ผลการดำเนินงานทางการเงิน และปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Financial Performance and Auditing Factors Affecting the Form of Audit Opinions of Listed Companies on the Stock Exchange of Thailand

กนกวรรณ สกุลวงค์[1], กุลธรา แก้วศรี[1], ซากีร่า พรพิทักษ์[1], ตัซนีม แมเร๊าะ[1] ,ทิญาดา สีมา[1], ภัฏฏินี ซ้ายขวัญ[2]*, ภรทิพย์ นิลมณี[2] อุษณีย์ พัฒโน ภัทรปีติกุล[2] และปิยนุช เกษมศุภกร[3]

Kanokwan Sakunwong[1], Guntara Kaewsri[1], Shakira Pornpitak[1], Tasnim Mearoh[1], Thiyada Srima[1], Phattini Saikhwan[2], Pornthip Nilmanee[2], Udsanee Pattano Phattarapitikul[2] and Piyanuch Kasemsupakorn[3]

***Corresponding author: phattini_s@yahoo.com**

Received 19/11/2024
Revised 31/12/2024
Accepted 22/02/2025

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี พ.ศ. 2565 ไม่รวมบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ อุตสาหกรรมการเงิน อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นกองทรัสต์ และกิจการที่มีการปรับโครงสร้างหนี้ ตัวอย่างจำนวน 220 บริษัทสุ่มตัวอย่างด้วยวิธีแบ่งชั้นภูมิ ข้อมูลวิจัยวิเคราะห์ผลด้วยสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมานด้วยการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติก ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 ผลการศึกษา พบว่า ผลดำเนินงานทางการเงิน ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัย ไม่พบว่า ปัจจัยด้านการสอบบัญชีส่งผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ประโยชน์ด้านวิชาการ การศึกษาส่งเสริมความเข้าใจหลักการ แนวคิดเกี่ยวกับการวิเคราะห์งบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี ประโยชน์ด้านประยุกต์ใช้ ผู้ใช้งบการเงินควร

[1] นักศึกษา หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสงขลา
Students, Bachelor of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Songkhla Rajabhat University

[2] อาจารย์ผู้สอน หลักสูตรบัณฑีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสงขลา
Lecturers, Bachelor of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Songkhla Rajabhat University

[3] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำนักงานสอบบัญชี บีพีอาร์ ออดิท แอนด์ แอดไวเซอรี่
Certified Public Accountant, BPR AUDIT AND ADVISORY CO., LTD.

ให้ความสำคัญกับข้อมูลการวิเคราะห์งบการเงิน เนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเพื่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

คำสำคัญ : *ผลการดำเนินงานทางการเงิน ปัจจัยด้านการสอบบัญชี ความเห็นของผู้สอบบัญชี*

Abstract

This research aims to examine the financial performance and auditing factors influencing the form of audit opinions of listed companies on the Stock Exchange of Thailand. The research is quantitative. The population and sample are listed companies in 2022, excluding those on the Market for Alternative Investment (MAI), in the financial sector, real estate investment trusts, and undergoing restructuring. 220 samples are selected by stratified sampling. Research data are analyzed using descriptive statistics and inferential statistics, logistic regression analysis at a 0.05 significance level. The results find that financial performance, return on assets (ROA), significantly influences the type of audit opinion. However, audit factors are not found to influence the type of audit opinion. From an academic perspective, the study enhances the understanding of principles and concepts related to financial statement analysis and audit opinion. For practical perspective, users of financial statements should concern financial statement analysis information, content of the auditor's report and financial statement disclosure for making economic decisions.

Keywords: *Financial Performance, Auditing Factors, Audit Opinion*

บทนำ

งบการเงินเป็นรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสดของกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำรายงาน จัดทำเพื่อประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้อง (Federation Accounting Professions, 2020, 2024) พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการว่าได้จัดทำถูกต้องตามที่ควรเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินที่ถือปฏิบัติหรือไม่ (Accounting Act, BE. 2000, 2000) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน รูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบแสดงความเห็นมี 4 รูปแบบ คือ แสดงความเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น (Federation Accounting Professions, 2016a) นอกจากนี้ การวิเคราะห์งบการเงินด้วยอัตราส่วนทางการเงิน 4 ด้าน ได้แก่ ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่อง ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โครงสร้างเงินทุนและความสามารถในการชำระหนี้ (Tongkum & Siriphokapirom, 2024) สามารถนำผลการวิเคราะห์มาประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการ เพื่อเป็นข้อมูลในการตัดสินเชิงเศรษฐกิจได้ จึงเห็นได้จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กำหนดให้บริษัทจด

ทะเบียนนำส่งงบการเงินประจำปีที่มีการตรวจสอบและรับรองงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. รวมถึงกำหนดให้มีการรายงานข้อมูลอัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ (The Securities and Exchange Commission, 2024)

จากเหตุกาณ์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เกิดขึ้นในช่วงปี พ.ศ. 2564 - พ.ศ. 2566 รูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชีจะมีการเปลี่ยนแปลงไป เมื่อพบความผิดปกติของรายการในงบการเงินจากการทุจริตของผู้บริหาร ทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ อีกทั้ง ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานสอบบัญชีที่เพียงพอ เหมาะสมในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ เช่น กรณีของบริษัท สตาร์ค คอร์เปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบพบความผิดปกติของข้อมูลเกี่ยวกับยอดขาย สินค้าคงเหลือ รายงานวิเคราะห์อายุลูกหนี้ เงินจ่ายล่วงหน้าค่าสินค้า (The Secret Sauce, 2023) หรือ เหตุการณ์ที่ส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องอย่างมีสาระสำคัญ เช่น มีผลประกอบการขาดทุนเป็นจำนวนมาก มีการผิดนัดชำระหนี้ หรือ ขาดสภาพคล่องทางการเงิน เช่น กรณีของบริษัท เจเคเอ็น โกลบอล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) มีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิจำนวนมาก และเกิดสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนอย่างมีสาระสำคัญต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ได้แก่ การขาดสภาพคล่องทางการเงิน การผิดนัดชำระหนี้ รวมถึงการยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการต่อศาลล้มละลายกลาง (Efinance Thai TV, 2023) และจากผลการศึกษา พบว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนคุณภาพของข้อมูล โดยการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะสื่อสารคุณภาพของข้อมูลที่มากกว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบอื่น ๆ (Kaewprapa et al., 2013)

จากที่กล่าวข้างต้น ผลการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชีอาจส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีให้มีการรายงานความเห็นแตกต่างจากรูปแบบมาตรฐาน หรือ แบบไม่มีเงื่อนไขได้เมื่อพบความผิดปกติ ข้อผิดพลาดของรายการในงบการเงิน หรือ เกิดสถานการณ์ที่ส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งอาจส่งผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ จึงได้นำมาซึ่งคำถามการวิจัยว่าผลการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือไม่

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
2. เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

การทบทวนวรรณกรรมและสมมติฐานการวิจัย

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยครั้งนี้ศึกษาผลกระทบการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่มีต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอ้างอิงความสัมพันธ์ด้วยทฤษฎีส่งสัญญาณ (Signaling Theory) ของ Spence (1978) ว่าผู้ใช้งบการเงินกับกิจการอาจมีข้อมูลไม่เท่ากัน ดังนั้น ผลการดำเนินทางการเงินที่ดี ปัจจัยด้านการสอบบัญชี อาจสะท้อนคุณภาพของข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ตลอดจนคุณภาพการตรวจสอบบัญชีได้จากรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตัวแปรที่ศึกษา

1. ผลการดำเนินงานทางการเงิน สามารถประเมินจากการวิเคราะห์งบการเงิน ตีความผลลัพธ์จากการคำนวณอัตราส่วนทางการเงิน เพื่อให้ทราบฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินสามารถนำมาพิจารณาฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน 4 ด้าน ได้แก่ ความสามารถในการทำกำไร ประสิทธิภาพในการดำเนินงาน สภาพคล่อง โครงสร้างเงินทุนและความสามารถในการชำระหนี้ (Tongkum & Siriphokapirom, 2024) จากงานศึกษาของ Wongpanya (2018) พบว่า อัตราส่วนความสามารถในการทำกำไร เช่น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมมีผลต่อการดำเนินงาน และการขึ้นเครื่องหมายสถานะผลการดำเนินงานของกิจการจดทะเบียนในตลาดเอ็ม เอ ไอ เช่น ห้ามการซื้อขาย หรือเข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน สอดคล้องกับผลในงานศึกษาของ Gaganis et al. (2007) และ Ghale Rudkhani and Jabbari (2014) พบว่า อัตราส่วนความสามารถในการทำกำไร เช่น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ดังนั้น การวิจัยนี้จึงวัดผลการดำเนินงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนด้วยอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม

2. ปัจจัยด้านการสอบบัญชี การวิจัยพิจารณาปัจจัยด้านการสอบบัญชี 5 ปัจจัย ได้แก่

2.1 ประเภทกิจการสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีอาจปฏิบัติงานในรูปแบบบุคคลธรรมดา หรือจดทะเบียนในรูปแบบคณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทจำกัดซึ่งจะมีผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานสอบบัญชีร่วมกันหลายคน ทำให้มีการให้บริการหลายประเภทและรองรับลูกค้าจำนวนมาก สำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ หรือ สำนักงานสอบบัญชีบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่มีการดำเนินธุรกิจตรวจสอบบัญชีในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก รวมทั้งในประเทศไทย สำนักงานสอบบัญชีบริษัทข้ามชาติ หรือ เรียกว่า กิจการสอบบัญชี “บิกโฟร์” (BIG 4) ได้แก่ (1) ไพร้ซวอเตอร์เฮ้าส์คูเปอร์ส (PricewaterhouseCoopers: PWC) (2) ดีลอยท์ ทู้ช โธมัทสุ (Deloitte Touche Tohmatsu: DTT) (3) เคพีเอ็มจี (KPMG) และ (4) อีวาย (EY) ตามลำดับ ทั้งนี้ สำนักงานสอบบัญชี Big 4 ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย และเป็นกิจการสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้แก่ (1) ไพร้ซวอเตอร์เฮ้าส์คูเปอร์ส เอบีเอเอส (2) ดีลอยท์ ทู้ช โธมัทสุ ไชยยศ สอบบัญชี (3) อีวาย และ (4) เคพีเอ็มจี ภูมิไชยสอบบัญชี (Srijunpetch, 2023) มีงานศึกษา พบว่า ลักษณะของธุรกิจไม่ว่าจะเป็นประเภทของธุรกิจ รูปแบบการประกอบธุรกิจ และระยะเวลาในการดำเนินงานของธุรกิจที่แตกต่างกันไม่มีผลต่อคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี (Phuengbunphanit & Nakyaem, 2021) และงานศึกษา พบว่า กิจการสอบบัญชี Big 4 มีคุณภาพสอบบัญชีมากกว่ากิจการที่ไม่ได้เป็นกิจการสอบบัญชี Big 4 (Francis & Yu, 2009)

2.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) ตามคำจำกัดความในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยเป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี พิจารณาเลือกเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรเลือกจากเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดซึ่งผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยง และรวบรวมหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสมในการสอบบัญชี (Federation of Accounting Professions, 2016b) และมีงานศึกษา พบว่า ประเภทอุตสาหกรรมไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับด้านรูปแบบการ

เปิดเผยข้อมูลและด้านความมีสาระสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล และมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับด้านลักษณะของการเปิดเผยข้อมูล (Suwannasan et al., 2023)

2.3 การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในปัจจุบันเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน (Federation of Accounting Professions, 2016a) และมีการปรับให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Federation of Accounting Professions, 2022) โดยรูปแบบมาตรฐาน หรือรายงานแบบไม่มีเงื่อนไข ประกอบด้วยรายละเอียด ดังนี้

1. ความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยมีการระบุถึงงบการเงินของกิจการ และงวดบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและความเห็นผู้สอบบัญชีต่องบการเงินว่าจัดทำโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีมีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีข้อกำหนดตามประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ เหมาะสมในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

3. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ในประเทศไทยกำหนดให้เปิดเผยเฉพาะกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

4. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน (ถ้ามี) โดยผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน รวมถึง รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่จำเป็นเพื่อให้จัดทำงบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

5. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ จะมีการระบุวิธีการในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตั้งแต่ระบุและประเมินความเสี่ยง ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีและความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร ความเหมาะสมของเกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่อง การประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล รวมถึง การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (ถ้ามี) เกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญ รวมถึงขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญ รวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในที่พบในการตรวจสอบ

ทั้งนี้ งานศึกษาของ Kaewprapa et al. (2013) พบว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถสะท้อนคุณภาพของข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน โดยการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข จะสื่อสารคุณภาพของข้อมูลที่มากกว่าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ในรูปแบบอื่นๆ

2.4 ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี คือ จำนวนวันตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชีจนถึงวันที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตลงลายมือชื่อรับรอง (Srijunpetch & Tirapongsan, 2020) ในงานวิจัยก่อนหน้า พบว่าระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความเชี่ยวชาญผู้สอบบัญชี ขนาดของกิจการ รายได้ของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเสี่ยงในการแสดงความเห็นและผลการดำเนินงานเป็นขาดทุนสุทธิ และไม่พบความสัมพันธ์กับประเภทอุตสาหกรรม และสินทรัพย์รวมของกิจการ (Wangprasertkul, 2018) ความซับซ้อนของการตรวจสอบบัญชี ความสามารถในการทำกำไรของ

กิจการ ความเสี่ยงทางธุรกิจของการสอบบัญชีมีผลต่อระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี หากกิจการมีสาขา หรือบริษัทในเครือมากขึ้น อีกทั้ง มีผลการดำเนินงานที่ไม่ดีจะส่งผลต่อระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (Rusmin & Evans, 2017)

2.5 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (Audit Rotation) และการเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Rotation) (Srijunpetch & Tirapongsan, 2020) มีงานศึกษา พบว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี (Kalanjati et al., 2019) ในขณะที่งานศึกษาของ Srijunpetch and Tirapongsan (2020) พบว่า การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีหรือ การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับการตกแต่งกำไร

3. รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ 4 ประเภท (Wuttichindanon & Isaravaravanich, 2019; Srijunpetch, 2023) ได้แก่

1) ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข เมื่อเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป การจัดทำงบการเงิน และการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี รวมถึงผลกระทบต่องบการเงิน มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เหมาะสม

2) ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขเมื่อเห็นว่าข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ผลกระทบไม่มีสาระสำคัญจนแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

3) ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เป็นรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เมื่อมีความเห็นว่างบการเงินมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ และผลกระทบแผ่กระจายไปยังงบการเงิน

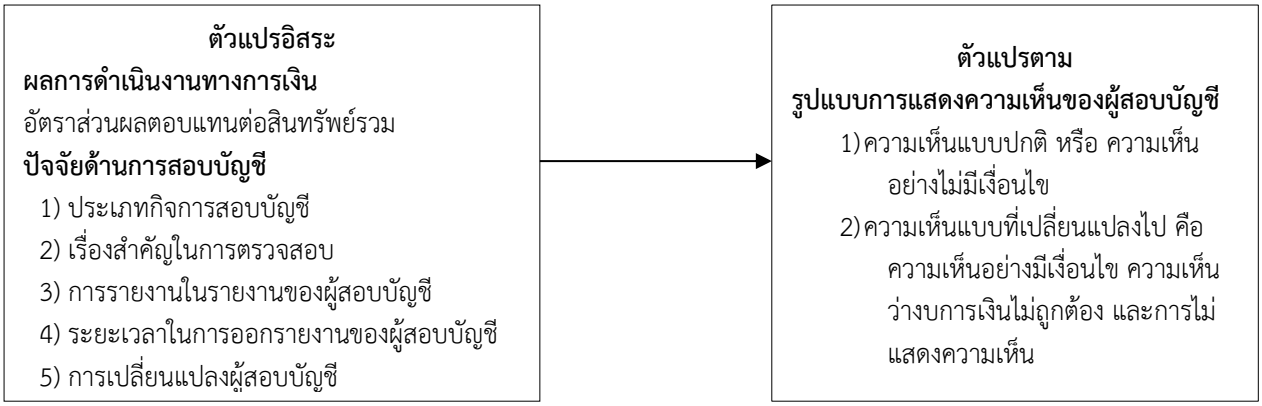
4) การไม่แสดงความเห็น ผู้สอบบบัญชีจะไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อไม่สามารถตรวจสอบงบการเงินในส่วนที่มีสาระสำคัญ และผลกระทบแผ่กระจายในงบการเงินจากการถูกจำกัดขอบเขตด้วยกิจการ หรือสถานการณ์ ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบได้อย่างเพียงพอ เหมาะสม ทั้งนี้ ในรายงานผู้สอบบัญชีจะมีการเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อชี้แจงปัญหา และอุปสรรคที่เกิดขึ้นในระหว่างการรับว่าจ้างตรวจสอบงบการเงิน อันเป็นเหตุให้ไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้

ความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีที่กล่าวมาข้างต้น สามารถจำแนกรูปแบบการแสดงความเห็นได้ 2 กลุ่ม (Srijunpetch, 2024) ดังนี้

กลุ่มที่ 1 ความเห็นแบบปกติ คือ ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

กลุ่มที่ 2. ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป คือ ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น จึงกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยดังภาพที่ 1 และสมมติฐานการวิจัยตามตารางที่ 1 ตามลำดับ



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

ตารางที่ 1 วัตถุประสงค์การวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

วัตถุประสงค์การวิจัย	สมมติฐานการวิจัย
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 1 เพื่อศึกษาผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	**สมมติฐานการวิจัยข้อ 1.1** อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 2 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	**สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.1** ประเภทกิจการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
	สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
	สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.3 การรายงานในรายงานสอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
	สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.4 ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี
	สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.5 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ระเบียบวิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัย คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 467 บริษัท โดยไม่รวมบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ (MAI) และบริษัทจดทะเบียนในอุตสาหกรรมการเงิน และอสังหาริมทรัพย์ ที่เป็นกองทรัสต์ และบริษัทจดทะเบียนที่มีการมีปรับโครงสร้างหนี้

การคำนวณขนาดตัวอย่างในการวิจัยใช้สูตรของ Yamane (2012) (Ratthachatranond, 2013) และสุ่มเลือกตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิตามประเภทอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนโดยใช้สูตร Randbetween ในโปรแกรมไมโครซอฟท์เอ็กซ์เซล (Microsoft Excel) ประชากรและกลุ่มตัวอย่างจำนวน 467 บริษัท และ 220 บริษัท แยกตามประเภทอุตสาหกรรมตามรายละเอียดในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวนตัวอย่างแยกตามอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	จำนวนประชากร (บริษัท)	สัดส่วนประชากร (ร้อยละ)	จำนวนตัวอย่าง (บริษัท)
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	68	14	31
สินค้าอุปโภคบริโภค	41	9	20
สินค้าอุตสาหกรรม	67	14	32
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (ไม่รวมกองทรัสต์)	75	16	35
ทรัพยากร	54	12	25
บริการ	116	25	55
เทคโนโลยี	46	10	22
รวม	**467**	**100**	**220**

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลในการวิจัยเป็นข้อมูลทุติยภูมิ รวบรวมข้อมูลของปีที่ศึกษา (พ.ศ. 2565) จากรายงานประจำปี และข้อมูลที่มีการเผยแพร่สาธารณะในเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และเว็บไซต์และฐานข้อมูล Setsmart ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ตลท.)

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติในการวิจัย 2 ส่วน ดังนี้

1. สถิติเชิงพรรณนา วิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างการวิจัยเป็นค่าร้อยละ ค่าสูงสุด ค่าต่ำสุด ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าความเบ้ และค่าความโด่ง

2. สถิติเชิงอนุมาน ประกอบด้วย การทดสอบข้อสมมติฐานเบื้องต้นของสถิติที่ใช้วิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ การทดสอบภาวะร่วมเส้นตรงพหุ การทดสอบความสัมพันธ์เชิงเส้นตรง การทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบการวิเคราะห์สมการถดถอยโลจิสติก และการวิเคราะห์สมการถดถอยโลจิสติก

การวัดค่าตัวแปร

1. ตัวแปรอิสระ ในการวิจัย มีดังนี้

1.1 ผลการดำเนินงานทางการเงิน วัดด้วย อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม

1.2 ปัจจัยด้านการสอบบัญชี

1.2.1 ประเภทกิจการสอบบัญชี วัดด้วยตัวแปรหุ่นว่าบริษัทจดทะเบียนมีกิจการสอบบัญชีในกลุ่ม big4 ตรวจสอบบัญชีหรือไม่

1.2.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ วัดด้วยจำนวนคำในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

1.2.3 การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี วัดด้วยจำนวนคำในรายงานผู้สอบบัญชี

1.2.4 ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี วัดด้วยจำนวนวันรวมนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี

1.2.5 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี วัดด้วยตัวแปรหุ่น โดยพิจารณาว่าบริษัทจดทะเบียนมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจากปีที่ผ่านมาหรือไม่

2. ตัวแปรตาม

ตัวแปรตามในการวิจัย คือ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี วัดเป็นตัวแปรหุ่นโดยแบ่งรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี 2 กลุ่ม ได้แก่ 1) ความเห็นแบบปกติ คือ ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และ 2) ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป คือ ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องและการไม่แสดงความเห็น

การวัดตัวแปรอิสระและตัวแปรตามในการวิจัย แสดงตามรายละเอียดในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 การวัดตัวแปรอิสระ

ตัวแปร	ตัวย่อ	การวัดค่าตัวแปร
รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	AOP	พิจารณารูปแบบการแสดงความเห็น 2 กลุ่ม ตัวแปรหุ่น 1 = ความเห็นแบบปกติ คือ ความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และ 0 = ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป คือ ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และการไม่แสดงความเห็น
ผลการดำเนินงานทางการเงิน		
อัตราส่วนทางการเงิน วัดความสามารถในการทำกำไร	ROA	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม = (กำไรสุทธิ/สินทรัพย์รวม) x100 (%)
ปัจจัยด้านการสอบบัญชี		
1.ประเภทกิจการสอบบัญชี	BIG4	ตัวแปรหุ่น 1 = กิจการสอบบัญชี big4 และ 0 = ไม่ใช่กิจการสอบบัญชี big 4
2.เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	KAM_WC	จำนวนคำที่เปิดเผยในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
3.การรายงานในรายงานของสอบบัญชี	AR	จำนวนคำในรายงานของผู้สอบบัญชี

ตัวแปร	ตัวย่อ	การวัดค่าตัวแปร
4.ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี	AL	จำนวนวันจากวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงวันออกรายงานของผู้สอบบัญชี
5.การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี	FR	ตัวแปรหุ่น การเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี 1 = มีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจากปีที่ผ่านมา (พ.ศ. 2564) 0 = ไม่มีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีจากปีที่ผ่านมา (พ.ศ. 2564)

ผลการวิจัย

ตารางที่ 4 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรในการวิจัย

ตัวแปร	N	Max	Min	Mean	S.D.	Skewness	Kurtosis
AOP	220	1	0	0.9727	0.1632	-5.8047	34.6947
ROA	220	74.0200	-52.500	3.4695	10.2571	-0.0538	19.1812
BIG4	220	1	0	0.6636	0.4735	-0.6927	1.4798
KAM_WC	220	2,313	0	653.7045	332.1059	1.5304	7.4481
AR	220	5,801	1,313	2,115.945	500.0413	2.1429	15.6059
AL	220	272	20	55.0273	15.7842	11.8236	164.0566
FR	220	1	0	0.0545	0.2276	3.9231	16.3910

ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวอย่างจำนวน 220 ตัวอย่าง (N) ตัวแปรตามในการวิจัย ได้แก่ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (AOP) ตัวแปรอิสระในการวิจัย ได้แก่ ผลการดำเนินงานทางการเงินพิจารณาจากอัตราส่วนผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA) และปัจจัยด้านการสอบบัญชี ได้แก่ ประเภทกิจการสอบบัญชี (BIG4) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM_WC) การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี (AR) ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (AL) และการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีโดยมีการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชี (FR) ตามลำดับ โดยมีค่าสูงสุด (Max) ค่าต่ำสุด (Min) ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ค่าความเบ้ (Skewness) ค่าความโด่ง (Kurtosis) ตามรายละเอียดในตารางที่ 4

ตารางที่ 5 ผลการทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบเพื่อตอบวัตถุประสงค์การวิจัยตามสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย	ค่าไคว์สแควร์	p-value	ผลทดสอบตัวแบบ
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 1 เพื่อศึกษาผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินที่มีต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี			
สมมติฐานการวิจัยข้อ 1.1 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	192.89	0.6833	โมเดลเหมาะสม
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 2 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่มีต่อรูปแบบ			

สมมติฐานการวิจัย	ค่าไคว์สแควร์	p-value	ผลทดสอบตัวแบบ
การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี			
สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.1 ประเภทกิจการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	0.00	0.0000*	โมเดลไม่เหมาะสม
สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	219.74	0.0622	โมเดลเหมาะสม
สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.3 การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	343.15	0.0000*	โมเดลไม่เหมาะสม
สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.4 ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	25.58	0.2703	โมเดลเหมาะสม
สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.5 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	0.00	0.0000*	โมเดลไม่เหมาะสม

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

การทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบและการทดสอบข้อสมมติฐานของสถิติที่ใช้ในการวิจัย การทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบพิจารณาจากสถิติทดสอบความเหมาะสมของ Hosmer and Lemeshow มาใช้ทดสอบความเหมาะสมของสมการถดถอยโลจิสติกที่ใช้ในการวิจัย (Pinyo, 2019; Kaewwan, 2012) สมมติฐานที่ทำการทดสอบ คือ

H_0: โมเดลเหมาะสม หรือ สมการถดถอยโลจิสติคเหมาะสมในการพยากรณ์

H_1: โมเดลไม่เหมาะสม หรือ สมการถดถอยโลจิสติคไม่เหมาะสมในการพยากรณ์

ผลการทดสอบ หากค่าไคว์สแควร์ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติหรือ ยอมรับ H_0 แสดงว่าตัวแบบมีความเหมาะสม โดยผลการทดสอบตัวแบบตามสมมติฐานการวิจัยตามรายละเอียดในตารางที่ 5

ตารางที่ 6 ค่าสหสัมพันธ์ของตัวแปรในการวิจัย

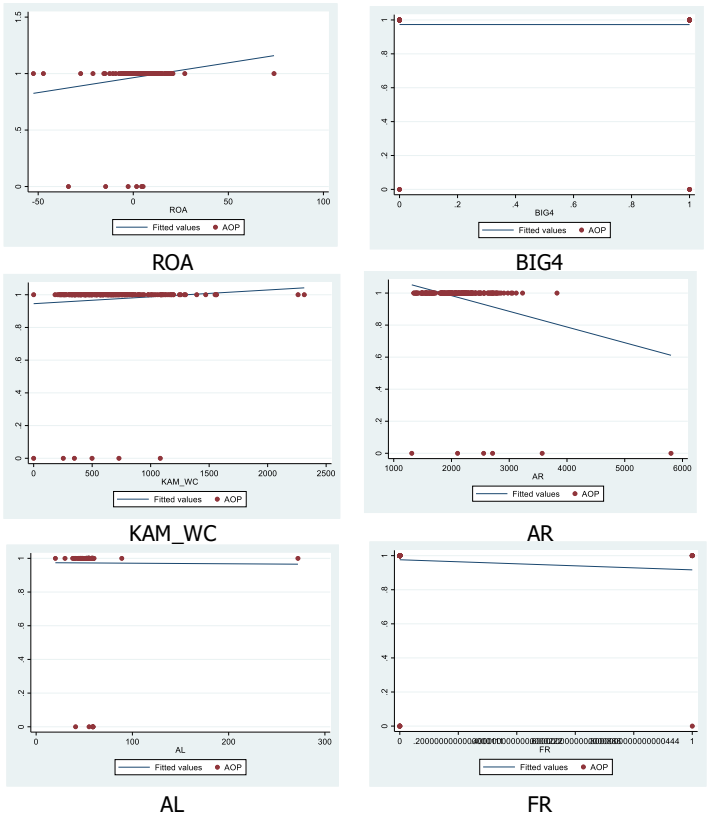
ตัวแปร	AOP	ROA	BIG4	KAM_WC	AR	AL	FR
AOP	1						
ROA	0.1657*	1					
BIG4	-0.0011	0.1371*	1				
KAM_WC	0.0852	-0.1784*	0.0958	1			
AR	-0.3000	-0.1093	0.0701	0.4873*	1		
AL	-0.0033	-0.2170	-0.1295	-0.0046	0.0199	1	
FR	-0.0827	-0.1497*	0.0015	-0.0230	-0.0354	0.2538*	1

*มีความสัมพันธ์กันระดับนัยสำคัญ 0.05

ตารางที่ 7 ค่า Variance Inflation Factor (VIF)

ตัวแปร	VIF	ตัวแปร	VIF
ROA	1.15	AR	1.32
BIG 4	1.05	AL	1.22
KAM_WC	1.39	FR	1.09

การทดสอบปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุจากค่าสหสัมพันธ์และค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรที่ศึกษา ไม่พบ ปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ เนื่องจากไม่มีตัวแปรมีความสัมพันธ์เกิน 0.80 (Shrestha, 2020) ตามรายละเอียดแสดงในตารางที่ 6 และมีค่า VIF น้อยกว่า 10 (Vanitbuncha, 2017; Alin, 2010) ตามรายละเอียดแสดงในตารางที่ 7



ภาพที่ 2 กราฟ Scatter Plot ของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามที่ศึกษาในการวิจัย

การทดสอบความสัมพันธ์เชิงเส้นตรง (Linearity) ด้วยกราฟ Scatter Plot พบว่า ตัวแปรในการศึกษา มีความสัมพันธ์เชิงเส้นตรง ตามรายละเอียดแสดงในภาพที่ 2

ผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์การวิจัยและสมมติฐานการวิจัย รายละเอียดดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 1 เพื่อศึกษาผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินที่มีต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานการวิจัยข้อ 1.1 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวมมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 8 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์รวม (ROA) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value	Prod (Odds Ratio)
Constant	3.5850	0.4394	0.000	36.0545
ROA	0.0604	0.0254	0.018*	1.0623

*ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ตามตารางที่ 8 ผลการวิจัย พบว่า อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์ มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 (p-value = 0.018 < ระดับนัยสำคัญที่ 0.05)
วัตถุประสงค์การวิจัยข้อ 2 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่มีต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.1 ประเภทกิจการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 9 ประเภทกิจการสอบบัญชี (BIG4) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value	Prod (Odds Ratio)
Constant	3.5835	0.7168	0.0000	36
BIG4	-0.1398	0.8780	0.987	0.9861

ตามตารางที่ 9 ผลการวิจัยพบว่า ประเภทกิจการสอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (p-value = 0.987 > ระดับนัยสำคัญที่ 0.05)

สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 10 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value	Prod (Odds Ratio)
Constant	2.2521	0.9760	0.0210	9.5079
KAM_WC	0.0023	0.0018	0.1920	1.0024

ตามตารางที่ 10 ผลการวิจัย พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (p-value = 0.1920 > ระดับนัยสำคัญที่ 0.05)

สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.3 การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 11 การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี (AR) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value	Prod (Odds Ratio)
Constant	7.7621	1.7807	0.000	2349.914
AR	-0.0017	0.0007	0.010*	0.9982

*ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

ตามตารางที่ 11 ผลการวิจัย พบว่า การรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ (p-value = 0.010 < ระดับนัยสำคัญที่ 0.05) อย่างไรก็ตาม ผลการทดสอบความเหมาะสมของตัวแบบ พบว่า ตัวแบบไม่เหมาะสม

สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.4 ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 12 ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (AL) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value	Prod (Odds Ratio)
Constant	3.6373	1.3775	0.008	37.9916
AL	-0.0011	0.0237	0.962	0.9989

ตามตารางที่ 12 ผลการวิจัย พบว่า ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (P-value = 0.962 > ระดับนัยสำคัญที่ 0.05)

สมมติฐานการวิจัยข้อ 2.5 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 13 การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี (FR) กับ รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

Variable	Coefficient	std. Error	p-value*	Prod (Odds Ratio)
Constant	3.7038	0.4527	0.000	40.6
FR	-1.3059	1.1383	0.251	0.2709

ตามตารางที่ 13 ผลการวิจัย พบว่า การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีพิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงสำนักงานสอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (p-value = 0.251 > ระดับนัยสำคัญที่ 0.05)

อภิปรายผล

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์

1.เพื่อศึกษาผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผลการวิจัย พบว่า ผลการดำเนินงานด้านการเงิน ได้แก่ อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์

มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจึงสอดคล้องกับผลงานศึกษาที่พบว่าความสามารถในการทำกำไรเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง (Gaganis et.al, 2007; Ghale Rudkhani & Jabbari, 2014)

2.เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ผลการวิจัย พบว่า ปัจจัยด้านการสอบบัญชี ได้แก่ ประเภทกิจการสอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การรายงานในรายงานผู้สอบบัญชี ระยะเวลาการออกรายงาน และการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ อาจด้วย การแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ส่วนระยะเวลาการออกรายงาน และการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีจะเป็นไปตามระยะเวลาที่กฎหมาย และหน่วยงานกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนกำหนด

จากผลการศึกษา รูปแบบรายงานผู้สอบบัญชี จึงอาจสะท้อนคุณภาพข้อมูลในงบการเงินได้มากกว่าคุณภาพการสอบบัญชีอ้างอิงด้วยทฤษฎีการส่งสัญญาณ ผลการวิจัยจึงสอดคล้องกับผลการศึกษาที่พบว่าระดับของการจัดการกำไรของกิจการเพิ่มขึ้น เมื่อผู้สอบบัญชีเปลี่ยนจากการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขไปเป็นการไม่แสดงความเห็น และมีงานศึกษาที่ไม่พบว่า การตรวจสอบบัญชีมีผลกระทบอย่างสาระสำคัญกับการออกรูปแบบรายงานที่เปลี่ยนแปลงไป (Sharf & Abu-Nassar, 2021) แต่พบว่า ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มจะเปลี่ยนแปลงรูปแบบความเห็นของผู้สอบบัญชี หากกิจการไม่มีการปรับปรุงรายการที่เสนอให้ทำการปรับปรุงในการตรวจสอบบัญชี (Xiao et al., 2020)

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับการใช้ประโยชน์จากงานวิจัย

1.ประโยชน์ด้านวิชาการ การศึกษาส่งเสริมความเข้าใจ หลักการ แนวคิด เกี่ยวกับการวิเคราะห์งบการเงิน รูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

2.ประโยชน์ด้านประยุกต์ใช้ ผู้ใช้งบการเงินควรให้ความสำคัญกับข้อมูลการวิเคราะห์งบการเงิน เนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

ข้อจำกัดในการวิจัย คือ การวิจัยเป็นการศึกษาผลกระทบในระยะเวลา 1 ปี (พ.ศ. 2565) การวิจัยจึงทราบเพียงผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่มีต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในปีที่ศึกษา แต่ไม่สามารถคาดการณ์แนวโน้ม หรือ การเปลี่ยนแปลงของผลกระทบของผลการดำเนินงานทางการเงินและปัจจัยด้านการสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้ นอกจากนี้ ผลการศึกษา ไม่พบว่า ปัจจัยด้านการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เนื่องด้วยอาจมีปัจจัยด้านอื่น ๆ ที่ไม่ได้ศึกษาในการวิจัยครั้งนี้อาจมีผลกระทบต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี จึงให้ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไปดังนี้

1. ศึกษาปัจจัยเกี่ยวกับงบการเงินที่ส่งผลรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เช่น การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานบัญชี การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การแก้ไขข้อผิดพลาดทางการบัญชี จำนวนของหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

2. ศึกษาผลการดำเนินงานทางการเงิน และปัจจัยด้านการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาด MAI ที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ว่าผลกระทบเป็นในทิศทางเดียวกันกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กลุ่ม SET ที่ศึกษาในการวิจัยนี้หรือไม่
3. ศึกษาองค์ประกอบของรายงานสอบบัญชีที่ส่งผลต่อรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้ผลกระทบมีความชัดเจนกว่าการศึกษาการรายงานในรายงานผู้สอบบัญชีภาพรวม

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยเป็นส่วนหนึ่งในรายวิชา การวิจัยทางการบัญชี หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสงขลา ภาคเรียนที่ 2/2567 ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ อาจารย์ผู้สอน อาจารย์ที่ปรึกษางานวิจัย คณะกรรมการสอบงานวิจัย ผู้เชี่ยวชาญที่ให้คำแนะนำการทำวิจัยและเขียนบทความ เพื่อน ๆ ในกลุ่มที่ช่วยกันทำงานวิจัย เจ้าหน้าที่ห้องสมุดที่ให้บริการหนังสือ แหล่งสืบค้นข้อมูล คอมพิวเตอร์ในการทำวิจัย ตลอดจน บิดา มารดา ผู้ปกครองของผู้วิจัยที่ให้กำลังใจ และการสนับสนุนด้านต่าง ๆ ทำให้งานวิจัยและบทความวิจัยจัดทำได้สำเร็จ ลุล่วงไปด้วยดี ขอขอบพระคุณมา ณ ที่นี้

References

Accounting Act, BE. 2000. (2000,12 May). *Royal Gazette.* Volume 117. Special Section 41 A. Page 1.

Alin, A. (2010). Multicollinearity. *Wiley Interdisciplinary Reviews : Computational Statistics, 2*(3), 370-374.

EfinanceThai TV. (2023, November 13). *Lesson Learned from JKN, Investing Too Much Until Liquidity Collapses [Video].* Youtube. https://shorturl.at/Li7UJ.

Federation of Accounting Professions. (2024). *Accounting Standards No.1 on Presentation of Financia Statements.* Retrieved from https://zt.ms/6dz

Federation of Accounting Professions. (2022). *Code of Ethics for Professional Accountants BE 2022.*

Federation of Accounting Professions. (2020). *The Conceptual Framework for Financial Reporting.* Retrieved from https://zt.ms/6dz

Federation of Accounting Professions. (2016a). Auditing Standard ISA 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. Retrieved from https://nlink.at/Dzk0

Federation of Accounting Professions. (2016b). *Auditing Standard ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.* Retrieved from https://nlink.at/Dzk0

Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review, 84*(5), 1521-1552.

Gaganis, C., Pasiouras, F., & Doumpos, M. (2007). Probabilistic Neural Networks for The Identification of Qualified Audit Opinions. *Expert Systems with Applications*, *32*(1), 114-124.

Ghale Rudkhani, T. M., & Jabbari, H. (2014). The Effect of Financial Ratios on Auditor Opinion in the Companies Listed on TSE. *European Online Journal of Natural and Social Sciences:Proceedings*, *2*(3 (s)), pp-1363.

Kaewprapa,K., Siriwan, Y., Khamjansa, P., & Keekatok, A. (2013). The Auditor's Opinion and Information Quality Communication. *Journal of Community Development Research (Humanities and Social Sciences), 6*(2), 56-62.

Kaewwan, Y. (2012). Principles and Applications of Logistic Regression Analysis for Research/Research. *Journal of Rajamangala University of Technology Srivijaya.*

Kalanjati, D. S., Nasution, D., Jonnergård, K., & Sutedjo, S. (2019). Auditor Rotations and Audit Quality: A Perspective from Cumulative Number of Audit Partner and Audit Firm Rotations. *Asian Review of Accounting*, *27*(4), 639-660.

Phuengbunphanit, P., & Nakyaem, N. (2021). Business characteristics that affect Characteristics of auditors, audit reports and financial reports. *Humanities and Social Sciences Journal, 12*(1), 245-267.

Pinyo, T. (2019). The Study on the Report of the Logistic Regression Analysis Results in Research Work. *Veridian E-Journal*, *12*(5).

Ratthachatranond, W. (2013). *Determining an Appropriate Sample Size for Social Science Research*, *2*(1), 26-43.

Rusmin, R., & Evans, J. (2017). Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, *25*(2), 191-210.

Sharf, N., & Nassar, M. A. (2021). The Effect of Audit Quality and Auditor's Opinion on Earnings Management: Evidence from Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, *17*(2).

Shrestha, N. (2020). Detecting Multicollinearity in Regression Analysis. *American Journal of Applied Mathematics and Statistics*, *8*(2), 39-42.

Spence, M. (1978). Job Market Signaling. In Uncertainty in Economics (pp.281-306). *AcademicPress.*

Srijunpethch, S. (2024). Auditing (1st edition). *TPN Press*.

Srijunpethch, S., & Tirapongsan, P. (2020). The Rotation of Auditor and Earnings Management. *Journal of Humanities and Social Sciences*, *10*(3), 58-66.

Suwannasan, A., Petchchedcho, P., Kumsuprom, S., & Panmanee, P. (2023). Disclosures of Key Audit Matters and Financial Rations of Listed on the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Srivanalai Vijai*, *13*(2), 173-184.

Tongkum, S. & Siriphokapirom, S. (2024). Financial ratios affecting the value of the business

of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand, Industry Group, Tourism and Recreation Service Category. *Rapaiphanni Research Journal*, *18*(1),

THE SECRET SAUCE. (2023, June 21). *STARK Stocks the Epic 30 Billion Baht Scam, All Revealed in One Go [video].* Youtube. https://www.youtube.com/watch?v=a1M-lSm9OFY

The Securities and Exchange Commission. (2024, 31 October). *Financial Statements and Reporting According to Section 56.* https://shorturl.at/bEBPj.

Vanitbuncha, K. (2017).SPSS FOR WINDOWSfor Data Analysis. *30th edition*.

Wangprasertkul, P. (2018). *The Relationship Between Audit Risk and The Auditor's Report Issuance Period of Listed Companies in The Stock Exchange.*

Wongpanya, S. (2018). *Financial Ratios and The Trigger of Trading Signs of Companies Listed in MAI.* [Independence Study, Bangkok University].

Wuttichindanon, S., & Isaravaravanich, P. (2019). New Auditor's Report: Experience in the Next Year in Thailand. *Chulalongkorn Business Review*, *41*(162),

Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How Audit Effort Affects Audit Quality: An Audit Process and Audit Output Perspective. *China Journal of Accounting Research*, *13*(1), 109-127.

Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis. 3rd ed. New York: Harper & Row.*

Kaewwan. Y. (2012). Principles and Applications of Logistic Regression Analysis for Research/Research. *Journal of Rajamangala University of Technology Srivijaya.*