

ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
Relationship between Key Audit Matters and Audit Fees of Companies Listed
in the Stock Exchange of Thailand: Agro and Food Industry

กฤตยกมล ธานิสพงศ์^{1*} พัชราวดี กุลบุญญา² อรพิน บุญพงศ์³

^{1,2,3}คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Krittayakamon Thanispong^{1*} Patcharawadee Kunbunya² Orapin Boonpong³

^{1,2,3}Faculty of Business Administration and Management, Ubonratchathani Rajabhat University

*Corresponding Author E-mail: krittayakamon.t@ubru.ac.th

(Received: December 12, 2023; Revised: January 9, 2024; Accepted: February 17, 2024)

บทคัดย่อ

งานวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร โดยรวบรวมข้อมูลรายงานการเงินจากงบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีและรายงานประจำปี (แบบ 56-1 one report) ของบริษัทจากเว็บไซต์บริษัทและเว็บไซต์ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างใช้ในการศึกษาที่มีข้อมูลครบถ้วน จำนวนทั้งสิ้น 67 บริษัทเก็บรวบรวมข้อมูลระหว่าง ปี พ.ศ. 2563 ถึง พ.ศ. 2565 เพื่อทำการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน และวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ

จากการศึกษา พบว่าเรื่องสำคัญในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 แสดงให้เห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีมีผลทำให้การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น นอกจากนี้พบว่า ตัวแปรควบคุม ขนาดของกิจการ และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ขนาดของกิจการ และความเสี่ยงในการดำเนินงานของกิจการที่มากขึ้นมีผลต่อการพิจารณาค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงขึ้น และมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี, ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี, การสอบบัญชี

Abstract

The objective of this research is to study the relationship between Key Audit Matters and Audit Fees of Companies Listed in the agricultural and food industry sector of the Stock Exchange of Thailand. Data was collected from financial statements Certified Public Accountant's Report and 56-1 one report from the company website and the Stock Exchange of Thailand website. The sample consisted of 67 companies with complete information, collected between 2020 and 2022. The study employed descriptive statistical analysis, includes mean and standard deviation and inferential statistical analysis, including analysis of Pearson Correlations and analysis of Multiple Regression.

The findings revealed that Key Audit Matters have a statistically significant relationship with audits fees at the .05 level. This indicate that the auditor's identification of key audit matters has an effect, causing the determination of audit fees to increase. In addition, it was found that the control variable, Size of the business and the debt to total assets ratio is significantly related to the audit fee at the .05 level. Therefore, it can be seen that the size of the business and the greater risk in the business's operations affects the consideration of higher audit fees and affects the determination of audit fees.

Keywords: Key Audit Matters, Audit Fees, Auditing

บทนำ

งบการเงินหรือรายงานทางการเงิน เป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินใช้เพื่อการตัดสินใจในการลงทุนต่าง ๆ ของธุรกิจ งบการเงินที่ต้องได้รับการตรวจสอบคืองบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารของกิจการภายใต้การกำกับดูแล เมื่องบการเงินถูกจัดทำขึ้นและถูกนำไปใช้ งบการเงินจึงต้องได้รับการตรวจสอบเพื่อให้ความเชื่อมั่นในข้อมูลที่ถูกต้องตามข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ โดยการให้ความเชื่อมั่นในงบการเงินนั้นเกิดขึ้นจากการตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการตรวจสอบบัญชีเพื่อให้เห็นต้องงบการเงินเป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้นมีการให้ความเห็นโดยสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ 1) ความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) คือ ความเห็นที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปแสดง

ไว้เมื่องบการเงินของกิจการได้ถูกจัดทำขึ้นอย่างถูกต้องเหมาะสมตามมาตรฐานรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำและการนำเสนองบการเงิน 2) ความเห็นแบบมีเงื่อนไข (Qualified Opinion) คือ ความเห็นที่ผู้สอบบัญชีมองว่ามีรายการบางอย่างในงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือมีบางรายการที่เป็นสาระสำคัญแต่ผู้สอบไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลหรือได้รับเอกสารหลักฐานเพื่อรับรองความถูกต้องได้ 3) ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (Adverse Opinion) ความเห็นในลักษณะนี้มีผลค่อนข้างรุนแรงต่อผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องการจะบอกผู้ใช้งบการเงินทราบว่าไม่ควรพึ่งพางบการเงินในการตัดสินใจ เนื่องจากงบการเงินดังกล่าวมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและมีข้อผิดพลาดที่มีผลกระทบเป็นอย่างมากต่อผู้ลงทุน สถาบันทางการเงินหรือบุคคลอื่นที่จำเป็นต้องใช้งบการเงินของกิจการในการตัดสินใจ และ 4) ไม่แสดงความเห็น (Sclaimer) คือการที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถระบุได้ว่ารายการในงบการเงินถูกหรือผิดอย่างไร โดยสาเหตุของการออกความเห็นในลักษณะนี้มาจากการที่ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ได้รับเอกสารหลักฐานที่เพียงพอเพื่อสนับสนุนการตรวจสอบได้ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และ ธีรลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2557) และคุณภาพในการตรวจสอบที่หลากหลายจะนำไปสู่งบการเงินหรือรายงานทางการเงินที่มีคุณค่า ซึ่ง สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2559) โดยสภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์ กำหนดให้ในปี พ.ศ. 2559 มีการบังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยกำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAM) มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป ซึ่งนับตั้งแต่มีการกำหนดให้มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้มีการศึกษาวิจัยเรื่องดังกล่าวทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อตรวจสอบว่ามีผลกระทบในด้านใดบ้าง เพื่อให้เกิดการดำเนินงานที่โปร่งใสและทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำงบการเงินมาใช้งานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งส่งผลดีต่อผู้มีส่วนได้เสียสาธารณะ การที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เพิ่มเติมวรรคตอนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบขึ้น ทำให้การแสดงความเห็นในงบการเงินเกิดความน่าเชื่อถือ และทำให้รายงานทางการเงินมีคุณค่ามากขึ้น Baatwah et al. (2022) กล่าวถึงความพยายามที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผย KAM ถือเป็นความท้าทายเพิ่มเติม นอกจากนี้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินหรือใช้รายงานทางการเงินต้องอาศัยผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมากเพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับรายงานทางการเงิน เนื่องจากถ้าได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วนั้น งบการเงินจะกลายเป็นแหล่งหลักในการตัดสินใจลงทุนและเป็นแหล่งการเงินที่เชื่อถือได้ที่ให้ข้อมูลที่ให้แก่ผู้ใช้ รวมถึงการแสดงรายการที่มีนัยสำคัญในงบการเงินเพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องอยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ (ศदानันท์ ถาวรพจน์, 2564) อย่างไรก็ตาม ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดสืบเนื่องซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีแสดงความเห็นนั้นมีลักษณะที่ต้องใช้ดุลยพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง ผู้สอบบัญชีจะใช้แนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญหากเมื่อพิจารณาแต่ละรายการหรือหลายรายการรวมกันแล้วสามารถคาดคะเนได้อย่างมีเหตุผลว่าการ

แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเหล่านั้นจะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน (ประภาศรี จำเริญเวทย์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์, 2559) ดังนั้น การตรวจสอบบัญชีที่ต้องใช้หลักฐานและการพิจารณาให้ความคิดเห็นและการเพิ่มเติมการให้ความเห็นในเรื่องสำคัญในการสอบบัญชีนั้นจะนำมาซึ่งค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีที่เกิดขึ้น โดยแนวทางในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายอย่าง ทั้งข้อมูลหลักที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาค่าสอบบัญชีรวมถึงปัจจัยต่าง ๆ ได้แก่ 1) ข้อมูลธุรกิจ ลักษณะการประกอบธุรกิจ ความซับซ้อนและปริมาณรายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องมาก หรือมีบริษัทย่อย บริษัทร่วมที่มีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินรวม จึงต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบล้วนมีผลต่อประมาณการชั่วโมงการปฏิบัติงานสอบบัญชี 2) ข้อมูลทางการเงินและอื่น ๆ ได้แก่ ข้อมูลทางการเงินของกิจการปีก่อนและประมาณการปีปัจจุบัน รูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชีและผลการตรวจสอบในปีก่อน เพื่อให้ทราบถึงปริมาณรายการที่ต้องตรวจสอบข้อมูลอื่น ๆ ได้แก่ ความยุ่งยากและซับซ้อนของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีข้อบังคับหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทั้งของเดิมและของใหม่ 3) พิจารณาผลจากการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการตอบรับงานตามข้อกำหนดของมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 ซึ่งรวมถึงระบบงานของลูกค้า ความรู้ความสามารถของผู้บริหารและรับผิดชอบทางบัญชี 4) ประมาณการชั่วโมงการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยในแต่ละระดับ เริ่มตั้งแต่กระบวนการวางแผนงานสอบบัญชี ตารางเวลาการปฏิบัติงาน และวันที่คาดว่าจะต้องออกรายงานของผู้สอบบัญชี และ 5) ความพร้อมของบุคลากรที่มีอยู่ในช่วงเวลานั้น ๆ ซึ่งประกอบด้วยบุคลากรที่มีประสบการณ์เกี่ยวข้องกับงานในกรณีที่มีการใช้บุคลากรที่มีประสบการณ์น้อยจำเป็นต้องให้มีการควบคุมงานอย่างเหมาะสมโดยผู้ที่มีประสบการณ์สูงกว่า (สภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์, 2566)

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีคุณค่ากับบุคคลหลายฝ่ายในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบถึงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทในรอบระยะเวลาที่ผ่านมา หากข้อมูลที่เปิดเผยมีคุณภาพจะสะท้อนให้เห็นการบริหารจัดการที่โปร่งใสสามารถสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน บริษัทหลายแห่งมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมมากขึ้นอาจเกิดจากสาเหตุความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ และความต้องการข้อมูลที่รวดเร็ว การเปิดเผยข้อมูลที่ดีย่อมมีความครบถ้วน ถูกต้อง เชื่อถือได้ ทันเวลา และเพียงพอต่อการตัดสินใจ (ศดานันท์ ถาวรพจน์, 2564) การที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามกฎเกณฑ์มาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด เพื่อแสดงความชอบธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ โดยทำการเปิดเผยข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีความสำคัญต่อผู้ใช้อ้างอิง รวมถึงผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินระดับความเสี่ยงในการตรวจสอบซึ่งความเสี่ยงดังกล่าวอาจสะท้อนออกมาในรูปแบบของค่าสอบบัญชีที่เพิ่มสูงขึ้นได้ (Hogan & Wilkins, 2008) และผู้สอบบัญชีอาจมีวิธีการจัดการความเสี่ยงโดยการเปิดเผยความเสี่ยงเหล่านั้นให้ผู้รายงานและงบการเงินรับทราบ อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะประกาศและบังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล KAM มาระยะเวลาหนึ่ง

แต่ยังคงมีงานวิจัยที่ศึกษาเรื่อง KAM ในประเทศไทยค่อนข้างจำกัด (Boonyanet & Promsen, 2019) เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) กับค่าสอบบัญชีนั้นจะมีความสัมพันธ์กันนั้นซึ่งสอดคล้องกับ ปรีย เตชะมวล ไววิทย์ (2560) ได้กล่าวไว้ว่า เรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะสื่อสารเหตุการณ์หรือประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินเป็นเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญของกิจการ หรือเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการตรวจสอบ เช่น คดีความที่อยู่ระหว่างการฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ การประเมินความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน และความเสี่ยงจากการเลือกวิธีรับรู้รายได้ และคณะอนุกรรมการด้านมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความใส่ใจเป็นพิเศษตามแนวคิดซึ่งอยู่บนพื้นฐานการพิจารณาใช้เกณฑ์ความเสี่ยง (วรกานต์ สิงโต และดารณี เอื้อชนะจิต, 2562) และเรื่องที่ทำให้ความใส่ใจเป็นพิเศษจะเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่ยากและซับซ้อน และส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์การตรวจสอบ การจัดสรรทรัพยากร การใช้ความพยายามและเวลา ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากการนั้นยังมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ส่งผลต่อการดำเนินการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ก่อให้เกิดค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ จันทร์เพ็ญ ธงไชย (2551) พบว่ามีปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดกิจการ ความซับซ้อนกิจการ ความเสี่ยงในการดำเนินงาน และวลัยพร สวัสดิ์มงคล (2552) พบว่าความเสี่ยงของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีคือ เมื่อกิจการมีขนาดและความเสี่ยงของกิจการที่เพิ่มขึ้น จะส่งผลทำให้ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีสูงขึ้นเช่นกัน

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นบริษัทที่เป็นแหล่งขับเคลื่อนเศรษฐกิจให้กับประเทศไทย ดังนั้น งบการเงินหรือรายงานทางการเงินของกลุ่มบริษัทฯ ดังกล่าว จึงต้องมีความน่าเชื่อถือมีคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่ผ่านการให้ความเชื่อมั่นจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการขยายตัวทางเศรษฐกิจของประเทศไทย ในปี 2564 การส่งออกสินค้าอาหารของไทยมีมูลค่าประมาณ 1.1 ล้านล้านบาท ขยายตัวร้อยละ 11.8 เป็นประเทศผู้ส่งออกอาหารอันดับที่ 13 ของโลก โดยปัจจุบันประเทศจีนเป็นตลาดส่งออกอาหารอันดับ 1 มีสัดส่วนส่งออกร้อยละ 24.5 มูลค่าการส่งออก 271,674 ล้านบาท ขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 50 จากปีก่อน โดยเพิ่มขึ้นจากการส่งออกผลไม้สดและแป้งมันสำปะหลังเป็นหลัก รองลงมาได้แก่ CLMV และญี่ปุ่น เป็นตลาดส่งออกอันดับที่ 2 และ 3 มีสัดส่วนส่งออกร้อยละ 12.4 และร้อยละ 11.5 ตามลำดับ และการส่งออกอาหารไปประเทศอินเดียที่ขยายตัวสูงถึงร้อยละ 21.97 จากการส่งออกน้ำมันปาล์มเป็นหลัก ปัจจัยที่ส่งผลทำให้การส่งออกอาหารในภาพรวมขยายตัวดี คือราคาสินค้าเกษตรวัตถุดิบอาหารที่ปรับตัวสูงขึ้น เงินบาทอ่อนค่าลง ความต้องการสินค้าในตลาดโลกมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจที่ค่อย ๆ ฟื้นตัว รวมถึงธุรกิจท่องเที่ยวทั้งร้านอาหารและโรงแรมด้วย นอกจากนี้ประเทศต่าง ๆ ยังมีมาตรการผ่อนคลายนโยบายขึ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2566) ดังนั้น บริษัทฯ ในกลุ่มเกษตรและ

อุตสาหกรรมอาหารจึงเป็นกลุ่มที่น่าสนใจในการศึกษา สืบเนื่องจากการเป็นกลุ่มที่ก่อให้เกิดการขับเคลื่อนของเศรษฐกิจในประเทศส่งผลต่อผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย

ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมีความสนใจในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (KAM) กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรกรและอุตสาหกรรมอาหาร เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้เพิ่มเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งอาจมีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องใช้ดุลยพินิจต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องมีความรับผิดชอบต่อข้อมูลที่สื่อสาร ทั้งนี้อาจส่งผลต่อต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นรวมถึงนักลงทุนที่คาดหวังการประกาศรายงานผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อราคาหุ้น และนอกจากนี้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นทำให้กิจการสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินต่อไปในอนาคตได้อย่างทันเวลา

วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรกรและอุตสาหกรรมอาหาร

กรอบแนวคิดการวิจัย

ผู้วิจัยได้มีการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีต่าง ๆ และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้วิจัยได้รับความรู้พื้นฐานในการวิจัยและพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัย ดังนี้

1. ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย เป็นรากฐานของทฤษฎีสัญญาทางสังคม องค์กรจึงจำเป็นต้องมีพันธสัญญาเพื่อให้บริการแก่สังคม ตอบสนองความพอใจของกลุ่มชนที่มีปฏิสัมพันธ์กับองค์กร ซึ่งให้ความร่วมมือในการทำให้องค์กรสามารถดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้ Barnard (1966) และ Freeman & Reed (1983) กล่าวว่า เป็นมุมมองทุนนิยมที่ให้ความสำคัญกับความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงระหว่างหน่วยธุรกิจหรือบริษัทกับลูกค้า ผู้ขาย พนักงาน นักลงทุน ชุมชน และอื่น ๆ ที่มีส่วนได้เสียในองค์กรนั้น โดยทฤษฎีนี้อธิบายว่าบริษัทควรสร้างมูลค่าให้กับผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย มิใช่เน้นตอบสนองความต้องการของผู้ถือหุ้นเท่านั้น

2. ทฤษฎีความผูกพันทางเศรษฐกิจ กล่าวถึงการพึ่งพาทางการเงินของผู้สอบบัญชีที่มีต่อลูกค้าหรือพันธมิตรทางเศรษฐกิจส่งผลโดยตรงต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและยังได้รับการสนับสนุนจากความเชื่อทางด้านจิตวิทยาที่ว่าผู้สอบบัญชีมีความต้องการในเชิงที่จะเพิ่มความมั่งคั่งทางธุรกิจและอาจนำมาซึ่งความลำเอียงโดยเจตนาต่อการลดทอนคุณภาพการตรวจสอบ (ความเป็นอิสระ) (Kinney & Libby, 2002)

3. แนวคิดเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการสอบบัญชี มีงานวิจัยในอดีตกล่าวถึง รายงานผู้สอบบัญชีแบบเดิมมีการอธิบายเพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติและพบสาระสำคัญจากงานตรวจสอบทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีได้รับการวิจารณ์ว่าขาดข้อมูลด้านขอบเขตการตรวจสอบ ให้ข้อมูลไม่เพียงพอเกี่ยวกับการดำเนินการของกิจการและอาจทำให้ผู้ซึ่งงบการเงินมองข้ามความเสี่ยงที่สำคัญของกิจการไป (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี, 2562) ดังนั้นจึงเป็นเหตุให้นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญจากรายงานแบบเดิมคือการนำวรรคความเห็นมาเป็นวรรคแรกและการเพิ่มย่อหน้าที่เรียกว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ “เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน (ภัชพรพรรณ กรรโณ, 2561) และ TSA 701 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้เป็นวรรคแยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยในวรรคดังกล่าวนี้จะรวมไปถึงจำนวนเรื่องที่ถือเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชีและการจัดลำดับการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องอ้างอิงไปยังหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง แต่ให้อธิบายอย่างกระชับและเหมาะสมหลีกเลี่ยงการใช้คำศัพท์เฉพาะด้านการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้รายงานที่อาจไม่มีความรู้ด้านการสอบบัญชีสามารถเข้าใจได้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559; จอมใจ แซมเพชร, 2564; กัญฐณัฐกรรณ์ แก้วบุญมา และคณะ, 2564)

4. แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี การสอบบัญชี หมายถึง กระบวนการในการเก็บรวบรวมและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศที่จัดทำผ่านระบบและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องของข้อมูลสารสนเทศนั้นครบถ้วนถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ และผู้ซึ่งสามารถใช้บริการการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง กระบวนการสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวมและประเมินหลักฐานในการสอบบัญชีเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปผลการตรวจสอบและจัดทำรายงานการสอบบัญชีได้โดยกระบวนการสอบบัญชี สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ขั้นตอนหลัก ได้แก่ กระบวนการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ และ การเสร็จสิ้นการสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชี (นุปกรณ์ หาญภูวดล, 2556; นฤนาถ ศราภยวานิช และคณะ, 2555) รวมไปถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อระดับความมีสาระสำคัญและกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีซึ่งถ้ามีความเสี่ยงในการสอบบัญชีในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญไว้ในระดับต่ำและจะส่งผลให้มีกระบวนการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น

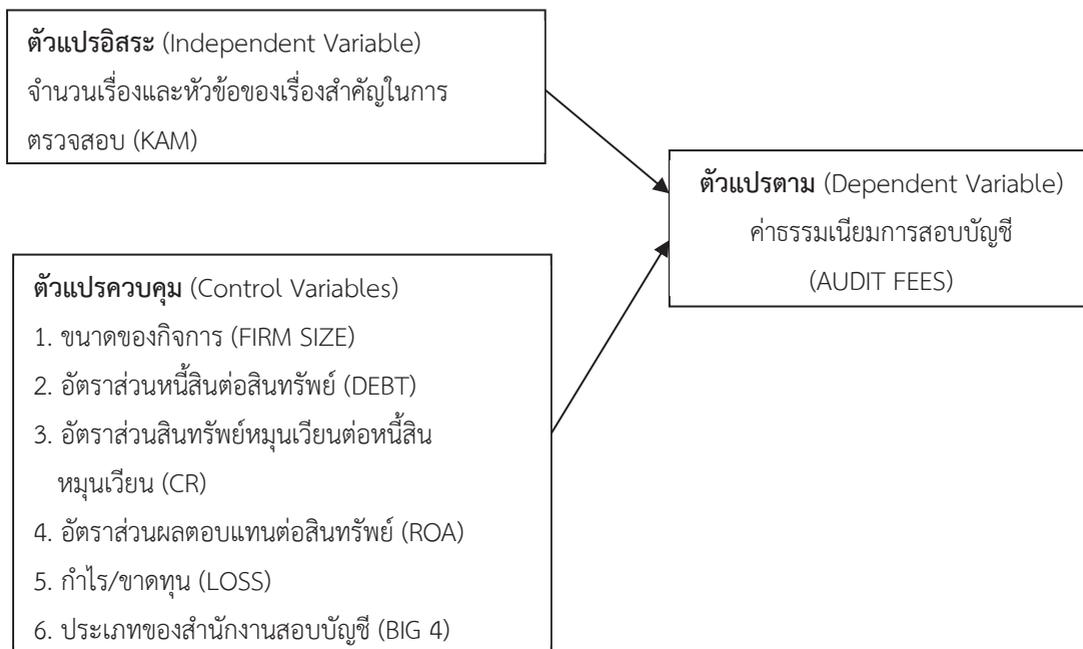
5. แนวคิดของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การกำหนดระดับค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชีของลูกค้ำที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกันอาจมีค่าธรรมเนียมที่ใกล้เคียงกัน แต่อาจแตกต่างกันด้วยสภาพแวดล้อม ความต้องการของลูกค้ำ คุณลักษณะของผู้บริหาร บุคลากรของลูกค้ำที่แตกต่างกัน เป็นต้น ดังนั้นการกำหนดระดับค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชีขั้นต่ำอาจไม่สะท้อนถึงการปฏิบัติงานและต้นทุนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามมาตราฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้องรวมถึงการกำหนดระดับค่าธรรมเนียมล่วงหน้าโดย

สัมพันธ์กับผลลัพธ์ของรายการหรือผลของบริการที่อาจทำให้เกิดอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระได้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2566) และจากงานวิจัยในอดีต Simunic (1980) กล่าวถึงลักษณะการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมนิยามการสอบบัญชีซึ่งจะกล่าวได้อีกอย่างว่าการกำหนดค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชีโดยอ้างอิงจากความเสี่ยงของงานเกิดจากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีเพื่อวางแผนการตรวจสอบบัญชี ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่าความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีมากผู้สอบบัญชีจะเพิ่มระดับการตรวจสอบบัญชีโดยการหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น ซึ่งจะทำให้ปริมาณงานและระยะเวลาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นและจะส่งผลทำให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้น นอกจากนี้ ยังมีปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลต่ออัตราค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของกิจการ ความซับซ้อนของกิจการลูกค้า ความเสี่ยงของกิจการลูกค้า ความสามารถในการทำอะไร และ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Niemi, 2004; นุปรณ์ หาญภูวดล, 2556)

6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง จากงานวิจัยในอดีต ได้แก่ Baatwah et al. (2022) ศึกษาเรื่องการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความแตกต่างในตลาดเกิดใหม่ ค่าธรรมเนียนิยามการตรวจสอบและรายงานความล่าช้า ผลวิจัยพบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกและสำคัญกับค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะขึ้นค่าธรรมเนียนิยามเพิ่มขึ้นหลังจากการดำเนินการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบประมาณร้อยละ 12 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของวาสนา มณีสาย และกุสุมา คำพิทักษ์ (2564) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญกับค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชี ได้แก่ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รวมไปถึง ทาริกา แยมชะมัง และคณะ (2565) ศึกษาเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและอิทธิพลที่มีต่อค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชีและอัตราผลตอบแทนผิดปกติสะสมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (mai) ผลการวิจัยพบว่า การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบและด้านลักษณะข้อมูลการเปิดเผยมีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ .05 แสดงให้เห็นว่า การเปิดเผยข้อมูลอาจเพิ่มต้นทุนที่เกิดขึ้นโดยผู้สอบบัญชีหากมีการตรวจพบข้อมูลที่ผิดพลาดหรือฉ้อโกงทางบัญชีในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้นส่งผลให้ค่าธรรมเนียนิยามการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น นอกจากนี้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่กิจการต้องเผชิญความเสี่ยงสูงผู้สอบบัญชีได้รับผลตอบแทนสูงตามไปด้วย ตลอดจนสอดคล้องกับ ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2558) กล่าวว่า ผู้สอบบัญชี

ต่อระมัดระวังมากขึ้นในการปฏิบัติงานทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และผู้สอบบัญชีเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมาก ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชียังมีมูลค่าสูง

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ผู้วิจัยได้พัฒนากรอบแนวคิดการวิจัย และสมมติฐาน ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

H1: เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้รูปแบบการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) เพื่อต้องการหาความสัมพันธ์เชิงเหตุและผลของตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย ดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 67 บริษัท โดยเก็บข้อมูลตั้งแต่ พ.ศ. 2563 - 2565 จำนวนทั้งสิ้น 201 firm-year (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2566)

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้คือ การคำนวณทางสถิติเพื่อใช้วัดความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ตัวแปรอิสระที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี ซึ่งวัดจากจำนวนเรื่องและหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ตัวแปรตามที่ใช้ในการวิเคราะห์คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี วัดจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมสอบบัญชีตัวแปรควบคุมที่ใช้ในการวิเคราะห์คือ ขนาดของกิจการ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ผลกำไรขาดทุน และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยใช้แบบบันทึกข้อมูลที่ผู้วิจัยสร้างจากโปรแกรมสำเร็จรูปรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีและรายงานประจำปี

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ตั้งแต่ปี 2563-2565 โดยแหล่งที่เก็บข้อมูลดังนี้

1. ข้อมูลจากรายงานประจำปี (Annual Report) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในเว็บไซต์ของบริษัท

2. แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีและรายงานประจำปี (แบบ 56-1 one report) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) และเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (www.sec.or.th) และเว็บไซต์ของบริษัท

3. เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้องเพื่อการสืบค้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรต่าง ๆ ที่ศึกษา

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ได้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติด้วยการวิเคราะห์หาค่าทางสถิติโดยกำหนด ระดับค่าความเชื่อมั่นที่ร้อยละ 95 มีระดับนัยสำคัญที่ระดับ .05 เป็นเกณฑ์ในการยอมรับหรือปฏิเสธสมมติฐานในการวิจัย โดยแบ่งการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

1. การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เช่น ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ค่าสูงที่สุด (Maximum) และ ค่าน้อยที่สุด (Minimum) เพื่ออธิบายหรือบรรยายผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเบื้องต้นเพื่อให้ทราบลักษณะโดยทั่วไปของตัวแปร

2. สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) เป็นการนำข้อมูลทุติยภูมิของตัวแปรมาวิเคราะห์ด้วยเครื่องมือเพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่กำหนด โดยใช้โปรแกรมทางสถิติสำเร็จรูปเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์

ในการหาค่าทางสถิติที่เกี่ยวข้อง ในการศึกษาครั้งนี้ใช้สถิติการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

โดยสมการที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐานของการหาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร ดังนี้

$$\text{Auditfees} = b_0 + b_1\text{KAM}_{ij} + b_2\text{FIRM SIZE}_{ij} + b_3\text{DEBT}_{ij} + b_4\text{CR}_{ij} + b_5\text{ROA}_{ij} + b_6\text{LOSS}_{ij} + b_7\text{Big4}_{ij} + e$$

โดยที่

KAM คือ จำนวนเรื่องหรือหัวข้อของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกระบุโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการให้ความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งจะระบุเป็นเรื่อง ๆ จึงใช้การนับจำนวนเรื่องหรือหัวข้อของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

FIRM SIZE คือ ขนาดของกิจการวัดด้วยค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม

DEBT คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์วัดจากหนี้สินรวมหารสินทรัพย์รวม

CR คือ อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน วัดจากสินทรัพย์หมุนเวียนหารหนี้สินหมุนเวียน

ROA คือ อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ วัดจาก ผลตอบแทนหารสินทรัพย์รวม

LOSS คือ กำไร/ขาดทุน วัดจาก ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน วัดจากตัวแปรหุ่นถ้าบริษัท มีผลขาดทุนให้ 1 ถ้าไม่ใช่ให้ 0

BIG 4 คือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี วัดจาก ตัวแปรหุ่นถ้าบริษัทถูกสอบบัญชีด้วย สำนักงานสอบบัญชี big4 ให้ 1 ถ้าไม่ใช่ให้ 0

AUDIT FEES คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี วัดด้วย ค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมสอบบัญชี

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง เรื่องความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร ดังนี้

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่ามากที่สุด ค่าน้อยที่สุดของข้อมูลทั่วไปของตัวอย่าง

ตัวแปร	\bar{x}	S.D.	Max	Min
เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี	1.920	.873	7.000	.000
ขนาดกิจการ	9.648	.618	11.220	7.020
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม	.510	.665	5.250	.000
อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	2.585	5.782	73.760	.030
อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม	.098	.206	1.780	-.820
กำไร/ขาดทุน	.094	.366	1.000	.000
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	.850	.357	1.000	.000
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	6.473	.262	7.540	5.950

จากตารางที่ 1 พบว่า เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย 1.920 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .873 ขนาดของกิจการ มีค่าเฉลี่ย 9.648 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .618 อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ มีค่าเฉลี่ย .510 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .665 อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน มีค่าเฉลี่ย 2.585 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 5.782 อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ มีค่าเฉลี่ย .098 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .206 กำไร/ขาดทุน มีค่าเฉลี่ย .094 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .366 ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ย .850 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .357 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย 6.473 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน .262

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient)

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละตัวด้วยตารางเมตริกสหสัมพันธ์ ด้วยวิธี Pearson Correlation

	เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี	ขนาดกิจการ	อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม	อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม	กำไร/ขาดทุน	ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี	1.000							
ขนาดกิจการ	-.154	1.000						

	เรื่อง สำคัญใน การสอบ บัญชี	ขนาด กิจการ	อัตราส่วน หนี้สินต่อ สินทรัพย์ รวม	อัตราส่วน เงินทุน หมุนเวียน	อัตรา ผลตอบแทนต่อ สินทรัพย์รวม	กำไร/ ขาดทุน	ประเภท สำนักงาน สอบบัญชี	ค่าธรรมเนียม การสอบ บัญชี
อัตราส่วนหนี้สิน ต่อสินทรัพย์รวม	.093	-.106	1.000					
อัตราส่วนเงินทุน หมุนเวียน	-.031	-.088	-.155*	1.000				
อัตรา ผลตอบแทนต่อ สินทรัพย์รวม	.149*	-.122	.366**	-.008	1.000			
กำไร/ขาดทุน	-.024	.091	.003	-.084	.314**	1.000		
ประเภท สำนักงานสอบ บัญชี	-.038	.151*	.007	-.258**	.057	.276**	1.000	
ค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี	.240**	.252**	.178*	-.198**	.094	.063	.193*	1

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตารางที่ 2 พบว่า ไม่มีตัวแปรคู่ใดมีปัญหาความสัมพันธ์กันสูง เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรทุกคู่มีค่าระหว่าง $-0.155 - 0.366$ โดยตัวแปรคู่ที่มีความสัมพันธ์กันมากที่สุด คือ อัตราส่วนหนี้สินส่วนสินทรัพย์ และอัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $(r) = 0.366$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในระดับต่ำ และมีตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน ได้แก่ ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์กับกำไร/ขาดทุน โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.314$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำ กำไร/ขาดทุนกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.276$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก ขนาดของกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.252$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก เรื่องสำคัญในการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยจะมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.240$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก ประเภทของสำนักงานสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.193$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก อัตราส่วนหนี้สินส่วนสินทรัพย์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.178$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก เรื่องสำคัญในการสอบบัญชีกับผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ $= 0.149$ ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก ขนาดของ

กิจการกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยมีความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ = .151 ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก ส่วนตัวแปรที่มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์กับอัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน โดยมีความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ = -.155 ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนกับค่าธรรมเนียมการสอบ โดยมีความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ = -.198 ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนกับประเภทของสำนักงานสอบบัญชี โดยมีความสัมพันธ์สหสัมพันธ์ = -.258 ซึ่งมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำมาก

หลังจากทดสอบข้อตกลงตามเงื่อนไขของการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ด้วยวิธี Multiple Regression ผลการศึกษาดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยใช้สถิติการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	p-value
ค่าคงที่ (Constant)	5.056	.280		18.068	.000*
เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี	.080	.020	.267	4.080	.000*
ขนาดกิจการ	-.121	.028	.284	4.288	.000*
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม	.062	.028	.156	2.214	.028*
อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน	-.005	.003	-.107	-1.590	.113
อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม	-.035	.094	.027	.366	.715
กำไร/ขาดทุน	-.008	.051	-.011	-.158	.874
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	.098	.051	.133	1.928	.055

$R = .461$ $R^2 = .212$ $R^2 \text{ adj.} = .184$ $df = 7$ $F = 7.429$ $SE_{\text{est}} = .237$ $p\text{-value} = .000^*$

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตารางที่ 3 พบว่า เรื่องสำคัญในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานการวิจัย โดยเรื่องสำคัญในการสอบบัญชีสามารถอธิบายความแปรปรวนรวมของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ได้ร้อยละ 18.4 ($F = 7.429$ และ $p\text{-value} = .000$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 และมีค่าคลาดเคลื่อนในการทำนาย เท่ากับ .237 เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์แต่ละตัวแปร พบว่า เรื่องสำคัญในการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Beta

= .267, .284, .156 ตามลำดับ) แต่ อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ กำไร/ขาดทุน ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษา พบว่า เรื่องสำคัญในการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 แสดงให้เห็นว่าการที่ผู้สอบบัญชีระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีมีผลทำให้การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น สอดคล้องกับ วาสนา มณีสาย และกุสุมา ดาพิทักษ์ (2564) ศึกษาเรื่องปัจจัยด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งพบว่าบริษัทที่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าจะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงกว่าจากความเสี่งของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น และ สอดคล้องกับ Baatwah et al. (2022) ศึกษาเรื่องการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความแตกต่างในตลาดเกิดใหม่ในเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและรายงานความล่าช้า ผลวิจัยพบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลกระทบต่อ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แต่ลดความล่าช้าของรายงานการตรวจสอบลงอย่างมาก และได้มีการวิเคราะห์เพิ่มเติมแสดงให้เห็นว่าความเสี่งในระดับองค์กรของเรื่องสำคัญในการสอบบัญชีสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น แต่ความล่าช้าในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีสั้นลง นั่นก็หมายถึงว่า เรื่องสำคัญในการสอบบัญชีส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นและยังทำให้การตรวจสอบใช้ระยะเวลาที่สั้นลง สิ่งที่น่าสนใจคือมีการสังเกตว่าการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการสอบบัญชียิ่งเข้มข้นมากและส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมที่สูงขึ้นและการตรวจสอบคุณภาพสูง แม้ว่าผู้ตรวจสอบจะออกรายงานในเวลาอันสั้นก็ตาม รวมถึง Zeng et al., (2021) Li, Hay & Lau (2019) Zhang & Shailer (2021) ที่พบว่าค่าธรรมเนียมการตรวจสอบเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญตามมาจากการกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยรวมแล้ว การค้นพบชี้ให้เห็นว่าค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชีเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการดำเนินการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในตลาดเกิดใหม่ ในขณะที่เดียวกันในงานวิจัยในอดีต Lifschutz, Jacobi & Feldshetein (2010) สุรัตน์ ยาสีทธิ, (2557) อีร์วรา สุตถันวิบูลย์ และสร้อยบุปผา สาตร์มูล, (2562) ศึกษาเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งจะกล่าวได้อีกอย่างว่า การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยอ้างอิงจากความเสี่ง เกิดจากการประเมินความเสี่งของผู้สอบบัญชีในขั้นตอนการประเมินความเสี่งในการสอบบัญชีเพื่อวางแผนการตรวจสอบบัญชี ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่าความเสี่งในการตรวจสอบบัญชีมากกว่าผู้สอบบัญชีจะเพิ่มระดับการ

ตรวจสอบบัญชีโดยต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่มากขึ้น ซึ่งจะทำให้ปริมาณงานและระยะเวลาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นและจะส่งผลทำให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้นเป็นไปตามงานวิจัยของ Simunic (1980) เรื่องทฤษฎีของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามนอกจากความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ในการประเมินค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีแล้วยังมีความต้องการของลูกค้าที่มากกว่ามาตรฐานการปฏิบัติ

นอกจากนั้น ยังพบว่า ขนาดของกิจการ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ .05 ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของการกำหนดค่าสอบบัญชี คือ ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ (Firm Size) โดยทั่วไปแล้วการกำหนดค่าสอบบัญชีจะพิจารณาจากปริมาณงานที่ตรวจสอบหรืออีกนัยหนึ่งคือ การที่กิจการมีขนาดใหญ่ ปริมาณของสินทรัพย์ที่มากก็จะส่งผลให้ปริมาณงานที่ตรวจสอบก็จะมีมากขึ้น (นุปรกรณ์ หาญภูวดล, 2556) รวมถึงงานวิจัยของปาวีณี สุดใจ (2561) พบว่า ขนาดของกิจการ และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าขนาดของกิจการและความเสี่ยงในการดำเนินงานของกิจการที่มากขึ้นมีผลต่อการพิจารณาค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงขึ้นและมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี

ส่วนอัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน อัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ กำไร/ขาดทุน และ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของปาวีณี สุดใจ (2561) พบว่า อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นไปตามงานวิจัยของ วฤตดา พิพัฒน์กุล (2562) พบว่าความสามารถในการทำกำไรของบริษัท (ROA, ROE) ไม่มีอิทธิพลต่อการกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และได้กล่าวว่าบริษัทที่รายงานผลกำไรที่อยู่ในระดับสูงต้องมีการตรวจสอบอย่างเข้มงวดในรายการที่เกี่ยวข้องกันทั้งรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น รวมถึงการตรวจสอบในรายละเอียดเพิ่มเติมนำมาซึ่งรายการค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นโดยปกติ รวมถึงงานวิจัยของวิรัชฎยา โพธิสิทธิ์ (2561) พบว่า ผลการดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องมาจากไม่ว่ากิจการที่ได้รับการตรวจสอบจะมีผลการดำเนินงานขาดทุนหรือกำไร การดำเนินงานตรวจสอบบัญชีก็จะดำเนินงานตามกระบวนการการตรวจสอบและทำการตรวจสอบทุกอย่างอย่างครอบคลุมและเพียงพอต่อการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี

ข้อเสนอแนะ

1. การนำผลวิจัยไปใช้

1.1 ในงานวิจัยครั้งนี้ศึกษาจำนวนและหัวข้อเรื่องสำคัญที่ตรวจสอบ และพบว่าในรายงานของผู้สอบบัญชีรับรองคุณภาพมีจำนวนและหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ ที่ตรวจสอบพบในแต่ละบริษัท ซึ่งทำ

ให้ผู้วิจัยได้รับทราบเรื่องที่สำคัญที่จะส่งผลกระทบต่อการทำงานของกิจการหรือเป็นประเด็นสำคัญต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษางบการเงินของบริษัท

1.2 ในงานวิจัยครั้งนี้ นักลงทุนที่กำลังลงทุนอยู่ในอุตสาหกรรมดังกล่าว หรือนักลงทุนที่กำลังต้องการลงทุนในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถนำผลวิจัยไปศึกษาเพื่อทราบถึงเรื่องสำคัญในการสอบบัญชี ประเด็นต่าง ๆ ในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และปัจจัยตัวอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อตรวจสอบบัญชีที่จะส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น

2. ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในครั้งถัดไป

2.1 ควรพิจารณาขยายช่วงระยะเวลาในการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อพิสูจน์ความสอดคล้องและความแตกต่างของช่วงระยะเวลาที่ศึกษา

2.2 ควรพิจารณาศึกษาอุตสาหกรรมเกษตรและอาหารเปรียบเทียบกับอุตสาหกรรมอื่นที่อาจทำให้พบความสัมพันธ์ที่ชัดเจนมากขึ้นและตัวแปรที่ไม่พบความสัมพันธ์ในงานวิจัยครั้งนี้อาจพบความสัมพันธ์ได้ในอุตสาหกรรมอื่นมากกว่า

2.3 ควรพิจารณาศึกษาตัวแปรอิสระเพิ่มเติมมาวิเคราะห์ เช่น การกำกับดูแลกิจการ คุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี คุณภาพกำไร อัตราส่วนต่าง ๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันนอกเหนือจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีในครั้งนี้

เอกสารอ้างอิง

กัญฐณัฐกรณ์ แก้วบุญมา และคณะ (2564). คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารมหาวิทยาลัยคริสเตียน, 27(2), 17-30.

เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย ศิลปพร ศรีจันทเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบบอกระไร. วารสารวิชาชีพบัญชี, 15(45), 5-25.

จันทร์เพ็ญ ชงไชย (2551). ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

จอมใจ แคมเพชร (2564). Communication Value of Companies Listed on Market for Alternative Investment. วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนครพนม, 11(1), 28-42.

- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่, **วารสารวิชาชีพบัญชี**, 11(32), 26 - 44.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2566). **หุ้นกลุ่มอุตสาหกรรมอาหารไทย ที่เติบโตไกลระดับโลก**. สืบค้นเมื่อ 14 สิงหาคม 2566 จาก <https://www.setinvestnow.com/th/knowledge/article/332-investnow-food-sector>.
- ธีร์วรา สุตันทวีบูลย์ และสร้อยบุปผา สาตร์มูล. (2562) กระบวนการตัดสินใจรับงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย. **วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี**, 8(1), 11-22.
- ทาริกา แยมขะมัง และคณะ (2565). ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและอิทธิพลที่มีต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและอัตราผลตอบแทนผิดปกติสะสมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (mai). **วารสารการจัดการและการพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี**, 9(1), 123-139.
- นุปกรณ์ หาญภูวดล. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกิจการและคุณลักษณะงานตรวจสอบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี. **วารสารมหาวิทยาลัยราชภัฏลำปาง**, 2(1), 96-106.
- นฤนาถ ศรภัยวานิช และคณะ (2555). ความสัมพันธ์ระหว่างการสื่อสารระหว่างบุคคล การรับรู้ถึงคุณภาพการสอบบัญชีและการใช้บริการสอบบัญชีของผู้ประกอบกรวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศไทย. **วารสารวิทยาลัยการจัดการและสารสนเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร**, 7(2), 49-58.
- ประภาศรี จำเนียรเวทย์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2559). คุณภาพของงบการเงินภาครัฐกับการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ใน **รัชนิพร พุคยาภรณ์ พุกกะมาน (บรรณาธิการ), การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติมหาวิทยาลัยศรีปทุม ครั้งที่ 11 (975-984)**. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ปริญ เตชะมวลไวยวิทย์. (2560). รู้จัก KAM. **รู้ทันลงทุน หนังสือพิมพ์โพสต์ทูเดย์ ฉบับวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2560**, สืบค้นเมื่อ 22 สิงหาคม 2566 จาก <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2560/ac-post-25600210-KAM.pdf>.
- ปาวีณี สุดใจ. (2561). ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET100. การศึกษาค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- ภัชรพรรณ กรรโณ (2561). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. **วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีปทุม**

- วรกานต์ สิงโต และดารณี เอื้อชนะจิต. (2562). **เรื่องความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับอัตราส่วนทางการเงินของกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาวิทาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- วฤตดา พิพัฒน์กุล. (2562). **ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.** วิทยานิพนธ์ปริญญา ดุษฎีบัณฑิต มหาวิทาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- วัลย์พร สวัสดิ์มงคล. (2552). **ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทในกลุ่ม SET100 ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** การค้นคว้าแบบอิสระบัณฑิต มหาวิทาลัยเกษตรศาสตร์
- วาสนา มณีสาย และกุสุมา คำพิทักษ์ (2564). **ปัจจัยด้านลูกค้าและปัจจัยด้านผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** วารสารวิชาการวิทาลัยสันตพล, 7(2), 53-61.
- วิรัชธยา โพลีสิทธิ์. (2561). **ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปี 2560.** การค้นคว้าแบบอิสระบัณฑิต มหาวิทาลัยหอการค้าไทย.
- ศदानันท์ ถาวรพจน์. (2564). **ผลกระทบของทักษะทางวิชาชีพที่มีต่อการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.** วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาวิทาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). **มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.** สืบค้นเมื่อ 10 สิงหาคม 2566 จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/4x9uV7CGE1.pdf>.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2566). **Audit Quality Focus: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี.** สืบค้นเมื่อ 22 สิงหาคม 2566 จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/IVYVS8rxRb.pdf>.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงค์. (2557). **ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ไ้รายงาน.** จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 36(141), 36-54.
- สุรัตน์ ยาลิสิทธิ์. (2557). **ปัญหาและอุปสรรคของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาคเหนือเกี่ยวกับการปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชี.** วิทยานิพนธ์บัณฑิต มหาวิทาลัยเชียงใหม่.
- Baatwah, S. R. et.al. (2022). **Does KAM Disclosure Make a Difference in Emerging Markets? An Investigation into Audit Fees and Report Lag.** In *International Journal of Emerging Markets*, 74(1), 40-61.
- Barnard, C. I. (1966). **Organization and Management.** Cambridge Mass: Harvard University Press.

- Boonyanet, W. & Promsen, W. (2019). Key Audit Matters: Just Little Informative Value to Investors in Emerging Markets?. **Creative Business and Sustainability Journal**, 41(1), 153–183.
- Freeman, R. & Reed, D. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. **California Management Review**, 25(1), 29-61.
- Hogan, C. E. & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies. **Contemporary Accounting Research**, 25(1), 219-242.
- Kinney, W. & Libby, R. (2002) Discussion of: The Relation between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Management. **The Accounting Review**, 77(1), 107-114.
- Li, H., Hay, D. & Lau, D. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor's Report, **Pacific Accounting Review**, 31(1), 110-132.
- Lifschutz S., Jacobi A. & Feldshtein S. (2010). Corporate Governance Characteristics and External Audit Fees: A Study of Large Public Companies in Israel. **International Journal of Business and Management**, 5(3), 109-116.
- Niemi, L. (2004). Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms. **Journal European Accounting Review**, 3(3), 541-560.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. **Journal of Accounting Research**, 18(1), 161-190.
- Zeng, Y. et al. (2021). Key Audit Matters Reports in China: their Descriptions and Implications of Audit Quality. **Accounting Horizons**, 35(2), 167-192.
- Zhang, P. F. & Shailer, G. (2021). Changes in Audit Effort and Changes in Auditors' Disclosures of Risks of Material Misstatement. **The British Accounting Review**, 53(3), 253-296.