

**ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยง
ในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**
**The relationship between key audit matters (KAMs) reporting and audit risk of
listed companies from the Stock Exchange of Thailand (SET)**

สิทธิชัย ลิมาพร¹ สุจิรา มาแก้ว² สุดารัตน์ บิลังโหลด³ สุภาพร พรหมจุ⁴ วันวิสา หนูนน⁵ และมัทนชัย สุทธิพันธุ์⁶
Sitchai Limapom¹, Sujira Makaew², Sudarat Bilangload³, Supapom Promjul⁴, Wanwisa Noonun⁵, and Muttanachai Suttipun⁶

Received : August 15, 2021 Revised : October 14, 2021 Accepted : October 27, 2021

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้คือ 1) เพื่อศึกษาแนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 2) เพื่อทดสอบความแตกต่างของรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ อาทิ กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มผู้สอบบัญชี 3) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ 70 บริษัทใน 7 กลุ่มอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถูกวัดจากจำนวนหัวข้อของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบถูกวัดจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษานี้คือ การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความแตกต่าง t-test และ ANOVA และ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ ผลการศึกษาพบว่า ค่าเฉลี่ยของหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่ากับ 2.19 หัวข้อ นอกจากนี้ แนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังไม่มีการเปลี่ยนแปลงระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 การศึกษาพบความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญ การศึกษาพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบประกอบการตัดสินใจลงทุนได้ และหน่วยงานกำกับดูแลนำไปใช้พิจารณาในการออกข้อบังคับเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่องที่สำคัญในการตรวจสอบเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม

คำสำคัญ : การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ความเสี่ยงในการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

¹ อาจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่

² Lecturer, Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University

^{3, 4, 5} นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่

^{2, 3, 4, 5} Graduate Student, Master of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University.

⁶ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ วิทยาเขตหาดใหญ่

⁶ Assistant Professor, Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University

Abstract

The objectives of this study are to (1) to survey the pattern of key audit matters (KAMs) reporting of listed companies from the Stock Exchange of Thailand (SET) during 2016 to 2020, (2) to test the different KAMs reporting between groups of interest such as industry group and audit type, and (3) to examine the relationship between KAMs reporting and audit risk of listed companies from the SET. The samples are 70 listed companies in 7 industries of the SET during 2016 to 2020. KAMs reporting is measured by the number of KAMs issue, while audit risk is measured by natural logarithm of auditing fees. Descriptive analysis, independent sample t-test, ANOVA, and multiple regression are used to analyze the data. As the results, the average number of KAMs issue is 2.19 issues. Moreover, there is not different issues of KAMs reporting during 2016 to 2020. There is a significant different number of KAMs issue between industry group. Finally, the study finds the positively significant relationship between KAMs reporting and audit risk of listed companies from the SET. This supports users of financial statements to use KAMs to make investment decisions and regulators to consider in issuing regulations regarding disclosure of KAMs for the best interest of all groups of users of the financial statements.

Keywords : Key audit matters (KAMs) reporting, audit risk, the Stock Exchange of Thailand (SET)

1. บทนำ

ผู้สอบบัญชีให้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน รวมถึงช่วยในการตรวจสอบความโปร่งใส และความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากบริษัท แต่อย่างไรก็ตามรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีในอดีตไม่สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจข้อมูลได้อย่างชัดเจน ส่งผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้รับความสนใจจากกลุ่มผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร แต่ในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศใช้รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่แทนรูปแบบเดิม ตามคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) โดยกำหนดให้เพิ่มหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการท้าทายความสามารถในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการเพิ่มการสื่อสารข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้ตอบใจหัยความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้มากขึ้น โดยวรรคดังกล่าวจะระบุถึงความเสี่ยง และความไม่แน่นอนของธุรกิจผ่านความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ซึ่งการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องต่าง ๆ ได้แก่ เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการรายงาน รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ระบุถึงความไม่แน่นอนของธุรกิจ เหตุการณ์หรือรายงานสำคัญที่เกิดขึ้นที่มีผลกระทบต่อการตรวจสอบ อีกทั้งการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ยังเป็นการ

ช่วยเพิ่มคุณภาพ ความโปร่งใส และความเชื่อมั่นต่อระบบการเงิน โดยการรายงานในรูปแบบใหม่นี้ ได้มีผลบังคับใช้มาแล้วตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้ส่งผลกระทบต่อปัจจัยหลาย ๆ อย่าง หนึ่งในปัจจัยที่มีผลกระทบอย่างแน่นอน คือ ความเสี่ยงในการตรวจสอบ และอาจมีอีกหลายสาเหตุที่ส่งผลกระทบต่อความเสี่ยง ได้แก่ ขนาดของธุรกิจ ประเภทอุตสาหกรรม สถานการณ์ในปัจจุบัน ประเภทผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เป็นต้น ทำให้เห็นได้ว่าผลกระทบจากการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ที่ผู้ใช้งบการเงินที่ได้รับมีเป็นวงกว้าง ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการนำตัวแทนเข้ามาช่วยในการตรวจสอบและเปิดเผยข้อมูล ตามแนวคิดทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder agency theory) ทฤษฎีนี้ได้กล่าวถึงการให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ตรวจสอบภายนอกที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของเจ้าของกิจการ ผู้บริหาร และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการตรวจสอบเพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน จากทฤษฎีนี้ทำให้ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่เปรียบเสมือนผู้ดูแลรักษาข้อมูล เพื่อเปิดเผยต่อสาธารณะในรายงานทางการเงิน (Velte & Issa, 2019)

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นมาตรฐานการสอบบัญชีที่ค่อนข้างใหม่ในประเทศไทย จากการศึกษาพบว่าความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบ ส่วนใหญ่ได้รับการศึกษาในประเทศที่พัฒนาแล้ว (Rautiainen et al., 2021; Pinto & Morais, 2019; Velte & Issa, 2019) แต่พบผลการศึกษาในเรื่องนี้ค่อนข้างน้อยจากประเทศที่กำลังพัฒนา โดยเฉพาะประเทศไทย ซึ่งมีรูปแบบการบริหารแบบครอบครัว อีกทั้งมีการปกป้องผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของบริษัท มีระดับข้อมูลรายงานทางการเงินและที่ไม่ใช่รายงานทางการเงินอยู่ในระดับต่ำ และมีระดับความอ่อนแอของกฎหมายที่ใช้บังคับ (Suttipun, 2020)

อย่างไรก็ตาม การศึกษาการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจได้มากขึ้น เช่น จากการศึกษาพบว่าจำนวนเรื่องที่เปิดเผยข้อมูลในหัวข้อ KAM มีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์ของบริษัทกลุ่ม SET 100 ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Limaporn et al., 2019) และไม่เพียงแต่การได้รับข้อมูลในรูปแบบเดิมที่สนใจ การนำเสนอผลการตรวจสอบงบการเงินว่าไม่มีเงื่อนไขหรือมีเงื่อนไขหรืองบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็น ดังนั้นการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะบอกได้ว่าการรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น ส่งผลให้เกิดความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่ แนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีการเพิ่มขึ้นหรือ ลดลงหรือไม่ จึงเป็นที่มาของวัตถุประสงค์การศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563
2. เพื่อทดสอบความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ
3. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเสี่ยงในการตรวจสอบ ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพเพียงพอในการตัดสินใจลงทุนได้ มีความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัท และเมื่อบริษัทได้ให้ความเชื่อมั่นในข้อมูลของผู้สอบบัญชีรายงานรวมถึงหน่วยงานกำกับ

ดูแลซึ่งเป็นผู้ที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี ทำให้รายงานการตรวจสอบมีคุณภาพมากขึ้น และหน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำไปเป็นฐานข้อมูลเพื่อปรับปรุงกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในอนาคต

กรอบของการศึกษาคือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้ทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบ รวมถึงการทบทวนวรรณกรรมที่ก่อให้เกิดความหมายและการพัฒนาสมมติฐานในเรื่องดังกล่าว

2. เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและสมมติฐานของการวิจัย

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในอดีตที่ผ่านมา (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัยและคณะ, 2562; Ferreira & Morais, 2020; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) ใช้การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณเพื่อสร้างความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ทฤษฎีที่นำมาใช้ในงานวิจัยกันอย่างแพร่หลาย คือ ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory) คือ การที่ผู้รับสารเข้าใจในเนื้อหาของสารตรงกับที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อสารออกไป ภายใต้บริบทของรายงานทางการเงิน (ปภาณัฐ เดชจรัสศรีและคณะ, 2562; Suttipun, 2021; Suttipun, 2020) อย่างไรก็ตาม Velte และ Issa (2019) ได้ใช้ทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder agency theory) โดยผู้สอบบัญชีทำหน้าที่เป็นตัวแทนของเจ้าของกิจการ ผู้บริหาร และผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทำให้กลุ่มผู้วิจัยมองเห็นว่าทฤษฎีดังกล่าวมีความเกี่ยวข้อง น่าสนใจ และสามารถนำมาใช้ เพื่อในงานวิจัยบรรลุดัตุประสงค์ของการศึกษาในครั้งนี้ ทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder agency theory)

ในทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder agency theory), Velte และ Issa (2019) และ Limaporn และคณะ (2019) พบว่า การตรวจสอบภายนอกมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่เป็นเหมือนผู้ดูแลรักษาข้อมูล เพื่อเปิดเผยต่อสาธารณะในรายงานทางการเงิน การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบด้วยการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ควรรับประกันคุณภาพการตรวจสอบที่เหมาะสมและคุณภาพการรายงานทางการเงินที่สอดคล้องกับผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เห็นได้จากการวิจัยเชิงประจักษ์ที่ได้พิสูจน์แล้วว่า การรายงานการตรวจสอบมีอิทธิพลอย่างมากต่อปฏิกิริยาของผู้ลงทุน เนื่องจากผู้ลงทุนไม่สามารถสังเกตคุณภาพการตรวจสอบได้ รายงานการตรวจสอบจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญของผู้ลงทุน อย่างไรก็ตามมูลค่าของข้อมูลในรายงานการตรวจสอบต่อปฏิกิริยาของตลาดที่เกี่ยวข้อง ทำให้เกิดปรากฏการณ์ช่องว่างของความคาดหวัง อันเนื่องมาจากความขัดแย้งของหน่วยงาน ช่องว่างความคาดหวังแสดงถึงความแตกต่างระหว่างสมมติฐานของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในขอบเขตของการตรวจสอบกับการตรวจสอบจริง คือผู้ใช้งบการเงินมักคาดหวังคุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นการรับประกันว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีความโปร่งใส ปราศจากการทุจริตในการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งทำให้เกิดช่องว่างที่สมเหตุสมผล ช่องว่างนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียขาดความรู้เกี่ยวกับรูปแบบความเสี่ยงในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบ ดังนั้นการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะสามารถลดช่องว่างความไม่สมเหตุสมผลนี้ได้ เนื่องจากผู้มีส่วนได้เสีย จะได้รับข้อมูลที่ติดำกับจำกัดของการตรวจสอบ กฎระเบียบระหว่างประเทศเกี่ยวกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้อมูลเฉพาะของบริษัทเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังเป็นตัวแทนทางเศรษฐกิจที่ชี้ให้เห็นว่าระดับการรายงานของผู้ตรวจสอบที่ลดลง อาจจะมาจากการประสิทธิภาพและคุณภาพการตรวจสอบลดลง จึงอนุมานได้ว่าทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้เสีย สามารถแสดงถึงประโยชน์ที่เป็นเนื้อหาเดียวกันของข้อมูลภายในกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย และยังเป็นการยอมรับพฤติกรรมที่มีเหตุผลของตัวการและตัวแทน และความเสี่ยงในอคติของตัวแทนอีกด้วย

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงนำทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้เสียมาใช้ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากทฤษฎีดังกล่าวเป็นทฤษฎีที่อธิบายความต้องการในข้อมูลของบุคคลมากกว่าหนึ่งกลุ่ม ซึ่งแต่ละกลุ่มมีวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลที่แตกต่างกัน ซึ่งในแง่ของผู้มีส่วนได้เสีย มีความต้องการข้อมูลการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีความโปร่งใส สะท้อนความเป็นจริงขององค์กรให้ได้มากที่สุดเพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุน ในขณะที่ผู้บริหารที่รับรู้ข้อมูลภายในองค์กรเป็นอย่างดี ย่อมต้องการรายงานจากผู้สอบบัญชีที่ช่วยในการสร้างความเชื่อมั่นและช่วยในการตัดสินใจให้กับนักลงทุน ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงเป็นตัวแปรหลักในการเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อันตั้งอยู่บนพื้นฐานสำคัญคือความเป็นกลางของผู้สอบบัญชี

การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐานการศึกษา

รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสำคัญอย่างมากต่อผู้ใช้งบการเงิน ในฐานะที่เป็นการสื่อสารเรื่องสำคัญที่พบในการตรวจสอบไปถึงผู้ใช้งบการเงิน ที่ผ่านมารายงานผู้สอบบัญชีได้มีการพัฒนามาโดยตลอด และเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการรายงานของผู้สอบบัญชีในอดีตและปัจจุบัน พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อำนวยกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (ปภาณัฐ เดชจรัสศรี และคณะ, 2562)

ในปี พ.ศ.2559 สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ประกาศใช้รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่แทนรูปแบบเดิม ตามคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) โดยกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงรหัส 700 โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกิดจากกระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการเลือกเรื่องสำคัญ เพื่อที่จะสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การตรวจสอบต้องใช้เกณฑ์ความเสี่ยง ระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงินรวมถึงรายการที่มีความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี ดังนั้น เรื่องเหล่านี้จึงเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเป็นอย่างสูง ทำให้ในกระบวนการต่าง ๆ ในการทำงานของบัญชี เช่น การจัดสรรทรัพยากร การใช้ความพยายาม การจัดสรรเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว อาจสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพของการสอบบัญชีที่มากยิ่งขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่อย่างระมัดระวังและเป็นที่พอใจในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตพบว่า จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่ได้รับการตรวจสอบโดยกลุ่มผู้สอบบัญชี Big4 มีแนวโน้มที่จะรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในจำนวนที่มากขึ้น แสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยวัดจากจำนวนคำของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือความสามารถในการอ่านเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความเป็นอิสระในกลุ่มตัวอย่างไทย เมื่อเทียบกับประเทศตะวันตกซึ่งไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ (Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) แต่ในงานวิจัยส่วนหนึ่งพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่ได้มีผลกระทบต่อการตรวจสอบ แต่จะขึ้นอยู่กับความซับซ้อนทางธุรกิจและคุณลักษณะเฉพาะของกิจการ เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่จะมีความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่สูงขึ้น (กัญญนันท์ ปุณณวิวัฒน์ และวชิระ บุญยเนตร, 2563; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Suttipun, 2021; Abu & Jaffar, 2020)

จากการศึกษางานวิจัยของ ปภาณัช เดชจรัสศรี และคณะ (2562) พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการนำเสนอข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีลักษณะของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้กิจการมีความเสี่ยงเพิ่มมากขึ้น Suttipun (2020) พบความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญระหว่างระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจาก ความจำเป็นในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ขยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี จึงส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บจากต้นทุนที่เพิ่มสูงขึ้น เพื่อเตรียมพร้อมพนักงานสำหรับการฝึกอบรมการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนการตอบสนองของผู้สอบบัญชีในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ Chen และคณะ (2020) พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการใช้ภาษาเฉพาะของกิจการในคำอธิบายของผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562; Rautiainen et al., 2021; Mamcarczyk et al., 2020; Kitiwong et al., 2019; Velte & Issa, 2019; Christofferson & Gronberg, 2018) แต่การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ยังช่วยลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีเกิดเหตุการณ์ทุจริต ซึ่งอาจนำไปสู่การดำเนินคดีทางกฎหมาย (Pratoomsuwan & Yolrabil, 2020; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ไม่เป็นมืออาชีพ ส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุน ถือเป็นความเสี่ยงในการสอบบัญชีเช่นกัน (Gold & Heilmann, 2019) อย่างไรก็ตาม Pinto และ Morais (2019), Ferreira และ Morais (2020) และ Pérez และคณะ (2021) พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นการพึ่งพาอาศัยกันระหว่างผู้สอบบัญชีและกิจการ เมื่อมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ทำให้การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดลง เนื่องจากความเสี่ยงในการดำเนินคดีของกิจการมีอิทธิพลเหนือความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี จากเหตุผลดังกล่าวงานวิจัยในครั้งนี้จึงสนใจศึกษาความสัมพันธ์ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่ามีความสัมพันธ์อย่างไรต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในมุมมองของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เรียกเก็บโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี เนื่องจากงานวิจัยในอดีตยังไม่พบข้อสรุปและผลกระทบดังกล่าว ในงานวิจัยนี้จึงตั้งสมมติฐานว่า

H1: การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเสี่ยงในการตรวจสอบ

3. วิธีการดำเนินงานวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาค้างนี้ คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยการศึกษาครั้งนี้จะไม่รวม (1) บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่าง พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) บริษัทที่มีข้อมูลงบการเงินและข้อมูลตามแบบ 56-1 ที่ไม่สมบูรณ์ (3) บริษัทที่ไม่มีวันสิ้นสุดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี (4) บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการหรือถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (5) บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน ได้แก่ ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจการเงิน ธุรกิจประกันภัย และกองทุนในอุตสาหกรรมต่าง ๆ อาทิ กองทุนในอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง และอุตสาหกรรมเทคโนโลยี เนื่องจากลักษณะการดำเนินธุรกิจมีความแตกต่างจากกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ รวมทั้งธุรกิจเหล่านี้มีกฎหมายและหลักเกณฑ์อื่นที่กำกับดูแลนอกเหนือจากกฎเกณฑ์ทั่วไปของตลาดหลักทรัพย์ และ (6) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อาทิ ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เป็นต้น จำนวนประชากรกลุ่มเป้าหมายเท่ากับ 70 บริษัท การศึกษาใช้การสุ่มตัวอย่างแบบโควตา (Quota Sampling) คือ ผู้วิจัยสุ่มตัวอย่าง 10 บริษัท จากกลุ่มอุตสาหกรรม 7 อุตสาหกรรมของกลุ่มประชากรเป้าหมาย และจำนวนบริษัทในกลุ่มประชากรแต่ละกลุ่มมีไม่เท่ากันเพื่อให้เปรียบเทียบกันได้ จึงเลือกจำนวนบริษัทจากแต่ละกลุ่มเท่ากัน เพื่อให้ตัวอย่างทั้งหมดมีการกระจายของลักษณะที่เหมือนกัน เนื่องจากคำนึงถึงสัดส่วนองค์ประกอบโดยรวมของประชากรที่แต่ละอุตสาหกรรมมีความซับซ้อนแตกต่างกัน และเพื่อไม่ให้กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีจำนวนบริษัทมากมีอิทธิพลต่องานวิจัยมากกว่า จนได้กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 70 บริษัท จากจำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2559 จำนวน 522 บริษัท

การเก็บข้อมูลจากบริษัทกลุ่มตัวอย่าง 70 บริษัท ใช้ระยะเวลา 5 ปี รวมทั้งสิ้น 350 ตัวอย่าง การเก็บข้อมูลการศึกษาใช้ข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานประจำปีของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 ซึ่งการเก็บข้อมูลในส่วนของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบวัดจากจำนวนหัวข้อของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบจากค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (เนื่องจากความเบ้ (Skewness) ของข้อมูลจึงต้องปรับข้อมูลด้วยลอการิทึมธรรมชาติเพื่อให้ข้อมูลมีการแจกแจงปกติ) นอกจากนี้ยังมีตัวแปรควบคุมอื่น ๆ เช่น ลักษณะของกิจการ ลักษณะของผู้สอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างระยะเวลาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด (เพื่อขยายไปสู่งานวิจัยในอนาคตในกรณีที่สถานการณ์แพร่ระบาดยังดำเนินต่อไป) โดยการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาทั้งหมดถูกแสดงไว้ในตาราง 1 ดังนี้

ตาราง 1 การวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	คำย่อ	การวัดค่า
1. ความเสี่ยงในการตรวจสอบ	Y	ค่าลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
2. การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	X1	หัวข้อในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
3. ขนาดของธุรกิจ	X2	ค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม
4. ประเภทอุตสาหกรรม	X3	การแทนค่าตัวแปร 1 = อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร 2 = อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค

ตาราง 1 การวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา (ต่อ)

		3 = อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม
		4 = อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
		5 = อุตสาหกรรมทรัพยากร
		6 = อุตสาหกรรมบริการ
		7 = อุตสาหกรรมเทคโนโลยี
5. ช่วงระยะเวลาที่มีโควิด-19	X4	การแทนค่าตัวแปร 1 = ปี พ.ศ. 2563 0 = อื่น ๆ
6. ประเภทผู้สอบบัญชี	X5	การแทนค่าตัวแปร 1 = ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big4 ได้แก่ PwC, Deloitte, EY และ KPMG 0 = อื่น ๆ
7. ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	X6	ร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้ของกิจการ สอบบัญชีนั้น ๆ

การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ (1) การวิเคราะห์เชิงพรรณนาเพื่อศึกษาแนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) การวิเคราะห์ความแตกต่าง t-test และ ANOVA เพื่อทดสอบความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ อาทิ กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มผู้สอบบัญชี และ (3) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีสมการการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ ดังนี้

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + \beta_6X_6$$

4. ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 2 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนาของตัวแปรมาตราส่วน

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน		
		มาตรฐาน	ค่าสูงสุด	ค่าต่ำสุด
การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	2.196	1.074	10.000	1.000
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	15.396	1.068	19.000	13.430
ขนาดของธุรกิจ	23.967	1.757	27.360	20.260
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	0.840	1.423	8.860	0.050

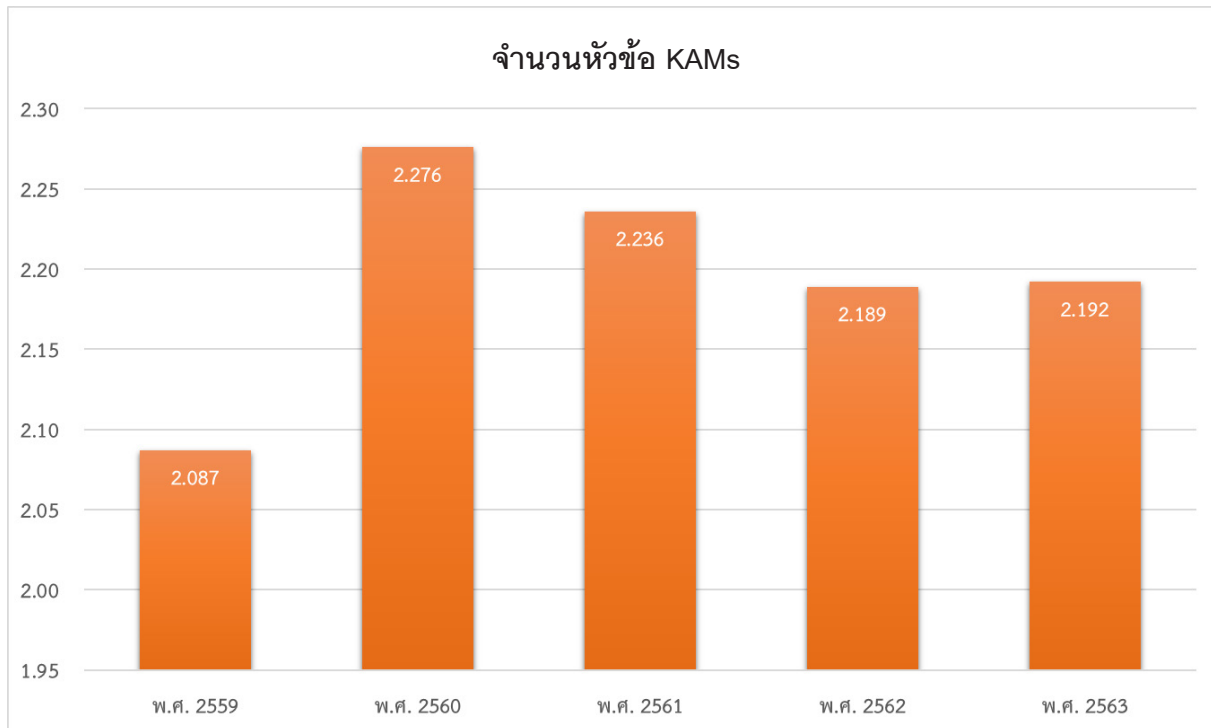
จากตาราง 2 แสดงค่าเฉลี่ยของหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่ากับ 2.19 หัวข้อ ซึ่งมีจำนวนน้อยที่สุดเท่ากับ 1 หัวข้อ และมากที่สุดเท่ากับ 10 หัวข้อ ในส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 15.39 ขนาดของธุรกิจมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 23.96 และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยร้อยละ 0.84

ตาราง 3 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนาของตัวแปรจัดกลุ่ม

	ตัวแปร	ความถี่	ร้อยละ
ประเภทผู้สอบบัญชี	Big4	299	87.2
	Non Big4	44	12.8
	รวม	343	100.0
ช่วงระยะเวลาโควิด	ปี พ.ศ. 2563	68	19.8
	ปี พ.ศ. 2559-2562	275	80.2
	รวม	343	100.0
ประเภทอุตสาหกรรม	อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร	50	14.6
	อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค	50	14.6
	อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม	48	14.0
	อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	50	14.6
	อุตสาหกรรมทรัพยากร	50	14.6
	อุตสาหกรรมบริการ	45	13.0
	อุตสาหกรรมเทคโนโลยี	50	14.6
	รวม	343	100.0

จากตาราง 3 แสดงข้อมูลเชิงปริมาณกลุ่มตัวอย่างของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 จำนวน 343 ตัวอย่าง โดยกลุ่มตัวอย่างเลือกใช้ประเภทผู้สอบบัญชี Big4 มากถึงร้อยละ 87.2 ในขณะที่ประเภทผู้สอบบัญชี Non Big4 เพียงร้อยละ 12.8

รูปภาพประกอบ 1
แนวโน้มของจำนวนหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วงปีพ.ศ. 2559 ถึงพ.ศ. 2563



รูปภาพ 1 แนวโน้มของจำนวนหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วงปีพ.ศ. 2559 ถึงพ.ศ. 2563

ผลการศึกษา พบว่า ค่าเฉลี่ยของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่ากับ 2.19 หัวข้อ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2560) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีมีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 2.06 หัวข้อ จะเห็นได้ว่าแนวโน้มของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังไม่มีเปลี่ยนแปลงระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 เนื่องจาก การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังมากขึ้น ถือเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562) ดังนั้น การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีจึงต้องให้ความสำคัญที่ยากและซับซ้อนในการตรวจสอบ เพื่อสื่อสารประเด็นปัญหาที่ตรวจพบไปยังผู้ใช้งบการเงินอย่างเหมาะสม ไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ตาราง 4 การทดสอบความแตกต่างของระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ระหว่างกลุ่มผู้สอบบัญชี และช่วงระยะเวลาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	t	Sig.
ประเภทผู้สอบบัญชี				
Big4	2.218	1.074	0.992	0.332
Non Big4	2.046	0.335		
ช่วงระยะเวลาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด				
ปี พ.ศ. 2559-2562	2.197	0.988	-	0.972
ปี พ.ศ. 2563	2.192	1.375	0.036	

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ผลการศึกษา พบว่า จำนวนค่าเฉลี่ยของหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี Big4 และจำนวนค่าเฉลี่ยของหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี Non Big4 ไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญที่ 0.05 เนื่องจาก มีมาตรฐานการกำหนดหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชี Big4 หรือ Non Big4 ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์

ผลการทดสอบช่วงระยะเวลาที่มีการแพร่ระบาดของไวรัสโควิดและช่วงที่ยังไม่มีการระบาดนั้น จะเห็นได้ว่า ค่าเฉลี่ยของระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญที่ 0.05 จากผลการทดสอบที่ได้อาจเป็นเพราะการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นเพียงช่วงเวลาเริ่มต้นการระบาดของโรค ซึ่งเริ่มมีผลกระทบเพียงปี พ.ศ. 2563 เพียงปีเดียว เมื่อเทียบกับปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นระยะเวลา 4 ปี อาจทำให้ผลการทดสอบยังไม่เห็นถึงความแตกต่างของช่วงเวลาดังกล่าว

ตาราง 5 การทดสอบความแตกต่างของระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรม

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	F	Sig.
อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร	2.140	1.030	6.287	0.000*
อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค	2.220	1.461		
อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม	1.688	0.803		
อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	1.960	0.903		
อุตสาหกรรมทรัพยากร	2.100	0.886		
อุตสาหกรรมบริการ	2.400	0.780		
อุตสาหกรรมเทคโนโลยี	2.860	1.125		

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ผลการศึกษา พบความแตกต่างของระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ซึ่งผลการศึกษาสอดคล้องกับการศึกษาของ Wuttichindanon และ Issarawornrawanich (2020) ที่พบลักษณะเฉพาะของกิจการ เช่น ความซับซ้อนทางธุรกิจ ประเภทอุตสาหกรรมและความสามารถในการทำกำไร เป็นต้น มีความเกี่ยวข้องอย่างยิ่งกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งจำนวนหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะอยู่ที่ประมาณ 2 หัวข้อ ขึ้นอยู่กับกิจกรรมและความซับซ้อนของอุตสาหกรรม ซึ่งแตกต่างกับการศึกษาของ Abu and Jaffar (2020) ที่พบว่า อุตสาหกรรมต่าง ๆ มีหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละกลุ่มคล้ายคลึงกัน เช่น การรับรู้รายได้ จะพบในทุกอุตสาหกรรม

ตาราง 6 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบ

ตัวแปร	Model 1		Model 2	
	B	t (Sig.)	B	t (Sig.)
ค่าคงที่	14.703	117.867 (.000*)	7.865	17.145 (.000*)
จำนวนหัวข้อ KAMs	.315	6.175 (.000*)	.162	5.868 (.000*)
ขนาดของธุรกิจ	-	-	.238	10.456 (.000*)
ประเภทอุตสาหกรรม	-	-	-.041	-2.457 (.015*)
ช่วงระยะเวลาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด	-	-	.101	1.417 (.158)
ประเภทผู้สอบบัญชี	-	-	1.466	12.755 (.000*)
ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	-	-	.400	15.936 (.000*)
R Square	.101		.761	
F-value (Sig.)	38.134 (.000*)		178.439 (.000*)	
N	343		343	

* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ผลการศึกษา พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 โดยผลการศึกษาครั้งนี้ สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตที่ส่วนใหญ่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และความเสี่ยงในการตรวจสอบ (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562; Chen et al., 2020; Suttipun, 2020) เนื่องจาก รายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีของบริษัทผ่านรายงานประจำปี จึงสามารถประเมินได้ว่าจำนวนหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่งผลให้ความเสี่ยงในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น โดยวัดจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Audit Fees) ดังนั้น ผลการศึกษาครั้งนี้จึงยอมรับสมมติฐานการศึกษา

จากการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ส่งผลต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เนื่องจากผลลัพธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน กล่าวคือ เมื่อผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระเพิ่มขึ้น ผู้สอบบัญชี

จะสามารถแสดงความเห็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ความเสี่ยงในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นด้วย อีกทั้งบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่ มักใช้บริการตรวจสอบจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 โดยสำนักงานสอบบัญชี Big4 เป็นกิจการขนาดใหญ่ มีรายได้จากการสอบบัญชีของกิจการหลายบริษัท จึงแสดงให้เห็นว่ารายได้ที่ได้รับจากบริษัทเพียงบริษัทเดียวถือเป็นสัดส่วนเพียงเล็กน้อย เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ทั้งหมด จึงอนุมานได้ว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีไม่สามารถลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งสอดคล้องกับ Suttipun (2021) พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและประสบการณ์ในการสอบบัญชีไม่ได้มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีการปกป้องชื่อเสียงของตน โดยการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างโปร่งใส และมีนัยสำคัญตามหลักฐานที่ตนได้รับ (Christofferson, 2018) ขนาดของธุรกิจมีผลต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบ เนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่จะมีจำนวนธุรกรรมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบมากกว่าเป็นการเพิ่มความเสี่ยงให้แก่ผู้สอบบัญชีและประเภทของอุตสาหกรรมมีผลต่อความเสี่ยงในการตรวจสอบ ตามความซับซ้อนและลักษณะเฉพาะของธุรกิจ (กัญญนันท์ ปุณณวิวัฒน์ และวชิระ บุญยเนตร, 2563; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Suttipun, 2021; Abu & Jaffar, 2020)

5. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

5.1 ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การศึกษานี้มีข้อจำกัดในกลุ่มตัวอย่างที่ใช้จำนวนเพียง 70 บริษัท ใน 7 กลุ่มอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 และการเก็บข้อมูลทดสอบความแตกต่างช่วงของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างระยะเวลาการแพร่ระบาดของไวรัสโควิดมีเพียง 1 ปี มีกลุ่มตัวอย่างจำนวนน้อย ทำให้ความสามารถในการเป็นตัวแทนที่ดีของประชากรไม่เพียงพอ การศึกษาในอนาคตสำหรับผู้สนใจอาจขยายกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา โดยใช้กลุ่มตัวอย่างทั้งหมดของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมถึงบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เพื่อให้ได้ผลการศึกษาที่ชัดเจนและครอบคลุมมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้การศึกษานี้ ไม่ได้เก็บข้อมูลหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้ไม่ทราบหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่น่าเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชีที่พบบ่อย ผู้ที่สนใจอาจเพิ่มเรื่องนี้ในการทำวิจัยเพิ่มเติม

5.2 ประโยชน์ของการวิจัย

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยเพิ่มคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจบริษัทและเรื่องสำคัญในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น และยังช่วยให้บริษัทได้แสดงเจตจำนง เพื่อสื่อสารถึงความเชื่อมั่นในข้อมูลไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ ซึ่งในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเป็นอย่างมากในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแล เช่น คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ได้ทำการวิจัยเป็นเวลาหลายปีในหลายประเทศ จนพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรมีลักษณะการให้ข้อมูลที่มีคุณค่าในการสื่อสารกับผู้ใช้งานมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิม ส่งผลให้สภาวิชาชีพบัญชีแห่งประเทศไทย ได้ประกาศใช้รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีใหม่ ตามคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา ทำให้ ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มความใส่ใจเป็นพิเศษ

ในเรื่องที่จะสื่อสาร ซึ่งสะท้อนให้เห็นคุณภาพของงานตรวจสอบที่เพิ่มมากขึ้นโดยใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ให้สอดคล้องกับทฤษฎีตัวแทนของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder agency theory) ที่ใช้ในการศึกษาซึ่งเป็นประโยชน์ในทางทฤษฎี เนื่องจากผู้สอบบัญชีทำหน้าที่เป็นตัวแทนของเจ้าของกิจการ ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หรือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรเข้าใจ ผู้สอบบัญชีควรระมัดระวังการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างเป็นกลาง โปร่งใส และปราศจากการทุจริตในการเปิดเผยข้อมูลโดยยึดถือจรรยาบรรณในการประกอบวิชาชีพเป็นสำคัญ ส่วนประโยชน์เชิงปฏิบัติ ผลการศึกษานี้ให้ประโยชน์ต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากจำนวนหัวข้อของการเปิดเผยข้อมูลเรื่องที่สำคัญในการตรวจสอบและค่าสอบบัญชีสะท้อนถึงความเสี่ยงของกิจการซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวประกอบการตัดสินใจลงทุนได้ และหน่วยงานกำกับดูแล อาทิ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพการบัญชีฯ สามารถใช้พิจารณาความสัมพันธ์ในการออกข้อบังคับเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่องที่สำคัญในการตรวจสอบเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม

6. สรุปผลการวิจัย

จากคำถามที่ผู้วิจัยกำหนดไว้ในช่วงต้น คือ (1) แนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 เป็นอย่างไร (2) มีความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ อาทิ กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มผู้สอบบัญชี หรือไม่ ถ้ามีอย่างไร และ (3) มีความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่ ถ้ามีอย่างไร ผลการศึกษานี้ได้ตอบคำถามดังกล่าวได้อย่างครบถ้วน พบว่า ค่าเฉลี่ยของหัวข้อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่ากับ 2.19 หัวข้อ ทำให้แนวโน้มการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังไม่มีเปลี่ยนแปลงระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 และจากการศึกษายังพบว่า ความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มอุตสาหกรรมอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่พบความแตกต่างของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างประเภทผู้สอบบัญชีและปีที่มีการแพร่ระบาดของไวรัสโควิด และในข้อสรุปสุดท้ายคือพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและความเสี่ยงในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ ยังพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขนาดของธุรกิจ ประเภทผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และความเสี่ยงในการตรวจสอบ แต่พบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างประเภทอุตสาหกรรมและความเสี่ยงในการตรวจสอบ

เอกสารอ้างอิง

กัญญนันท์ ปุณณวิวัฒน์ และวชิระ บุญยเนตร. (2563). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 2(5), 1-22.
เกรียงไกร บุญเลิศสุทัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนวัณณ์ ภักดี. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบบอกอะไร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15(45), 5-25.

- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสบการณ์ปีแรก. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 5-21.
- ปภาณัช เดชจรัสศรี จอมใจ แซมเพชร และอมลยา โกไศยกานนท์. (2562). คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและกลุ่มเทคโนโลยีที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารการจัดการสมัยใหม่*, 17(1), 43-55.
- ศศิประภา สมัครเขตการพล. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 33(108), 210-225.
- Abu, N. & Jaffar, R. (2020). Audit committee effectiveness and key audit matters. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 14(1), 67-78.
- Chen, J., Nelson, K., Wang, Y., & Yu, L. (2020). *Key audit matters and the pricing of audit services: Evidence from Hong Kong*. Retrieved on May 12, 2021, from <https://ssrn.com/abstract=3638540>
- Christofferson, E. & Gronberg, K. (2018). *Informativeness of key audit matter (KAM) disclosures—an exploratory study of ISA 701 in Sweden*. Master's degree project in Accounting, University of Gothenburg. Retrieved on May 13, 2021, from <https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/56860>
- Ferreira, C. & Morais, A. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças-Universidade de São Paulo*, 31(83), 262-274.
- Gold, A. & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Kitiwong, W., Ekasingh, E., & Sarapaivanich, N. (2019). *A Comprehensive study of the new audit report with key audit matters: what have we learnt from our first implementation?*. Paper presented at Proceedings of SEC Capital Market Symposium 2019, Bangkok, Thailand.
- Limaporn, S., Binarvang, K., Yebmae C., Eukuntorn S., & Suttipun. (2019). The Relationship Between Key Audit Matters (KAM) disclosure and stock price of SET 100 companies from the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accountancy and Management*, 11(3), 40-56.
- Mamcarczyk, M., Poplawski, L., & Zieniuk, P. (2020). Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25(4), 453-465.
- Pérez, Y., Miñano, M., & Segovia-Vargas, M. (2021). Risk on financial reporting in the context of the new audit report in Spain. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(1), 48-61.
- Pinto, I. & Morais, A. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: evidence from Europe. *Wiley-Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(1), 145-162.
- Pratoomsuwan, T. & Yolrabil, O. (2020). Key audit matter and auditor liability: Evidence from auditor evaluators in Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 741-762.

- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, (early cite).
- Suttipun, M. (2020). External auditor and KAMs reporting in alternative capital market of Thailand. *Meditari Accountancy Research*, (early cite).
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: Evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, (early cite).
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: A literature review. *Business Perspectives-Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584.