

T

The Use of Non-audit Services of Thai Listed Companies

Sumintorn Baotham^{1,*}

Abstract

This research aims to study the volume and types of non-audit services used by the Thai listed companies. The sample of this research was the companies listed on the Stock Exchange of Thailand with non-audit services. In addition, they should disclose the non-audit services from 2013 to 2015. The tool used for collecting data is a self-checklist survey summary which is created by the researcher. The information is disclosed in the annual reports and Annual Registration Statements (Form 56-1) for the years 2013-2015. The study indicated that 31% or 120 companies from 388 companies disclose the non-audit services. The groups with the most non-audit services were Real estate and construction, Industrial and Financial Groups. It also found that non-audit fees for each company were not disclosed in the same format. Information from this research is recommended to the regulatory authorities. Listed companies should disclose their non-audit fees in the same pattern in order that the data can be compared and analyzed in depth. The information should also be provided to the Audit Committee for consideration of the appropriateness and impact of the auditor's performance.

Keywords: the use of non-audit service, Thai listed companies

¹ Department of Business Administration, Faculty of Industrial and Technology Rajamangala University of Technology Isan, Sakonnakhon Campus

* Corresponding author. E-mail: sumintorn@hotmail.com

ก

การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย

สุมินทร เบ้าธรรม^{1,*}

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาจำนวนและประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีและมีการเปิดเผยการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556-2558 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสรุปประเภทของบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ซึ่งเป็นแบบสำรวจรายการด้วยตัวเองที่ผู้ศึกษาได้สร้างขึ้น ทำการรวบรวมมาจากข้อมูลที่เปิดเผยไว้ในรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ณ วันสิ้นปี 2556-2558 ผลการศึกษาพบว่า ในจำนวนทั้งสิ้น 388 บริษัท มีจำนวนบริษัทที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีทั้งสิ้น 120 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31 โดยกลุ่มที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีมากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง รองลงมา คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ นอกจากนี้ ยังพบว่า การเปิดเผยข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละบริษัทไม่ได้เปิดเผยในรูปแบบเดียวกัน สารสนเทศที่ได้จากการวิจัย จะเป็นข้อเสนอแนะแก่หน่วยงานกำกับดูแล ควรกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนฯ เปิดเผยค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ที่เป็นรูปแบบเดียวกัน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่สามารถเปรียบเทียบและวิเคราะห์ข้อมูลในเชิงลึกต่อไปได้ รวมถึงเป็นข้อมูลให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาให้ความเห็น ถึงความเหมาะสมและผลกระทบที่เกิดขึ้นในการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: การใช้งานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

¹ สาขาบริหารธุรกิจ คณะอุตสาหกรรมและเทคโนโลยี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี วิทยาเขตตลิ่งชัน

* Corresponding author. E-mail: sumintorn@hotmail.com

ความสำคัญของปัญหา

การบริการของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี แบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ได้แก่ 1) **งานสอบบัญชี** ถือเป็นบริการหลักของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญตามแม่บทในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ทั้งนี้ สามารถนำไปใช้กับการตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบ หรือบัญชี หรือรายงานในงบการเงิน และ 2) **งานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี** เกี่ยวข้องกับการควบรวมบริษัท การให้คำปรึกษาทางภาษี การปฏิบัติงานตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน การรวบรวมข้อมูล เป็นต้น

โดยที่ตามแบบ 56-1 และรายงานประจำปี กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยค่าตอบแทนของผู้สอบบัญชี ทั้งประเภทค่าสอบบัญชี (Audit fee) และประเภทค่าบริการอื่น (Non-audit fee) เพื่อเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้ถือหุ้นอย่างครบถ้วนและชัดเจน รวมถึงเพื่อแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของอัตราค่าบริการระหว่างค่าสอบบัญชีกับค่าบริการอื่น หากค่าบริการอื่นมีจำนวนมากกว่าค่าสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ อาจต้องระมัดระวังเรื่อง “ความเป็นอิสระ” ของการสอบบัญชี

ทั้งนี้ จากผลการสำรวจรายงานการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียนปี 2557 พบว่า ร้อยละ 67 เปิดเผยค่าบริการอื่น (Non-audit fee) ขณะที่ร้อยละ 33 ไม่เปิดเผยข้อมูลใดๆ ซึ่งในจำนวนนี้พอจะอนุมานได้ว่า ในปีที่ผ่านมา ไม่มีการใช้บริการอื่น

จากผู้สอบบัญชี หรือมีแต่ไม่ได้เปิดเผยว่ามี ซึ่งหากไม่มี ก็ต้องเปิดเผยให้ทราบด้วยว่า ไม่มีค่าบริการอื่น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2558)

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาการเปิดเผยจำนวนและประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระยะ 3 ปี ย้อนหลัง คือ ปี 2556 ถึง 2558 เพื่อตรวจสอบจำนวนและประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีที่มีอยู่ในบริษัทที่จดทะเบียนฯ โดย ข้อมูลดังกล่าวจะเป็นข้อมูลสารสนเทศเพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบได้ให้ความเห็นการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสม และผลกระทบที่เกิดขึ้นในการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

วัตถุประสงค์

- 1) เพื่อศึกษาจำนวนการเปิดเผยข้อมูลการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- 2) เพื่อศึกษาประเภทของการเปิดเผยข้อมูลการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

ได้ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นประโยชน์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบในการให้ความเห็นการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชี เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสม และผลกระทบที่เกิดขึ้นในการทำหน้าที่ของผู้สอบบัญชี

นิยามศัพท์

- 1) การบริการอื่น หมายถึง งานบริการอื่นที่ไม่ใช่

งานสอบบัญชีที่นอกเหนือจากงานสอบบัญชี ประกอบด้วยงานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ งานด้านภาษีอากร และงานบริการอื่น ๆ เช่น งานบริการตรวจสอบกรณีพิเศษ งานบริการตรวจสอบสถานะบริษัท เป็นต้น

2) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หมายถึง บริษัทที่จดทะเบียน ตามข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการรับและเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน

เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1) ประเภทของการบริการของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2559) ได้แบ่งประเภทของการบริการของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

1.1 บริการให้ความเชื่อมั่น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินสิ่งที่พิจารณาโดยเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ เพื่อแสดงข้อสรุปเกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่นของสิ่งนั้น ซึ่งเป็นประโยชน์ในการใช้งานของบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง (ผู้ใช้รายงาน) การปฏิบัติตามเพื่อให้ความเชื่อมั่นนี้ ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของสิ่งที่พิจารณา เพื่อลดความเสี่ยงของข้อมูล โดยประเมินว่าสิ่งที่พิจารณาอยู่นั้น (เช่น รายงานทางการเงิน) ได้จัดทำขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด (เช่น มาตรฐานรายงานทางการเงิน) หรือไม่ บริการให้ความเชื่อมั่น แบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อย ดังนี้

ก. บริการที่ต้องการพิสูจน์ ได้แก่ การตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน และการ

บริการพิสูจน์ความจริงอื่น เช่น การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับอนาคต การประเมินประสิทธิภาพหรือความน่าเชื่อถือของระบบการควบคุมภายใน การสอบทานรายงานเชิงบูรณาการ การประเมินความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ การสอบทานประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต การสอบทานการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับต่าง ๆ เป็นต้น

ข. บริการที่ไม่ได้พิสูจน์ความเป็นจริง ได้แก่ บริการให้คำปรึกษา การจัดการ บริการให้ความเชื่อมั่นอื่น เช่น บริการมาตรฐานการปฏิบัติงานธุรกิจ บริการรับรอง มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ISO 9000 บริการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมประจำปี เป็นต้น

1.2 บริการที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น เป็นงานบริการของผู้สอบบัญชีที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นใด ๆ แก่ผู้ใช้บริการ เช่น

ก. บริการงานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน สำนักงานสอบบัญชีอาจให้บริการงานที่ปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันระหว่างกิจการ (ผู้ว่าจ้าง) กับผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์ของงานขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้าหรือกิจการหรือผู้ว่าจ้างกำหนด ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์เฉพาะ

ข. บริการงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่น สำนักงานสอบบัญชีอาจให้บริการงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่น วัตถุประสงค์ของงาน เพื่อให้ข้อมูลอยู่ในรูปแบบที่กิจการหรือผู้ใช้บริการเข้าใจง่ายและนำไปใช้งานได้ เป็นการจัดทำข้อมูลทางการเงินสำหรับใช้ภายในกิจการหรือใช้ภายนอกกิจการ เช่น การรายงานข้อเท็จจริงตามแนวปฏิบัติงานที่กำหนดโดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน หรือการรายงานทางการเงินสำหรับหน่วยงานที่ให้เงินทุนเพื่อสนับสนุนช่วยเหลือ

ค. บริการจัดทำบัญชีและการบัญชี สำนักงานบัญชีอาจให้บริการที่หลากหลายในการจัดทำบัญชีตามความต้องการของลูกค้า ตั้งแต่การบันทึกรายการในสมุดบัญชีไปจนถึงการจัดทำงบการเงิน อย่างไรก็ตาม สำนักงานบัญชีไม่สามารถให้บริการสอบทานและตรวจสอบงบการเงินของลูกค้ารายที่ตนจัดทำบัญชีได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรักษาความเป็นกลางและความเป็นอิสระตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

ง. บริการภาษีอากร สำนักงานสอบบัญชีอาจให้บริการสอบทานข้อมูลในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และยังสามารรถให้บริการวางแผนภาษี รวมถึงภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) ข้อแตกต่างของงานสอบบัญชีและการใช้ บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2559) ได้อธิบายข้อแตกต่างของงานสอบบัญชีและงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ดังนี้

ก. งานสอบบัญชี เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า ได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญตามแม่บทในรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ทั้งนี้ หมายความว่ารวมถึง การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่ง และการตรวจสอบเฉพาะส่วนประกอบหรือบัญชีหรือรายการในงบการเงิน และงานการรายงานต่องบการเงินอย่างย่อ

ข. งานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ได้แก่ การสอบทาน การปฏิบัติตามวิธีการที่ตกลงกัน การรวบรวมข้อมูล การตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์

เฉพาะ และการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องอนาคต

โดยที่ข้อแตกต่างระหว่างงานสอบบัญชีและงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ได้แก่ ระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้จากงานบริการและรายงานที่ออกให้กับผู้ใช้บริการ กล่าวคือ การตรวจสอบให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงว่าข้อมูลที่ตรวจสอบไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจะประเมินหลักฐานที่รวบรวมจากการปฏิบัติตามตรวจสอบ และให้ข้อสรุปเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็น

จากการศึกษาประเภทของการบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี งานวิจัยนี้ จึงแบ่งการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีออกเป็น 3 กลุ่มใหญ่ ได้แก่ 1) งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ 2) งานด้านภาษีอากร และ 3) งานอื่น ๆ โดยรายละเอียดย่อยของแต่ละประเภท ได้แสดงไว้ในตารางที่ 2

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Craswell (2003) ได้ทำการศึกษาการบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีทำให้เกิดการพ้องปรนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอิสระเสียหรือไม่ โดยทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีกับความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ผลการวิจัย พบว่า ความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี นั่นแสดงให้เห็นว่า การบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีไม่ได้ส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีพ้องปรนความเป็นอิสระของตนเอง

Zhang, Hay, และ Halm (2016) ได้ทำการศึกษาการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีกับความ

เป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในประเทศนอร์เวย์ ผลการศึกษาพบว่า การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีในประเทศนอร์เวย์ สูญเสียความเป็นอิสระในการสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Hay, Knechel, และ Li (2006) ที่ได้ทำตรวจสอบงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งผลการศึกษาพบว่า การให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีในประเทศนิวซีแลนด์สูญเสียความเป็นอิสระในการสอบบัญชี เช่นกัน

พชร พยับบรรณางกูร (2558) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ผลการศึกษาพบว่า สัดส่วนของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างต่ำสุดและสูงสุดเท่ากับร้อยละ 0.17 และร้อยละ 90 ตามลำดับ อุตสาหกรรมที่มีค่าเฉลี่ยของสัดส่วนค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีสูงสุดคือ อุตสาหกรรมทรัพยากร จากการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุพิจารณาถึงค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมพบว่า ค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกับค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารที่เป็นตัวแทนของคุณภาพของรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีและมีการเปิดเผย

การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีต่อเนื่องกัน 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556-2558 ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม รวมจำนวนทั้งสิ้น 388 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2558)

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสรุปรูปภาพของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี โดยทำการรวบรวมมาจากข้อมูลที่เปิดเผยไว้ในรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ณ วันสิ้นปี 2556-2558 โดยเป็นแบบสำรวจรายการด้วยตัวเอง (Check list) ที่ผู้ศึกษาได้สร้างขึ้น

การเก็บรวบรวมข้อมูล

เก็บรวบรวมข้อมูลมาจากข้อมูลปฐมภูมิ คือ การรวบรวมเอกสารที่เผยแพร่จาก Website ของบริษัทต่าง ๆ อันประกอบไปด้วยรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) และข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) จากฐานข้อมูล SETSMART (SET Market Analysis and Reporting Tool) ที่ให้บริการโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

วิธีวิเคราะห์ข้อมูล

- 1) ศึกษาการแบ่งประเภทการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีจาก นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันเพชร (2559)
- 2) ศึกษาประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของแต่ละบริษัทในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม
- 3) นำข้อมูลที่ได้จากรายงานประจำปี และแบบ

แสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) มาทำการ Check list โดยใช้แบบสรุปรูปประเภทการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่ งานสอบบัญชี ที่ผู้ศึกษาได้สร้างขึ้น

4) วิเคราะห์การสรุปจำนวนและประเภทของการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละบริษัทที่มีและไม่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชีแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	จำนวนบริษัท แต่ละกลุ่ม อุตสาหกรรม ปี 2556-2558	บริษัทที่มี การใช้บริการอื่น ที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชี		บริษัทที่ไม่มี การใช้บริการอื่น ที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชี	
			จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
1.	ธุรกิจการเงิน	47	16	34	31	66
2.	ทรัพยากร	26	13	50	13	50
3.	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	66	24	36	42	64
4.	เทคโนโลยี	27	11	41	16	49
5.	บริการ	85	14	16	71	84
6.	สินค้าอุตสาหกรรม	78	22	28	56	72
7.	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	33	10	30	23	70
8.	สินค้าอุปโภคบริโภค	26	10	38	16	62
รวม		388	120	31	268	69

จากตารางที่ 1 แสดงจำนวนและร้อยละของการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชีของทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ปี 2556-2558 พบว่า ในจำนวนทั้งสิ้น 388 บริษัท มีบริษัทที่ไม่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชี จำนวน 268 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 69 และมีจำนวนบริษัทที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชี ทั้งสิ้น 120 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31 โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชีมากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

รองลงมา คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

ในตารางที่ 2 ผู้วิจัย ได้แบ่งการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่ในงานสอบบัญชีออกเป็น 3 กลุ่มใหญ่ ได้แก่ 1) งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ 2) งานด้านภาษีอากร และ 3) งานอื่น ๆ พร้อมแสดงรายละเอียดของแต่ละประเภท เพื่อให้ง่ายต่อการอธิบายในตารางที่ 3-6 ต่อไป

ตารางที่ 2 ประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี

<p>ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ ประกอบด้วย</p> <p>(1) งานบริการสัมมนามาตรฐานทางการบัญชี</p> <p>(2) งานบริการปรึกษาด้านธุรกิจ</p> <p>(3) งานบริการปรึกษาพัฒนานโยบายความเสี่ยง</p> <p>(4) งานบริการที่ปรึกษาด้านกฎหมาย</p> <p>(5) งานบริการที่ปรึกษาเกี่ยวกับบัญชี</p>	<p>ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ ประกอบด้วย</p> <p>(9) งานบริการตรวจสอบการด้อยค่าของ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์</p> <p>(10) งานบริการตรวจสอบรายการกับพันธมิตรทางการค้าที่เกี่ยวข้อง</p> <p>(11) งานบริการในการทำ Letter of comfort</p> <p>(12) งานบริการตรวจสอบกรณีพิเศษ</p> <p>(13) งานบริการตรวจสอบสถานะบริษัท</p> <p>(14) งานบริการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ</p> <p>(15) งานบริการตรวจสอบสังเกตการณ์ทำลายสินค้าคงเหลือ</p> <p>(16) งานบริการตรวจสอบลิขสิทธิ์</p>
<p>ประเภทที่ 2 งานด้านภาษีอากร ประกอบด้วย</p> <p>(6) งานบริการปรึกษาด้านภาษี</p> <p>(7) งานบริการตรวจสอบปฏิบัติตามภาษีนิติบุคคล</p> <p>(8) งานบริการตรวจสอบแบบขอใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน</p>	

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ประเภทการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	ประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี			
		ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษา หรือคำแนะนำ	ประเภทที่ 2 งานด้าน ภาษีอากร	ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ	รวม (%)
1.	ธุรกิจการเงิน	3	3	15	21 (15%)
2.	ทรัพยากร	2	4	11	17 (13%)
3.	อสังหาริมทรัพย์และ ก่อสร้าง	4	5	19	28 (21%)
4.	เทคโนโลยี	1	2	9	12 (9%)
5.	บริการ	1	2	11	14 (10)%
6.	สินค้าอุตสาหกรรม	5	-	16	21 (15%)
7.	เกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร	1	2	9	12 (9%)
8.	สินค้าอุปโภคบริโภค	2	-	9	11 (8%)
	รวม (%)	19 (14%)	18 (13%)	99 (73%)	136 (100%)

จากตารางที่ 3 สรุปผลการวิเคราะห์รายละเอียดของแต่ละประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมพบว่า **ทุกกลุ่มอุตสาหกรรมมีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี** โดยประเภทที่ 3 มีการใช้บริการมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 73 รองลงมาคือ ประเภทที่

1 และประเภท 2 ตามลำดับ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการประเภทที่ 3 มากที่สุด ได้แก่ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 21 รองลงมาคือกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

ตารางที่ 4 สรุปผลการวิเคราะห์การให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	การให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ					
		(1) งาน บริการ สัมมนา มาตรฐาน การบัญชี	(2) งาน บริการ ปรึกษา ด้านธุรกิจ	(3) งาน บริการ ปรึกษา พัฒนา นโยบาย ความเสี่ยง	(4) งาน บริการ ที่ปรึกษา ด้าน กฎหมาย	(5) งาน บริการ ที่ปรึกษา เกี่ยวกับ บัญชี	รวม (%)
1.	ธุรกิจการเงิน	-	2	-	-	1	3 (16%)
2.	ทรัพยากร	-	-	-	2	-	2(11%)
3.	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	-	-	-	4	-	4(21%)
4.	เทคโนโลยี	1	-	-	-	-	1(5%)
5.	บริการ	-	-	-	1	-	1(5%)
6.	สินค้าอุตสาหกรรม	-	-	-	3	2	5(26%)
7.	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	-	-	-	1	-	1(5%)
8.	สินค้าอุปโภคบริโภค	-	-	1	1	-	2(11%)
รวม (%)		1 (5%)	2 (11%)	1(5%)	12(63%)	3(16%)	19(100%)

จากตารางที่ 4 สรุปผลการวิเคราะห์รายละเอียดของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า (4) งานบริการที่ปรึกษาด้านกฎหมาย มีการใช้บริการมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 63 รองลงมาคือ (5) งานบริการที่ปรึกษาเกี่ยวกับ

บัญชี และ (2) งานบริการปรึกษาด้านธุรกิจ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 1 มากที่สุด คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 26 รองลงมาคือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

ตารางที่ 5 สรุปผลการวิเคราะห์การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 งานด้านภาษีอากร

ลำดับ	กลุ่มอุตสาหกรรม	การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 งานด้านภาษีอากร			
		(6) งานบริการ ปรึกษาด้าน ภาษี	(7) งานบริการตรวจ สอบ การปฏิบัติตาม ภาษีนิติบุคคล	(8) งานบริการตรวจ สอบแบบขอใช้ สิทธิประโยชน์ ทางภาษีฯ	รวม (%)
1.	ธุรกิจการเงิน	2	1	-	3(17%)
2.	ทรัพยากร	2	2	-	4(22%)
3.	อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	2	3	-	5(28%)
4.	เทคโนโลยี	1	1	-	2(11%)
5.	บริการ	-	-	2	2(11%)
6.	สินค้าอุตสาหกรรม	-	-	-	-
7.	เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	2	-	-	2(11%)
8.	สินค้าอุปโภคบริโภค	-	-	-	-
รวม (%)		9 (50%)	7 (39%)	2(11%)	18(100%)

จากตารางที่ 5 สรุปผลการวิเคราะห์รายละเอียดของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 งานด้านภาษีอากร ของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า (6) งานบริการปรึกษาด้านภาษี มีการใช้บริการมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 50 รองลงมา คือ (7) งานบริการตรวจสอบการปฏิบัติตามภาษีนิติบุคคล และ (8) งานบริการตรวจสอบแบบขอใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน โดย

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 มากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 28 รองลงมา คือ กลุ่มทรัพยากร และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ ส่วนกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมและกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค ไม่พบว่ามีใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2

ตารางที่ 6 สรุปผลการวิเคราะห์การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ

ลำดับ	กลุ่ม อุตสาหกรรม	การใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ								
		(9) งาน บริการ ตรวจสอบ การ ด้อยค่า	(10) งาน บริการ ตรวจสอบ รายการ กับพันธมิตร	(11) งาน บริการ ในการทำ Letter of comfort	(12) งาน บริการ ตรวจสอบ กรณี พิเศษ	(13) งาน บริการ ตรวจสอบ สถานะ บริษัท	(14) งาน บริการ ตรวจสอบ เพื่อวัตถุประสงค์ เฉพาะ	(15) งาน บริการ ตรวจสอบ สังเกต การณ์ ทำลาย สินค้า คง เหลือ	(16) งาน บริการ ตรวจสอบ ลิขสิทธิ์	รวม (%)
1.	ธุรกิจการเงิน	2	1	2	5	1	2	-	2	15 (15.1%)
2.	ทรัพยากร	3	-	1	5	2	-	-	-	11 (11.1%)
3.	อสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้าง	2	3	1	9	1	-	2	1	19 (19.2%)
4.	เทคโนโลยี	1	-	-	4	3	-	-	1	9 (9.1%)
5.	บริการ	3	2	-	2	-	2	-	2	11 (11.1%)
6.	สินค้า อุตสาหกรรม	-	-	-	3	8	4	-	1	16 (16.2%)
7.	เกษตรและ อุตสาหกรรม อาหาร	1	1	1	1	4	1	-	-	9 (9.1%)
8.	สินค้าอุปโภค บริโภค	1	-	-	2	3	1	1	1	9 (9.1%)
	รวม (%)	13 (13.1%)	7 (7.1%)	5 (5.1%)	31 (31.3%)	22 (22.2%)	10 (10.1%)	3 (3.0%)	8 (8.1%)	99 (100%)

จากตารางที่ 6 สรุปผลการวิเคราะห์รายละเอียดของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ ของแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า (12) งานบริการตรวจสอบกรณีพิเศษ มีการใช้บริการมากที่สุด คิดเป็นร้อยละ 31.3 รองลงมา คือ (13) งานบริการตรวจสอบสถานะบริษัท และ (9) งานบริการตรวจสอบการต่อคำขอที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามลำดับ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 มากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 19.2 รองลงมา คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาจำนวนและประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีและมีการเปิดเผยการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีต่อเนื่อง 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556-2558 เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลคือ แบบสรุปประเภทของการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ซึ่งเป็นแบบสำรวจรายการด้วยตัวเองที่ผู้ศึกษาได้สร้างขึ้น ทำการรวบรวมมาจากข้อมูลที่เปิดเผยไว้ในรายงานประจำปี และแบบแสดงรายการประจำปี (แบบ 56-1) ณ วันสิ้นปี 2556-2558 ผลการศึกษา พบว่า ในจำนวนทั้งสิ้น 388 บริษัท มีจำนวนบริษัทที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีทั้งสิ้น 120 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31 โดยกลุ่มที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีมากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง รองลงมาคือกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงินตามลำดับ

เมื่อพิจารณาการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 1 งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ ใน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า งานบริการที่ปรึกษาด้านกฎหมาย มีการใช้บริการมากที่สุด รองลงมา คือ งานบริการที่ปรึกษาเกี่ยวกับบัญชี และงานบริการปรึกษาด้านธุรกิจ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีบริการอื่นประเภทที่ 1 มากที่สุด คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม รองลงมาคือกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

เมื่อพิจารณาการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 งานด้านภาษีอากร ใน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า งานบริการปรึกษาด้านภาษี มีการใช้บริการมากที่สุด รองลงมา คือ งานบริการตรวจสอบการปฏิบัติตามภาษีนิติบุคคล และงานบริการตรวจสอบแบบขอใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บริษัทได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2 มากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง รองลงมา คือ กลุ่มทรัพยากร และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ ส่วนกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมและกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภค ไม่พบว่า มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2

เมื่อพิจารณาการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 งานอื่น ๆ ใน 8 กลุ่มอุตสาหกรรม พบว่า งานบริการตรวจสอบกรณีพิเศษ มีการใช้บริการมากที่สุด รองลงมา คือ งานบริการตรวจสอบสถานะบริษัท และงานบริการตรวจสอบการต่อคำขอที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ตามลำดับ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 3 มากที่สุด คือ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง รองลงมา คือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มธุรกิจการเงิน ตามลำดับ

ข้อค้นพบที่ได้จากงานวิจัย

- 1) ในช่วงระยะเวลา 3 ปี ตั้งแต่ปี 2556-2558 มีการเปิดเผยข้อมูลการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีเพียง 1 ใน 3 ของบริษัทจดทะเบียนฯ
- 2) กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีในทุกประเภท เป็นอันดับ 1 รองลงมา คือ กลุ่มธุรกิจการเงิน
- 3) กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ไม่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ประเภทที่ 2
- 4) การเปิดเผยข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละบริษัทไม่ได้เปิดเผยในรูปแบบเดียวกัน ดังนั้น ถ้ามีการศึกษาเรื่องค่าบริการอื่น อาจได้ข้อมูลที่ไม่มีความน่าเชื่อถือเท่าที่ควร

ข้อจำกัดของงานวิจัย

งานวิจัยนี้ ศึกษาเฉพาะบริษัทที่มีการใช้บริการอื่นที่ไม่ใช่การสอบบัญชีจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพียงช่วงระยะเวลา 3 ปี ตั้งแต่ พ.ศ. 2556-2558 ถือว่ายังเป็นกลุ่มตัวอย่างที่ไม่มากพอที่จะอธิบายเรื่องราวต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

แม้ว่า ตามแบบแสดงรายการประจำปี (56-1) และรายงานประจำปี จะกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยคำตอบแทนของผู้สอบบัญชี ทั้งประเภทค่าสอบบัญชี และประเภทค่าบริการอื่น แต่จากงานวิจัยนี้ พบว่า การเปิดเผยข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีของแต่ละบริษัทไม่ได้เปิดเผยในรูปแบบเดียวกัน จึงเห็นควรให้หน่วยงานกำกับดูแล ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่

ค่าสอบบัญชี ที่เป็นรูปแบบเดียวกัน เพื่อให้ได้ข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น สามารถเปรียบเทียบและวิเคราะห์ข้อมูลค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ในเชิงลึกต่อไปได้เช่นเดียวกับค่าสอบบัญชี

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

งานวิจัยนี้ศึกษาและเก็บข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2556-2558 งานวิจัยในอนาคตอาจขยายระยะเวลาการศึกษาเพิ่มเติม เพื่อให้เห็นถึงความสัมพันธ์ของการบริการระหว่างงานสอบบัญชีกับงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชีที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2560). การเปิดเผยข้อมูล Non-audit service ลำคัญไฉน. สืบค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2560, จาก http://www.set.or.th/sustainable_dev/th/cg/hisotry_p1.html
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2559). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- พชร พยับบรรณางกูร. 2558. *ผลกระทบของค่าบริการอื่นที่ไม่ใช่ค่าสอบบัญชีต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศิลปากร). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ.
- Craswell T, A. (2003). Does the provision of non-audit services impair auditor independence?. Retrieved July 22, 2018, from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/1099-1123.00047>

Hay, D., Knechel, R., & Li, V. (2006). Non-audit services and auditor independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5-6), 715-734.

Zhang, Y., Hay, D., & Halm, C. (2016). Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence. *Cogent Business & Management*, 3, 1-19.