

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชี*

FACTOR AFFECT TO KEY AUDIT MATTERS

พรพิมล อัฐรัตน์

Pornpimon Ittarat

ญาณินห์ ตั้งภิญโญพุทธิคุณ

Yanin Tangpinyoputtikhun

ธีรพรรณ อึ้งภากรณ์

Teerapan Ungphakorn

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

Maharakham University, Thailand

E-mail: pornpimon.lo@muti.ac.th

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปริมาณการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังการใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 และ ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งภาพรวมและรายประเด็น หลังจากการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 บทความวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รวมทั้งสิ้น 256 บริษัท ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ คือ ข้อมูลจากรายงานทางการเงินและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 - ปี พ.ศ. 2560 วิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาและการวิเคราะห์การถดถอยสหสัมพันธ์ ผลการวิจัยพบว่า ปริมาณการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบมีปริมาณเพิ่มขึ้นหลังการประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 โดยเปรียบเทียบจากรรคเน้นในรูปแบบรายงานการสอบบัญชีรูปแบบเดิมกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรูปแบบใหม่ ในขณะที่การศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่า มี 3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้แก่ ปัจจัยด้านประเภทสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยด้านค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และปัจจัยอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับปัจจัยที่ส่งผลต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบรายประเด็น พบว่า ปัจจัยแต่ละปัจจัยมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญใน

* Received 7 February 2023; Revised 23 February 2023; Accepted 26 February 2023

การตรวจสอบในประเด็นย่อย ยกเว้น ยกเว้นปัจจัยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ไม่ส่งผลต่อแสดงความเห็นจากการตรวจสอบในประเด็นย่อย

คำสำคัญ: ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็น, ผู้สอบบัญชี, เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Abstract

The objective of this research is examined the amount of auditor's opinion about the number of Key Audit Matter (KAM) between before and after the ISA 701 announcement, and factors which can affecting auditor's opinion on the number of overall of KAM and categories of KAM. The research is an quantitative research method. The sample group consisted of 256 listed companies in the Stock Exchange of Thailand. The data used for the analysis was deriving from financial report and auditor's reports of companies since 2014 – 2017. This study used descriptive statistics and Ordinary Least Squares (OLS) regression analysis are a method methodology for analyze. The finding shows that trend of communication of KAM increase after the ISA 701 announcement by comparison from the emphasis paragraph in the original audit report with KAM information in new audit report. The exam about factors which can affect KAM found three factors have significant on KAM. The researcher found that audit firm type, audit fee and ROE have significant on overall of KAM. And research findings for all factor affect to categories of KAM have significant, except for factor about opinion of auditor not affect to KAM.

Keywords: Factor affect to opinion, Auditor, Key Audit Matters (KAM)

บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งของผู้ใช้งบการเงิน ที่จะนำความเห็นของผู้สอบบัญชีมาพิจารณาถึงความเหมาะสมของการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการตรวจสอบถึงความถูกต้องในงบการเงินเกี่ยวกับการจัดทำข้อมูลตามมาตรฐานการสอบบัญชีและความเห็นต่อรายงานการตรวจสอบว่า งบการเงินมีความถูกต้องในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ (Pornupatham, S. & Vichitsarawong, T., 2014) ดังนั้นรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีถือเป็นกระบวนการสุดท้ายในการตรวจสอบการจัดทำงบการเงินที่ผู้ใช้งบการเงินสามารถรับรู้ได้ (De Angelo, L. E., 1981) และรายงานของผู้สอบบัญชียังถือเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ใช้ในการสื่อสารข้อมูลไปยัง

ผู้ใช้งบการเงิน จากวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในอดีตที่ผ่านมาในหลาย ๆ ประเทศ ผู้ใช้งบการเงินไม่ได้ทราบถึงความแน่นอนเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงินดังกล่าว โดยสามารถพิจารณาได้จากวิกฤตการณ์ที่ติดขึ้นกับ Enron, WorldCom ในช่วงต้นปี 2000 (Gray, G. L., et al., 2011) ที่บริษัททั้ง 3 แห่งได้รายงานข้อมูลในงบการเงินที่เป็นเท็จ (Porter, B. & Gowthorpe, C., 2004) โดยงบการเงินของบริษัทดังกล่าวได้มีการตรวจสอบโดยสำนักงานบัญชี Andersen ซึ่งถือเป็นหนึ่งในสำนักงานสอบบัญชีชั้นนำระดับโลก ได้มีการปกปิดข้อมูลและไม่เปิดเผยข้อมูลจากการตรวจสอบต่อสาธารณะส่งผลให้นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิด จากความผิดพลาดดังกล่าวจึงส่งผลให้หน่วยงานกำกับดูแล และผู้กำหนดมาตรฐาน อย่างเช่น คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่น ระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีบริษัทมหาชน (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) และสภารายงานทางการเงิน (Financial Reporting Council: FRC) ได้ให้ความสำคัญถึงการนำเสนอข้อมูลที่ครบถ้วนและโปร่งใสโดยส่งผลให้มีการพัฒนามาตรฐานการสอบบัญชีแบบใหม่ขึ้น

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้นส่งผลให้ในปี พ.ศ. 2558 ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ โดยมีการเพิ่มวรรคใหม่เพื่อสื่อสาร “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matters: KAM) เข้าไปในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเพิ่มเนื้อหาดังกล่าวนี้อาจจะช่วยเพิ่มมูลค่าด้านการสื่อสารให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีในแง่ความโปร่งใส ซึ่ง ISSAB ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (ISA 701) โดยการเพิ่มเติมในส่วนนี้เป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นถึงความสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในสาระสำคัญเพิ่มขึ้น (Srijunpeth, S. , 2016)

จากปัญหาและความสำคัญดังกล่าว ผู้วิจัยจึงสนใจทำการศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) เพื่อศึกษาปริมาณและปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ซึ่งผลการศึกษาจะทำให้ทราบถึงปัจจัยที่จะส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผลการวิจัยจะกล่าวถึงในลำดับต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปริมาณการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังการใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701



2. เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งภาพรวมและรายประเด็น หลังจากการใช้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701

วิธีดำเนินงานวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ผู้วิจัยเลือกกลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ยกเว้นกลุ่มสถาบันการเงิน บริษัทที่อยู่ในหมวดพื้นฟูกิจการ และบริษัทในกลุ่มกิจการ MAI ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 - ปี พ.ศ. 2560 (www.sec.or.th) รวมทั้งสิ้น 256 บริษัท ซึ่งมีรายละเอียดตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

คำอธิบาย	จำนวน (บริษัท)
บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	559
หัก บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจการเงิน และกลุ่มกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์	(122)
หัก บริษัทที่อยู่ในหมวดพื้นฟูกิจการ	(29)
หัก บริษัทในกลุ่มกิจการ MAI	(152)
กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา	256

การวิเคราะห์ข้อมูล

การเก็บข้อมูลของงานวิจัยนี้ เก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปีและจำนวนความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี และใช้การวิเคราะห์ข้อมูลประกอบด้วย การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด และการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานโดยใช้ การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) โดยมีตัวแบบที่ใช้ในงานวิจัย ดังนี้

$$KAM_ALL_{i,j} = \alpha + \beta_1 Big4_{i,t} + \beta_2 UNQOP_{i,t} + \beta_3 FEE_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 IV/ASI_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (1)$$

$$KAM_REV_{i,j} = \alpha + \beta_8 Big4_{i,t} + \beta_9 UNQOP_{i,t} + \beta_{10} FEE_{i,t} + \beta_{11} SIZE_{i,t} + \beta_{12} IV/ASI_{i,t} + \beta_{13} ROE_{i,t} + \beta_{14} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (2)$$

$$KAM_ASS_{i,j} = \alpha + \beta_{15} Big4_{i,t} + \beta_{16} UNQOP_{i,t} + \beta_{17} FEE_{i,t} + \beta_{18} SIZE_{i,t} + \beta_{19} IV/ASI_{i,t} + \beta_{20} ROE_{i,t} + \beta_{21} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (3)$$

$$KAM_INV_{i,j} = \alpha + \beta_{22} Big4_{i,t} + \beta_{23} UNQOP_{i,t} + \beta_{24} FEE_{i,t} + \beta_{25} SIZE_{i,t} + \beta_{26} IV/ASI_{i,t} + \beta_{27} ROE_{i,t} + \beta_{28} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (4)$$

$$KAM_IMP_{i,j} = \alpha + \beta_{29} Big4_{i,t} + \beta_{30} UNQOP_{i,t} + \beta_{31} FEE_{i,t} + \beta_{32} SIZE_{i,t} + \beta_{33} IV/AS_{i,t} + \beta_{34} ROE_{i,t} + \beta_{35} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (5)$$

$$KAM_AR_{i,j} = \alpha + \beta_{36} Big4_{i,t} + \beta_{37} UNQOP_{i,t} + \beta_{38} FEE_{i,t} + \beta_{39} SIZE_{i,t} + \beta_{40} IV/AS_{i,t} + \beta_{41} ROE_{i,t} + \beta_{42} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (6)$$

$$KAM_RP_{i,j} = \alpha + \beta_{43} Big4_{i,t} + \beta_{44} UNQOP_{i,t} + \beta_{45} FEE_{i,t} + \beta_{46} SIZE_{i,t} + \beta_{47} IV/AS_{i,t} + \beta_{48} ROE_{i,t} + \beta_{49} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (7)$$

$$KAM_PRO_{i,j} = \alpha + \beta_{50} Big4_{i,t} + \beta_{51} UNQOP_{i,t} + \beta_{52} FEE_{i,t} + \beta_{53} SIZE_{i,t} + \beta_{54} IV/AS_{i,t} + \beta_{55} ROE_{i,t} + \beta_{56} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (8)$$

$$KAM_OTH_{i,j} = \alpha + \beta_{57} Big4_{i,t} + \beta_{58} UNQOP_{i,t} + \beta_{59} FEE_{i,t} + \beta_{60} SIZE_{i,t} + \beta_{61} IV/AS_{i,t} + \beta_{62} ROE_{i,t} + \beta_{63} LIQ_{i,t} + \epsilon_{i,t} \quad (9)$$

ตัวแปรตาม

$KAM_ALL_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในภาพรวม ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_REV_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นการรับรู้รายได้ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_ASS_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_INV_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นค่าเผื่อลดมูลค่าสินค้างเหลือ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_IMP_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นการด้อยค่าสินทรัพย์ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_AR_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_RP_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_PRO_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นประมาณการหนี้สิน ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$KAM_OTH_{i,j}$ = จำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในประเด็นอื่น ๆ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

ตัวแปรอิสระ

$Big4_{i,t}$ = ตัวแปรหุ่น โดยกำหนดให้ 1 = สำนักงานสอบบัญชี Big 4, 0 = สำนักงานสอบบัญชีอื่น ๆ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$UNQOP_{i,t}$ = ตัวแปรหุ่น โดยกำหนดให้ 1 = การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข Big 4, 0 = การแสดงความเห็นแบบอื่นๆ ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$FEE_{i,t}$ = ลอการธรรมชาติของค่าธรรมเนียม ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$SIZE_{i,t}$ = ลอการธรรมชาติของสินทรัพย์รวม ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$IV/AS_{i,t}$ = สินค้าหารด้วยสินทรัพย์รวม ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$ROE_{i,t}$ = อัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

$LIQ_{i,t}$ = อัตราส่วนสภาพคล่อง ในงบการเงินของบริษัท i ในปี t

ผลการวิจัย

จากผลการวิจัย พบว่า

1. ปริมาณการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังการใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ผู้สอบบัญชีมีการแสดงความเห็นต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปริมาณที่เพิ่มมากขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับก่อนประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 โดยจำนวนของการเปิดเผยเรื่องสำคัญของการตรวจสอบก่อนเริ่มใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 นั้น ได้พิจารณาจากการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในวรรคเน้นของรายงานผู้สอบบัญชี ดังแสดงตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวนการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

จำนวนเรื่องการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (แยกรายประเด็น)	ก่อนใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701			หลังใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701		
	2557	2558	รวม	2559	2560	รวม
ประเด็นการรับรู้รายได้ (REV)	0	0	0	151	155	306
ประเด็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ (ASS)	21	22	43	94	102	196
ประเด็นค่าเผื่อลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (INV)	2	1	3	90	94	184
ประเด็นการด้อยค่าสินทรัพย์ (IMP)	2	3	5	111	113	224
ประเด็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (AR)	2	1	3	41	43	84
ประเด็นธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (RP)	15	20	35	41	42	83
ประเด็นประมาณการหนี้สิน (PRO)	7	9	16	10	7	17
ประเด็นอื่นๆ (OTH)	29	40	69	25	22	47
ภาพรวมทั้งสิ้น (ALL)	78	96	174	562	580	1,142

จากตารางที่ 2 พบว่าจำนวนการแสดงความเห็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มสูงขึ้นจากจำนวน 78 และ 96 ความเห็นก่อนการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ซึ่งทำการนับจากการแสดงความเห็นในวรรคเน้นในรายงานผู้สอบบัญชี และหลังประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 พบว่ามีปริมาณการแสดงความเห็นในวรรคที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มสูงขึ้นถึง 562 และ 580 ความเห็นหลังจากมีการประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701

โดยผู้วิจัยทำการวิเคราะห์แยกเป็นประเด็นสำหรับก่อนการใช้มาตรฐานฉบับนี้ในปี 2557-2558 พบว่าประเด็นที่ผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ เรื่องของประเด็นอื่นๆ 69 ความเห็น (เช่น การดำเนินงานต่อเนื่อง การปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้ ข้อพิพาท ภาษี รวมถึงการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร) ประเด็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ 43 ความเห็น และประเด็นธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน 35 ความเห็นตามลำดับ โดยก่อนมีการประกาศใช้มาตรฐานฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญอื่นๆ ในวรรคเน้นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ใช้ข้อมูลอย่างระมัดระวังมากขึ้น ในขณะที่หลังการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในปี 2559 - 2560 พบว่าประเด็นที่ผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญมากที่สุด คือ ประเด็นการรับรู้รายได้ 306 ความเห็น ประเด็นการด้อยค่าสินทรัพย์ 224 ความเห็น และประเด็นการวัดมูลค่าสินทรัพย์ 196 ความเห็น ตามลำดับ

2. ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หลังจากการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มีปัจจัยที่มีผลต่อเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สามารถแบ่งการอภิปรายออกเป็น 2 ส่วน คือ (1) ภาพรวมของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ (2) การศึกษาแยกย่อยที่ละประเด็นของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังแสดงตามตารางที่ 3 และ ตารางที่ 4

ตารางที่ 3 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในภาพรวม

ตัวแปร	ตัวแปรตาม: จำนวนการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในภาพรวม	
	Coefficients	(p-value)
BIG4	0.158**	0.000
UNQOP	-0.015	0.722
FEE	0.284***	0.000
SIZE	0.036	0.542
INV/AS	-0.047	0.254
ROE	-0.209***	0.000
LIQ	-0.007	0.869



ตารางที่ 3 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในภาพรวม (ต่อ)

ตัวแปร	ตัวแปรตาม: จำนวนการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในภาพรวม
R^2	0.199
Adj. R^2	0.188
F	17.875
Sig. F	0.000

***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.1

จากตารางที่ 3 พบว่า มี 3 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้แก่ ปัจจัยที่หนึ่งคือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี (P-value = 0.000) ส่งผลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยที่สอง คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (P-value = 0.000) ส่งผลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ และปัจจัยที่สาม คือ อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (P-value = 0.000) ส่งผลทางลบอย่างมีนัยสำคัญ

3. ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแยกรายประเด็น เพื่อให้เห็นถึงผลที่ชัดเจนเพิ่มมากขึ้นโดยทำการแบ่งประเด็นต่างๆ ดังแสดงตามตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาแยกรายประเด็น

ตัวแปร	KAM-REV	KAM-ASS	KAM-INV	KAM-IMP	KAM-AR	KAM-RP	KAM-PRO	KAM-OTH
BIG4	0.197*** 0.000	0.042 0.383	0.058 0.227	-0.001 0.978	0.113** 0.021	0.095** 0.042	-0.048 0.329	-0.037 0.449
UNQOP	-0.017 0.711	0.060 0.180	-0.027 0.548	-0.036 0.394	0.014 0.758	-0.001 0.979	-0.063 0.166	0.000 0.998
FEE	-0.049 0.437	0.038 0.541	0.145** 0.019	0.204*** 0.000	0.084 0.181	0.355*** 0.000	0.128** 0.043	0.159** 0.012
SIZE	-0.036 0.578	0.158** 0.014	-0.055 0.388	0.178*** 0.003	0.201*** 0.002	0.130** 0.037	-0.038 0.562	-0.047 0.471
INV/AS	-0.060 0.184	0.036 0.419	0.175*** 0.000	0.147*** 0.000	-0.044 0.331	0.113*** 0.009	-0.025 0.581	0.125*** 0.006

ตารางที่ 4 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาแยก
รายประเด็น

ตัวแปร	KAM- REV	KAM- ASS	KAM- INV	KAM- IMP	KAM- AR	KAM- RP	KAM- PRO	KAM- OTH
ROE	-0.005 0.920	-0.060 0.175	-0.057 0.199	- 0.169*** 0.000	-0.054 0.230	-0.058 0.181	0.027 0.556	0.010 0.830
LIQ	-0.017 0.710	-0.025 0.591	-0.001 0.981	0.000 0.992	0.050 0.283	-0.062 0.164	0.131*** 0.005	-0.019 0.689
R ²	0.039	0.047	0.069	0.171	0.040	0.111	0.026	0.028
Adj.R ²	0.026	0.034	0.056	0.159	0.026	0.099	0.012	0.015
F	2.913	3.562	5.360	14.841	2.975	8.980	1.912	2.084
Sig. F	0.005	0.001	0.000	0.000	0.005	0.000	0.066	0.044

***, **, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, 0.05, 0.1 Coefficients, p(value)

จากตารางที่ 4 ปัจจัยทุกตัวมีผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นบางราย ประเด็น ซึ่งยกเว้นปัจจัยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นปัจจัยเดียวที่ไม่พบผลต่อแสดงความเห็นจากการตรวจสอบทั้งภาพรวมและรายประเด็น โดยปัจจัยด้านประเภทของสำนักงานสอบบัญชี พบว่าประเด็นด้านการรับรู้รายได้ ประเด็นด้านค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และประเด็นด้านธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยค่าธรรมเนียมผู้สอบบัญชี พบว่า ประเด็นด้านค่าเผื่อลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ประเด็นด้านการด้อยค่าสินทรัพย์ ประเด็นด้านธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ประเด็นด้านประมาณการหนี้สิน และประเด็นด้านอื่นๆ ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยด้านขนาดของกิจการ พบว่า ประเด็นด้านการวัดมูลค่าสินทรัพย์ ประเด็นด้านการด้อยค่าสินทรัพย์ ประเด็นด้านค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ และประเด็นด้านธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยด้านความซับซ้อนในการตรวจสอบ พบว่า ประเด็นด้านค่าเผื่อลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ประเด็นด้านการด้อยค่าสินทรัพย์ ประเด็นด้านธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และประเด็นด้านอื่นๆ ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยอัตราผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น พบว่า ประเด็นด้านการด้อยค่าสินทรัพย์เพียงประเด็นเดียว ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางลบอย่างมีนัยสำคัญ



และปัจจัยสุดท้ายคือปัจจัยด้านสภาพคล่องของกิจการ พบว่า ประเด็นด้านปริมาณการหนี้สิน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ

อภิปรายผล

จากผลการวิจัย สามารถอภิปรายได้ว่า ปริมาณการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนและหลังการใช้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มีแนวโน้มการแสดงความเห็นในปริมาณที่เพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรายได้ และสินทรัพย์ของกิจการ ซึ่งเป็นองค์ประกอบหลักของการดำเนินกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Tangruenrat, C. ที่พบว่าประเด็นด้านการรับรู้รายได้ในปีแรกของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นประเด็นที่มีการเปิดเผยมากที่สุด (Tangruenrat, C. , 2017) และสอดคล้องกับการศึกษาของ IODSA ที่กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงในรายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรคสำคัญในการตรวจสอบ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการสื่อสารของผู้สอบบัญชีต่อผู้ใช้งบการเงินได้มากขึ้น ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงถือเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่จะช่วยเพิ่มความโปร่งใสให้กับผู้สอบบัญชีได้มากขึ้น ซึ่งโดยสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินจะต้องใช้ความระมัดระวังคือการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกิดจากการพิจารณาและการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (IODSA, 2015)

ปัจจัยที่ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หลังจากการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในภาพรวมพบว่ามีเพียง 3 ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยอย่างมีนัยสำคัญ ปัจจัยที่หนึ่งคือ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ส่งผลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่า ปัจจัยด้านสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องสำคัญดังกล่าวเนื่องจาก การเปิดเผยข้อมูลสำคัญนั้นจำเป็นต้องใช้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการทำงาน เพราะการแสดงความเห็นในเรื่องความสำคัญนั้นเป็นดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่ได้มีเกณฑ์ที่แน่นอนในการเปิดเผย ซึ่ง De Angelo, Fuerman, R. D. & Kraten, M. และ Lawrence, Minutti-Meza, & Zhang กล่าวว่า ผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสำนักงานสอบบัญชี Big 4 จะมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 ปัจจัยที่สองที่ส่งผลกระทบต่อเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ส่งผลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากกระบวนการทำงานของผู้สอบบัญชีที่มากขึ้นต่อการใช้วิจารณ์ญาณที่จะต้องสื่อสารข้อมูลที่มีความสำคัญเพิ่มมากขึ้นจึงมีผลต่อการคิดค่าธรรมเนียมที่เพิ่มขึ้นด้วย (De Angelo, L. E., 1981; Fuerman, R. D. & Kraten, M., 2009; Lawrence, A. et al, 2011) และผลการวิจัยของ Huang, Raghunandan & Rama ที่พบว่า เมื่อมีการออกมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ และมีกระบวนการให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา

ข้อมูลของบริษัทเพิ่มขึ้นจะส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ในขณะที่ปัจจัยที่สามที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ คืออัตราส่วนผลตอบแทนต่อผู้ถือหุ้นมีผลทางลบอย่างมีนัยสำคัญ แสดงให้เห็นว่าเมื่ออัตราผลตอบแทนต่อผู้ถือหุ้นต่ำลง ผู้สอบบัญชีจะทำการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อให้นักลงทุนได้ใช้ข้อมูลอย่างระมัดระวังมากขึ้น (Huang, H. W. et al, 2009)

และสุดท้ายปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแยกรายประเด็นพบว่า ปัจจัยด้านขนาดของกิจการ ปัจจัยด้านความซับซ้อนในการตรวจสอบ และปัจจัยด้านสภาพคล่องของกิจการซึ่งพบผลกระทบในรายประเด็น โดยจากงานวิจัยของ Caramanis, C., & Spathis, C. ได้กล่าวว่าสภาพคล่องขององค์กรถือเป็นตัวแปรที่สำคัญในการพยากรณ์กระบวนการออกความเห็นของผู้สอบบัญชีเนื่องจากสภาพคล่องขององค์กร ถูกวัดด้วยสินทรัพย์หมุนเวียนหารด้วยหนี้สินหมุนเวียน สามารถแสดงถึงสุขภาพหรือความมั่นคงขององค์กรได้ดีกว่าการดูรายการสินทรัพย์อื่น ๆ ในประเด็นด้านประมาณการหนี้สิน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งในประเด็นด้านประมาณการหนี้สิน ซึ่งการทดสอบประเด็นนี้ได้มีการนำสินทรัพย์รวมหารด้วยหนี้สินรวม ซึ่งถือได้ว่าหนี้สินเป็นคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับประเด็นด้านประมาณการหนี้สินจึงมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ปัจจัยด้านขนาดของกิจการซึ่งใช้ตัวแทนในการศึกษาคือลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม พบว่ามีผลต่อประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ หรือปัจจัยด้านความซับซ้อนของกิจการ ทำการศึกษาโดยใช้สินค้าหารด้วยสินทรัพย์รวม ซึ่งสินค้าถือเป็นคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยดังกล่าว (Caramanis, C., & Spathis, C., 2006) โดยงานวิจัยในอดีตของ Pratt, J. & Stice, J. D. ได้กล่าวว่าเนื่องจากในการตรวจสอบรายการลูกหนี้และสินค้าคงเหลือ ต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินมูลค่า ดังนั้นจึงอาจทำให้รายการดังกล่าวมีการตรวจสอบมูลค่าที่น่าเชื่อถือได้ยากและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงได้แต่ในกรณีที่ตัวแปรด้านการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ไม่พบว่ามีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นในภาพรวมหรือรายประเด็นก็ตาม ซึ่งจากมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 ได้อธิบายถึงการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเพียงการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เห็นว่ามีมีความสำคัญ ซึ่งจะไม่ได้กระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Pratt, J. & Stice, J. D., 1994)

สรุป/ข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่องนี้ สรุปได้ว่า ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีแนวโน้มที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ส่งผลให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีต้องใช้ทั้งความรู้ทักษะและประสบการณ์ในการตรวจสอบในการ

แสดงความคิดเห็นในเรื่องสำคัญดังกล่าว ดังนั้นทำให้ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบที่แนวโน้มจะเพิ่มสูงขึ้น ผลของงานวิจัยนี้ จะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแล และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการให้ความสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารข้อมูลที่สำคัญซึ่งอาจมีผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุน คุณประโยชน์ทางวิชาการของงานวิจัยนี้ คือ การพิสูจน์ถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญซึ่งสามารถช่วยลดช่องว่างของข้อมูล อีกทั้งยังเป็นการส่งเสริมให้นักลงทุนได้ตระหนักและให้ความสำคัญกับความคิดเห็นดังกล่าว การศึกษาในอนาคตผู้สนใจอาจทำการศึกษาช่วงระยะเวลาในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น เพื่อให้เห็นผลที่ชัดเจนขึ้น หรือ ใช้ตัวแปรอื่น ๆ ที่จะใช้ในการศึกษาที่อาจมีผลกระทบต่อ การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น การเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี หรือ อัตราส่วนตัวอื่น ๆ เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

- Caramanis, C., & Spathis, C. (2006). Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 905–920.
- De Angelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(5), 183–199.
- Fuerman, R. D. & Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 148- 165.
- Gray, G. L., et al. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659–684.
- Huang, H. W. et al. (2009). Audit fees for initial audit engagements before and after sox. *Auditing*, 28(1), 171–190.
- IODSA. (2015). The impact of the new auditors report. เข้าถึงได้จาก <http://www.iodsa.co.za/news/241065/>
- Lawrence, A. et al. (2011). Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics. *Accounting Review*, 86(1), 259–286.

- Pornupatham, S. & Vichitsarawong, T. (2014). The Draft of New Auditor's Report: A Challenge of Auditors and Users. *Chulalongkorn Business Review*, 36(141), 36–54.
- Porter, B. & Gowthorpe, C. (2004). Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Pratt, J. & Stice, J. D. (1994). The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fees. *The Accounting Review*, 69(4), 639-656.
- Srijunpeth, S. . (2016). Key Audit Matters in an Auditor's Reports and Response of the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 22-37.
- Tangruenrat, C. . (2017). New Auditor's Report: The 1st-year Experiences. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 5-21.