

ความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET

Relationship between the Components of Corporate Governance and Audit Fees of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand, sSET Index

กฤตยกมล ธานิสพงศ์^{1*} พัชรารวดี กุลบุญญา² ฤติมา มุ่งหมาย³ และวัชรพงศ์ พัดทาป⁴
Krittayakamon Thanispong^{1*} Patcharawadee Kunboonya² Ruetima Mungmai³
and Watcharapong Padtap⁴

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET โดยมีกลุ่มตัวอย่างคือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET ยกเว้นบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงินและบริษัทที่ข้อมูลไม่ครบ จำนวน 83 บริษัท เก็บรวบรวมข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2563 - 2566 จำนวนทั้งหมด 332 firm-Year จากแบบรายงานข้อมูลประจำปี 56-1 (56-1 one report) ตัวแปรในการศึกษา ได้แก่ ตัวแปรอิสระ คือ องค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการ ตัวแปรตาม คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเชิงซ้อน ผลการศึกษา พบว่า องค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 เมื่อพิจารณาแต่ละตัวแปร พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ขณะที่ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม เนื่องจากการเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมภายในที่ช่วยลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี ส่วน

^{1*} สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Department of Accounting, Faculty of Business Administration and Management, Ubon Ratchathani Rajabhat University
E-mail : krittayakamon.t@ubru.ac.th

² สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Department of Accounting, Faculty of Business Administration and Management, Ubon Ratchathani Rajabhat University
E-mail : patcharawadee.k@ubru.ac.th

³ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Department of Accounting, Faculty of Business Administration and Management, Ubon Ratchathani Rajabhat University
E-mail : ruetima.m@ubru.ac.th

⁴ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Department of Accounting, Faculty of Business Administration and Management, Ubon Ratchathani Rajabhat University
E-mail : std.66124410301@ubru.ac.th

*Corresponding author

ขนาดสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสะท้อนถึงชื่อเสียงและคุณภาพของบริการ ผลการศึกษาสนับสนุนแนวคิดด้านการกำกับดูแลกิจการและทฤษฎีตัวแทน

คำสำคัญ : การกำกับดูแลกิจการ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ทฤษฎีตัวแทน กลุ่มดัชนี sSET

Abstract

This study aimed to examine the relationship between corporate governance components and audit fees of listed companies in the Stock Exchange of Thailand's SET Index. The sample consisted of 83 companies, excluding those in the financial sector and those with incomplete data, covering the period from 2020 to 2023 (a total of 332 firm-years). Data were collected from annual reports (Form 56-1, one report). The independent variables were corporate governance components, while the dependent variable was audit fees. The data were analyzed using descriptive statistics, inferential statistics (correlation analysis), and multiple regression. The findings revealed that the proportion of independent directors was positively associated with audit fees, reflecting their role in demanding higher audit quality through the appointment of high-quality and independent auditors. Conversely, the size of the audit committee was negatively associated with audit fees, as larger audit committees tended to enhance internal control effectiveness and reduce audit risk, leading to reduced audit effort and lower audit fees. Additionally, audit firm size was positively related to audit fees, which reflected the reputation and quality of audit services provided by larger firms. Other variables such as board size, board meeting frequency, board compensation, and debt-to-asset ratio showed no significant relationship with audit fees. These findings have supported the principles of corporate governance, agency theory, and the audit risk model.

Keywords: Corporate Governance, Audit Fees, Agency Theory, sSET Index

1. บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของงานวิจัย

ในโลกธุรกิจยุคใหม่ ความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และการตรวจสอบได้กลายเป็นหัวใจสำคัญของการบริหารจัดการองค์กร โดยเฉพาะในภาคธุรกิจที่มีผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในวงกว้าง ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น นักลงทุน เจ้าหนี้ หรือหน่วยงานกำกับดูแล ปัจจัยหนึ่งที่สามารถส่งเสริมความน่าเชื่อถือและความมั่นใจในระบบการเงินและการรายงานทางบัญชีขององค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรม คือ “การกำกับดูแลกิจการที่ดี” (Good Corporate Governance) ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ ลดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารและผู้ถือหุ้น และสร้างความยั่งยืนให้องค์กร (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2565; Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2023) การกำกับดูแลกิจการที่ดีได้รับการส่งเสริมอย่างต่อเนื่องในประเทศไทยโดยหน่วยงานหลัก เช่น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.) ที่กำหนดแนวปฏิบัติและเกณฑ์มาตรฐานต่าง ๆ ครอบคลุมตั้งแต่โครงสร้างของคณะกรรมการ ความเป็นอิสระของกรรมการ การตรวจสอบภายใน ไปจนถึงการเปิดเผยข้อมูล เพื่อยกระดับธรรมาภิบาลให้ทัดเทียมระดับสากล (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2565) การกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้นประกอบด้วยองค์ประกอบหลายประการ เช่น การมีคณะกรรมการอิสระ การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ และบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งองค์ประกอบเหล่านี้มีบทบาทสำคัญในการวางโครงสร้างที่เอื้อต่อการบริหารความเสี่ยงของ

องค์กรอย่างรอบด้าน เนื่องจากการมีคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระสามารถช่วยลดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และส่งเสริมให้เกิดการตัดสินใจอย่างโปร่งใส ขณะที่ระบบการตรวจสอบภายในและการกำกับดูแลโดยคณะกรรมการตรวจสอบช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในความถูกต้องและความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน ซึ่งล้วนมีผลต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน การกำกับดูแลที่เข้มแข็งจึงไม่เพียงแต่ช่วยให้บริษัทสามารถระบุและจัดการความเสี่ยงทางธุรกิจได้อย่างเหมาะสมเท่านั้น แต่ยังเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยเสริมสร้างความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นเครื่องมือหลักในการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทั้งนี้ การตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งมีความเป็นอิสระถือเป็นหนึ่งในเครื่องมือหลักที่ช่วยสนับสนุนหลักการดังกล่าว และ “ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี” ก็ถือเป็นตัวแปรที่สะท้อนถึงระดับคุณภาพและความเข้มข้นของกระบวนการสอบบัญชี ซึ่งได้รับอิทธิพลจากความซับซ้อนทางธุรกิจ ระดับการควบคุมภายใน และโครงสร้างการกำกับดูแลของแต่ละบริษัท

ในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีที่ให้บริการแก่บริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่จะอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีสากล ซึ่งมีแนวทางในการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการกำกับดูแลกิจการของบริษัทลูกค้า หากบริษัทมีระบบกำกับดูแลกิจการที่เข้มแข็ง เช่น มีคณะกรรมการอิสระที่มีบทบาทอย่างแท้จริง หรือมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีขนาดเหมาะสมและมีการประชุมอย่างสม่ำเสมอ ก็สามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีลงได้ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงต่ำลงและเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่เหมาะสมได้ตามระดับความเสี่ยงดังกล่าว (Knechel et al., 2020) ในทางกลับกัน หากบริษัทมีโครงสร้างการกำกับดูแลที่ซับซ้อน หรือมีประเด็นด้านความเสี่ยงสูง อาทิ ไม่มีความโปร่งใสในการเปิดเผยข้อมูล หรือคณะกรรมการตรวจสอบขาดบทบาทที่ชัดเจน ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้เวลาและทรัพยากรมากขึ้นในการดำเนินงาน และส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงขึ้น การเชื่อมโยงระหว่างการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจึงเป็นหัวข้อที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง โดยเฉพาะในบริบทของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย ที่กำลังมุ่งสู่มาตรฐานการกำกับดูแลในระดับสากลเพื่อสร้างความเชื่อมั่นในตลาดทุนไทยให้แข็งแกร่งและยั่งยืน

ตลอดช่วง 5 ปีที่ผ่านมา ประเทศไทยเผชิญกับความท้าทายหลายประการ เช่น ผลกระทบจากการแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 การเปลี่ยนผ่านสู่เศรษฐกิจดิจิทัล และการเปลี่ยนแปลงของบริบททางเศรษฐกิจและสังคมโลก ซึ่งได้ส่งผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญ ความไม่แน่นอนเหล่านี้ทำให้ความต้องการต่อข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้ ภายใต้การสอบบัญชีที่มีคุณภาพ โปร่งใส และมีประสิทธิภาพสูงเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน (International Federation of Accountants [IFAC], 2022; World Bank, 2021) ในบริบทนี้ “ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี” (Audit Fee) ได้กลายเป็นประเด็นที่ได้รับความสนใจเพิ่มขึ้น เนื่องจากสะท้อนถึงต้นทุนที่บริษัทต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการรับรองงบการเงินที่มีคุณภาพ อีกทั้งยังเป็นสัญญาณหนึ่งที่บ่งชี้ถึงความซับซ้อน ความเสี่ยง และระดับความพยายามในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจได้รับอิทธิพลจากปัจจัยด้านธรรมาภิบาล เช่น ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ สัดส่วนของกรรมการอิสระ และโครงสร้างการบริหารงานอื่น ๆ (Bernawati, 2020; Shakhathreh & Alsmadi, 2021)

อย่างไรก็ตาม การศึกษาที่ผ่านมาส่วนใหญ่มักมุ่งเน้นไปที่กลุ่มบริษัทขนาดใหญ่ เช่น กลุ่ม SET100 ซึ่งมีโครงสร้างธรรมาภิบาลและความพร้อมด้านการเปิดเผยข้อมูลที่เข้มแข็งอยู่แล้ว ขณะที่กลุ่มบริษัทจดทะเบียนในดัชนี sSET ซึ่งประกอบด้วยบริษัทที่มีขนาดเล็กถึงขนาดกลางและไม่ได้อยู่ในกลุ่ม SET100 หรือ mai กลับได้รับความสนใจในการศึกษาในเชิงวิชาการค่อนข้างน้อย แม้ว่าบริษัทเหล่านี้จะมีจำนวนมากและมีบทบาทสำคัญต่อโครงสร้างเศรษฐกิจไทยโดยรวม โดยเฉพาะในฐานะผู้ขับเคลื่อนตลาดทุนระดับกลางที่มีศักยภาพในการเติบโตสูง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2566) นอกจากนี้บริษัทในกลุ่ม sSET ยังมีความหลากหลายด้านโครงสร้างการกำกับดูแล ระดับความพร้อมของระบบควบคุมภายใน และข้อจำกัดด้านทรัพยากร ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี และสะท้อนออกมาในระดับของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีได้อย่างมีนัยสำคัญ การศึกษากลุ่ม sSET จึงเป็นการเปิดพื้นที่วิจัยใหม่ที่มีนัยสำคัญเชิงวิชาการและเชิงนโยบาย โดยเฉพาะในบริบทของการเสริมสร้างธรรมาภิบาลในภาคธุรกิจขนาดกลางและเล็ก

จากเหตุผลดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่ม sSET เพื่อเติมเต็มช่องว่างขององค์ความรู้ในกลุ่มบริษัท

นอกเหนือจาก SET100 และเพื่อให้เกิดความเข้าใจกลไกการทำงานของกำกัับดูแลกิจการที่มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมสอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยสามารถช่วยให้บริษัทในกลุ่ม sSET สามารถประเมินและปรับปรุงองค์ประกอบของการกำกัับดูแลกิจการให้เหมาะสม ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินระดับความเสี่ยงได้สอดคล้องกับโครงสร้างการกำกัับดูแลกิจการ สนับสนุนหน่วยงานกำกัับดูแลในการพัฒนาเกณฑ์หรือแนวทางที่เหมาะสมสำหรับบริษัทขนาดกลางและเล็ก และส่งเสริมการพัฒนาโครงสร้างการกำกัับดูแลกิจการในตลาดทุนให้มีความเข้มแข็ง โปร่งใส และยั่งยืนมากยิ่งขึ้นในระยะยาว

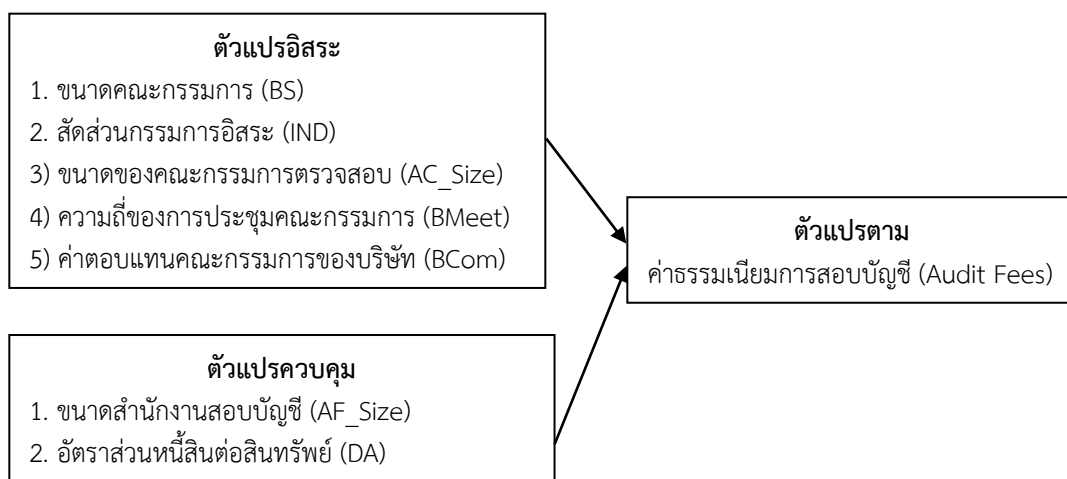
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการกำกัับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ประชากรในการศึกษาครั้งนี้ คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET จำนวน 121 บริษัท โดยมีกลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET ยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบ จึงเหลือจำนวนบริษัททั้งหมดจำนวน 83 บริษัท ศึกษาช่วงระยะเวลาระหว่างปี พ.ศ. 2563 - 2566 ซึ่งมีตัวแปรอิสระ คือ องค์ประกอบของการกำกัับดูแลกิจการ ได้แก่ 1) ขนาดคณะกรรมการ (Board Size) 2) สัดส่วนกรรมการอิสระ (Proportion of Independent Directors) 3) ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Size) 4) ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ (Board Meeting Frequency) และ 5) ค่าตอบแทนคณะกรรมการของบริษัท (Board Compensation) ตัวแปรตาม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) และตัวแปรควบคุม ได้แก่ 1) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size) 2) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (Debt-to-Asset Ratio)

1.4 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

2. วิธีดำเนินการวิจัย

2.1 ประชากร

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET จำนวน 121 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2568)

2.2 กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษานี้ ได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET ยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และบริษัท ที่มีข้อมูลไม่ครบ จึงเหลือจำนวนบริษัท 83 บริษัท โดยเก็บข้อมูลตั้งแต่ พ.ศ.2563 ถึง 2566 จำนวน 332 firm-year (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2568) ช่วงเวลาที่เลือกศึกษาครอบคลุมระยะเวลา 4 ปี ซึ่งเป็นช่วงที่ภาคธุรกิจไทยได้รับผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญจากสถานการณ์การระบาดของโควิด-19 และการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจในระยะถัดมา เหตุการณ์ดังกล่าวมีแนวโน้มส่งผลกระทบต่อระดับความเสี่ยงในการดำเนินงาน รวมถึงการกำกับดูแลกิจการและแนวปฏิบัติในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภายนอก มีความน่าสนใจในการศึกษาในการสะท้อนให้เห็นถึงพฤติกรรม การกำกับดูแลกิจการและการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีภายใต้บริบทของความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจ ดังในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี sSET ยกเว้นบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน และบริษัท ที่มีข้อมูลไม่ครบ ระหว่างปี พ.ศ. 2563 ถึง 2566

จำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกลุ่มดัชนี sSET	121
<u>หัก</u> บริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน	13
<u>หัก</u> บริษัท ที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	25
จำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น	83

2.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลใช้ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ตั้งแต่ปี 2563 – 2566 โดยมีแหล่งข้อมูล ดังนี้

2.3.1 ข้อมูลจากรายงานประจำปี (Annual Report) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในเว็บไซต์ของบริษัท

2.3.2 แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1 one report) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th) และเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (www.sec.or.th)

2.3.3 เว็บไซต์ที่เกี่ยวข้องเพื่อการสืบค้นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรต่าง ๆ ที่ศึกษา

2.4 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

งานวิจัยนี้เป็นนำข้อมูลที่เป็นเอกสารมาใช้ในการศึกษา (Documentation) โดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิที่รวบรวมจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ มาวิเคราะห์ทางสถิติ โดยมีตัวแปรอิสระที่ใช้ในการวิเคราะห์คือ องค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการ ได้แก่ 1) ขนาดของคณะกรรมการ 2) สัดส่วนกรรมการอิสระ 3) ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ 4) ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ 5) ค่าตอบแทนคณะกรรมการของบริษัท ตัวแปรตามที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และ ตัวแปรควบคุมที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ 1) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี 2) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์

2.5 ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

2.5.1 ตัวแปรอิสระ คือ องค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการ ประกอบด้วย

1) ขนาดของคณะกรรมการ (Board Size) ขนาดที่เหมาะสมของคณะกรรมการมีผลต่อประสิทธิภาพในการตัดสินใจของบริษัท การมีจำนวนกรรมการที่เหมาะสมช่วยให้เกิดความหลากหลายของทักษะและประสบการณ์ ซึ่งส่งผลให้ค่าธรรมเนียมสอบบัญชีสูงขึ้น ขนาดของคณะกรรมการทำให้เกิดความซับซ้อน ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มขอบเขตการตรวจสอบส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่จะเพิ่มขึ้น (บรรณสรณ์ ผาแดง และคณะ, 2567) บริษัทที่มีจำนวนคณะกรรมการที่เหมาะสมจะมีการกำกับดูแลกิจการที่ดีซึ่งส่งผลดีต่อความน่าเชื่อถือและดึงดูดนักลงทุน โดยการวัดขนาดของคณะกรรมการวัดจากจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด

2) สัดส่วนกรรมการอิสระ (Proportion of Independent Directors) บทบาทสำคัญของกรรมการอิสระคือการตรวจสอบและถ่วงดุลการทำงานของผู้บริหารเพื่อให้การตัดสินใจเป็นไปเพื่อผลประโยชน์สูงสุดของบริษัทและผู้ถือหุ้น การป้องกันความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างผู้บริหารและผู้ถือหุ้น การมีกรรมการอิสระทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น (บรรณธรรณ์ ผาแดง และคณะ, 2567) และ Bahrawe (2024) กล่าวว่า บริษัทที่มีกรรมการอิสระมากจะถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น เนื่องจากการกำกับดูแลกิจการที่ดีช่วยลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ และเพิ่มความโปร่งใสในการรายงานทางการเงินส่งผลให้ความน่าเชื่อถือของบริษัทสูงขึ้นและดึงดูดนักลงทุน โดยการวัดสัดส่วนกรรมการอิสระ วัดจากจำนวนคณะกรรมการอิสระหารด้วยจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด

3) ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Size) ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบที่เหมาะสมช่วยให้การตัดสินใจเร็วและมีประสิทธิภาพ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบควรสอดคล้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ความเป็นอิสระ ซึ่งช่วยป้องกันความขัดแย้งทางผลประโยชน์และส่งเสริมการตัดสินใจที่เป็นกลาง ขนาดที่เหมาะสมช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือและโปร่งใสในการดำเนินธุรกิจ ลดความเสี่ยงในการเกิดการทุจริต หรือการละเมิดกฎหมาย เพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน ส่งผลให้ลดข้อบกพร่องและระยะเวลาการตรวจสอบจากภายนอก และเสริมสร้างความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีเข้าประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี (The Audit-Risk Perspective) จึงพบความเสี่ยงในการสอบบัญชีต่ำ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเรียกค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่มีจำนวนต่ำ (ปริศนา เยาวมาร และคณะ, 2560) โดยการวัดขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ วัดจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบหารด้วยจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด

4) ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ (Board Meeting Frequency) การประชุมคณะกรรมการที่เหมาะสมช่วยให้การติดตามและตรวจสอบการดำเนินงานของผู้บริหารมีประสิทธิภาพ บริษัทที่มีการประชุมคณะกรรมการสม่ำเสมอมีแนวโน้มที่จะมีระบบการกำกับดูแลที่ดีและผลการดำเนินงานที่ดีกว่า การประชุมคณะกรรมการที่เหมาะสมช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสของบริษัท และส่งเสริมให้กรรมการมีส่วนร่วมและรับผิดชอบในการกำกับดูแลกิจการ การประชุมคณะกรรมการมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาการตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Herath & Patrick, 2023) นอกจากนี้ วฤตดา พิพัฒน์กุล และคณะ (2561) พบว่า ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลในทางลบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยการวัดความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ วัดจากจำนวนครั้งการประชุมคณะกรรมการบริษัท

5) ค่าตอบแทนของคณะกรรมการบริษัท (Board Compensation) ค่าตอบแทนคณะกรรมการเชื่อมโยงกับแรงจูงใจและประสิทธิภาพ ค่าตอบแทนที่เหมาะสมช่วยดึงดูดและรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพ สร้างแรงจูงใจให้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ และส่งเสริมความเป็นอิสระในการตัดสินใจ ความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือ การเปิดเผยข้อมูลค่าตอบแทนอย่างโปร่งใสช่วยให้ผู้ถือหุ้นตรวจสอบได้ และสร้างความเชื่อมั่นจากนักลงทุนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียสอดคล้องกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี Salehi et al. (2018) และ ธนฐภัทร์ วิวัฒน์บุญโชค (2561) ที่พบว่าค่าตอบแทนคณะกรรมการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีค่าตอบแทนของคณะกรรมการที่มีจำนวนค่าตอบแทนที่สูงสัมพันธ์กับจำนวนค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น โดยการวัดค่าตอบแทนของคณะกรรมการบริษัท วัดจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าตอบแทนคณะกรรมการที่เป็นตัวเงิน

โดยกำกับดูแลกิจการมีหลักการมาจากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ซึ่งทฤษฎีตัวแทนอธิบายถึงความขัดแย้งของผลประโยชน์ระหว่าง “เจ้าของกิจการ (Principal)” และ “ผู้บริหาร/คณะกรรมการ โดยข้าเจ้าของกิจการ (Principal) มอบหมายให้คณะกรรมการบริหาร (Agent) ดำเนินการแทน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ได้ การออกแบบโครงสร้างคณะกรรมการ เช่น การมีกรรมการอิสระ หรือการเพิ่มจำนวนกรรมการตรวจสอบ และการประชุมที่ถี่ขึ้น คือกลไกในการลดต้นทุนตัวแทนและเพิ่มความโปร่งใส ซึ่งเชื่อมโยงไปยังผู้สอบบัญชีอาจตีความว่าบริษัทที่มีคณะกรรมการเข้มแข็ง มีความพยายามลดความเสี่ยง มีงานตรวจสอบมากขึ้น ทำให้ค่าธรรมเนียมสูงขึ้น คือบริษัทที่มีการควบคุมภายในและการกำกับดูแลที่เข้มแข็ง จึงมีความคาดหวังในการทำงานที่ซับซ้อนมากขึ้นส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น

2.5.2 ตัวแปรตาม คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) เป็นตัวสะท้อนคุณภาพของการสอบบัญชีและสอดคล้องกับหลักการกำกับดูแลกิจการ ค่าธรรมเนียมที่เหมาะสมสะท้อนถึงความมุ่งมั่นในการให้คุณภาพของรายงานทางการเงิน และช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน พร้อมทั้งมีทรัพยากรเพียงพอในการตรวจสอบอย่างครอบคลุมและมีประสิทธิภาพ ความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือ การเปิดเผยข้อมูลค่าธรรมเนียมอย่างโปร่งใสช่วยให้ผู้ถือหุ้นประเมินความเหมาะสมของค่าธรรมเนียมและสร้างความเชื่อมั่นจากนักลงทุน โดยการวัดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี วัดจากค่าลอกการพิมพ์ธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัท

2.5.3 ตัวแปรควบคุม ประกอบด้วย

1) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size) ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อความน่าเชื่อถือและประสิทธิภาพในการตรวจสอบ โดยความน่าเชื่อถือและความเชี่ยวชาญ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความน่าเชื่อถือและประสบการณ์มากกว่าเนื่องจากมีทีมผู้สอบบัญชีที่มีความรู้หลากหลายสาขาและระบบควบคุมคุณภาพงานที่ดี ความเป็นอิสระและความเป็นกลาง สำนักงานขนาดใหญ่มีความเป็นอิสระจากบริษัทที่ตรวจสอบมากกว่า เนื่องจากมีฐานลูกค้าหลายราย และสามารถแสดงความเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา การเข้าถึงทรัพยากรและเทคโนโลยีทันสมัยที่ช่วยให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพ มาตรฐานระดับสากล สำนักงานขนาดใหญ่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีระดับสากล ซึ่งช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ถือหุ้น สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 มักมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูง (Makchuea et al., 2017; Piphatanakul et al., 2020; Wea, 2019) โดยขนาดสำนักงานสอบบัญชี วัดจากจำนวนหุ้น โดยกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ หรือ Big4 เป็น 1 และสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก หรือ Non-Big4 เป็น 0

2) อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ (Debt to Asset Ratio) เป็นเครื่องมือที่บ่งบอกความเสี่ยงทางการเงินและโครงสร้างเงินทุนของบริษัท ความเสี่ยงทางการเงิน อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ที่สูงบ่งชี้ว่าบริษัทมีหนี้สินมาก ซึ่งทำให้มีความเสี่ยงทางการเงินสูง การกำกับดูแลกิจการที่ดีช่วยให้บริษัทบริหารจัดการหนี้สินได้อย่างเหมาะสม ความโปร่งใสและความรับผิดชอบ อัตราส่วนหนี้สินที่สูงอาจทำให้ต้นทุนของเงินทุนเพิ่มขึ้น การกำกับดูแลกิจการที่ดีช่วยลดต้นทุนนี้โดยการบริหารความเสี่ยงทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพการบริหารจัดการ อัตราส่วนหนี้สินที่สูงเกินไปอาจแสดงถึงการใช้จ่ายเงินทุนอย่างไม่มีประสิทธิภาพ การกำกับดูแลกิจการที่ดีช่วยควบคุมการบริหารจัดการให้เหมาะสม อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งจะเห็นได้ว่าความเสี่ยงในการดำเนินงานของกิจการที่มากขึ้นมีผลต่อการพิจารณาค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่สูงขึ้นและมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบบัญชี (กฤตยกุล ธาณิสพงศ์ และคณะ, 2567; ปาวิณี สุดใจ, 2561) โดยอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ วัดจากการคำนวณตามสูตร ดังนี้

$$\text{อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์} = \frac{\text{หนี้สินรวม}}{\text{สินทรัพย์รวม}}$$

2.6 การพัฒนาสมมติฐาน

จากทฤษฎีตัวแทนที่ชี้ให้เห็นถึงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างเจ้าของกิจการกับผู้บริหารหรือคณะกรรมการบริษัท การออกแบบโครงสร้างคณะกรรมการที่มีประสิทธิภาพสามารถช่วยลดความเสี่ยงและต้นทุนตัวแทนได้ ซึ่งองค์ประกอบต่าง ๆ ของการกำกับดูแลกิจการ เช่น ขนาดคณะกรรมการ สัดส่วนกรรมการอิสระ และคณะกรรมการตรวจสอบที่เหมาะสม ตลอดจนคำตอบแทนและความถี่ในการประชุมล้วนมีอิทธิพลต่อระดับความเข้มแข็งของการกำกับดูแลกิจการและอาจสะท้อนออกมาในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภายนอก

ดังนั้น เพื่อตรวจสอบความสัมพันธ์ดังกล่าว งานวิจัยนี้จึงตั้งสมมติฐานไว้ดังนี้:

H1: ขนาดของคณะกรรมการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H2: สัดส่วนกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H3: ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H4: ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H5: ค่าตอบแทนของคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
สมมติฐานเหล่านี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานแนวคิดที่ว่าผู้สอบบัญชีจะประเมินค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยพิจารณา
จากระดับความเสี่ยงและคุณภาพของระบบการกำกับดูแลภายในของแต่ละบริษัท

2.7 การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% มีระดับนัยสำคัญที่ระดับ
0.05 เป็นเกณฑ์ในการยอมรับหรือปฏิเสธสมมติฐานในการวิจัย โดยแบ่งการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

2.7.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

ผู้วิจัยได้ใช้สถิติเชิงพรรณนา เช่น ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)
ค่ามากที่สุด (Max) และค่าน้อยที่สุด (Min) เพื่ออธิบายหรือบรรยายผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเบื้องต้นเพื่อให้ทราบ
ลักษณะโดยทั่วไปของตัวแปร

2.7.2 การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

เป็นการนำข้อมูลทฤษฎีของตัวแปรมาวิเคราะห์ด้วยเครื่องมือเพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยที่กำหนดไว้
โดยเครื่องมือทางสถิติที่จะนำมาใช้ในการศึกษา คือ การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหพันธ์ (Correlation Analysis) การถดถอย
พหุคูณเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis)

1) การวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหพันธ์ (Correlation Analysis) โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหพันธ์ของ
เพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient) ใช้ในการหาความสัมพันธ์ของตัวแปร 2 ตัวที่เป็นอิสระต่อกัน ตัวแปรแต่ละ
ตัวมีระดับการวัดของข้อมูลในระดับอันตรภาค (Interval scale) ขึ้นไป เป็นหนึ่งในวิธีที่ใช้เพื่อตรวจสอบ Multicollinearity
หรือปัญหาความสัมพันธ์สูงระหว่างตัวแปรอิสระในแบบจำลองการถดถอย (Regression Model) ซึ่งอาจทำให้ผลการ
วิเคราะห์ผิดเพี้ยน ผลลัพธ์มีความคลาดเคลื่อน เช่น ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยไม่เสถียร ระบุผลกระทบของตัวแปรอิสระได้ยาก
และ ค่า p-value ของตัวแปรบางตัวสูงขึ้น ทำให้ไม่สามารถสรุปผลทางสถิติได้ โดยค่าความสัมพันธ์ระหว่างคู่ตัวแปรสังเกต
ได้ต้องมีค่าไม่เกิน 0.80 ถ้าค่ามากกว่า 0.80 หรือ 0.90 อาจมีปัญหา Multicollinearity ควรตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้วิจัยนำมา
เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาปัญหาความสัมพันธ์กันของตัวแปรอิสระ ซึ่งในการทดสอบจะทำให้ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่าง
ตัวแปรต่าง ๆ ว่ามีความสัมพันธ์เชิงเส้นตรงหรือไม่ สามารถระบุทิศทางของความสัมพันธ์และขนาดของความสัมพันธ์ว่ามีค่า
อยู่ในระดับใด โดยพิจารณาค่าสหพันธ์ (Correlation) หรือค่าสัมประสิทธิ์สหพันธ์ (r) แทนค่าความสัมพันธ์ที่มีค่าอยู่
ระหว่าง +1 และ -1 โดยเครื่องหมายบวกและลบของค่าของ r มีความหมายแตกต่างกัน เครื่องหมายบวกหมายถึง
ความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน และเครื่องหมายลบหมายถึงความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม และพิจารณาค่า Variance
Inflation Factor (VIF) ทุกตัวแปรต้องมีค่า VIF ต่ำกว่า 10 (กรีซ แรงสูงเนิน, 2554; Hair et al., 2006)

2) การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis) เป็นวิธีการหารูปแบบของ
ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม 1 ตัว กับตัวแปรอิสระหลายตัว ผลการวิเคราะห์จะสร้างสมการเพื่อบอกว่าตัวแปร
อิสระแต่ละตัวมีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามมากน้อยเพียงใดเพื่อทดสอบสมมติฐานที่ตั้งไว้ (สุทิน ชนะบุญ, 2560)

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์ความสัมพันธ์หลัก (Overall Relationship Analysis) ใช้ Panel
Data Regression Analysis ในการประมาณค่าความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ผู้วิจัยจึงเลือกใช้แบบจำลอง Fixed
Effects Model จะเหมาะสมกับลักษณะของข้อมูลและโครงสร้างของตัวแปร โดยใช้รูปแบบจำลองพื้นฐานในการ
ทดสอบ 1 รูปแบบ ดังนี้

$$\text{Audit Fees} = \beta_0 + \beta_1 \text{BS} + \beta_2 \text{INDP} + \beta_3 \text{AC_Size} + \beta_4 \text{BMeet} + \beta_5 \text{Bcom} + \beta_6 \text{AF_Size} + \beta_7 \text{DA} + \varepsilon$$

โดย Audit Fees คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

BS คือ ขนาดคณะกรรมการ

IND คือ สัดส่วนคณะกรรมการอิสระ

AC_Size คือ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ

Bmeet	คือ ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ
Bcom	คือ ค่าตอบแทนคณะกรรมการ
AF_Size	คือ ขนาดสำนักงานสอบบัญชี
DA	คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์

3. สรุปผลการวิจัย

การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ดังนี้

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่ามากที่สุด ค่าน้อยที่สุดของข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

ตัวแปร	$\bar{x}$	S.D.	Max	Min
ขนาดคณะกรรมการ	9.704	2.033	21.000	6.000
สัดส่วนคณะกรรมการอิสระ	0.446	0.104	0.857	0.230
ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ	0.334	0.062	0.555	0.190
ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ	7.126	3.018	29.000	1.000
ค่าตอบแทนคณะกรรมการ	15.150	0.887	17.667	12.100
ขนาดสำนักงานสอบบัญชี	0.783	0.412	1.000	0.000
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	0.478	0.382	4.525	0.059
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	14.823	0.744	17.066	12.948

จากตารางที่ 2 พบว่า ขนาดคณะกรรมการ มีค่าเฉลี่ย 9.704 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 2.033 ค่ามากที่สุด 21.000 ค่าน้อยที่สุด 6.000 สัดส่วนคณะกรรมการอิสระ มีค่าเฉลี่ย 0.446 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.104 ค่ามากที่สุด 0.857 ค่าน้อยที่สุด 0.230 ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ย 0.334 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.062 ค่ามากที่สุด 0.555 ค่าน้อยที่สุด 0.190 ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ มีค่าเฉลี่ย 7.126 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 3.018 ค่ามากที่สุด 29.000 ค่าน้อยที่สุด 1.000 ค่าตอบแทนคณะกรรมการบริษัท มีค่าเฉลี่ย 15.150 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.887 ค่ามากที่สุด 17.667 ค่าน้อยที่สุด 12.100 ขนาดสำนักงานสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย 0.783 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.412 อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ มีค่าเฉลี่ย 0.478 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.382 ค่ามากที่สุด 4.525 ค่าน้อยที่สุด 0.059 ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ย 14.823 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 0.744 ค่ามากที่สุด 17.066 ค่าน้อยที่สุด 12.948

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยใช้สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation Coefficient)

ตารางที่ 3 วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละตัวด้วยตารางเมตริกสหสัมพันธ์ ด้วยวิธี Pearson Correlation

ขนาด คณะกรรมการ	สัดส่วน คณะกรรมการ อิสระ	ขนาดของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ความถี่ของการ ประชุม คณะกรรมการ	ค่าตอบแทน คณะกรรมการ	ขนาด สำนักงาน สอบบัญชี	อัตราส่วน หนี้สินต่อ สินทรัพย์	ค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี
ขนาด คณะกรรมการ	1						
สัดส่วน คณะกรรมการ อิสระ	-.308**	1					
ขนาดของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	-.775**	.319**	1				

	ขนาด คณะกรรมการ อิสระ	สัดส่วน คณะกรรมการ อิสระ	ขนาดของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	ความถี่ของการ ประชุม คณะกรรมการ	ค่าตอบแทน คณะกรรมการ	ขนาด สำนักงาน สอบบัญชี	อัตราส่วน หนี้สินต่อ สินทรัพย์	ค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี
ความถี่ของการ ประชุม คณะกรรมการ	.700	0.681	-.008	1				
ค่าตอบแทน คณะกรรมการ	.227**	-.006	-.245**	.156**	1			
ขนาดสำนักงาน สอบบัญชี	.100	.075	-.122*	.022	-.057	1		
อัตราส่วนหนี้สิน ต่อสินทรัพย์	.069	.118*	-.092	-.031	-.062	.072	1	
ค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี	.072	.084	-.119*	.031	-.046	.148**	-.018	1

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตารางที่ 3 พบว่า ไม่มีตัวแปรอิสระคู่ใดมีปัญหาความสัมพันธ์กันสูง เนื่องจากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระทุกคู่มีค่าระหว่าง -.775 – .700 โดยตัวแปรอิสระคู่ที่มีความสัมพันธ์กันมากที่สุด คือ ขนาดคณะกรรมการกับขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งสัมพันธ์กันในทิศทางตรงกันข้ามในระดับสูง โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ -.775 แสดงให้เห็นว่า ไม่เกิดปัญหา Multicollinearity หรือปัญหาความสัมพันธ์สูงระหว่างตัวแปรอิสระในแบบจำลองการถดถอย และพบว่าทุกตัวแปร มีค่า VIF ต่ำกว่า 10

หลังจากทดสอบข้อตกลงตามเงื่อนไขของการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเชิงซ้อน (Multiple Regression Analysis) ผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ด้วยวิธี Multiple Regression ผลการศึกษาดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเชิงซ้อน (Multiple Regression) ของความสัมพันธ์ระหว่างความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	p-value
ค่าคงที่ (Constant)	16.350	1.006		16.255	.000
ขนาดคณะกรรมการ	-0.057	0.031	-0.154	-1.798	0.073
สัดส่วนคณะกรรมการอิสระ	0.863	0.417	0.121	2.067	0.040*
ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ	-3.319	1.056	-0.279	-3.141	0.002*
ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ	0.008	0.014	0.034	0.612	0.541
ค่าตอบแทนคณะกรรมการ	-0.029	0.048	-0.034	-0.592	0.555
ขนาดสำนักงานสอบบัญชี	0.222	0.099	0.123	2.245	0.025*
อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์	-0.109	0.107	-0.056	-1.108	0.310
R = 0.244 R ² = .059 R ² adj. = 0.039 df = 7 F = 2.922 SE _{est} = 0.730 p-value = 0.006*					

* ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า การกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยตัวแปรอิสระสามารถอธิบายความแปรปรวนรวมของตัวแปรตาม ได้ร้อยละ 5.9 (F = 2.922 และ p-value=0.006) อย่างมีนัยสำคัญ

ทางสถิติที่ระดับ 0.05 และมีค่าคลาดเคลื่อนในการทำนายเท่ากับ 0.728 เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์แต่ละตัวแปร พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน ($Beta = 0.121$) ซึ่งบ่งบอกว่าบทบาทในการกำกับดูแลของคณะกรรมการอิสระที่ต้องการเพิ่มคุณภาพของการสอบบัญชี โดยการสนับสนุนให้บริษัทว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงและเป็นอิสระ ส่งผลให้มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในระดับที่สูงขึ้นตามคุณภาพที่เพิ่มขึ้น ในขณะที่ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม ($Beta = -0.279$) แสดงให้เห็นว่าอันเนื่องจากการเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมภายในที่ช่วยลดความเสี่ยงในการสอบบัญชี ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภายนอกประเมินว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีลดลง ทำให้สามารถลดขอบเขตหรือระยะเวลาการสอบบัญชีลง และเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่ต่ำลงได้ ตลอดจน ขนาดสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน ($Beta = 0.123$) ซึ่งให้เห็นว่าสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่มักมีชื่อเสียง ความเชี่ยวชาญ และทรัพยากรที่เหนือกว่าสำนักงานขนาดเล็ก ทำให้สามารถให้บริการที่มีคุณภาพสูงและครอบคลุมความต้องการที่ซับซ้อนของบริษัทได้ จึงมักเรียกค่าธรรมเนียมที่สูงขึ้น ส่วนขนาดของคณะกรรมการ ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ ค่าตอบแทนคณะกรรมการของบริษัท และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

4. อภิปรายผล

การศึกษาความสัมพันธ์ขององค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มดัชนี SSET

ผลการทดสอบ พบว่า การกำกับดูแลกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์แต่ละตัวแปร พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน สัดส่วนคณะกรรมการอิสระมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน บ่งบอกว่าบทบาทในการกำกับดูแลของคณะกรรมการอิสระที่ต้องการเพิ่มคุณภาพของการสอบบัญชี โดยการสนับสนุนให้บริษัทว่าจ้างผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงและเป็นอิสระ ส่งผลให้มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในระดับที่สูงขึ้นตามคุณภาพที่เพิ่มขึ้น สอดคล้องกับ ฐนฐัทธ วัชรณบุญโชค (2561) ที่มีผลการศึกษาพบว่า ขนาดของคณะกรรมการความเป็นอิสระของคณะกรรมการ และค่าตอบแทนคณะกรรมการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และสอดคล้องกับงานวิจัยของ บรรณสรณ์ ผาแดง และคณะ (2567) และ Bahrawe (2024) ที่กล่าวว่า ความเป็นอิสระมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี บริษัทที่มีกรรมการอิสระมากจะถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น รวมถึงสอดคล้องกับ Lai and Lin (2021) ที่พบว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและการมีคณะกรรมการอิสระสามารถส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น เนื่องจากการกำกับดูแลกิจการที่ช่วยลดความเสี่ยงในการตรวจสอบ และเพิ่มความโปร่งใสในการรายงานทางการเงิน

ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางตรงกันข้าม แสดงให้เห็นว่าเมื่อจำนวนกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้น จะช่วยให้การกระจายหน้าที่และความรับผิดชอบในการกำกับดูแลมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยเฉพาะในด้านการสอบทานรายงานทางการเงินและการติดตามระบบการควบคุมภายในของบริษัท ซึ่งส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีภายนอกในการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ลดลง สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปรีศนา เยาวมาร และคณะ (2560) ที่กล่าวว่าจำนวนกรรมการตรวจสอบที่มากขึ้นช่วยให้การสอบทานรายงานทางการเงินมีความครบถ้วนและถูกต้องมากขึ้น ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีภายนอกประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีต่ำลง และมีแนวโน้มที่จะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่ำลงเช่นกัน สอดคล้องกับ Umar et al. (2018) ที่พบว่า ประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ (วัดจากขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ) ช่วยลดค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายนอก

ขนาดสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในทิศทางเดียวกัน ซึ่งให้เห็นว่าสำนักงานบัญชีขนาดใหญ่มักมีชื่อเสียง ความเชี่ยวชาญ และทรัพยากรที่เหนือกว่าสำนักงานขนาดเล็ก ทำให้สามารถให้บริการที่มี

คุณภาพสูงและครอบคลุมความต้องการที่ซับซ้อนของบริษัทได้ จึงมักเรียกค่าธรรมเนียมที่สูงขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ บรรณสรณ์ ผาแดง และคณะ (2567) Makchuea et al. (2017) Piphatanakul et al. (2020) และ Wea (2019) ซึ่งพบว่าสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 ย่อมมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Non-Big4 และพบว่าบริษัทตรวจสอบบัญชี (Big4) เป็นปัจจัยที่สำคัญที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ตลอดจน ทิ นันดา ส่องแสง (2562) ที่พบว่า ขนาดของกิจการ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และจำนวนบริษัทย่อยมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ กิจการที่ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และบริษัทที่มีจำนวนบริษัทย่อยมากจะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก

ส่วนขนาดของคณะกรรมการ ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ ค่าตอบแทนคณะกรรมการของบริษัท และอัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวได้ว่า ขนาดของคณะกรรมการอาจสะท้อนว่าเพียงจำนวนกรรมการที่มากขึ้นไม่ได้ส่งผลต่อระดับความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี แต่ถ้ามีจำนวนกรรมการมากขึ้นแต่ไม่มีบทบาทในการบริหารงานอาจส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชี ความถี่ของการประชุมคณะกรรมการ การประชุมที่ถี่ขึ้นไม่ได้รับประกันว่าคณะกรรมการจะมีการกำกับดูแลที่เข้มงวดขึ้นเสมอไป ค่าตอบแทนคณะกรรมการ ในเชิงทฤษฎีค่าตอบแทนที่สูงอาจสะท้อนถึงคุณภาพหรือความสามารถของกรรมการ แต่ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากปัจจัยด้านการควบคุมภายใน ความโปร่งใสของข้อมูลทางการเงิน และความเสี่ยงของกิจการ มากกว่าระดับค่าตอบแทนเป็นตัวชี้วัดโดยตรง ปัจจัยเหล่านี้อาจไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีมักใช้ดุลพินิจประเมินความเสี่ยงโดยพิจารณาจากโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบ และคุณลักษณะเฉพาะของบริษัท มากกว่าตัวเลขในเชิงปริมาณหรือปัจจัยภายนอกเพียงอย่างเดียว ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ พิชญ์นรี จีวร่า (2561) ที่พบว่าค่าตอบแทนคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

5. ข้อเสนอแนะ

5.1 ข้อเสนอแนะงานวิจัยครั้งนี้

1) ในการศึกษาครั้งนี้ ควรพิจารณาปัจจัยที่ส่งผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้ครอบคลุมมากขึ้น ไม่จำกัดเพียงขนาดของบริษัท แต่ควรรวมถึงความซับซ้อนของธุรกรรมทางการเงิน ข้อกำหนดด้านกฎระเบียบ รวมถึงประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ การขยายขอบเขตปัจจัยเหล่านี้จะช่วยให้การวิเคราะห์มีความแม่นยำมากขึ้น และสะท้อนความเป็นจริงของโครงสร้างค่าธรรมเนียมสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

2) ในการศึกษาครั้งนี้ บริษัทจดทะเบียนควรให้ความสำคัญกับการเสริมสร้างโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการที่มีประสิทธิภาพอย่างรอบด้าน โดยเฉพาะการกำหนดสัดส่วนกรรมการอิสระให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมเพื่อสนับสนุนการเลือกใช้ผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ ซึ่งจะช่วยยกระดับความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ควรพัฒนาประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบทั้งในด้านองค์ประกอบ ความเชี่ยวชาญ และการปฏิบัติงานเพื่อให้สามารถควบคุมความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งอาจช่วยลดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลงโดยไม่กระทบต่อคุณภาพ และสุดท้ายบริษัทควรพิจารณาเลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญและมีมาตรฐานวิชาชีพสูง แม้จะมีค่าธรรมเนียมที่สูงกว่าแต่ก็เป็นการลงทุนเพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสีย และส่งเสริมการดำเนินธุรกิจอย่างโปร่งใสในระยะยาว

5.2 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

1) ในการศึกษาครั้งต่อไป ควรศึกษาคุณลักษณะเชิงคุณภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น ระดับความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการสอบบัญชีของกรรมการตรวจสอบ ประสิทธิภาพการทำงาน หรือจำนวนปีที่ดำรงตำแหน่ง ซึ่งอาจมีผลต่อความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีและขอบเขตการสอบบัญชีที่อาจเป็นตัวแปรที่สะท้อนถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

2) ในการศึกษาครั้งต่อไป ควรเปรียบเทียบกลุ่มอุตสาหกรรมหรือประเภทบริษัทเพื่อวิเคราะห์ว่าอุตสาหกรรมใดมีความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ชัดเจนหรือแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

3) ในการศึกษาครั้งต่อไป ควรศึกษาในเวลาที่เปลี่ยนแปลงหรือเหตุการณ์สำคัญ เช่น ช่วงหลังการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี หรือช่วงวิกฤตทางเศรษฐกิจ เพื่อวิเคราะห์ว่าอิทธิพลของการกำกับดูแลกิจการต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความเปลี่ยนแปลงหรือไม่

6. เอกสารอ้างอิง

- กริช แรงสูงเนิน. (2554). *การวิเคราะห์ปัจจัยด้วย SPSS และ AMOS เพื่อการวิจัย*. ซีเอ็ดดูเคชั่น.
- กฤตยกุลมธ ธานีพงศ์, พัชรชาติ กุลบุญญา, และอรพิน บุญพงศ์ (2567). ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร. *วารสารการจัดการและการพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี*, 11(2), 85-104.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2565). *การกำกับดูแลกิจการที่ดี*.
<https://www.set.or.th/th/about/overview/cg>
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2566). *ข้อมูลดัชนี sSET*.
<https://www.set.or.th/th/market/index/sset/profile>
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2568). *รายชื่อหลักทรัพย์ที่ใช้คำนวณดัชนี sSET*. <https://www.set.or.th/th/market/information/securities-list/constituents-list-sset>
- ทินัดดา ส่องแสง (2560). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพการกำกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ [วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ]*. มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ธัญญภัทร์ วิวัฒน์บุญโชค. (2561). *ความสัมพันธ์ขององค์ประกอบในการกำกับดูแลกิจการกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET 100 [วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ]*. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- บรรณสรณ์ ผาแดง, พัทธนันท์ เพชรเชิดชู, ศิริเดช คำสุพรหม, และพนารัตน์ ปานมณี (2567). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: การศึกษาเปรียบเทียบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ. *วารสารรัชภาคย์*, 18(60), 376-392.
- ปริศนา เยาวมาร, เนตรดาว ชัยเขต, และกมลวรรณ รอดหรั่ง (2560). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 2(1), 54-67.
- พิชญ์นรี จีวร่า. (2561). *ความสัมพันธ์ระหว่างคำตอบคณะกรรมการตรวจสอบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในอุตสาหกรรมบริการ [วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ]*. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2565). *แนวปฏิบัติการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน*. <https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/pages/rulesregulation/manual.aspx>
- สุทิน ชนบุญ. (2560). *สถิติและการวิเคราะห์ข้อมูลในงานวิจัยด้านสุขภาพเบื้องต้น*. สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดขอนแก่น.
- Bahrawe, S. (2024). Effect of the board of directors size independence and frequency of board meetings on audit fees evidence from GCCmarket. *Revista de Gestao Social e Ambiental*, 18(3), 1-19. <https://doi.org/10.24857/rgsa.v18n3-199>
- Bernawati, Y. (2020). The impact of audit committee characteristics on audit quality. *Jurnal Akuntansi*, 33(3), 363-378. <https://doi.org/10.24912/ja.v23i3.602>.
- Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., & Tatham, R. (2006). *Multivariate data analysis* (6th ed). Pearson/Prentice Hall.
- Herath, P., & Patrick, C. (2023). Impact of corporate governance on audit quality in UK-listed companies. *International Journal of Contemporary Business Research*, 2(2), 89-120.

- International Federation of Accountants. (2022). *Global priorities for professional accountants in business and the public sector*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/global-priorities-professional-accountants-business-and-public-sector>
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding financial auditing from a service perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 81, 101080. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101080>
- Lai, W. T., & Lin, C. Y. (2021). *The impact of corporate governance on audit fees in Taiwan* [Master's thesis]. National Taiwan University.
- Liu, S. H. (2017). An empirical study: Auditors' characteristics and audit fee. *Open Journal of Accounting*, 6(2), 52-70. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2017.62005>
- Makchuea, C., Leorungruang, B., & Wannachat, K. (2017). *A study of effective factors of audit fee*. Rajamangala University of Technology Srivijaya.
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2023). *G20/OECD principles of corporate governance*. <https://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance/>
- Piphatanakul, W., Petchchhedchoo, P., & Kumsuprom, S. (2020). The determinants of audit fees. *Suthiparithat Journal*, 34(109), 230-244.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Safdari, S. (2018). The relation between corporate governance mechanisms, executive compensation and audit fees: Evidence from Iran. *Management Research Review*, 41(8), 939-967. <https://doi.org/10.1108/MRR-12-2016-0277>
- Shakhatreh, M., Z., & Alsmadi S., A. (2021). Determinants of audit fees and the role of the board of directors and ownership structure: Evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(5), 627-637. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vol8.no5.0627>
- Umar, F, M., Kazim, I., Usman, M., & Latif, I. (2018). Corporate governance and audit fees: Evidence from a developing country. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences*, 12(1), 94-110.
- Wea, A. N. S. (2019). Political connection, CEO gender, internal audit, corporate complexity and audit fee in go public companies in Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(12), 10-18.
- World Bank. (2021). *Corporate governance assessment*. The World Bank Open Knowledge Repository. <https://openknowledge.worldbank.org/collections/ee8357ba-8188-57c5-845b-38dc30dc6c83>