ: รายงานฉบับสมบูรณ์*. สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมวิทยาศาสตร์ วิจัยและนวัตกรรม.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2560). *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560*. ค้นเมื่อ 19 กรกฎาคม 2567, จาก <https://www.set.or.th/th/listing/listed-company/simplified-regulations/maintaining-status/audit-committee>
- ปริศนา เยาวमार เนตรดาว ชัยเขต และกมลวรรณ รอดหวัง. (2558). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 2(1), 54-67.
- วฤตดา พิพัฒน์กุล พัทธนันท์ เพชรเชิดชู และศิริเดช คำสุพรหม. (2563). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 34(109), 230-244.
- วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2564). การกำกับดูแลกิจการ การเลือกผู้สอบบัญชี และมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีผลประเมินการกำกับดูแลกิจการระดับดีเลิศ. *วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร*, 18(1), 140-163.

- วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2565). อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย. *วารสารวิชาการวิทยาลัยสันตพล*, 8(2), 14-24.
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนันต์วัฒน์ ภักดี. (2562). ศึกษาการกำกับดูแลกิจการ ลักษณะองค์กร และคุณภาพการสอบบัญชี: หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์ สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี*, 8(1), 101-116.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565). คำแนะนำในการกำหนดค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชี. ค้นเมื่อ 4 กุมภาพันธ์ 2568, จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/163367>
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, และนันทภรณ์ ทองสีบแสง. (2567). ความสัมพันธ์ของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับปัจจัยของลูกค้านับบัญชี และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนกลุ่ม SET100. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 6(1)(16), 6-21.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560ก). *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560*. ค้นเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2567, จาก <https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Pages/Cgcode/Cgcode.aspx>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2560ข). *คู่มือการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ*. ค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2568, จาก https://www.sec.or.th/TH/Documents/AboutUs/AC_Handbook.pdf
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2566). *เอกสารเผยแพร่ของบริษัทที่ออกและเสนอขายหลักทรัพย์*. ค้นเมื่อ 19 กรกฎาคม 2567, จาก <https://market.sec.or.th/public/idisc/th/FinancialReport/ALL>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2567). *ข่าว ก.ล.ต. [ออนไลน์]*. ค้นเมื่อ 5 พฤศจิกายน 2567, จาก https://www.sec.or.th/TH/Pages/News_Detail.aspx?SECID=10597
- อุษณา ภักธมนตรี. (2567). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ แนวคิดและกรณีศึกษา*. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: จามจุรี โปรดักส์.
- Abdul Wahab, E. A., Madah, M., & Haron, H. (2016). Corporate Governance and Earnings Conservatism in Malaysia. *Accounting Research Journal*, 29(4), 391-412.
- Alkilani, S. Z., Hussin, W. N. W., and Salim, B. (2019). The Influence of Audit Committee Characteristics on Modified Audit Opinion in Jordan. *Journal of Finance and Accounting*, 7(3), 95-106.
- Azizkhani, M., Hossain S., and Nguyen, M. (2023). *Effects of audit committee chair characteristics on auditor choice, audit fee and audit quality*, *Accounting and Finance*, 1-33.
- Chariri, A., and Januarti, I. (2017). Audit committee characteristics and integrated reporting: empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange. *European research studies journal*, XX(4B), 264-318.
- Erer, E. & Erer, D. (2024). The domino effect of silicon valley Bank's bankruptcy and the role of FED's monetary policy. *Borsa Istanbul Review*, 24, 573-591.
- Hamdan, A. (2020). The role of the audit committee in improving earnings quality: The case of industrial companies in GC. *Journal of International Studies*, 13(2), 127-138.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Pratama, B., Adhitama, F. & Nurullah, A. (2025). The Effect of Leverage, Independent Commissioners, and Audit Fees on Financial Statement Integrity with Audit Quality as Moderating Variable (Empirical Study on LQ45 Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange in 2019 - 2023). *Journal Ekonomi Pembangunan*. 7(1), 261-272.
- Rani, A. (2018). Audit committee effectiveness: Relationship between audit committee characteristics and audit fees and non-audit service fees. *Journal of Commerce and Accounting Research*, 7(3), 35-44.
- Rosa, S. L., Dwita, S., & Hayati, D. I. (2025). The influence of audit committee chairman characteristics on auditor choice. *Wahana Riset Akuntansi*, 13(1), 13-26.
- Rustiarini, N. W., Yuesti, A., Sunarsih, N. M., & Sudiartana, I. M. (2024). Audit committee chairman and auditor choice: An analysis of first-tier, second-tier, and third-tier accounting firms. *Cogent Business & Management*, 12(1).

- Shakhatreh, M. Z., Alsmadi, S. A., & Alkhataybeh, A. (2020). The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1–15.
- Shukri, M., & Abdullah, A. (2022). Board characteristics and audit quality. *International Journal of Multidisciplinary and Current Educational Research (IJM CER)*, 4(2), 302–313.
- Zaitul, Z., & Ilona, D. (2018). Gender in audit committee and financial reporting timeliness: The case of unique Continental European model. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(2.29), 436–442.