

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

Journal of Federation
of Accounting Professions

ปีที่ 4 เล่มที่ 3 ฉบับที่ 12 • กันยายน - ธันวาคม 2565



Download ในรูปแบบ E-book
ได้โดย Scan QR Code
www.ffac.or.th



สาส์นจากบรรณาธิการ

ประเด็นด้านบรรษัทภิบาลได้มีงานศึกษาค้นคว้าวิจัยเป็นอันมาก ทำไมยังมีการค้นคว้าวิจัยเพิ่มเติมอยู่อย่างต่อเนื่อง และการกำกับดูแลภายในองค์กรต่าง ๆ ของประเทศไทยได้รับการประเมินในระดับที่สูงขึ้นหรือไม่ ในหลาย ๆ กรณีพบว่า กิจกรรมที่ผ่านการประเมินการกำกับดูแลองค์กรในระดับที่ดี ยังมีข้อกังขาต่อสาธารณชน ในเรื่องของความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร ความโปร่งใสของการเปิดเผยข้อมูล และความรับผิดชอบที่อธิบายได้ (accountability) ต่อสังคม จึงเป็นเรื่องที่ชวนให้สงสัยว่าเกณฑ์และหลักการกำกับดูแลอาจเป็นเพียงเปลือกหรือพิธีกรรมที่ไม่ได้สะท้อนถึงแก่นเนื้อแท้ของกระบวนการสร้างสมดุลของความต้องการและความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียที่มีความแตกต่างกัน

วารสารสภาวิชาชีพบัญชีคาดว่าในปี 2566 จะเป็นปีที่มีการเปลี่ยนแปลงขนานใหญ่ในทุกภาคส่วนของสังคม ประเทศ และโลก เป็นปีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องเริ่มจับตามองสัญญาณหลากหลายด้านมากขึ้น เพื่อสามารถมองเห็นถึงแนวโน้มสิ่งที่กำลังเกิดล่วงหน้าและเตรียมตัวตั้งรับมีสถานการณ์อย่างจริงจัง วิฤตโควิด 19 เป็นเพียงฉากเริ่มต้นของสิ่งที่เป็นพายุใหญ่ในอีกห้าปีข้างหน้า โดยธรรมชาติเมื่อสิ่งเก่าไม่อาจตอบโจทย์หรือกระทั่งเป็นปัญหาสำหรับอนาคตแล้วไซ้ร์ ก่อนที่สิ่งใหม่จะเกิดสิ่งเก่าย่อมต้องถูกทำลายล้างลงเสียก่อน หวังว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะอยู่รอดปลอดภัยครบขอให้โชคดี



บรรณาธิการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

สารบัญ

◎ บทความวิจัย ◎

04 แนวทางการตรวจสอบทดแทนการไม่สามารถ
ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19

ณัฐนันท์ ศรีรอด
วชิระ บุญยเนตร

26 การศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's
EM-Score Model และการพยากรณ์โอกาสเกิด
ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประนอม คำผา

44 การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
มาใช้เป็นครั้งแรก ต่อการกำหนดค่าธรรมเนียม
การสอบบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์
จากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ชุตินุช อินทรประสิทธิ์
ณัฐพรรณ ตันติกุล

74 ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพ
ทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชี
จังหวัดสุราษฎร์ธานี

อาทิตย์ สุขแสน
อาภรณ์ แก้วทองค์
ภริศร์ชาก์ ชดช้อย
นิตยา ทัดเทียม

บรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย ศุภธาดา

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์ธีรยุทธ ศิริศรี

ศาสตราจารย์วิโรจน์ เล้าหะพันธุ์

นายวริทธิ์ เจนธนากุล

กองบรรณาธิการบริหารและกลั่นกรองบทความ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.วชิระ บุญยเนตร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กองบรรณาธิการกลั่นกรองบทความ (ภายนอก)

รองศาสตราจารย์ ดร.พนารัตน์ ปานมณี

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย สุภัทรกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิชพงศ์ พงศ์ภัทรชัย

- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย

- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รองศาสตราจารย์ ดร.สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดามนต์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อุษารัตน์ ธีรธร

- มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

รองศาสตราจารย์ ดร.สมนึก เอื้อจิระพงษ์พันธ์

- มหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.นิมนวล วิเศษสรรพ

- มหาวิทยาลัยรังสิต

ดร.กรัณท์รัตน์ บุญญวัฒน์

- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เพ็ญ เสี่ยงมิบูล

- McKendree University

นายสุพจน์ สิงห์เสนห์

นางนันทนา สังขวิจิตร

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

นางสาวนิดาพร อัครธีระเกียรติ

นายธวัชชัย เกียรติกานกุล

- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ผู้ช่วยบรรณาธิการ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ขวัญหทัย มิตรภานนท์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์เมตตา เสมสมบูรณ์

- มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

นางสาวโสภิตา สุ่มสังข์

- ผู้จัดการส่วนงานศูนย์วิจัยและกำหนดกลยุทธ์เพื่อความเลิศ

วารสารสภาวิชาชีพบัญชี

ปีที่ 4(3) ฉบับที่ 12 กันยายน - ธันวาคม 2565



เจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage
of His Majesty the King

ที่อยู่สำนักงาน

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี)
แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500
โทรสาร 02 685 2501

ออกแบบ

นางสาวสวีตา สุวรรณกุล
นางสาวสุชมาลย์ แก้วสนั่น
นายชยากรณ์ นกุล
นางสาวกิตติมา ทองเอียด
นายกฤษณะ แก้วเจริญ
ส่วนสื่อสารองค์กร
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



<http://www.tfac.or.th>
tfac@tfac.or.th
www.facebook.com/tfac.family
[LINE@ @tfac.family](https://line.me/tv/@tfac.family)

แนวทางการตรวจสอบทดแทนการไม่สามารถ ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19

Non-Physical Inventory Verification
during COVID-19 pandemic

ณัฐนันท์ ศรีรอด

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Email: Praenattanan.s@gmail.com

ดร.วชิระ บุญยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Nattanan Srirod

Assistant Auditor

State Audit Office of the Kingdom of Thailand

Email: Praenattanan.s@gmail.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accounting

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

แนวทางการตรวจสอบทดแทนการไม่สามารถ ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19

ณัฐนันท์ ศรีรอด

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

Email: Praenattanan.s@gmail.com

ดร.วชิระ บุณยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 17 ตุลาคม 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 27 พฤศจิกายน 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 28 พฤศจิกายน 2565

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ได้ในช่วงโควิด-19 โดยเก็บข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 114 คน และวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงพรรณนา (ค่าเฉลี่ย ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด) และเชิงอนุมาน (Mann-Whitney U test และ Kruskal-Wallis test)

ผลการศึกษาพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามให้ความเชื่อมั่นกรณีที่ไม่ได้เข้าถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือมากที่สุด คือ การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ตามลำดับ โดยวิธีการทดสอบการควบคุมที่ให้ความสำคัญมากที่สุด ได้แก่ การตรวจหาการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง และให้ความสำคัญต่อการพิจารณาผลงานผู้ตรวจสอบภายในน้อยที่สุด ในขณะที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่สำคัญมากที่สุด คือ การใช้ Data analytics ทดสอบยอดคงเหลือของสินค้าคงเหลือ การค้นหาสิ่งผิดปกติระหว่างปี และการนับสินค้าเป็นรอบ ตามลำดับ ส่วนการวิเคราะห์เปรียบเทียบได้ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ การทดสอบความสัมพันธ์ของสินค้าคงเหลือกับรายการที่เกี่ยวข้อง โดยเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุด ได้แก่ การเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน การศึกษาคั้งนี้ยังพบว่าปัจจัยด้านประชากรศาสตร์ที่มีผลต่อแนวทางการตรวจสอบ เช่น ประเภทของบริษัทตรวจสอบบัญชี ขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นต้น การศึกษาคั้งนี้จะเป็นประโยชน์ในการวางแผนการตรวจสอบสินค้าคงเหลือในกรณีที่ไม่สามารถเข้าตรวจนับได้

คำสำคัญ: การตรวจนับสินค้าคงเหลือ แนวทางการตรวจสอบช่วงโควิด-19 การทดสอบด้วยสถิตินอนพาราเมตริก

Non-Physical Inventory Verification during COVID-19 pandemic

Nattanan Srirod

Assistant Auditor

State Audit Office of the Kingdom of Thailand

Email: Praenattanan.s@gmail.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accounting

Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: October 17, 2022

Revised: November 27, 2022

Accepted: November 28, 2022

ABSTRACT

This study aims to explore the perspective of auditors and audit assistants regarding key audit consideration of physical inventory verification without a site visit amid COVID-19. Data collection tool bases a questionnaire survey from 114 respondents. The statistical analysis comprises of both descriptive (average, minimum, maximum) and inferential statistic (Mann-Whitney U test and Kruskal–Wallis test regarding).

The analysis reveals that respondents are more likely to put their effort on test of controls, following by test of details and analytical procedures. On the test of controls, the respondents focus on detecting high-risk of inventory modifications and are less likely to use the work of internal auditors. On test of details, they use data analytics to verify the ending inventory balance, unusual items during the year and underweight of cycle inventory count information. Finally, on analytical procedures, the respondents employ data analytics to scrutinize the relationships of inventory and related accounts, and are less likely to compare inventory data with previous periods. Furthermore, the study finds out that factors affecting alternative audit procedures of inventory count include the type of audit firms, client firm size. This study is benefit to auditors who develop the use of alternative audit procedures in physical Inventory count.

Keywords: *Inventory count, audit program during COVID-19, Non-parametric*

■ ความเป็นมาและความสำคัญในการศึกษา

การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ได้สร้างปัญหาความท้าทายที่เกิดขึ้นหลายประการในการตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตรวจสอบสินค้าคงเหลือของกิจการ การจัดหาวิธีการเพื่อทดแทนการไม่ได้เข้าตรวจสอบสินค้าคงเหลือ ณ สถานประกอบการ เป็นสิ่งจำเป็นของทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชี การตรวจสอบสินค้าคงเหลือให้มีประสิทธิภาพจึงยังคงเป็นเรื่องที่ท้าทายในภาวะวิกฤต โดยทั่วไปการตรวจสอบทางกายภาพของสินค้าคงเหลือ (การนับสต็อก) ถือเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของกิจการ โดยปกติผู้บริหารจะต้องกำหนดขั้นตอนในการนับสินค้าคงเหลืออย่างน้อยปีละครั้งเพื่อรับรองการมีอยู่จริงและแสดงมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ ความน่าเชื่อถือของระบบและการสนับสนุนการประเมินมูลค่าสินค้าคงเหลือ มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความคิดเห็นว่าการตรวจสอบทางกายภาพของสินค้าคงเหลือได้ดำเนินการในช่วงเวลาที่เหมาะสมและสังเกตความคลาดเคลื่อนที่มีสาระสำคัญ รวมทั้งการแสดงยอดคงเหลือในงบการเงิน (MAC, 2016) สิ่งหนึ่งที่สำคัญคือเรื่องของการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นไปอย่างครบถ้วนและถูกต้อง นอกจากนี้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบสามารถออกแบบและดำเนินการตรวจสอบที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอสามารถหาข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อใช้เป็นฐานในความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้นเมื่อมีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน จึงมักมีการร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเพื่อทดสอบความมีอยู่จริงและสิทธิและภาระผูกพันของสินค้านั้นอยู่เสมอ

ในภาวะการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) มีข้อจำกัดในการเข้าทำการสังเกตการณ์หรือนับสินค้าคงเหลือเป็นอย่างมาก จึงเกิดคำถามมากมายเกี่ยวกับความเป็นไปได้ของการนำวิธีการตรวจสอบอื่นทดแทนการไม่ได้เข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 501 ได้ระบุถึงแนวทางในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือเพิ่มเติม หากไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าอันเนื่องมาจากเหตุผลวิสัยหรือข้อจำกัด ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องความมีอยู่จริงและสภาพของสินค้าคงเหลือได้ นอกจากนี้ การสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลและหลักฐานโดยไม่ต้องเข้าไปที่กิจการของลูกค้า ผู้สอบบัญชีได้พัฒนาแนวทางการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น การประชุมกับลูกค้าผ่านการประชุมออนไลน์ (Video Conference) การใช้โปรแกรม Zoom โปรแกรม MS Team เป็นต้น หรือแม้กระทั่งการตรวจสอบระยะไกล (Remote Audit) ก็อาจเป็นวิธีการตรวจสอบทางเลือกหนึ่งที่สามารถทำได้ในอนาคต (Audsabumrungrat, 2020) นอกจากนี้วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ได้ถูกพัฒนาขึ้นตามลำดับแล้ว ขั้นตอนการสอบบัญชีที่ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย การตรวจสอบยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติอีกด้วย และหากผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีได้ ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 อย่างไรก็ตามแนวทางการปฏิบัติ การตรวจนับสินค้าคงเหลือมีหลากหลายวิธี การศึกษาครั้งนี้จึงได้พัฒนาแนวทางการตรวจสอบในสถานะที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ โดยมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางการตรวจสอบ 3 ด้าน ได้แก่ การทดสอบการควบคุมภายใน การตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมไปถึงปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่อาจมีผลกระทบต่อพฤติกรรมการตรวจสอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือได้

■ แนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

สถานการณ์ COVID-19 ส่งผลกระทบต่อบัญชีต่อกิจการที่มีการลงทุนในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด หน่วยงานที่มีผู้จัดจำหน่ายหรือลูกค้าที่สำคัญในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด รวมถึงหน่วยงานที่มีธุรกรรมการให้กู้ยืมหรือการกู้ยืมจากหน่วยงานในพื้นที่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินค้าคงเหลือที่แสดงในงบการเงินต้องมีอยู่จริงและมีได้ แสดงมูลค่าสูงกว่าความเป็นจริง ภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 ได้มีการระบุไว้ว่า “สินค้าคงเหลือ” โดยปกติจะมีการวัดมูลค่าด้วยราคาทุนที่ต่ำกว่าและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable value, NRV) อย่างไรก็ตามในสถานการณ์ที่มีการแพร่ระบาดของ COVID-19 การคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ถูกต้องอาจทำได้ยากกว่าก่อนหน้าและอาจจำเป็นต้องมีการวิเคราะห์เพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นว่าทั้งปริมาณสินค้าและมูลค่าสินค้าถูกต้องตามข้อเท็จจริง นอกจากนี้หากกำลังการผลิตสินค้าของกิจการซึ่งอยู่ในระดับต่ำอยู่แล้ว การลดลงถึงระดับที่ต่ำมากอันเนื่องมาจากการหยุดทำงานหรือการหยุดชะงักทันทีของการผลิต อาจจำเป็นต้องมีการตรวจสอบมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นนักบัญชีควรให้ความสำคัญต่อแสดงมูลค่าของสินค้าคงเหลือปลายงวด นอกจากนี้หากสินค้าคงเหลือปลายงวดแสดงไว้สูงเกินจริง จะทำให้กิจการแสดงกำไรสุทธิสูงเกินจริงด้วย ดังนั้นความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของสินค้าเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบต้องให้ความสำคัญในการตรวจสอบ โดยเฉพาะกรณีที่ไม่สามารถเข้าไปสังเกตการณ์ตรวจนับได้อาจมีความเสี่ยงที่สินค้าในบัญชีไม่ตรงกับสินค้าตามที่มีอยู่จริง เช่น สินค้าเก่าหรือล้าสมัย ชำรุดเสียหาย กิจการขายสินค้าโดยการฝากขาย และกิจการรับฝากขายสินค้า เป็นต้น (Deloitte, 2020)

มาตรฐานวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือได้มีการกำหนดให้มีวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอ เริ่มตั้งแต่มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ที่ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อเน้นการตรวจสอบรายการและความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจกระทบต่องบการเงินโดยรวม รวมถึงสิ่งที่ให้ผู้บริหารได้ให้การรับรองและการเปิดเผยข้อมูล ต่อมาเมื่อได้มีการกำหนดภาพรวมวัตถุประสงค์แล้วมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 500 ได้กำหนดให้ผู้ตรวจสอบสามารถออกแบบและดำเนินการตรวจสอบเพื่อหาข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเพื่อใช้เป็นฐานในความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยได้ระบุถึงการตรวจสอบสินทรัพย์ที่มีตัวตนว่าสามารถร่วมทำการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเพื่อทดสอบความมีอยู่จริงและสิทธิและภาระผูกพันของสินค้านั้นได้ แต่บางกรณีการเข้าร่วมการตรวจนับสินค้าคงเหลือหรือนับสินค้าคงเหลืออาจไม่สามารถทำได้ อันเนื่องมาจากปัจจัยหลายอย่าง เช่น สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ลักษณะและที่ตั้งของสินค้าคงเหลือที่อยู่ในสถานที่ที่อาจเป็นอันตรายต่อความปลอดภัยของผู้สอบบัญชี และเรื่องของความไม่สะดวกด้านอื่น นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 200 ได้กล่าวถึงเรื่องของความยากลำบาก ระยะเวลา หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องอันไม่เป็นเหตุอันควรให้ผู้สอบบัญชี ละเว้นวิธีการตรวจสอบที่ไม่มีวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทนได้ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีการวางแผนการตรวจสอบและเลือกใช้วิธีการอื่นในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินภายในระยะเวลาและต้นทุนที่เหมาะสม

นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 501 ได้กล่าวถึงแนวทางเพิ่มเติมกรณีหากไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ การตรวจนับสินค้าอันเนื่องมาจากเหตุสุดวิสัยหรือข้อจำกัด ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เป็นทางเลือกอื่นได้ รวมทั้งมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อตอบสนองความเสี่ยง ทั้งในด้าน ของการทดสอบการควบคุมเพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมของกิจการ และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อันประกอบไปด้วยวิธีการทดสอบ รายละเอียดประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ อย่างไรก็ตาม ควรมีการพิจารณาอยู่เสมอว่าผู้สอบบัญชีไม่ควรใช้แนวทางการตรวจสอบแบบครอบคลุมกับลูกค้าผู้ตรวจสอบทั้งหมดของตน เนื่องจากอาจมีบางอุตสาหกรรมที่ธุรกิจไม่ได้รับผลกระทบดังกล่าวหรือไม่เกิดผลเสียขึ้น ดังนั้นหากไม่สามารถเลือกใช้ วิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นที่เหมาะสมหรือทันต่อสถานการณ์ดังกล่าวได้จริง การพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็น ในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 จึงเป็นสิ่งที่ควรนำมาพิจารณาในขั้นตอนต่อไป โดยหากสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบจะส่งผลกระทบต่อการเงินอันเป็น สาระสำคัญและแผ่กระจายไปยังงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข โดยผู้สอบบัญชีสามารถกำหนด หัวข้อสำหรับบรรณความเห็นที่ “ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข” “ความเห็นว่างทางการเงินไม่ถูกต้อง” หรือ “การไม่แสดงความเห็น” ได้ตามความเหมาะสม

การนับสินค้าคงเหลือโดยการใช้วิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติการสังเกตการณ์จริงสำหรับผู้สอบบัญชีอาจรวมถึงสิ่งต่อไปนี้ ตัวอย่างเช่น กรณีหากการตรวจนับสินค้าได้ถูกจัดให้มีขึ้น ณ วันอื่นที่ไม่ใช่วันที่ในงบการเงิน ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันก่อนได้เป็นทางเลือกแล้วใช้การกระทบยอดกลับมาวันสิ้นงวดแทน นอกจากนี้ การประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการของผู้บริหารจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งวิธีการที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมเคลื่อนย้าย สินค้าช่วงก่อน ระหว่าง และหลังการตรวจนับได้ นอกจากนี้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 620 ยังได้กำหนดว่าการได้รับ รายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นหรือรายงานจากองค์กรภายนอกที่ให้ความเชื่อมั่นในหลักฐานการตรวจสอบอาจกระทำได้ กรณีที่การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ ที่สถานที่อื่นห่างไกล มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 600 และ รหัส 610 ได้ระบุให้ สามารถพิจารณาถึงผลงานของผู้สอบบัญชีอื่น ผู้เชี่ยวชาญที่เข้ามาเกี่ยวข้องในเรื่องของการวางแผนการสังเกตการณ์ และตรวจนับสินค้าคงเหลือ รวมไปถึงการพิจารณาผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในสำหรับการปรึกษาหารือและความร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การประเมินการควบคุมภายในและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นอีกสิ่งหนึ่งที่ต้องพิจารณาในการตรวจสอบสินค้า คงเหลือ รวมไปถึงกระบวนการควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกสินค้า การตั้งเจ้าหนี้ และการควบคุมอื่นด้วย เช่น การสอบทาน การกระทบยอดตรวจนับรายเดือน การกระทบยอดระหว่างสมุดแยกประเภทและรายงานสินค้าเอกสารหลักฐานที่ถืออยู่ โดยบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ใบรับสินค้าของคลังสินค้า หรือแม้กระทั่งการควบคุมการบันทึกต้นทุนขาย การตรวจสอบ การตัดยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด และการนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปี อาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 (Deloitte, 2020; KPMG, 2020a) นอกจากนี้ยังควรมีระบบเทคโนโลยี สนับสนุน เช่น การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอลจากกล้องวงจรปิดของไซต์งาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout,

Line เป็นต้น โดยอุปกรณ์การเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต ระบบอินเทอร์เน็ตควรมีความเร็วเพียงพอที่มีความสามารถในการรับส่งข้อมูลได้อย่างเหมาะสมทั้งสำหรับการรับส่งข้อมูล การประชุมทางไกล รวมไปถึงการใช้ Data Analytics เพื่อวิเคราะห์สัญญาณบ่งชี้ถึงสิ่งผิดปกติ ทำให้ช่วยให้การวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แม้ไม่ได้เข้าไปตรวจสอบที่สถานประกอบการของกิจการ (KPMG, 2020c) ตัวอย่างของบริษัทสอบบัญชีที่ได้นำระบบเทคโนโลยีมาสนับสนุน เช่น EY ได้นำ Data Analytics เข้ามาช่วยในการตรวจสอบบัญชีอย่างแพร่หลายในช่วงระยะเวลาเมื่อไม่นานมานี้ โดยคำว่า Data Analytics ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบบัญชีของ EY ไม่ได้หมายถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลตัวเลขในงบการเงินของรอบบัญชีปัจจุบันกับรอบบัญชีอดีตหรือของกิจการเปรียบเทียบกับคู่แข่งเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีความหมายรวมถึงการนำเทคโนโลยีและนวัตกรรมทางคอมพิวเตอร์มาใช้ได้แก่ คอมพิวเตอร์หุ่นยนต์ (Robotics) คอมพิวเตอร์ที่สามารถเรียนรู้ (Machine Learning) และปัญญาประดิษฐ์/คอมพิวเตอร์เสมือนมนุษย์ (Cognitive Computing) มาใช้กับกระบวนการและวิธีการตรวจสอบบัญชี (Permsirivallop, 2016) และสำหรับ KPMG ได้เริ่มแผนการลงทุนระยะยาว 5 ปีที่มีมูลค่าการลงทุนประมาณ 1 พันล้านดอลลาร์โดยเน้นการลงทุนในเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับ Data Analytics และเทคโนโลยีการนับสต็อกด้วยการร่วมเป็นพันธมิตรทางธุรกิจกับ McLaren Applied Technologies และเข้าถือหุ้นในบริษัท Bottlenose (Fisher, 2015)

■ วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจความคิดเห็นโดยวิธีการเก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถาม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวปฏิบัติทดแทนการไม่ได้ตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19 แบบสอบถามได้พัฒนาขึ้นจากบทความของผู้มีประสบการณ์ สำนักงานสอบบัญชี (Appelbaum, 2020; Carl, 2020; Dohrer, 2020; Ginman, 2020; KPMG, 2020b) และประสบการณ์ของผู้เขียนในฐานะผู้สอบบัญชี นอกจากนั้นแบบสอบถามยังได้รับการสอบทานจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้มีประสบการณ์การตรวจสอบบัญชีอีกด้วย การเก็บตัวอย่างใช้วิธีสิ่งแบบสอบถามผ่านทางข้อความอิเล็กทรอนิกส์ เว็บไซต์โซเชียลมีเดีย ในรูปแบบ Google form ไปยังกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ บริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท (Big 4) บริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-national firm) บริษัทตรวจสอบในประเทศไทย (Local firm) หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ และผู้สอบบัญชีอิสระ แบบสอบถามของการศึกษานี้ประกอบด้วย 4 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1: ข้อมูลทั่วไป ปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ ได้แก่ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การทำงาน ด้านบัญชี การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงาน การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ส่วนที่ 2: แบบสอบถามความเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่น สอบถามความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีที่สามารถทดแทนวิธีการตรวจสอบเดิมได้ในระดับใด โดยแบ่งเป็น 3 ด้าน ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมภายใน (Test of Control) การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive tests) ซึ่งแบ่งออกเป็น การทดสอบยอดคงเหลือ (Test of details of balances) และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical procedures)

ส่วนที่ 3: ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

การวิเคราะห์ข้อมูลจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ประกอบด้วยส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เป็นตัวเลขที่ใช้ในการบรรยายถึงลักษณะกลุ่มข้อมูลตัวอย่างด้านประชากรศาสตร์เช่น ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้แบบสอบถามเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนตามแนวคิดของ Modified Likert Scale 5 ระดับ ได้แก่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง (4.21 – 5.00) เห็นด้วย (3.41 – 4.20) ไม่แน่ใจ (2.61 – 3.40) ไม่เห็นด้วย (1.81 – 2.60) และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (1.00 – 1.80) (Kanasoot, 1999) และส่วนที่ 2 สถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics) เพื่อศึกษาหาความแตกต่างของระดับความคิดเห็นในแนวทางการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชีสินค้าคงเหลือในช่วงโควิด-19 ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยใช้สถิติของ Mann-Whitney U test สำหรับเปรียบเทียบมีัยฐาน 2 กลุ่ม และ Kruskal-Wallis test สำหรับเปรียบเทียบมีัยฐานตั้งแต่ 2 กลุ่มขึ้นไป เนื่องจากมีลักษณะข้อมูลที่แจกแจงอิสระ (Nonparametric) และทดสอบสมมติฐานที่ระดับความมีัยสำคัญทางสถิติ 0.05 โดยสมมติฐานการศึกษาค้างนี้เป็นดังนี้

H0: ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชี สินค้าคงเหลือไม่แตกต่างกัน

H1: ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชี สินค้าคงเหลือแตกต่างกัน

■ พลการศึกษา

การศึกษาโดยใช้สถิติในการอธิบายผลการศึกษาศึกษาเกี่ยวกับความเห็นโดยรวมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี สิ้นค้าคงเหลือ ที่นำวิธีการตรวจสอบทางเลือกอื่นมาทดแทนวิธีตรวจนับสินค้าคงเหลือช่วงโควิด-19 จากกลุ่มตัวอย่าง ของประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยการส่งแบบสอบถามตัวอย่างไปยังกลุ่มตัวอย่าง ในช่วงเดือนมกราคม ถึง มีนาคม 2565 โดยมีผู้ตอบกลับแบบสอบถาม จำนวน 114 คน คิดเป็นร้อยละ 28.5 ของอัตราการตอบกลับ สามารถสรุปผลการศึกษากลุ่มตัวอย่างได้ดังนี้

ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น ได้แก่ ความถี่ และค่าร้อยละ เกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานปัจจุบัน ประสบการณ์ทำงานในอาชีพสอบบัญชี การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บริษัทที่สังกัด การตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ ผลสรุปของข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างเป็นดังนี้

- การศึกษาของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีจำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 61.4 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีจำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 38.6
- ตำแหน่งงานปัจจุบันของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.5 รองลงมาเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวน 38 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 เป็นผู้จัดการฝ่าย ตรวจสอบบัญชีขึ้นไป และอื่น ๆ จำนวน 21 และ 2 คน คิดเป็นร้อยละ 18.4 และ 1.8 ตามลำดับ
- ประสบการณ์ในด้านการทำงานด้านบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามพบว่าส่วนใหญ่มีประสบการณ์ ในด้านการบัญชี 0 - 5 ปี จำนวน 57 คน คิดเป็นร้อยละ 50.0 รองลงมามีประสบการณ์ในด้านบัญชี 6 - 10 ปี จำนวน 29 คน คิดเป็นร้อยละ 25.4 นอกจากนี้มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 11 - 15 ปี และ มากกว่า 15 ปี จำนวน 16 และ 12 คน คิดเป็นร้อยละ 14.1 และ 10.5 ตามลำดับ
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 53.5 และไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 46.5
- รูปแบบการทำงานด้านบริษัทตรวจสอบบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีภายใต้ สังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท จำนวน 52 คน คิดเป็นร้อยละ 45.6 รองลงมาเป็นหน่วยงาน ตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจจำนวน 21 คน คิดเป็นร้อยละ 18.4 และบริษัทตรวจสอบประเทศไทย จำนวน 19 คน คิดเป็นร้อยละ 16.7 นอกจากนี้เป็นผู้สอบบัญชีอิสระและบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-national firm) จำนวน 13 และ 9 คน คิดเป็นร้อยละ 11.4 และ 7.9 ตามลำดับ
- ผู้ตอบแบบสอบถามเป็ฯผู้ตรวจสอบในบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (Listed Company) จำนวน 62 คน คิดเป็น ร้อยละ 54.4 และ ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (Listed Company) จำนวน 52 คน คิดเป็น ร้อยละ 45.6
- ผู้ตอบแบบสอบถามทำการตรวจสอบส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท) จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 56.1 รองลงมาเป็นกิจการขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 29.8 และกิจการขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 5 ล้านบาท) จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 14.1

จากลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่างสามารถสรุปได้ว่า กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี เป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี มีประสบการณ์ในด้านการบัญชี 0 - 5 ปี เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การสังกัดบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท (Big 4) ตรวจสอบในบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ และเป็นกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท)

การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นในวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การวิเคราะห์ในส่วนนี้จะเป็นการวิเคราะห์ตามความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย การทดสอบการควบคุมภายใน การตรวจสอบยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การวิเคราะห์ดังกล่าวจะเป็นการวิเคราะห์โดยการใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความหมายของค่าเฉลี่ย ตามตารางที่ 1 ที่แสดงให้เห็นถึงความสำคัญในการประเมินวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจนับสินค้าคงเหลือ



ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นในวิธีการตรวจสอบทดแทนการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

| ลำดับ | ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี | ระดับความสำคัญ (ร้อยละ) | | | | | ระดับความสำคัญ | | |
|---------------|--|-------------------------|-------------|----------|----------|-------------------|----------------|--------------|-------------------|
| | | ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง | ไม่เห็นด้วย | ไม่แน่ใจ | เห็นด้วย | เห็นด้วยอย่างยิ่ง | \bar{X} | SD | ความหมาย |
| 1. | การทดสอบการควบคุมภายใน | | | | | | | | |
| 1.1 | การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ การกระทบยอดรายงานสินค้าคงเหลือ เป็นต้น | - | 0.9 | 8.8 | 50.9 | 39.5 | 4.29 | 0.662 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| 1.2 | การประเมินนโยบายการควบคุมภายใน สอบทานและประเมินแผนการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ | - | 0.9 | 7.0 | 67.5 | 24.6 | 4.16 | 0.573 | เห็นด้วย |
| 1.3 | สอบทานโดยละเอียดเกี่ยวกับคุณสมบัติและผลงานของผู้เชี่ยวชาญ กรณีต้องมีการใช้ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจนับ | 0.9 | 5.3 | 28.1 | 47.4 | 18.4 | 3.77 | 0.842 | เห็นด้วย |
| 1.4 | การพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน | - | 7.9 | 35.1 | 50.0 | 7.0 | 3.56 | 0.741 | เห็นด้วย |
| 1.5 | เพิ่มการทดสอบระบบการควบคุมการรับ-จ่ายสินค้าและประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเหลือสินค้ามากยิ่งขึ้น | - | 0.9 | 9.6 | 71.1 | 18.4 | 4.07 | 0.560 | เห็นด้วย |
| 1.6 | การประเมินบทบาทของผู้ดูแลการตรวจนับสินค้าคงเหลือโดยละเอียด | - | 0.9 | 9.6 | 69.3 | 20.2 | 4.09 | 0.573 | เห็นด้วย |
| 1.7 | การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง | - | 1.8 | 4.4 | 21.1 | 72.8 | 4.65 | 0.652 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| ภาพรวม | | | | | | | 4.08 | 0.658 | เห็นด้วย |

ตารางที่ 1 (ต่อ)

| ลำดับ | ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี | ระดับความสำคัญ (ร้อยละ) | | | | | ระดับความสำคัญ | | |
|---------------|--|-------------------------|-------------|----------|----------|-------------------|----------------|--------------|-------------------|
| | | ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง | ไม่เห็นด้วย | ไม่แน่ใจ | เห็นด้วย | เห็นด้วยอย่างยิ่ง | \bar{X} | SD | ความหมาย |
| 2. | การตรวจสอบยอดคงเหลือ | | | | | | | | |
| 2.1 | ปรับเวลาของการนับสินค้าคงเหลือเป็นวันทีอื่น แล้วใช้การกระทบยอดกลับมาวันสิ้นงวด (Roll forward /Roll backward) | - | 0.9 | 6.1 | 28.9 | 64.0 | 4.56 | 0.652 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| 2.2 | สุ่มตัวอย่างตามสถิติที่ให้หลักฐานเหมาะสมกับประชากรสินค้าคงเหลือให้มากยิ่งขึ้น | - | 5.3 | 11.4 | 55.3 | 28.1 | 4.06 | 0.779 | เห็นด้วย |
| 2.3 | การทำ Cycle Count กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปี อาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 | 8.8 | 32.5 | 15.8 | 36.0 | 7.0 | 3.00 | 1.152 | ไม่แน่ใจ |
| 2.4 | ตรวจสอบการตัดยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดให้มากยิ่งขึ้น | 2.6 | 1.8 | 7.9 | 59.6 | 28.1 | 4.09 | 0.815 | เห็นด้วย |
| 2.5 | การขอรายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นหรือรายงานจากองค์กรภายนอก เพื่อเป็นหลักฐานชดเชยการไม่ได้ดำเนินการตรวจสอบตามปกติ | 2.6 | 29.8 | 17.5 | 39.5 | 10.5 | 3.25 | 1.079 | ไม่แน่ใจ |
| 2.6 | การเพิ่มการตรวจเอกสารหลักฐานที่ถือโดยบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ใบรับสินค้าของเหลือสินค้า เป็นต้น | - | 2.6 | 7.0 | 59.6 | 30.7 | 4.18 | 0.673 | เห็นด้วย |
| 2.7 | การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอล รวมทั้งกล้องวงจรปิดของไซต์งาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout, Line เป็นต้น | - | 1.8 | 3.5 | 28.9 | 65.8 | 4.59 | 0.649 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| 2.8 | การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการทดสอบการคำนวณราคา ค้นหาสิ่งผิดปกติจากรายการค่า | - | 1.8 | 6.1 | 20.2 | 71.9 | 4.62 | 0.683 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| ภาพรวม | | | | | | | 4.04 | 0.810 | เห็นด้วย |

ตารางที่ 1 (ต่อ)

| ลำดับ | ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี | ระดับความสำคัญ (ร้อยละ) | | | | | ระดับความสำคัญ | | |
|---------------|---|-------------------------|-------------|----------|----------|-------------------|----------------|--------------|-------------------|
| | | ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง | ไม่เห็นด้วย | ไม่แน่ใจ | เห็นด้วย | เห็นด้วยอย่างยิ่ง | \bar{x} | SD | ความหมาย |
| 3. | การวิเคราะห์เปรียบเทียบ | | | | | | | | |
| 3.1 | เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ และขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร | - | 0.9 | 20.2 | 39.5 | 39.5 | 4.18 | 0.779 | เห็นด้วย |
| 3.2 | การใช้อัตราส่วนทางการเงิน โดยเฉพาะ อัตรากำไรขั้นต้น อัตราหมุนเวียนของสินค้า และระยะเวลาขายสินค้าโดยเฉลี่ย แล้วเปรียบเทียบกับข้อมูลปีก่อน และอุตสาหกรรม | - | 2.6 | 21.9 | 48.2 | 27.2 | 4.00 | 0.776 | เห็นด้วย |
| 3.3 | เปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นโดยภาพรวม และแยกตามประเภทของสินค้าที่สำคัญของงวดปัจจุบันกับงวดก่อนให้ละเอียดมากยิ่งขึ้น | - | 4.4 | 27.2 | 43.9 | 24.6 | 3.89 | 0.828 | เห็นด้วย |
| 3.4 | วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่อยู่ในงบการเงิน และข้อมูลอื่นที่ไม่ได้อยู่ในงบการเงิน เช่น ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนคำร้องเรียนกับยอดขายของสินค้าชนิดหนึ่ง เป็นต้น | - | 4.4 | 28.9 | 42.1 | 24.6 | 3.87 | 0.836 | เห็นด้วย |
| 3.5 | เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน ทั้งภาพรวม และแยกประเภทรายการสินค้าคงเหลือ | - | 5.3 | 28.9 | 53.5 | 12.3 | 3.73 | 0.744 | เห็นด้วย |
| 3.6 | การวิเคราะห์การบริหารสินค้าคงเหลือโดยใช้ทฤษฎีต่าง ๆ เช่น ABC analysis เป็นต้น | - | 1.8 | 28.1 | 50.0 | 20.2 | 3.89 | 0.738 | เห็นด้วย |
| 3.7 | การใช้ Data analytics ในการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูล | - | 1.8 | 17.5 | 20.2 | 60.5 | 4.39 | 0.837 | เห็นด้วยอย่างยิ่ง |
| ภาพรวม | | | | | | | 3.99 | 0.791 | เห็นด้วย |

จากตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่าแนวทางการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้าได้ในช่วงโควิด-19 ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญและความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีมากที่สุดคือ ด้านการทดสอบการควบคุมภายใน ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.08 รองลงมาคือการตรวจสอบยอดคงเหลือ ซึ่งมีค่าเฉลี่ย 4.04 และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุดอยู่ที่ 3.99 โดยมีรายละเอียดดังนี้

การทดสอบการควบคุมภายใน พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.08 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูงซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.65 รองลงมาคือ การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อและใบแจ้งหนี้ การกระทบยอดรายงานสินค้าคงเหลือ เป็นต้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.29 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ การพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.56 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลการปฏิบัติตามและการละเมิดการควบคุมภายใน มากกว่าการอ้างอิงผลงานและแหล่งข้อมูลจากภายนอก

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.04 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการทดสอบการคำนวณราคา ค้นหาสิ่งผิดปกติจากรายการค่าซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.62 รองลงมาคือ การสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอล รวมทั้งกล้องวงจรปิดของไซต์งาน เช่น Skype, WebEx, ZOOM, Hangout, Line เป็นต้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.59 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ การนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) กรณีที่มีการนับสินค้าคงเหลือมาตลอดทั้งปีอาจพิจารณาไม่นับเพิ่มเติมในช่วงไตรมาสที่ 4 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.00 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตในด้านปริมาณรายการค่าที่ตรวจสอบจากการสุ่มตัวอย่างไปสู่รายการค่าทั้งหมดและเน้นหลักฐานความมีอยู่จริงเชิงประจักษ์ มากกว่าการให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีต

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.99 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดคือ การใช้ Data analytics ในการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูลซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.39 รองลงมาคือ เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ และขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร ซึ่งมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.18 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ เปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อนทั้งภาพรวมและแยกประเภทรายการสินค้าคงเหลือซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.73 จากข้อมูลข้างต้นแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ภาพรวมของธุรกิจและประเมินความเสี่ยงของธุรกิจได้อย่างชัดเจนภายในเวลาอันรวดเร็วมากกว่าการนำเสนอในรูปแบบข้อมูลตัวเลขยอดคงเหลือเพียงอย่างเดียว



■ ผลการวิเคราะห์จากการทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาในส่วนนี้เป็นการทดสอบทางสถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics) เพื่อศึกษาหาความแตกต่างของระดับความคิดเห็นในแนวทางการตรวจสอบทางเลือกอื่นบัญชีสินค้าคงเหลือในช่วงโควิด-19 ของผู้สอบบัญชี เนื่องจากมีลักษณะการแจกแจงไม่ปกติ การวิเคราะห์ข้อมูลจึงใช้การวิเคราะห์แบบ Non-parametric โดยสถิติของ Mann-Whitney U test สำหรับเปรียบเทียบมัธยฐาน 2 กลุ่ม และ Kruskal-Wallis test สำหรับเปรียบเทียบมัธยฐานตั้งแต่ 2 กลุ่มขึ้นไป สรุปผลการทดสอบสมมติฐานของการวิเคราะห์ปัจจัยที่อาจมีผลกระทบต่อแนวทางการตรวจสอบแสดงตามตารางที่ 2 และตารางที่ 3 ดังนี้

การทดสอบการควบคุมภายใน พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญกับวิธีการทดสอบการควบคุมภายในมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยที่ 2 ตำแหน่งงาน โดยพบว่าตำแหน่งงานอื่นที่ไม่ได้ทำงานอยู่ในสายตรวจสอบบัญชี เช่น ผู้ตรวจสอบภายในที่ปรึกษาด้านบัญชี เป็นต้น ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับตำแหน่งงาน ได้แก่ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี และผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบบัญชีขึ้นไป

ปัจจัยที่ 3 ประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ โดยพบว่าบริษัทตรวจสอบประเทศไทย หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ และผู้สอบบัญชีอิสระให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ และบริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในที่แตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท

ปัจจัยที่ 4 ขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ โดยพบว่ากิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 20 ล้านบาท) ให้ความสำคัญด้านการทดสอบการควบคุมภายในความแตกต่างกับกิจการขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 5 ล้านบาท) กิจการขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท)

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความเห็นด้วยกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ปัจจัยที่ 2 ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี โดยพบว่าประสบการณ์อายุมากกว่า 15 ปี ให้ความสำคัญด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระในความแตกต่างกับ 0 – 5 ปี 6 – 10 ปี และ 11 – 15 ปี

ปัจจัยที่ 3 ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ โดยพบว่าผู้สอบบัญชีอิสระให้ความสำคัญด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระความแตกต่างกับบริษัทตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ 4 บริษัท บริษัทตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ หน่วยงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อแนวทางการตรวจสอบ ได้แก่

ปัจจัยที่ 1 ระดับการศึกษา แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่จบปริญญาตรีมีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่จบสูงกว่าปริญญาตรี

ปัจจัยที่ 2 การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ปัจจัยที่ 3 การตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แสดงให้เห็นว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มีความเห็นด้วยกับวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้ตรวจสอบบริษัทที่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ปัจจัยที่ 4 ระดับตำแหน่งงาน ปัจจัยที่ 5 ประสบการณ์การทำงานด้านบัญชี ปัจจัยที่ 6 ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ทำงานอยู่ และปัจจัยที่ 7 ขนาดของกิจการที่ทำการตรวจสอบ

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์สมมติฐานของ Mann-Whitney U test กรณีที่มีตัวเลือก 2 กลุ่ม

| ปัจจัย | การควบคุมภายใน | ตรวจสอบเนื้อหา สาระ | การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ |
|---------------------------|----------------|------------------------|-----------------------------|
| ระดับการศึกษา | .518 | .200 | <.001* |
| การเป็นผู้สอบบัญชี | .003* | .286 | <.001* |
| ตรวจสอบในบริษัทหลักทรัพย์ | .155 | .013* | <.001* |

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สมมติฐานของ Kruskal-Wallis test กรณีที่มีตัวเลือกตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไป

| ปัจจัย | การควบคุมภายใน | ตรวจสอบเนื้อหา สาระ | การวิเคราะห์ เปรียบเทียบ |
|----------------------|----------------|------------------------|-----------------------------|
| ตำแหน่งงาน | <.001* | .336 | <.001* |
| ประสบการณ์ | .658 | <.001* | <.001* |
| ประเภทธุรกิจที่ทำงาน | <.001* | <.001* | <.001* |
| ขนาดกิจการที่ตรวจสอบ | .012* | .398 | .003* |

■ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นว่าแนวทางการตรวจสอบสินค้าคงเหลือกรณีไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ตรวจนับสินค้าได้ในช่วงโควิด-19 ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญและความเชื่อมั่นในหลักฐานการสอบบัญชีมากที่สุดคือ ด้านการทดสอบการควบคุมภายใน รองลงมาคือการตรวจสอบเนื้อหาสาระ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะการทดสอบการควบคุมภายในถือเป็นการประเมินความเสี่ยงก่อนว่า วิธีการที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการบันทึกและควบคุมการตรวจนับสินค้าคงเหลือเป็นกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสม ถูกต้องตามรูปแบบการตรวจสอบที่วางไว้หรือไม่ หากมีการตรวจสอบเบื้องต้นแล้วพบว่าในช่วงปีหลายปีที่ผ่านมาสินค้ามีความครบถ้วน วิธีการบันทึก การตรวจนับ และควบคุมการเคลื่อนย้ายสินค้ามีประสิทธิภาพ ผู้สอบอาจไม่จำเป็นต้องเข้าไปสังเกตการณ์สภาพสินค้าจริงและเลือกใช้วิธีตรวจสอบที่เป็นทางเลือกอื่น ประกอบกับหน้ารายงานผู้สอบบัญชีได้อธิบายการถูกจำกัดขอบเขตไว้แล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 ได้ ทั้งนี้หากสถานการณ์โรคระบาดได้คลี่คลายลงผู้สอบก็สามารถเข้าไปตรวจนับภายหลังได้เช่นกัน สอดคล้องกับ PCAOB ที่ได้ระบุว่าหากลูกค้าได้แสดงและตรวจสอบการบันทึกสินค้าที่น่าเชื่อถือและครบถ้วนในอดีต การสังเกตการณ์ของผู้สอบบัญชีอาจเกิดขึ้นในช่วงเวลาอื่นที่ไม่ใช่ช่วงสิ้นปีหรือสิ้นปีได้

ในส่วนการทดสอบการควบคุมภายใน ผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพในการวิเคราะห์ข้อมูลการปฏิบัติตามและการละเมิดการควบคุมภายใน มากกว่าการอ้างอิงผลงานและแหล่งข้อมูลจากภายนอก ทั้งเรื่องของการใช้ Data analytics เข้ามาใช้ในการตรวจหาร่องรอยการแก้ไขรายการที่มีความเสี่ยงสูง การพิจารณาเพิ่มการทดสอบอื่นให้มากขึ้น เช่น การจับคู่ใบสั่งซื้อ ใบแจ้งหนี้ การกระทบยอดรายงานสินค้าคงเหลือ รวมไปถึงให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือการพิจารณาผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในด้านการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการขยายขอบเขตในด้านปริมาณรายการค่าที่ตรวจสอบจากการสุ่มตัวอย่างไปสู่วรายการค่าทั้งหมดและเน้นหลักฐานความมีอยู่จริงเชิงประจักษ์มากกว่าการให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีต โดยการใช้ Data analytics ในการทดสอบการคำนวณราคา ค้นหาสิ่งผิดปกติจากรายการค้า รองลงมาคือการสังเกตการณ์สินค้าวิดีโอคอล และให้ความสำคัญน้อยที่สุดคือการนับสินค้าเป็นรอบ (Cycle Count) และสุดท้ายการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์ภาพรวมของธุรกิจและประเมินความเสี่ยงของธุรกิจได้อย่างชัดเจนภายในเวลาอันรวดเร็ว มากกว่าการนำเสนอในรูปแบบข้อมูลตัวเลขยอดคงเหลือเพียงอย่างเดียว โดยวิธีการทดสอบความสัมพันธ์ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูล รองลงมาคือเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับจำนวนที่คาดการณ์ โดยขอคำอธิบายผลแตกต่างหรือแนวโน้มที่ผิดปกติจากผู้บริหาร และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือเปรียบเทียบยอดคงเหลือของงวดปัจจุบันกับงวดก่อน

จากภาพรวมจะเห็นได้ว่าวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญมากที่สุดทั้ง 3 ด้าน คือเรื่องของการใช้ Data Analytics เข้ามาใช้เป็นหลักฐานสอบบัญชีมากยิ่งขึ้นอ้างอิงกับข้อมูลจากเอกสารเผยแพร่ของ International Auditing and Assurance Standard Board 's Data Analytics Working Group (IAASB, 2016) ได้กล่าวว่าในปัจจุบัน Data Analytics สามารถนำมาพิจารณาเพื่อใช้ใน 4 กระบวนการหลักของการสอบบัญชี ได้แก่ การประเมินความเสี่ยง การประเมินระบบการควบคุมภายใน การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยคำว่า Data Analytics ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบบัญชีไม่ได้หมายถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลตัวเลขในงบการเงินของรอบบัญชีปัจจุบันกับรอบบัญชีอดีตหรือของกิจการเปรียบเทียบกับคู่แข่งเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีความหมายรวมถึงการนำเทคโนโลยีและนวัตกรรมทางคอมพิวเตอร์มาใช้ได้แก่ คอมพิวเตอร์หุ่นยนต์ (Robotics) คอมพิวเตอร์ที่สามารถเรียนรู้ (Machine Learning)

และปัญญาประดิษฐ์ (Cognitive Computing) โดยในอนาคตการใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยตรวจสอบจะมีบทบาทมากขึ้น ในงานสอบบัญชีและเกิดเป็นความท้าทายที่ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญคือปริมาณข้อมูล ความซับซ้อน และความหลากหลายของข้อมูลที่เพิ่มมากขึ้น อย่างไรก็ตาม PCAOB และ AICPA ได้ให้ข้อสังเกตเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของเทคโนโลยีในการเป็นหลักฐานการตรวจสอบโดยเฉพาะนั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือต้องอนุมานจากมาตรฐานทั่วไปในปัจจุบัน การสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปียังคงเป็นวิธีการที่ได้ผลดีที่สุดในการพิสูจน์ความมีอยู่จริงและความครบถ้วนของสินค้า ด้วยเหตุนี้เทคโนโลยีที่เข้ามาทดแทน วิดีโอที่บันทึกโดยบุคคลที่สามหรือโดยลูกค้าที่ตรวจสอบอาจเป็นหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่ใช่สิ่งที่ดีที่สุดแต่อาจเหมาะสมกับสถานการณ์ที่ไม่ปกติและเมื่อเนื้อหาไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินได้

นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบว่าปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ที่มีผลต่อการกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือได้แตกต่างกันมากที่สุดคือ ลักษณะประเภทธุรกิจของบริษัทตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบทำงานอยู่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีที่มีความพร้อมทั้งด้านระบบเทคโนโลยีและบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญที่ได้รับการฝึกอบรมจนมีทักษะความชำนาญ จะช่วยให้การตัดสินใจในการเลือกวิธีการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยหากหน่วยงานผู้รับบริการสอบบัญชีมีการบูรณาการปรับเปลี่ยนวิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น กรณีบริษัทมีการใช้เทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการวิเคราะห์เนื้อหาของภาพวิดีโอ (Video Analytics) หรือสังเกตการณ์ในระบบงานคลังสินค้าช่วงโควิด-19 ผู้สอบบัญชีหรือหน่วยงานก็จำเป็นต้องศึกษาหาความรู้และวิเคราะห์เพิ่มเติมว่าข้อมูลที่ได้นั้นจะนำมาใช้ประโยชน์ต่องานตรวจสอบรายการสินค้าคงเหลือได้อย่างไร เป็นต้น

การศึกษาครั้งนี้เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการทราบถึงแนวทางการตรวจสอบในกรณีที่ไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ตรวจสอบสินค้าคงเหลือได้ในกรณีที่มีสาเหตุที่จำเป็น เช่น เกิดภาวะโรคระบาด สถานที่จัดเก็บสินค้าไม่เอื้ออำนวยต่อการตรวจนับสินค้า กิจกรรมมีสาขาที่อยู่ต่างสถานที่เป็นจำนวนมาก เป็นต้น อย่างไรก็ตามการมุ่งเน้นการตรวจนับสินค้าคงเหลืออาจไม่ใช่เป็นทางเลือกเดียวในอันที่จะทราบว่าสินค้าคงเหลือมีตัวตนอยู่จริง และการแสดงมูลค่าสินค้าในงบการเงินสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชี การสอบบัญชี ยังมีเครื่องมือที่เอื้ออำนวยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบว่ามูลค่าสินค้าเหลือแสดงตามข้อเท็จจริง และไม่ผิดอย่างเป็นสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจ เช่น การทดสอบการควบคุม การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นต้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรเลือกแนวทางการปฏิบัติงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับสถานการณ์และข้อกำหนดทางวิชาชีพ การศึกษานี้ยังเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลในการทราบถึงแนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบบัญชีในกรณีที่ไม่สามารถตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ และเป็นประโยชน์ในการสอบทานของผู้สอบบัญชีว่าเลือกใช้แนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมหรือไม่ นอกจากนี้การศึกษานี้ยังเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการทราบถึงทางเลือกที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบ เพื่อเป็นแนวทางในการตรวจนับสินค้าคงเหลือต่อไปในอนาคต

■ References

- Appelbaum, Deniz. (2020). *Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis*. Retrieved from <https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>
- Audsabumrungrat, J. (2020). *Is it time for us to adopt Remoting Audit ?*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th /upload/9414/u1H3XbDOW3.pdf>
- Carl R. Mayes Jr. (2020). *How to audit during a pandemic? You asked. We answered*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/news/article/how-to-audit-during-a-pandemic-you-asked-we-answered>
- Deloitte. (2020). *Observing inventory in a different way*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/risk/us-observing-inventory-in-a-different-way-new.pdf>
- Dohrer, Bob. (2020). *How auditors can test inventory without a site visit*. Retrieved from <https://www.journal ofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html>
- Fisher, L. (2015). *Big data transforming how audits are carried out*. *AB Magazine*. Retrieved from <http://www.accaglobal.com/pk/en/member/member/accounting-business/insights/big-data.html>.
- Ginman, Paul. (2020). *Webinar 2: Performing the Audit in the Pandemic Environment*. *International Federation of Accountants (IFAC)*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Exploring the Growing Use of Technology on the Audit, with a Focus on Data Analytics*. Retrieved from <https://www.iaasb.org/publications/exploring-growing-use-technology-audit-focus-data-analytics>.
- Kanasoot, P. (1999). *Statistic for Behavioral Science Research*. (3rd Ed.). Bangkok: Chulalongkorn University Press.
- KPMG. (2020a). *Transforming inventory counting*. Retrieved from https://info.kpmg.us/content/dam/info/en/news-perspectives/pdf/2021/4498%20-%20Transforming%20inventory%20counting%20TL_secured_vF.pdf

- KPMG. (2020b). *Physical inventory count amid COVID-19*. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/in/pdf/2020/03/chapter-2-aau-covid-19-financial-reporting-inventory-impact-relaxations.pdf>
- KPMG. (2020c). *How analyzing data signals can help businesses*. Retrieved from <https://home.kpmg/xx/en/blogs/home/posts/2020/05/how-analyzing-data-signals-help-businesses.html>
- Mahbod, Reza. (2020). *Overcoming site visit limitations in the pandemic*. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/may/overcoming-auditing-site-visit-limitations-during-coronavirus-pandemic.html>
- Ministry of Corporate Affairs (MCA) (2016). *Company Auditor's Report Order (CARO), 2016 – Reporting Requirements*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/news/article/how-to-audit-during-a-pandemic-you-asked-we-answered>.
- Permsirivallop, S. (2016). Technology Innovation Wave and Audit Profession. *Journal of Accounting Professions*, 12(34), 59-62.
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *Audit operations in epidemic situations*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xkINpPMjk.pdf>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2021). *Thai Accounting Standard (TAS) 2 Inventory*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 500 Audit Evidence*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 501 Audit Evidence--Additional Considerations for Specific Items*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised) Special Considerations--Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>
- Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 610 (Revised 2013) Using the Work of Internal Auditors and Related Conforming Amendments*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>

Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 620 Using the Work of an Expert*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>

Thailand Federation of Accounting Professions. (2020). *International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised) Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. Retrieved from <https://www.tfac.or.th>





การศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's EM-Score Model และการพยากรณ์โอกาส เกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Accuracy of the Altman's EM-Score Model
and the Prediction of Financial Distress of Listed Companies
in the Stock Exchange of Thailand

ดร.ประนอม คำพา

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี

Email: pranorm_k@hotmail.com

Pranorm Kumpha, PhD, Tax Auditor

Associate Professor of the Department of Accountancy

Faculty of Business Administration and Management

Ubon Ratchathani Rajabhat University

Email: pranorm_k@hotmail.com

การศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's EM-Score Model และการพยากรณ์โอกาส เกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ดร.ประนอม คำพา

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏวไลยอลงกรณ์

Email: pranorm_k@hotmail.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 4 กรกฎาคม 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 1 กันยายน 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 27 กันยายน 2565

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's EM-Score Model ในการประเมินความล้มเหลวทางการเงิน และเพื่อศึกษาปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตัวอย่างในการศึกษา ได้แก่ ข้อมูลในงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 - 2563 จำนวน 400 บริษัท ทำการทดสอบประสิทธิภาพตัวแบบโดยใช้ Confusion Matrix และวิเคราะห์ปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินโดยการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกแบบไบนารี (Binary Logistic Regression)

ผลการศึกษา พบว่าตัวแบบ Altman's EM-Score Model มีความสามารถในการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปีโดยภาพรวมเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 95.50 และพบว่าปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ระหว่างปี พ.ศ. 2559 - 2563 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ได้แก่ อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม ในลักษณะที่หากอัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม และอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์เพิ่มขึ้น จะทำให้โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินลดลง ขณะที่อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น จะทำให้โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินเพิ่มขึ้น

คำสำคัญ: ความล้มเหลวทางการเงิน, อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์, อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม, แบบจำลองการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของอัลแมน

Accuracy of the Altman's EM-Score Model and the Prediction of Financial Distress of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand

Pranorm Kumpha, PhD, Tax Auditor

Associate Professor of the Department of Accountancy
Faculty of Business Administration and Management
Ubon Ratchathani Rajabhat University
Email: pranorm_k@hotmail.com

Received: July 4, 2022

Revised: September 1, 2022

Accepted: September 27, 2022

ABSTRACT

The objective of this research was to study on the accuracy of the Altman's EM-Score Model in predicting the financial distress and to investigate potential factors affecting the financial distress of the listed companies in the Stock Exchange of Thailand. Financial statements between the year 2016 and 2020 of the companies were analyzed by the Confusion Matrix technique and the Binary Logistic Regression Equation model, in order to test the efficacy as well as predicting the financial distress.

The research findings showed that the Altman's EM-Score Model accurately predicted the financial distress by 95.5 percent. Meanwhile, Retained Earnings/Total Asset (RETA), Return on Asset (ROA), and Long-term Liabilities/ Total Liabilities (LLTA) were significantly related to the financial distress of the listed companies in the Stock Exchange of Thailand. If the RETA and the ROA increase, the financial distress would be decreased while in case if the LLTA increases, the financial distress tends to increase.

Keywords: *Financial Distress, Retained Earning to Total Assets Ratio, Return on Assets, Debt to Assets Ratio, Altman's EM-Score Model*

■ บทนำ

ความเสี่ยงที่สำคัญประการหนึ่งซึ่งส่งผลต่อความอยู่รอดและความต่อเนื่องในการดำเนินธุรกิจ คือการประสพภาวะความล้มเหลวทางการเงิน (Financial Distress) ซึ่งเป็นสถานการณ์ที่ธุรกิจมีความอ่อนแอทางการเงิน ทำให้ไม่สามารถชำระหรือปฏิบัติตามภาระผูกพันได้จนเกิดเป็นเงื่อนไขนำไปสู่ภาวะล้มละลาย ความล้มเหลวทางการเงินมักสร้างความเสียหายแก่เจ้าของกิจการ นักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสีย และอาจส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจในภาพรวม ดังตัวอย่างการเกิดความล้มเหลวทางการเงินในสหรัฐอเมริกา ที่เป็นผลมาจากวิกฤตสินเชื่ออสังหาริมทรัพย์ ระหว่างปี พ.ศ. 2550 - 2551 จนเกิดปัญหาความมั่นคงของสถาบันการเงิน ทำให้บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่งล้มละลาย และภาวะเศรษฐกิจของประเทศถดถอยรุนแรงจนส่งผลกระทบต่อทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะซบเซาต่อเนื่องหลายปี

ระหว่างปี พ.ศ. 2559 - 2563 ธนาคารแห่งประเทศไทยรายงานไว้ในช่วงต้นเศรษฐกิจไทยเริ่มฟื้นตัว แต่กลับมาถดถอยและซบเซาลงในช่วงสามปีหลัง อันเป็นผลมาจากความไม่แน่นอนของการค้าระหว่างประเทศ การตอบโต้ทางการค้าระหว่างสหรัฐอเมริกากับประเทศคู่ค้า ต่อเนื่องมาจนถึงสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 ที่ส่งผลให้มีการเลิกจ้างแรงงานสูง การอุปโภคและบริโภคภายในประเทศลดลง ภาคธุรกิจบางส่วนขาดสภาพคล่อง การดำเนินธุรกิจอยู่ในภาวะถดถอย จึงเกิดปัจจัยเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดทุนของไทย จนอาจมีบางบริษัทที่ได้รับผลกระทบอย่างรุนแรงและถูกเพิกถอนออกจากตลาด ดังนั้นการศึกษาโอกาสของความล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจของบริษัททั้งหลายจึงมีความจำเป็นที่ทุกฝ่ายควรให้ความสำคัญ เพื่อจะได้ตัดสินใจอย่างเหมาะสมต่อสถานการณ์ในแต่ละช่วงเวลา

วิธีการหรือเครื่องมือที่มักนำมาใช้เพื่อประเมินความเป็นไปได้ที่บริษัทจะประสพภาวะล้มเหลวทางการเงินคือการวิเคราะห์งบการเงิน โดยใช้อัตราส่วนทางการเงินที่หลากหลายเพื่อพยากรณ์โอกาสที่บริษัทจะมีความเสี่ยงที่จะล้มเหลวทางการเงินด้วย จากอดีตจนถึงปัจจุบัน มีนักวิชาการทั้งในประเทศและต่างประเทศได้ศึกษา วิเคราะห์ วิจัย หรือประเมินโอกาสที่ธุรกิจจะล้มเหลวในการดำเนินงานไว้เป็นจำนวนมาก โดยได้พัฒนาแบบจำลองขึ้นเพื่อเป็นระบบเตือนภัยความล้มเหลวทางการเงินล่วงหน้าไว้หลายแบบ หนึ่งในแบบจำลองที่มักนำมาใช้คือ แบบจำลอง Z-Score ของ Altman (1968) เพราะมีความแม่นยำในการทำนายสูงและใช้งานง่าย ซึ่งได้รับการแก้ไข พัฒนาเพิ่มเติมหลายครั้ง จนมีแบบจำลองหลายแบบ หนึ่งในนั้นคือแบบจำลอง Altman's Emerging Market Score Model (Altman, Hartzell, & Peck, 1995) ซึ่งพัฒนาขึ้นเพื่อการวัดระดับคะแนนความเสี่ยงที่จะเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทที่อยู่ในกลุ่มประเทศตลาดเกิดใหม่รวมถึงประเทศไทย ดังนั้น ในการประเมินและศึกษาโอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในครั้งนี้จึงได้นำ Altman's EM-Score Model มาใช้เป็นแบบจำลองในการศึกษา ขณะเดียวกันยังได้นำตัวแปรที่เป็นข้อค้นพบจากผลการวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศ มาศึกษาและพยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของกลุ่มตัวอย่างในครั้งนี้อย่าง โดยกำหนดวัตถุประสงค์ของการวิจัย เพื่อศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's EM-Score Model ในการประเมินความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ ศึกษาปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐาน

การศึกษานี้ได้ทบทวนแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความล้มเหลวทางการเงิน แนวคิดเกี่ยวกับการพยากรณ์ ความล้มเหลวทางการเงิน อัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และตัวแบบในการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงิน

■ ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความล้มเหลวทางการเงิน

ในการศึกษาวิเคราะห์ความล้มเหลวทางการเงินนั้นมีทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับความล้มเหลวทางการเงินและนำมาใช้ประกอบการศึกษาในครั้งนี้ ประกอบด้วย 3 ทฤษฎี คือ ทฤษฎีตัวแทน ทฤษฎีการส่งสัญญาณ และทฤษฎีแลกเปลี่ยนชดเชย

1. ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) พัฒนาโดย Jensen and Meckling (1976) ทฤษฎีนี้ชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของบริษัทกับผู้จัดการในฐานะตัวแทน เนื่องจากตัวแทนได้รับการแต่งตั้งจากเจ้าของจึงมีความรับผิดชอบต่อภาระผูกพันทั้งหมดต่อเจ้าของ อย่างไรก็ตามตัวแทน อาจให้ความสำคัญกับประโยชน์ส่วนตนเหนือกว่าประโยชน์ของบริษัท นอกจากนี้ตัวแทนยังสามารถปกปิดหรือกระทำการบางอย่างกับข้อมูลทางการเงินของบริษัททั้งโดยตั้งใจหรือไม่ตั้งใจเพื่อไม่ให้เจ้าของรับรู้สภาพที่แท้จริงของบริษัท ความแตกต่างของข้อมูลระหว่างตัวแทนและเจ้าของนำไปสู่ความไม่สมมาตรของข้อมูล ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของบริษัท ดังนั้นจึงมีความจำเป็นต้องควบคุมตัวแทนให้เปิดเผยข้อมูลเพื่อให้เจ้าของสามารถค้นหาความจริงเกี่ยวกับสถานะของบริษัทได้ หากบริษัทไม่สามารถควบคุมให้ตัวแทนเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพได้มากพอ อาจนำไปสู่การตัดสินใจทางธุรกิจที่ผิดพลาดและนำไปสู่ความล้มเหลวทางการเงิน

2. ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) พัฒนาโดย Spence (1973) เป็นทฤษฎีที่อธิบายถึงพฤติกรรมของคนสองฝ่ายคือ ผู้ส่งสัญญาณและผู้รับสัญญาณ โดยปกติแล้ว ผู้ส่งสัญญาณคือบุคคลภายในบริษัท (เช่น ผู้บริหารหรือผู้จัดการ) เป็นผู้มีข้อมูลขององค์กรมากกว่าผู้รับสัญญาณที่เป็นบุคคลภายนอก (เช่น นักลงทุน) ข้อมูลเหล่านี้มีทั้งที่อาจส่งผลทางบวกและส่งผลทางลบต่อการตัดสินใจของผู้รับสัญญาณ ผู้ส่งสัญญาณจึงต้องตัดสินใจว่าจะสื่อสารข้อมูลหรือส่งสัญญาณไปสู่บุคคลภายนอกหรือไม่อย่างไร ตัวอย่างเช่น ในการตัดสินใจเรื่องโครงสร้างเงินทุนเป็นการส่งสัญญาณให้บุคคลภายนอกรู้ว่าผู้บริหารมีความเห็นอย่างไร ต่อทิศทางของบริษัทในอนาคต นักลงทุนโดยทั่วไปอาจมองว่าการตัดสินใจด้านโครงสร้างเงินทุนทั้งหมดเป็นสัญญาณบางอย่าง เช่น บริษัทที่ออกตราสารทุนใหม่โดยทั่วไปจะทำให้ราคาหุ้นลดลง เนื่องจากการออกหุ้นเพิ่มทุนอาจเป็นสัญญาณที่บ่งบอกว่าบริษัทกำลังเผชิญกับปัญหาด้านสภาพคล่องหรือมีแนวโน้มด้านสภาพคล่องลดลง ในทางกลับกันหากบริษัทมีความสามารถในการชำระภาระผูกพันระยะยาวได้ดีหรือมีแนวโน้มที่ดี โดยทั่วไปจะก่อหนี้เพิ่มขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงความเป็นไปได้ที่จะส่งสัญญาณเชิงลบ จากแนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับทฤษฎีการส่งสัญญาณทำให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินสามารถใช้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับสภาพคล่อง การก่อหนี้ ความสามารถในการทำกำไร หรือประสิทธิภาพการบริหารสินทรัพย์ ที่บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยหรือส่งสัญญาณออกมาเพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงในการดำเนินงานของบริษัท ซึ่งเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทอาจประสบความล้มเหลวทางการเงิน

3. ทฤษฎีแลกเปลี่ยนชดเชย (Trade – off Theory) พัฒนาโดย Kraus and Litzenberger (1973) ทฤษฎีนี้อธิบายว่า บริษัทจะมีสัดส่วนของหนี้สินในโครงสร้างเงินทุนที่ดีที่สุดเมื่อบริษัทสามารถหาจุดที่มีความเหมาะสมระหว่างประโยชน์จากการก่อหนี้และต้นทุนจากความเสี่ยงที่จะล้มละลาย และโครงสร้างเงินทุนที่ดีที่สุดสามารถทำให้บริษัทมีมูลค่าเพิ่มจากการประหยัดภาษีและต้นทุนของการมีตัวแทน เนื่องจากในการระดมทุนของบริษัท มีแหล่งเงินทุนมาจาก 2 ส่วน คือ แหล่งเงินทุนภายในและแหล่งเงินทุนภายนอก ข้อดีของการใช้แหล่งเงินทุนจากภายนอกหรือการกู้ยืมคือการนำดอกเบี้ย

จากการกู้ยืมไปใช้ประโยชน์เพื่อการลดหย่อนภาษี แต่ในทางตรงกันข้ามก็ทำให้บริษัท เกิดต้นทุนอย่างหนึ่งเพิ่มขึ้นมา คือต้นทุนในการล้มละลาย ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าของกิจการลดลง ในเวลาต่อมาได้มีการคิดค้น ต่อยอด จนเกิดทฤษฎีการจัดลำดับขั้นของเงินทุน (Pecking Order Theory) โดย Myers (1984) ซึ่งพยายามหาค่าใช้จ่ายของข้อมูลที่ไม่ว่าสมมาตร Myers ระบุว่า บริษัทต่าง ๆ จัดลำดับความสำคัญของแหล่งเงินทุน โดยเริ่มจากการใช้เงินทุนภายในเป็นลำดับแรก ต่อมาจัดหาเงินทุนจากการก่อหนี้ และการออกหุ้นทุนเป็นลำดับสุดท้าย ซึ่งการตัดสินใจในโครงสร้างเงินทุนดังกล่าว บริษัทอาจได้รับทั้งประโยชน์ และขณะเดียวกันก็อาจมีความเสี่ยงที่เกิดจากการก่อหนี้เพิ่มขึ้นจนนำไปสู่ความล้มเหลวทางการเงิน อันเนื่องมาจากการเกิดต้นทุนที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก

■ แนวคิดเกี่ยวกับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงิน

การพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินเกิดขึ้นจาก Fitzpatrick (1932) ที่ศึกษาอัตราส่วนทางการเงินที่เป็นตัวบ่งชี้ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทอุตสาหกรรมในสหรัฐอเมริกาที่มีความมั่นคงทางการเงินเปรียบเทียบกับบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงินในช่วงปี ค.ศ. 1920 - 1929 และจากอดีตจนถึงปัจจุบัน การศึกษาและพยากรณ์เรื่องความล้มเหลวของธุรกิจ มีการนำข้อมูลทางบัญชีมาใช้ในการพิจารณาเพิ่มมากขึ้น โดยนำอัตราส่วนทางการเงินต่าง ๆ ที่น่าจะเป็นปัจจัยที่มีผลต่อความล้มเหลวทางการเงินของบริษัท และมีการคิดค้น พัฒนา ตัวแบบ (Model) ในการศึกษาเพื่อนำมาใช้วิเคราะห์ร่วมกับเครื่องมือทางสถิติต่างๆ อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ เพื่อให้การส่งสัญญาณเตือนเกี่ยวกับความล้มเหลวทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นกับบริษัทในแต่ละภูมิภาคมีความแม่นยำ เหมาะสมกับลักษณะของการดำเนินธุรกิจในแต่ละช่วงเวลา เพื่อจะได้นำไปใช้ตัดสินใจวางแผนป้องกันหรือจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสมต่อไป

■ อัตราส่วนทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงิน

จากการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับความล้มเหลวทางการเงินของนักวิชาการทั้งในประเทศและต่างประเทศได้ค้นพบตัวแปรอัตราส่วนทางการเงินหลายตัวแปรที่สามารถพยากรณ์โอกาสที่กิจการจะประสบความล้มเหลวทางการเงินจนอาจถึงขั้นล้มละลาย การวิจัยนี้ได้คัดสรรตัวแปรเพื่อนำมาศึกษา จำนวน 14 ตัวแปร ดังนี้

1. อัตราส่วนที่ใช้พยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของ Altman's EM-Score Model ประกอบด้วย 1) อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนต่อสินทรัพย์รวม (Working Capital/Total Asset : WCTA) 2) อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม (Retained Earnings/Total Asset: RETA) 3) อัตราส่วนกำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีต่อสินทรัพย์รวม (Earnings Before Interest & Taxes/Total Asset: EBITTA) และ 4) มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้นต่อหนี้สินรวม (Book Value of Equity/Total Liabilities: BVETL)

2. อัตราส่วนที่ใช้พยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินจากการศึกษาของนักวิชาการท่านอื่น ได้แก่ 1) อัตราส่วนกำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีต่อหนี้สินรวม (EBITTL) (Pilasri & Phadoongsitthi, 2011) 2) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (TLTA) (Dhammacheewan, 2006; Khemngwad, 2011; Peeracheir, 2018; Ernawati, Handojo, & Murhadi, 2018) 3) อัตราส่วนหนี้สินระยะยาวต่อสินทรัพย์รวม (LLTA) (Aramtiantamrong, 2011) 4) อัตราส่วนหนี้สินไม่หมุนเวียนต่อหนี้สินรวม (LLTL) (Aramtiantamrong, 2011) 5) อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) (Pilasri & Phadoongsitthi, 2011; Aramtiantamrong, 2011) 6) อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (ROE) (Duangkongsuk, Chaiyakhet, & Neerapattanaku, 2018) 7) อัตราส่วนกระแสเงินสดจากการดำเนินงานต่อหนี้สินรวม (CFOTL)

(Cheng-lam, 2001; Siriwattanatrakul, 2002) 8) อัตราส่วนกระแสเงินสดจากการดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียน (CFOCL) (Siriwattanatrakul, 2002; Dhammacheewan, 2006) 9) อัตราส่วนกระแสเงินสดจากการดำเนินงานต่อหนี้สินไม่หมุนเวียน (CFOLL) และ 10) อัตราส่วนกระแสเงินสดจากการดำเนินงานต่อกำไรสุทธิ (CFONI) (Kamaluddin, Ishak, & Mohammed, 2019)

■ ตัวแบบในการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงิน

หนึ่งในแบบจำลองการทำนายความล้มเหลวทางการเงินซึ่งเป็นที่รู้จักมากที่สุดเนื่องจากมีความแม่นยำสูงในการทำนายและใช้งานง่ายคือ ตัวแบบ Altman Z-Score Model ซึ่งถูกพัฒนาขึ้นในปี ค.ศ. 1968 โดย Edward Altman ต้องการสร้างมาตรวัดเชิงปริมาณ (Quantitative Measure) จากข้อมูลงบการเงินที่สามารถนำไปใช้ในการประเมิน ชี้วัด และพยากรณ์ระดับความเสี่ยงว่าบริษัทมีโอกาสจะเข้าสู่ภาวะล้มละลายหรือไม่เพียงใด Altman Z-Score เป็นค่าคะแนนที่เป็นผลลัพธ์จากการวิเคราะห์เพื่อทดสอบความแข็งแกร่งด้านการเงินที่วัดความเป็นไปได้ของการล้มละลายของบริษัทที่เป็นผู้ผลิตสินค้า อัตราส่วนทางการเงินหรือตัวแปรที่ถูกเลือกมาใช้ในการวิเคราะห์ ประกอบด้วย อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนต่อสินทรัพย์รวม (X1) อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม (X2) อัตราส่วนกำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีต่อสินทรัพย์รวม (X3) อัตราส่วนมูลค่าหุ้นตามราคาตลาดต่อหนี้สินรวม (X4) และอัตราส่วนยอดขายต่อสินทรัพย์รวม (X5) โดยคำนวณจากสมการของตัวแปรห้าตัวที่ถ่วงน้ำหนักด้วยค่าสัมประสิทธิ์ ดังนี้

$$Z = 1.2X1 + 1.4X2 + 3.3X3 + 0.6X4 + 0.999X5$$

แบบจำลองได้รับการแก้ไขหลายครั้งโดย Altman มีการปรับปรุงพารามิเตอร์อย่างต่อเนื่องจากปัญหาเกี่ยวกับน้ำหนักของตัวแปรอิสระที่ใช้เนื่องจากข้อแตกต่างเกี่ยวกับระบบบัญชีและการบริหารงานในกลุ่มประเทศอื่น จึงปรับดัชนีเพื่อใช้กับบริษัทนอกตลาดหลักทรัพย์ และบริษัทในกลุ่มประเทศตลาดเกิดใหม่ (Emerging Market) ที่คำนึงถึงผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น อัตราแลกเปลี่ยน ความเสี่ยงของอุตสาหกรรม หรือลักษณะของอุตสาหกรรม เป็นต้น และเรียกว่าเป็นแบบจำลอง Emerging Market Scoring (EMS) ซึ่งมีตัวแปรในสมการจำนวน 4 ตัว ประกอบด้วย อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนต่อสินทรัพย์รวม (X1) อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม (X2) อัตราส่วนกำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษีต่อสินทรัพย์รวม (X3) อัตราส่วนมูลค่าตามบัญชีของผู้ถือหุ้นต่อหนี้สินรวม (X4) โดยเพิ่มค่าคงที่ และถ่วงน้ำหนักด้วยค่าสัมประสิทธิ์ใหม่ ดังนี้

$$Z = 3.25 + 6.56X1 + 3.26X2 + 6.72X3 + 1.05X4$$

การศึกษาเกี่ยวกับความแม่นยำของ Altman's EM-Score Model ถูกวิจัยเพิ่มเติมโดยใช้ข้อมูลจากประเทศเม็กซิโก อาร์เจนตินา อิตาลี จีน มาเลเซีย และสิงคโปร์ ผลการวิจัยพบว่า แบบจำลองของ Altman เป็นสมการที่มีความถูกต้องและเหมาะสมกับประเทศตลาดเกิดใหม่เนื่องจากมีความแม่นยำในการทำนายระดับสูง สำหรับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการศึกษาโดยนักวิชาการในประเทศมาอย่างต่อเนื่อง ผลการศึกษาพบว่า ความแม่นยำของ Altman's EM-Score Model ที่ใช้ข้อมูลช่วงปี พ.ศ. 2542 – 2552 ตัวแบบมีความสามารถในการพยากรณ์สถานะของบริษัทล่วงหน้า 1 ปี ได้มากกว่าร้อยละ 95 (Khemngwad, 2011) ขณะที่ Meeampol et al. (2014) ศึกษาความแม่นยำของ EM-Score Model โดยใช้ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี ค.ศ. 2012 พบว่าแบบจำลองมีความแม่นยำในการทำนายล่วงหน้า 2 ปี ร้อยละ 75.86 และ Kosanlawit, Ugsornwong, & Lewnanonchai (2021) ศึกษาความแม่นยำของ EM-Score Model โดยใช้ข้อมูล

ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2542 - 2560 พบว่าแบบจำลองมีความแม่นยำในการทำนายล่วงหน้า 1 ปี ร้อยละ 71.80 ดังนั้นเนื่องจากประเทศไทยจัดอยู่ในกลุ่มประเทศตลาดเกิดใหม่ ที่มีการศึกษาความแม่นยำในการพยากรณ์ของแบบจำลองดังกล่าวมาอย่างต่อเนื่องและพบว่ามีความแม่นยำอยู่ในระดับสูง การวิจัยครั้งนี้จึงต้องการศึกษาว่านักลงทุนยังคงใช้แบบจำลองของ Altman เพื่อประเมินความเสี่ยงต่อภาวะล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในเบื้องต้นได้หรือไม่ ขณะเดียวกันยังได้แสวงหาตัวแปรอัตราส่วนทางการเงินอื่นที่นักวิชาการในประเทศศึกษาแล้วพบว่าเกี่ยวข้องกับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงิน จำนวน 14 ตัว เพื่อใช้ในการศึกษาและพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินในครั้งนี้

■ สมมติฐานการวิจัย

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัท พบว่ามีตัวแปรจำนวนหนึ่งที่ถูกใช้จำแนกบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงิน และบริษัทปกตินอกเหนือจากตัวแปรในสมการของ Altman จึงสรุปเป็นสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

โอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนขึ้นกับตัวแปรอิสระอย่างน้อย 1 ตัวแปร ใน 14 ตัวแปรที่ทำการศึกษา

■ วิธีดำเนินการวิจัย

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยนี้ใช้แบบตรวจสอบรายการ (Checklist) เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ คืองบการเงินประจำปี (SET Smart) และแบบรายงาน 56-1 ระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2563 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีข้อมูลสมบูรณ์ทุกกลุ่มอุตสาหกรรมจำนวน 400 บริษัท ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ และกองทุนทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากกลุ่มธุรกิจดังกล่าวต้องปฏิบัติตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทยว่าด้วยหลักเกณฑ์การกำกับดูแลโครงสร้างและขอบเขตธุรกิจของกลุ่มธุรกิจการเงิน จึงทำให้รายการในงบการเงินอาจแตกต่างจากธุรกิจอื่น ดังนั้น ในการวิจัยครั้งนี้จึงมีงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เป็นตัวอย่างในการศึกษา จำนวน 2,000 ตัวอย่าง (จำนวน 400 บริษัท x 5 ปี)

การวัดค่าตัวแปรและแบบจำลอง

ตัวแปรอิสระที่ทำการศึกษาประกอบด้วยอัตราส่วนทางการเงิน จำนวน 14 ตัวแปร โดยมีรายชื่อตัวแปรและวิธีการคำนวณ ดังนี้

$$WCTA = \text{เงินทุนหมุนเวียน} \div \text{สินทรัพย์รวม}$$

$$RETA = \text{กำไรสะสม} \div \text{สินทรัพย์รวม}$$

$$EBITTA = \text{กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษี} \div \text{สินทรัพย์รวม}$$

$$BVETL = \text{มูลค่าตามบัญชีของส่วนของผู้ถือหุ้น} \div \text{หนี้สินรวม}$$

$$EBITTL = \text{กำไรก่อนต้นทุนทางการเงินและภาษี} \div \text{หนี้สินรวม}$$

| | | |
|-------|---|--|
| TLTA | = | หนี้สินรวม ÷ สินทรัพย์รวม |
| LLTA | = | หนี้สินไม่หมุนเวียน ÷ สินทรัพย์รวม |
| LLTL | = | หนี้สินไม่หมุนเวียน ÷ หนี้สินรวม |
| ROA | = | กำไรสุทธิ ÷ สินทรัพย์รวม |
| ROE | = | กำไรสุทธิ ÷ ส่วนของผู้ถือหุ้น |
| CFOTL | = | กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ÷ หนี้สินรวม |
| CFOCL | = | กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ÷ หนี้สินหมุนเวียน |
| CFOLL | = | กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ÷ หนี้สินไม่หมุนเวียน |
| CFONI | = | กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน ÷ กำไรสุทธิ |

ส่วนตัวแปรตาม เป็นตัวแปรที่จำแนกบริษัทออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 1) กลุ่มปกติ 2) กลุ่มที่ล้มเหลวทางการเงิน ซึ่งได้มาจากการคำนวณค่าดัชนีความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงิน ตามตัวแบบ Altman's EM-Score Model

แบบจำลองที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ตัวแบบ Altman's EM-Score Model สมการคำนวณค่าคะแนนดัชนีความเสี่ยง (Z-Score) มีดังนี้

$$Z = 3.25 + 6.56X_1 + 3.26X_2 + 6.72X_3 + 1.05X_4$$

เกณฑ์ที่ใช้ในการจำแนกช่วงคะแนนค่าดัชนีความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงิน กำหนดไว้ ดังนี้ (Altman, Danovi, & Falini, 2013)

| | |
|-------------------|--|
| $Z \geq 2.99$ | มีสุขภาพทางการเงินที่ดี (Safe Zone) |
| $1.80 < Z < 2.99$ | มีความไม่แน่นอนที่จะล้มละลาย (Grey Zone) |
| $Z \leq 1.80$ | มีความเสี่ยงสูงที่จะล้มละลาย (Distress Zone) |

■ การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ใช้สถิติเชิงพรรณนาในการอธิบายลักษณะของตัวอย่าง และใช้สถิติเชิงอนุมานในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามกับตัวแปรอิสระ ในการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน และคะแนนดัชนีความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงินตามตัวแบบของ Altman จะใช้โปรแกรมสำเร็จรูป และนำค่าดัชนีที่ได้มาจำแนกบริษัทออกเป็น 2 กลุ่ม คือ 1) กลุ่มที่มีสุขภาพทางการเงินดีและกลุ่มที่มีความไม่แน่นอนที่จะล้มละลายเป็น “บริษัทปกติ” 2) กลุ่มที่มีความเสี่ยงสูงที่จะล้มละลายเป็น “บริษัทล้มเหลวทางการเงิน”

การศึกษาความแม่นยำของตัวแบบ Altman's EM-Score Model เพื่อการประเมินความล้มเหลวทางการเงิน จะเลือกใช้ Confusion Matrix เป็นเครื่องมือในการประเมินประสิทธิภาพการพยากรณ์ของตัวแบบ โดยเปรียบเทียบประสิทธิภาพระหว่างค่าการพยากรณ์กับค่าจริง ดังนี้

| | | สถานะทางการเงินจริง | |
|----------------------------|-------------------|-------------------------|------------|
| | | บริษัทล้มเหลวทางการเงิน | บริษัทปกติ |
| สถานะทางการเงิน พยากรณ์ | ล้มเหลวทางการเงิน | TP | FP |
| | ปกติ | FN | TN |

โดยที่

True Positive (TP) หมายถึง โปรแกรมทำนายว่าล้มเหลวทางการเงิน และบริษัทล้มเหลวทางการเงินจริง

True Negative (TN) หมายถึง โปรแกรมทำนายว่าปกติ และบริษัทปกติจริง

False Positive (FP) หมายถึง โปรแกรมทำนายว่าล้มเหลวทางการเงิน แต่เป็นบริษัทปกติ

False Negative (FN) หมายถึง โปรแกรมทำนายว่าปกติ แต่เป็นบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงิน

การวัดค่าความแม่นยำของ Model วัดจากค่า Accuracy จากสมการต่อไปนี้

$$\text{Accuracy} = \frac{TP+TN}{TP+TN+FP+FN}$$

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อศึกษาปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก (Logistic Regression Analysis) เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระ และนำสมการความถดถอยไปพยากรณ์ค่าตัวแปรตามที่เป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม 2 กลุ่มโดยใช้วิธี Binary Logistic Regression ซึ่งเป็นสมการที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามและตัวแปรอิสระถึงโอกาสความน่าจะเป็นที่จะเกิดเหตุการณ์ ดังนี้

$$P(\text{เกิดเหตุการณ์}) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_p X_p}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_p X_p}}$$

$$P(\text{ไม่เกิดเหตุการณ์}) = 1 - P(\text{เกิดเหตุการณ์})$$

■ ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของบริษัทจดทะเบียน

1.1 บริษัทส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมากที่สุดร้อยละ 21.50 รองลงมาคืออสังหาริมทรัพย์ และก่อสร้างร้อยละ 21.25 สินค้าอุตสาหกรรมร้อยละ 19.00 เกษตรและอุตสาหกรรมอาหารร้อยละ 11.00 ทรีพยากร ร้อยละ 10.50 สินค้าอุปโภคบริโภคร้อยละ 8.75 เทคโนโลยีร้อยละ 8.00 ตามลำดับ บริษัทส่วนใหญ่เป็นบริษัทปกติ ร้อยละ 92.50 เป็นบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงินร้อยละ 7.50 แสดงดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ความถี่ และค่าร้อยละของข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียน

| ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียน | จำนวน | ร้อยละ |
|--------------------------------|------------|---------------|
| กลุ่มอุตสาหกรรม | | |
| เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร | 44 | 11.00 |
| สินค้าอุปโภคบริโภค | 35 | 8.75 |
| สินค้าอุตสาหกรรม | 76 | 19.00 |
| อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง | 85 | 21.25 |
| ทรัพยากร | 42 | 10.50 |
| บริการ | 86 | 21.50 |
| เทคโนโลยี | 32 | 8.00 |
| รวม | 400 | 100.00 |
| สถานะทางการเงิน | | |
| ปกติ | 370 | 92.50 |
| ล้มเหลวทางการเงิน | 30 | 7.50 |
| รวม | 400 | 100.00 |

1.2 ค่า Z-score ของบริษัทจดทะเบียน คำนวณจาก Altman's EM-Score Model พบว่า 1) บริษัทจดทะเบียนที่เป็นตัวอย่างมีความเสี่ยงที่จะประสบความล้มเหลวทางการเงินมากที่สุดในปี พ.ศ. 2563 จำนวน 22 บริษัท รองลงมาคือ พ.ศ. 2560 และ พ.ศ. 2561 จำนวน 21 บริษัท พ.ศ. 2562 จำนวน 18 บริษัท และ พ.ศ. 2559 จำนวน 17 บริษัท 2) บริษัทที่ไม่แน่นอนว่าจะล้มเหลวทางการเงินในระยะเวลาย้อนใกล้ พบว่า มีแนวโน้มเพิ่มขึ้น คือ ปี พ.ศ. 2559 จำนวน 9 บริษัท พ.ศ. 2560 จำนวน 8 บริษัท พ.ศ. 2561 จำนวน 14 บริษัท พ.ศ. 2562 จำนวน 19 บริษัท และ พ.ศ. 2563 จำนวน 26 บริษัท 3) จำนวนบริษัทที่มีสุขภาพทางการเงินดีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2563 มีจำนวนลดลงอย่างต่อเนื่อง คือ 374 บริษัท 371 บริษัท 365 บริษัท 363 บริษัท และ 352 บริษัท ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนมีความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงินสูงขึ้นอย่างต่อเนื่องทุกปี แสดงดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ความถี่ และค่าร้อยละของจำนวนบริษัทจำแนกตามพื้นที่ความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงิน

| พื้นที่ความเสี่ยง | พ.ศ. 2559 | | พ.ศ. 2560 | | พ.ศ. 2561 | | พ.ศ. 2562 | | พ.ศ. 2563 | |
|--------------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|------------|---------------|
| | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ | จำนวน | ร้อยละ |
| ล้มเหลวทางการเงิน | 17 | 4.25 | 21 | 5.25 | 21 | 5.25 | 18 | 4.50 | 22 | 5.50 |
| ไม่แน่นอน | 9 | 2.25 | 8 | 2.00 | 14 | 3.50 | 19 | 4.75 | 26 | 6.50 |
| สุขภาพทางการเงินดี | 374 | 93.50 | 371 | 92.75 | 365 | 91.25 | 363 | 90.75 | 352 | 88.00 |
| รวม | 400 | 100.00 | 400 | 100.00 | 400 | 100.00 | 400 | 100.00 | 400 | 100.00 |



2. ผลการตรวจสอบความถูกต้องของการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปี โดยใช้คะแนนจาก Altman's EM-Score Model ของปี พ.ศ. 2563 ตรวจสอบกับบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงินในปี พ.ศ. 2564 พบว่า สามารถพยากรณ์บริษัทที่ประสบความสำเร็จและความล้มเหลวทางการเงินได้ถูกต้องร้อยละ 56.67 และพยากรณ์บริษัทปกติได้ถูกต้องร้อยละ 98.65 โดยมีความผิดพลาดในการพยากรณ์บริษัทที่ประสบความสำเร็จและความล้มเหลวทางการเงินเป็นบริษัทปกติร้อยละ 43.33 และพบความผิดพลาดในการพยากรณ์บริษัทปกติเป็นบริษัทที่ประสบความสำเร็จและความล้มเหลวทางการเงินร้อยละ 1.35 สรุปได้ว่า Altman's EM-Score Model มีความสามารถในการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปีเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 95.50 แสดงดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลการตรวจสอบความถูกต้องของการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปี

| ผลการจำแนก | สถานะของบริษัท | ผลการพยากรณ์ | | รวม | |
|--------------------------------------|------------------------|--------------|--------|--------|-------|
| | | ล้มเหลว | ปกติ | | |
| สถานะจริง | จำนวน | ล้มเหลว | 17 | 13 | 30 |
| | | ปกติ | 5 | 365 | 370 |
| | ความแม่นยำ (Precision) | ล้มเหลว | 56.67% | 43.33% | 100 % |
| | | ปกติ | 1.35% | 98.65% | 100 % |
| ความแม่นยำโดยรวม (Accuracy) = 95.50% | | | | | |

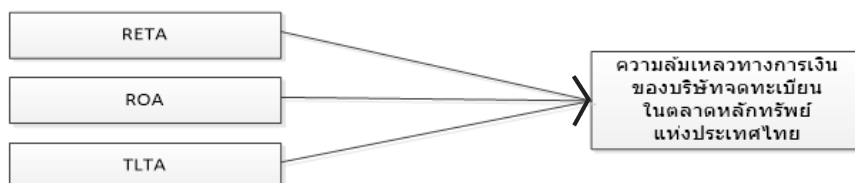
3. ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วยวิธีถดถอยโลจิสติก ได้สมการถดถอยโลจิสติกจำแนกรายปี ตามผลการประมาณค่าตัวแปรในตารางที่ 4 ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{โอกาสล้มเหลวทางการเงิน}_{2559} &= -3.680 - 2.040 \text{ RETA} + 3.988 \text{ TLTA} - 0.105 \text{ ROA} \\
 \text{โอกาสล้มเหลวทางการเงิน}_{2560} &= -4.102 - 4.160 \text{ RETA} - 0.106 \text{ ROA} \\
 \text{โอกาสล้มเหลวทางการเงิน}_{2561} &= -11.921 - 5.673 \text{ RETA} + 0.494 \text{ BVETL} + 13.702 \text{ TLTA} \\
 &\quad + 7.607 \text{ LLTL} - 0.184 \text{ ROA} \\
 \text{โอกาสล้มเหลวทางการเงิน}_{2562} &= -12.339 - 8.997 \text{ RETA} \\
 \text{โอกาสล้มเหลวทางการเงิน}_{2563} &= -7.788 - 6.389 \text{ RETA} + 6.312 \text{ TLTA} - 0.026 \text{ ROE}
 \end{aligned}$$

ตารางที่ 4 ผลการประมาณค่าตัวแปรโดยใช้แบบจำลองโลจิสติก

| | B | S.E. | Wald | Sig. | Exp(B) |
|-----------|---------|-------|----------|------|------------|
| พ.ศ. 2559 | | | | | |
| RETA | -2.040 | .610 | 11.172** | .001 | .130 |
| TLTA | 3.988 | 1.907 | 4.373* | .037 | 53.942 |
| ROA | -.105 | .034 | 9.706** | .002 | .900 |
| Constant | -3.680 | 1.003 | 13.465** | .000 | .025 |
| พ.ศ. 2560 | | | | | |
| RETA | -4.160 | .857 | 23.553** | .000 | .016 |
| ROA | -.106 | .038 | 7.765** | .005 | .899 |
| Constant | -4.102 | 1.320 | 9.663** | .002 | .017 |
| พ.ศ. 2561 | | | | | |
| RETA | -5.673 | 1.032 | 30.207** | .000 | .003 |
| BVETL | .494 | .156 | 10.057** | .002 | 1.638 |
| TLTA | 13.702 | 4.135 | 10.979** | .001 | 892434.255 |
| LLTL | 7.607 | 3.052 | 6.212* | .013 | 2012.315 |
| ROA | -.184 | .076 | 5.954* | .015 | .832 |
| Constant | -11.921 | 2.819 | 17.882** | .000 | .000 |
| พ.ศ. 2562 | | | | | |
| RETA | -8.997 | 1.675 | 28.846** | .000 | .000 |
| Constant | -12.339 | 5.007 | 6.072** | .014 | .000 |
| พ.ศ. 2563 | | | | | |
| RETA | -6.389 | 1.172 | 29.744** | .000 | .002 |
| TLTA | 6.312 | 2.673 | 5.578** | .018 | 551.235 |
| ROE | -.026 | .013 | 4.252* | .039 | .974 |
| Constant | -7.788 | 1.713 | 20.674** | .000 | .000 |

จากตารางที่ 4 พบว่า ตัวแปรอิสระที่ใช้พยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง ปี พ.ศ. 2563 ที่มีความถี่สูงสุด 3 ลำดับแรก คือ RETA รองลงมาคือ ROA และ TLTA ตามลำดับ การพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินโดยใช้ตัวแปรอิสระแต่ละตัว แสดงดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 ปัจจัยที่ส่งผลต่อความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากภาพที่ 1 และตารางที่ 4 สรุปได้ว่า RETA เป็นตัวแปรที่ส่งผลต่อโอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนทุกปีในลักษณะที่หาก RETA เพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้โอกาสที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินลดลงเรียงตามปี พ.ศ. 2559 ถึง ปี พ.ศ. 2563 คือ ร้อยละ 87.0, 98.4, 99.7, คำนวณไม่ได้, 99.8 ตามลำดับ ($\text{Exp}(B) = .130, .016, .003, .000, .002$)

ROA เป็นตัวแปรที่ส่งผลต่อโอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2561 ในลักษณะที่หาก ROA เพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้โอกาสที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินลดลงเรียงตามปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561 คือ ร้อยละ 10.0, 10.01 และ 16.8 ตามลำดับ ($\text{Exp}(B) = .900, .899, .832$)

TLTA เป็นตัวแปรที่ส่งผลต่อโอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนปี พ.ศ. 2559 พ.ศ. 2561 และ พ.ศ. 2563 ในลักษณะที่หาก TLTA เพิ่มขึ้น 1 หน่วย จะทำให้โอกาสที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินเพิ่มขึ้น 54 เท่า 892,434 เท่า 551 เท่า ตามลำดับ ($\text{Exp}(B) = 53.942, 892,434.000, 551.235$)

■ สรุปผลและอภิปรายผล

1. ความเสี่ยงต่อการล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นชัดเจนว่าในปี พ.ศ. 2563 บริษัทจดทะเบียนจำนวน 22 บริษัท มีความเสี่ยงที่จะล้มเหลวทางการเงินมากกว่าปีช่วงพ.ศ. 2559 -2562 ขณะที่จำนวนบริษัทที่ไม่แน่นอนว่าจะล้มเหลวทางการเงินในระยะเวลาอันใกล้ พบว่ามีแนวโน้มเพิ่มขึ้นทุกปีในช่วงปี พ.ศ. 2559 – 2563 จึงทำให้บริษัทที่มีสุขภาพทางการเงินดีมีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องทุกปีในช่วงดังกล่าว สะท้อนถึงความเสี่ยงสะสมต่อการล้มเหลวทางการเงินที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้จะเนื่องมาจากผลกระทบของความไม่แน่นอนของการค้าระหว่างประเทศ สงครามการค้า และผลกระทบอย่างรุนแรงจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19

2. ผลการตรวจสอบความถูกต้องของการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปี โดยใช้คะแนนจาก Altman's EM-Score Model

ผลการวิจัยที่พบว่า Altman's EM-Score Model มีความสามารถในการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปีเฉลี่ยเท่ากับร้อยละ 95.50 สอดคล้องกับการศึกษาของ Khemngwad (2011) ที่ศึกษาความแม่นยำและพัฒนาตัวแบบ Altman's EM-Score Model สำหรับการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทุกกลุ่มอุตสาหกรรมยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน โดยใช้ข้อมูล ปี พ.ศ. 2542 – 2552 พบว่าสามารถพยากรณ์ได้ถูกต้องล่วงหน้า 1 ปี เฉลี่ยร้อยละ 95 สอดคล้องกับ Mongkolsareechai (2017) วิเคราะห์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กรณีศึกษากลุ่มอุตสาหกรรมยานยนต์ โดยใช้ Altman's EM-Score Model โดยวิเคราะห์ข้อมูลปี พ.ศ. 2552 - 2557 พบว่าแบบจำลองสามารถพยากรณ์ได้ถูกต้องร้อยละ 92.38 สอดคล้องกับ Altman (1968) ที่ศึกษาอัตราส่วนทางการเงิน การวิเคราะห์จำแนกและการพยากรณ์การล้มละลายของบริษัทจดทะเบียนในประเทศอเมริกา กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต ใช้ข้อมูลปี ค.ศ. 1496 – 1965 พบว่ามีความสามารถในการพยากรณ์เฉลี่ยโดยรวมร้อยละ 95

3. ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่ใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากสมมติฐานการวิจัยที่ระบุว่า โอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนขึ้นกับตัวแปรอิสระอย่างน้อย 1 ตัวแปร ใน 14 ตัวแปร ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยพบว่า อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม สามารถใช้พยากรณ์โอกาสที่บริษัทจดทะเบียนจะล้มเหลวทางการเงินได้

ดังนั้น การประเมินโอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนนอกจากจะใช้ค่าดัชนีความเสี่ยงจาก Altman's EM-Score Model แล้ว อาจใช้อัตราส่วนอื่นจากผลการวิจัยครั้งนี้ร่วมด้วย ได้แก่

อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม (RETA) เป็นอัตราส่วนที่สามารถใช้ในการพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยได้ทุกปี ซึ่ง RETA เป็นตัวแปรหนึ่งใน Altman's EM-Score Model นอกจากนี้ยังพบว่า RETA เป็นตัวแปรหนึ่งในโมเดลที่ถูกพัฒนาขึ้นโดยนักวิชาการท่านอื่น คือ Shirata (2012) และ Toly, Permatasar and Wiranata (2019) ผลกระทบของ RETA ใช้พยากรณ์ในลักษณะที่หาก RETA เพิ่มขึ้น จะทำให้อุปสรรคที่บริษัทประสบภาวะล้มเหลวทางการเงินลดลง เนื่องจากอัตราส่วนนี้แสดงถึงความสามารถในการทำกำไรจากสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัทในปีที่ผ่านมาและถูกเก็บสะสมไว้ในบัญชีกำไรสะสมว่ามีจำนวนมากน้อยเพียงใด ดังนั้นหากบริษัทมีอัตราส่วนนี้สูงแสดงให้เห็นว่ามีความสามารถในการทำกำไรดี และสามารถต้านทานต่อภาวะเศรษฐกิจถดถอยได้ดีเช่นกัน

อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เป็นตัวแปรที่ใช้พยากรณ์โอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2561 ซึ่งเป็นปีก่อนที่โลกจะประสบปัญหาผลกระทบจากวิกฤตการณ์แพร่ระบาดของ COVID-19 สอดคล้องกับการพัฒนาโมเดลเพื่อพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของนักวิชาการในประเทศที่พบว่าเป็นหนึ่งในตัวแปรพยากรณ์ (Pilasri & Phadoongsitthi, 2011; Aramtiantamrong, 2011) โดยส่งผลกระทบในลักษณะที่หาก ROA เพิ่มขึ้น จะทำให้อุปสรรคที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินลดลง เนื่องจากอัตราส่วนนี้แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพของสินทรัพย์ของกิจการในการก่อให้เกิดกำไรมากน้อยเพียงใด ถ้าอัตราส่วนที่ได้ยิ่งสูงแสดงให้เห็นถึงการที่สินทรัพย์มีประสิทธิภาพสูง

อัตราหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (TLTA) เป็นตัวแปรที่ใช้พยากรณ์โอกาสล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนปี พ.ศ. 2559 พ.ศ. 2561 และ พ.ศ. 2563 สอดคล้องกับการพัฒนาโมเดลเพื่อพยากรณ์ความล้มเหลวทางการเงินของนักวิชาการทั้งในประเทศ และต่างประเทศที่พบว่าเป็นหนึ่งในตัวแปรพยากรณ์ (Dhammacheewan, 2006; Khemngud, 2011; Peeracheir, 2018; Ernawati, Handojo, & Murhadi, 2018) โดยส่งผลกระทบในลักษณะที่หาก TLTA เพิ่มขึ้น จะทำให้อุปสรรคที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินเพิ่มขึ้นเช่นกัน เนื่องจากอัตราส่วนนี้แสดงให้เห็นว่าเงินลงทุนของกิจการทั้งหมดได้มาจากการก่อหนี้เป็นอัตราส่วนเท่าใด ถ้าอัตราส่วนนี้สูงกว่า 0.5 แสดงว่ากิจการใช้เงินทุนจากการก่อหนี้มากกว่าส่วนของเจ้าของ ความเสี่ยงจะสูงตามไปด้วย โอกาสที่จะก่อหนี้เพิ่มอีกก็มีน้อยลงหรือทำให้ต้นทุนทางการเงินเพิ่มสูงขึ้นเนื่องจากมีความเสี่ยงสูง

■ ประโยชน์และข้อเสนอแนะการวิจัย

ข้อค้นพบและสารสนเทศที่ได้จากการวิจัยในครั้งนี้ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถนำไปพิจารณาเพื่อประกอบการส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าของบริษัทจดทะเบียนที่พบว่ามีความเสี่ยงต่อการล้มเหลวทางการเงิน ขณะเดียวกันผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่มที่มีความเสี่ยงสูงที่จะล้มเหลวทางการเงิน เจ้าหน้าที่ หน่วยงานของรัฐ นักลงทุน และประชาชนผู้สนใจทั่วไป สามารถนำข้อค้นพบจากการวิจัยในครั้งนี้ไปใช้ประกอบการพิจารณา

หรือประเมินความมั่นคงของบริษัทจดทะเบียน เพื่อให้สามารถนำไปวางแผน แก้ไข หรือป้องกันปัญหา ตลอดจนการพิจารณาเพื่อสนับสนุนช่วยเหลือด้านการเงิน หรือการตัดสินใจลงทุน ในขณะที่นักวิเคราะห์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สามารถนำข้อค้นพบเกี่ยวกับตัวแบบที่ใช้ในการศึกษา และตัวแปรอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ในการวิจัยในครั้งนี้ที่ร่วมกันพยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินไปใช้ประกอบหรือเป็นแนวทางในการศึกษา วิเคราะห์ วิจัยต่อเนื่องในอนาคต ดังนี้

1. หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับ ติดตาม การดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กรมสรรพากร กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นต้น สามารถใช้ข้อมูลทั้งจาก Altman's EM-Score Model หรือ อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม เพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในปีต่อ ๆ ไป เพื่อกำกับ ติดตาม ควบคุมความเสียหายที่อาจจะเกิดจากความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทที่มีต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งปวง

2. ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เช่น เจ้าหนี้การค้า สถาบันการเงินผู้ให้กู้ยืม ลูกหนี้การค้า บุคลากรของบริษัท เป็นต้น สามารถใช้ผลการวิเคราะห์โอกาสที่บริษัทจะล้มเหลวทางการเงินในการประเมินสถานะทางการเงินของบริษัทเพื่อประกอบการตัดสินใจดำเนินการใด ๆ กับบริษัทในอนาคต

3. นักลงทุนสามารถใช้ Altman's EM-Score Model หรือ อัตราส่วนกำไรสะสมต่อสินทรัพย์รวม อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม เป็นเครื่องมือ (สัญญาณเตือนภัย) ในการประเมินความเสี่ยงจากการลงทุนและประกอบการพิจารณาลงทุน

4. ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎีและการวิจัยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับความล้มเหลวทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน ทำให้ทราบถึงความเสี่ยงที่บริษัทจะประสบปัญหาล้มเหลวทางการเงินที่แตกต่างกันในแต่ละช่วงเวลา และตัวแปรที่พบว่าสามารถใช้พยากรณ์โอกาสเกิดความล้มเหลวทางการเงินมีการเปลี่ยนแปลงไปตามช่วงเวลาการศึกษา ดังนั้น การนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์ควรศึกษาบริบททางเศรษฐกิจขณะนั้นประกอบการวิเคราะห์

■ ข้อม่ากักงานวิจัย

1. การที่ผลการตรวจสอบความถูกต้องของการพยากรณ์ล่วงหน้า 1 ปี สามารถพยากรณ์บริษัทที่ประสบความล้มเหลวทางการเงินได้ถูกต้องเพียงร้อยละ 56.67 (จำนวน 17 บริษัท จากบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงิน 30 บริษัท) อาจเป็นเพราะว่าอีก 13 บริษัทที่ประสบความล้มเหลวทางการเงินจริงบางบริษัทอยู่ระหว่างดำเนินการให้มีคุณสมบัติเพื่อกลับมาซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด บางบริษัทอยู่ในช่วงดำเนินการแก้ไขเหตุเพิกถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์ หรือบางบริษัทอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ ทำให้อัตราส่วนทางการเงินที่ใช้เป็นตัวชี้วัดในสมการของ Altman แสดงข้อมูลที่สะท้อนถึงความสามารถที่จะกลับมาซื้อขายได้อีกครั้ง ค่าดัชนีความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงินจึงไม่ตกอยู่ในพื้นที่ล้มเหลวทางการเงิน ดังนั้นการศึกษาครั้งต่อไปอาจศึกษาบริษัทที่ล้มเหลวทางการเงินเป็นรายกรณี

2. งานวิจัยนี้ใช้ข้อมูลอนุกรมเวลา โดยเก็บข้อมูลอัตราส่วนทางการเงินเป็นรายปีตอนสั้นปี ซึ่งข้อมูลในรายงานทางการเงินอาจถูกตกแต่งบัญชีทำให้อัตราส่วนทางการเงินไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงต่อความล้มเหลวทางการเงินได้อย่างชัดเจน ดังนั้นการศึกษาครั้งต่อไปอาจใช้ข้อมูลทางการเงินเป็นรายไตรมาสเพื่อลดผลกระทบจากการตกแต่งบัญชีสั้นปี

■ References

- Altman, E. I. (1968). Financial ratios. Discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*, 589-609. Retrieved from: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1540-6261.1968.tb00843.x>
- Altman, E.I., Danovi, A., & Falini, A. (2013). *Z-score models' application to Italian companies subject to extraordinary administration*. Retrieved from: <https://people.stern.nyu.edu/ealtman/BOZZA%20ARTICOLO%2017.pdf>
- Altman, E. I., Hartzell, J., & Peck, M. (1995). Emerging markets corporate bonds: A scoring system. *Emerging Market Capital Flows*, 391-400.
- Aramtiantamrong, N. (2011). *Bankruptcy prediction: evidence in Thailand*. (Independent study for master of science). Thammasat University. Bangkok, Thailand.
- Cheng-lam, S. (2001). Prediction model of potential delisted companies in the Stock Exchange of Thailand. *Chulalongkorn Review*, 13(51), 34-44.
- Dhammacheewan, L. (2006). *Using financial information in predicting the financial distress of the REHABCO in the Stock Exchange of Thailand*. (Independent study for M.B.A). Kasetsart University. Bangkok, Thailand.
- Duangkongsuk, R., Chaiyakhet, N., & Neerapattanaku, D. (2018). Bankruptcy prediction model of the listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting and Management*. Mahasarakham Business School. 10(4), 63-78.
- Ernawati, E., Handoyo, E. H., & Murhadi, W. R. (2018). Financial performance, corporate governance, and financial distress. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research (ASSEHR)*, 186, 35-39.
- Federation of Thai Industries. (2021). *Impact survey of COVID-19 on Thai industrial sector in Thailand*. Retrieved from: <https://www.thaitextile.org/th/insign/detail.1652.1.0.html>
- Fitzpatrick, P. J. (1932). A comparison of ratios of successful industrial enterprises with those of failed companies. *The Certified Public Accountant*, 6, 727-731.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kamaluddin, A., Ishak, N., & Mohammed, N.F. (2019). Financial distress prediction through cash flow ratios analysis. *International Journal of Financial Research*, 10(3), 2019.
- Khemngwad, E. (2011). *Development of Altman's EM-score model for predicting financial distress of listed companies in the stock exchange of Thailand*. (Independent study for M.B.A). Bangkok University. Bangkok, Thailand.

- Kosanlawit, T., Ugsornwong, K., & Lewnanonchai, W. (2021). Predicting financial failure of listed companies in the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Management Science, Ubon Ratchathani University*, 10(2), 41-56.
- Kraus, A. & Litzenberger, R. H. (1973). A state-preference model of optimal financial leverage. *Journal of Finance*, 28(4), 911-922.
- Meeampol, S., Lerskullawat, P., Wongsorntham, A., Srinammuang, P., Rodpetch, V., & Noonoi, R. (2014). *Applying emerging market z-score model to predict bankruptcy: A case study of listed companies in the Stock Exchange of Thailand (Set)*. Retrieved from: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-09-3/papers/ML14-724.pdf>
- Mongkolsareechai, C. (2017). An analysis of bankruptcy of companies registered in the Stock Exchange of Thailand: A case study of automotive industry. *Journal of MCU Social Science Review*, 6(2). 55-67.
- Myers, S. C. (1984). The capital structure puzzle. *Journal of Finance*, 39(3). Retrieved from: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1540-6261.1984.tb03646.x>
- Peeracheir, A. (2018). Prediction model of potential delisted companies in the Stock Exchange of Thailand. *WMS Journal of Management, Walailak University*. 7(2), 8-22.
- Pilasri, P. & Phadoongsitthi, M. (2011). Prediction model of financial distress by using the discriminant analysis method. *Journal of Accounting Profession*, 7(18), 26-42.
- Shirata, C. Y. (2012). *Financial ratios as predictors of bankruptcy in Japan: An Empirical Research*. Retrieved from: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.195.2721&rep=rep1&type=pdf>
- Siriwattanatrakul, C. (2002). *Financial problem warning of listed companies in healthcare, hospitality and entertainment sector*. (Independent study for M.B.A). Kasetsart University. Bangkok, Thailand.
- Spence, M. (1973). Job market signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
- Toly, A. A., Permatasari, R., & Wiranata, E. (2019). The effect of financial ration (Altman Z-Score) on financial distress prediction in manufacturing sector in Indonesia 2016-2018. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 144, 47-53.
- Wiboonkanarak, W. (2021). *Sector analysis: technology companies sector in the Stock Exchange of Thailand*. Retrieved from: https://www.set.or.th/dat/vdoArticle/attachFile/AttachFile_1450948914659.pdf

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ เป็นครั้งแรกและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย

First-time Adoption of Thai Financial Reporting Standards
and the Determination of Audit Fees:
Empirical Evidence from Thailand

ชุตินุช อินฺสประสิทธิ์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี
มหาวิทยาลัยมหิดล วิทยาเขตกาญจนบุรี
Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

ณัฐพรรณ ตันติกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต
คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต
Email: nattapan_t@yahoo.com

Chutinuch Indraprasit

Certified Public Accountant
Lecturer of Accounting Division
Mahidol University Kanchanaburi Campus
Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

Nattapan Tantikul

Assistant Professor of Accountancy Program
Faculty of Management Science, Suan Dusit University
Email: nattapan_t@yahoo.com

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก และการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี: หลักฐานเชิงประจักษ์จากประเทศไทย

ชุตินุช อินุประสิทธิ์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

อาจารย์ประจำสาขาวิชาบัญชี

มหาวิทยาลัยมหิดล วิทยาเขตกาญจนบุรี

Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

ณัฐพรรณ ตันติกุล

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรบัญชีบัณฑิต

คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต

Email: nattapan_t@yahoo.com

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 5 กันยายน 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 17 พฤศจิกายน 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 23 พฤศจิกายน 2565

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบรวมและแยกในแต่ละฉบับจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่นำมาใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ประกอบด้วย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เครื่องมือทางการเงิน และฉบับที่ 16 สัญญาเช่า ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัย คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนรวม 429 บริษัท โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปีของบริษัทในปี พ.ศ. 2563 สำหรับสถิติอ้างอิงหลักที่ใช้ในการวิจัย คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่าการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 และฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี นอกจากนี้ เมื่อศึกษาผลกระทบแยกแต่ละฉบับพบว่า การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในขณะที่การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง แต่ไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญทางสถิติสำหรับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการซึ่งทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยแรกในประเทศไทยที่ทำการศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

คำสำคัญ: ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

First-time Adoption of Thai Financial Reporting Standards and the Determination of Audit Fees: Empirical Evidence from Thailand

Chutinuch Indraprasit

Certified Public Accountant
Lecturer of Accounting Division
Mahidol University Kanchanaburi Campus
Email: Chutinuch.ind@mahidol.ac.th

Nattapan Tantikul

Assistant Professor of Accountancy Program
Faculty of Management Science, Suan Dusit University
Email: nattapan_t@yahoo.com

Received: September 5, 2022

Revised: November 17, 2022

Accepted: November 23, 2022

ABSTRACT

The objective of this study is to examine the total and separate impacts of the first-time adoption of Thai Financial Reporting Standards (TFRSs) on the determination of audit fees. This study focuses on the two TFRSs: TFRS 9 Financial Instruments and TFRS 16 Leases which were announced by Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC) that an entity could choose to apply beginning on or after 1 January 2020. The samples, totaling 429 companies, in this study were selected from listed companies on the Stock Exchange of Thailand. All necessary information was collected from financial statements and annual reports in 2020, and the main inferential statistics used in this study was Multiple Regression. The results indicated that the effects of the first-time adoption of TFRS 9 and TFRS 16 on the determination of audit fees were not statistically significant. Moreover, when studying the effects of these two TFRSs separately, the results also showed that the effects of the first-time adoption of TFRS 9 on the determination of audit fees were not statistically significant. Nevertheless, the effects of the first-time adoption of TFRS 16 on the determination of audit fees were statistically significant for the companies with the decrease in net assets at the beginning of the year but were not statistically significant for those with the increase in net assets. This study is the first in Thailand to explore the impacts of the first-time adoption of specific TFRSs on the determination of audit fees.

Keywords: Audit Fee, First-time adoption of financial reporting standards

ปัจจุบันการพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ข้อมูลในรายงานทางการเงินยังคงไว้ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ คือ มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และมีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มหลัก (Primary Users) อันได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและอนาคต อย่างไรก็ตาม การพัฒนามาตรฐานรายงานทางการเงินมีข้อพิจารณาที่สำคัญ คือ ความสมดุลกันระหว่างต้นทุนของรายงานทางการเงินกับคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงิน โดยต้นทุนของรายงานทางการเงินไม่ควรสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ (Hail, Leuz, & Wysocki, 2009) โดยปกติการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกส่งผลให้บริษัทมีต้นทุนของรายงานทางการเงินที่สูงขึ้นทั้งในด้านต้นทุนของการจัดทำและด้านการตรวจสอบบัญชี (Jermakowicz & GornikTomaszewski, 2006)

ในมุมมองของการสอบบัญชี การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกของกิจการนั้นเป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่ใช้ในการประเมินระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี และต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition Period) โดยอ้างอิงตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และข้อปฏิบัติเฉพาะของมาตรฐานฯ นั้น ซึ่งข้อปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับนั้นจัดว่ามีความซับซ้อนในการนำมาปฏิบัติ จึงมีโอกาสสูงที่รายการทางการเงินจะมีข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากเหตุผลหลายประการ เช่น ความไม่ชำนาญของผู้ปฏิบัติงาน ความไม่พร้อมของข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ และส่งผลให้ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรักษาคุณภาพงานการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการวางแผนงานการสอบบัญชีให้มีความรัดกุมมากขึ้นเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาทบทวนองค์ประกอบของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างมากที่ความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ และปริมาณงานการตรวจสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นตามไปด้วย

ในประเทศไทยการพัฒนาและบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินดำเนินการโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งแนวทางการดำเนินการเป็นไปในทิศทางเดียวกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) โดยในปี พ.ศ. 2563 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สำคัญ 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า เป็นครั้งแรก โดยเนื้อหาของมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับจัดว่ามีความซับซ้อนและมีผลกระทบต่อกิจการในหลายกลุ่มอุตสาหกรรม ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงได้มุ่งเน้นศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 และฉบับที่ 16 มาใช้เป็นครั้งแรกที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยงานวิจัยในอดีตจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก ในช่วงปี ค.ศ. 2005 ถึง 2010 มีการศึกษาผลกระทบในภาพรวมที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเมื่อมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกอยู่พอสมควร และเนื่องจากในปี พ.ศ. 2563 ประเทศไทยมีการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสองฉบับพร้อมกัน ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงจะทำการศึกษาผลกระทบในภาพรวมตามแนวทางการวิจัยที่ได้มีการศึกษาในต่างประเทศมาแล้ว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากความซับซ้อนและผลกระทบจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับที่มีต่อการเงินอาจไม่เท่ากัน ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงทำการศึกษาผลกระทบแยกในแต่ละฉบับสำหรับมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินฉบับที่ 9 และ ฉบับที่ 16 ตามลำดับ ซึ่งยังไม่พบว่ามีการวิจัยในอดีตที่ศึกษาถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินแยกแต่ละฉบับมาก่อน โดยผู้วิจัยคาดว่า การแยกทดสอบผลกระทบในแต่ละฉบับ อาจให้ผลการทดสอบที่แตกต่างกัน และจะช่วยให้สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกได้อย่างชัดเจนยิ่งขึ้น ผลการวิจัยนี้เป็นประโยชน์ต่อวิชาชีพบัญชี ด้วยการนำเสนอหลักฐานเชิงประจักษ์ สำหรับปัจจัยที่ควรใช้พิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อนำไปสู่การพัฒนาและยกระดับคุณภาพงาน การสอบบัญชีอย่างยั่งยืนต่อไป

■ วัตถุประสงค์งานวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบรวมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนด ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนด ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

■ การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐานการวิจัย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (IFRS 9) มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป สาระสำคัญของ IFRS 9 สรุปได้ดังนี้ (TFAC, 2020b)

IFRS 9 ระบุวิธีที่กิจการต้องใช้ในการจัดประเภทและวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน และสัญญาที่จะซื้อหรือจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน โดยเนื้อหาของมาตรฐานฯ แบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่ 1) การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่า 2) การด้อยค่า และ 3) การบัญชีป้องกันความเสี่ยง

ในส่วนของการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า IFRS 9 กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ เมื่อกิจการเป็นคู่สัญญาตามข้อกำหนดของสัญญาของเครื่องมือทางการเงินเหล่านั้น ณ วันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการจะจัดประเภทของสินทรัพย์ทางการเงินโดยอ้างอิงตามโมเดลธุรกิจที่ใช้ในการจัดการสินทรัพย์ และรวมถึงการพิจารณากระแสเงินสดตามสัญญาจากตราสารหนี้ที่ลงทุนว่าประกอบด้วยเงินต้นและดอกเบี้ยเท่านั้นหรือไม่ (Solely Payment of Principal and Interest: SPPI) ซึ่งจะแบ่งได้เป็น การวัดมูลค่าด้วยราคาทุน ตัดจำหน่าย มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจိုင် มูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน และสำหรับหนี้สินทางการเงิน หนี้สินทางการเงินทั้งหมดให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย ยกเว้นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หนี้สินดังกล่าวรวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ (ไม่รวมถึงหนี้สินอนุพันธ์ที่เป็นสัญญาค่าประกันทางการเงิน หรือที่ได้รับการกำหนดให้เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงที่มีประสิทธิผลในการป้องกันความเสี่ยง) หนี้สินอื่นที่ถือไว้เพื่อค่าและหนี้สินที่กิจการเลือกกำหนดให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

ในส่วนของการด้อยค่า TFRS 9 กำหนดให้มีการกันเงินสำรองเพื่อรองรับผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (Expected Credit Loss) สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและภาระผูกพันในการขยายวงเงินสินเชื่อที่ไม่สามารถยกเลิกได้ และต้องมีการพิจารณาและตั้งประมาณการการด้อยค่าตั้งแต่เริ่มแรก และบันทึกการเปลี่ยนแปลงในผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างสม่ำเสมอ

ในส่วนของการบัญชีป้องกันความเสี่ยง TFRS 9 กำหนดให้เป็นทางเลือก โดยกิจการที่เลือกปฏิบัติอาจกำหนดความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงระหว่างเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยง สำหรับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงที่เข้าเงื่อนไขของ TFRS 9 กิจการต้องถือปฏิบัติกับผลกำไรหรือขาดทุนจากเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงและรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามข้อกำหนดที่มีลักษณะพิเศษของ TFRS 9 โดย TFRS 9 ได้รับความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงเป็น 3 ประเภท คือ การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่าอายุธรรม การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด และการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิของหน่วยงานต่างประเทศ

การนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการเนื่องจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (TAS 8) ได้กำหนดวิธีการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง คือ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว (TFAC, 2020a) ซึ่งในภาพรวมมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับ กำหนดวิธีปฏิบัติไว้ 2 แนวทางคือ

1. การปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง (Full Retrospective Approach) คือ การปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้เจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด หรือ
2. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถดำเนินการตามแนวทางที่ 1 ได้ กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดปัจจุบัน โดยกิจการต้องปรับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในส่วนของผู้เจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีสำหรับงวดนั้น (Modified Retrospective Approach)

สำหรับ TFRS 9 ได้กำหนดวิธีปฏิบัติที่เพิ่มเติมหากกิจการเลือกใช้วิธี Modified Retrospective Approach ในช่วงเปลี่ยนแปลง โดยมีประเด็นที่สำคัญ ดังนี้ (TFAC, 2020b)

- ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ทางการเงินว่ามีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันนั้น การจัดประเภทรายการที่เกิดขึ้นต้องถือปฏิบัติย้อนหลังโดยไม่คำนึงถึงโมเดลธุรกิจของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า
- กิจการอาจเลือกกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุน หรือกำหนดให้เงินลงทุนในตราสารทุนวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนอื่น หากเงินลงทุนดังกล่าวไม่ใช่เงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อค้า หรือไม่เป็นสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ โดยเมื่อเลือกแล้วจะไม่สามารถยกเลิกได้

- ต้องยกเลิกการกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนที่ได้เคยกำหนดไว้ในอดีต หากการปฏิบัตินั้นไม่ได้ทำให้ช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ และอาจเลือกที่จะยกเลิกการปฏิบัติดังกล่าวแม้ว่าสินทรัพย์ทางการเงินนั้นจะช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ
- ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานหนี้สินทางการเงินอาจเลือกกำหนดการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หากการกำหนดดังกล่าวช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ
- ต้องยกเลิกการปฏิบัติดังกล่าวหากข้อปฏิบัตินั้นช่วยทำให้ลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญสำหรับการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก และการปฏิบัตินั้นไม่ได้ทำให้ช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก หรือแม้กระทั่งในกรณีที่การปฏิบัติดังกล่าวช่วยขจัดหรือลดความไม่สอดคล้องในการวัดมูลค่าหรือการรับรู้รายการอย่างมีนัยสำคัญ ณ วันเริ่มต้นใช้มาตรฐานครั้งแรก ก็อาจเลือกที่จะยกเลิกได้
- การปรับปรุงการรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายตามวิธีดอกระเบียบที่แท้จริงให้ใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่เริ่มใช้มาตรฐานเป็นครั้งแรกเป็นมูลค่าตามบัญชีขั้นต้นใหม่ของสินทรัพย์ทางการเงินหรือเป็นราคาทุนตัดจำหน่ายใหม่ของหนี้สินทางการเงิน
- ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานครั้งแรก กิจการต้องใช้ข้อมูลสนับสนุนและสมเหตุสมผลที่สามารถหาได้โดยไม่ใช้ความพยายามหรือต้นทุนที่มากเกินไปที่จะกำหนดความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันที่เครื่องมือทางการเงินเริ่มใช้เริ่มแรก (หรือ ณ วันที่กิจการเริ่มต้นเป็นคู่สัญญาที่ไม่สามารถยกเลิกได้ สำหรับภาระผูกพันวงเงินสินเชื่อและสัญญาค้ำประกันทางการเงิน) และเปรียบเทียบความเสี่ยงข้างต้นกับความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันเริ่มใช้มาตรฐานเป็นครั้งแรก

การพิจารณาใช้วิธีปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลงที่กล่าวข้างต้น ต้องมาจากพื้นฐานข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันเริ่มต้นการใช้มาตรฐาน

จากสรุปเนื้อหาของ TFRS 9 ที่นำเสนอข้างต้น พบว่าการนำมาใช้จะส่งผลกระทบต่อการจัดทำรายงานทางการเงินหลายประเด็น เริ่มจากการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าที่กิจการต้องมีการประเมินรูปแบบการดำเนินธุรกิจ เพื่อจัดประเภทสินทรัพย์ทางการเงินให้สอดคล้องกับหลักการของ TFRS 9 รวมถึงการพิจารณาลักษณะกระแสเงินสด และในส่วนของ การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องมือทางการเงินที่ต้องคำนึงถึงผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (Expected Credit Loss) ข้อกำหนดดังกล่าวจัดเป็นความท้าทายสำหรับผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความชำนาญและดุลยพินิจของทั้งผู้จัดทำและผู้ตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น เมื่อพิจารณาในด้านของการจัดทำงบการเงิน การนำ TFRS 9 มาใช้คาดว่าจะส่งผลทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบการเงินในทุกฝ่าย มีภารกิจที่ต้องปฏิบัติเพิ่มขึ้นและนำไปสู่ต้นทุนของการจัดทำรายงานทางการเงินที่เพิ่มขึ้น และหากพิจารณาในด้านของผู้ใช้งบการเงิน การนำ TFRS 9 มาใช้อาจช่วยให้เครื่องมือทางการเงินในงบการเงินแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ ทั้งในแง่ของการจัดประเภทและวัดมูลค่า การด้อยค่า และการบัญชีป้องกันความเสี่ยงเพื่อตอบสนองต่อวิกฤตการณ์ทางการเงินของโลกได้อย่างครบถ้วน ซึ่งการถือปฏิบัติดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อผลขาดทุนของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถาบันการเงิน กิจการเช่าซื้อ กิจการที่ถือเงินลงทุนหรือตราสารอนุพันธ์จำนวนมาก (EY, 2018 as cited in Arunruangsirilert, Thammanoo, & Sangiumvibool, 2022)

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า (IFRS 16) มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 โดยนำมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า (IAS 17) ซึ่งมีการปรับเปลี่ยนมุมมองทางบัญชีด้านผู้เช่า (Lessee) โดยมองรวมทุกประเภทสัญญาเช่าเป็นแบบเดียว (A Single lessee Accounting Model) ไม่มีการแยกเป็นสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน ทั้งนี้เป้าประสงค์ที่สำคัญ คือ เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทางการเงิน โดยเฉพาะนักลงทุนและนักวิเคราะห์สามารถใช้อ้างอิงข้อมูลเปรียบเทียบกันได้ ผลการดำเนินงานและอัตราส่วนทางการเงินสะท้อนมาจากการใช้สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงตามงบการเงินอย่างแท้จริง การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติทางบัญชีด้านผู้เช่า โดยมาตรฐานฯ กำหนดให้ผู้เช่ารับรู้ทรัพย์สินที่เช่าจากสัญญาเช่าทุกประเภทเป็นสินทรัพย์สิทธิการใช้ และให้ทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการเช่า รวมถึงให้รับรู้เป็นหนี้สินควบคู่กันและบันทึกบัญชีดอกเบี้ยจ่าย พร้อมทยอยตัดลดหนี้สินลงตามงวดที่ชำระ โดยมีข้อยกเว้นสำหรับสัญญาเช่าอายุสัญญาเช่าไม่เกิน 1 ปี หรือเป็นกรณีทรัพย์สินที่เช่าที่มีมูลค่าต่ำเท่านั้น (IFAC, 2020c)

การนำ IFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกจัดเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของกิจการเนื่องจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน วิธีปฏิบัติโดยทั่วไปในช่วงเปลี่ยนแปลงอ้างอิงจากวิธีปฏิบัติจาก IAS 8 ตามที่อธิบายแล้วในส่วนแรก และได้มีข้อกำหนดวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงเปลี่ยนแปลง คือ ในด้านผู้เช่าหากผู้เช่าเลือกใช้วิธี Modified Retrospective Approach มีประเด็นสำคัญที่กำหนดให้ปฏิบัติ ดังนี้ (IFAC, 2020c)

- ผู้เช่าไม่ต้องปรับข้อมูลเปรียบเทียบใหม่ แต่ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยการปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม)
- รับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม IAS 17 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าของหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- รับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก สำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม IAS 17 ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันสัญญาเช่าเริ่มมีผล คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก หรือ 2) จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่าปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินก่อนวันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
- ไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการใด ๆ สำหรับการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับสัญญาเช่าที่สินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ และสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้รับรู้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

- เปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้แทนข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28.6 ของ TAS 8 1) อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่นำมาใช้กับหนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก และ 2) คำอธิบายความแตกต่างระหว่างภาระผูกพันตามสัญญาเช่าดำเนินงานที่เปิดเผยตาม TAS 17 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีก่อนรอบระยะเวลารายงานที่นำมาตราฐานมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่ม ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก กับ หนี้สินตามสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ส่วนข้อกำหนดวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงเปลี่ยนแปลงในด้านผู้ให้เช่า ผู้ให้เช่าไม่ต้องทำการปรับปรุงรายการโดยยกเว้นสัญญาเช่าที่มีลักษณะดังนี้

- สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม TAS 17 และสัญญาเช่าช่วงนั้นยังมีผลอยู่ ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก ต้องมีการประเมินใหม่เพื่อกำหนดว่าสัญญาเช่าช่วงแต่ละสัญญาต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าเงินทุนตาม TFRS 16 ผู้ให้เช่าช่วงต้องทำการประเมินเรื่อง ดังกล่าว ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกโดยอ้างอิงจากระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่ และข้อกำหนดของสัญญาเช่าหลักและสัญญาเช่าช่วง ณ วันนั้น
- สัญญาเช่าช่วงที่เคยถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตาม TAS 17 แต่ถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าเงินทุนตาม TFRS 16 ให้รับรู้สัญญาเช่าช่วงดังกล่าว โดยถือเป็นสัญญาเช่าเงินทุนฉบับใหม่ซึ่งเข้าทำสัญญา ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก

ผลกระทบจากการนำ TFRS 16 มาใช้กระทบทางด้านผู้เช่าเป็นส่วนใหญ่ ในด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน มีประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณา เช่น กิจการผู้เช่าอาจต้องมีการพัฒนาระบบหรือขั้นตอนการทำงานในการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อเก็บข้อมูลที่ใช้ประกอบการคำนวณ บันทึก และเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้สอดคล้องกับหลักการของ TFRS 16 รวมถึงต้องมีการใช้ดุลยพินิจในแต่ละขั้นตอนเช่น การระบุสัญญาเช่า การแยกองค์ประกอบสัญญาเช่า และการวัดมูลค่าของรายการที่มีตัวแปรที่สำคัญ ได้แก่ อายุสัญญาเช่า อัตราคิดลด และการเปลี่ยนแปลงสัญญา ที่ต้องประเมินอย่างระมัดระวังเพราะอาจส่งผลอย่างมีสาระสำคัญของตัวเลขในรายงานทางการเงิน ซึ่งประเด็นสำคัญเหล่านี้ส่งผลต่อไปยังผู้สอบบัญชีที่ต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงในการสอบบัญชีและวางแผนการสอบบัญชีให้เหมาะสมต่อไป และสำหรับผลกระทบที่สะท้อนในรายงานทางการเงินที่สำคัญ เช่น อัตราส่วนทางการเงินเปลี่ยนแปลงไปค่อนข้างมาก เช่น EBIT และ EBIDA จะเพิ่มสูงขึ้นเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงการแสดงรายการบันทึกการจ่ายเงินค่าเช่าเป็นค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยจ่าย การเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในช่วงต้นของสัญญา ได้แก่ ค่าตัดจำหน่ายสิทธิการใช้สินทรัพย์ และดอกเบี้ยจ่ายที่คำนวณจากหนี้สินตามสัญญา สำหรับผลกระทบต่อกระแสเงินสดคือ การเพิ่มขึ้นของกระแสเงินสดจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินจากส่วนของเงินต้นของหนี้สินตามสัญญาเช่า (Wongariyaporn, 2017)

การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 เรื่องข้อกำหนดในการรับงานสอบบัญชี ได้กล่าวว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และหลักเกณฑ์การคำนวณตลอดจนข้อตกลงในการจ่ายชำระอาจแสดงเป็นหัวข้อหนึ่งในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Engagement Letter) (TFAC, 2020d) แต่อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชี กฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานกำกับดูแลไม่ได้มีการกำหนดบทบาทบัญชีที่ชัดเจนสำหรับการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

ในทางทฤษฎี Simunic (1980) ได้อธิบายว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีประกอบด้วย 1) ต้นทุนของปริมาณทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและ 2) มูลค่าปัจจุบันของความเสียหายที่มาจาก การตรวจสอบ ซึ่งต้องอาศัยการวิเคราะห์ความน่าจะเป็นจากการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตซึ่งเป็นผลมาจากการตรวจสอบงบการเงิน และความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีต้องจ่ายค่าใช้จ่ายความเสียหายที่มาจาก การตรวจสอบงบการเงิน

Lifschutz, Jacobi, and Feldshtein (2010) ได้กล่าวถึงแนวคิดในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีว่ามี 2 แนวคิด คือ

1. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวคิด The Audit-Risk Perspective การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวความคิดนี้เป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยใช้ “แบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี” ที่พิจารณาความเสี่ยง 3 ประเภท ได้แก่ 1) ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) 2) ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) และ 3) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) โดยผู้สอบบัญชีจะใช้ประสบการณ์และดุลยพินิจในการประมาณความเสี่ยงแต่ละประเภท เพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพต่อไป โดย Charles, Glover, and Sharp (2010) ได้อธิบายเรื่องของการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวคิดนี้ไว้ว่าเมื่อกิจการมีความเสี่ยงสืบเนื่องสูงซึ่งอาจจะเกิดจากความไม่ซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือมีการกำกับดูแลกิจการที่ไม่ดี ทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องไว้สูง ผู้สอบบัญชีจึงต้องหาวิธีการเพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ด้วยการลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบนั้นให้ต่ำลงด้วยการเพิ่มหลักฐานในการตรวจสอบ ซึ่งจะทำได้ต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบที่มากขึ้นอันนำมาซึ่งการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากคุณภาพของงานตรวจสอบตามความต้องการของกิจการที่ถูกตรวจ (The Demand-Based Perspective) การกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามแนวความคิดนี้เกิดจากความต้องการคุณภาพของงานตรวจสอบจากกิจการที่ถูกตรวจ ซึ่งหากกิจการที่ถูกตรวจต้องการระดับคุณภาพของงานตรวจสอบมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องแข่งงวดกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของตนเอง ส่งผลให้ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น จำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นและเป็นนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในที่สุด (Hardies, Breesch, & Branson, 2015)

ในปัจจุบันมีผลงานวิจัยที่สนับสนุนแนวคิดในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีผลทั้งสองแนวคิดจำนวนมาก โดยผลการศึกษานี้มีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็น 3 กลุ่ม ตัวอย่างผลการศึกษารูปได้ ดังนี้

1. ปัจจัยด้านคุณลักษณะของกิจการที่ตรวจสอบ ได้แก่ โครงสร้างทางการเงินและความเสี่ยงทางการเงิน ผลการดำเนินงาน ขนาดรวมถึงโครงสร้างของกิจการ ปริมาณและความซับซ้อนของรายการค้า ระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น ปัจจัยกลุ่มนี้มีงานวิจัยสนับสนุนเป็นจำนวนมาก เริ่มจากผลงานของ Simunic (1980) ที่พบว่าขนาดของกิจการนั้นมีผลต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นอย่างมากเนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่จะเพิ่มความซับซ้อนและความเสี่ยงในการสอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นและส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และต่อมาได้มีผลการศึกษาที่เป็นไปในทิศทางเดียวกับ Simunic อีกเป็นจำนวนมากเช่น ผลงานของ Johnstone and Bedard (2004) และ Mitra, Hossain, and Deis (2007) เป็นต้น ในด้านของลักษณะโครงสร้างทางการเงินของกิจการ Basioudis and Francis (2007) รายงานว่ากิจการที่มีหนี้สินจำนวนมากมีความเสี่ยงที่จะแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจะมีความเสี่ยงในการตรวจสอบมากขึ้นและส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น จำนวนของบริษัทย่อยก็เป็นคุณลักษณะอีกประการที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Simunic, 1980; Carcello et al., 2002) และคุณลักษณะของกิจการอีกประเด็นที่นิยมศึกษาคือผลการดำเนินงาน ซึ่งผลการศึกษาที่มีข้อสรุปที่หลากหลาย Carcello et al. (2002) อธิบายว่าผลการดำเนินงานที่ขาดทุนนั้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเนื่องจากความเสี่ยงที่สูงขึ้น อย่างไรก็ตามมีผลการศึกษาที่ระบุว่าผลกำไรจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วยเช่นกันเนื่องจากมีความเสี่ยงในเรื่องการตกแต่งกำไรทางบัญชีของกิจการ (Charles et al., 2010)
2. ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชี ได้แก่ ชื่อเสียง ความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ความสามารถและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และการให้บริการอื่นของผู้สอบบัญชี เป็นต้น การศึกษาในด้านชื่อเสียงความสามารถ และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาโดยรวมเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือการใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากความเชื่อมั่นของลูกค้าต่อระดับความสามารถของผู้สอบบัญชีและชื่อเสียงที่มีมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่น รวมถึงทรัพยากรต่างๆที่มีมากกว่า นอกจากนี้ส่วนของสำนักงานสอบบัญชีก็ต้องการรักษาคุณภาพงานและชื่อเสียงของสำนักงานเช่นกัน (Gonthier-Besacier & Schatt, 2007; De George, Ferguson, & Spear, 2013)
3. ปัจจัยด้านอื่น ๆ ส่วนใหญ่เป็นปัจจัยภายนอกที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของทั้งกิจการที่ตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี เช่น ภาวะเศรษฐกิจ การเกิดโรคระบาด การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ เป็นต้น

ผลกระทบของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินและการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่หรือฉบับปรับปรุงมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกส่งผลให้การจัดทำรายงานทางการเงินตลอดจนการปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแรกเป็นงานที่มีความซับซ้อนและมีรายละเอียดมากกว่าปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้ความสำคัญกับวิธีการปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลง โดยแนวปฏิบัติทั่วไปจะอ้างอิงจาก TAS 8 และมีวิธีปฏิบัติเพิ่มเติมที่กำหนดไว้ในมาตรฐานแต่ละฉบับเป็นการเฉพาะอีกส่วนหนึ่ง โดยวิธีการปฏิบัติเหล่านั้นจะมีความยากง่ายแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของเนื้อหาในมาตรฐานแต่ละฉบับ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานฯ ทั้ง 2 ฉบับจัดว่ามีความซับซ้อนจึงทำให้การปฏิบัติในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมีประเด็นที่ต้องปฏิบัติเพิ่มเติมอยู่หลายประเด็นตามที่สรุปไว้ข้างต้น และนำมาซึ่งปัจจัยเสี่ยงที่มากขึ้นต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี เช่น การแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากเหตุผลหลายประการ เช่น ความไม่ชำนาญของผู้ทำบัญชี ความไม่พร้อมของข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถรักษาคุณภาพงานการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีการวางแผนงานการสอบบัญชีให้มีความรัดกุมมากขึ้น เพื่อให้ความเสี่ยงในการสอบบัญชีอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ด้วยเหตุดังกล่าวจึงมีแนวโน้มที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาบททวนองค์ประกอบของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีให้เหมาะสมต่อไป เพื่อทำให้การดำเนินธุรกิจของสำนักงานสอบบัญชีอยู่รอดได้และมีการเติบโตอย่างยั่งยืน

มีผลการศึกษาจำนวนหนึ่งซึ่งแสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าปัจจัยเรื่องการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาตราฐานการรายงานทางการเงินมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition period) ซึ่งผลการศึกษาในหลายภูมิภาคมีความสอดคล้องกันดังนี้ จากรายงานของ ICAEW ในปี 2007 ได้สรุปว่าความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้มีการเพิ่มค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี Yaacob and Che-Ahmad (2012) และ Hail et al. (2009) ได้นำเสนอตัวเลขต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินช่วงของการเปลี่ยนแปลงของกิจการในสหรัฐอเมริการวมทั้งหมดยุติที่ประมาณ 8,000 ล้านดอลลาร์ และจากผลการศึกษาของ De George et al. (2013) พบว่าในช่วงเวลาที่มีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกของบริษัทมหาชนสัญชาติออสเตรเลีย ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่งผลให้มีการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นมากกว่าร้อยละ 8 เมื่อเทียบกับการเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมในช่วงเวลาปกติ สำหรับการศึกษาของ Kim, Liu, and Zheng (2012) สรุปว่าการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในประเทศกลุ่มสหภาพยุโรปส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้น และปัจจัยร่วมที่ทำให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นคือความซับซ้อนของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในแต่ละประเด็น Loukil (2016) นำเสนอผลการศึกษาว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทสัญชาติฝรั่งเศสที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในสหภาพยุโรปสูงขึ้นในช่วงของการเปลี่ยนแปลงในปี ค.ศ. 2004 ถึง 2005 (Transition period) แต่ภายหลังช่วงเวลาดังกล่าวไม่พบว่ามีเพิ่มขึ้นของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ จากการทบทวนวรรณกรรมและรวบรวมผลการศึกษาที่กล่าวมาข้างต้นจึงกำหนดเป็นสมมติฐานการวิจัยข้อที่ 1 คือ

H1: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

สำหรับกรณีการพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นรายฉบับ ผลการศึกษาของ De George et al. (2013) กล่าวว่า การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อนมาก เช่น เครื่องมือทางการเงิน การด้อยค่าของสินทรัพย์ การรวมธุรกิจ ฯลฯ มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกจะส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในระดับที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ

H2: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงินมาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

H2: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อข้อกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

■ ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้างนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2563 ซึ่งเป็นปีแรกที่มีการบังคับใช้ TFRS 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และ TFRS 16 เรื่อง สัญญาเช่า โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ คือ จากงบการเงินและรายงานประจำปี พ.ศ. 2563 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เผยแพร่ในเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. ตลอดจนในเว็บไซต์ของของแต่ละบริษัท รวมถึงฐานข้อมูล SETSMART โดยใช้บริษัทในทุกกลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน ผู้วิจัยกำหนดเกณฑ์การคัดเลือกข้อมูลโดยมีรายละเอียดของเงื่อนไขในการคัดเลือกดังต่อไปนี้

1. ไม่รวมบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและ/ หรือถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์
2. ไม่รวมกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์
3. ไม่รวมบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนในทุกตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย
4. ไม่รวมบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีปฏิทิน (31 ธันวาคม)
5. ไม่รวมบริษัทที่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ และบริษัทที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ก่อนปี พ.ศ. 2563

ภายหลังการคัดเลือกข้อมูลตามเงื่อนไขที่กำหนด ได้กลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 429 บริษัท แสดงตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

| | จำนวนบริษัท |
|--|-------------|
| บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน | 574 |
| หัก บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟู/ ถูกเพิกถอน | 15 |
| หัก กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ | 68 |
| หัก บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนในทุกตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย | 5 |
| หัก บริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีปฏิทิน | 29 |
| หัก บริษัทที่ไม่ได้รับผลกระทบจากการนำมาตราฐานรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ และบริษัทที่นำมาตราฐานรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับมาใช้ก่อนปี พ.ศ. 2563 | 28 |
| จำนวนกลุ่มตัวอย่างรวม | 429 |
| จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้พิจารณาผลกระทบจาก TFRS9 อย่างเดียว | 417 |
| จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้พิจารณาผลกระทบจาก TFRS16 อย่างเดียว | 407 |

■ การพัฒนาแบบจำลองการวิจัย

การพัฒนาแบบจำลองการวิจัยเพื่อการทดสอบสมมติฐานงานวิจัยที่ 1-3 โดยใช้ตัวแบบการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression) จำนวน 3 สมการตามลำดับ ดังนี้

สมการที่ 1: การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ทั้งสองฉบับ (TFRS 9, 16) มาใช้เป็นครั้งแรก มีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$LNAUDIT_{it} = \beta_0 + \beta_1 POSTADJ_{it} + \beta_2 NEGADJ_{it} + \beta_3 LNNTA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 INVREC_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 BIG4_{it} + \beta_{10} AUDITLAG_{it} + \beta_{11} SUB_{it} + \epsilon_{it}$$

สมการที่ 2: การนำ TFRS9 มาใช้เป็นครั้งแรกมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$LNAUDIT_{it} = \beta_0 + \beta_1 POST9_{it} + \beta_2 NEG9_{it} + \beta_3 LNNTA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 INVREC_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 BIG4_{it} + \beta_{10} AUDITLAG_{it} + \beta_{11} SUB_{it} + \epsilon_{it}$$

สมการที่ 3: การนำ TFRS16 มาใช้เป็นครั้งแรกมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

$$LNAUDIT_{it} = \beta_0 + \beta_1 POST16_{it} + \beta_2 NEG16_{it} + \beta_3 LNTA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 INVREC_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 BIG4_{it} + \beta_{10} AUDITLAG_{it} + \beta_{11} SUB_{it} + \epsilon_{it}$$

โดยตัวแปร การวัดค่าตัวแปร และผลการศึกษาอ้างอิง สรุปลงได้ตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ตัวแปร การวัดค่าตัวแปร และแหล่งที่มาของตัวแปร

| ตัวแปร | การวัดค่าตัวแปร | ผลการศึกษาอ้างอิง |
|--|--|---|
| ตัวแปรตาม: ค่าสอบบัญชี (LNAUDIT) | ค่าลอการิทึมของค่าสอบบัญชี | Simunic, 1980; Johnstone and Bedard, 2004; Mitra et al., 2007 |
| ตัวแปรทดสอบ: <u>สมมติฐานที่ 1</u> ผลกระทบต่อ การปรับปรุงสินทรัพย์ สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ • ผลกระทบเป็นบวก (POSTADJ) • ผลกระทบเป็นลบ (NEGADJ) | การเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด หารด้วย สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นบวกต่อการปรับปรุง สินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นลบหรือเป็นศูนย์ ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นลบต่อการปรับปรุง สินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นบวกหรือเป็นศูนย์ | De George et al., 2013 |
| <u>สมมติฐานที่ 2</u> ผลกระทบต่อ การปรับปรุงสินทรัพย์ สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 มาใช้ • ผลกระทบเป็นบวก (POST9) | ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อ การนำ TFRS 9 มาใช้ มีผลกระทบเป็น บวกต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้น งวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็น ลบหรือเป็นศูนย์ | De George et al., 2013 |

| ตัวแปร | การวัดค่าตัวแปร | ผลการศึกษอ้างอิง |
|--|--|--|
| <p>สมมติฐานที่ 3</p> <p>ผลกระทบต่อ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 16 มาใช้</p> <ul style="list-style-type: none"> • ผลกระทบเป็นบวก (POST16) • ผลกระทบเป็นลบ (NEG16) | <p>ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นบวกต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด และเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นลบหรือเป็นศูนย์</p> <p>ตัวแปรหุ่น กำหนดให้เท่ากับ 1 เมื่อการนำ TFRS 16 มาใช้ มีผลกระทบเป็นลบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดและเท่ากับ 0 เมื่อผลกระทบเป็นบวกหรือเป็นศูนย์</p> | <p>De George et al., 2013</p> |
| <p>ตัวแปรควบคุม:</p> <p>ขนาดกิจการ (LNTA)</p> <p>โครงสร้างเงินทุนกิจการ (LEV)</p> <p>โครงสร้างสินทรัพย์หมุนเวียนเร็วของกิจการ (INVREC)</p> <p>สภาพคล่องของกิจการ (CURRENT)</p> <p>อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA)</p> <p>ผลการดำเนินงานของกิจการ (LOSS)</p> <p>ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (BIG4)</p> <p>ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (AUDITLAG)</p> <p>จำนวนบริษัทย่อย (SUB)</p> | <p>ค่าลอการิทึมของสินทรัพย์รวมของบริษัท</p> <p>อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์ของบริษัท</p> <p>ผลรวมของสินค้างเหลือและลูกหนี้การค้าด้วยสินทรัพย์ของบริษัท</p> <p>อัตราสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนของบริษัท</p> <p>กำไรก่อนดอกเบี้ยและภาษีหารด้วยสินทรัพย์รวมของบริษัท</p> <p>ตัวแปรหุ่น กำหนดให้กิจการที่มีผลประกอบการขาดทุน มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เป็น 0</p> <p>ตัวแปรหุ่น กำหนดให้กิจการที่ใช้ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big4 มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เป็น 0</p> <p>จำนวนวันตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชีของกิจการถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี</p> <p>ผลรวมของจำนวนบริษัทย่อยทั้งทางตรงและทางอ้อม</p> | <p>Simunic, 1980; Johnstone and Bedard, 2004; Mitra et al., 2007</p> <p>Joshi and Al-Bastaki, 2000; Basioudis and Francis, 2007</p> <p>Carcello et al., 2002; Yao et al., 2015</p> <p>Chen et al., 2019</p> <p>Alexeyeva and Svanström, 2015</p> <p>Charles et al., 2010</p> <p>Gonthier-Besacier and Schatt, 2007; Yao et al., 2015</p> <p>Alexeyeva and Svanström, 2015; Chen et al., 2019</p> <p>Carcello et al., 2002; Alexeyeva and Svanström, 2015</p> |

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุม

| ตัวแปร | สมการที่ 1 (n=429) | | | | สมการที่ 2 (n=417) | | | | สมการที่ 3 (n=407) | | | |
|------------|--------------------|--------|--------------|---------|--------------------|-------|--------------|---------|--------------------|--------|--------------|---------|
| | Min | Max | Mean | Std. D. | Min | Max | Mean | Std. D. | Min | Max | Mean | Std. D. |
| LNAUDIT | 13.02 | 19.15 | 15.02 | 0.92 | 13.02 | 19.15 | 15.03 | 0.92 | 13.02 | 19.15 | 15.04 | 0.93 |
| LNTA | 16.21 | 28.56 | 22.63 | 1.63 | 16.21 | 28.56 | 22.65 | 1.63 | 16.21 | 28.56 | 22.67 | 1.65 |
| LEV | 0.01 | 6.12 | 0.48 | 0.49 | 0.01 | 6.12 | 0.47 | 0.44 | 0.01 | 6.12 | 0.48 | 0.50 |
| INVREC | 0.00 | 12.14 | 0.30 | 0.78 | 0.00 | 12.14 | 0.29 | 0.78 | 0.00 | 12.14 | 0.30 | 0.80 |
| CURRENT | 0.05 | 44.09 | 2.72 | 4.04 | 0.05 | 44.09 | 2.70 | 4.07 | 0.05 | 40.90 | 2.55 | 3.50 |
| ROA | -40.31 | 59.98 | 4.14 | 9.01 | -40.31 | 59.98 | 4.24 | 9.03 | -40.31 | 59.98 | 4.23 | 8.99 |
| AUDITLAG | 28.00 | 74.00 | 53.61 | 4.71 | 28.00 | 74.00 | 53.69 | 4.56 | 28.00 | 74.00 | 53.64 | 4.73 |
| SUB | 0.00 | 264.00 | 12.32 | 24.91 | 0.00 | 264 | 12.55 | 25.23 | 0.00 | 264.00 | 12.75 | 25.43 |
| ตัวแปรหุ่น | Dummy = 1 | % | Dummy = 0 | % | Dummy = 1 | % | Dummy = 0 | % | Dummy = 1 | % | Dummy = 0 | % |
| LOSS | 128 | 29.84 | 301 | 70.16 | 124 | 29.74 | 293 | 70.26 | 118 | 28.99 | 289 | 71.01 |
| BIG4 | 275 | 64.10 | 154 | 35.90 | 271 | 64.99 | 146 | 35.01 | 265 | 65.11 | 142 | 34.89 |

สำหรับตัวแปรทดสอบ คือ ผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด จากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยายแสดงในตารางที่ 4-5 จากตารางที่ 4 เป็นการบรรยายเกี่ยวกับค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวแปรทดสอบ สรุปได้ดังนี้ ในภาพรวมผลกระทบมากที่สุดจากการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้ คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 44.39 ผลกระทบต่ำที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงร้อยละ 30.17 และโดยเฉลี่ยการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 0.08 และเมื่อวิเคราะห์ในแต่ละมาตรฐานคือ TFRS 9 และ TFRS 16 ผลกระทบมากที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นร้อยละ 44.39 และร้อยละ 12 ตามลำดับ ผลกระทบต่ำที่สุด คือ การปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงร้อยละ 20.44 และร้อยละ 30.17 ตามลำดับ TFRS 9 ทำให้เกิดการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ย ร้อยละ 0.2 และ TFRS 16 ทำให้เกิดการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงโดยเฉลี่ย ร้อยละ 0.29

จากตารางที่ 5 Panel A แบ่งกลุ่มผลกระทบต่อการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดเป็น 3 กลุ่ม คือ 1. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น 2. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง และ 3. รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งในกลุ่มที่ 3 นี้ เป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ต้นงวดและหนี้สินต้นงวด ในจำนวนที่เท่ากัน โดยส่วนมากเป็นผลกระทบจาก TFRS 16 หรือเป็นผลมาจากการจัดประเภทใหม่ของรายการในงบการเงินเท่านั้น เช่น การจัดประเภทใหม่ของรายการสิทธิการใช้สินทรัพย์ จาก TFRS 16 หรือการจัดประเภทใหม่ของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินจาก TFRS 9 เป็นต้น สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบในภาพรวม (สมการที่ 1) จำนวน 429 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 76 บริษัท ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 175 บริษัท และทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 178 บริษัท สำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบของ TFRS 9 (สมการที่ 2) จำนวน 417 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 74 บริษัท รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 139 บริษัท และรายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 204 บริษัท และสำหรับกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาผลกระทบของ TFRS 16 (สมการที่ 3) จำนวน 407 ตัวอย่าง มีบริษัทที่รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 16 บริษัท รายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงจำนวน 79 บริษัท และรายการปรับปรุงทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงจำนวน 312 บริษัท เนื่องจากตัวแปรทดสอบมีการแบ่งกลุ่มมากกว่า 2 กลุ่ม ผู้วิจัยจึงต้องสร้างตัวแปรหุ่นจำนวนเท่ากับกลุ่มของตัวแปรนั้นลบออก 1 คือ $3-1 = 2$ กลุ่ม (Tubsrilak, 2012) ได้แก่ POSTADJ และ NEGADJ และกำหนดให้กลุ่มที่ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดไม่เปลี่ยนแปลงเป็นกลุ่มอ้างอิง โดยแสดงการจัดกลุ่มในตารางที่ 5 Panel B (คำอธิบายตัวแปรหุ่นแสดงในตารางที่ 2)

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรทดสอบ

| ตัวแปร | สมการที่ 1 (n=429) | | | | สมการที่ 2 (n=417) | | | | สมการที่ 3 (n=407) | | | |
|---------|--------------------|-------|------|------|--------------------|-------|------|------|--------------------|-------|-------|------|
| | Min | Max | Mean | S.D. | Min | Max | Mean | S.D. | Min | Max | Mean | S.D. |
| TFRSADJ | -30.71 | 44.39 | 0.08 | 4.33 | -20.44 | 44.39 | 0.20 | 3.70 | -30.71 | 12.00 | -0.29 | 2.40 |

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์สถิติบรรยาย – ตัวแปรทดสอบแบบจัดกลุ่ม

Panel A:

| | สินทรัพย์สุทธิต้นงวด เพิ่มขึ้น | สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ลดลง | สินทรัพย์สุทธิต้นงวด ไม่มีการเปลี่ยนแปลง |
|--------------------|-----------------------------------|------------------------------|---|
| สมการที่ 1 (n=429) | 76 | 175 | 178 |
| สมการที่ 2 (n=417) | 74 | 139 | 204 |
| สมการที่ 3 (n=407) | 16 | 79 | 312 |

Panel B:

| | POSTADJ/POST9/POST16 | | NEGADJ/NEG9/NEG16 | |
|--------------------|----------------------|---------|-------------------|---------|
| | Dummy=1 | Dummy=0 | Dummy=1 | Dummy=0 |
| สมการที่ 1 (n=429) | 76 | 353 | 175 | 254 |
| สมการที่ 2 (n=417) | 74 | 343 | 139 | 278 |
| สมการที่ 3 (n=407) | 16 | 391 | 79 | 328 |

■ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

จากตารางที่ 6 เป็นการวิเคราะห์สหสัมพันธ์โดยค่าสหสัมพันธ์ Pearson เพื่อทดสอบว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองหรือไม่ในทุกสมการ พบว่า ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระทุกตัวน้อยกว่า 0.8 รวมทั้งมีค่า Tolerance ไม่เกิน 1 (อยู่ในช่วง 0.547 – 0.977) และค่า VIF น้อยกว่า 10 (อยู่ในช่วง 1.023 – 1.829) จึงกล่าวได้ว่าตัวแปรอิสระในตัวแบบการวิเคราะห์ความถดถอยไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity ที่จะทำให้ผลการวิเคราะห์และตีความหมายไม่ถูกต้อง (Hair et al., 2010)



ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์

| Panel A: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 1 | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------|-------------|------------|----------|----------|--------|----------|----------|---------|----------|--------------|-------|
| | LN AUDIT | POST ADJ | NEG ADJ | LNTA | LEV | INVREC | CURRENT | ROA | LOSS | BIG4 | AUDIT LAG | SUB |
| LNAUDIT | 1 | | | | | | | | | | | |
| POSTADJ | 0.022 | 1 | | | | | | | | | | |
| NEGADJ | 0.192** | -0.385** | 1 | | | | | | | | | |
| LNTA | 0.597** | 0.071 | 0.191** | 1 | | | | | | | | |
| LEV | 0.131** | -0.075 | 0.063 | 0.036 | 1 | | | | | | | |
| INVREC | -0.026 | -0.059 | 0.026 | -0.135** | 0.553** | 1 | | | | | | |
| CURRENT | -0.249** | 0.007 | -0.113* | -0.212** | -0.256** | -0.007 | 1 | | | | | |
| ROA | 0.020 | 0.015 | -0.073 | 0.112* | -0.091 | 0.020 | 0.047 | 1 | | | | |
| LOSS | 0.029 | 0.004 | 0.039 | -0.066 | 0.073 | -0.076 | -0.090 | -0.609** | 1 | | | |
| BIG4 | 0.375** | 0.029 | 0.166** | 0.389** | 0.052 | 0.005 | -0.127** | 0.110* | -0.096* | 1 | | |
| AUDITLAG | 0.029 | 0.007 | 0.041 | -0.119* | 0.040 | -0.087 | -0.076 | -0.194** | .192** | -0.132** | 1 | |
| SUB | 0.582** | 0.121* | 0.117* | -0.569** | 0.082 | -0.046 | -0.127** | -0.16 | 0.35 | 0.237** | -0.032 | 1 |
| Tolerance | N.A. | 0.811 | 0.774 | 0.554 | 0.606 | 0.632 | 0.862 | 0.610 | .613 | 0.819 | 0.911 | 0.656 |
| VIF | N.A. | 1.234 | 1.291 | 1.806 | 1.649 | 1.583 | 1.160 | 1.638 | 1.632 | 1.221 | 1.097 | 1.523 |

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

Panel B: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 2

| | LN AUDIT | POST9 | NEG9 | LNTA | LEV | INVREC | CURRENT | ROA | LOSS | BIG4 | AUDIT LAG | SUB |
|-----------|-------------|----------|---------|----------|----------|---------|----------|----------|---------|----------|--------------|-------|
| LNAUDIT | 1 | | | | | | | | | | | |
| POST9 | 0.075 | 1 | | | | | | | | | | |
| NEG9 | 0.147** | -0.328** | 1 | | | | | | | | | |
| LNTA | 0.597** | 0.137** | 0.134** | 1 | | | | | | | | |
| LEV | 0.154** | -0.066 | 0.072 | 0.086 | 1 | | | | | | | |
| INVREC | -0.024 | -0.048 | 0.053 | -0.125* | 0.538** | 1 | | | | | | |
| CURRENT | -0.240** | -0.004 | -0.080 | -0.214** | -0.272** | -0.004 | 1 | | | | | |
| ROA | 0.011 | 0.043 | -0.063 | 0.096* | -0.079 | 0.027 | 0.046 | 1 | | | | |
| LOSS | 0.036 | -0.028 | 0.030 | -0.049 | 0.042 | -0.090 | -0.087 | -0.602** | 1 | | | |
| BIG4 | 0.373** | 0.065 | 0.135** | 0.385** | 0.090 | 0.016 | -0.128** | 0.106* | -0.094 | 1 | | |
| AUDITLAG | 0.025 | -0.004 | 0.005 | -0.110* | 0.037 | -0.099* | -0.081 | -0.197** | 0.181** | -0.153** | 1 | |
| SUB | 0.582** | 0.172** | 0.059 | 0.572** | 0.099* | -0.045 | -0.126** | -0.021 | 0.038 | 0.235** | -0.041 | 1 |
| Tolerance | N.A. | 0.839 | 0.840 | 0.556 | 0.609 | 0.639 | 0.859 | 0.617 | 0.623 | 0.819 | 0.909 | 0.653 |
| VIF | N.A. | 1.191 | 1.191 | 1.799 | 1.643 | 1.564 | 1.164 | 1.620 | 1.605 | 1.221 | 1.100 | 1.531 |

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

| Panel C: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 3 | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------|------------|-----------|----------|----------|--------|----------|----------|---------|----------|--------------|-------|
| | LN AUDIT | POST 16 | NEG 16 | LNTA | LEV | INVREC | CURRENT | ROA | LOSS | BIG4 | AUDIT LAG | SUB |
| LNAUDIT | 1 | | | | | | | | | | | |
| POST16 | -0.053 | 1 | | | | | | | | | | |
| NEG16 | 0.250** | -0.099* | 1 | | | | | | | | | |
| LNTA | 0.594** | 0.008 | 0.205** | 1 | | | | | | | | |
| LEV | 0.124* | -0.017 | 0.009 | 0.027 | 1 | | | | | | | |
| INVREC | -0.026 | -0.037 | 0.013 | -0.139** | 0.559** | 1 | | | | | | |
| CURRENT | -0.241** | 0.003 | -0.050 | -0.230** | -0.268** | 0.004 | 1 | | | | | |
| ROA | 0.007 | -0.070 | -0.044 | 0.099* | -0.082 | 0.019 | 0.032 | 1 | | | | |
| LOSS | 0.041 | 0.066 | 0.001 | -0.049 | 0.069 | -0.078 | -0.077 | -0.596** | 1 | | | |
| BIG4 | 0.378** | -0.064 | 0.086 | 0.402** | 0.044 | 0.007 | -0.103* | 0.124* | -0.112* | 1 | | |
| AUDITLAG | 0.027 | 0.031 | -0.002 | -0.133** | 0.038 | -0.093 | -0.012 | -0.201** | 0.196** | -0.142** | 1 | |
| SUB | 0.579** | 0.003 | 0.202** | 0.567** | 0.074 | -0.045 | -0.128** | -0.018 | 0.040 | 0.236** | -0.035 | 1 |
| Tolerance | N.A. | 0.977 | 0.929 | 0.547 | 0.593 | 0.619 | 0.854 | 0.625 | 0.626 | 0.817 | 0.912 | 0.661 |
| VIF | N.A. | 1.023 | 1.077 | 1.829 | 1.685 | 1.616 | 1.171 | 1.599 | 1.598 | 1.224 | 1.097 | 1.513 |

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

ตารางที่ 6 (ต่อ)

| Panel B: ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรสมการที่ 2 | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------|----------|---------|----------|----------|---------|----------|----------|---------|----------|--------------|-------|
| | LN AUDIT | POST9 | NEG9 | LNTA | LEV | INVREC | CURRENT | ROA | LOSS | BIG4 | AUDIT LAG | SUB |
| LNAUDIT | 1 | | | | | | | | | | | |
| POST9 | 0.075 | 1 | | | | | | | | | | |
| NEG9 | 0.147** | -0.328** | 1 | | | | | | | | | |
| LNTA | 0.597** | 0.137** | 0.134** | 1 | | | | | | | | |
| LEV | 0.154** | -0.066 | 0.072 | 0.086 | 1 | | | | | | | |
| INVREC | -0.024 | -0.048 | 0.053 | -0.125* | 0.538** | 1 | | | | | | |
| CURRENT | -0.240** | -0.004 | -0.080 | -0.214** | -0.272** | -0.004 | 1 | | | | | |
| ROA | 0.011 | 0.043 | -0.063 | 0.096* | -0.079 | 0.027 | 0.046 | 1 | | | | |
| LOSS | 0.036 | -0.028 | 0.030 | -0.049 | 0.042 | -0.090 | -0.087 | -0.602** | 1 | | | |
| BIG4 | 0.373** | 0.065 | 0.135** | 0.385** | 0.090 | 0.016 | -0.128** | 0.106* | -0.094 | 1 | | |
| AUDITLAG | 0.025 | -0.004 | 0.005 | -0.110* | 0.037 | -0.099* | -0.081 | -0.197** | 0.181** | -0.153** | 1 | |
| SUB | 0.582** | 0.172** | 0.059 | 0.572** | 0.099* | -0.045 | -0.126** | -0.021 | 0.038 | 0.235** | -0.041 | 1 |
| Tolerance | N.A. | 0.839 | 0.840 | 0.556 | 0.609 | 0.639 | 0.859 | 0.617 | 0.623 | 0.819 | 0.909 | 0.653 |
| VIF | N.A. | 1.191 | 1.191 | 1.799 | 1.643 | 1.564 | 1.164 | 1.620 | 1.605 | 1.221 | 1.100 | 1.531 |

หมายเหตุ ***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.10

■ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ก่อนการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ผู้วิจัยได้ทดสอบข้อตกลงเบื้องต้นของการวิเคราะห์จากการวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์พบว่าตัวแปรอิสระในตัวแบบการวิเคราะห์ความถดถอยไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity รวมทั้ง Durbin-Watson มีค่าเข้าใกล้ 2 โดยมีค่าอยู่ในระหว่างช่วง 1.5-2.5 จึงสรุปได้ว่าค่าความคลาดเคลื่อนมีความเป็นอิสระกัน (Hair et al., 2010)

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณจากตารางที่ 7 ทั้ง 3 สมการ แยกการพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ 1) การปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ) และ 2) การปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ) จากสมการที่ 1 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POSTADJ และ NEGADJ เท่ากับ -0.032 และ 0.033 ตามลำดับ และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ จึงสะท้อนให้เห็นในภาพรวมว่าการปรับปรุงรายการจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ทั้ง 2 ฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับสมการที่ 2 การปรับปรุงรายการสินทรัพย์สุทธิต้นงวดจากการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรก พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POST9 และ NEG9 เท่ากับ -0.022 และ 0.043 ตามลำดับ และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ จึงสะท้อนให้เห็นว่าการปรับปรุงรายการจากการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POST9) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEG9) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับสมการที่ 3 การปรับปรุงรายการสินทรัพย์สุทธิต้นงวดจากการนำ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรก พบว่าค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร POST16 เท่ากับ -0.040 และไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ และค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร NEG16 เท่ากับ 0.097 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 (p-value = 0.009) จึงสะท้อนให้เห็นว่าการปรับปรุงรายการจากการนำ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกที่ทำให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลงส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกิจการประเภทนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างประเภทอื่น และเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด (รายการปรับปรุงสินทรัพย์ต้นงวด = รายการปรับปรุงหนี้สินต้นงวด) ซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย จะพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POST16) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEG16) เมื่อกำหนดให้ค่าตัวแปรควบคุมมีค่าคงที่

สำหรับการวิเคราะห์กลุ่มตัวแปรควบคุม ทั้ง 3 สมการมีผลเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือ พบความสัมพันธ์เชิงบวก

ระหว่างขนาดของกิจการ (Size) ลักษณะสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) และจำนวนบริษัทย่อย (SUB) กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01 ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Simunic (1980) Yao et al. (2015) และ Alexeyeva & Svanström (2015) และพบความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 สำหรับระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชี (AUDITLAG) กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (ยกเว้นสมการที่ 3 ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01) ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Alexeyeva & Svanström (2015) และ Chen et al. (2019) แสดงว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ กิจการที่เลือกใช้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ และกิจการที่มีระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานการสอบบัญชีมากกว่าจะมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงกว่า สำหรับตัวแปรสภาพคล่อง (CURRENT) พบความสัมพันธ์เชิงลบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการศึกษาในอดีตของ Chen et al. (2019)

ตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

| ตัวแปร | สมการที่ 1 | | | สมการที่ 2 | | | สมการที่ 3 | | |
|---------------|------------|-----------|----------|------------|-----------|----------|------------|-----------|----------|
| | Coeft. | t-stat | p-value | Coeft. | t-stat | P-value | Coeft. | t-stat | P-value |
| Constant | 9.587 | 13.209 | 0.000*** | 9.515 | 12.803 | 0.000*** | 9.596 | 12.842 | 0.000*** |
| POSTADJ | -0.032 | -0.813 | 0.417 | | | | | | |
| NEGADJ | 0.033 | 0.837 | 0.403 | | | | | | |
| POST9 | | | | -0.022 | -0.575 | 0.565 | | | |
| NEG9 | | | | 0.043 | 1.114 | 0.266 | | | |
| POST16 | | | | | | | -0.040 | -1.109 | 0.268 |
| NEG16 | | | | | | | 0.097 | 2.621 | 0.009*** |
| LNTA | 0.325 | 6.935 | 0.000*** | 0.323 | 6.790 | 0.000*** | 0.314 | 6.513 | 0.000*** |
| LEV | 0.042 | 0.940 | 0.348 | 0.037 | 0.810 | 0.416 | 0.044 | 0.946 | 0.345 |
| INVREC | 0.016 | 0.367 | 0.714 | 0.018 | 0.397 | 0.691 | 0.016 | 0.359 | 0.720 |
| CURRENT | -0.091 | -2.424 | 0.016** | -0.083 | -2.165 | 0.031** | -0.089 | -2.309 | 0.021** |
| ROA | 0.023 | 0.521 | 0.603 | 0.023 | 0.502 | 0.616 | 0.016 | 0.359 | 0.719 |
| LOSS | 0.040 | 0.888 | 0.375 | 0.042 | 0.939 | 0.348 | 0.046 | 1.032 | 0.303 |
| BIG4 | 0.161 | 4.165 | 0.000*** | 0.164 | 4.188 | 0.000*** | 0.169 | 4.297 | 0.000*** |
| AUDITLAG | 0.088 | 2.415 | 0.016** | 0.091 | 2.442 | 0.015** | 0.099 | 2.654 | 0.008*** |
| SUB | 0.346 | 8.035 | 0.000*** | 0.349 | 7.967 | 0.000*** | 0.330 | 7.540 | 0.000*** |
| F-stat | | 36.831*** | | | 35.546*** | | | 35.792*** | |
| Adjusted R2 | | 0.479 | | | 0.477 | | | 0.485 | |
| Durbin-Watson | | 1.961 | | | 1.936 | | | 1.960 | |
| N | | 429 | | | 417 | | | 407 | |

■ สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสองฉบับ คือ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าในภาพรวมการนำ TFRS 9 และ TFRS 16 มาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2563 ไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเมื่ออ้างอิงแนวคิด The Audit-Risk Perspective ในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีประเมินว่าประเด็นการมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกไม่ได้มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งผลการวิจัยครั้งนี้ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่แสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญที่ผลักดันให้มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบและนำไปสู่การกำหนดค่าสอบบัญชีที่สูงขึ้น (De George et al., 2013; Cohn, 2021; Murphy, 2021) ซึ่งผู้วิจัยวิเคราะห์ว่าอาจมาจากสาเหตุบางประการ ได้แก่ ประการแรก คืองานวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ครั้งแรกเพียงสองฉบับ ในขณะที่งานวิจัยในอดีตเป็นการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้แทนมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศ (Local GAAP) ประการที่สอง กำหนดเวลาการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งสองฉบับอยู่ในช่วงการเกิดวิกฤตการณ์การแพร่ระบาดของ Coronavirus 2019 (COVID-19) ซึ่งมีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจ ปัจจัยดังกล่าวจึงอาจมีอิทธิพลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมากกว่าปัจจัยอื่น ๆ ดังนั้นผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยที่ 1 อย่างไรก็ตาม ผลจากการศึกษาครั้งนี้อาจให้หลักฐานเชิงประจักษ์ในอีกแง่มุมคือเมื่อมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกซึ่งต้องมีวิธีการปฏิบัติเพิ่มเติมในช่วงของการเปลี่ยนแปลง (Transition Period) นั้นไม่ได้สร้างภาระที่มากเกินไปสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินในช่วงเวลาดังกล่าว จึงถือได้ว่าสอดคล้องกับแนวคิดในการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีข้อพิจารณาที่สำคัญคือความสมดุลกันระหว่างต้นทุนของรายงานทางการเงินกับคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงิน โดยต้นทุนของรายงานทางการเงินไม่ควรสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ (Hail et al., 2009)

ส่วนผลการศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี พบว่าการนำ TFRS 9 มาใช้เป็นครั้งแรกไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยเหตุผลที่สนับสนุนผลการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยวิเคราะห์ว่าเนื่องจากกิจการส่วนใหญ่ได้รับผลกระทบจากแนวปฏิบัติสำหรับในช่วงการเปลี่ยนแปลง ในลักษณะของการจัดประเภทรายการใหม่ และไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิต้นงวด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจประเมินว่ามีผลกระทบดังกล่าวไม่ได้ มีผลอย่างมีสาระสำคัญต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี ตลอดจนความเสี่ยงในการสอบบัญชี จึงไม่นำมาเป็นปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้นผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการปฏิเสธสมมติฐานงานวิจัยที่ 2

สำหรับ TFRS 16 ผลการศึกษาระบุว่าการนำมาตรฐานฉบับดังกล่าวมาใช้เป็นครั้งแรกมีผลกระทบต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับกิจการในกลุ่มที่มีการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวดในทิศทางที่ลดลงหรือโดยกิจการกลุ่มนี้ จะมีการกำหนดค่าธรรมเนียมที่สูงกว่ากิจการกลุ่มอื่นๆ โดยเหตุผลที่สนับสนุนผลการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยวิเคราะห์ว่า โดยหลักการปรับปรุงรายการที่สำคัญในช่วงการเปลี่ยนแปลง (Transition period) ของมาตรฐานฉบับนี้คือรับรู้สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรกสำหรับสัญญาเช่าที่ก่อนหน้านี้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 เพิ่มเติมในยอดคงเหลือต้นงวด ซึ่งจากการรวบรวมข้อมูลพบว่าประมาณร้อยละ 77 ของกลุ่มตัวอย่างมีการปรับปรุงรายการในลักษณะที่สินทรัพย์สิทธิการใช้เพิ่มขึ้นเท่ากับรายการหนี้สินตามสัญญาเช่า จึงส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิไม่มีการเปลี่ยนแปลง แต่ในกรณีการปรับปรุงรายการสำหรับยอดต้นงวดทำให้สินทรัพย์สิทธิการใช้เพิ่มขึ้นไม่เท่ากับรายการหนี้สินตามสัญญาเช่าและส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวด ผู้สอบบัญชีอาจมีการพิจารณาว่ามีความเสี่ยงในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น และส่งผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้น ผลการศึกษาข้างต้นแสดงถึงการยอมรับสมมติฐานงานวิจัยที่ 3

นอกจากนี้ผู้วิจัยพบว่าเมื่อพิจารณากลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการแต่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิต้นงวดซึ่งกำหนดเป็นกลุ่มอ้างอิงร่วมด้วย ผลการวิเคราะห์ของทั้ง 3 สมการสรุปผลไปในทิศทางเดียวกัน คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะสูงกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดเพิ่มขึ้น (POSTADJ, POST9, POST16) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างนี้จะต่ำกว่าเมื่อเทียบกับกลุ่มตัวอย่างที่มีการปรับปรุงรายการที่ส่งผลให้สินทรัพย์สุทธิต้นงวดลดลง (NEGADJ, NEG9, NEG16) แต่ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยแรกในประเทศไทยที่ทำการศึกษาผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องมาใช้เป็นครั้งแรกต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ดังนั้นผู้วิจัยจึงคาดหวังว่าผลของการศึกษาจะเป็นประโยชน์กับผู้เกี่ยวข้องในการนำเสนอหลักฐานเชิงประจักษ์สำหรับปัจจัยเพิ่มเติมที่ควรใช้การพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

■ ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะจากการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีข้อจำกัดจากการที่ช่วงเวลาของการศึกษาเกิดวิกฤติการณ์การแพร่ระบาดของ Coronavirus 2019 (COVID-19) ซึ่งมีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจ และการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอย่างมาก ดังนั้น เหตุการณ์ดังกล่าวอาจส่งผลให้ผลการศึกษาไม่สะท้อนถึงภาพของผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกได้อย่างชัดเจนหากเทียบกับผลการศึกษาในช่วงเวลาปกติ

สำหรับข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัย จากค่า Adjusted R2 ซึ่งมีค่าอยู่ในช่วง 0.47-0.48 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรทดสอบและตัวแปรควบคุมที่ใช้ในสมการแสดงความสัมพันธ์ทั้ง 3 สมการในงานวิจัยนี้สามารถอธิบายความผันแปรของตัวแปรตามได้ดีพอสมควร อย่างไรก็ตาม สำหรับการศึกษาในอนาคตหากมีการทบทวนวรรณกรรมเพิ่มเติมอาจสามารถเพิ่มตัวแปรควบคุมที่สำคัญตัวอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อตัวแปรตามให้ครอบคลุมและมีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ งานวิจัยในอนาคตที่มุ่งเน้นศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกที่มีต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจสามารถทำการศึกษาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ ที่กำลังจะนำมาถือปฏิบัติในประเทศไทย เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 สัญญาประกันภัย (Insurance Contracts) ซึ่งทางสภาวิชาชีพบัญชี มีกำหนดจะประกาศใช้ในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2568 และอาจพิจารณาเพิ่มเติมหรือเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดค่าตัวแปรทดสอบจากการใช้ตัวแปรหุ่นซึ่งจัดอยู่ในมาตรฐานบัญชีเป็นกรวัดค่าในมาตรอัตราส่วนแทน เช่น อัตราส่วนของการปรับปรุงสินทรัพย์สุทธิต้นงวด เป็นต้นซึ่งการเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดค่าตัวแปรนี้อาจให้ผลการทดสอบหรือให้มุมมองที่แตกต่างจากงานวิจัยนี้ได้



References

- Alexeyeva, I., & Svanström, T. (2015). The impact of the global financial crisis on audit and non-audit fees: Evidence from Sweden. *Managerial Auditing Journal*, 30(4/5), 302-323.
- Arunruangsirilert, T., Thammanoo, J., & Sangjumvibool, P. (2022). Effect of Complying IFRS 9 on Firm Value of Commercial Banks on the London Stock Exchange. *Journal of Federation of Accounting Professions*, 4(10): 5-19.
- Basioudis, I. G., & Francis, J. R. (2007). Big 4 audit fee premiums for national and office-level industry leadership in the United Kingdom. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 143-166.
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary accounting research*, 19(3), 365-384.
- Charles, S. L., Glover, S. M., & Sharp, N. Y. (2010). The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 15-39.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), 97-111.
- Cohn, M. (2021). *Audit fee spikes as complexity rises*. Retrieved from <http://www.accountingtoday.com/news/audit-fee-spikes-as-accounting-complexity-rises>
- De George, E. T., Ferguson, C. B., & Spear, N. A. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. *The accounting review*, 88(2), 429-462.
- Fang, X., Guo, Y., Mei, B., & Ye, J. (2022). Implementation costs of IFRS 9 for non-financial firms: evidence from China. *Accounting & Finance*, 62(2), 2781-2805.
- Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2007). Determinants of audit fees for French quoted firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 139-160.
- Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. D. (2009). *Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: An analysis of economic and policy factors*. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Babin, B. J., & Black, W. C. (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective (Vol. 7)*. Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2015). The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 15(2), 170-196.

- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2004). Audit firm portfolio management decisions. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 659-690.
- Joshi, P. L., & Al-Bastaki, H. (2000). Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain. *International journal of auditing*, 4(2), 129-138.
- Kim, J. B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 2061-2094.
- 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.
- Loukil, L. (2016). The impact of IFRS on the amount of audit fees: the case of the large French listed companies. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 41-68.
- Mitra, S., Hossain, M., & Deis, D. R. (2007). The empirical relationship between ownership characteristics and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28(3), 257-285.
- Murphy, M.L. (2021). *FERF study: Average audit fees inch higher in 2019*. Retrieved from <http://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/ferf-study-average-audit-fees-incj-higher-in-2019/30096.article>
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
- Wongariyaporn, S. (2017). *Knowing the impact of TFRS9*. Retrieved from <https://www.efinancethai.com/MoneyStrategist/MoneyStrategistMain.aspx?id=1764>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020a). *TAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020b). *TFRS 9: Financial Instruments*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020c). *TFRS 16: Leases*. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/119612>
- Thailand Federation of Accounting Professions (TFAC). (2020d). *TSA 210: Agreeing the Terms of Audit Engagements*. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/49/Thai-Standards-on-Auditing-Year-2020>
- Tubsrilak, C. (2012). Regression analysis for qualitative variables. *Journal of Educational Measurement*, 17(1). Retrieved from <https://so02.tcithaijo.org/index.php/jemmsu/issue/view/11764>
- Yaacob, N. M., & Che-Ahmad, A. (2012). Audit fees after IFRS adoption: Evidence from Malaysia. *Eurasian Business Review*, 2(1), 31-46.

Yao, D. F. T., Percy, M., & Hu, F. (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), 31-45.

ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพ ทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชี กรณีศึกษาจังหวัดสุราษฎร์ธานีในประเทศไทย

The Priority of Professional Accounting Skills after COVID-19 of Accountants Case study Surat Thani Province in Thailand

อาทิตย์ สุธเสน

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : arthitgolden@gmail.com

ดร.อาภรณ์ แกล้วทนงค์

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : applewan123@hotmail.com

ปรีชัชชา ชดช้อย

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : pritcha.c@rmutsv.ac.th

นิตยา ทัดเทียม

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : nittaya.t@rmutsv.ac.th

Arthit Sutjasen

Assistant Professor
Rajamangala University of Technology Srivijaya
Email : arthitgolden@gmail.com

Arporn Klaewtanong, Ph.D.

Rajamangala University of Technology Srivijaya
Email : applewan123@hotmail.com

Pritcha Chodchoy

Rajamangala University of Technology Srivijaya
Email : pritcha.c@rmutsv.ac.th

Nittaya Tadtiam

Rajamangala University of Technology Srivijaya
Email : nittaya.t@rmutsv.ac.th

ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพ ทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชี กรณีสึกษาจังหวัดสุราษฎร์ธานีในประเทศไทย

อาทิษฐ์ สุขเสน

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : arthitgolden@gmail.com

ดร.อาภรณ์ แกล้วกนก

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : applewan123@hotmail.com

ภริศกษาก์ ชดช้อย

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : pritcha.c@rmutsv.ac.th

นิตยา กัดเทียม

อาจารย์ประจำหลักสูตรวิชาการบัญชี
วิทยาลัยเทคโนโลยีอุตสาหกรรมและการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลศรีวิชัย
Email : nittaya.t@rmutsv.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 7 กันยายน 2565
วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 14 ธันวาคม 2565
วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 16 ธันวาคม 2565

บทคัดย่อ

การวิจัยเชิงสำรวจนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์จากการทำงาน และด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี จำนวน 224 คน และใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการศึกษาพบว่า

1. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีด้านความรู้ทางวิชาชีพมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่องเพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพอยู่ในระดับมากที่สุด
2. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีด้านประสบการณ์จากการทำงานมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าจำนวนผู้รับบริการงานทำบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่องอยู่ในระดับมากที่สุด
3. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้มีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพเดียวกัน รวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแล ทำให้มีความรู้ ความสามารถ อยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดีอยู่ในระดับมากที่สุด

คำสำคัญ: โควิด-19 ทักษะความเป็นมืออาชีพผู้ทำบัญชี สุราษฎร์ธานี ประเทศไทย

The Priority of Professional Accounting Skills after COVID-19 of Accountants Case study Surat Thani Province in Thailand

Arthit Sutjasen

Assistant Professor

Rajamangala University of Technology Srivijaya

Email : arthitgolden@gmail.com

Arporn Klaewtanong, Ph.D.

Rajamangala University of Technology Srivijaya

Email : applewan123@hotmail.com

Pritcha Chodchoy

Rajamangala University of Technology Srivijaya

Email : pritcha.c@rmuts.ac.th

Nittaya Tadtiam

Rajamangala University of Technology Srivijaya

Email : nittaya.t@rmuts.ac.th

Received: September 7, 2022

Revised: December 14, 2022

Accepted: December 16, 2022

ABSTRACT

This survey research aimed to investigate the priority of professional accounting skills after COVID-19 in the aspects of professional knowledge; work experience and knowledge development of the accountants in Surat Thani Province. The sample was 224 accountants in Surat Thani Province. The instrument used in the research was the questionnaire. The statistics used in the data analysis were percentage values, arithmetic mean and standard deviation. The results of the study found that 1) the priority of professional accounting skills in professional knowledge showed the overall average at a high level. Considering in each aspect, it was found that the continuous monitoring of updated accounting standards in order to apply for work effectively showed the average at the highest level. 2) The priority of professional accounting skills in terms of work experience showed the overall average at a high level. Considering in each aspect, the number of customers who received the accounting services increased from the previous year showed the average at the highest level. 3) The priority of professional accounting skills in knowledge development showed the overall average at a high level. Participating in each activity could build relationships with other people in the same profession including the regulatory agencies resulting in knowledge and ability of working which showed the average at the highest level.

Keywords: COVID-19, Accounting professional skills, Surat Thani, Thailand

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 27 พฤษภาคม 2553 ซึ่งจะมีผลทำให้ยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ไปด้วย ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการกำหนดวิชาชีพบัญชีในด้านต่าง ๆ ดังนี้ วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ทั้งนี้ เพื่อให้การรายงานทางการเงินนั้น จัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมีความถูกต้องเชื่อถือได้ สามารถนำรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้ พระราชบัญญัติฉบับนี้จึงกำหนดให้มีสภาวิชาชีพบัญชีมีฐานะเป็นนิติบุคคล ส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีให้ดียิ่งขึ้นอีกด้วย นอกจากนี้ตามประกาศกระทรวงศึกษาธิการ เรื่อง มาตรฐานคุณวุฒิระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้จัดทำมาตรฐานคุณวุฒิ เพื่อให้สถาบันอุดมศึกษานำไปจัดทำหลักสูตรหรือปรับปรุงหลักสูตรและจัดการเรียนการสอน เพื่อให้คุณภาพของบัณฑิตในสาขาหรือสาขาวิชาของแต่ละระดับคุณวุฒิมีมาตรฐานใกล้เคียงกัน จึงจำเป็นต้องกำหนดตามมาตรฐานคุณวุฒิระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี ให้สอดคล้องกับกรอบมาตรฐานคุณวุฒิระดับอุดมศึกษาแห่งชาติ ตลอดจนประกาศสภาวิชาชีพได้กำหนดการรับรองปริญญาหรือประกาศนียบัตรในวิชาการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิกสามัญ และการพิจารณาคุณสมบัติเพื่อขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกด้วย

วิชาชีพในด้านการทำบัญชีเป็นสายงานอาชีพที่มีบทบาทสำคัญต่อธุรกิจ กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีกับผู้ทำบัญชีต้องแสดงข้อมูลในงบการเงินที่เชื่อถือได้ โดยแสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานรวมถึงแสดงให้เห็นฐานะทางการเงินของธุรกิจนั้น ๆ ทำให้เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น ภาครัฐ เป็นต้น สามารถควบคุม กำกับดูแล การวางแผนธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งวิกฤตโควิด-19 มีผลกระทบและเป็นตัวเร่งปฏิกิริยาที่สำคัญที่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงในการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชีได้นำมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึงมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Volume 2015) มาใช้ และหรือเผยแพร่ให้กับบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ใช้ปฏิบัติหรือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เริ่มบังคับใช้ 1 กรกฎาคม 2557 มาตรฐานชุดนี้มีข้อกำหนดในการเข้าสู่หลักสูตรวิชาชีพทางการบัญชี กำหนดผลการเรียนรู้ ด้านความรู้ ด้านความสามารถเชิงเทคนิค และระดับความเชี่ยวชาญ ตามสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International of Federation of Accountants – IFAC) จะเห็นได้ว่า มาตรฐานชุดนี้จะเป็นประโยชน์ต่อสถาบันการศึกษา ผู้ว่าจ้าง หน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานภาครัฐ และผู้มีส่วนได้เสียอื่นที่ดำเนินการและสนับสนุนการดำเนินการในการใช้หลักสูตรวิชาชีพทางการบัญชี ต่อไป

ภาวะการแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 กระทบการปรับตัวของวิชาชีพบัญชีในหลายด้าน ๆ เช่น การจำกัดการเดินทาง การเว้นระยะห่างทางสังคม และการหลีกเลี่ยงการสัมผัสสิ่งของต่าง ๆ รวมถึงเอกสารหลักฐานทางการบัญชี อาจส่งผลต่อความต่อเนื่องในการพัฒนาทักษะด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์การทำงาน และด้านการพัฒนาความรู้ของผู้ทำบัญชี โดยจากการศึกษาผลกระทบของโรคโควิด-19 ต่อการทำบัญชีในสาธารณรัฐประชาชนบังกลาเทศ พบว่าการแพร่ระบาดของโรคทำให้วิธีการทำงานของผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงไป โดยศึกษาเปรียบเทียบการทำงานในช่วงเวลา ก่อนและหลังการแพร่ระบาด การศึกษานี้พบว่าสภาพแวดล้อมการทำงานของผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงในด้านสถานที่ทำงาน การใช้เทคโนโลยี การประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกล ผลการศึกษา ยังพบว่าผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีรู้สึกถึงความไม่มั่นคงในอาชีพเพิ่มขึ้น และมีประสิทธิภาพในการทำงานบัญชีลดลงเมื่อเทียบกับก่อนเกิดภาวะการแพร่ระบาดของโรค (Jabin, 2021)

ในประเทศไทย มาตรการด้านสาธารณสุขและสังคมเพื่อยับยั้งการแพร่ระบาดของโรคซึ่งกำหนดให้มีการจำกัดการเดินทางและการเว้นระยะห่างทางสังคม ทำให้ผู้ประกอบการทำบัญชีต้องปฏิบัติงานจากระยะไกล การใช้เอกสาร หลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์และการใช้เทคโนโลยีในการปฏิบัติงาน บัญชีจึงมีบทบาทและจำเป็นมากขึ้น ทั้งนี้ ได้มีการใช้เทคโนโลยีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงานทำบัญชี รวมถึงทดแทนการทำงานบัญชีบางส่วนมานานแล้ว แต่บทบาทของเทคโนโลยียิ่งมีความสำคัญเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนในช่วงภาวะการแพร่ระบาดของโรค แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นที่ผู้ประกอบการทำบัญชีต้องปรับตัวในการเรียนรู้และพัฒนาทักษะในการใช้เทคโนโลยีในด้านต่าง ๆ ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทั้งด้านวิธีการเชื่อมต่อและเข้าถึงข้อมูล ด้านการทำงานบัญชีโดยตรง และด้านการสื่อสารประชุมทางไกล รวมไปถึงการเตรียมความพร้อมของระบบปฏิบัติการ ระบบฐานข้อมูลและอุปกรณ์เชื่อมต่อให้เพียงพอและปลอดภัยต่อการปฏิบัติงานบัญชีด้วย โดยการปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำงานของผู้ประกอบการทำบัญชีในระยะเริ่มต้นย่อมส่งผลต่อความไม่มั่นใจ ความวิตกกังวลและประสิทธิภาพในการทำงานได้ ผู้ประกอบการทำบัญชีจึงควรตระหนักถึงความสำคัญในการเรียนรู้และพัฒนาทักษะอย่างต่อเนื่องเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจในการปฏิบัติงาน (นรินทิพย์, 2564)

ดังนั้นงานวิจัย เรื่องนี้ศึกษาว่าผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานีให้ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี หลังยุคโควิด-19 ใน 3 ด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์จากการทำงาน และด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาและส่งเสริมทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีแก่ผู้ทำบัญชีให้มีการจัดทำบัญชีที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน หรือใช้เป็นแนวทางการพัฒนาความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีซึ่งจะช่วยให้เกิดการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศไทย เพราะหากผู้ทำบัญชีสามารถจัดทำบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ก็จะเป็นการสร้างมูลค่าและเพิ่มความได้เปรียบทางการแข่งขัน เพื่อความเจริญเติบโตยั่งยืน และมั่นคงของประเทศสืบไป

■ วัตถุประสงค์งานวิจัย

เพื่อศึกษาลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์จากการทำงาน และด้านการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี

■ การทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดจากพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มีวัตถุประสงค์ให้ธุรกิจจัดทำบัญชีให้เป็นตามมาตรฐานการบัญชีโดยมีสาระสำคัญอยู่ 2 ประเด็น ดังนี้ ประเด็นที่ 1. กำหนดความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชี โดยผู้มีหน้าที่ที่ต้องจัดทำบัญชีซึ่งจะต้องจัดทำบัญชีตามที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนดไว้อย่างครบถ้วน ประเด็นที่ 2. ผู้ทำบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติตามที่ พรบ.การบัญชี พ.ศ.2543 กำหนด และมีคุณสมบัติการศึกษาขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจ โดยผู้สำเร็จการศึกษาปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า สามารถทำบัญชีได้ทุกขนาดของธุรกิจ และผู้สำเร็จการศึกษานุปริญญาตรีหรือระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชี สามารถทำบัญชีได้เฉพาะธุรกิจที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท หรือมีสินทรัพย์ไม่เกิน 30 ล้านบาท หรือรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาทต่อปี

แนวคิดจากพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547 มีสาระที่สำคัญ คือการจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีฯ ซึ่งเป็นหน่วยงานกำกับดูแล ส่งเสริม และพัฒนาวิชาชีพบัญชี และกำกับดูแลผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การออกพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีพ.ศ.2547 ทดแทน พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 อีกด้วย

นอกจากนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ ยังเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลการประกอบวิชาชีพด้านการตรวจสอบ การรับรองเอกสารและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากพระราชบัญญัติทั้ง 2 ฉบับ ได้ กำหนดคุณสมบัติ ของนักวิชาชีพบัญชี โดยแบ่งการกำกับดูแลแยกออกจากกัน แต่อย่างไรก็ตามผู้ที่เข้าสู่วิชาชีพบัญชีได้จะต้องเป็น สมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีเท่านั้น ดังนั้น กฎระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ที่สภาวิชาชีพได้ออกประกาศใช้ นักวิชาชีพบัญชี จะต้องปฏิบัติตาม ซึ่งจะเห็นได้ว่า ความรู้ทางด้านบัญชีไม่ว่าจะทำวิชาชีพบัญชีด้านใด จะถูกกำหนดไว้ในหลักสูตร ที่เรียนมาจากสถาบันอุดมศึกษาที่ศึกษามาอยู่แล้ว

แนวคิดเกี่ยวกับผู้ทำบัญชี มีมาตรฐานที่เกี่ยวข้องจำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ IES 2, 3, 5 และ 7 กล่าวคือ มาตรฐาน การศึกษาระหว่างประเทศสำหรับวิชาชีพบัญชี เป็นมาตรฐานสากลของวิชาชีพบัญชีเพื่อสร้างกรอบในการวางแผน การจัดหลักสูตรการศึกษาและเป็นแนวทางสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีมาตรฐานสากลเพื่อการพัฒนาทักษะ ความเป็นมืออาชีพและสร้างความเข้มแข็งต่อวิชาชีพบัญชีไทย ที่จะก้าวทันต่อความเปลี่ยนแปลงของโลก และประเทศไทย เป็นสมาชิกสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศด้วย ผู้วิจัยสรุปเนื้อหาที่สำคัญของมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับ นักวิชาชีพบัญชี (IES) แต่ละฉบับไว้ดังนี้

IES 2 : มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 2 “โปรแกรมการศึกษาระดับวิชาชีพ”

ได้กล่าวถึง ส่วนประกอบของความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาก่อนเป็นนักวิชาชีพบัญชี

IES 3 : มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่ 3 “ทักษะทางวิชาชีพ”

ได้กล่าวถึง ทักษะด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ทักษะด้านเทคนิค และปฏิบัติหน้าที่ ทักษะด้านบุคคล ทักษะสัมพันธ์และ การสื่อสาร ตลอดจนทักษะด้านองค์การ และของผู้บริหารจัดการธุรกิจ ที่จะเป็นนักวิชาชีพบัญชี

IES 5 : มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 5 “ข้อกำหนดเกี่ยวกับประสบการณ์ทำงานจริง”

ได้กล่าวถึง ประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงที่จำเป็น และระยะเวลาของประสบการณ์การปฏิบัติงานจริง ในการปฏิบัติงาน เพื่อให้เกิดความพร้อมในการเป็นนักบัญชีมืออาชีพ

IES : 7 มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศฉบับที่ 7 “การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง”

ได้กล่าวถึง หลักสูตรเกี่ยวกับการเรียนรู้ตลอดชีวิตการทำงาน และการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาความสามารถ ทางวิชาชีพนั้น มีจุดประสงค์ที่จะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้พัฒนาความสามารถทางวิชาชีพในการให้บริการ อย่างมีคุณภาพเพื่อผลประโยชน์ของสาธารณชนในประเทศไทย

พยอม สิงห์เสนห์ (2544) ได้ให้ความหมายผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่ จัดทำบัญชีไม่ว่าจะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม ซึ่งได้แก่ พนักงานบัญชีของบริษัท หรือผู้รับจ้าง ทำบัญชีอิสระ หรือสำนักงานบัญชี และต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามความเป็นจริงตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีเอกสาร หลักฐานที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วน

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (2565) เผยว่า นักบัญชีเป็นวิชาชีพเฉพาะทางที่เกี่ยวข้องกับภาคธุรกิจแบบแยกออกจากกัน ไม่ได้ ธุรกิจที่เป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด จำเป็นต้องมี “ผู้ทำบัญชี” ที่รับผิดชอบในการจัดทำบัญชี ของธุรกิจ เพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของธุรกิจที่เป็นอยู่ตาม ความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี พระราชบัญญัติการบัญชี จึงได้มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบ ของผู้ทำบัญชีไว้ชัดเจน โดยมีการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบกับผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี หรือธุรกิจ ต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดเท่านั้น ตลอดจนกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแนะนำให้ ผู้ทำบัญชีปฏิบัติตามเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่กฎหมายระบุซึ่งจะช่วยส่งเสริมแวดวงบัญชีให้เป็นที่ยอมรับ ในระดับสากลสืบไป

โรคโควิด-19 คือ โรคติดต่อซึ่งเกิดจากเชื้อไวรัสโคโรนา ชนิดที่มีการค้นพบล่าสุด ถือเป็นโรคอุบัติใหม่ พบครั้งแรกในเมืองอู่ฮั่นประเทศจีน โดยมีรายงานครั้งแรกในเดือนธันวาคม ค.ศ.2019 เชื้อไวรัสโคโรนาเป็นเชื้อไวรัสใหญ่ที่ก่อโรคทั้งในมนุษย์และสัตว์ ไวรัสโคโรนาหลายสายพันธุ์ก่อให้เกิดโรคระบบทางเดินหายใจ

การทบทวนวรรณกรรมในอดีตมีงานวิจัยทั้งต่างประเทศและในประเทศ อาทิเช่น Jabin, S. (2021) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของโรคโควิด-19 ต่อการทำบัญชีในสาธารณรัฐประชาชนบังกลาเทศ พบว่า การแพร่ระบาดของโรคทำให้วิธีการทำงานของผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงไป โดยศึกษาเปรียบเทียบการทำงานในช่วงเวลาก่อนและหลังการแพร่ระบาด การศึกษานี้พบว่าสภาพแวดล้อมการทำงานของผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงในด้านสถานที่ทำงานการใช้เทคโนโลยี การประชุมทางไกล การเข้าร่วมอบรมทางไกล อีกทั้ง ผลการศึกษายังพบว่าผู้ปฏิบัติงานทำบัญชีรู้สึกถึงความไม่มั่นคงในอาชีพเพิ่มขึ้น และมีประสิทธิผลในการทำงานบัญชีลดลง เมื่อเทียบกับก่อนเกิดภาวะการแพร่ระบาดของโรค นอกจากนี้พบว่ามีงานวิจัยในประเทศ อาทิเช่น กานต์พิชชา เปี้ยสายและคณะ (2563) ได้ศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาตนเองทางบัญชี ด้านความรู้ความสามารถเชิงเทคนิคและด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานทางบัญชี ซึ่งมองว่าผู้บริหารอาจจะต้องให้ความสำคัญที่จะส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีมีการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือสะท้อนสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ อีกทั้ง สุภาวดี ชอบเสร็จ (2563) ได้ศึกษาพบว่า ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานส่งผลกระทบต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีอาชีวกร ตลอดจน สลักจิต นิลผาย (2561) ได้ศึกษาพบว่า ทักษะทางด้านวิชาชีพ และด้านทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบไม่สิ้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี อีกด้วย

■ วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากร

ประชากรในการศึกษาคั้งนี้ คือ ผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี จำนวน 504 ราย จากทำเนียบผู้ทำบัญชีจังหวัดสุราษฎร์ธานี (สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ จังหวัดสุราษฎร์ธานี, 2565 : ออนไลน์)

ขนาดตัวอย่างและวิธีการคัดเลือกตัวอย่าง

ในการศึกษาคั้งนี้ การกำหนดขนาดตัวอย่างได้ใช้วิธีการของทาโร ยามาเน่ (Taro Yamane, 1973: 125 อ้างถึงใน ยุทธ ไกยวรรณ, 2543: 79) ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 95% (ความคลาดเคลื่อนที่ 0.05) โดยนำผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี จำนวน 504 ราย มาคำนวณตามสมการดังต่อไปนี้

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

| | | | |
|-------|---|-----|---|
| เมื่อ | n | คือ | จำนวนตัวอย่าง หรือขนาดของกลุ่มตัวอย่าง |
| | N | คือ | จำนวนหน่วยทั้งหมด หรือขนาดของประชากรทั้งหมด |
| | e | คือ | ความคลาดเคลื่อนในการสุ่มตัวอย่าง |

แทนค่าในสูตร

$$n = \frac{504}{1 + 504(0.05)^2}$$
$$n = 223.0088 \text{ ประมาณ } 224 \text{ ราย}$$

จะได้กลุ่มตัวอย่างเป็นจำนวน 224 ราย การเลือกตัวอย่างจะใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Simple Random Sampling) แบบหยิบบิลลาทไม่ใส่คืน

■ การเก็บรวบรวมข้อมูล

เก็บรวบรวมข้อมูล โดยใช้แบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 224 ราย ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถาม ตั้งแต่เดือนมีนาคม พ.ศ. 2565 ถึงเดือนเมษายน พ.ศ. 2565

มีวิธีการดำเนินการดังนี้

1. ผู้วิจัยขอความร่วมมือผู้ทำบัญชีที่ทำงานในจังหวัดสุราษฎร์ธานีกรอกแบบสอบถาม โดยมีผู้ช่วยนักวิจัยดำเนินการเก็บข้อมูล
2. รวบรวมแบบสอบถาม ตรวจสอบความเรียบร้อยของแบบสอบถาม นำไปวิเคราะห์เพื่อหาค่าสถิติสำหรับการใช้ เพื่อดำเนินการในขั้นต่อไป โดยผู้วิจัยดำเนินการตรวจสอบความเรียบร้อยของข้อมูลในแบบสอบถาม

■ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้รวบรวมข้อมูลคือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งออกเป็น 5 ตอน โดยกำหนดขอบเขตและกลุ่มประชากรข้างต้น ผู้วิจัยได้ใช้การสำรวจ (Survey) จำนวน 224 ชุด สำหรับการออกแบบสอบถามเพื่อใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามระดับความคิดเห็นแบบ Likert scale 5 ระดับ

แบบสอบถามประกอบด้วย 5 ตอน ดังนี้ ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้ทางวิชาชีพ ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสบการณ์จากการทำงาน ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เกี่ยวกับการพัฒนาศักยภาพของผู้ทำบัญชีคำถามปลายเปิดให้แสดงสอบถามความคิดเห็นอย่างเป็นอิสระของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยมีรายละเอียดของคำถามในแบบสอบถามดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยคำถาม 6 คำถามครอบคลุมข้อมูลส่วนบุคคลที่เป็นกลุ่มวิชาชีพบัญชี เช่น เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ทำงานด้านการบัญชี และรายได้เฉลี่ยต่อเดือน

ตอนที่ 2 ความรู้ทางวิชาชีพ (Knowledge) ประกอบด้วย 12 คำถามครอบคลุมความรู้ 3 ด้านได้แก่

- 2.1 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี จำนวน 4 คำถาม
- 2.2 ความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี จำนวน 4 คำถาม
- 2.3 ความรู้เกี่ยวกับการภาษีอากร จำนวน 4 คำถาม

ตอนที่ 3 ประสบการณ์จากการทำงาน (Experience) ประกอบด้วย 8 คำถามครอบคลุม 3 ด้านได้แก่

- 3.1 ความหลากหลายประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวน 3 คำถาม
- 3.2 จำนวนธุรกิจที่ตรวจสอบ จำนวน 3 คำถาม
- 3.3 ระยะเวลาในการตรวจสอบบัญชี จำนวน 2 คำถาม

ตอนที่ 4 การพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง (Continuing Professional Development) ประกอบด้วย 12 คำถามครอบคลุม 3 ด้าน

- 4.1 การอบรมอย่างต่อเนื่อง จำนวน 4 คำถาม
- 4.2 การศึกษาด้วยตนเองอย่างต่อเนื่อง 4 คำถาม
- 4.3 การเข้าร่วมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี จำนวน 4 คำถาม

■ การวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเรียบร้อยแล้ว ดำเนินการลงรหัสข้อมูล ประมวลผลและวิเคราะห์ผลสถิติด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. ตรวจสอบความสมบูรณ์และความถูกต้องของแบบสอบถามหลังจากดำเนินการเก็บรวบรวมเพื่อให้ได้แบบสอบถามที่ได้รับคำตอบที่สมบูรณ์ครบตามจำนวนที่ระบุไว้
2. บันทึกข้อมูลที่เป็นรหัสลงในแบบบันทึกข้อมูล และเครื่องคอมพิวเตอร์
3. ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์
4. ประมวลผลข้อมูลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย

ตอนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ในรูปแบบแจกแจงความถี่ (Frequency) และแสดงค่าร้อยละ (Percentage)

ตอนที่ 2 - 4 วิเคราะห์ ทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 3 ด้านได้แก่ ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ด้านประสบการณ์จากการทำงาน และด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และนำมาจัดระดับโดยการใช้เกณฑ์การแบ่งช่วงเท่ากัน มีลักษณะคำถามแบบ Likert's Scale มี 5 ระดับ และใช้ระดับในการวัดข้อมูลประเภทอันตรภาค (Interval scale) เป็นคำถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating scale) ตามรูปแบบ Likert's Scale มีการกำหนดเกณฑ์การให้คะแนน ดังนี้

| ระดับ | คะแนน |
|------------|-------|
| มากที่สุด | 5 |
| มาก | 4 |
| ปานกลาง | 3 |
| น้อย | 2 |
| น้อยที่สุด | 1 |

การแปลผลแบบสอบถามโดยใช้ค่าเฉลี่ยตามเกณฑ์คะแนนดังนี้

$$\text{ช่วงคะแนน} = \frac{\text{คะแนนสูงสุด} - \text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนชั้น}}$$

$$\text{ช่วงคะแนน} = \frac{5 - 1}{5} = 0.8$$

คะแนนเฉลี่ยที่ได้มาจัดระดับความสำคัญเป็น 5 ระดับดังนี้

| | | | |
|----------------|---|------|-----------------|
| ค่าเฉลี่ย 4.21 | - | 5.00 | ระดับมากที่สุด |
| ค่าเฉลี่ย 3.41 | - | 4.20 | ระดับมาก |
| ค่าเฉลี่ย 2.61 | - | 3.40 | ระดับปานกลาง |
| ค่าเฉลี่ย 1.81 | - | 2.60 | ระดับน้อย |
| ค่าเฉลี่ย 1.00 | - | 1.80 | ระดับน้อยที่สุด |

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยเรื่อง ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี

ตารางที่ 1 ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านความรู้ทางวิชาชีพ

| ความรู้ทางวิชาชีพ | \bar{X} | SD | ระดับ | อันดับความสำคัญ |
|--|-----------|------|-----------|-----------------|
| 1. ท่านมีความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และ ความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี | 4.23 | 0.89 | มากที่สุด | 2 |
| 2. ท่านมีการติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ | 4.39 | 0.69 | มากที่สุด | 1 |
| 3. เมื่อมีปัญหาในการประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชี ท่านจะทำการวิเคราะห์มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างเป็นระบบ โดยอ้างอิงหลักฐาน และข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงปรึกษาผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ | 3.96 | 0.90 | มาก | 11 |
| 4. ท่านยอมรับและเตรียมพร้อมสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องและเชื่อมั่นว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนำไปสู่การดำเนินงานที่ดีและมีประสิทธิภาพมากขึ้น | 4.13 | 0.76 | มาก | 5 |
| 5. ท่านมีความรู้ ความเข้าใจมาตรฐานการบัญชีเป็นอย่างดี | 4.06 | 0.89 | มาก | 7 |
| 6. ในการปฏิบัติงานทำบัญชีท่านยึดมั่นในการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด และ เป็นระบบ | 4.00 | 0.89 | มาก | 10 |
| 7. ท่านมีการติดตามการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องได้อย่างทันเวลา และ สามารถนำไปประยุกต์ใช้อย่างมีประสิทธิภาพ | 4.04 | 0.79 | มาก | 9 |
| 8. เมื่อมีการขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความคิดเห็นในการจัดทำบัญชี ท่านยึดมั่นในจรรยาบรรณและจรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ | 4.17 | 0.78 | มาก | 3 |

| ความรู้ทางวิชาชีพ | \bar{X} | SD | ระดับ | อันดับ ความสำคัญ |
|--|-------------|-------------|------------|---------------------|
| 9. ท่านมีการศึกษาประมวลรัฐฎากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ | 4.05 | 1.04 | มาก | 8 |
| 10.ท่านมีการค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากร รวมถึง ประเทศฎีกาต่าง ๆ ข้อพิพาทษาที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการวางแผนปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ | 4.07 | 0.85 | มาก | 6 |
| 11.เมื่อเกิดความขัดแย้งเกี่ยว กกับการภาษีอากร ท่านจะทำการวิเคราะห์ รายการต่าง ๆ นั้น โดยอ้างอิง จากประมวลกฎหมาย และ ประเด็นข้อวินิจฉัย ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปใช้ในการตีความสำหรับการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมาย | 4.00 | 0.90 | มาก | 10 |
| 12.ในการปฏิบัติงานทุกครั้ง ท่านเชื่อว่าหลักฐานและ ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องสามารถช่วยให้ท่านมีการวิเคราะห์ และวินิจฉัยเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ของผู้รับบริการอย่างมีประสิทธิภาพ | 4.14 | 0.84 | มาก | 4 |
| รวม | 4.10 | 0.86 | มาก | |

จากตารางที่ 1 พบว่า ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชี ในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ด้านความรู้ทางวิชาชีพ ให้ลำดับความสำคัญที่ 1 การติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ลำดับความสำคัญที่ 2 ความเข้าใจเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และ ความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี และลำดับความสำคัญที่ 3 การขัดแย้งระหว่างท่าน กับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความคิดเห็นในการจัดทำบัญชี ท่านยึดมั่นในจริยธรรมและจรรยาบรรณ เยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ตารางที่ 2 ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านประสบการณ์จากการทำงาน

| ความรู้ทางวิชาชีพ | \bar{X} | SD | ระดับ | อันดับความสำคัญ |
|--|-------------|-------------|------------|-----------------|
| 1. ท่านสามารถแยกแยะ และจำแนก รวมถึงการวิเคราะห์ของรายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่มีความแตกต่างกันได้อย่างชัดเจน และถูกต้อง | 3.95 | 1.06 | มาก | 5 |
| 2. ท่านมีจำนวนผู้รับบริการงานทำบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่อง | 4.25 | 0.83 | มากที่สุด | 1 |
| 3. เมื่อทำการเปรียบเทียบกับผู้ทำบัญชีท่านอื่นแล้ว ท่านได้รับการยอมรับจากผู้รับบริการในการปฏิบัติงานได้อย่างมืออาชีพ | 4.00 | 0.81 | มาก | 4 |
| 4. ท่านมีผู้รับบริการใหม่ ๆ เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยคำแนะนำของผู้รับบริการรายเก่า | 3.93 | 1.06 | มาก | 6 |
| 5. เมื่อท่านเสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจ แล้วยังขอคำแนะนำให้ท่านนำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ | 4.02 | 0.83 | มาก | 3 |
| 6. ท่านเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ท่านได้รับจากการอยู่ในสำนักงานบัญชีทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และ ประสิทธิภาพ | 4.04 | 0.74 | มาก | 2 |
| 7. ในช่วงระยะเวลาที่ผ่านมา ท่านได้เรียนรู้ถึงความต้องการที่แตกต่างและหลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน | 3.88 | 1.06 | มาก | 7 |
| 8. ท่านมุ่งเน้นการปฏิบัติงานที่มีระบบ และมีคุณภาพ ซึ่งเป็นไปตามประสบการณ์ที่ได้จากการที่ท่านอยู่ในวิชาชีพเป็นระยะ เวลานาน | 4.00 | 0.86 | มาก | 4 |
| รวม | 4.01 | 0.92 | มาก | |

จากตารางที่ 2 พบว่า ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ด้านประสบการณ์จากการทำงาน ให้ลำดับความสำคัญที่ 1 จำนวนผู้รับบริการงานทำบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่อง ลำดับความสำคัญที่ 2 ประสบการณ์ที่ท่านได้รับจากการอยู่ในสำนักงานบัญชีทำให้ท่านมีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ และ ประสิทธิภาพ และ ลำดับความสำคัญที่ 3 เสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจ แล้วยังขอคำแนะนำให้ท่าน นำเสนอบริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ

ตารางที่ 3 ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

| ความรู้ทางวิชาชีพ | \bar{X} | SD | ระดับ | อันดับความสำคัญ |
|--|-----------|------|-------|-----------------|
| 1. ท่านให้ความสำคัญกับการเข้าร่วมอบรมสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง | 3.95 | 0.90 | มาก | 8 |
| 2. ท่านมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำบัญชี | 4.20 | 0.80 | มาก | 3 |
| 3. ในการอบรมสัมมนาต่าง ๆ ท่านเต็มใจที่จะเข้าร่วมในกิจกรรมดังกล่าว เพราะท่านเชื่อมั่นว่าจะทำให้ท่านมีความรู้มากขึ้น | 4.09 | 0.77 | มาก | 4 |
| 4. ท่านเข้าร่วมการอบรมในประเด็น และหัวข้ออื่น ๆ ที่อาจจะไม่ใช่ความรู้ทางด้านวิชาชีพโดยตรงแต่การอบรมดังกล่าวทำให้ท่านมี การวิเคราะห์ และวินิจฉัยในการทำบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ | 4.02 | 0.94 | มาก | 7 |
| 5. เมื่อมีประเด็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นท่านจะศึกษาหาข้อมูลจากหนังสือ และงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ ได้อย่างดี | 4.07 | 0.83 | มาก | 5 |
| 6. ท่านเชื่อมั่นว่าการศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องจะทำให้ท่านติดตามประเด็นข้อมูล ข่าวสารต่าง ๆ เกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่าง ทันทีทันที่ | 3.90 | 0.89 | มาก | 10 |
| 7. ท่านสามารถค้นหาแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการทำงานได้ อย่างมีประสิทธิภาพ | 4.05 | 0.88 | มาก | 6 |
| 8. ท่านยึดมั่นว่าการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องนั้นสามารถกระทำได้อย่างได้ความรู้ ความสามารถและเวลาที่ท่านมีอยู่ | 4.02 | 0.80 | มาก | 7 |
| 9. ท่านเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือหน่วยงานทางด้านวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง | 3.93 | 0.87 | มาก | 9 |
| 10.ท่านเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรม หรือ หน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี | 4.21 | 0.73 | มาก | 2 |

| ความรู้ทางวิชาชีพ | \bar{X} | SD | ระดับ | อันดับความสำคัญ |
|--|-------------|-------------|------------|-----------------|
| 11.ในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพเดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ ความสามารถอยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี | 4.27 | 0.68 | มาก | 1 |
| 12.ท่านช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือ หน่วยงานในทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง | 4.21 | 0.81 | มาก | 2 |
| รวม | 4.08 | 0.84 | มาก | |

จากตารางที่ 3 พบว่า ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ด้านการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง ให้ลำดับความสำคัญที่ 1 การเข้าร่วมกิจกรรมทำให้ท่านมีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพเดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแล ทำให้ท่านมีความรู้ความสามารถอยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี ลำดับความสำคัญที่ 2 ช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือ หน่วยงานในทุก ๆ ด้านที่ท่านสามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง และ เชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรมหรือ หน่วยงานทางด้านวิชาชีพ ทำให้ท่านสามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพได้อย่างดี และ ลำดับความสำคัญที่ 3 การเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำบัญชี

■ สรุปผลและอภิปรายผลการวิจัย

สรุปผลการวิจัย

การศึกษาลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณโดยเก็บข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเพื่อให้สามารถนำข้อมูลมาวิเคราะห์ข้อมูลจะทำให้ทราบหลังยุคโควิด-19 ผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานีให้ลำดับความสำคัญกับทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานีอย่างไร ตลอดจนสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาทักษะความเป็นมืออาชีพผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ต่อไป ซึ่งผลการวิจัยพบว่าผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานีให้ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านความรู้ทางวิชาชีพด้านประสบการณ์จากการทำงาน และด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง โดยรวมอยู่ในระดับมาก

อภิปรายผลการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี สามารถอภิปรายผลการวิจัยได้ดังนี้

1. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านความรู้ทางวิชาชีพ มีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า การติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่องเพื่อให้สามารถประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาคือ มีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี ลำดับที่สามคือเมื่อมีการขัดแย้งระหว่างท่านกับผู้รับบริการในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการแสดงความคิดเห็นในการจัดทำบัญชี ยึดมั่นในจริยธรรม และ จรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ จากผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าผู้ทำบัญชีมีความเห็นว่า การติดตามมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่อย่างต่อเนื่อง มีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ และ ความรู้การบัญชีเป็นอย่างดี ซึ่งจะส่งผลต่อความเป็นมืออาชีพและทำให้สามารถแก้ปัญหาด้านความขัดแย้งโดยยึดมั่นจริยธรรม และจรรยาบรรณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ สอดคล้องกับการศึกษา

ของ สรุเทศ เล็กแจ่ง และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2561) ศึกษาพบว่า ด้านความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี มีระดับความเห็นเกี่ยวกับ ความรู้ด้านวิชาชีพบัญชี ความรู้ทางวิชาชีพด้านสอบบัญชี และความรู้ทางวิชาชีพด้านภาษีอากรอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก อีกทั้งยังสอดคล้องกับแนวคิดของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี พบว่า สำนักงานต้องจัดให้มีและคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมคุณภาพ ซึ่งรวมถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติ ทั้ง 6 องค์ประกอบ ดังนี้

1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน 2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง 3) การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและงานที่มีลักษณะเฉพาะ 4) ทรัพยากรบุคคล 5) การปฏิบัติงาน และ 6) การติดตามผล ทั้งนี้สอดคล้องกับการศึกษาของสุภาวดี ขอบเสรีจ (2563) ศึกษาพบว่าความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ความซื่อสัตย์ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพมากที่สุด รองลงมาคือการเขียนรายงาน ลำดับที่สามคือการจัดการวางแผนและการประเมินผล และการวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง ตามลำดับเช่นเดียวกับการศึกษาของ เกวลิน คำฝัน (2562) ศึกษาพบว่าคุณลักษณะของนักบัญชีที่พึงประสงค์ในด้านความรู้อยู่ในระดับมาก โดยความรู้ทางด้านภาษีมากที่สุด รองลงมาคือความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับ ธุรกิจและการจัดการ และความรู้เกี่ยวกับบัญชีต้นทุนตามลำดับ

2. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านประสบการณ์จากการทำงาน มีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า มีจำนวนผู้รับบริการงานทำบัญชีเพิ่มขึ้นจากปีก่อน ๆ อย่างต่อเนื่องอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาคือเชื่อมั่นว่าประสบการณ์ที่ได้รับจากการอยู่ในสำนักงานบัญชีทำให้มีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพและประสิทธิภาพ ลำดับที่สามคือเมื่อได้เสนอบริการใหม่ ๆ ต่อผู้รับบริการ ผู้รับบริการยินดีที่จะใช้บริการเหล่านั้นอย่างเต็มใจ และยังขอคำแนะนำ บริการอื่นที่เกี่ยวข้องและไม่ขัดต่อวิชาชีพ ทั้งนี้เป็นเพราะว่าการเป็นศูนย์กลางเศรษฐกิจในเขตภาคใต้ตอนบนรวมทั้ง การมีฐานทรัพยากรด้านการท่องเที่ยว ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ วนิดา เจริญแก้ว (2563) ศึกษาพบว่าความรู้ วิชาชีพบัญชีส่งผลต่อประสิทธิภาพการจัดทำบัญชี ด้านวิชาชีพบัญชีและภาษีอากรของผู้ทำบัญชีในมุมมองของผู้ประกอบการ บริษัทต่างชาติในเขตกรุงเทพมหานคร ภาพรวมอยู่ในระดับมาก และสอดคล้องกับการศึกษาของสุภาวดี ขอบเสรีจ (2563) พบว่าประสบการณ์ในการทำงานส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ การมีมนุษยสัมพันธ์และการเป็นผู้นำมากที่สุด รองลงมาคือการวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง ลำดับที่สามการเขียนรายงาน ลำดับที่สี่ การจัดการวางแผนและการประเมินผล และลำดับสุดท้ายความซื่อสัตย์ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ ทั้งยังสอดคล้องกับการศึกษาของสรุเทศ เล็กแจ่ง และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2561) พบว่าความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์จากการทำงาน และการพัฒนาทางวิชาชีพอย่างต่อเนื่องส่งผลต่อทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3. ลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพด้านการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องมีค่าเฉลี่ยโดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแล้วพบว่าในการเข้าร่วมกิจกรรมทำให้มีความสัมพันธ์กับบุคคลอื่นในวิชาชีพเดียวกันรวมถึงหน่วยงานที่กำกับดูแล ทำให้มีความรู้ ความสามารถ อยู่ในระดับปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดีอยู่ในระดับมากที่สุด รองลงมาคือเชื่อมั่นว่าในการเข้าร่วมกิจกรรมกับสมาคม ชมรมหรือ หน่วยงานทางด้านวิชาชีพทำให้สามารถติดตามข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับวิชาชีพ ได้อย่างดี และช่วยเหลืองาน หรือกิจกรรมของสมาคม ชมรม หรือ หน่วยงานในทุก ๆ ด้านที่สามารถทำได้อย่างต่อเนื่อง ลำดับที่สามคือมีการเรียนรู้ในเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำบัญชี ทั้งนี้เป็นเพราะว่า การฝึกอบรมจะช่วยให้บุคลากรสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนพัฒนาองค์ความรู้ใหม่ๆ อยู่เสมอ เพื่อความก้าวหน้าของบุคลากรและความก้าวหน้าขององค์กรไปพร้อมกัน ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของธิดิสุดา เนียมคำ (2562) ศึกษาพบว่าปัจจัยการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้านการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง โดยรวมอยู่ในระดับมาก และสอดคล้องกับการศึกษาของสุภาวดี ขอบเสรีจ (2563) ผลการศึกษาพบว่าความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานส่งผลต่อทักษะความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แก่ ความซื่อสัตย์ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ การวิเคราะห์ข้อมูลและการสอบสวนข้อเท็จจริง การมีมนุษยสัมพันธ์และการเป็นผู้นำ และการจัดการวางแผนและการประเมินผลตามลำดับ

ทั้งนี้ยังสอดคล้องกับการศึกษาของ สลักจิต นิลผาย (2561) ศึกษาพบว่า ทักษะทางด้านวิชาชีพ และด้านทักษะการเรียนรู้อย่างไม่จบไม่สิ้น มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาความรู้ความสามารถและทักษะทางวิชาชีพบัญชีที่จำเป็นอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และยังสอดคล้องกับการศึกษาของ กานต์พิชชา เปี้ยสายและคณะ (2563) ศึกษาพบว่าผู้ทำบัญชีในอุตสาหกรรมมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนาตนเองทางบัญชี ด้านความรู้ความสามารถเชิงเทคนิคและด้านทักษะทางวิชาชีพ มีความสัมพันธ์และส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานทางบัญชี ซึ่งมองว่าผู้บริหารธุรกิจอุตสาหกรรม อาจจะต้องให้ความสำคัญที่จะส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีมีการพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ

■ ข้อจำกัดในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการจัดลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี เท่านั้น ดังนั้นผลการวิจัยจึงอาจไม่ครอบคลุมผู้ทำบัญชีที่อยู่นอกขอบเขตของงานวิจัยนี้

■ ประโยชน์และข้อเสนอแนะการวิจัย

การวิจัยนี้คือการจัดลำดับความสำคัญของทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ของผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานี ซึ่งจะช่วยให้ทราบว่าผู้ทำบัญชีในจังหวัดสุราษฎร์ธานีควรเพิ่มทักษะความเป็นมืออาชีพทางการบัญชีหลังยุคโควิด-19 ในการทำงานทางการบัญชีประจำวันได้อย่างไรอย่างมีคุณภาพ อีกทั้งกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมชูปถัมภ์ ตลอดจนมหาวิทยาลัย นำไปเผยแพร่และประชาสัมพันธ์โดยทั่วกัน เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อไป

References

- Chalardpodjanaporn, N. (2021). Accounting Profession in Pandemic Crisis: Impact and Adaptation in the Coronavirus Disease (COVID-19) Pandemic. *Journal of Business Administration and Social Sciences Ramkhamhaeng University*, 4(3), 33-41.
- Charoenkaew, W., & Mokkaesa, B. (2021). Knowledge and Professional Skills of Accountants that Affect the Accounting Efficiency of Foreign Business. *Journal of Legal Entity Management and Local Innovation*, 7(11).
- Chopset, S. (2020). Factors Influencing the Professional Skills of Thai Professional Accountant in the ASEAN Economic Community (AEC): in the Context of Tax Auditors. *Journal of Management Science, Ubon Ratchathani University*, 9(2), 90-103.
- Department of Business Development. (2022). *List of bookkeepers in Surat Thani Province*. Retrieved from https://www.dbd.go.th/news_view.php?nid=469423103
- Jabin, S. (2021). The Impact of COVID-19 on the Accounting Profession in Bangladesh. *Journal of Industrial Distribution & Business*, 12(7), 7-14.
- Khamfan, K. (2019). *The Influences of the Desirable Qualification of Accountants on The Succeed in their Professional Careers, Explored in Sai Noi District Nonthaburi Province*. Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements for the Degree of Master of Accountancy School of Accountancy Sripatum University.
- Lekjaeng, S. & Penvutikul, P. (2018). Factors Affecting the Professional Skills of Certified Public Accountants and Tax Auditors. *Al-Hikmah Journal*, 8(16), 35-50.
- Niamkhum, T. (2019). *Factors Affecting the Professional Skills of Tax Auditor in Bangkok and Perimeter*. Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of Master of Accountancy School of Accountancy Sripatum University.
- Ninlaphay, S. (2018). Auditors' Accounting Skills, Audit Professionalism, and Audit Success: Evidence from Certified Public Accountants (CPA) and Tax Auditors in Thailand. *Journal of Roi Et Rajabhat University*, 12(1), 138-146.
- Peasai, K. & Wongsirisathaporn, J. (2020). The Effect of Personal Development to Accounting Practice Performance of Accountants in the Northern Industrial. *Journal of Management Science Chiangrai Rajabhat University*, 15(1), 89-113.
- Singhasaneh, P. (2001). *Auditing*. Bangkok: Chuan Phim.



| | | | |
|----|------|------|------|
| 1 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 2 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 3 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 4 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 5 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 6 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 7 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 8 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 9 | 2017 | 2018 | 2019 |
| 10 | 2017 | 2018 | 2019 |

| |
|------|
| 425 |
| 24 |
| 6 |
| 6056 |
| 1 |
| 1 |
| 395 |
| 2 |
| 2 |
| 4 |

| | | |
|--------------------|----------------------|--------------------|
| 34,325,12 | 124,325,77 | 5,863,01 |
| 69,547,32 | 12,547,00 | 15,486,90 |
| 9,514,02 | 4,125,47 | 21,455,68 |
| 125,87 | 6,517,45 | 21,115,99 |
| 12,547,09 | 21,543,16 | 213,15 |
| 367,12 | 12,457,55 | 3,201,20 |
| 23,36 | 21,547,56 | 323,698,52 |
| 1,87 | 36,59 | 1,213,38 |
| 363,99 | 32,551,20 | 3,2125,02 |
| 197,25 | 32,698,50 | 14,254,10 |
| 10,367,20 | 215,40 | 3,698,45 |
| 324 547 214 | 9 872 145 240 | 672 547 203 |
| 3,78 | 32,14 | 78,124,11 |
| 7,98 | 6,125,47 | 10,125,02 |
| 25,98 | 3,698,20 | 36,787,89 |
| 64,021,12 | 326,65 | 36,354,21 |
| 323,698,52 | 315,575,80 | 12,547,00 |
| 1,213,38 | 32,541,80 | 4,125,47 |
| 3,2125,02 | 328,547,10 | 6,517,45 |
| 14,254,10 | 325,50 | 21,543,16 |
| 5,863,01 | 32,147,89 | 325,50 |
| 15,486,90 | 2,302,14 | 32,147,89 |
| 21,455,68 | 67,324,02 | 2,302,14 |
| 454 529 214 | 7 870 143 740 | 722 507 130 |
| 4,125,47 | 213,15 | 32,214,21 |
| 6,517,45 | 3,201,20 | 321,580,12 |
| 21,543,16 | 323,698,52 | 1,233,50 |
| 9,514,02 | 1,213,38 | 36,985,40 |
| 125,87 | 325,50 | 315,575,80 |
| 1,213,38 | 32,147,89 | 12,547,00 |
| 3,2125,02 | 2,302,14 | 4,125,47 |
| 14,254,10 | 67,324,02 | 6,517,45 |
| 5,863,01 | 78,124,11 | 3,214,34 |
| 15,486,90 | 10,125,02 | 67,324,02 |
| 21,455,68 | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47 | |
| | 6,517,45 | |
| | 21,543,16 | |
| | 325,50 | |
| | 32,147,89 | |
| | 2,302,14 | |
| | 67,324,02 | |
| | 78,124,11 | |
| | 10,125,02 | |
| | 36,787,89 | |
| | 36,354,21 | |
| | 12,547,00 | |
| | 4,125,47</ | |



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
Federation of Accounting Professions
Under The Royal Patronage of His Majesty the King

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทรศัพท์ 02 685 2500 โทรสาร 02 685 2501

 <http://www.tfac.or.th>

 www.facebook.com/tfac.family

 tfac@tfac.or.th

 LINE@ @TFAC.Family

