



ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูล  
ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่  
กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**The Relationship Between Audit Committee Characteristics and Key Audit Matters  
Disclosures in New Audit Report: A Case Study of Companies  
of The Stock Exchange of Thailand**

จริญญา เขียบแม

Charinya Yebmae

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the  
Degree of Master of Accountancy  
Prince of Songkla University**

2563

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์



ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูล  
ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่  
กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**The Relationship Between Audit Committee Characteristics and Key Audit Matters  
Disclosures in New Audit Report: A Case Study of Companies  
of The Stock Exchange of Thailand**

จริยญา เหย็บแม

Charinya Yebmae

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the  
Degree of Master of Accountancy  
Prince of Songkla University**

2563

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ชื่อวิทยานิพนธ์** ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผย  
ข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่  
กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**ผู้เขียน** นางสาวจริญญา เขี้ยบบแม

**สาขาวิชา** การบัญชี

---

**อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก**

**คณะกรรมการสอบ**

.....

.....ประธานกรรมการ

(ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์)

(ดร.ศิริดา นवलประดิษฐ์)

.....กรรมการ

(ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์)

.....กรรมการ

(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้รับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็น  
ส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

.....

(ศาสตราจารย์ ดร.ดำรงศักดิ์ ฟ้ารุ่งสว่าง)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ .....

(ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ .....

(นางสาวจริญญา เขี้ยบแม่)

นักศึกษา

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ  
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ .....

(นางสาวจริญญา เขี้ยบแม่)

นักศึกษา

<b>ชื่อวิทยานิพนธ์</b>	ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
<b>ผู้เขียน</b>	นางสาวจริญญา เหยียบแม
<b>สาขาวิชา</b>	การบัญชี
<b>ปีการศึกษา</b>	2562

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ และเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 403 บริษัท การศึกษาใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหาโดยวิธีนับคำในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561

ผลการศึกษาพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ย 3 คน โดยมีความเป็นอิสระร้อยละ 99.97 มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินเฉลี่ยบริษัทละ 1 คน ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมเฉลี่ยปีละ 5 ครั้ง และมีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 8.51 ปี ทั้งนี้จากการศึกษายังพบว่าในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ย 762.64 คำ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีมีการเปิดเผยข้อมูลมากที่สุด และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยข้อมูลน้อยที่สุด และเรื่องที่มีการเปิดเผยมากที่สุด ได้แก่ การรับรู้รายได้ รองลงมาคือ การด้อยค่าของสินทรัพย์ สินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และการควบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามลำดับ

นอกจากนี้ผลการศึกษายังพบอีกว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของกิจการ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่กระนั้นระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบกลับมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

**คำสำคัญ:** เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ, รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่, คณะกรรมการตรวจสอบ

**Thesis Title** The Relationship Between Audit Committee Characteristics and Key Audit Matters Disclosures in New Audit Report: A Case Study of Companies of The Stock Exchange of Thailand

**Author** Miss Charinya Yebmae

**Major Program** Accountancy

**Academic Year** 2019

### **ABSTRACT**

This study aims to examine the audit committee characteristics attributes and the disclosure of Key Audit Matters in the new auditor's reports. This study also examines the relationship between the audit committee characteristics attributes and the disclosure of Key Audit Matters in the new auditor's reports of companies listed in the stock exchange of Thailand of 403 companies from 2016 to 2018 with words counts content analysis in relation to the Key Audit Matters in the new auditor's reports.

The results showed that the audit committee size had the average at 3 people, audit committee independence at 99.97 per cent, audit committee financial literacy had the average at 1 person, audit committee frequency of meetings had average at 5 times per year, audit committee had the average of tenure 8.51 years. Furthermore, this study found the average of Key Audit Matters in the new auditor's reports at 762.64 words. The highest Key Audit Matters disclosures is in the technology industry whereas the lowest Key Audit Matters is in industrial industry. Moreover, popular topics disclosures are in revenue recognition, follow by asset impairment, inventory, asset valuation, merger and acquisition, and related companies respectively.

This study also found significant positive relationships between the audit committee frequency of meetings, company size, type of auditor firm, the operating loss, and the



Key Audit Matters disclosures. However, there is a significant negative relationship between the tenure of audit committee and the Key Audit Matters in the new auditor's reports.

**Keywords:** Key Audit Matters, New Audit Report, Audit Committee

### กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์และสำเร็จลุล่วงได้ด้วยความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจาก ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่ท่านได้สละเวลาอันมีค่าในการ ให้คำปรึกษา แนะนำ และตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องของวิทยานิพนธ์ด้วยความเอาใจใส่เป็นอย่างดี ผู้วิจัย ขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงในความกรุณาของท่านไว้ ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์ ที่กรุณาให้เกียรติเป็นประธานในการสอบวิทยานิพนธ์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์ ที่กรุณาให้เกียรติเป็นกรรมการในการสอบวิทยานิพนธ์ และกรุณาตรวจทาน ให้คำแนะนำ อันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์ให้มีความสมบูรณ์ ความถูกต้องมากขึ้น

และที่สำคัญผู้วิจัยขอขอบพระคุณครอบครัว ที่คอยส่งเสริม สนับสนุน ให้คำแนะนำ ปรึกษา ให้ความช่วยเหลือ และเป็นกำลังใจจนสำเร็จการศึกษา รวมถึงผู้วิจัย ขอขอบพระคุณผู้เขียนตำรา บทความงานวิจัย ที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้า จนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยหวังอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจ หากมีข้อผิดพลาดประการใด ขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

จริญญา เหยียบแม่

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
ABSTRACT	(7)
กิตติกรรมประกาศ	(9)
สารบัญ	(10)
สารบัญตาราง	(12)
สารบัญภาพประกอบ	(13)
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	<b>1</b>
ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามวิจัย	4
วัตถุประสงค์การวิจัย	4
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
ขอบเขตการวิจัย	5
นิยามศัพท์ในการวิจัย	6
<b>บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>8</b>
การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่	8
คณะกรรมการตรวจสอบ	10
ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	13
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	15
กรอบแนวคิดการวิจัย	25
<b>บทที่ 3 ระเบียบวิธีการวิจัย</b>	<b>26</b>
สมมติฐานการวิจัย	26
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	31
วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	32
เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา	32
การวิเคราะห์ข้อมูล และสถิติที่ใช้ในการศึกษา	33

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
<b>บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล</b>	<b>36</b>
ผลการวิเคราะห์คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูล ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัท จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	37
ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการ เปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี แบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	45
สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน	50
<b>บทที่ 5 บทสรุป การอภิปราย และข้อเสนอแนะ</b>	<b>52</b>
บทสรุป และการอภิปรายผลการศึกษา	53
ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา	65
ข้อจำกัดในการศึกษา	68
ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต	68
<b>บรรณานุกรม</b>	<b>69</b>
<b>ภาคผนวก</b>	<b>75</b>
ภาคผนวก ก รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสองวรรค)	75
ภาคผนวก ข รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสามวรรค)	76
ภาคผนวก ค รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบหกวรรค)	77
ภาคผนวก ง รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (รูปแบบใหม่)	79
ภาคผนวก จ คณะกรรมการตรวจสอบ	85
ภาคผนวก ฉ สรุปทบทวนวรรณกรรม	91
ภาคผนวก ช แบบเก็บข้อมูล	95
ภาคผนวก ซ รายชื่อกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย	98
<b>ประวัติผู้วิจัย</b>	<b>115</b>

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.2.1 จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	31
3.2.2 จำนวนรายชื่อกลุ่มตัวอย่างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม	32
3.5.1 แสดงการวัดค่าตัวแปร	34
4.1.1 แสดงสถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับตัวแปรควบคุม	37
4.1.2 แสดงสถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ	38
4.1.3 แสดงปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่	40
4.1.4 แสดงปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม	41
4.1.5 แสดงลำดับเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดในหัวข้อเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561	42
4.1.6 แสดงลำดับเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดใน 10 อันดับแรก ในหัวข้อเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ จำแนกแต่ละปี	44
4.1.7 แสดงรูปแบบการเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่	46
4.2.1 ผลการทดสอบค่าสหสัมพันธ์แสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะ ของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ	46
4.2.2 ผลการทดสอบความถดถอยเชิงพหุแสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะ ของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่	49
4.3.1 สรุปสมมติฐานการศึกษา	51

## สารบัญภาพประกอบ

ภาพที่		หน้า
1	กรอบแนวคิดของการวิจัย	25

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

หลังวิกฤตทางการเงินในปี ค.ศ.2008-2009 หน่วยงานทั่วโลกที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลการตรวจสอบได้เริ่มมีการปฏิรูปมาตรการต่าง ๆ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบ (Velte, 2018) โดยเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชี เพราะในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยถ้อยคำที่เป็นมาตรฐาน โดยเริ่มจากแบบ 2 วรรค แบบ 3 วรรค และแบบ 6 วรรค (ชาญชัย ชัยประสิทธิ์, 2559) ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing Assurance Standards Board หรือ IAASB) ได้สำรวจความคิดเห็นของผู้ใช้งบการเงิน และพบว่าผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง อีกทั้งยังต้องการรับรู้เกี่ยวกับกิจกรรมการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี รวมถึงประเด็นสำคัญที่ต้องใช้ดุลยพินิจของหลายฝ่าย อาทิ ความเสี่ยงที่มีความสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติเรื่องดังกล่าวอยู่แล้วแต่ไม่ได้นำมารายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี (ศิลาพร ศรีจันทพร, 2560) คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) จึงได้เสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นรูปแบบใหม่อีกครั้ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มการสื่อสารข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งในหลายประเทศได้มีการนำมารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้แล้ว เช่น ออสเตรเลีย สหราชอาณาจักร สิงคโปร์ แอฟริกาใต้ เป็นต้น (ชาญชัย ชัยประสิทธิ์, 2559)

สำหรับในประเทศไทย ได้มีการประกาศใช้รายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดงวดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2559 เป็นต้นไป ซึ่งบังคับใช้สำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น โดยมีการกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAM)” ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งข้อมูลที่จะนำเสนอในหัวข้อนี้ ต้องเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญ หรือประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างตรวจสอบ รวมถึงการระบุจุดบกพร่องที่สำคัญในระบบควบคุมภายในด้วย โดยจะช่วยให้แจ้งรายละเอียดว่าผู้สอบบัญชีได้เจอความเสี่ยงที่สำคัญอะไรบ้าง

มีวิธีการตรวจสอบและใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบอย่างไร ซึ่งความเสี่ยงนี้เป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นภายในองค์กร (นิพนธ์ เห็น โชคชนะ, 2560)

ผู้ที่ได้รับผลกระทบอันดับต้นๆจากการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีครั้งนี้ คงหนีไม่พ้นคณะกรรมการตรวจสอบ (KPMG Phoomchai Audit, 2016) เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการกำกับดูแลระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพ และควบคุมความเสี่ยงที่เกิดขึ้นภายในองค์กร รวมถึงการสอบทานรายงานทางการเงิน (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553) โดยคณะกรรมการตรวจสอบนั้นต้องทำงานได้อย่างอิสระ แสดงความเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ตลอดจนหาหรือและสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชี จึงต้องมีการติดต่อสื่อสารระหว่างกันเพื่อสอบถามถึงข้อมูลทางการเงินต่าง ๆ รวมถึงการปรึกษาหารือกันเกี่ยวกับขอบเขต วิธีการ และระยะเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชี ผลกระทบต่าง ๆ ที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางบัญชี และประเด็นปัญหาที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ และคาดว่าอาจจะก่อให้เกิดความเสียหาย ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการดำเนินกิจการขององค์กรได้ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553) โดยคณะกรรมการตรวจสอบนั้นถือเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นที่เข้ามามีส่วนช่วยในการลดความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นกับผู้บริหาร (Boonyanet and Promsen, 2018) และยังเป็นสื่อกลางระหว่างผู้บริหารกับผู้สอบบัญชีภายนอก (สมบูรณ์ สารพัด, 2547) นอกจากนี้ทั้งคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชียังต้องมีการสื่อสารข้อมูลระหว่างกันเพื่อปรึกษาหารือ เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญอีกด้วย (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีภายนอก ซึ่งเป็นตัวแทนเข้ามาตรวจสอบจากภายนอก (External Audit) และคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบจากภายใน (Internal Audit) ต้องปฏิบัติงานร่วมกันในการตรวจสอบเพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น (Velte, 2018) และจากการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีครั้งนี้ทำให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีการปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีมากขึ้น โดยเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และต้องทบทวนการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน รวมถึงเอกสารอื่น ๆ ให้สอดคล้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย (KPMG Phoomchai Audit, 2016)



จากผลวิจัยในอดีต อาทิเช่น Goodwin-Stewart and Kent (2006) แสดงให้เห็นว่าการกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระ มีความรู้ชำนาญด้านบัญชี และความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อค่าสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น สอดคล้องกับ Abbott, Parker, Peters, and Raghunandan (2003) ที่พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระและชำนาญด้านบัญชีมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี ซึ่งค่าสอบบัญชีนี้นั้นเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของกิจการก่อนตรวจสอบ (ปริศนา เยาวมาร และคณะ, 2561) และความเสี่ยงที่มีความสำคัญก็จะต้องเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) อีกทั้ง Yatim (2009) ยังพบว่า ความถี่ในการจัดประชุม ความมีอิสระ ความชำนาญด้านบัญชี และจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นก็ส่งผลในเชิงบวกต่อการบริหารจัดการความเสี่ยงภายในองค์กรด้วย นอกจากนี้ คุณากร คำพูน (2549) ยังพบว่า คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบนั้น ก็มีอิทธิพลต่อการปฏิบัติงานร่วมกับผู้สอบบัญชี ซึ่งทั้งคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีต้องมีการปรึกษาหารือกันเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเพราะความเสี่ยงที่จะนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้นั้นต้องเป็นเรื่องที่เคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เพิ่งเริ่มบังคับใช้ ในปี พ.ศ. 2559 (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) ทำให้งานวิจัยในอดีตที่ศึกษาเกี่ยวกับเรื่องนี้ยังมีจำกัด (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี, 2562) ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## 1.2 คำถามวิจัย

1. คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีลักษณะอย่างไร
2. คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่หรือไม่ หากมีเป็นไปในทิศทางใด

## 1.3 วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

## 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

### 1.4.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

1. เป็นประโยชน์ในการสนับสนุนหรือขัดแย้งทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสารที่ใช้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี
2. ใช้เป็นฐานข้อมูลให้แก่ผู้วิจัยและผู้สนใจในอนาคต เพื่อเป็นแนวทางในการขยายขอบเขตงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต
3. เพื่อเพิ่มองค์ความรู้เกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

#### 1.4.2 ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

1. เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ เพื่อให้ให้นักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียสามารถนำข้อมูลไปใช้ในการประกอบการตัดสินใจ
2. เพื่อให้ทราบถึงคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยสามารถใช้เป็นแนวทางให้หน่วยงานใช้ในการพัฒนาองค์กรและปรับเปลี่ยน โครงสร้างของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างเหมาะสม
3. เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงและส่งเสริมการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ
4. เพื่อทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้องค์กรใช้เป็นแนวทางในการปรับโครงสร้างของคณะกรรมการตรวจสอบให้มีความเหมาะสมกับลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังใช้เป็นข้อมูลเพื่อปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพหรือมาตรฐานการสอบบัญชีต่อไป

### 1.5 ขอบเขตการวิจัย

#### 1.5.1 ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาในครั้งนี้เป็นวิจัยเชิงปริมาณ มุ่งทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจาก รายงานประจำปี งบการเงินรวม และรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยจะใช้ข้อมูลของปี พ.ศ. 2559-2561

เนื่องจากในประเทศไทยได้มีการเริ่มใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตั้งแต่ปี พ.ศ.2559 เป็นต้นไป ซึ่งรวมระยะเวลาจนถึงปัจจุบัน รวมเป็นเวลา 3 ปี

### 1.5.2 ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างปีพ.ศ. 2559-2561 โดยมีจำนวนทั้งสิ้น 403 บริษัท ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทในกลุ่ม เอ็ม เอ ไอ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์รวมทั้งบริษัทที่อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน บริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและบริษัทที่ข้อมูลไม่ครบถ้วน

### 1.5.3 ขอบเขตด้านเวลา

การศึกษาในครั้งนี้ มุ่งทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระยะเวลาในการศึกษาตั้งแต่เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 ถึง ธันวาคม พ.ศ. 2562

## 1.6 นิยามศัพท์ในการวิจัย

**เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ** หมายถึง เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่พบในระหว่างการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญขององค์กร โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต้องเป็นเลือกมาจากเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

**รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่** หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีที่บังคับใช้สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป โดยจะเริ่มต้นด้วยวรรคการแสดงความเห็น วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ วรรคอื่น วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องบ

การเงิน และวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชี  
ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

**ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล** หมายถึง คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (นิพนธ์ เห็น โชคชนะ, 2560)

**คณะกรรมการตรวจสอบ** หมายถึง กรรมการชุดย่อยที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัท โดยกรรมการตรวจสอบจะต้องมีคุณสมบัติตามเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ฯ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

**ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ** หมายถึง คณะกรรมการตรวจสอบที่ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 1 รวมถึงหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้อง และไม่เป็นญาติสนิทกับฝ่ายบริหาร (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

**ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ** หมายถึง คณะกรรมการตรวจสอบที่จบการศึกษา หรือมีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีหรือการเงิน (สมบูรณ์ สารพัด, 2547)

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทบทวนและศึกษาแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัย และวารสารที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาเป็นแนวทางในวิจัย และวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยในครั้งนี้ จากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องนั้น สามารถสรุปเป็นประเด็นต่าง ๆ ได้ดังนี้

- 2.1 การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่
- 2.2 คณะกรรมการตรวจสอบ
- 2.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง
- 2.4 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง
- 2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

#### 2.1 การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

รายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นเครื่องมือในการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสียฝ่ายต่าง ๆ โดยผู้สอบบัญชีต้องมีแนวทางในการปฏิบัติงานในการตรวจสอบและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีออกมาให้อยู่ในมาตรฐานเดียวกัน เพื่อที่จะทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงิน ทราบถึงความรับผิดชอบและขอบเขตหน้าที่ของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน (ศิลป์พร ศรีจันเพชร, 2556)

รายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มมีครั้งแรกที่ประเทศอังกฤษ ซึ่งมีลักษณะเป็นแค่วาจาเท่านั้น แต่ต่อมาได้มีการออกข้อบังคับให้มีการจัดพิมพ์เป็นลายลักษณ์อักษรกำกับไว้ด้วย จนกระทั่งใน พ.ศ. 2543 ประเทศอังกฤษได้ออกกฎหมายให้ทุกบริษัทเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีพร้อมกับแนบบดุลทุกครั้ง และให้แนบบกำไรขาดทุนเพิ่มเข้าไปอีกใน พ.ศ. 2491 (ศิลป์พร ศรีจันเพชร, 2556)

สำหรับในประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (ในอดีตคือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้รายงาน การสอบบัญชีแบบมาตรฐาน (Shot-Form Report) หรือที่เรียกว่า “รายงานการสอบบัญชีแบบสอง วรจรค” ในพ.ศ. 2518 โดยผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตในการตรวจสอบให้ชัดเจนและรัดกุม (ตัวอย่างในภาคผนวก ก) ถัดมารายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกเปลี่ยนจากสองวรรคเป็นสามวรรค ใน พ.ศ. 2541 โดยให้ระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเพิ่มเข้าไปด้วย (ตัวอย่างใน ภาคผนวก ข) และในพ.ศ.2555 รายงานของผู้สอบบัญชีได้ถูกปรับจากรูปแบบรายงานแบบสาม วรรคเป็นรายงานแบบหกวรรคเพื่อแยกหัวข้อต่าง ๆ ให้ชัดเจนขึ้น (ตัวอย่างในภาคผนวก ค) (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2556)

อย่างไรก็ตาม ล่าสุดได้มีการปรับเปลี่ยนรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีอีกครั้ง ซึ่งการเปลี่ยนแปลงที่ถือว่าสำคัญที่สุด คือการเพิ่มหัวข้อ เรื่องสำคัญตรวจสอบ (KAM) เข้าไปใน รายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำเสนอข้อมูลที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงในเรื่อง ที่ผู้สอบบัญชีสังเกตเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและต้องใช้ดุลยพินิจมากในการตรวจสอบ โดย การนำเสนอข้อมูลในหัวข้อ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) จะบังคับเฉพาะรายงานของผู้สอบ บัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ซึ่งบังคับใช้สำหรับ งบการเงินที่สิ้นสุดระยะเวลาทางบัญชีในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

การเพิ่มหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) นั้น สภาวิชาชีพบัญชีในพระ บรมราชูปถัมภ์ได้มีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ขึ้น ตามคณะกรรมการมาตรฐาน การสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) รหัส 701 เรื่อง “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ใน รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ซึ่งได้นิยามของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ว่า เป็น “เรื่อง que ผู้สอบบัญชีสังเกตเห็นว่ามีนัยสำคัญและใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมากในการตรวจสอบรายงาน ทางการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน โดยต้องเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีมีการสื่อสารกับผู้ที่มี หน้าที่ในการกำกับดูแลของบริษัทลูกค้าสอบบัญชีมาก่อน” โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้น อาจรวมถึง 1) ประเด็นปัญหาที่ผู้สอบบัญชีพบระหว่างการดำเนินการตรวจสอบบัญชีรวมถึงการที่

ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานในการสอบบัญชีอย่างเพียงพอด้วย 2) ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบค่อนข้างมาก 3) สถานการณ์ที่มากกระทบจนทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการเปลี่ยนแปลงแผนในการสอบบัญชีรวมถึงการระงับจุดบกพร่องในการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจว่าเรื่องใดเหมาะสมที่จะรายงานในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีต้องมีการอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วยว่าทำไมจึงเลือกเรื่องนั้นเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมีกระบวนการในการตรวจสอบอย่างไร โดยผู้สอบบัญชีต้องทำให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเข้าใจว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ส่งผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด (ตัวอย่างในภาคผนวก ง) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558)

## 2.2 คณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ หมายถึง กรรมการชุดย่อยที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ถือหุ้น โดยกรรมการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระ โดยจะทำหน้าที่สอบทานระบบการควบคุมภายใน รายงานทางการเงินให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้อง ครบถ้วน ซึ่งกรรมการตรวจสอบจะต้องมีคุณสมบัติตามเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ฯ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

### 2.2.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 3 คน ซึ่งจำนวนสมาชิกนั้นขึ้นอยู่กับขอบเขตและความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

### 2.2.2 คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ

- ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 1 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด รวมถึงหุ้นของญาติสนิทด้วย
- สมาชิกทุกคนไม่จำเป็นต้องเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินแต่จะมีคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คนต้องมีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและ



การเงินอย่างเพียงพอเพื่อสามารถทำหน้าที่สอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

### 2.2.3 วาระการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบควรกำหนดวาระในการดำรงตำแหน่งให้สอดคล้องกับกรรมการบริษัท คือ 3 ปี แต่กระนั้นคณะกรรมการตรวจสอบสามารถกลับมาดำรงตำแหน่งได้แต่ควรพิจารณาผลจากการปฏิบัติหน้าที่ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

### 2.2.4 จำนวนครั้งและระยะเวลาในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบควรกำหนดความถี่ในการประชุมแต่ละปีโดยขึ้นอยู่กับขนาด ความเสี่ยง และความซับซ้อนของบริษัท แต่กระนั้นคณะกรรมการตรวจสอบควรมีการประชุมอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

### 2.2.5 หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ระบุหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยระบุเรื่องหลักๆ ไว้ 7 เรื่อง ได้แก่

- 1) ต้องสอบทานรายงานทางการเงินขององค์กรเพื่อความครบถ้วน ถูกต้อง และเพียงพอ โดยต้องประสานงานกับผู้บริหารและผู้สอบบัญชีภายนอกด้วย
- 2) พิจารณาเพื่อเสนอ คัดเลือก แต่งตั้ง และกำหนดค่าตอบแทนสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติหน้าที่ให้แก่องค์กร รวมทั้งมีการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีฝ่ายการจัดการเข้าร่วมการประชุมด้วย อย่างน้อย ปีละ 1 ครั้ง
- 3) ต้องสอบทานระบบการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) ให้มีประสิทธิภาพและมีความเหมาะสม และพิจารณาแต่งตั้ง เลิกจ้าง หรือ โยกย้ายหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

- 4) สอบทานให้องค์กรปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ กฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับองค์กร
- 5) พิจารณารายการที่อาจมีความขัดแย้งผลประโยชน์กัน หรือเกี่ยวโยงกัน ให้เป็นไปตามข้อกำหนดและกฎหมายของตลาดหลักทรัพย์
- 6) มีการจัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปี ขององค์กร
- 7) ปฏิบัติหน้าที่อื่น ตามที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมายให้ โดยคณะกรรมการตรวจสอบต้องให้ความเห็นชอบด้วย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

#### 2.2.6 แนวปฏิบัติสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

- 1) ปรึกษากับผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับวิธีการ ขอบเขตการสอบบัญชี และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่กำหนดความเสี่ยงขององค์กร แล้วจึงจะกำหนด วิธีการ ขอบเขต และวิธีการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบจึงมีความจำเป็นที่จะต้องสอบทานถึงเหตุผลของผู้สอบบัญชีที่กำหนดเรื่องดังกล่าวในการตรวจสอบ และประเมินว่าขอบเขตการตรวจสอบนั้นถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่ และเมื่อสิ้นสุดการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบต้องสอบทานการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีว่าสำเร็จตามขอบเขต หน้าที่ที่วางไว้หรือไม่มีการเปลี่ยนแปลงขอบเขตอย่างมีนัยสำคัญ คณะกรรมการตรวจสอบต้องสอบถามถึงเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการดำเนินงานนั้น
- 2) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเน้นการให้ความสำคัญในกระบวนการตรวจสอบและต้องมีการรายงานให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบเกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญให้ผู้สอบให้ความสำคัญ และคาดว่าอาจเป็นการทุจริต
- 3) ปรึกษากับผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับการปรับปรุงทางบัญชี และผลกระทบในการเปลี่ยนนโยบายบัญชี

- 4) การติดต่อสื่อสารระหว่างกัน อาจมีการติดต่อสื่อสารเป็นรายบุคคล ซึ่งตามปกติเกิดขึ้นไม่บ่อยนัก โดยการติดต่อสื่อสารแบบนี้ส่วนใหญ่มักไม่กำหนดวาระการพบปะ และการเข้าร่วมประชุมกัน โดยคณะกรรมการตรวจสอบควรประชุมกับผู้สอบบัญชีอย่างน้อยไตรมาสละ 1 ครั้ง เพื่อปรึกษาเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบต้องประชุมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมอย่างน้อยปีละ 1 ครั้งด้วย (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553; ปริศนา และคณะ, 2561)

### 2.3 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

#### ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ของ Jensen and Meckling (1976) อธิบายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของบุคคล 2 กลุ่ม โดยกลุ่มแรกคือฝ่ายผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นกลุ่มบุคคลที่ให้สิทธิในการจัดการและมอบทรัพยากรที่มีอยู่ให้แก่บุคคลกลุ่มที่ 2 ก็คือผู้บริหาร ในการบริหารจัดการทรัพยากรเพื่อให้ได้ผลตอบแทนสูงสุด และผู้บริหารก็จะได้รับค่าตอบแทนจากการทำงานอันนั้น โดยทฤษฎีตัวแทนนี้มองว่าทุกคนย่อมมีแรงปรารถนาที่จะทำการใดเพื่อผลประโยชน์ของตัวเองทั้งสิ้น ซึ่งการสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตนเองของผู้บริหารอาจไม่ได้สร้างผลประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ถือหุ้น ทำให้ผู้ถือหุ้นกับผู้บริหารมีความขัดแย้งกันด้านผลประโยชน์ซึ่งกันและกัน (อภิกรมย์ อุษถาวรยิ่ง, 2558) โดยอาจมีสาเหตุมาจากการเข้าถึงข้อมูลของผู้บริหารและผู้ถือหุ้นมีความไม่เท่าเทียมกัน โดยผู้บริหารนั้นจะมีอำนาจในการควบคุมและมีการเข้าถึงข้อมูลมากกว่า ทำให้ผู้บริหารนั้นมีแนวโน้มที่จะบริหารงานเพื่อประโยชน์ของตนมากกว่าประโยชน์ของผู้ถือหุ้น ส่งผลให้ผู้ถือหุ้นนั้นต้องแต่งตั้งตัวแทนเพื่อเข้ามาสอดส่องการปฏิบัติงานของผู้บริหารและเพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น (ประภัสสร โปรงวิทยากร และคณะ, 2560)

ทฤษฎีตัวแทนก็มีความเกี่ยวข้องกับวิชาชีพตรวจสอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีภายนอกถือเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นที่เข้ามาตรวจสอบข้อมูลทางการเงินให้มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งข้อมูลทางการเงินมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องได้รับการรับรองจากบุคคลที่สาม ที่มีความเป็น

อิสระ มีการตรวจสอบที่เหมาะสมเพียงพอ และสื่อสารข้อเท็จจริงจากการตรวจสอบผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแก่ผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่าง ๆ (Boonyanet and Promsen, 2018) นอกจากนี้ผู้ถือหุ้นยังมีอีกหนึ่งเครื่องมือที่ช่วยลดความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นกับผู้บริหาร นั่นก็คือ คณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อเป็นตัวแทนผู้ถือหุ้นในการสอดส่องการปฏิบัติงานของผู้บริหาร สอบทานรายงานทางการเงิน ระบบควบคุมภายใน และระบบการตรวจสอบภายใน (อภิธรรมย์ อุดดารยิ่ง, 2558) อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีภายนอก ซึ่งเป็นตัวแทนเข้ามาตรวจสอบจากภายนอก (External Audit) และคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบจากภายใน (Internal Audit) ต้องมีการปฏิบัติงานร่วมกันในการตรวจสอบเพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น (Velte, 2018) โดยในปี พ.ศ. 2559 รายงานของผู้สอบบัญชีได้เปลี่ยนเป็นรูปแบบใหม่ โดยกำหนดให้มีการเพิ่มหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งข้อมูลที่จะสามารถเปิดเผยในหัวข้อนี้ได้จำเป็นต้องเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งเรื่องนั้นจะต้องเคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) โดยหลังจากการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีในครั้งนี้ทำให้คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีจะต้องปรึกษาหารือมากขึ้น โดยต้องเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KPMG Phoomchai Audit, 2016)

### **ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory)**

ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory) ของ David K. Berlo (1960) เป็นทฤษฎีเกี่ยวกับการที่ผู้ส่งสารสามารถส่งข้อมูลแก่ผู้รับสารผ่านสื่อกลาง เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันตามที่คุณผู้ส่งสารต้องการสื่อออกไป (ปภานัช เดชจรัสศรี และคณะ, 2562)

ทฤษฎีการสื่อสารก็มีความเกี่ยวข้องกับการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งการสื่อสารจะบรรลุผลหรือไม่ขึ้นอยู่กับความยากง่ายในการสื่อสารและทำความเข้าใจ หากผู้รับสารสามารถเข้าใจสารที่ผู้ส่งสารสื่อออกไป สารนั้นย่อมมีคุณค่าและเกิดประโยชน์จากการสื่อสาร (Smith, 2017; Smith and Smith, 1971; Li, 2008) หลังจากจากการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีทำให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีการสื่อสารและปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีมากขึ้น โดยเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และยังคงต้องต้องทบทวนการเปิดเผยข้อมูลทาง

การเงิน รวมถึงเอกสารอื่น ๆ ให้สอดคล้องกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KPMG Phoomchai Audit, 2016) ทั้งนี้ผู้สอบบัญชียังต้องสื่อสารความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญไปยังผู้ใช้งบการเงินผ่านหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีอีกด้วย (Smith, 2017)

ดังนั้นผู้วิจัยจึงนำทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสารมาใช้ในการวิจัย เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่โดยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ร่วมกันในการตรวจสอบกิจการ ทั้งการตรวจสอบจากภายนอก (External Audit) และการตรวจสอบจากภายใน (Internal Audit) เพื่อรักษาผลประโยชน์สูงสุดของผู้ถือหุ้น อีกทั้งยังต้องเน้นการสื่อสารระหว่างกัน และสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงิน นำไปสู่การเติบโตและเพิ่มคุณค่าแก่กิจการ

## 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.4.1 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2560) ศึกษาการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสพการณ์ปีแรก โดยใช้กลุ่มตัวอย่างคือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี 2559 จำนวน 515 บริษัทและเก็บข้อมูลเพิ่มเติมจากการสัมภาษณ์คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ๓ คน และสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีของบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) 4 คน ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ๓ เฉลี่ยอยู่ที่ 2.06 เรื่อง โดยเรื่องที่มีการเปิดเผยมากที่สุดคือ การรับรู้รายได้ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามลำดับ แต่ถ้าหากแบ่งกลุ่มย่อยออกเป็นกลุ่ม SET 100 และ SET 50 พบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะเฉลี่ยอยู่ที่ 2.33 และ 2.54 เรื่องตามลำดับ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่และซับซ้อนมากกว่าจะมีเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจมากกว่า แต่ทว่าหากพิจารณาในแต่ละอุตสาหกรรม พบว่า อุตสาหกรรมเทคโนโลยีจะมีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสูงสุด 2.38 เรื่อง และสินค้าอุตสาหกรรม มีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยที่สุดแค่ 1.84

เรื่องเท่านั้น นอกจากนี้ยังพบอีกว่าบริษัทที่ตรวจสอบจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่ตรวจสอบจากบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Non-Big4) อีกด้วย

ศิลป์พร ศรีจันเพชร (2560) ศึกษาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้กลุ่มตัวอย่างได้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี 2558-2559 จำนวน 334 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 1.89 เรื่องต่อบริษัท โดยอุตสาหกรรมที่มีจำนวนเรื่องมากที่สุดคือ อุตสาหกรรมเทคโนโลยี โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 2.4 เรื่อง และสินค้าอุตสาหกรรมเป็นกลุ่มที่มีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยที่สุด อยู่ที่ 1.7 เรื่องเท่านั้น นอกจากนี้ยังพบว่า เรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุดคือ เรื่องการรับรู้รายได้ การด้อยค่า สินค้าคงเหลือ และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามลำดับ

ศจิรัตน์ เมธิสุภาพ (2561) ศึกษาลักษณะของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยใช้คุณพิณิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย จำนวน 119 คน โดยใช้แบบสอบถาม ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีจะเน้นพิจารณาประเด็นใหม่เป็นอันดับแรกในนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยระบุหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบพร้อมกับระบุวิธีการตรวจสอบ โดยใช้วิธีบรรยาย และวิธีทำตาราง นอกจากนี้การเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็นเพิ่มมากขึ้น โดยผู้สอบบัญชีจะรู้สึกว่าสามารถลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีลงได้ ทั้งนี้ยังสามารถช่วยองค์กรในการแก้ไขกระบวนการควบคุมภายในและตรวจสอบภายในอีกด้วย

เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลป์พร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี (2562) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กับจำนวนวันออกรายงานของผู้สอบบัญชี ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และผลการดำเนินงาน ของได้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2560 จำนวน 872 ตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่า

เรื่องที่มีการเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุดคือ รายได้ การด้อยค่า สินค้าคงเหลือ การควบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามลำดับ และพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 2.114 เรื่อง และพบอีกว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังมากขึ้น ซึ่งส่งผลให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัทที่ประสบภาวะขาดทุนมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนการใช้สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่กลับมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ประภานันท์ เดชจรัสศรี และคณะ (2562) ศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ระหว่างปี 2558 – 2560 จำนวน 239 ตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีเนื้อหาเป็นเชิงลบเพิ่มขึ้น มีแนวโน้มอ่านง่ายขึ้น และเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิม

Bedard, Gonthier-Besacrier and Schatt (2014) ศึกษาต้นทุน และผลประโยชน์ส่วนเพิ่มในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศฝรั่งเศส ซึ่งในฝรั่งเศสจะเปิดเผยในรูปแบบของ JOAs ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับ KAM โดยใช้กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กลุ่ม SBF 120 ซึ่งเป็นกลุ่มที่มีมูลค่าทางตลาดสูง ในปี 2011 ผลการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนในประเทศฝรั่งเศสมีการนำ JOAs มาใช้ครั้งแรก 9.23 % และหลังมีการใช้งานครั้งแรกมี 17% เป็นเรื่องใหม่ แต่อย่างไรก็ตามโดยเฉลี่ยแล้วมีการเปิดเผย JOAs ในรายงานของผู้สอบบัญชี 2.56 เรื่อง นอกจากนี้ยังพบว่า ระดับการเปิดเผย JOAs ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนขนาดของบริษัทและการใช้บริการจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่กลับมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี

Brouwer, Eimers and Langendijk (2016) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและการรายงานความเสี่ยงในรายงานการจัดการ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เนเธอร์แลนด์ ในปี 2015 จำนวน 44 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการ

ตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ยอยู่ที่ 4.20 เรื่อง โดยบริษัทที่เปิดเผยมากที่สุดอยู่ที่ 6 เรื่อง และเปิดเผยน้อยที่สุดอยู่ที่ 2 เรื่องเท่านั้น นอกจากนี้ยังพบว่าเรื่องที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับความเสี่ยงที่นำเสนอในรายงานการจัดการไม่สัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากเนื้อหาที่นำเสนอเหมือนกันแค่ ร้อยละ 10 เท่านั้น

Pratoomsuwan and Yolrabil (2018) ศึกษาลักษณะของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประสพการณ์ปีแรก ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้ง SET และ MAI ในปี 2016 จำนวน 640 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 1.92 เรื่อง และมีจำนวนคำเฉลี่ย 594 คำ นอกจากนี้ยังพบว่า กิจการที่ใช้บริการจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) จะมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) มากกว่ากิจการที่ใช้บริการบริษัทสอบบัญชีไม่ใช่ขนาดใหญ่ (Non-Big 4) ทั้งนี้ยังพบอีกว่า ยิ่งกิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นจะยิ่งมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก

#### 2.4.2. คณะกรรมการตรวจสอบ

สมบูรณ์ สารพัด (2547) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบกับพฤติกรรมแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2546 จำนวน 354 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 3 คน และคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความชำนาญด้านบัญชีและการเงินเฉลี่ยอยู่ที่ 1 คนเท่านั้น

วิวรรยา ฐปสมุทร์ (2550) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบกับการจัดการกำไรในงบไตรมาสของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปีพ.ศ. 2548 – พ.ศ.2549 งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงประจักษ์ ผลการศึกษา พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีระยะเวลาการดำรงตำแหน่งตั้งแต่ 0.06 ปี ถึง 9.32 ปี มีจำนวนครั้งในการประชุมเฉลี่ยอยู่ที่ 6 ครั้ง และมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีเฉลี่ยอยู่ที่ 1 คนต่อบริษัท



กัลยาภรณ์ ปานมะเริง (2558) ศึกษาปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพ การปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้แบบสอบถามและการสัมภาษณ์เป็นเครื่องมือ โดยใช้กลุ่ม ตัวอย่างคือ กรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 504 คน ผลการศึกษาพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์การทำงาน 6-10 ปีและ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์มากกว่า 10 ปี จะความรับผิดชอบและมีประสิทธิภาพใน การทำงานมากกว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 3 ปี นอกจากนี้ยังพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์มากกว่า 10 ปีนั้น จะมีประสิทธิภาพในการทำงานและมีความ รับผิดชอบน้อยกว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์ 6-10 ปี ซึ่งจะเห็นได้ว่า ยิ่ง คณะกรรมการตรวจสอบมีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งนานมากกว่า 10 ปี จะมีประสิทธิภาพใน การทำงานลดลงเนื่องจากเกิดความคุ้นชินกับระบบการทำงาน และเกิดความสนิทกับผู้บริหารมาก เกินไป อย่างไรก็ตามผลการวิจัยยังพบว่า ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบกลับไม่มี อิทธิพลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

อภิรมย์ อุษถาวรยิ่ง (2558) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของ คณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ของบริษัทที่จัด ทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กลุ่ม SET 50 ในระหว่างปี พ.ศ. 2551 – 2555 ผลการศึกษาพบว่า โดยเฉลี่ยมีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ 3 คน ซึ่งเฉลี่ยเป็นคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความ ชำนาญด้านบัญชีและการเงิน 1 คน และนอกจากนี้ยังพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีการจัด ประชุมมากถึง 22 ครั้งต่อปี และน้อยสุด 4 ครั้งต่อปี แต่อย่างไรก็ตามจำนวนครั้งในการประชุม โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 9 ครั้งต่อปี

ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของ คณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555-2559 จำนวน 2,210 ตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่า บริษัทจด ทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ย 3 คนต่อ บริษัท ซึ่งเท่ากับจำนวนขั้นต่ำตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด

ส่วนด้านความชำนาญบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ พบว่า มีสัดส่วนของกรรมการตรวจสอบที่มีความชำนาญด้านบัญชีและการเงินสูงถึงร้อยละ 81.70 และมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ เท่ากับร้อยละ 98.40 ส่วนความถี่ในการเข้าร่วมประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบพบว่า ความถี่ที่ต่ำสุดคือ ไม่มีการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบเลย ส่วนความถี่ในการประชุมสูงสุดคือ 24 ครั้งต่อปี แต่กระนั้นความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ยเท่ากับ 5.98 ครั้งต่อปี

ภูษณิศ ส่งเจริญ (2562) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผลการดำเนินงาน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET 50 ในระหว่างปี พ.ศ. 2557-2560 จำนวน 57 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 3.28 คน ส่วนจำนวนครั้งในการประชุมเฉลี่ยอยู่ที่ 8 ครั้งต่อปี และนอกจากนี้ยังพบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสำคัญกับผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ

Goodwin-Stewart and Kent (2006) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และการควบคุมภายใน ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ออสเตรเลีย ในปี ค.ศ. 2000 จำนวน 401 บริษัท โดยผลการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของออสเตรเลียมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบแค่ ร้อยละ 76.8 เท่านั้น ซึ่งถือเป็นแค่ 1 ใน 3 ของบริษัททั้งหมด ทั้งนี้ยังพบอีกว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีความถี่ในการประชุมโดยเฉลี่ยแค่ 2 ครั้งต่อปี และในคณะกรรมการตรวจสอบมีกรรมการที่มีความเป็นอิสระ และชำนาญด้านบัญชีเท่ากับ ร้อยละ 46 และร้อยละ 29 ตามลำดับ

Yatim (2009) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มาเลเซีย จำนวน 690 บริษัท ในปี 2003 ผลการศึกษาพบว่า มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระอยู่ร้อยละ 79 ซึ่งโดยเฉลี่ยจะมีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบอยู่ที่ 3 คน และทั้งหมดเป็นผู้ที่

มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงิน และนอกจากนี้ยังพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมโดยเฉลี่ย 5 ครั้งต่อปี

### 2.4.3. ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

สมบูรณ์ สารพัด (2547) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบกับพฤติกรรมการแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยใช้กลุ่มตัวอย่างได้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2546 จำนวน 354 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระและความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่อย่างไรก็ตาม สัดส่วนการถือหุ้น และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ

คุณากร คำพุด (2549) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับการมีส่วนเกี่ยวข้องในปฏิบัติงานร่วมกับผู้สอบบัญชีภายนอก ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใน พ.ศ. 2548 จำนวน 413 บริษัท ซึ่งผลการศึกษาพบว่า ยังมีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ก็จะยิ่งใช้เวลาในการประชุมโดยเฉลี่ยระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีน้อยลง แต่ในทางกลับกัน หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความชำนาญด้านบัญชีเพิ่มขึ้นก็จะยิ่งใช้เวลาในการประชุมโดยเฉลี่ยระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น เพื่อเป็นการสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลที่คณะกรรมการตรวจสอบพบหรือผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ ทำให้สามารถมาแก้ไข หรือปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของตนได้

พวงเพ็ชร คุ้มั่นคงไพศาล (2549) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพกำไร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปีพ.ศ. 2547 – 2548 จำนวน 522 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า

ความรู้ความชำนาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับดัชนีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานซึ่งเป็นตัวแทนของคุณภาพกำไร แต่ไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพกำไร

วิวรรยา ฐปสมุทร์ (2550) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบกับการจัดการกำไรในงบไตรมาสของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปีพ.ศ. 2548 – พ.ศ.2549 งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงประจักษ์ ผลการศึกษาพบว่าระยะเวลาเฉลี่ยในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทิศทางตรงกันข้ามกับการจัดการกำไรในงบไตรมาส อย่างไรก็ตามกลับไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบกับความรู้ความชำนาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบต่อการจัดการกำไรในงบไตรมาส

อภิรมย์ อุษถาวรยิ่ง (2558) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กลุ่ม SET 50 ในระหว่างปี พ.ศ. 2551 – 2555 ผลการศึกษาพบว่า ทั้งจำนวนความชำนาญด้านบัญชีหรือการเงิน และจำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ

ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้กลุ่มตัวอย่างได้แก่ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ.2555-2559 จำนวน 2,210 ตัวอย่าง ผลการศึกษาพบว่าจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ ในเชิงลบกับค่าสอบบัญชี ในขณะที่ ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความรู้ความชำนาญทางด้านการบัญชีหรือการเงิน ของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับ

ค่าสอบบัญชี นอกจากนี้พบว่า ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ขนาดของกิจการ และผลขาดทุนจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ในเชิงบวก กับค่าสอบบัญชี

Carcello and Neal (2000) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชี ในแง่ของการกล่าวถึงประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างคือ บริษัทที่ประสบปัญหาทางการเงินในปี ค.ศ. 1994 จำนวน 223 บริษัท ซึ่งผลการวิจัยพบว่า หากคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่กำลังประสบปัญหาทางการเงินขาดความเป็นอิสระ จะทำให้โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะกล่าวถึงประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องค่อนข้างน้อย เนื่องจากว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่ขาดความเป็นอิสระนั้น จะเข้าไปโน้มน้าวและพยายามยับยั้งผู้สอบบัญชีไม่ให้กล่าวถึงประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่อง ทั้ง ๆ ในความเป็นจริงบริษัทกำลังประสบปัญหาด้านการเงินอยู่ และอาจส่งผลต่อการดำเนินงานของบริษัทด้วย

Abbott, Parker, Peters, and Raghunandan (2003) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับค่าสอบบัญชี ของบริษัทที่ได้รับการตรวจสอบโดยบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 5) จำนวน 492 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระ ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กล่าวคือ ยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระและมีความชำนาญด้านบัญชีเพิ่มขึ้น จะยิ่งส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความละเอียดมากขึ้นซึ่งส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูงขึ้นตามไปด้วย แต่อย่างไรก็ตาม จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบกลับไม่มีความสัมพันธ์กับค่าสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

Carcello and Neal (2003) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความมีอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา ในปี 1994 จำนวน 276 บริษัท ซึ่งผลการศึกษาพบว่า บริษัทที่ประสบปัญหาทางการเงินและคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทนั้นขาดความเป็นอิสระ จะไม่ชอบให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาทางการเงินของบริษัทให้แก่สาธารณชนทราบ

Goodwin-Stewart and Kent (2006) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และการควบคุมภายใน ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ออสเตรเลีย ในปี ค.ศ. 2000 จำนวน 401 บริษัท โดยผลการศึกษาพบว่า ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ การดำรงอยู่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และนอกจากนี้ ยังพบว่า ขนาดของกิจการ การใช้บริษัทจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ และผลขาดทุนจากการดำเนินงาน มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี

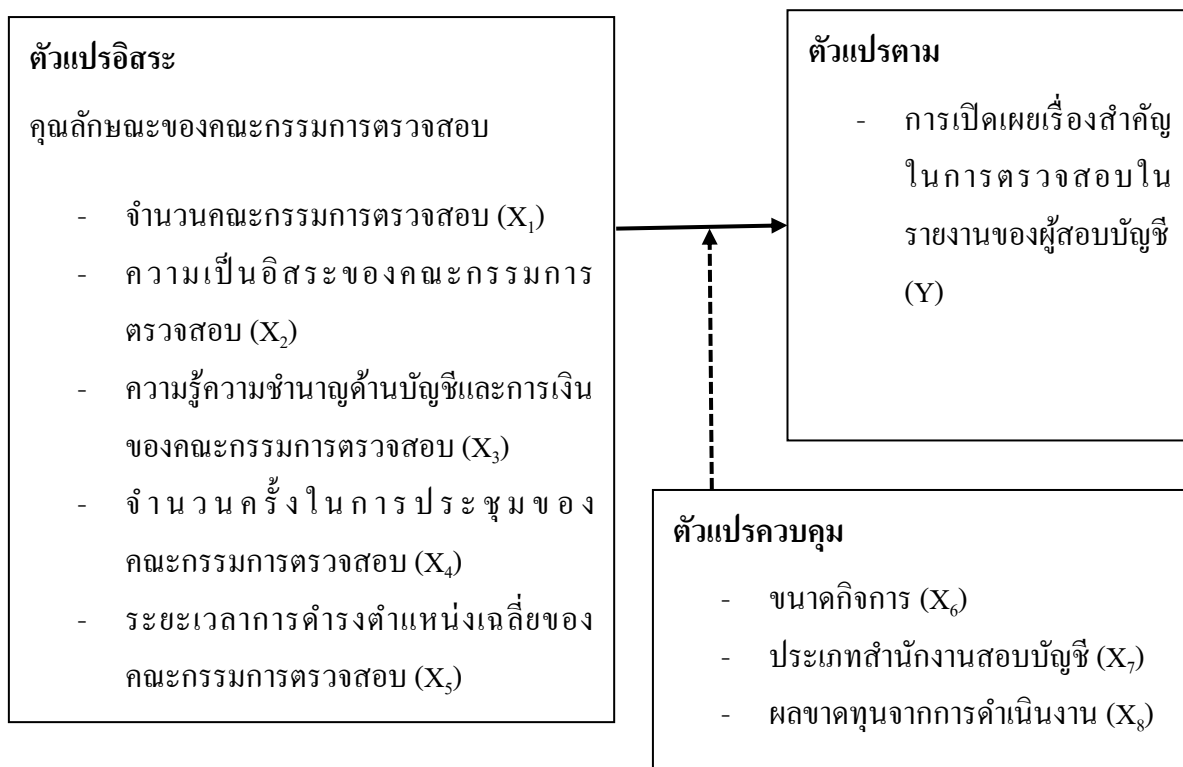
Yatim (2009) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กร ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มาเลเซีย จำนวน 690 บริษัท ในปี 2003 ผลการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระ จำนวนครั้งในการจัดการประชุม ความชำนาญด้านบัญชีและการเงิน และจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กร กล่าวคือ ยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีความความเป็นอิสระมาก มีการจัดประชุมบ่อยครั้ง มีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมาก และมีกรรมการตรวจสอบที่มีความชำนาญด้านบัญชีมาก จะยิ่งส่งผลให้มีแนวโน้มที่จะบริหารความเสี่ยงมากขึ้นดีขึ้น เพื่อช่วยเสริมสร้างกระบวนการกำกับดูแลกิจการให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงการควบคุมสภาพแวดล้อมภายในบริษัทให้ดีขึ้นอีกด้วย และนอกจากนี้ยังพบว่า ขนาดของบริษัท ความเสี่ยงทางการเงิน และการใช้บริการตรวจสอบจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กรอีกด้วย

Velte (2018) ศึกษาอิทธิพลของความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยศึกษาจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของ สหราชอาณาจักร ปี 2014-2015 จำนวน 660 บริษัท ผลการศึกษาพบว่า การที่มีผู้หญิงในคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และนอกจากนี้ยังพบว่า ขนาดของกิจการ การใช้บริการจาก

บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และการกล่าวถึงประเด็นเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในทิศทางบวกกับระดับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอีกด้วย

## 2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และการทบทวนวรรณกรรมในอดีตที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยสามารถกำหนดกรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ซึ่งเป็นการศึกษาเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



แผนภาพที่ 1 แสดงกรอบแนวคิดของการวิจัย

## บทที่ 3

### ระเบียบวิธีการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้มุ่งทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ.2559 ถึง พ.ศ.2561 ใช้การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง โดยศึกษาข้อมูลทุติยภูมิจาก รายงานประจำปี งบการเงินรวมประจำปี และ รายงานของผู้สอบบัญชี โดยมีวิธีการดำเนินการวิจัยดังนี้

#### 3.1 สมมติฐานการวิจัย

#### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

#### 3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

#### 3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

#### 3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล และสถิติที่ใช้ในการศึกษา

### 3.1 สมมติฐานการวิจัย

#### 3.1.1. จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ได้กำหนดว่า คณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 3 คนแต่ไม่กำหนดจำนวนสูงสุดเอาไว้ ซึ่งการกำหนดจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาถึงโครงสร้างของบริษัทเพื่อให้ คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนที่เหมาะสมในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งสอดคล้องกับ Yatim (2009); ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561); สมบูรณ์ สารพัด (2547) ที่พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ยอยู่ที่ 3 คน ซึ่งเท่ากับจำนวนขั้นต่ำตามที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด และ Yatim (2009) ยังพบว่า จำนวนกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้นนั้นจะมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการบริหารจัดการความเสี่ยงขององค์กรที่ดีขึ้น สอดคล้องกับ Goodwin-Stewart and Kent (2006) ที่พบว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี เพราะการมีคณะกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้นจะทำให้มีความต้องการงานตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีคุณภาพสูงขึ้นและค่าสอบบัญชีก็มีอิทธิพลในเชิงบวกกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญใน



การตรวจสอบด้วย (เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ, 2562) แต่ในทางกลับกัน ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) กลับพบว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับค่าสอบบัญชี เนื่องจากกระบวนการทำงานของคณะกรรมการตรวจสอบจะมีความรอบคอบ ครอบคลุม ครบถ้วน ขึ้น และเมื่อผู้สอบบัญชีเข้าไปประเมินความเสี่ยงก่อนการตรวจสอบ ทำให้พบว่ามีความเสี่ยงต่ำซึ่งส่งผลให้ค่าสอบบัญชีของกิจการต่ำลง และคุณากร คำพูน (2549) ยังพบอีกว่า ยังมีคณะกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้นจะยิ่งทำให้ระยะเวลาในการประชุมโดยเฉลี่ยระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีน้อยลงด้วย แต่อย่างไรก็ตาม จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบกลับไม่มีอิทธิพลต่อโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นในแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ (สมบูรณ์ สารพัด, 2547) ซึ่งจากงานวิจัยข้างต้น สรุปได้ว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นมีอิทธิพลในทิศทางเดียวกันกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>1</sub>: จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

### 3.1.2. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบถือหุ้นได้ไม่เกินร้อยละ 1 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด และไม่เป็นญาติสนิทกับฝ่ายบริหาร เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบนั้นควรเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร (จินตนา เพ็ชรนิล, 2547) โดยงานวิจัยของ Carillo and Neal (2003) พบว่า หากคณะกรรมการตรวจสอบขาดความเป็นอิสระจะไม่ชอบให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาทางการดำเนินงานของบริษัทแก่สาธารณชน และจะกดดันให้ผู้สอบบัญชีเขียนรายงานตามที่ตนต้องการทั้ง ๆ ที่พบประเด็นที่มีนัยสำคัญที่ควรนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระสูงก็จะสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างเต็มที่ มีความต้องการงานตรวจสอบที่มีคุณภาพสูงขึ้น ค่าสอบบัญชีก็เพิ่มขึ้น ทำให้ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี (Goodwin-Stewart and Kent,

2006; ปรีศนา เยาวมาร และคณะ, 2561; Abbott and et al., 2003) และค่าสอบบัญชีนั้นก็มี ความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) อีกด้วย (เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ, 2562) แต่ถึงอย่างไรก็ตาม คุณากร คำพูน (2547) กลับไม่พบความสัมพันธ์ ระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบกับการปฏิบัติงานร่วมกับผู้สอบบัญชีอย่างมี สาระสำคัญ จากงานวิจัยข้างต้น สรุปได้ว่าคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระสูงนั้นจะมีอิทธิพลใน ทิศทางเดียวกันกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้วิจัยจึงได้กำหนด สมมติฐานดังนี้

H<sub>2</sub>: ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับ การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

### 3.1.3. ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้กำหนดให้ กรรมการ ตรวจสอบอย่างน้อย 1 คนต้องมีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินอย่างเพียงพอที่จะปฏิบัติ หน้าที่ในการสอบทานรายงานทางการเงิน (คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อภิรมย์ อุยถาวรยิ่ง (2558) และ สมบูรณ์ สารพัด (2547) ที่พบว่า ในคณะกรรมการตรวจสอบจะมีกรรมการที่มีความชำนาญด้านบัญชีและการเงิน โดยเฉลี่ย 1 คนต่อ บริษัท ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ซึ่ง คุณากร คำพูน (2549) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีความรู้ ความชำนาญด้านบัญชีจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ร่วมกันกับผู้สอบบัญชีได้เป็นอย่างดี เพื่อ สื่อสาร และแลกเปลี่ยนข้อมูลกับผู้สอบบัญชีหรือคณะกรรมการตรวจสอบพบในระหว่างการปฏิบัติ หน้าที่ เพื่อสามารถแก้ไข ปรับปรุงและเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ และส่งเสริมให้กิจการ มีการจัดการความเสี่ยงที่ดีขึ้น (Yatim, 2009) สอดคล้องกับ พวงเพ็ชร คุ้มั่นคงไพศาล (2549) ที่ พบว่า ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลในเชิงบวก ต่อคุณภาพกำไร และนอกจากนี้ Goodwin-Stewart and Kent (2006); ปรีศนา เยาวมาร และคณะ (2561); Abbott, Parker, Peters, and Raghunandan (2003) ยังพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มี ความรู้มีความชำนาญด้านบัญชีและด้านการเงินนั้นมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี อีก

ทั้งค่าสอบบัญชีนั้นก็มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย (เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ, 2562) แต่งานวิจัยของ อภิรมย์ อุยถาวรยิ่ง (2558) กลับไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ จากงานวิจัยข้างต้น สรุปได้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินที่เพิ่มขึ้นจะมีอิทธิพลในทิศทางเดียวกันกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>3</sub>: ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

### 3.1.4 จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ได้ระบุว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการประชุมอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง ตามรอบระยะเวลาบัญชี แต่ถ้าหากเป็นไปได้ก็ควรที่จะจัดประชุมกันมากกว่านี้ ซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมกันโดยเฉลี่ย 5 ครั้งต่อปี ซึ่งมากกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ และบริษัทในกลุ่ม SET 50 ยังมีการประชุมบ่อยกว่าบริษัทอื่นโดยเฉลี่ย ถึง 9 ครั้งต่อปี (อภิรมย์ อุยถาวรยิ่ง, 2558) จากการทบทวนวิจัยในอดีต Goodwin-Stewart and Kent (2006); ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) พบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าสอบบัญชี เพราะการที่มีการประชุมระหว่างปีเพิ่มขึ้น จะแสดงถึงความขยันในการทำงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่ต้องการให้งานที่ปฏิบัติอยู่มีคุณภาพมากกว่าเดิม จึงต้องการงานสอบบัญชีที่คุณภาพสูงขึ้น ทำให้ขอบเขตในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ส่งผลให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้น และค่าสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นนั้น ก็มีอิทธิพลในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย (เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ, 2562) แต่อย่างไรก็ตาม Abbott, Parker, Peters, and Raghunandan (2003) กลับไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความถี่ในการประชุมกับค่าสอบบัญชี จากงานวิจัยข้างต้น สรุปได้ว่า การที่คณะกรรมการตรวจสอบมีความถี่

ในการจัดประชุมบ่อยครั้งจะมีอิทธิพลในทิศทางเดียวกันกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>4</sub>: จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

### 3.1.5 ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ได้กำหนดว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 3 ปี และสามารถกลับมาดำรงตำแหน่งอีก โดยไม่ได้ระบุระยะเวลาการดำรงตำแหน่งสูงสุดไว้ โดยยังระบุไว้อีกว่าคณะกรรมการตรวจสอบนั้นไม่ควรดำรงตำแหน่งในองค์กรใดองค์กรหนึ่งเป็นเวลานาน เพราะจะทำให้คุ้นเคยกับองค์กรและอาจละเลยการปฏิบัติหน้าที่ สอดคล้องกับ กัลยาภรณ์ ปานมะเริง (2558) ก็พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบนั้นไม่ควรดำรงตำแหน่งนานเกินไปจะทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานลดลงเนื่องจากสนิทกับผู้บริหารมากเกินไป (Velte, 2018) ทั้งนี้ วิวรรษา รูปสมุทร (2550) ยังพบอีกว่าระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับการจัดการกำไรในงบไตรมาส ซึ่งจากงานวิจัยข้างต้น สรุปได้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งนานเกินไป จะมีอิทธิพลในทิศทางตรงกันข้ามกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสมมติฐานดังนี้

H<sub>5</sub>: ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

### 3.2 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เริ่มบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดงวดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2559-ปัจจุบัน ผู้วิจัยจึงศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ.2559-2561 โดยมีจำนวนทั้งหมด 403 บริษัท ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่ม เอ็ม เอ ไอ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562) รวมทั้งบริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินเนื่องจากกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะต่างจากอุตสาหกรรมอื่น (สมบูรณ์ สารพัด, 2547) บริษัทที่อยู่ในระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงานเนื่องจากไม่สามารถระบुकุ่มอุตสาหกรรมได้อย่างชัดเจน และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562)

ตารางที่ 3.2.1 จำนวนประชากรและกลุ่มตัวอย่างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

<b>บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์</b>	<b>778</b>
หัก บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่ม เอ็ม เอ ไอ	163
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์	68
กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน	60
บริษัทที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการ	4
บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	80
<b>กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัย</b>	<b>403</b>

ตารางที่ 3.2.2 จำนวนรายชื่อกลุ่มตัวอย่างในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	44	10.92
สินค้าอุตสาหกรรม	72	17.87
บริการ	91	22.58
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	90	22.33
ทรัพยากร	40	9.92
เทคโนโลยี	34	8.44
สินค้าอุปโภคบริโภค	32	7.94
<b>รวม</b>	<b>403</b>	<b>100.00</b>

ข้อมูลจากเว็บไซต์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 7 เดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2562

### 3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิ (secondary Data) โดยการเก็บข้อมูลจากบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี งบการเงินรวม และรายงานของผู้สอบบัญชี ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561

### 3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา

การเก็บข้อมูลเพื่อนำไปวิเคราะห์ผลการวิจัยผู้วิจัยได้ใช้แบบเก็บข้อมูลเป็นเครื่องมือในการวิจัย เพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังต่อไปนี้

1. รายละเอียดข้อมูลพื้นฐานของบริษัท
  - ชื่อบริษัท
  - ชื่อย่อบริษัท
  - จำนวนสินทรัพย์ของกิจการ
  - การใช้บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่

- ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน
2. รายละเอียดตามตัวแปรอิสระ
    - จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ
    - ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ
    - ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ
    - จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ
    - ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ
  3. รายละเอียดตามตัวแปรตาม
    - ลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

### 3.5 การวิเคราะห์ข้อมูล และสถิติที่ใช้ในการศึกษา

ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่เก็บจากรายงานประจำปี งบการเงินรวม และรายงานของผู้สอบบัญชี จะนำมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) และสถิติเชิงอนุมาน โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) ในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) เป็นการวิเคราะห์สรุปผลข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่ออธิบายถึงข้อมูลค่าเฉลี่ย (Average) ความถี่ (Frequency) ค่าสูงสุด (Maximum) ค่าต่ำสุด (Minimum) และค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ในการอภิปรายผล

สถิติเชิงอนุมานเป็นการวิเคราะห์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงาน

ของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) ในการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์

โดยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression) สามารถกำหนดตัวแปรแสดงในรูปสมการถดถอยได้ดังนี้

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \text{error}$$

โดยสามารถวัดค่าตัวแปรต่าง ๆ ได้ดังนี้

ตารางที่ 3.5.1 แสดงการวัดค่าตัวแปร

คำย่อ	ตัวแปร	การวัดค่า
<b>ตัวแปรตาม</b>		
Y	การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วัดค่าจากจำนวนคำที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (Pratoomsuwan and Yolrabil, 2018) โดยการนับคำถือเป็นหน่วยวัดที่มีความละเอียดมากที่สุดและยังถือเป็นข้อมูลที่มีคุณภาพที่สุด (อัญชลี บ่มไต้, 2560)
<b>ตัวแปรอิสระ</b>		
X <sub>1</sub>	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจากจำนวนคณะกรรมการสอบ (จำนวนคน) (สมบุญ สาระพัด, 2547)
X <sub>2</sub>	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจากสัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระต่อจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด (พวงเพ็ชร คุ้มั่นคงไพศาล, 2549)



ตัวแปรอิสระ (ต่อ)		
X <sub>3</sub>	ความชำนาญทางด้านบัญชี หรือ การเงิน ของ คณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่ จบการศึกษา หรือมีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชี หรือการเงินต่อคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด (สมบุญ สาระพัด, 2547)
X <sub>4</sub>	จำนวนครั้งในการประชุม ของ คณะ กรรมการ ตรวจสอบ	วัดค่าจาก ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการ ตรวจสอบ ใน 1 ปี (Goodwin-stewart, 2006)
X <sub>5</sub>	ระยะเวลาการดำรงตำแหน่ง เจ็ดปีของคณะกรรมการ ตรวจสอบ	วัดค่าจาก ผลรวมจำนวนปีในการดำรงตำแหน่ง ของคณะกรรมการตรวจสอบทุกคนต่อจำนวน คณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉพาะของปีนับเป็นปี (วิวรรยา รูปสมุทร, 2550)
ตัวแปรควบคุม		
X <sub>6</sub>	ขนาดกิจการ	วัดค่าจาก ค่าลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์ รวม (ศิลป์พร ศรีจันเพชร, 2560)
X <sub>7</sub>	ประเภทของสำนักงานสอบ บัญชี	วัดค่าจาก ตัวแปรหุ่น (1= Big4, 0=Non-Big4) (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)
X <sub>8</sub>	ผลขาดทุน จาก การ ดำเนินงาน	วัดค่าจาก ตัวแปรหุ่น (1=ขาดทุน, 0=ไม่ขาดทุน) (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ.2559-2561 ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาคือ 1.) เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2.) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งจากการเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี รายงานของผู้สอบบัญชี และรายงานทางการเงิน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 403 บริษัท โดยวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ในการวิเคราะห์ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์แบบสหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) รวมถึงการทดสอบความสัมพันธ์ด้วยการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) โดยผู้วิจัยจัดลำดับการนำเสนอผลการศึกษาค้นคว้าข้อมูลตามลำดับของวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

4.1 คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4.2 ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

4.3 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

#### 4.1 ผลการวิเคราะห์ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี งบการเงิน และรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลระยะเวลา 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561 จำนวน 403 บริษัท ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทั้ง 7 อุตสาหกรรม ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่ม เอ็ม เอ ไอ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ บริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน บริษัทที่อยู่ในระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน โดยใช้แบบเก็บข้อมูลซึ่งผู้วิจัยได้แบ่งแบบเก็บข้อมูลออกเป็น 3 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ใช้เก็บข้อมูลพื้นฐานของบริษัท ส่วนที่ 2 ใช้เก็บข้อมูลคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และส่วนที่ 3 เป็นส่วนลักษณะเนื้อหาในการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบแบบใหม่ จากการวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) สามารถแสดงรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 4.1.1 แสดงสถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับตัวแปรควบคุม

ตัวแปร	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ขนาดของกิจการ (บาท)	235,307,431	2,273,376,370,824	30,685,157,979	130,698,140,243
ค่าลอกการิทึมของสินทรัพย์รวม	19.23	28.45	22.60	1.53
ตัวแปรควบคุมที่เป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variable)				
ตัวแปร	จำนวน (บริษัท)		ร้อยละ	
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี				
- ใช้บริการบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4)	257		63.77	
- ใช้บริการบริษัทสอบบัญชีที่ไม่ใช่บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Non-Big4)	146		36.23	

**ตารางที่ 4.1.1 วิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับตัวแปรควบคุม (ต่อ)**

ตัวแปร	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ
<b>ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน</b>		
- บริษัทที่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน	145	35.98
- บริษัทที่ไม่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน	258	64.02

จากตารางที่ 4.1.1 พบว่าขนาดของกิจการ ซึ่งบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมน้อยที่สุดมีจำนวนสินทรัพย์รวม 235,307,431 บาท และบริษัทที่มีสินทรัพย์รวมสูงสุดมีจำนวนสินทรัพย์รวม 2,273,376,370,824 บาท โดยมีค่าลอการิทึมของสินทรัพย์รวมต่ำสุดที่ 19.23 และมีค่าสูงสุดที่ 28.45 ประเภทสำนักงานสอบบัญชี บริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่ใช้บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ในการสอบบัญชีของกิจการ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 63.77 และใช้บริการสอบบัญชีจากบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Non-Big4) ร้อยละ 36.23 ส่วนผลขาดทุนจากการดำเนินงาน บริษัทส่วนใหญ่ไม่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 64.02 และมีบริษัทที่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงานเพียงร้อยละ 35.98 เท่านั้น

**ตารางที่ 4.1.2 แสดงสถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ**

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (คน)	3	5	3.15	0.36
ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (คน)	2	5	3.15	0.36
สัดส่วนกรรมการที่มีความเป็นอิสระต่อกรรมการตรวจสอบทั้งหมด	0.89	1.00	0.9997	0.0055
ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงิน ของคณะกรรมการตรวจสอบ (คน)	0	4	1.64	0.70
สัดส่วนกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีต่อกรรมการตรวจสอบทั้งหมด	0.11	1.00	0.52	0.22
จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ครั้ง)	4	24	5.90	2.94
ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ (ปี)	1	28	8.51	4.80

จากตารางที่ 4.1.2 วิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนาเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบในระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 รวมเป็นเวลา 3 ปี พบว่า จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบมีค่าเฉลี่ย 3.15 คน โดยต่ำสุดอยู่ที่ 3 คนและสูงสุดอยู่ที่ 5 คน ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยมีค่าเฉลี่ย 3.15 คน โดยมีค่าต่ำสุด 2 คน และมีค่าสูงสุด 5 คน และสัดส่วนของกรรมการอิสระต่อกรรมการตรวจสอบนั้นมีค่าต่ำสุดที่ 0.89 และค่าสูงสุดเท่ากับ 1.00 โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 0.9997 ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีค่าเฉลี่ย 1.64 คน โดยมีค่าต่ำสุดอยู่ที่ 0 คน และค่าสูงสุดอยู่ที่ 4 คน และสัดส่วนกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีมีค่าต่ำสุดที่ 0.11 และมีค่าสูงสุดที่ 1.00 โดยมีค่าเฉลี่ยที่ 0.52 จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ย 5.9 ครั้ง ซึ่งมีการประชุมน้อยสุด 4 ครั้ง และมีการประชุมมากที่สุดถึง 24 ครั้ง ต่อปี ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งโดยเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ มีค่าต่ำสุด คือ 1 ปี และมีค่าสูงสุด 28 ปี โดยมีค่าเฉลี่ยของระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ย 8.51 ปี

ในปัจจุบันคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มการสื่อสารข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน สำหรับประเทศไทยได้ประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2559 เป็นต้นไปโดยบังคับใช้สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น โดยกำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)” โดยข้อมูลที่จะนำเสนอในหัวข้อนี้ต้องเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและความเสี่ยงนั้นต้องเคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน ซึ่งผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตั้งแต่ปี พ.ศ.2559-2561 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 403 บริษัท ดังตารางที่ 4.1.3

ตารางที่ 4.1.3 แสดงปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

การเปิดเผยข้อมูล ในหัวข้อเรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบ	พ.ศ. 2559		พ.ศ. 2560		พ.ศ. 2561		เฉลี่ย	
	ส่วน		ส่วน		ส่วน		ส่วน	
	ค่าเฉลี่ย	เบี่ยงเบน มาตรฐาน	ค่าเฉลี่ย	เบี่ยงเบน มาตรฐาน	ค่าเฉลี่ย	เบี่ยงเบน มาตรฐาน	ค่าเฉลี่ย	เบี่ยงเบน มาตรฐาน
จำนวนคำ	751.16	354.04	775.43	389.69	761.33	381.79	762.64	344.65
จำนวนเรื่อง	2.03	0.92	2.08	0.91	2.00	0.94	2.03	0.83

จากตารางที่ 4.1.3 แสดงการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่โดยแยกออกเป็นการพิจารณาจากจำนวนคำและจำนวนเรื่องของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างปีพ.ศ.2559-2561 พบว่า มีจำนวนคำที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ย 762.64 คำ โดยปีพ.ศ.2559 มีจำนวนคำเฉลี่ย 751.16 คำ พ.ศ.2560 มีจำนวนคำเฉลี่ย 775.43 คำ และในพ.ศ.2561 มีจำนวนคำเฉลี่ย 761.33 คำ

ส่วนจำนวนเรื่องเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้น พบว่า มีจำนวนเรื่องเฉลี่ยที่ 2.03 เรื่อง และหากแยกแต่ละปีจะพบว่า ปี พ.ศ.2559 มีการเปิดเผยเฉลี่ย 2.03 เรื่อง ปีพ.ศ. 2560 มีการเปิดเผย 2.08 เรื่อง และในปีพ.ศ. 2561 มีการเปิดเผย 2.00 เรื่องเท่านั้น โดยผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละปีมีค่าเฉลี่ยแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย และมีความผันผวนโดยมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในปี พ.ศ. 2560 และลดลงในปี พ.ศ.2561

ทั้งนี้ผู้วิจัยยังจำแนกการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยแยกตามประเภทอุตสาหกรรม จำนวน 7 อุตสาหกรรม ซึ่งประกอบด้วย กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม กลุ่มบริการ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค ดังตารางที่ 4.1.4

ตารางที่ 4.1.4 แสดงปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่จำแนกตามกลุ่มอุตสาหกรรม

ประเภทอุตสาหกรรม	จำนวน		การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ			
	กลุ่มตัวอย่าง	ร้อยละ	จำนวนเรื่อง			
			จำนวนคำ (เฉลี่ย)	ลำดับที่	จำนวนเรื่อง (เฉลี่ย)	ลำดับที่
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	44	10.92	769.84	4	2.00	6
สินค้าอุตสาหกรรม	72	17.87	581.38	7	1.72	7
บริการ	91	22.58	767.54	5	2.04	3
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	90	22.33	793.21	3	2.12	2
ทรัพยากร	40	9.92	926.68	2	2.02	4
เทคโนโลยี	34	8.44	959.41	1	2.53	1
สินค้าอุปโภคบริโภค	32	7.94	646.53	6	2.01	5
รวม	403	100	762.64		2.03	

จากตารางที่ 4.1.4 แสดงการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยแยกตามกลุ่มอุตสาหกรรม จำนวน 7 อุตสาหกรรม ในระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561 พบว่าจำนวนคำที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีจำนวนคำเฉลี่ย 762.64 คำ โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีเปิดเผยสูงสุดได้แก่ กลุ่มเทคโนโลยี มีจำนวนคำเฉลี่ย 959.41 คำ รองลงมาคือกลุ่มทรัพยากร จำนวนคำเฉลี่ย 926.68 คำ กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวนคำเฉลี่ย 793.21 คำ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวนคำเฉลี่ย 769.84 คำ กลุ่มบริการจำนวนคำเฉลี่ย 767.54 คำ และกลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค จำนวนคำเฉลี่ย 646.53 คำ ตามลำดับ และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยน้อยที่สุดโดยเปิดเผยเฉลี่ยแค่ 581.38 คำเท่านั้น

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากจำนวนเรื่อง พบว่า ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2561 มีจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.03 เรื่อง โดยกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีเปิดเผยสูงสุดได้แก่ กลุ่มเทคโนโลยี มีจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.53 เรื่อง รองลงมาคือกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.12 เรื่อง กลุ่มบริการจำนวนเรื่องเฉลี่ย

2.04 เรื่อง กลุ่มทรัพยากร จำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.02 เรื่อง กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภคจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.01 เรื่อง และกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหารจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2 เรื่อง ตามลำดับ และกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องน้อยที่สุด โดยมีจำนวนเรื่องเฉลี่ยแค่ 1.72 เรื่อง เท่านั้น

ทั้งนี้เรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละบริษัทมีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญขององค์กร และเป็นเรื่องที่เคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน โดยจากการศึกษาเรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยผู้วิจัยได้รวบรวม 10 เรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุด ดังตารางที่ 4.1.5

ตารางที่ 4.1.5 แสดงลำดับเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561

ลำดับ	เรื่อง	ร้อยละ
1.	การรับรู้รายได้	27.45
2.	การด้อยค่าของสินทรัพย์	15.25
3.	ค่าเผื่อการลดลงมูลค่าสินค้าคงเหลือ	14.96
4.	การวัดมูลค่าสินทรัพย์	14.14
5.	การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	7.23
6.	ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ	5.53
7.	ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี	4.35
8.	ประมาณการหนี้สิน	1.67
9.	ข้อพิพาทและคดีความ	1.54
10.	การปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้	0.98
11.	อื่น ๆ	6.91
รวม		100.00



จากตารางที่ 4.1.5 แสดงลำดับเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561 พบว่า เรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดคือ การรับรู้รายได้ รองลงมาคือ การด้อยค่าของสินทรัพย์ ค่าเพื่อการลดลงมูลค่าสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ประมาณการหนี้สิน ข้อพิพาทและคดีความ และการปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้ ตามลำดับ

โดยเรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้น ผู้วิจัยได้แยกเรื่องที่มีการนำเสนอในแต่ละปี โดยในปีพ.ศ. 2559 พบว่า เรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดได้แก่ เรื่องการรับรู้รายได้ ส่วนเรื่องที่มีการเปิดเผยรองลงมาคือ การด้อยค่าของสินทรัพย์ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ สินค้าคงเหลือ การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ข้อพิพาทและคดีความ และการปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้ ตามลำดับ

ส่วนพ.ศ. 2560 นั้น เรื่องที่มีการเปิดเผยมากที่สุดคือ เรื่องการรับรู้รายได้ และเรื่องที่เปิดเผยรองลงมาได้แก่สินค้าคงเหลือ การด้อยค่าของสินทรัพย์ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ประมาณการหนี้สิน ข้อพิพาทและคดีความ และการปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้ ตามลำดับ

และใน พ.ศ.2561 เรื่องที่มีการเปิดเผยมากที่สุดคือ การรับรู้รายได้ เรื่องรองลงมาคือเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มูลค่าสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ข้อพิพาทและคดีความ ประมาณการหนี้สิน และการปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้ ตามลำดับ ดังตารางที่ 4.1.6

ตารางที่ 4.1.6 แสดงลำดับเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุด 10 อันดับแรก ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ จำแนกแต่ละปี

ลำดับ ที่	พ.ศ.2559	ร้อยละ	พ.ศ.2560	ร้อยละ	พ.ศ.2561	ร้อยละ
1.	การรับรู้รายได้	26.68	การรับรู้รายได้	27.24	การรับรู้รายได้	28.41
2.	การค้ำยค่าของสินทรัพย์	15.42	สินค้ำคงเหลือ	15.41	การค้ำยค่าของสินทรัพย์	15.63
3.	การวัดมูลค่าสินทรัพย์	14.81	การค้ำยค่าของสินทรัพย์	14.70	สินค้ำคงเหลือ	15.51
4.	สินค้ำคงเหลือ	13.95	การวัดมูลค่าสินทรัพย์	14.58	การวัดมูลค่าสินทรัพย์	13.03
5.	การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	7.34	การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	7.53	การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	6.82
6.	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	6.00	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	5.14	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	5.46
7.	ภาษีเงินได้รอตตัดบัญชี	4.90	ภาษีเงินได้รอตตัดบัญชี	4.30	ภาษีเงินได้รอตตัดบัญชี	3.85
8.	ประมาณการหนี้สิน	1.84	ประมาณการหนี้สิน	1.67	ข้อพิพาทและคดีความ	1.74
9.	ข้อพิพาทและคดีความ	1.22	ข้อพิพาทและคดีความ	1.67	ประมาณการหนี้สิน	1.49
10.	การปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้	0.86	การปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้	0.96	การปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้	1.12
11.	อื่น ๆ	6.98	อื่น ๆ	6.81	อื่น ๆ	6.95
		100.00		100.00		100.00

นอกจากนี้ผู้วิจัยยังศึกษาลักษณะการเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ โดยพบว่า ข้อมูลที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละบริษัทนั้นมีลักษณะการเขียนที่แตกต่างกัน ซึ่งส่วนใหญ่มีลักษณะการเขียนเป็นแบบบรรยาย ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 64.93 และมีลักษณะการเขียนเป็นแบบตาราง ร้อยละ 35.07 ดังตารางที่ 4.1.7 ตารางที่ 4.1.7 แสดงลักษณะการเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ลักษณะการเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	2559	2560	2561	เฉลี่ย
	ร้อยละ	ร้อยละ	ร้อยละ	ร้อยละ
แบบบรรยาย	65.01	64.76	65.01	64.93
แบบตาราง	34.99	35.24	34.99	35.07

#### 4.2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่เริ่มจากการหาความสัมพันธ์ของตัวแปร เพื่อเป็นการทดสอบว่าตัวแปรที่นำมาศึกษาครั้งนี้แต่ละตัวมีความสัมพันธ์ มีความเป็นอิสระต่อกัน หรือเป็นตัวแปรตัวเดียวกันหรือไม่ หากตัวแปรที่นำมาทดสอบมีความสัมพันธ์กันมากเกินไปหรือตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเองอาจทำให้เกิดปัญหา Multicollinearity โดยการตรวจสอบปัญหา Multicollinearity ในการศึกษาครั้งนี้จะใช้วิธีหาค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation) โดยดูจากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) ซึ่งหากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าใกล้ 1 หรือ -1 แสดงว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กันค่อนข้างสูงในทางกลับกันหากค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าเข้าใกล้ 0 นั้นหมายถึงตัวแปรมีความสัมพันธ์กันค่อนข้างต่ำ โดยทั่วไปเกณฑ์ของค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ที่ใช้บอกความสัมพันธ์จะต้องมีค่าน้อยกว่า 0.7 นอกจากนี้ผู้วิจัยยังทดสอบหาค่า Variance inflation factor (VIF) ซึ่งหากค่า VIF มีค่า

มากกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรตัวใดตัวหนึ่งมีความสัมพันธ์กับตัวแปรอีกตัวหนึ่งด้วย (อุทัยวรรณ สายพัฒนา และฉัตรสิริ ปิยะพิมลสิทธิ์, 2547)

การทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ รวมทั้งตัวแปรควบคุม คือขนาดกิจการ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงาน พบว่า ตัวแปรส่วนใหญ่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ( $r$ ) ระหว่าง 0.001 ถึง 0.369 โดยพบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับขนาดกิจการมากที่สุด โดยมีค่า  $r = 0.369$  และตรวจสอบปัญหา Multicollinearity ด้วยค่า Variance Inflation Factor (VIF) ผลการตรวจสอบพบว่า ค่า VIF มีค่าอยู่ระหว่าง 1.011 ถึง 1.344 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรไม่มีความสัมพันธ์เป็นตัวแปรตัวเดียวกัน ดังนั้นจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity และสามารถนำไปวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ได้ ผลการทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation) ดังตารางที่ 4.2.1

ตารางที่ 4.2.1 ผลการทดสอบค่าสหสัมพันธ์แสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตัวแปร	Y	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>	X <sub>7</sub>	X <sub>8</sub>
Y	1								
X <sub>1</sub>	-.023	1							
X <sub>2</sub>	-.023	.041	1						
X <sub>3</sub>	.110*	.124*	.018	1					
X <sub>4</sub>	.233**	.088	.023	.001	1				
X <sub>5</sub>	-.170**	-.193**	.035	-.021	-.036	1			
X <sub>6</sub>	.369**	-.051	.017	.088	.369**	-.056	1		
X <sub>7</sub>	.234**	-0.063	.066	.153**	.093	-.153**	.337**	1	
X <sub>8</sub>	.074	-.057	.037	-.006	-.090	-.065	-.189**	-.134**	1
VIF		1.048	1.011	1.036	1.163	1.036	1.344	1.215	1.056

\*ระดับความมีนัยสำคัญที่ 0.05, \*\*ระดับความมีนัยสำคัญที่ 0.01

- โดย  $Y =$  จำนวนคำที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- $X_1 =$  จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ
- $X_2 =$  ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ
- $X_3 =$  ความชำนาญทางด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ
- $X_4 =$  จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ
- $X_5 =$  ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ
- $X_6 =$  ขนาดกิจการ
- $X_7 =$  ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี
- $X_8 =$  ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระคือ จำนวน ความเป็นอิสระ ความชำนาญทางด้านบัญชีหรือการเงิน จำนวนครั้งในการประชุมและระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรตามคือ การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ และตัวแปรควบคุม คือ ขนาดของกิจการ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงานซึ่งมีสมการดังนี้

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \text{error}$$

โดยที่		
$Y =$	จำนวนเรื่องที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วัดค่าจาก จำนวนคำที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (Pratoomsuwan and Yolrabil, 2018) ซึ่งการนับคำถือเป็นหน่วยวัดที่มีความละเอียดมากที่สุดและถือเป็นข้อมูลที่มีคุณภาพที่สุด (อัญชลี บ่มไฉ่, 2560)
$X_1 =$	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก จำนวนคณะกรรมการสอบ (จำนวนคน) (สมบูรณ์ สารพัด, 2547)
$X_2 =$	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระต่อจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด (พวงเพ็ชร คุ้มกันงไพศาล, 2549)
$X_3 =$	ความชำนาญทางด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่จบการศึกษา หรือมีประสบการณ์ทำงานด้านบัญชีหรือการเงินต่อคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด (สมบูรณ์ สารพัด, 2547)
$X_4 =$	จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ใน 1 ปี (Goodwin-stewart, 2006)
$X_5 =$	ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ	วัดค่าจาก ผลรวมจำนวนปีในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบทุกคนต่อจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (วิวรรยา ฐปสมุทร์, 2550)
$X_6 =$	ขนาดกิจการ	วัดค่าจาก ค่าลอกการตีพิมพ์ของสินทรัพย์รวม (ศิลป์พร ศรีจันเพชร, 2560)
$X_7 =$	ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี	วัดค่าจาก ตัวแปรหุ่น (1= Big4, 0=Non-Big4) (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)
$X_8 =$	ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน	วัดค่าจาก ตัวแปรหุ่น (1= ขาดทุน, 0=ไม่ขาดทุน) (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ, 2562)
$e =$	ความคลาดเคลื่อน	

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่จากการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ดังตารางที่ 4.2.2 ดังนี้

ตารางที่ 4.2.2 ผลการทดสอบความถดถอยเชิงพหุแสดงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ตัวแปร	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1607.223	2816.042		.571	.569
จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	-2.394	44.220	-.002	-.054	.957
ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	-2540.388	2809.976	-.041	-.904	.367
ความชำนาญทางด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ	100.404	70.640	.065	1.421	.156
จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ	14.425	5.796	.120	2.489	.013*
ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ	-8.516	3.278	-.119	-2.598	.010**
ขนาดกิจการ	68.347	11.736	.303	5.824	.000**
ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี	82.433	35.438	.115	2.326	.021*
ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน	108.753	33.089	.152	3.287	.001**
R Square					.206
Adjusted R Square					.190
F-Value (Sig)					12.794**

\*ระดับนัยสำคัญที่ 0.05, \*\*ระดับนัยสำคัญที่ 0.01

จากตารางที่ 4.2.2 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ พบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05 รวมถึงประเภทของสำนักงานสอบบัญชี ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ก็มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ณ ระดับนัยสำคัญ 0.01 แต่กระนั้นระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบกลับมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ณ ระดับนัยสำคัญ 0.01 นอกจากนี้ผลการวิจัยยังพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความชำนาญทางด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ

นอกจากนี้จากตารางที่ 4.2.2 ยังพบอีกว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ และความรู้ความชำนาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่อย่างมีนัยสำคัญ

### 4.3 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

จากการศึกษา “ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ระหว่างปี พ.ศ.2559-2561 โดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาครั้งนี้ คือ ศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์



แห่งประเทศไทย จากการศึกษาดังกล่าวผู้วิจัยได้ทดสอบตามสมมติฐานสมมติฐาน 5 ข้อ โดยสามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน ตามตารางที่ 4.3.1 ดังนี้

ตารางที่ 4.3.1 สรุปสมมติฐานการศึกษา

สมมติฐาน	ผลลัพธ์
H <sub>1</sub> : จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	ปฏิเสธ
H <sub>2</sub> : ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	ปฏิเสธ
H <sub>3</sub> : ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	ปฏิเสธ
H <sub>4</sub> : จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	ยอมรับ (+)
H <sub>5</sub> : ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	ยอมรับ (-)

## บทที่ 5

### บทสรุป การอภิปราย และข้อเสนอแนะ

การศึกษา “ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีคำถามวิจัยและสมมติฐานในการวิจัย ซึ่งได้มาจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ในบทนี้จะเป็นการสรุปผลวิจัย อภิปรายผลประโยชน์ที่ได้รับ รวมถึงให้ข้อเสนอแนะถึงแนวทางการทำวิจัยในอนาคตต่อไป

งานวิจัยนี้ศึกษาตัวแปรอิสระ 5 ตัวแปร ได้แก่ 1) จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ 2) ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ 3) ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ 4) จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และ 5) ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ ว่ามีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่หรือไม่ โดยมีตัวแปรควบคุมอีก 3 ตัวแปร ได้แก่ ขนาดกิจการ ประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงาน

การศึกษานี้ใช้กลุ่มตัวอย่างของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 403 บริษัท ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ในกลุ่ม เอ็ม เอ ไอ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งบริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินเนื่องจากกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะต่างจากอุตสาหกรรมอื่น บริษัทที่อยู่ในระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงานเนื่องจากไม่สามารถระดมกลุ่มอุตสาหกรรมได้อย่างชัดเจน และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ไทย, 2562) โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี งบการเงิน และรายงานของผู้สอบบัญชี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561

จากการเก็บข้อมูลผู้วิจัยได้นำมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) เพื่อสรุปผล คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ทั้งนี้ยังมีการวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation) เพื่อทดสอบหาความสัมพันธ์ของตัวแปรแต่ละตัวนั้นจะต้องมีความเป็นอิสระจากกัน จากนั้นจึงนำมาวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งในการศึกษาครั้งนี้มีประเด็นในการสรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ ดังนี้

- 5.1 บทสรุป และอภิปรายผลการศึกษา
- 5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา
- 5.3 ข้อจำกัดในการศึกษา
- 5.4 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

### 5.1 บทสรุปและการอภิปรายผลการศึกษา

บทสรุปและการอภิปรายผลการศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถนำมาอภิปรายผลตามวัตถุประสงค์และสมมติฐานดังนี้

## 1. คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ย 3.15 คน หรือ 3 คน และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบของแต่ละบริษัทอยู่ระหว่าง 3 ถึง 5 คน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ (2553) ซึ่งกำหนดไว้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 3 คน โดยขึ้นอยู่กับงานที่รับผิดชอบและประสิทธิภาพในการดำเนินงานขององค์กร สอดคล้องกับงานวิจัยของ Yatim (2009); ปริศนา เยาวมาร และคณะ (2561); สมบูรณ์ สารพัด (2547) ที่พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ยอยู่ที่ 3 คน

### ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระเฉลี่ย 3.15 คน หรือ 3 คน และมีสัดส่วนของกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระต่อกรรมการตรวจสอบทั้งหมดอยู่ที่ 0.9997 หรือร้อยละ 99.97 กล่าวคือ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระสูงถึงร้อยละ 99.97 สอดคล้องกับงานวิจัยของ ปริศนา เยาวมาร และคณะ (2561) ที่พบว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยให้ความสำคัญต่อความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบสูงมาก ซึ่งถือว่าการที่คณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระสูง และเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร จะทำให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่

### ความรู้ความชำนาญของคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินเฉลี่ย 1.64 คน หรือ 1 คน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ซึ่งกำหนดไว้ว่าในแต่ละบริษัทต้องมีกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้

ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินอย่างเพียงพออย่างน้อย 1 คน เพื่อปฏิบัติหน้าที่ในการสอบทานความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของอภิรมย์ อุตถาวรยิ่ง (2558) และ สมบูรณ์ สารพัด (2547) ซึ่งพบว่าคณะกรรมการตรวจสอบของที่มีความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของแต่ละบริษัทเฉลี่ย 1 คนต่อบริษัท

#### จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาพบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการเฉลี่ย 5.9 ครั้งต่อปี หรือ 5 ครั้ง ซึ่งมากกว่าข้อกำหนดที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนด ซึ่งกำหนดไว้ว่าในแต่ละปีคณะกรรมการตรวจสอบต้องมีการประชุมกันอย่างน้อย 4 ครั้ง เพื่อพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่ได้รับมอบหมาย และปรึกษาหารือเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ขององค์กร และหากเป็นไปได้คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการจัดประชุมมากกว่า 4 ครั้งต่อปี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปริศนาเขาวมาร และคณะ (2561) ที่พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมโดยเฉลี่ยในแต่ละปี 5 ครั้ง ซึ่งมากกว่าเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์กำหนดเช่นกัน

#### ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งโดยเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ

จากการศึกษาพบว่า ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยอยู่ที่ 8.51 ปี ซึ่งคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) ได้ระบุไว้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 3 ปี และสามารถกลับมาดำรงตำแหน่งได้อีก โดยไม่ได้กำหนดระยะเวลาการดำรงตำแหน่งสูงสุดไว้ สอดคล้องกับ กัลยาภรณ์ ปานมะเริง (2558) ที่พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีความรับผิดชอบสูงนั้นควรมีประสบการณ์ในการทำงานอยู่ระหว่าง 6-10 ปี

## ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ในปัจจุบันคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้เปลี่ยนแปลงรูปแบบการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มการสื่อสารข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีให้ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน สำหรับประเทศไทยได้ประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2559 เป็นต้นไปโดยบังคับใช้สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

จากการศึกษา การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตั้งแต่ปี พ.ศ.2559 -2561 พบว่า การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีจำนวนค่าเฉลี่ย 762.64 คำ แต่หากแยกในแต่ละปี ตั้งแต่ปี 2559 – 2561 จะพบว่า มีจำนวนค่าเฉลี่ย 751.16 คำ 775.43 คำ และ 761.33 คำ ตามลำดับ นอกจากนี้ยังพบว่า จำนวนเรื่องที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559-2561 มีจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.03 เรื่อง และหากแยกในแต่ละปีจะพบว่า มีจำนวนเรื่องเฉลี่ย 2.03 2.08 และ 2.03 เรื่องตามลำดับ ซึ่งงานวิจัยของ ศิริรัตน์ เมธิสุวภาพ (2561) แสดงให้เห็นว่าการเขียนข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นทำให้ผู้สอบบัญชีรู้สึกลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบ และยังช่วยองค์กรในการแก้ไขกระบวนการควบคุมภายในและตรวจสอบภายในด้วย

จากผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในแต่ละปีมีค่าเฉลี่ยแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย และมีความผันผวนโดยมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในปี พ.ศ.2560 และลดลงในปี พ.ศ.2561 ซึ่งอาจเกิดจากแต่ละบริษัทพยายามหาวิธีลดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญขององค์กร ทำให้ข้อมูลที่จะเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดลงในปี พ.ศ. 2561 นอกจากนี้ยังพบว่าอุตสาหกรรมเทคโนโลยีมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุดเฉลี่ย 959.41 คำ หรือ 2.53 เรื่อง และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยที่สุด 581.38 คำ หรือ 1.72 เรื่องเท่านั้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560); ศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) ที่พบว่า

กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุดคือ กลุ่มเทคโนโลยี และกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยต่ำสุดคือ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม

ทั้งนี้ในระหว่างปี พ.ศ. 2559 -2561 เรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุด 10 อันดับแรก พบว่า เรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุดคือ การรับรู้รายได้ รองลงมาคือ การด้อยค่าของสินทรัพย์ ค่าเผื่อการลดลงมูลค่าสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การรวบรวมกิจการและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ภาษีเงินได้รอดักบัญชี ประเมินการหนี้สิน ข้อพิพาทและคดีความ และการปฏิบัติตามเงื่อนไขหุ้นกู้ ตามลำดับ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560); ศิลพร ศรีจันทเพชร (2560) ที่พบว่า เรื่องที่มีการนำเสนอในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นอันดับต้น ๆ ได้แก่ เรื่องการรับรู้รายได้ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การด้อยค่าของสินทรัพย์ และสินค้าคงเหลือ เป็นต้น

นอกจากนี้ผู้วิจัยยังพบว่านำเสนอข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของแต่ละบริษัทนั้นมีความแตกต่างกัน โดยส่วนใหญ่มีการนำเสนอข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรูปแบบการบรรยายเฉลี่ยร้อยละ 64.93 และอยู่ในรูปแบบตารางร้อยละ 35.07 โดยตั้งแต่ปี พ.ศ.2559-2561 มีการนำเสนอในรูปแบบอธิบายร้อยละ 65.01 64.76 และ65.01 ตามลำดับ และนำเสนอในรูปแบบตารางร้อยละ 34.99 35.24 และ34.99 ตามลำดับ ซึ่งรูปแบบการนำเสนอข้อมูลในแต่ละปีของบริษัท มีการเปลี่ยนแปลงค่อนข้างน้อย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงลักษณะการนำเสนอดังกล่าวเกิดจากการเปลี่ยนบริษัทสอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ ศิริรัตน์ เมธิสุภาพ (2561) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะนำเสนอข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยระบุหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบพร้อมกับระบุวิธีการตรวจสอบ และเขียนในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยใช้วิธีบรรยาย และวิธีทำตาราง

## 2. ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)” ซึ่งข้อมูลที่จะนำเสนอในหัวข้อนี้ต้องเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและความเสี่ยงนั้นผู้สอบบัญชีต้องเคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน กระนั้นผู้วิจัยจึงได้ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งตัวแปรอิสระคือ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วย 1) จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ 2) ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ 3) ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ 4) จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ 5) ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งโดยเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรตามคือ การเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ยังใช้ตัวแปรตัวแปรควบคุมในการศึกษาคือ ขนาดของกิจการประเภทของสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ซึ่งสามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

### สมมติฐานที่ 1 จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

จากการศึกษาสมมติฐานที่ 1 พบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบนั้น ไม่มีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของความเสี่ยงขององค์กรที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ อาจเป็นเพราะคณะกรรมการตรวจสอบของแต่ละบริษัทมีจำนวนที่ใกล้เคียงกัน อีกทั้งในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบในการลดความเสี่ยงขององค์กร ตรวจสอบภายใน และควบคุมภายใน อาจต้องปฏิบัติงานร่วมกัน รวมถึงร่วมกันสื่อสารและปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชี ทำให้จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นไม่ส่งผลให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการ



ตรวจสอบเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับ สมบูรณ์ สารพัด (2547) พบว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลกับโอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นในแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และ อภิรมย์ อุยถาวรยิ่ง (2558) ยังพบอีกว่าจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพของรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตามผลการศึกษายังขัดแย้งกับ Yatim (2009) ที่พบว่าการที่มีจำนวนกรรมการตรวจสอบเพิ่มขึ้นจะส่งผลให้มีการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กรดีขึ้น นอกจากนี้ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) ยังพบอีกว่า การที่มีจำนวนกรรมการตรวจสอบมากขึ้นจะทำให้กระบวนการทำงานมีความรอบคอบ ครบถ้วนยิ่งขึ้น กระนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีเข้าประเมินความเสี่ยงก่อนการตรวจสอบจะพบว่ากิจการมีความเสี่ยงต่ำ ส่งผลให้ค่าสอบบัญชีของกิจการน้อยลง เนื่องจากค่าสอบบัญชีนั้นเกิดจากการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ทั้งนี้ผลการศึกษายังขัดแย้งกับ ทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสาร ซึ่งมองว่าผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นเข้ามาตรวจสอบข้อมูลของกิจการ โดยคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีจะต้องมีการสื่อสารกันมากขึ้น โดยเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นกลับไม่ส่งผลต่อการสื่อสารข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

**สมมติฐานที่ 2 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่**

จากผลการศึกษาสมมติฐานที่ 2 พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กล่าวคือความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีผลต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่จะเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อาจเป็นเพราะคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความเป็นอิสระสูงถึงร้อยละ 99.97 ทำให้ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาของแต่ละบริษัทแตกต่างกันไม่มากนัก ส่งผลให้จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระที่สูงขึ้นไม่ได้มีอิทธิพลกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่

เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับ งานวิจัยของกัลยาภรณ์ ปานมะเริง (2558) ที่พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นไม่มีอิทธิพลต่อความรับผิดชอบและประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ อีกทั้ง คุณากร คำพูน (2547) ก็พบว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นก็ไม่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการปฏิบัติงานร่วมกับผู้สอบบัญชีอีกด้วย

อย่างไรก็ตามผลการศึกษาดังกล่าวขัดแย้งกับ Goodwin-Stewart and Kent (2006); ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561); Abbott and et al. (2003) ที่พบว่า หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระจะสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างเต็มที่ มีความต้องการงานสอบบัญชีที่คุณภาพสูง ทำให้ค่าสอบบัญชีสูงขึ้น และมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น (เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ, 2562) และยังขัดแย้งกับทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสารที่มองว่า คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีต่างก็เป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นเข้ามาตรวจสอบและสอดส่องการทำงานของผู้บริหาร โดยต้องมีการปฏิบัติหน้าที่ร่วมกันมีการปรึกษาหารือกันมากขึ้น โดยต้องเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นกลับไม่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

**สมมติฐานที่ 3 ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่**

จากการทดสอบสมมติฐานที่ 3 พบว่า ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ ถึงแม้ว่ากรรมการตรวจสอบจะจบการศึกษาด้านบัญชีและการเงินก็ไม่ส่งผลต่อความถี่ของข้อมูลที่เปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจาก การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งการตรวจสอบภายในควบคุมภายใน และจัดการความเสี่ยงที่เกิดขึ้น รวมถึงการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ไม่จำเป็นต้องใช้

ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีเสมอไป กรรมการตรวจสอบที่ไม่ได้จบบัญชีและการเงินก็สามารถทำได้ เพียงแต่มีความเข้าใจในกระบวนการทำงาน เข้าใจระบบงานขององค์กรก็สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่และมีประสิทธิภาพขึ้น ซึ่งส่งผลให้ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับงานวิจัยของอภิรมย์ อุษิตาวรยิ่ง (2558) ซึ่งพบว่าความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ เพราะกรรมการตรวจสอบแต่ละคนมีความเข้าใจในกระบวนการจัดทำงานรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบแตกต่างกัน

อย่างไรก็ตามผลการศึกษายังขัดแย้งกับ Goodwin-Stewart and Kent (2006); ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561); Abbott and et al. (2003) ที่พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี เนื่องจากต้องการงานสอบบัญชีที่คุณภาพสูง มีการปฏิบัติงานร่วมกับผู้สอบบัญชีมากขึ้น (คุณากร คำพูน, 2547) และมีการจัดการบริหารความเสี่ยงภายในองค์กรดีขึ้น (Yatim, 2009) นอกจากนี้ สมบูรณ์ สารพัด (2547) ยังพบอีกว่า การที่คณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินเพิ่มขึ้นจะส่งผลให้โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปลดลงตามไปด้วย ทั้งนี้ยังขัดแย้งกับทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสารที่มองว่า คณะกรรมการตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบจากภายในและผู้สอบบัญชีซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบจากภายนอกต่างก็เป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นเข้ามาตรวจสอบและสอดคล้องการทำงานของผู้บริหารเพื่อลดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารกับผู้ถือหุ้น โดยต้องมีการปฏิบัติหน้าที่ร่วมกันมีการปรึกษาหารือกันมากขึ้น โดยต้องเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งความรู้ความชำนาญด้านบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นกลับไม่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

#### สมมติฐานที่ 4 จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

จากการทดสอบสมมติฐานที่ 4 พบว่า จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ ยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบจัดประชุมถี่ขึ้นจะยิ่งส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น เนื่องจากจำนวนครั้งในการประชุมนั้นแสดงถึงความใส่ใจ และความขยันของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความต้องการงานสอบบัญชีที่คุณภาพสูง อยากรับการปฏิบัติงานของตนมีประสิทธิภาพสูงสุด อีกทั้งยังมีการสนับสนุนการทำงานของผู้สอบบัญชีอย่างเต็มที่ จึงทำให้เกิดการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีมากขึ้นเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยน ปรึกษาเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญขององค์กร ที่อาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ผลการวิจัยสอดคล้องกับ งานวิจัยของปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561) และ Goodwin-Stewart and Kent (2006) ซึ่งพบว่า จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี เพราะค่าสอบบัญชีตามแนวคิด The Audit-Risk Perspective นั้นเป็นผลมาจากการประเมินความเสี่ยงในองค์กรของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ปริศนา เขาวมาร และคณะ, 2561) อีกทั้งยังสอดคล้องกับทฤษฎีตัวแทนและทฤษฎีการสื่อสารที่มองว่า คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นเข้ามาตรวจสอบและสอดส่องการทำงานของผู้บริหารเพื่อช่วยลดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารกับผู้ถือหุ้น โดยจะต้องปฏิบัติงานร่วมกัน และต้องปรึกษาหารือร่วมกัน อีกทั้งยังต้องสื่อสารข้อมูลต่าง ๆ กันเพิ่มขึ้น โดยเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

## สมมติฐานที่ 5 การดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

จากการทดสอบสมมติฐานที่ 5 พบว่า การดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ ยิ่งคณะกรรมการตรวจสอบดำรงตำแหน่งนานขึ้นจะยิ่งส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดลง เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบที่ดำรงตำแหน่งมานานจะเกิดความคุ้นชินกับระบบการทำงาน ไม่แสวงหาแนวคิดใหม่ ๆ อาจทำให้ประสิทธิภาพในการทำงานลดลง อีกทั้งหากกรรมการตรวจสอบดำรงตำแหน่งนานเกินไป อาจทำให้กรรมการตรวจสอบขาดความเป็นกลาง และความคิดเห็นอาจเปลี่ยนแปลงคล้อยตามฝ่ายบริหารได้ เนื่องจากข้อมูลที่จะเปิดเผยในหัวข้อนี้ได้จำเป็นต้องเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญขององค์กร ซึ่งหากเปิดเผยในปริมาณมากก็อาจสะท้อนถึงการบริหารที่ไม่ดีเท่าที่ควรของผู้บริหาร โดยผลการวิจัยสอดคล้องกับ กัลยาภรณ์ ปานมะเริง (2558) ที่พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบไม่ควรดำรงตำแหน่งนานเกินไปเพราะจะทำให้ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบและประสิทธิภาพในการทำงานลดลง เนื่องจากเกิดความคุ้นชินกับระบบการทำงาน และความคิดเห็นอาจคล้อยตามฝ่ายบริหารได้เนื่องจากสนิทสนมกับผู้บริหารมากเกินไป (Velte, 2018)

การศึกษาครั้งนี้นอกจากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ในการศึกษาครั้งนี้ยังใช้ตัวแปรควบคุมในการศึกษาคือ ขนาดของกิจการ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี และผลขาดทุนจากการดำเนินงาน ผลการศึกษาดังนี้

### ขนาดของกิจการ

ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ ยิ่งกิจการมีขนาดใหญ่ขึ้นก็จะมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น เนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่ย่อม

มีการดำเนินงานที่ซับซ้อน เกิดความเสี่ยงจากการดำเนินงานทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจในกระบวนการตรวจสอบเป็นพิเศษและสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้น ส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Bedard, Gonthier-Besacier and Schatt (2014); ปริศนา เยาวमार และคณะ (2561) และ Goodwin-Stewart and Kent (2006) ที่พบว่า ขนาดกิจการมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี เพราะค่าสอบบัญชีเกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงขององค์กร (ปริศนา เยาวमार และคณะ, 2561) อีกทั้งยังสอดคล้องกับวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2560) และ Velte (2018) ซึ่งพบว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจะมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น เนื่องจากกิจการยังมีขนาดใหญ่ขึ้นจะมีความซับซ้อนมากขึ้น มีรายการที่ต้องตรวจสอบเพิ่มขึ้นเกิดความเสี่ยงภายในกิจการสูงขึ้นส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น

### ประเภทสำนักงานสอบบัญชี

ประเภทสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือยิ่งกิจการใช้บริการสอบบัญชีจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) ก็จะยิ่งมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น เนื่องจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big4) มีกระบวนการทำงานที่เป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ มีมาตรฐาน รวมถึงการใช้พนักงานที่มีความเป็นมืออาชีพและมีความเชี่ยวชาญสูงในการปฏิบัติงาน ทำให้ผู้สอบบัญชีมีกระบวนการทำงานที่น่าเชื่อถือ มีคุณภาพงานสอบบัญชีสูง และใส่ใจในกระบวนการตรวจสอบ และพิจารณาความเสี่ยงที่ตรวจพบ ที่เล็งว่าอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้น และเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Velte (2018) ที่พบว่า บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ นอกจากนี้ การใช้บริการจากบริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่ยังส่งผลให้เกิดการบริหารความเสี่ยงในองค์กรดีขึ้นด้วย (Yatim, 2009)

## ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน

ผลขาดทุนจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กล่าวคือ ยิ่งบริษัทประสบผลขาดทุนจากการดำเนินงานก็จะยิ่งมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น เนื่องจากเมื่อบริษัทประสบภาวะขาดทุนจากการดำเนินงานจะส่งผลให้กิจการมีความเสี่ยงในการดำเนินงานสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจในกระบวนการตรวจสอบเป็นพิเศษ เพิ่มความระมัดระวังในการตรวจสอบ และจะต้องสื่อสารข้อมูลกับคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้น โดยเน้นเรื่องที่น่าจะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สอดคล้องกับ เกรียงไกร บุญเลิศ และคณะ (2562) ซึ่งพบว่าบริษัทที่ประสบภาวะขาดทุนมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการที่องค์กรมีผลขาดทุนทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังมากขึ้นในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ นอกจากนี้ ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561); Goodwin-Stewart and Kent (2006) ยังพบอีกว่า ผลขาดทุนจากการดำเนินงานมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับค่าสอบบัญชี เนื่องจากการค่าสอบบัญชีเกิดจากการประเมินความเสี่ยงขององค์กร การที่องค์กรประสบผลขาดทุนจากการดำเนินงานก็ย่อมหมายถึงกิจการมีความเสี่ยงสูงส่งผลให้ค่าสอบบัญชีของกิจการนั้นเพิ่มมากขึ้น ทำให้บริษัทที่มีผลขาดทุนจากการดำเนินงานมีการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น

## 5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งผู้วิจัยพบประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษาครั้งนี้แบ่งออกเป็น 2 ด้าน คือ ประโยชน์เชิงการนำไปใช้ และประโยชน์เชิงทฤษฎีดังนี้

### 5.2.1 ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ผู้วิจัยทำการศึกษา คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผลการวิจัยสามารถใช้เป็นข้อมูลเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์เชิงการนำไปใช้ ดังนี้

1. นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงิน สามารถนำข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไปใช้ประกอบการพิจารณา หรือตัดสินใจเชิงธุรกิจได้อีกทางหนึ่ง
2. เป็นแนวทางให้องค์กรใช้ในการปรับปรุง ส่งเสริมการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ และสามารถปรับโครงสร้างของคณะกรรมการตรวจสอบให้มีความเหมาะสมกับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี
3. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยสามารถนำผลการศึกษาไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ ตลอดจนข้อเสนอแนะต่าง ๆ เกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบให้มีความเหมาะสม

### 5.2.2 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

#### ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

การศึกษาคูณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สามารถทดสอบทฤษฎีตัวแทน ของ Jensen and Meckling (1976) ที่อธิบายว่า ทฤษฎีนี้จะมองว่าทุกคนย่อมมีแรงปรารถนาที่จะกระทำการใดเพื่อตนเองทั้งสิ้น ซึ่งการสร้างผลประโยชน์ให้แก่ตนเองของผู้บริหารอาจไม่ได้สร้างผลประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ถือหุ้น ทำให้ผู้บริหารและผู้ถือหุ้นมีความขัดแย้งซึ่งกันและกัน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีเครื่องมือเพื่อช่วยลดความขัดแย้งดังกล่าว ซึ่งก็คือ คณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นต้องเข้ามาปฏิบัติหน้าที่ในการสอดส่องการปฏิบัติงานของผู้บริหาร สอบทานรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ ลักษณะการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังเกิดจากการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภายนอกซึ่งเป็นตัวแทนจากภายนอกเข้ามาตรวจสอบ



รายงานทางการเงินให้มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งรายงานทางการเงินมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องได้รับการรับรองจากบุคคลที่สาม ที่มีความอิสระ มีการตรวจสอบที่เหมาะสม และเพียงพอ ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบถือเป็นตัวแทนจากภายในและผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนจากภายนอกต้องปฏิบัติหน้าที่ร่วมกัน ปรีกษาหารือ และสื่อสารกัน เพื่อการรักษาผลประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า หากองค์กรกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นตัวแทนการตรวจสอบจากภายใน (Internal Audit) มีความถี่ในการจัดประชุมบ่อยครั้ง และมีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งนาน ก็จะมีอิทธิพลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเกิดจากการตรวจสอบจากภายนอก (External Audit)

### **ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory)**

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่สามารถทดสอบทฤษฎีการสื่อสาร ของ David K. Berlo (1960) ซึ่งอธิบายว่า เป็นทฤษฎีเกี่ยวกับการที่ผู้ส่งสารส่งข้อมูลผ่านสื่อกลางไปยังผู้รับสาร เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันตามที่คุณส่งสารต้องการสื่อออกไป ซึ่งเรื่องที่คุณสอบบัญชีจะนำมาเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้นั้น ต้องเป็นเรื่องที่เคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า หากองค์กรกำหนดให้ คณะกรรมการตรวจสอบจัดประชุมบ่อยครั้งและมีระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งมาเป็นเวลานานจะส่งผลต่อการสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสาร และปรีกษาหารือระหว่างกันเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ที่จะเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากเรื่องที่จะเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้นั้นจะต้องเป็นเรื่องที่คุณสอบบัญชีเคยสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบมาก่อน

### 5.3 ข้อจำกัดในการศึกษา

1. การศึกษาครั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อมูลที่ได้การสมมติฐานว่ากรรมการตรวจสอบทุกท่าน มีศักยภาพในการปฏิบัติงาน และมีความรับผิดชอบเท่ากัน
2. การศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลเพียงแค่ 3 ปี เท่านั้น เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่งเริ่มบังคับใช้ สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2559 เท่านั้น (การศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลระหว่าง พ.ศ.2559-พ.ศ.2561)
3. การศึกษาครั้งนี้ใช้ตัวชี้วัดของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบเพียง 5 ตัวชี้วัด ซึ่งได้มาจากการทบทวนวรรณกรรมในอดีต อาจไม่ได้สะท้อนคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด

### 5.4 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

1. การศึกษาในครั้งต่อไปควรศึกษาข้อมูลมากกว่า 3 ปี (เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่งเริ่มบังคับใช้ สำหรับงบการเงินที่มีวันสิ้นสุดในหรือหลัง 31 ธันวาคม 2559 เท่านั้น)
2. การศึกษาในครั้งต่อไปควรศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบโดยใช้ตัวชี้วัดอื่น อาทิ เพศของคณะกรรมการตรวจสอบ
3. การศึกษาในครั้งต่อไปควรศึกษาในประชากรกลุ่มอื่น อาทิ ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) รวมไปถึงการศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ระหว่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (SET) และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) เพื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรืออาจจะศึกษาตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) โดยแยกศึกษาในแต่ละอุตสาหกรรม
4. การศึกษาในครั้งต่อไปอาจศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการบริษัท หรือคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอกส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

### บรรณานุกรม

- กัลยาภรณ์ ปานมะเริง. (2558) ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย (สสอท.)*, 21(1), 115-126
- เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, อนุวัฒน์ ภัคดี. (2562) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ บอกระไร. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15(45), 5-25.
- คุณากร คำพุด. (2549). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภายนอกของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.*
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(31), 26-44.
- ชาญชัย ชัยประสิทธิ์. (2559). รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่...ใครได้ประโยชน์?. ค้นหามาจาก <https://www.efinancethai.com/MoneyStrategist/MoneyStrategistMain.aspx?id=999>
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสบการณ์ปีแรก. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 5-21.
- จินตนา เพ็ชรนิล. (2547). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบกับการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน. *วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.*
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์. ค้นเมื่อ 7 กรกฎาคม 2562 จาก <https://www.set.or.th/th/company/companylist.html>

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันทเพร. (2559). *การสอบบัญชี*. พิมพ์ครั้งที่ 1.

กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส.

นิพนธ์ เห็น โชคชนะ. (2560). ปู่ขอเล่าเรื่องราวของผู้อสอบบัญชี. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(37), 84-91.

ปกานัช เชนจรัสศรี, จอมใจ เข้มเพชร และอมลยา โกไศยกานนท์. (2562). คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้อสอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและกลุ่มเทคโนโลยีที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารการจัดการสมัยใหม่*, 17(1), 43-55.

ประภัสสร โปร่งวิทยากร, สุรางค์ เห็นสว่าง และชนาวัดน์ สิริวัฒน์ชนกุล. (2560). บทบาทของคณะกรรมการต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารรัชต์ภาค*, 11(23), 87-102.

ปริศนา เขาวมาร, เนตรดาว ชัยเขต และกมลวรรณ รอดหรีง. (2561). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ กับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 2(1), 54-67.

พวงเพ็ชร คุ้มคงไพศาล. (2549). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชิตมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*.

ภัชรพรรณ กรร โณ และ ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบในรายงานของผู้อสอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารมหาจุฬานาครทรรศน์*, 5(3), 926-942.

ภูษณิศา ส่งเจริญ. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการสถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณภูมิ*, 5(1), 162-172.

จิรวรรยา ฐปสมุทร์. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบกับการจัดการกำไรในงบไตรมาสของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สมบุรณ์ สารพัด. (2547). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับรายงานของผู้สอบบัญชี. วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2553). คู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่. ค้นเมื่อ 7/5/2562 จาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/KGLmJjUBoL.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการตรวจสอบงบการเงิน. ค้นเมื่อ 20/7/2562 จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/48XZM7P3Ca.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่. ค้นเมื่อ 24/8/2562 จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/KGLmJjUBoL.pdf>

ศิลป์พร ศรีจันเพชร. (2556). รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ (อีกแล้ว). วารสารวิชาชีพบัญชี, 26, 12-17.

ศิลป์พร ศรีจันเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารวิชาชีพบัญชี, 13(38), 22-37.

- อภิรมย์ อุษถาวรยิ่ง. (2558). *ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อัญชลี ป้อมไถ่. (2560). *อิทธิพลการกำกับดูแลกิจการต่อระดับการเปิดเผยการรายงานแบบบูรณาการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- อุทัยวรรณ สายพัฒนา และฉัตรสิริ ปิยะพิมลสิทธิ์. (2547). Collinearity. *วารสารปาริชาติ*, 17(1). 55-62
- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. and Raghunandan, K. (2003). The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 22(2), 17-32.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2014). *Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience*. Working paper, 1-24.
- Brasel, K., Doxey M.M. and Reffett, J. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *American Accounting Association*, 10(2), 1-10.
- Brouwer, A., Eimers, P. and Langendijk, H. (2016). *The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements*. Working paper, 1-34.

- Boonyanet, W. and Promsen, W. (2018). Key Audit Matters: Just Little Informative Value to Investors in Emerging Markets?. *Chulalongkorn Business Review*, 41(159), 153-183.
- Carcello, V.J. and Neal, L.T. (2000). Audit Committee Composition and Auditor Reporting. *American Accounting Association*, 75(4), 453-467.
- Carcello, V.J. and Neal, L.T. (2003). Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following “New” Going-Concern Reports. *American Accounting Association*, 78(1), 95-117.
- Carcello, V.J. and Neal, L.T. (2003). Audit Committee Independence and Disclosure: Choice for Financially Distressed Firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(4), 289-299.
- Goodwin-Stewart, J., and Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance*, 46 (2006), 387–404.
- Berlo, D. (1960). *The Process of Communication: An Introduction to Theory and Practice*. New York: Holt, Rinehart and Winston, p.12.
- Hermalin, B. E. and Weisbach, M.S. (1991). The effects of board composition and direct incentives on firm performance. *Financial Management*, 20, 101-112.
- KPMG Phoomchai Audit. (2016). *Beyond Auditor’s Report*. Search 9/8/2019 From <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/th/pdf/2016/10/beyond-auditor-report-thai-oct16.pdf>
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 221-247.

- Pfeffer, J. (1983). Organizational demography. *Research in Organizational Behavior*, 5, 299-357
- Pratoomsuwan, T. and Yolrabil, O. (2018). Thailand The Key Audit Matter (Kam) Practices: The Review of First Year Experience in Thailand. *Nida Business Journal*, 28, 63-91.
- Pricewaterhouse Coopers. (2013). *Investor perceptions of audit firms: Independent survey of the investment community*. ค้นหาลง http:// [www.pwc.com/en\\_US/us/pwc-investor-resourceinstitute/publications/assets/pwc-summary-of2012-investor-survey.pdf](http://www.pwc.com/en_US/us/pwc-investor-resourceinstitute/publications/assets/pwc-summary-of2012-investor-survey.pdf)
- Ratzinger-Sakel, N.V. and Theis, J. (2018). *Does Considering key Audit Matters Affect Auditor Judgment Performance?*. Working paper, University of Duisburg–Essen.
- Smith, J. E., & Smith, N. P. (1971). Readability: a measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46, 552-561.
- Smith, K. W. (2017). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom, Working Paper. Retrieved from: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2821399](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2821399)
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 748-755.
- Yatim, P. (2009). Audity Committee Characteristic and Risk Management of Malaysian Listed Firms. *Malayian Accounting review*, 8(1), 19-36.



## ภาคผนวก ก

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสองวรรค)

(ยกเลิกการใช้รายงานรูปแบบนี้แล้ว)

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ..... งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ..... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ ..... ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ ..... โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันกับปีก่อน

ลายมือชื่อ

.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## ภาคผนวก ข

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสามวรรค)

(ยกเลิกการใช้รายงานรูปแบบนี้แล้ว)

เสนอ ผู้ถือหุ้นของบริษัท.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ..... งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงใน ส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท.....ซึ่งผู้บริหาร ของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้า เป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งกำหนดให้ ข้าพเจ้าต้องวางแผนการและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ ชัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐาน รายการทั้งที่เป็นเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการ บัญชีที่กิจการใช้และประมาณการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารเป็นผู้ จัดทำขึ้นตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงิน โดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดง ความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ ..... ผลการ ดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ ..... โดยถูกต้องตามที่ควร ในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่ .....

## ภาคผนวก ก

### รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบทวิภาค) (ยกเลิกการใช้รูปแบบรายงานนี้แล้ว)

เสนอต่อ ผู้ถือหุ้นของบริษัท.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท.....ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และ งบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูล อธิบายอื่น

#### ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินเหล่านี้ โดยถูกต้องตามที่ควร ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหาร พิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอัน เป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

#### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบ ของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้า ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความ เชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการ สอบบัญชีเกี่ยวกับ จำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้นั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน โดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้น โดยผู้บริหารรวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

#### ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงินของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### รายงานต่อข้อกำหนดกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาส่วนนี้ แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะความรับผิดชอบในรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี]

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

วันที่ .....

สำนักงานสอบบัญชี.....

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี.....

## ภาคผนวก ง

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (รูปแบบใหม่)

## รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอต่อ ผู้ถือหุ้นของบริษัท.....

## ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท.....ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และ งบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะทางการเงินของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควร ในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

## เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน ในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทฯ ตามข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

### เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน โดยรวมและในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้ ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

[ชื่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ]	
อ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงินการซื้อ X	
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	การจัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ
อธิบายว่าทำไมเรื่องดังกล่าว จึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและพิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	อธิบายว่าได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ

### ข้อมูลอื่น

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลอื่น ข้อมูลอื่นประกอบด้วย ข้อมูลซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปี แต่ไม่รวมถึงงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในรายงานประจำปีนั้น ซึ่งคาดว่ารายงานประจำปีจะถูกจัดเตรียมให้ข้าพเจ้าภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีนี้

ความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่นและข้าพเจ้าไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการคือ การอ่านและพิจารณาว่าข้อมูลอื่นมีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินรวมและงบ

การเงินเฉพาะกิจการหรือกับความรู้ที่ได้รับจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า หรือปรากฏว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

เมื่อข้าพเจ้าได้อ่านรายงานประจำปี หากข้าพเจ้าสรุปได้ว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

**ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ**

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้ โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทฯ ในการดำเนินงานต่อเนื่อง เปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัทฯ หรือหยุดดำเนินงานหรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดส่องดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทฯ

**ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน**

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วยความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงาน

ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินจากการใช้งบการเงินเหล่านี้

การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าได้ใช้ดุลยพินิจและการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึง

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดเนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกลุ่มบริษัทฯ และบริษัทฯ
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร
- สรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ สรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มี



สาระสำคัญที่เกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของกลุ่มบริษัทฯ และบริษัทฯ ในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญข้าพเจ้าต้องกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้าถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทฯ ต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่า งบการเงินกิจการแสดงรายการและเหตุการณ์ในรูปแบบที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูล โดยถูกต้องตามที่ควร
- ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการภายในกลุ่มหรือกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มบริษัทฯ เพื่อแสดงความเห็นต่อ งบการเงินรวม ข้าพเจ้ารับผิดชอบต่อการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการปฏิบัติงานตรวจสอบบริษัทฯ ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบแต่ผู้เดียวต่อความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่าข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมด ตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่า

กระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ

จากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ข้าพเจ้าได้พิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงิน ในงวดปัจจุบันและกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้อธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว หรือในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของข้าพเจ้าเพราะการกระทำดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบในทางลบมากกว่าผลประโยชน์ต่อส่วนได้เสียสาธารณะจากการสื่อสารดังกล่าว

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี)

(วันที่)

## ภาคผนวก จ

### คณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ หมายถึง กรรมการชุดย่อยที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการบริษัท โดยกรรมการตรวจสอบต้องมีความเป็นอิสระ โดยจะทำหน้าที่สอบทานระบบการควบคุมภายใน สอบทานรายงานทางการเงิน รวมทั้งให้มีการเปิดเผยข้อมูลให้ถูกต้องครบถ้วน กรรมการตรวจสอบจะต้องมีคุณสมบัติตามเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ฯ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553)

ผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลของคณะกรรมการตรวจสอบจากคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2553 ซึ่งจัดทำโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตารางที่ 6.1

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
1	องค์ประกอบ	- ต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 3 คน โดยทุกคนต้องเป็นกรรมการอิสระ
2	คุณสมบัติ	<p><b>คุณสมบัติทั่วไป</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 1 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด ทั้งนี้รวมถึงหุ้นของผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย</li> <li>- ไม่เป็นกรรมการที่มีส่วนในการบริหาร พนักงาน ลูกจ้าง ที่ปรึกษาที่ได้เงินเดือนประจำจากบริษัท เว้นแต่ตำแหน่งดังกล่าวมาไม่น้อยกว่า 2 ปี ก่อนเข้ารับตำแหน่ง</li> <li>- ไม่เป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์ทางสายเลือด หรือโดยการจดทะเบียนตามกฎหมาย ในลักษณะที่เป็น บิดา มารดา พี่น้อง คู่</li> </ul>

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
		<p>สมรส และบุตร รวมทั้งคู่สมรสของบุตร ของผู้บริหาร หรือผู้มีอำนาจควบคุม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ไม่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจกับบริษัท ในลักษณะที่อาจขัดขวางการใช้วิจารณญาณของตน ได้อย่างอิสระ เว้นแต่พ้นลักษณะดังกล่าวมาไม่น้อยกว่า 2 ปีก่อนเข้ารับตำแหน่ง</li> <li>- ไม่เคยเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท หุ้นส่วน ผู้มีอำนาจหรือผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีของบริษัทสังกัดอยู่ เว้นแต่พ้นลักษณะดังกล่าวมาไม่น้อยกว่า 2 ปีก่อนเข้ารับตำแหน่ง</li> <li>- ไม่เคยเป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพใด ๆ แก่บริษัท ที่ได้รับค่าตอบแทนเกินกว่า 2 ล้านบาทต่อปี ทั้งนี้รวมถึง การให้บริการปรึกษากฎหมาย และปรึกษาทางการเงินด้วย เว้นแต่พ้นลักษณะดังกล่าวมาไม่น้อยกว่า 2 ปีก่อนเข้ารับตำแหน่ง</li> <li>- ไม่เป็นกรรมการที่แต่งตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือกรรมการบริษัท</li> <li>- ไม่ประกอบกิจการที่มีลักษณะเดียวกันหรือถือหุ้นของบริษัทที่มีลักษณะเดียวกันเกินร้อยละ 1</li> <li>- ไม่มีลักษณะที่ทำให้ไม่สามารถแสดงความคิดเห็น ได้อย่างอิสระ</li> </ul>
		<p><b>คุณสมบัติเฉพาะ</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ไม่เป็นกรรมการที่ได้รับการมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท ให้ตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัท</li> <li>- ไม่เป็นกรรมการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทย่อยลำดับเดียวกัน เฉพาะที่เป็นบริษัทจดทะเบียน</li> </ul>

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- มีความรู้และมีประสบการณ์เพียงพอที่จะปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย</li> <li>- ไม่ควรเป็นกรรมการในบริษัทจดทะเบียนอื่นเกินกว่า 5 บริษัท</li> <li>- ในคณะกรรมการตรวจสอบควรมีกรรมการอย่างน้อย 1 คน มีความรู้หรือประสบการณ์ทางด้านบัญชีหรือการเงิน</li> <li>- ควรได้รับการอบรมเพื่อเสริมสร้างความรู้อย่างต่อเนื่องและมีความสม่ำเสมอ ในเรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ</li> </ul>
3	การแต่งตั้ง	<ul style="list-style-type: none"> <li>- กรรมการบริษัทหรือผู้ถือหุ้นเป็นผู้แต่งตั้งกรรมการตรวจสอบ</li> <li>- กรณีที่มีการเสนอชื่อบุคคลในการประชุมผู้ถือหุ้นให้เป็นกรรมการและกรรมการบริษัทจะแต่งตั้งให้บุคคลดังกล่าวเป็นกรรมการตรวจสอบด้วย ให้มีการแต่งตั้งในคราวเดียวกัน</li> <li>- เมื่อครบวาระหรือไม่สามารถดำรงตำแหน่งจนครบวาระ จนทำให้คณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนสมาชิกไม่ครบ 3 คน ให้คณะกรรมการบริษัทหรือผู้ถือหุ้นแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบรายใหม่ทันทีหรือภายใน 3 เดือนนับตั้งแต่วันที่สมาชิกไม่ครบ</li> <li>- คณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการตรวจสอบต้องแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบ 1 รายเป็นประธานคณะกรรมการตรวจสอบ</li> <li>- การเลือกประธานคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาอย่างรอบคอบ และต้องพิจารณาในคุณสมบัติของผู้นำของบุคคลนั้นด้วย</li> </ul>
4	วาระการดำรงตำแหน่ง	<ul style="list-style-type: none"> <li>- วาระของกรรมการตรวจสอบควรมีระยะเวลา 3 ปี</li> </ul>

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- คณะกรรมการบริษัทจะอนุมัติให้กรรมการตรวจสอบดำรงตำแหน่งต่อไปในวาระต่อไป แต่ไม่ควรดำรงตำแหน่งต่อโดยอัตโนมัติ</li> </ul>
5	การพ้นตำแหน่ง	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ลาออก ถูกถอดถอน ครบวาระการเป็นคณะกรรมการตรวจสอบหรือพ้นสภาพจากการเป็นกรรมการบริษัท</li> <li>- ควรแจ้งให้ทราบก่อน 30 วัน หากต้องการลาออกก่อนครบวาระ</li> <li>- บริษัทต้องแจ้งแก่ตลาดหลักทรัพย์ หากมีการถอดถอนกรรมการตรวจสอบ พร้อมแจ้งสาเหตุให้ตลาดหลักทรัพย์ทราบ</li> </ul>
6	เลขานุการ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ควรได้รับการแต่งตั้ง จากคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อช่วยดำเนินงานในเรื่องการนัดหมายประชุม การนำส่งเอกสารประชุม การจัดเตรียมวาระการประชุม และการบันทึกรายงานการประชุม</li> <li>- ควรมีการพิจารณาบุคคลที่มีประสบการณ์ มีความรู้ มีความสามารถ รวมถึงต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่</li> </ul>
7	การประชุมของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ควรมีการกำหนดวาระการประชุมให้มีความชัดเจนและมีการกำหนดวาระการประชุมไว้ล่วงหน้า และต้องส่งเอกสารที่จะใช้ในการประชุมให้ผู้เข้าร่วมประชุม ล่วงหน้า 7 วัน ก่อนการประชุม</li> <li>- ต้องมีการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมาย อาทิ รายงานทางการเงิน ความเพียงพอของระบบควบคุมภายใน การตรวจสอบภายใน และการบริหารความเสี่ยง บางครั้งต้องมีการพิจารณาร่วมกับ ผู้ตรวจสอบภายใน ฝ่ายการจัดการ และผู้สอบบัญชี</li> </ul>

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
		<p>จำนวนครั้งและระยะเวลาในการประชุม</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ควรมีการปรึกษาระหว่างกันเพื่อกำหนดความถี่และช่วงเวลาประชุม แต่ปกติควรประชุมอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง</li> <li>- ประชุมแต่ละครั้งควรมีเวลาสำหรับซักถามปัญหาและปรึกษาประเด็นต่าง ๆ</li> <li>- ประธานคณะกรรมการตรวจสอบต้องกระตุ้นให้กรรมการตรวจสอบคนอื่นแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันอย่างกว้างขวาง</li> <li>- ควรมีการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีฝ่ายการจัดการเข้าร่วมประชุมด้วย อย่างน้อย 1 ครั้งต่อปี</li> </ul> <p>ผู้เข้าร่วมประชุมและการออกเสียง</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ควรไปเข้าร่วมประชุมในทุกครั้ง เนื่องจากกฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ มีการกำหนดจำนวนสมาชิกที่ต่อมาประชุมเพื่อให้มีจำนวนรองครบประชุม</li> <li>- อาจมีการเชิญผู้สอบบัญชี หรือกรรมการบริษัทเข้าร่วมประชุมด้วยในบางเรื่อง</li> <li>- ควรมีการประชุมกับนักกฎหมายนักกฎหมายภายนอก และนักกฎหมายบริษัท หากมีความจำเป็น</li> <li>- เลขานุการคณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าร่วมในการประชุมทุกครั้ง</li> </ul> <p>รายงานการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- เลขานุการคณะกรรมการตรวจสอบควรมีการจัดทำรายงานการประชุมทุกครั้ง</li> </ul>

ที่	เรื่อง	รายละเอียด
8	รายงานของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- เลขานุการคณะกรรมการตรวจสอบต้องติดตามความคืบหน้าของการดำเนินการในเรื่องต่าง ๆ ตามรายงานการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อรายงานในที่ประชุมครั้งต่อไป</li> <li>- รายงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสำคัญต่อผู้มีส่วนได้เสียจึงต้องมีการรายงานการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบและเปิดเผยในรายงานประจำปีของบริษัททุกปี</li> <li>- หากพบข้อสงสัยขณะปฏิบัติงานเกี่ยวกับการดำเนินงาน จะต้องมีการรายงานต่อคณะกรรมการบริษัทเพื่อปรับปรุงแก้ไขเรื่องดังกล่าว</li> <li>- หากผู้สอบบัญชีพบเหตุอันส่อแววต่อการทุจริต ให้ผู้สอบบัญชีรายงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อตรวจสอบในเบื้องต้น และให้แจ้งผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อ ก.ล.ต. ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบ</li> </ul>
9	การประเมินผล คณะกรรมการ ตรวจสอบ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ควรมีการกำหนดขั้นตอนการประเมินผลการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบให้ชัดเจน ทั้งการประเมินเป็นรายคณะหรือรายบุคคล</li> </ul>



ภาคผนวก ฉ  
สรุปบททวนวรรณกรรม

ตารางที่ 6.2 สรุปบททวนวรรณกรรม

ผู้วิจัย	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	ความสัมพันธ์
สมบูรณ์ สารพัด (2547)	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความ	ไม่สัมพันธ์
	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	คิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงาน	เชิงลบ
	สัดส่วนการถือหุ้นของคณะกรรมการตรวจสอบ	ของผู้สอบบัญชี	ไม่สัมพันธ์
	ความรู้ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงลบ
พวงเพ็ชร คู่มั่นคงไพศาล (2549)	ความรู้ความชำนาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการ ตรวจสอบ	คุณภาพกำไร	เชิงบวก
	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ		ไม่สัมพันธ์
	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ		ไม่สัมพันธ์

ผู้วิจัย	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	ความสัมพันธ์
คุณากร คำพุด (2549)	จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ	ระยะเวลาการประชุมโดยเฉลี่ย	เชิงลบ
	ความชำนาญด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ	ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชี	เชิงบวก
วิวรรษยา ฐปสมุทร์ (2550)	ระยะเวลาเฉลี่ยในการดำรงตำแหน่งของคณะกรรมการตรวจสอบ	การจัดการกำไรในงบไตรมาส	เชิงลบ
	จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ		ไม่สัมพันธ์
	ความรู้ความชำนาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ		ไม่สัมพันธ์
อภิรมย์ อุษถาวรยิ่ง (2558)	จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ	คุณภาพรายงานของคณะกรรมการ	ไม่สัมพันธ์
	การมีความชำนาญด้านบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ	ตรวจสอบ	ไม่สัมพันธ์
	ค่าตอบแทนของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี		ไม่สัมพันธ์

ผู้วิจัย	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	ความสัมพันธ์
ปริศนา เขาวมาร และคณะ (2561)	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	เชิงลบ
	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	ความรู้ความชำนาญทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	จำนวนการเข้าร่วมประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
Carcello and Neal (2000)	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	โอกาสที่ผู้สอบบัญชีจะกล่าวถึงประเด็น การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทที่ ประสบปัญหาการเงิน	เชิงบวก
Abbott, Parker, Peters, and Raghunandan (2003)	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	ค่าสอบบัญชี	เชิงบวก
	ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ		ไม่สัมพันธ์

ผู้วิจัย	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	ความสัมพันธ์
Carcello and Neal (2003)	ความมีอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาทางการเงินของบริษัทที่ประสบปัญหาทางการเงินในอเมริกา	เชิงบวก
Goodwin-Stewart and Kent (2006)	การมีอยู่ของคณะกรรมการตรวจสอบ	ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี	เชิงบวก
	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	ความชำนาญด้านบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
Yatim (2009)	ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ	การบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กร	เชิงบวก
	ความชำนาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
	จำนวนครั้งในการจัดการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ		เชิงบวก
Velte (2018)	การที่มีผู้หญิงในคณะกรรมการตรวจสอบ	การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เชิงบวก

ภาคผนวก ข

แบบเก็บข้อมูล

### แบบเก็บข้อมูลกระดาษทำการ (Working Paper)

เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูล  
ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างพ.ศ.2559-2561

แบบเก็บข้อมูลกระดาษทำการนี้แบ่งออกเป็น 4 ตอน

#### ตอนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานของบริษัท

1. ชื่อบริษัท..... ชื่อย่อ (รหัส).....
2. สินทรัพย์รวม
  - ปี2559.....บาท - ปี2560.....บาท - ปี2561.....บาท
3. การใช้บริษัทสอบบัญชีซึ่งขนาดใหญ่
  - ปี 2559            O Big 4                            O Non-Big 4
  - ปี 2560            O Big 4                            O Non-Big 4
  - ปี 2561            O Big 4                            O Non-Big 4
4. ผลขาดทุนจากการดำเนินงาน
  - ปี 2559            O ขาดทุน                            O ไม่ขาดทุน
  - ปี 2560            O ขาดทุน                            O ไม่ขาดทุน
  - ปี 2561            O ขาดทุน                            O ไม่ขาดทุน

#### ตอนที่ 2 ข้อมูลของคณะกรรมการตรวจสอบ

1. จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ
  - ปี 2559..... คน - ปี 2560 .....คน - ปี 2561 ..... คน
2. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ
  - ปี 2559 จำนวนคณะกรรมการอิสระ.....คน    ถือหุ้นร้อยละ.....
  - ไม่เป็นอิสระ.....คน    ถือหุ้นร้อยละ.....

- ปี 2560 จำนวนคณะกรรมการอิสระ.....คน      ถือหุ้นร้อยละ.....
  - ไม่เป็นอิสระ.....คน      ถือหุ้นร้อยละ.....
  - ปี 2561 จำนวนคณะกรรมการอิสระ.....คน      ถือหุ้นร้อยละ.....
  - ไม่เป็นอิสระ.....คน      ถือหุ้นร้อยละ.....
3. จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความชำนาญด้านบัญชี
- ปี 2559..... คน - ปี 2560 .....คน - ปี 2561 ..... คน
4. จำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ
- ปี 2559.....ครั้ง - ปี 2560 .....ครั้ง - ปี 2561 .....ครั้ง
5. ระยะเวลาในการดำรงตำแหน่งเฉลี่ยของคณะกรรมการตรวจสอบ
- ปี 2559 ..... ปี - ปี 2560 .....ปี - ปี 2561 .....ปี

ตอนที่ 3 ข้อมูลลักษณะของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ปี 2559 จำนวนหัวข้อ.....      จำนวนคำ.....
- เรื่องที่1.....      เรื่องที่2.....
- เรื่องที่3.....      เรื่องที่4.....
- เรื่องที่5.....      เรื่องที่6.....
- ปี 2560 จำนวนหัวข้อ.....      จำนวนคำ.....
- เรื่องที่1.....      เรื่องที่2.....
- เรื่องที่3.....      เรื่องที่4.....
- เรื่องที่5.....      เรื่องที่6.....
- ปี 2561 จำนวนหัวข้อ.....      จำนวนคำ.....
- เรื่องที่1.....      เรื่องที่2.....
- เรื่องที่3.....      เรื่องที่4.....
- เรื่องที่5.....      เรื่องที่6.....

**ภาคผนวก ข**  
**รายชื่อกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย**

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
1	7UP	บริษัท เซเว่น ยูทิลิตี้ส์ แอนด์ ฟาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)
2	A	บริษัท อารียา พรอพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
3	AAV	บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)
4	ACC	บริษัท แอดวานซ์ คอนเนคชั่น คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
5	ADVANC	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
6	AH	บริษัท อาปีโก ไฮเทค จำกัด (มหาชน)
7	AHC	บริษัท โรงพยาบาลเอกชล จำกัด (มหาชน)
8	AI	บริษัท เอเชีย อินซูเลเตอร์ จำกัด (มหาชน)
9	AIT	บริษัท แอ็ดวานซ์ อินฟอร์เมชั่น เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
10	AJ	บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน)
11	AKR	บริษัท เอกรัฐวิศวกรรม จำกัด (มหาชน)
12	ALLA	บริษัท ออลล่า จำกัด (มหาชน)
13	ALT	บริษัท เอแอลที เทเลคอม จำกัด (มหาชน)
14	ALUCON	บริษัท อลูคอน จำกัด (มหาชน)
15	AMARIN	บริษัท อมรินทร์พรีนติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
16	AMATA	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
17	AMATAV	บริษัท อมตะ วิเอ็น จำกัด (มหาชน)
18	AMC	บริษัท เอเชีย เมทัล จำกัด (มหาชน)
19	ANAN	บริษัท อนันดา ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
20	AP	บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
21	APCO	บริษัท เอเชีย ไฟฟ์โตซูติกคอลส์ จำกัด (มหาชน)
22	APEX	บริษัท เอเพ็กซ์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
23	APURE	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)



ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
24	AQUA	บริษัท อควา คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
25	AS	บริษัท เอเชียซอฟท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
26	ASEFA	บริษัท อาซีฟา จำกัด (มหาชน)
27	ASIA	บริษัท เอเชียโฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
28	ASIAN	บริษัท ห้องเย็นเอเชียเอ็น ซีฟู๊ด จำกัด (มหาชน)
29	ASIMAR	บริษัท เอเชียเอ็น มารีน เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
30	B	บริษัท บี จิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
31	B52	บริษัท บี-52 แคปิตอล จำกัด (มหาชน)
32	BA	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
33	BAFS	บริษัท บริการเชื่อมเพลิงการบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
34	BANPU	บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)
35	BAT-3K	บริษัท ฮิตาชิ เคมิคอล สโตร์เจ แบทเตอรี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
36	BCH	บริษัท บางกอก เซน ฮอสปิเทล จำกัด (มหาชน)
37	BCP	บริษัท บางจาก คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
38	BCPG	บริษัท บีซีพีจี จำกัด (มหาชน)
39	BDMS	บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน)
40	BEAUTY	บริษัท บิวตี้ คอมมูนิตี้ จำกัด (มหาชน)
41	BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)
42	BEM	บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
43	BH	บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)
44	BIG	บริษัท บิ๊ก คาเมร่า คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
45	BJC	บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน)
46	BJCHI	บริษัท บีเจซี เฮฟวี อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
47	BLISS	บริษัท บลิส-เทล จำกัด (มหาชน)
48	BR	บริษัท บางกอกเร็นซ์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
49	BROCK	บริษัท บ้านร็อคคาร์เด็น จำกัด (มหาชน)
50	BRR	บริษัท น้ำตาลบุรีรัมย์ จำกัด (มหาชน)
51	BSBM	บริษัท บางสะพานบาร์มิล จำกัด (มหาชน)
52	BTNC	บริษัท บุตคินิวซิตี จำกัด (มหาชน)
53	BWG	บริษัท เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน)
54	CBG	บริษัท คาราบาวกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
55	CCET	บริษัท แคล-คอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
56	CCP	บริษัท ผลิตภัณฑ์คอนกรีตชลบุรี จำกัด (มหาชน)
57	CEN	บริษัท แคปปีทอล เอ็นจิเนียริ่ง เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน)
58	CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)
59	CFRESH	บริษัท ซีเฟรชอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
60	CGD	บริษัท กันที กรุ๊ป ดีเวลลอปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
61	CHG	บริษัท โรงพยาบาลจุฬารัตน์ จำกัด (มหาชน)
62	CHOTI	บริษัท ห้องเย็น โชติวัฒน์หาดใหญ่ จำกัด (มหาชน)
63	CI	บริษัท ชาลูนอิสสระ ดีเวลลอปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
64	CK	บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)
65	CKP	บริษัท ซีเค พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)
66	CM	บริษัท เชียงใหม่โพรเซ่นฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน)
67	CMR	บริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
68	CNT	บริษัท คริสเตียนีและนีลเสน (ไทย) จำกัด (มหาชน)
69	COL	บริษัท ซีโอแอล จำกัด (มหาชน)
70	COM7	บริษัท คอมเซเว่น จำกัด (มหาชน)
71	CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)
72	CPF	บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน)
73	CPH	บริษัท คาสเซอ์ฟิค โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
74	CPI	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
75	CPL	บริษัท ซีพีแอด กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
76	CPN	บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน)
77	CRANE	บริษัท ชูโก จำกัด (มหาชน)
78	CSC	บริษัท ฝาจิบ จำกัด (มหาชน)
79	CSP	บริษัท ซีเอสพี สตีลเซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
80	CSR	บริษัท เทพรานีกรีทา จำกัด (มหาชน)
81	CSS	บริษัท คอมมิวนิเคชั่น แอนด์ ซิสเต็มส์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
82	CTW	บริษัท จรุงไทยไวร์แอนด์เคเบิล จำกัด (มหาชน)
83	CWT	บริษัท ชัยวัฒนา แทนเนอริ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
84	DCC	บริษัท ไดนาสตีเซรามิค จำกัด (มหาชน)
85	DCON	บริษัท ดีคอน โปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
86	DELTA	บริษัท เดลต้า อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
87	DEMCO	บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)
88	DRT	บริษัท ผลิตภัณฑ์ตราเพชร จำกัด (มหาชน)
89	DTAC	บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
90	DTC	บริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)
91	DTCI	บริษัท ดี.ที.ซี.อินเตอร์สตร์ จำกัด (มหาชน)
92	EA	บริษัท พลังงานบริสุทธิ์ จำกัด (มหาชน)
93	EASON	บริษัท อีซัน เฟ้นท์ จำกัด (มหาชน)
94	EASTW	บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน)
95	EE	บริษัท อีเทอเนล เอนเนอยี จำกัด (มหาชน)
96	EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)
97	EIC	บริษัท อุตสาหกรรม อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
98	EKH	บริษัท เอกชัยการแพทย์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
99	EMC	บริษัท อีเอ็มซี จำกัด (มหาชน)
100	EPCO	บริษัท โรงพิมพ์ตะวันออก จำกัด (มหาชน)
101	ERW	บริษัท ดี เอราวัณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
102	ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
103	ESTAR	บริษัท อีสเทอร์น สตาร์ เรียล เอสเตท จำกัด (มหาชน)
104	EVER	บริษัท เอเวอร์แลนด์ จำกัด (มหาชน)
105	F&D	บริษัท ฟู๊ดแอนด์ดริงส์ จำกัด (มหาชน)
106	FANCY	บริษัท แฟนชีวูด อินค์สตรีส จำกัด (มหาชน)
107	FE	บริษัท ฟาร์อีสท์ เฟมไลน์ ดีดีบี จำกัด (มหาชน)
108	FMT	บริษัท ฟรุททาว เมททัล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
109	FN	บริษัท เอฟเอ็น แฟคตอรี เอ้าท์เลท จำกัด (มหาชน)
110	FORTH	บริษัท ฟอर्थ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
111	FPT	บริษัท เฟรเซอร์ส พร็อพเพอร์ตี้ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
112	GC	บริษัท โกลบอล คอนเน็คชั่นส์ จำกัด (มหาชน)
113	GEL	บริษัท เจนเนอร์ล เอนจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
114	GENCO	บริษัทบริหารและพัฒนาเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม จำกัด(มหาชน)
115	GFPT	บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน)
116	GIFT	บริษัท แกรททิทูด อินฟินิท จำกัด (มหาชน)
117	GJS	บริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน)
118	GLAND	บริษัท แกรนด์ คาแนล แลนด์ จำกัด (มหาชน)
119	GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
120	GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)
121	GOLD	บริษัท แผ่นดินทอง พร็อพเพอร์ตี้ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
122	GPSC	บริษัท โกลบอล เพาเวอร์ ซินเนอร์ยี่ จำกัด (มหาชน)
123	GRAMMY	บริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
124	GRAND	บริษัท แกรนด์ แอสเสท ไชยเทคส์ แอนด์ พรอพเพอร์ตี้ จำกัด(มหาชน)
125	GREEN	บริษัท กรีน รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
126	GSTEEL	บริษัท จี สตีล จำกัด (มหาชน)
127	GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
128	GYT	บริษัท กู๊ดเยียร์(ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
129	HANA	บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
130	HFT	บริษัท ฮัฟฟิง รับเบอร์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
131	HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
132	HTC	บริษัท หาดทิพย์ จำกัด (มหาชน)
133	HTECH	บริษัท แอสเสท เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
134	ICC	บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
135	ICHI	บริษัท อิชิตัน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
136	IHL	บริษัท อินเทอร์เน็ต จำกัด (มหาชน)
137	ILINK	บริษัท อินเทอร์เน็ต คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
138	INET	บริษัท อินเทอร์เน็ตประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
139	INOX	บริษัท โปสโค-ไทยน็อกซ์ จำกัด (มหาชน)
140	INTUCH	บริษัท อินทัช โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
141	IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
142	ITD	บริษัท อิตาลีเลียนไทย ดีเวลอปเม้นต์ จำกัด (มหาชน)
143	IVL	บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)
144	J	บริษัท เจเอเอส แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
145	JAS	บริษัท จัสมิน อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
146	JCK	บริษัท เจซีเค อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
147	JCT	บริษัท แจ็กเจียอุตสาหกรรม (ไทย) จำกัด (มหาชน)
148	JMART	บริษัท เจ มาร์ท จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
149	JTS	บริษัท จัสมิน เทเลคอม ซิสเต็มส์ จำกัด (มหาชน)
150	JUTHA	บริษัท จุฑานาวี จำกัด (มหาชน)
151	JWD	บริษัท เจดับเบิลยูดี อินโฟโลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
152	KAMART	บริษัท คาร์มาร์ท จำกัด (มหาชน)
153	KBS	บริษัท น้ำตาลครบุรี จำกัด (มหาชน)
154	KCE	บริษัท เคซีอี อีเลคโทรนิคส์ จำกัด (มหาชน)
155	KDH	บริษัท ธนบุรี เมดิคัล เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
156	KKC	บริษัท กุลธรเคอร์บี จำกัด (มหาชน)
157	KTIS	บริษัท เกษตรไทย อินเตอร์เนชั่นแนล ซุการ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
158	KWC	บริษัท กรุงเทพโสภณ จำกัด (มหาชน)
159	KWG	บริษัท กิง ไว กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
160	L&E	บริษัท ไลท์ติ้ง แอนด์ อีควิปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
161	LALIN	บริษัท ลลิล พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
162	LANNA	บริษัท ลานนา รีสอร์ทส เซส จำกัด (มหาชน)
163	LEE	บริษัท ลีพัฒนาผลิตภัณฑ์ จำกัด (มหาชน)
164	LH	บริษัท แลนด์เอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
165	LOXLEY	บริษัท ล็อกซเลย์ จำกัด (มหาชน)
166	LPH	บริษัท โรงพยาบาล ลาดพร้าว จำกัด (มหาชน)
167	LPN	บริษัท แอล.พี.เอ็น.ดีเวลลอปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
168	LRH	บริษัท ลาภูนารีสอร์ท แอนด์ โฮเทล จำกัด (มหาชน)
169	LST	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
170	M	บริษัท เอ็มเค เรสโตรองต์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
171	MACO	บริษัท มาสเตอร์ แอด จำกัด (มหาชน)
172	MAJOR	บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
173	MAKRO	บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
174	MALEE	บริษัท มาลีกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
175	MATCH	บริษัท แม็ทชิง แม็ทชีไมซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
176	MATI	บริษัท มติชน จำกัด (มหาชน)
177	MAX	บริษัท แมกซ์ เมทัล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
178	MBK	บริษัท เอ็ม บี เค จำกัด (มหาชน)
179	MC	บริษัท แม็คกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
180	MCOT	บริษัท อสมท จำกัด (มหาชน)
181	MCS	บริษัท เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)
182	MEGA	บริษัท เมก้า ไลฟ์ไชนเอนซ์ จำกัด (มหาชน)
183	MFEC	บริษัท เอ็ม เอฟ อี ซี จำกัด (มหาชน)
184	MIDA	บริษัท ไมด้า แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
185	MILL	บริษัท มิลล์คอน สตีล จำกัด (มหาชน)
186	MINT	บริษัท ไมเนอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
187	MJD	บริษัท เมเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
188	MK	บริษัท มั่นคงเคหะการ จำกัด (มหาชน)
189	MODERN	บริษัท โมเดิร์นฟอรั่มกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
190	MONO	บริษัท โมโน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
191	MPIC	บริษัท เอ็ม พิคเจอร์ส เ็นเตอร์เทนเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
192	MSC	บริษัท เมโทรซิสเต็มส์คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
193	NC	บริษัท นิวซีดี (กรุงเทพฯ) จำกัด (มหาชน)
194	NCH	บริษัท เอ็น. ซี. เฮาส์ซิง จำกัด (มหาชน)
195	NEP	บริษัท เอ็นอีพี อสังหาริมทรัพย์ และอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
196	NEW	บริษัท วัฒนาการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
197	NEX	บริษัท เน็กซ์ พอยท์ จำกัด (มหาชน)
198	NFC	บริษัท เอ็นเอฟซี จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
199	NMG	บริษัท เนชั่น มัลติมีเดีย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
200	NNCL	บริษัท นวนคร จำกัด (มหาชน)
201	NOBLE	บริษัท โนเบิล ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
202	NOK	บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)
203	NPPG	บริษัท เอ็นพีพีจี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
204	NTV	บริษัท โรงพยาบาลนนทเวช จำกัด (มหาชน)
205	NUSA	บริษัท อนุาศิริ จำกัด (มหาชน)
206	NVD	บริษัท เนอวานา ไดอิ จำกัด (มหาชน)
207	NWR	บริษัท เนาวรัตน์พัฒนาการ จำกัด (มหาชน)
208	NYT	บริษัท นามยง เทอร์มินัล จำกัด (มหาชน)
209	OCC	บริษัท โอ ซี ซี จำกัด (มหาชน)
210	OGC	บริษัท โอเชียนกลาส จำกัด (มหาชน)
211	OHTL	บริษัท โอเอชทีแอล จำกัด (มหาชน)
212	ORI	บริษัท อริจิน พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
213	PACE	บริษัท เพช ดีเวลลอปเม้นท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
214	PAE	บริษัท พีเออี (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
215	PAF	บริษัท แพนเอเชียฟุตแวร์ จำกัด (มหาชน)
216	PAP	บริษัท แปซิฟิกไพพ์ จำกัด (มหาชน)
217	PATO	บริษัท พาโตเคมีอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
218	PB	บริษัท เพรซิเดนท์ เบเกอร์รี่ จำกัด (มหาชน)
219	PCSGH	บริษัท พี.ซี.เอส.แมชีน กรุ๊ป โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
220	PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
221	PDJ	บริษัท แพรนด้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)
222	PERM	บริษัท เพิ่มสินสตีลเว็คส์ จำกัด (มหาชน)
223	PF	บริษัท พร็อพเพอร์ตี้ เพอร์เฟก จำกัด (มหาชน)



ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
224	PG	บริษัท ประชาอากรณ จำกัด (มหาชน)
225	PLANB	บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)
226	PLAT	บริษัท เดอะ แพลทินัม กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
227	PLE	บริษัท เพาเวอร์ไลน์ เอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
228	PM	บริษัท พรีเมียร์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)
229	PMTA	บริษัท พีเอ็ม โทริเซน เอเชีย โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
230	POST	บริษัท บางกอก โพสต์ จำกัด (มหาชน)
231	PPP	บริษัท พรีเมียร์ โปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
232	PPPM	บริษัท พีพี ไพร์ม จำกัด (มหาชน)
233	PRAKIT	บริษัท ประกิต โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
234	PREB	บริษัท พรีเมอิลท์ จำกัด (มหาชน)
235	PRECHA	บริษัท ปรีชากรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
236	PRG	บริษัท ปทุมไรชมิล แอนด์ แกรนารี จำกัด (มหาชน)
237	PRIN	บริษัท ปริญศิริ จำกัด (มหาชน)
238	PRINC	บริษัท พรินซิเพิล แคปิตอล จำกัด (มหาชน)
239	PRO	บริษัท โปรเฟสชั่นแนล เวสต์ เทคโนโลยี (1999) จำกัด (มหาชน)
240	PSH	บริษัท พศกษา โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
241	PSL	บริษัท พีริเยส ชิปปิ้ง จำกัด (มหาชน)
242	PT	บริษัท พรีเมียร์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
243	PTG	บริษัท พีทีจี เอ็นเนอยี จำกัด (มหาชน)
244	PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
245	PTTEP	บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
246	PTTGC	บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)
247	PYLON	บริษัท ไพลอน จำกัด (มหาชน)
248	Q-CON	บริษัท ควอลิตี้คอนสตรัคชั่นโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
249	QH	บริษัท ควอลิตี้เฮาส์ จำกัด (มหาชน)
250	RATCH	บริษัท ราช กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
251	RCI	บริษัท โรแยล ซีรามิก อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
252	RCL	บริษัท อาร์ ซี แอล จำกัด (มหาชน)
253	RICHY	บริษัท ริชี่ เฟลซ 2002 จำกัด (มหาชน)
254	RJH	บริษัท โรงพยาบาลราชธานี จำกัด (มหาชน)
255	RML	บริษัท ไรมอน แลนด์ จำกัด (มหาชน)
256	ROBINS	บริษัท โรบินสัน จำกัด (มหาชน)
257	ROCK	บริษัท ร็อกเวิช จำกัด (มหาชน)
258	ROH	บริษัท โรงแรมรอยัล ออคิด (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
259	ROJNA	บริษัท สวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน)
260	RPC	บริษัท อาร์พีซีจี จำกัด (มหาชน)
261	RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)
262	S	บริษัท สิงห์ เอสเตท จำกัด (มหาชน)
263	S & J	บ.เอส แอนด์ เจ อินเทอร์เน็ตชั้นแนล เอนเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน)
264	SABINA	บริษัท ซาบิน่า จำกัด (มหาชน)
265	SAM	บริษัท สามชัย สตีล อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
266	SAMART	บริษัท สามารถคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
267	SAMCO	บริษัท สัมมากร จำกัด (มหาชน)
268	SAMTEL	บริษัท สามารถเทลคอม จำกัด (มหาชน)
269	SAPPE	บริษัท เชื้อปเป้ จำกัด (มหาชน)
270	SAT	บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
271	SAUCE	บริษัท ไทยเทพรส จำกัด (มหาชน)
272	SAWANG	บริษัท สว่างเอ็กซ์พอร์ต จำกัด (มหาชน)
273	SC	บริษัท เอสซี แอสเสท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
274	SCC	บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน)
275	SCCC	บริษัท ปูนซิเมนต์นครหลวง จำกัด (มหาชน)
276	SCG	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)
277	SCI	บริษัท เอสซีไอ อิเล็คทริค จำกัด (มหาชน)
278	SCN	บริษัท สแกน อินเตอร์ จำกัด (มหาชน)
279	SCP	บริษัท ทักษิณคอนกรีต จำกัด (มหาชน)
280	SDC	บริษัท สามารถ ดิจิตอล จำกัด (มหาชน)
281	SEAFCO	บริษัท ซีฟโก้ จำกัด (มหาชน)
282	SE-ED	บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
283	SENA	บริษัท เสนาคีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
284	SF	บริษัท สยามฟิวเจอร์ดีเวลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
285	SGP	บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปีโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)
286	SHANG	บริษัท แชนกรี-ลา โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
287	SIAM	บริษัท สยามสตีลอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
288	SINGER	บริษัท ซิงเกอร์ประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
289	SIRI	บริษัท แสนสิริ จำกัด (มหาชน)
290	SIS	บริษัท เอสไอเอส ดิสทริบิวชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
291	SITHAI	บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)
292	SKR	บริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน)
293	SLP	บริษัท สาลี พรินท์ติ้ง จำกัด (มหาชน)
294	SMIT	บริษัท สหมิตรเครื่องกล จำกัด (มหาชน)
295	SMPC	บริษัท สหมิตรถ้ำแก๊ส จำกัด (มหาชน)
296	SMT	บริษัท สตาร์ส ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
297	SNC	บริษัท เอส เอ็น ซี ฟอรัมเมอร์ จำกัด (มหาชน)
298	SNP	บริษัท เอส แอนด์ พี ซินดิเคท จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
299	SOLAR	บริษัท โซลาร์ตรอน จำกัด (มหาชน)
300	SORKON	บริษัท ส. ขอนแก่นฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน)
301	SPACK	บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)
302	SPALI	บริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน)
303	SPC	บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน)
304	SPCG	บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน)
305	SPG	บริษัท สยามภัณฑ์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
306	SPI	บริษัท สหพัฒนาอินเตอร์โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
307	SPORT	บริษัท สยามสปอร์ต ซินดิเคท จำกัด (มหาชน)
308	SPRC	บริษัท สตาร์ ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด (มหาชน)
309	SQ	บริษัท สหกลอวิปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
310	SRICHA	บริษัท ศรีราชาคอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
311	SSF	บริษัท สุรพลฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน)
312	SSSC	บริษัท ศูนย์บริการเหล็กสยาม จำกัด (มหาชน)
313	SST	บริษัท ทรัพย์ศรีไทย จำกัด (มหาชน)
314	STA	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
315	STEC	บริษัท ซีโน-ไทย เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
316	STPI	บริษัท เอสทีพี แอนด์ ไอ จำกัด (มหาชน)
317	SUC	บริษัท สหยูเนี่ยน จำกัด (มหาชน)
318	SUPER	บริษัท ซุปเปอร์ เอนเนอร์ยี คอร์เปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
319	SUSCO	บริษัท ซัสโก้ จำกัด (มหาชน)
320	SUTHA	บริษัท สุธากัญจน์ จำกัด (มหาชน)
321	SVH	บริษัท สมิตีเวช จำกัด (มหาชน)
322	SVI	บริษัท เอสวีไอ จำกัด (มหาชน)
323	SVOA	บริษัท เอสวีโอเอ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
324	SYMC	บริษัท ซิมโฟนี่ คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
325	SYNEX	บริษัท ซินเน็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
326	SYNTEC	บริษัท ซินเท็ค คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
327	TAE	บริษัท ไทย อะโกร เอ็นเนอร์ยี่ จำกัด (มหาชน)
328	TASCO	บริษัท ทีปโก้แอสฟัลท์ จำกัด (มหาชน)
329	TBSP	บริษัท ทีบีเอสพี จำกัด (มหาชน)
330	TC	บริษัท ทรอปีคอลแคนนิง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
331	TCC	บริษัท ไทย แคลปีดอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
332	TCCC	บริษัท ไทยเซ็นทรัลเคมี จำกัด (มหาชน)
333	TCJ	บริษัท ที.ซี.เจ.เอเชีย จำกัด (มหาชน)
334	TCMC	บริษัท ทีซีเอ็ม คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
335	TCOAT	บริษัท อุตสาหกรรมผ้าเคลือบพลาสติกไทย จำกัด (มหาชน)
336	TEAM	บริษัท ทีมพีริซัน จำกัด (มหาชน)
337	TFG	บริษัท ไทยฟู้ดส์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
338	TGPRO	บริษัท ไทย-เยอรมัน โปรดัคส์ จำกัด (มหาชน)
339	THAI	บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
340	THCOM	บริษัท ไทยคม จำกัด (มหาชน)
341	THE	บริษัท เดอะ สตีล จำกัด (มหาชน)
342	THIP	บริษัท ทานตะวันอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
343	THL	บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)
344	TIPCO	บริษัท ทีปโก้ฟู้ดส์ จำกัด (มหาชน)
345	TKS	บริษัท ที.เค.เอส. เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
346	TKT	บริษัท ที.กรุงไทยอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
347	TMD	บริษัท อุตสาหกรรมถลุงโลหะไทย จำกัด (มหาชน)
348	TNL	บริษัท ทรูลักซ์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
349	TNPC	บริษัท ไทยนามพลาสติกส์ จำกัด (มหาชน)
350	TNR	บริษัท ไทยนิปปอนรับเบอร์อินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
351	TOG	บริษัท ไทยออปติคอลล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
352	TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)
353	TPA	บริษัท ไทยโพลีอะคริลิก จำกัด (มหาชน)
354	TPBI	บริษัท ทีพีบีไอ จำกัด (มหาชน)
355	TPCORP	บริษัท เท็กซัสไทล์เพรสทิจ จำกัด (มหาชน)
356	TPIPL	บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน)
357	TPOLY	บริษัท ไทยโพลีคอนส์ จำกัด (มหาชน)
358	TRC	บริษัท ทีอาร์ซี คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
359	TRITN	บริษัท ไทรทัน โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
360	TRU	บริษัท ไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด (มหาชน)
361	TRUBB	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
362	TRUE	บริษัท ทูรู คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
363	TSE	บริษัท ไทย โซลาร์ เอ็นเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
364	TSR	บริษัท เทียรสุรัตน์ จำกัด (มหาชน)
365	TSTE	บริษัท ไทยซูการ์ เทอร์มิเนล จำกัด (มหาชน)
366	TTA	บริษัท โทริเซนไทย เอเอนด์ซีส์ จำกัด (มหาชน)
367	TTCL	บริษัท ทีทีซีแอล จำกัด (มหาชน)
368	TTI	บริษัท โรงงานผ้าไทย จำกัด (มหาชน)
369	TTW	บริษัท ทีทีดับบลิว จำกัด (มหาชน)
370	TU	บริษัท ไทยยูเนี่ยน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
371	TVO	บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน)
372	TWP	บริษัท ไทยไวร์โปรดักท์ จำกัด (มหาชน)
373	TWPC	บริษัท ไทยวา จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
374	TWZ	บริษัท ทีดับบลิวแซด คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
375	TYCN	บริษัท ไทยคูน เวิลด์ไวด์ กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
376	U	บริษัท ยู ซีดี จำกัด (มหาชน)
377	UMI	บริษัท สหโมเสกอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
378	UNIQ	บริษัท ยูนิค เอ็นจิเนียริ่ง แอนด์ คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
379	UP	บริษัท ยูเนี่ยนพลาสติก จำกัด (มหาชน)
380	UPF	บริษัท ยูเนี่ยนไฟโอเนียร์ จำกัด (มหาชน)
381	UPOIC	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
382	UT	บริษัท ยูเนี่ยนอุตสาหกรรมสิ่งทอ จำกัด (มหาชน)
383	UTP	บริษัท ยูไนเต็ด เปเปอร์ จำกัด (มหาชน)
384	UV	บริษัท ยูนิเวนเจอร์ จำกัด (มหาชน)
385	UVAN	บริษัท ยูนิวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
386	VARO	บริษัท วโรปกรณ์ จำกัด (มหาชน)
387	VIBHA	บริษัท โรงพยาบาลวิภาวดี จำกัด (มหาชน)
388	VIH	บริษัท ศรีวิชัยเวชวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
389	VNG	บริษัท วนชัย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
390	VNT	บริษัท วินิไทย จำกัด (มหาชน)
391	VPO	บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)
392	WACOAL	บริษัท ไทยวาโก้ จำกัด (มหาชน)
393	WAVE	บริษัท เวฟ เอ็นเตอร์เทนเมนต์ จำกัด (มหาชน)
394	WG	บริษัท ไวท์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
395	WHA	บริษัท ดับบลิวเอชเอ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
396	WICE	บริษัท ไวส์ โลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
397	WIJK	บริษัท วิค แอนด์ สุกสันด์ จำกัด (มหาชน)
398	WIN	บริษัท สวนอุตสาหกรรม วิน โคสท์ จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	ชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
399	WORK	บริษัท เวิร์คพอยท์ เอ็นเทอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
400	WP	บริษัท ดับบลิวพี เอ็นเนอร์ยี่ จำกัด (มหาชน)
401	WR	บริษัท วีริเทล จำกัด (มหาชน)
402	YCI	บริษัท ยงไทย จำกัด (มหาชน)
403	YNP	บริษัท ยานภัณฑ์ จำกัด (มหาชน)



## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ สกุล นางสาวจริญญา เขี้ยมแม่

รหัสประจำตัวนักศึกษา 6110521718

วุฒิการศึกษา

วุฒิ	ชื่อสถาบัน	ปีที่สำเร็จการศึกษา
บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1 เหรียญทอง)	มหาวิทยาลัยเทคโนโลยี ราชมงคลศรีวิชัย (วิทยาเขตสงขลา)	2560

ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติการ สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 19  
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กรุงเทพมหานคร

การตีพิมพ์เผยแพร่ผลงาน

สิทธิชัย ลิมาพร, มัทนชัย สุทธิพันธุ์, กนกวรรณ บิลอาหวัง, จริญญา เขี้ยมแม่, ปาณิสรา จำรัสลาภ  
และสุคนธา ยุคุณธร. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อ  
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและราคาหลักทรัพย์ของบริษัทกลุ่ม SET 100 ใน  
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัย  
มหาสารคาม*, 11(3), 40-53.

จิตติมา วิเชียรรักษ์, จริญญา เขี้ยมแม่, วิญชัย อุ่นอดิเรกกุล และนิตินันท์ พราหมพันธ์. (2563).  
การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของ  
บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ เอ็ม เอ ไอ.  
*การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติด้านบริหารธุรกิจและการบัญชี 2563  
(INCBAA 2020)*, 20-31

จริญญา เขี้ยมแม่ และจิตติมา วิเชียรรักษ์. (2563). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของ  
คณะกรรมการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการ  
ตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *การประชุม  
วิชาการระดับชาติด้านการบริหารจัดการครั้งที่ 12 (NCAM 2020)*.