



อิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ:  
กรณีศึกษา 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

**The Influence of Auditing Independence on Key Audit Matters (KAMs) Reporting:  
A Case Study of Top100 Listed Companies in Thailand and Malaysia**

สุดารัตน์ สุวรรณศรี

Sudarat Suwannasri

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

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

**Prince of Songkla University**

2566

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์



อิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ:  
กรณีศึกษา 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์  
แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

**The Influence of Auditing Independence on Key Audit Matters (KAMs) Reporting:  
A Case Study of Top100 Listed Companies in Thailand and Malaysia**

สุดารัตน์ สุวรรณศรี

Sudarat Suwannasri

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต  
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

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

**Prince of Songkla University**

2566

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

**ชื่อวิทยานิพนธ์**                      อิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: กรณีศึกษา 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

**ผู้เขียน**                              นางสาวคาร์ตัน สุวรรณศรี

**สาขาวิชา**                            การบัญชี

---

<b>อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก</b>	<b>คณะกรรมการสอบ</b>
.....	.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)	(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ทศพงษ์ อวิโรชนานนท์)
	.....กรรมการ
	(รองศาสตราจารย์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)
	.....กรรมการ
	(ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เถกิง วงศ์ศิริโชติ)

รักษาการแทนคณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้เป็นผลมาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และขอแสดงความขอบคุณ  
บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้อง

ลงชื่อ.....

(รองศาสตราจารย์ ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ.....

(นางสุดารัตน์ สุวรรณศรี)

นักศึกษา

(4)

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ  
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ.....

(นางสุดารัตน์ สุวรรณศรี)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	อิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: กรณีศึกษา 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย
ผู้เขียน	นางสุภารัตน์ สุวรรณศรี
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2565

### บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของการศึกษานี้ คือ (1) เพื่อศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (2) เพื่อทดสอบความแตกต่าง และ (3) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และมาเลเซีย จำนวน 115 บริษัท ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี วัดค่าตัวแปรจากการวิเคราะห์ข้อมูล ด้วยการหาค่าร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ วัดค่าตัวแปรจากการวิเคราะห์เนื้อหา ด้วยการนับจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา คือ การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความแตกต่าง และการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการศึกษา พบว่า ค่าเฉลี่ยของความเป็นอิสระในการสอบบัญชี เท่ากับร้อยละ 0.6453 ค่าเฉลี่ยของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เท่ากับ 2.2887 หัวข้อ โดยส่วนใหญ่กล่าวถึงเรื่อง การด้อยค่า และการรับรู้รายได้ ตามลำดับ การศึกษาพบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างประเทศกลุ่มตัวอย่างและประเภทของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ การศึกษาพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และมาเลเซีย

**คำสำคัญ:** ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์

<b>Thesis Title</b>	The Influence of Auditing Independence on Key Audit Matters (KAMs) Reporting: A Case Study of Top100 Listed Companies in Thailand and Malaysia
<b>Author</b>	Sudarat Suwannasri
<b>Major Program</b>	Accountancy
<b>Academic Year</b>	2022

### **ABSTRACT**

The objectives of this study are to (1) to survey the pattern of audit independence and key audit matters (KAMs) reporting, (2) to test the different of audit independence and KAMs reporting between groups of interest such as country and audit type and (3) to examine the relationship between audit independence and KAMs reporting. The samples are 115 listed companies (575 Firm-year) of listed companies from the Stock Exchange of Thailand and Malaysia. during 2016 to 2020. Audit independence is measured by the percentage of the audit fee to the total income of the audit firm, while KAMs reporting is measured by the number of KAMs issue. Descriptive analysis, Independent sample t-test and multiple regression are used to analyze the data. As the results, the average of audit independence is 0.6453 percent and the average number of KAMs reporting issue is 2.2887 issues. Most of them mention impairment and revenue recognition, respectively. There is a significant different of audit independence and number of KAMs reporting issue between country and audit type. Finally, the study finds the positively significant relationship between audit independence and KAMs reporting of listed companies from the Stock Exchange of Thailand and Malaysia. This supports users of financial statements to use information about audit independence and KAMs to make investment decisions and regulators to consider in issuing regulations regarding disclosure of KAMs for the best interest of all groups of users of the financial statements.

**Keywords:** Audit Independence, Key Audit Matters Reporting, The Stock Exchange

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จสมบูรณ์ได้ด้วยความรู้และความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รองศาสตราจารย์ ดร.มีทนชัย สุทธิพันธุ์ อาจารย์ที่ปรึกษา ที่สละเวลาให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทาง ตลอดจนตรวจสอบและปรับปรุงข้อบกพร่องด้านต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยจึงขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ทัตพงศ์ อวิโรชนานนท์ และ ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์ ที่ให้เกียรติเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้ความกรุณาตรวจทาน รวมถึงให้คำชี้แนะอันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณ คณาจารย์ทุกท่าน และบุคลากรของหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิตทุกท่าน ที่ให้ความช่วยเหลือผู้วิจัยด้วยดีมาโดยตลอด

ขอขอบพระคุณ ครูและอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้ผู้วิจัย ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ตลอดจนผู้เขียนตำรา เอกสารบทความ และงานวิจัยในอดีตต่าง ๆ ที่ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าและนำมาอ้างอิงในงานวิจัยฉบับนี้

ขอขอบพระคุณ คุณพ่อ คุณแม่ และทุกคนในครอบครัวที่คอยส่งเสริม และสนับสนุนการศึกษา ขอขอบคุณ เพื่อนร่วมหลักสูตรที่คอยให้กำลังใจ และความช่วยเหลือผู้วิจัยมาโดยตลอด

ประโยชน์และคุณค่าอันพึงมีของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอมอบให้แก่อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อันเป็นผู้มีพระคุณอย่างยิ่งในการสนับสนุนให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

สุดารัตน์ สุวรรณศรี



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
รายการตาราง	(10)
รายการภาพประกอบ	(11)
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 คำถามของงานวิจัย	3
1.3 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย	4
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
1.5 ขอบเขตของการวิจัย	5
1.6 นิยามศัพท์	6
<b>บทที่ 2 การทบทวนวรรณกรรม</b>	
2.1 ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี	8
2.2 การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs)	9
2.3 โครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย (IMT-GT)	11
2.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	13
2.5 การทบทวนวรรณกรรม	15
2.6 การพัฒนาสมมติฐานการศึกษา	23
2.7 กรอบแนวคิดการศึกษา/วิจัย	25
<b>บทที่ 3 วิธีการวิจัย</b>	
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	26

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.2 วิธีการเก็บข้อมูล	27
3.3 วิธีการวัดค่าตัวแปร	27
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล	29
<b>บทที่ 4 ผลการวิจัย</b>	
4.1 ผลการศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	31
4.2 ผลการทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	32
4.3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	35
4.4 สรุปผลการศึกษาตามสมมติฐาน	37
<b>บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย</b>	
5.1 สรุปผลการวิจัย	38
5.2 อภิปรายผล	39
5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา	42
5.4 ข้อจำกัดจากการศึกษา	42
5.5 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต	42
บรรณานุกรม	43
ภาคผนวก ก รายชื่อประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	47
ภาคผนวก ข แบบเก็บข้อมูล	59
ภาคผนวก ค มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701	61
ภาคผนวก ง ตารางทบทวนวรรณกรรม	65
ประวัติผู้เขียน	82

## รายการตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	27
3.2 การวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	28
4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา	31
4.2 การทดสอบความแตกต่างระหว่างประเทศของกลุ่มตัวอย่าง	33
4.3 การทดสอบความแตกต่างระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชี	34
4.4 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อย่างง่าย	35
4.5 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ	36

## รายการภาพประกอบ

ภาพที่	หน้า
2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย	25
4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนาของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	32

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กิจการมีหน้าที่จัดทำบัญชี และเมื่อสิ้นสุดงวดบัญชีแล้ว ต้องให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตดำเนินการตรวจสอบ พร้อมลงลายมือชื่อเพื่อรับรองงบการเงินของกิจการ ก่อนนำเสนอให้กระทรวงพาณิชย์หรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงิน หากผู้ใช้งบการเงินมีความเชื่อว่าผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ได้รับอิทธิพลมาจากบุคคลอื่น เช่น ผู้จัดการหรือกรรมการบริษัท หรือมีผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันในกรณีที่ผู้สอบบัญชีถือหุ้นในบริษัทที่กำลังตรวจสอบ ทำให้สูญเสียความไว้วางใจจากผู้ใช้งบการเงิน และงบการเงินที่ผ่านการรับรองแล้วนั้นจะขาดความน่าเชื่อถือตามไปด้วย ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี จึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการที่ตรวจสอบ ต้องมีความเป็นอิสระ มีความเที่ยงธรรม และมีความซื่อสัตย์ในการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ จะทำให้เกิดคำถามหรือข้อสงสัยในความเป็นกลาง ความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ส่งผลให้รายงานการสอบบัญชีนั้นขาดความน่าเชื่อถือ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีเป็นการวางแผนงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมสามารถแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้โดยปราศจากอิทธิพลใด ๆ ทำให้รายงานการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ใช้งบการเงิน สำหรับใช้ในการตัดสินใจลงทุน (ประภัสสร สมอออน, 2559)

งบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชี และดุลยพินิจในการเลือกเรื่องสำคัญที่จะสื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น (จิตติมา วิเชยรรักษ์และคณะ, 2564) โดยย่อหน้าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ต้องมีข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีจากกิจการ สามารถอธิบายความเชื่อมโยงของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วยทฤษฎีตัวแทนได้ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน ซึ่งตัวแทนเป็นผู้จัดการบริษัทในนามของตัวการ ทำให้เกิดการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ดังนั้น จึงมีการแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็น

ผู้ตรวจสอบบัญชี โดยกำหนดให้มีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อรับรองคุณภาพการตรวจสอบ (Barghathi et al., 2021)

โครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย หรือโครงการ IMT-GT เริ่มต้นในปี พ.ศ. 2536 โดยรัฐบาลอินโดนีเซีย มาเลเซีย และไทย ให้ภาคเอกชนของทั้ง 3 ประเทศที่อยู่ในพื้นที่เขตเศรษฐกิจ เป็นผู้นำทางด้านการค้าและการลงทุน เพื่อนำไปสู่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมให้มีการพัฒนาเศรษฐกิจในระดับภูมิภาค ซึ่งแสวงหาผลประโยชน์จากข้อได้เปรียบทางเศรษฐกิจที่มีความใกล้เคียงและคล้ายคลึงกันทางสภาพภูมิศาสตร์ สิ่งแวดล้อม ศาสนา วัฒนธรรม ประเพณี และภาษา โดยรัฐบาลทั้ง 3 ประเทศได้ร่วมมือกันส่งเสริมบทบาทของภาคเอกชนในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ สนับสนุนให้ภาครัฐจัดโครงสร้างพื้นฐานที่เอื้อต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ด้วยการผลักดันให้โครงการ IMT-GT เข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาเศรษฐกิจของทั้ง 3 ประเทศ เพื่อให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ยังไม่พบการเปรียบเทียบข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของประเทศในกลุ่มสามเหลี่ยมเศรษฐกิจ IMT-GT ส่วนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ครั้งนี้เป็นการศึกษาในระยะยาว 5 ปี ตั้งแต่มีการเริ่มต้นบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ในปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 จากผลการศึกษาในอดีตไม่สามารถหาข้อสรุปได้ หมายถึง ผลการศึกษามีความขัดแย้งกัน ส่วนใหญ่พบความสัมพันธ์เชิงบวก เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ กำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น และยังส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามอย่างมาก และต้องยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่เปิดเผยออกไป (Li et al., 2019; Yangn et al., 2020; Rahaman and Chand, 2021; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Suttipun, 2021 b; Junior and Galdi, 2020; Barghathi et al., 2021; MAMCARCZYK et al., 2020) นอกจากนี้ Pinto and Morais (2019) พบตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบ เนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ด้วย แต่ผลการศึกษากลับพบว่า จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของบริษัทที่สูงขึ้น การค้นพบนี้อาจบ่งชี้ได้ว่าความเสี่ยงในการถูกดำเนินคดีมีอิทธิพลเหนือการพึ่งพาอาศัยกันระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัท (Ferreira and Morais, 2020; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562) แต่อย่างไรก็ตาม ผลการศึกษานี้ของ

Suttipun (2020), จิตติมา วิเชียรรัศมีและคณะ (2563), Suttipun (2021a), Nguyen and Kend (2021) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย เนื่องจากประเทศอินโดนีเซียเพิ่งได้รับการอนุมัติให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อวันที่ 13 กรกฎาคม 2564 และมีผลบังคับใช้กับการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับงวดที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2565 (INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA, 2021) ซึ่งไม่ได้อยู่ในช่วงเวลาของการศึกษาครั้งนี้ คือ พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 นอกจากนั้น 100 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูง และมีปริมาณซื้อขายเป็นจำนวนมาก มีความเหมาะสมที่จะเป็นกลุ่มตัวอย่างของการศึกษาในครั้งนี้ เพื่อให้มองเห็นถึงภาพรวมของการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ อีกทั้ง 2 ประเทศยังเข้าร่วมโครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย หรือ โครงการ IMT-GT ซึ่งเป็นผู้นำทางด้านการค้าและการลงทุน เพื่อนำไปสู่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ นอกจากนั้น จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ยังไม่พบการเปรียบเทียบข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของประเทศในกลุ่มสามเหลี่ยมเศรษฐกิจ IMT-GT ผู้วิจัยจึงมีความสนใจตามกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจให้เกิดการลงทุน ซึ่งเป็นกลไกในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของทั้ง 2 ประเทศ

ดังนั้น ผู้วิจัยมีความสนใจในการศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 ทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

## 1.2 คำถามของงานวิจัย

1.2.1 ระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 เป็นอย่างไร

1.2.2 มีความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย หรือไม่ ถ้ามีอย่างไร

1.2.3 มีความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย หรือไม่ ถ้ามีอย่างไร

### 1.3 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1.3.1 เพื่อศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563

1.3.2 เพื่อทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

1.3.3 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

### 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

#### 1.4.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

1.4.1.1 ทฤษฎีตัวแทนสามารถนำมาใช้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน ซึ่งตัวแทนเป็นผู้จัดการบริษัทในนามของตัวการ ทำให้เกิดการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ดังนั้น จึงมีการแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี โดยกำหนดให้มีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อรับรองคุณภาพการตรวจสอบ (Barghathi et al., 2021)

1.4.1.2 จากการศึกษาวิจัยในอดีต ยังไม่พบการเปรียบเทียบข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของประเทศในกลุ่มสามเหลี่ยมเศรษฐกิจ IMT-GT ส่วนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ครั้งนี้เป็นการศึกษาในระยะยาว 5 ปี ตั้งแต่มีการเริ่มต้นบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ในปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 สามารถใช้เป็นฐานข้อมูลสำหรับการศึกษา/วิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคตได้

#### 1.4.2 ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

1.4.2.1 บริษัทได้แสดงเจตจำนงถึงความเชื่อมั่นในข้อมูลผ่านรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสื่อสารไปยังผู้ลงทุน และผู้มีหน้าที่กำกับดูแล



1.4.2.2 ผู้ลงทุนสามารถเชื่อมั่นได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ ปราศจากอิทธิพลใด ๆ ถือเป็นประโยชน์สูงสุดสำหรับการตัดสินใจลงทุน

1.4.2.3 ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจบริษัท และเรื่องสำคัญในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้นผ่านรายงานของผู้สอบบัญชี และมีความเชื่อมั่นในการใช้ข้อมูลเป็นอย่างมาก เนื่องจากความเป็นอิสระในการสอบบัญชี

1.4.2.4 หน่วยงานกำกับดูแล สะท้อนถึงคุณภาพของงานสอบบัญชีที่เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากความเป็นอิสระในการสอบบัญชีช่วยเพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชี เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า สังกัดกระทรวงพาณิชย์ เป็นต้น

## 1.5 ขอบเขตของการวิจัย

### 1.5.1 ขอบเขตด้านเนื้อหา

เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูลในการศึกษาครั้งนี้ คือ แบบเก็บข้อมูล ซึ่งประยุกต์มาจากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง (Li et al., 2019; Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Junior and Galdi, 2020; Yangn et al., 2020; Suttipun, 2021a; Rahaman and Chand, 2021; Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ, 2563; Suttipun, 2021b) โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 มีการจำแนกตัวแปรออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรควบคุม โดยตัวแปรอิสระ คือ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ส่วนตัวแปรตาม คือ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนั้น การศึกษาในครั้งนี้นำลักษณะของกิจการและลักษณะของผู้สอบบัญชีมาใช้เป็นตัวแปรควบคุม จำนวน 7 ตัวแปร คือ ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี

### 1.5.2 ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ยกเว้น (1) บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) บริษัทที่ไม่มีวันสิ้นสุดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี (3) บริษัทที่มีข้อมูลงบการเงินและรายงานประจำปีที่ไม่สมบูรณ์ (4) บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการหรือ

ถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย (5) บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน และ (6) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ดังนั้น การศึกษาในครั้งนี้จะใช้ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 115 บริษัท

## 1.6 นิยามศัพท์

1.6.1 ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี หมายถึง ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้โดยปราศจากอิทธิพลใด ๆ ทำให้รายงานการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือ และเป็นประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ใช้งบการเงิน สำหรับใช้ในการตัดสินใจลงทุน ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการที่ตรวจสอบ ต้องมีความเป็นอิสระ มีความเที่ยงธรรม และมีความซื่อสัตย์ในการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ จะทำให้เกิดคำถามหรือข้อสงสัยในความเป็นกลาง ความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ส่งผลให้รายงานการสอบบัญชื่อนั้นขาดความน่าเชื่อถือ (ประภัตสร สมอออน, 2559) การศึกษาในครั้งนี้เลือกใช้ตัวชี้วัดความเป็นอิสระในการสอบบัญชี จากการวิเคราะห์ข้อมูล ด้วยการหาค่าร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี (Suttipum, 2021b)

1.6.2 การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง การเปิดเผยข้อมูล และนำเสนอเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุด ตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงที่สุดก่อน ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่องบการเงิน และการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญ เป็นเรื่องสำคัญที่ต้องการความใส่ใจในการตรวจสอบเป็นพิเศษ และต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญต่อเรื่องที่ผู้บริหารประมาณการไว้ด้วย ซึ่งมีความไม่แน่นอนเป็นอย่างมาก การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับรายงาน และทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น แสดงถึงความเชื่อมั่นต่องบการเงินของกิจการ และรายงานข้อมูลสำคัญให้กับผู้ใช้งบการเงิน เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการและเรื่องสำคัญในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น (จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ, 2564) การศึกษาในครั้งนี้เลือกใช้ตัวชี้วัดการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากการวิเคราะห์เนื้อหา ด้วยการนับจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Yangn et al., 2020; Rahaman and Chand, 2021)

1.6.3 โครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย หมายถึง โครงการ IMT-GT โดยรัฐบาลอินโดนีเซีย มาเลเซีย และไทย ให้ภาคเอกชนของทั้ง 3 ประเทศที่อยู่ในพื้นที่เขตเศรษฐกิจ เป็นผู้นำทางด้านการค้าและการลงทุน เพื่อนำไปสู่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และส่งเสริมให้มีการพัฒนาเศรษฐกิจในระดับภูมิภาค ซึ่งแสวงหาผลประโยชน์จากข้อได้เปรียบทางเศรษฐกิจที่มีความใกล้เคียงและคล้ายคลึงกันทางสภาพภูมิศาสตร์ สิ่งแวดล้อม ศาสนา วัฒนธรรมประเพณี และภาษา โดยรัฐบาลทั้ง 3 ประเทศได้ร่วมมือกันส่งเสริมบทบาทของภาคเอกชนในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ สนับสนุนให้ภาครัฐจัดโครงสร้างพื้นฐานที่เอื้อต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ด้วยการผลักดันให้โครงการ IMT-GT เข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาเศรษฐกิจของทั้ง 3 ประเทศ เพื่อให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (ศูนย์ศึกษาเพื่อการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2564) การศึกษาครั้งนี้เลือกใช้ประชากรและกลุ่มตัวอย่างจากบริษัท 100 อันดับแรกของประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ยกเว้น (1) บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) บริษัทที่ไม่มีวันสิ้นสุดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี (3) บริษัทที่มีข้อมูลงบการเงินและรายงานประจำปีที่ไม่สมบูรณ์ (4) บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการหรือถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย (5) บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน และ (6) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

## บทที่ 2

### การทบทวนวรรณกรรม

#### 2.1 ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมี 6 ข้อ ได้แก่ (1) ความซื่อสัตย์สุจริต ประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา จริงใจในความสัมพันธ์ทั้งหมด (2) ความเที่ยงธรรม และความเป็นอิสระ การใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากการรอมชอม (3) ความรู้ความสามารถ ความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (4) การรักษาความลับ (5) ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และ (6) ความโปร่งใส ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564)

จากการศึกษางานวิจัยของ ประภัสสร สมอออน (2559) พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี เป็นการวางแผนงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม สามารถแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้โดยปราศจากอิทธิพลใด ๆ ทำให้รายงานการสอบบัญชีเป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ใช้งบการเงิน สำหรับใช้ในการตัดสินใจลงทุน ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการที่ตรวจสอบ ต้องมีความเป็นอิสระ มีความเที่ยงธรรม และมีความซื่อสัตย์ในการสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ จะทำให้เกิดคำถามหรือข้อสงสัยในความเป็นกลาง ความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ส่งผลให้รายงานการสอบบัญชื่อนั้นขาดความน่าเชื่อถือ

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต พบหลายตัวชี้วัดที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาความเป็นอิสระในการสอบบัญชี เช่น ลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยการเปลี่ยนแปลงรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ ทำให้ค่าใช้จ่ายทางด้านทรัพยากรและเวลาของผู้สอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น ในปีแรก ๆ มักจะเสียค่าใช้จ่ายเพื่อเพิ่มความชำนาญให้กับผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบตามข้อกำหนดใหม่นั้น (Li et al., 2019), อัตราส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อสินทรัพย์รวม ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีโดยถือจากอัตราสูงต่ำของสินทรัพย์รวมกิจการ ซึ่งผิดต่อจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (Pinto and Morais, 2019; Ferreira and Morais, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564), อัตราส่วนค่าบริการอื่นของผู้สอบบัญชีต่อค่าตอบแทนผู้สอบบัญชีทั้งหมด หากมีค่าบริการอื่นมากกว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ต้องระมัดระวังเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าค่าบริการอื่นสูง ทำให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง และอาจเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือ

การตกแต่งงบการเงินอีกด้วย (ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562), ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี ซึ่งให้เห็นถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ช่วยให้ผู้สอบบัญชีใช้ความสามารถและรายงานข้อมูลในการตรวจสอบที่แท้จริงได้ นอกจากนี้ ยังส่งผลต่อความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสต่อผู้ใช้งบการเงินอีกด้วย (Suttipun, 2021b), การหมุนเวียนของผู้สอบบัญชี เพื่อคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระในการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีที่ดำเนินการตรวจสอบกิจการใดกิจการหนึ่งเป็นระยะเวลานาน ทำให้เกิดการเรียนรู้ การรับรู้ข้อมูลและได้รับความไว้วางใจจากกิจการ อาจส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลน้อยลง (Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรักษ์ และคณะ, 2563; Suttipun, 2021a), การระบุว่าไม่มีหรือมีข้อความยืนยันความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701 ที่แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงบการเงิน และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Rahaman and Chand, 2021)

การศึกษาในครั้งนี้เลือกใช้ตัวชี้วัดความเป็นอิสระในการสอบบัญชี จากการวิเคราะห์ข้อมูล ด้วยการหาค่าร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี (Suttipun, 2021b) หากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ได้รับจากกิจการนั้น ๆ เป็นรายได้หลักของกิจการสอบบัญชี บ่งบอกถึงการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Barghathi et al. (2021) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยกว่าผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 เนื่องจากพบแรงกดดันจากกิจการที่ตรวจสอบ จึงยินยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพราะ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ได้รับถือเป็นรายได้หลักของกิจการสอบบัญชี ทำให้มีความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าไป

## 2.2 การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs)

เมื่อปี พ.ศ. 2558 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ได้มีการนำเสนอร่างรายงานรูปแบบใหม่ของผู้สอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้มีการพิจารณาเสนอพรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และร่างมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ รหัส 701 Communicating Key Audit Matters in the independent Auditor’s Report ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะนำเสนอในรายงานการตรวจสอบ โดย IAASB ได้ยกตัวอย่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ เช่น ความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกิดจากการรับรู้รายได้ตามสัญญา การรวมธุรกิจที่ยากต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี การทดสอบความด้อยค่าของค่าความนิยม และความเหมาะสมของแบบจำลองที่ใช้มูลค่าเครื่องมือทางการเงินของกิจการ เป็นต้น โดยมีการเน้นย้ำว่า รายงานของผู้สอบบัญชีต้องไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดใน

การเสนอความเห็นวาระเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายในวาระเกณฑ์ การแสดงความเห็นอย่างชัดเจน เช่น สาเหตุของการแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แบบไม่แสดงความเห็น หรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ซึ่งเป็นวาระที่แตกต่างหากจากรวบรวมเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หากกิจการที่ถูกตรวจสอบไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ รหัส 701 ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ ของลูกค้าด้วยว่า ไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตามข้อกำหนดในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, 2559)

งบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญใน การตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่เกี่ยวข้องกับ การสื่อสารของผู้สอบบัญชี และดุลยพินิจในการเลือกเรื่องสำคัญที่จะสื่อสารไปยังผู้ใช้ง งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น (จิตติมา วิเชษฐรักษ์และคณะ, 2564) สำหรับประเด็นสำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลง ได้แก่ ลำดับของย่อหน้า โดยเปลี่ยนแปลงย่อหน้า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีมาไว้เป็นอันดับแรก ตามด้วยย่อหน้าเกณฑ์ในการแสดง ความเห็นของผู้สอบบัญชี และวาระอื่น ๆ ซึ่งมีการเพิ่มประเด็นสำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบขณะ ปฏิบัติหน้าที่ ในย่อหน้าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) นอกจากนี้ ต้อง มีข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีจากกิจการ ได้ ปฏิบัติหน้าที่อย่างครบถ้วนตามขอบเขตงานที่เกี่ยวข้อง และยังมีการปรับปรุงคำอธิบายเกี่ยวกับ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้นอีกด้วย (ศิลาพร ศรีจันทเพชร, 2560)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องสำคัญที่สุดจากดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่ ต้องการสื่อสารไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้า รวมถึงเรื่องที่มีความเสี่ยงอย่างมี นัยสำคัญ ประเด็นปัญหาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ สถานการณ์สำคัญที่ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงแผนกลยุทธ์ในการตรวจสอบ ซึ่งเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง “เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีใน การตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน” โดยผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ ต้องการความใส่ใจในการตรวจสอบเป็นพิเศษ เช่น เรื่องที่มีความเสี่ยงสูง อาจส่งผลต่อการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญ รวมถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญต่อเรื่อง ที่ผู้บริหารประมาณการไว้ ซึ่งมีความไม่แน่นอนอย่างมาก เป็นการเพิ่มคุณค่าของรายงานผู้สอบ บัญชี และทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น เพื่อแสดงถึงความเชื่อมั่นต่อ

งบการเงินของกิจการ และรายงานข้อมูลสำคัญให้กับผู้ใช้งบการเงิน เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจกิจการและเรื่องสำคัญในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น (จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ, 2564)

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต พบหลายตัวชี้วัดที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาการรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากผู้สอบบัญชี ต้องสื่อสารข้อมูลเพิ่มเติมในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของ กิจการ (Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Yangn et al., 2020; Rahaman and Chand, 2021), จำนวน คำของ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อศึกษาการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณในรายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต (Suttipun, 2021a; Rahaman and Chand, 2021; Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรักษ์และ คณะ, 2563; Suttipun, 2021b), การระบุว่า มี/ไม่มี การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สำหรับ งบการเงินสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน หน้า รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; Junior and Galdi, 2020)

การศึกษาในครั้งนี้เลือกใช้ตัวชี้วัดการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จาก การวิเคราะห์เนื้อหา ด้วยการนับจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Yangn et al., 2020; Rahaman and Chand, 2021) เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อมูล เพิ่มเติมในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของกิจการ และเรื่อง ที่ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจเป็นพิเศษ เพื่อเปิดเผยข้อมูลให้แก่ผู้ใช้งบการเงินทราบ จากงานวิจัยใน อดีตพบว่า หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผย ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ การวัด มูลค่าสินทรัพย์ การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีปริมาณการเปิดเผยข้อมูลจำนวนหัวข้อเฉลี่ย 1-2 เรื่อง (จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ, 2563) นอกจากนั้น รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ยัง ส่งผลกระทบต่อค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีด้วย แต่จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ยังไม่พบงานวิจัย ที่ศึกษาในระยะยาว 5 ปี และบริบทของประเทศในกลุ่มสามเหลี่ยมเศรษฐกิจ IMT-GT

### 2.3 โครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย (Indonesia-Malaysia-Thailand Growth Triangle: IMT-GT)

โครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย หรือโครงการ IMT-GT เริ่มต้นในปี พ.ศ. 2536 โดยรัฐบาลอินโดนีเซีย มาเลเซีย และไทย ให้ภาคเอกชนของทั้ง 3 ประเทศที่อยู่ในพื้นที่ เขตเศรษฐกิจ เป็นผู้นำทางด้านการค้าและการลงทุน เพื่อนำไปสู่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

และส่งเสริมให้มีการพัฒนาเศรษฐกิจในระดับภูมิภาค ซึ่งแสวงหาผลประโยชน์จากข้อได้เปรียบทางเศรษฐกิจที่มีความใกล้เคียงและคล้ายคลึงกันทางสภาพภูมิศาสตร์ สิ่งแวดล้อม ศาสนา วัฒนธรรม ประเพณี และภาษา โดยรัฐบาลทั้ง 3 ประเทศได้ร่วมมือกันส่งเสริมบทบาทของภาคเอกชนในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ สนับสนุนให้ภาครัฐจัดโครงสร้างพื้นฐานที่เอื้อต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ด้วยการผลักดันให้โครงการ IMT-GT เข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของแผนพัฒนาเศรษฐกิจของทั้ง 3 ประเทศ เพื่อให้เกิดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และได้กำหนดเป้าหมายหลักไว้ 3 ข้อ ดังนี้ (1) เพื่อเพิ่มปริมาณการค้าและการลงทุน (2) เพื่อเพิ่มปริมาณการส่งออกไปยังตลาดทั่วโลก (3) ปรับปรุงความเป็นอยู่ของประชาชนในพื้นที่เขตเศรษฐกิจสามฝ่าย และประชาชนโดยรวมของทั้ง 3 ประเทศให้ดียิ่งขึ้น (ศูนย์ศึกษาเพื่อการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์, 2564)

ประเทศไทยตัดสินใจเข้าร่วมโครงการ IMT-GT เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจในจังหวัดชายแดนภาคใต้ให้เข้าสู่ระดับนานาชาติ โดยเริ่มก่อตั้งด้วย 2 จังหวัดในอินโดนีเซีย 4 รัฐในมาเลเซีย และ 5 จังหวัดในไทย ได้แก่ สงขลา สตูล ปัตตานี ยะลา และนราธิวาส มีเป้าหมายเพื่อเพิ่มการค้าการลงทุน การจ้างงานในท้องถิ่น และแรงงานในประเทศไทยสามารถข้ามแดนไปทำงานในประเทศมาเลเซียได้อย่างถูกต้องตามกฎหมาย ส่งผลให้สามารถยกระดับรายได้ และคุณภาพชีวิตของประชาชนในพื้นที่เขตเศรษฐกิจให้ดียิ่งขึ้น แต่ในปัจจุบันพื้นที่เขตเศรษฐกิจได้ขยายใหญ่ขึ้นครอบคลุม (1) ประเทศอินโดนีเซีย จำนวน 10 จังหวัด ได้แก่ เกาะเรียว จัมบี บังกา-เบลิตุง เบงกูลัมปุง เรียว สุมาตราเหนือ สุมาตราใต้ สุมาตราตะวันตก และอาเจะห์ (2) ประเทศมาเลเซีย จำนวน 8 รัฐ ได้แก่ กลันตัน เกดะห์ เนกรีเวมบอลัน ปีนัง เปร๊ะ ปะลิส มะละกา และสลังงอร์ และ (3) ประเทศไทย จำนวน 14 จังหวัด ได้แก่ กระบี่ ชุมพร ตรัง นครศรีธรรมราช นราธิวาส ปัตตานี พังงา พัทลุง ภูเก็ต ยะลา ระนอง สงขลา สตูล และสุราษฎร์ธานี (ณัฐกานต์ รัตนพันธุ์และคณะ, 2560)

การศึกษาครั้งนี้เลือกใช้ประชากรและกลุ่มตัวอย่างจากประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย เนื่องจากผู้วิจัยมีความสนใจตามกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจให้เกิดการลงทุน ซึ่งเป็นกลไกในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ และสามารถดึงดูดนักลงทุนเข้ามายังพื้นที่เขตเศรษฐกิจ ก่อให้เกิดการสร้างงาน สร้างรายได้ และสร้างอาชีพกระจายไปยังท้องถิ่น นอกจากนี้ ยังเป็นการแลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ และวัฒนธรรมของทั้ง 2 ประเทศได้อีกด้วย



## 2.4 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต พบหลายทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาอิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น ทฤษฎีของสินค้าที่มีความน่าเชื่อถือ (Credence goods) มองว่าผู้สอบบัญชีมีกลยุทธ์เพื่อเพิ่มผลประโยชน์สูงสุด โดยการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสูง แม้ว่าการดำเนินงานตรวจสอบไม่ต้องใช้ความพยายามมาก เป็นกลยุทธ์ในการเพิ่มคุณค่าให้กับตนเอง (Li et al., 2019), ทฤษฎีการคุกคามข้อมูล เป็นการพิจารณาและการตัดสินใจเลือก ใช้ประเมินกระบวนการตรวจสอบเบื้องหลังการตัดสินใจของผู้สอบบัญชี ในการเลือกเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ขณะที่ได้รับผลกระทบจากตัวสอบบัญชีเองและสิ่งแวดล้อม (Pinto and Morais, 2019; Ferreira and Morais, 2020), ทฤษฎีความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล กล่าวถึงปัญหาระหว่าง 2 ฝ่าย ได้แก่ นักลงทุนภายนอกและผู้บริหาร ซึ่งผู้บริหารทราบข้อมูลภายในบริษัทมากกว่านักลงทุน อาจมีการตกแต่งกำไร เพื่อให้ผลการดำเนินงานไปในทิศทางที่ต้องการ โดยมีความเชื่อว่าผลกำไรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจลงทุน (ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562), ทฤษฎีตัวแทน เป็นความสัมพันธ์ระหว่างตัวการกับตัวแทน ซึ่งตัวแทนเป็นผู้จัดการบริษัทในนามของตัวการ ทำให้เกิดการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ดังนั้น จึงมีการแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี โดยกำหนดให้มีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อรับรองคุณภาพการตรวจสอบ (Junior and Galdi, 2020; Yangn et al., 2020; Barghathi et al., 2021), ทฤษฎีสื่อสาร ถือว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นข้อความที่ผู้สอบบัญชี (ผู้ส่ง) สื่อสารไปยังผู้ใช้งบการเงิน (ผู้รับ) ช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือและความโปร่งใสในการตรวจสอบ ซึ่งกุญแจที่สำคัญในการสื่อสาร คือ การที่ยอมให้ผู้รับเข้าใจถึงข้อความที่ผู้ส่งให้ได้มากที่สุด (Suttipun, 2021b), ทฤษฎีความชอบธรรม มองว่าผู้สอบบัญชีใช้การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความคาดหวังของสังคม โดยให้มุมมองที่แท้จริงจากการตรวจสอบเกี่ยวกับบริษัท ทฤษฎีนี้สามารถอธิบายระดับของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ เพื่อลดหรือปิดช่องว่างความชอบธรรมระหว่างการดำเนินงานของกิจการและความคาดหวังทางสังคม (Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรัศม์และคณะ, 2563; Suttipun, 2021a), ทฤษฎีสังคมวิทยาสถาบันแบบใหม่ (NIS) ช่วยในการทำความเข้าใจสำนักงานสอบบัญชีว่ามีการปรับตัวอย่างไรกับรายการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป และยังพบว่าผู้สอบบัญชีต้องอยู่ภายใต้ความซ้ำซากหรือดรรชนีสังคมนาน เพื่อเปรียบเทียบผลสำเร็จของการดำเนินงานตรวจสอบ ในอีกมุมมองหนึ่งเห็นว่า ผู้สอบบัญชีอาจเลือกปฏิบัติไม่ได้ เนื่องจากกลัวการลงโทษหรือไม่มีทางเลือก เพราะภาวะผูกพันทางสังคมหรือสภาพแวดล้อมในการตรวจสอบ (Nguyen and Kend, 2021) แต่อย่างไรก็ตาม การศึกษาในครั้งนี้

เลือกใช้ทฤษฎีตัวแทน เนื่องจากคุณค่าของการตรวจสอบ ขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมีความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งตามทฤษฎีตัวแทน ซึ่งเป็นการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร โดยที่เจ้าของกิจการเป็นผู้ถือหุ้นหลัก ส่วนผู้บริหารเป็นเพียงตัวแทนในการดำเนินกิจการ

ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) ได้พัฒนาขึ้นในปี พ.ศ. 2519 โดย Jensen และ Meckling กล่าวว่าเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ไม่สามารถดำเนินกิจการได้แต่เพียงผู้เดียว จำเป็นต้องมีการแต่งตั้งตัวแทนขึ้นมา เพื่อช่วยในการบริหารจัดการและการมีอำนาจในการตัดสินใจแทนในทางทฤษฎีมองถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล 2 ฝ่าย คือ “ตัวการ” เป็นฝ่ายที่มีอำนาจและยินยอมที่จะมอบอำนาจและสิทธิในการบริหารจัดการให้กับอีกฝ่ายหนึ่ง คือ “ตัวแทน” เป็นผู้รับมอบอำนาจในการบริหารจัดการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการ และสร้างผลตอบแทนที่เจ้าของกิจการพอใจ ส่วนตัวผู้บริหารจะได้รับผลตอบแทนเป็นเงินเดือนและโบนัสที่ได้จากการทำงานของตนเอง ดังนั้น หากผู้บริหารดำเนินกิจการไม่เป็นไปตามความต้องการของเจ้าของกิจการ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของทั้ง 2 ฝ่ายอาจเกิดขึ้นได้เช่นกัน (รจนา ขุนแก้วและคณะ, 2564) ปัญหาระหว่างตัวการและตัวแทน อาจเกิดจากความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล เพราะ แต่ละฝ่ายย่อมมีแรงผลักดันที่จะทำเพื่อผลประโยชน์ของตนเอง โดยจะเห็นได้ชัดเจนในกรณีที่เจ้าของกิจการต้องการผลประโยชน์ให้มากกว่าที่เป็นอยู่ จึงมีข้อสงสัยในการบริหารจัดการของผู้บริหาร เช่น เรื่องรายรับรายจ่ายของกิจการ ข้อมูลที่เปิดเผยไม่เพียงพอ เจ้าของกิจการต้องการเงินปันผลและราคาหุ้นให้สูงที่สุด ส่วนผู้บริหารต้องการเงินโบนัสเพิ่ม ทำให้มีการปกปิดข้อมูลในการดำเนินกิจการ ซึ่งไม่ตรงกับความต้องการของเจ้าของกิจการที่ได้คาดหวังไว้

ทฤษฎีตัวแทนสามารถนำมาใช้อธิบายวัตถุประสงค์ของการศึกษาในครั้งนี้ได้ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน ซึ่งตัวแทนเป็นผู้จัดการบริษัทในนามของตัวการทำให้เกิดการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ดังนั้น จึงมีการแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี โดยกำหนดให้มีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อรับรองคุณภาพการตรวจสอบ (Barghathi et al., 2021) คุณค่าของการตรวจสอบ ขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมีความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งตามทฤษฎีตัวแทน แต่หากมีความผิดปกติของข้อมูลทางบัญชีนั้น จะทำให้เกิดข้อสงสัยและมีการตั้งคำถามเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะพบสิ่งผิดปกติ ผู้สอบบัญชีก็ถือเป็น “ผู้พิทักษ์” ของประชาชนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างมากที่ต้องมีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเชื่อมโยงโดยตรงกับคุณภาพการตรวจสอบ (Junior and Galdi, 2020) รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ กำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้

คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น เนื่องจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามอย่างมาก และต้องยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่เปิดเผยออกไป (Li et al., 2019)

จากการศึกษาเกี่ยวกับทฤษฎีตัวแทนข้างต้น จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวกลางระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร เพื่อลดความขัดแย้งระหว่างสองฝ่าย ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ จะทำหน้าที่รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ตรวจพบระหว่างปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น เนื่องจากเจ้าของกิจการกับผู้บริหาร มีความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลได้ไม่เท่ากัน สิ่งที่เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นสามารถเข้าถึงข้อมูลได้ หนึ่งในนั้นก็คือ การอ่านรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะ ผู้บริหารเป็นผู้ดำเนินงาน อีกทั้งยังเป็นผู้ออกงบการเงินอีกด้วย ในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริต หรือข้อบ่งชี้ว่า อาจจะมีการกระทำทุจริตได้นั้น ผู้สอบบัญชีจะเปิดเผยข้อมูลให้เห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

## 2.5 การทบทวนวรรณกรรม

ศศิประภา สมัครเขตการพล (2562) ศึกษาอิทธิพลของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และคุณภาพการตรวจสอบที่มีต่อการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี ข้อมูลมูลค่าหลักทรัพย์จากเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. และฐานข้อมูล SETSMART ของบริษัทที่เสนอขายหุ้นสามัญให้แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 จำนวน 69 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ โดยให้รายการคงค้างเป็นตัวแทนของการจัดการกำไร ประเมินผลโดยใช้แบบจำลอง Modified Jones ผลการศึกษา พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ยังพบว่า ค่าบริการอื่นของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการจัดการกำไรด้วย อาจบ่งชี้ได้ว่าหากมีการให้บริการอื่นนอกเหนือการตรวจสอบบัญชีมากเกินไป แสดงถึงการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และทำให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ เก็บข้อมูลกลุ่มตัวอย่างเพียง 3 ปี

จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ (2563) ศึกษาปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และทดสอบตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ในปี พ.ศ. 2561 จำนวน 509 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหพันธ์ และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ ผลการศึกษา พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เนื่องจากลักษณะและความซับซ้อนของกิจการทำให้มีความเสี่ยงในการสอบบัญชีมากกว่า ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เช่นกัน เฉลี่ยอยู่ที่ 1.96 เรื่อง นอกจากนั้น การศึกษานี้ยังพบว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีข้อกำหนดให้เปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปี เพื่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ซึ่งบการเงิน ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ เก็บข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเพียง 1 ปี อาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไม่ได้ศึกษาในส่วนของเนื้อหาเชิงคุณภาพ มุ่งเน้นแต่เชิงปริมาณเท่านั้น และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ ให้ค่าสัมประสิทธิ์ที่ค่อนข้างต่ำ ถือเป็นข้อจำกัดเช่นกัน

Li et al. (2019) ศึกษาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ต่อคุณภาพ การตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในบริบทของประเทศนิวซีแลนด์ โดยวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างแยกเป็น 2 ตัวแปร ได้แก่ คุณภาพการตรวจสอบ จำนวน 91 บริษัท และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จำนวน 121 บริษัท เก็บข้อมูลด้วยตนเองจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวซีแลนด์ ในปี พ.ศ. 2559-2560 การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การทดสอบ t-test (two-tailed) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ โดยให้รายการคงค้างเกินปกติเป็นตัวแทนของคุณภาพการตรวจสอบ ประเมินผลโดยใช้แบบจำลอง Modified Jones ผลการศึกษา พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ กำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น เนื่องจากรายการคงค้างเกินปกติลดลงมากถึง 54.2% นอกจากนี้ ยังส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามอย่างมาก และต้องยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่เปิดเผยออกไป ข้อจำกัดของการศึกษาใน

ครั้งนี้ คือ กลุ่มตัวอย่างมีขนาดเล็ก ในอนาคตอาจศึกษาค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ด้วย นอกจากนี้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว เลือกรายการคงค้างเกินปกติเป็นตัวแทนเนื่องจากไม่มีคำจำกัดความของคุณภาพการตรวจสอบที่ชัดเจน ควรศึกษาลักษณะเพิ่มเติมของการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และการศึกษานี้อาจไม่ได้บันทึกผลกระทบที่แท้จริงของการเปลี่ยนแปลงรายงาน เนื่องจากข้อกำหนดใหม่ เพิ่งมีผลบังคับใช้

Pinto and Morais (2019) ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยในประเทศหลัก ๆ ของยุโรปภายใต้ข้อบังคับใหม่ โดยเก็บข้อมูลจาก Datastream ของบริษัทในปี พ.ศ. 2559 จำนวน 142 บริษัท จาก FTSE100 ของสหราชอาณาจักร CAC40 ของประเทศฝรั่งเศส และ AEX25 ของประเทศเนเธอร์แลนด์ การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา และการทดสอบความสัมพันธ์โดยใช้แบบจำลอง cross-sectional regression ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบเนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะขอมลความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ ด้วย ผลการศึกษา พบว่า จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียม การสอบบัญชี เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของบริษัทที่สูงขึ้น การค้นพบนี้อาจบ่งชี้ได้ว่าความเสี่ยงในการถูกดำเนินคดีมีอิทธิพลเหนือการพึ่งพาอาศัยกันระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัท นอกจากนี้ยังพบความสัมพันธ์เชิงลบของสถาบันการเงินอีกด้วย อาจเป็นเพราะสถาบันการเงินอยู่ในอุตสาหกรรมที่มีการควบคุมอย่างเข้มงวดและอยู่ภายใต้การกำกับดูแล จึงช่วยลดความจำเป็นในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ เก็บข้อมูลกลุ่มตัวอย่างเพียงปีเดียวและมีจำนวนน้อย

Ferreira and Morais (2020) ศึกษาจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในประเทศบราซิลและวิเคราะห์ปัจจัยหลักที่เกี่ยวข้องกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานการตรวจสอบ และงบการเงินรวมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ BM&FBovespa ในปี พ.ศ. 2559 จำนวน 447 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา และการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ ผลการศึกษา พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับความซับซ้อนของบริษัทและผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 เนื่องจากผู้สอบบัญชี Big 4 ไม่ยินยอมลดความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของตนเอง นอกจากนี้ ยังพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและการแก้ไขความเห็นของผู้สอบบัญชี ข้อจำกัดของ

การศึกษาในครั้งนี้ คือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาเฉพาะในประเทศบราซิลเท่านั้น และเก็บข้อมูลกลุ่มตัวอย่างเพียงปีเดียว

Junior and Galdi (2020) ทดสอบว่าการมีอยู่ของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บราซิล เป็นข้อมูลที่ช่วยเพิ่มการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงินหรือไม่ โดยเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูล Economica บนเว็บไซต์ของหน่วยงานการกำกับดูแลตลาดทุนของบราซิล (CVM) และเว็บไซต์ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บราซิลที่มีการซื้อขายหุ้น B3 ในปี พ.ศ. 2558-2560 จำนวน 314 หุ้น ผลการศึกษา พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงิน โดยเปรียบเทียบจากพฤติกรรมผลตอบแทนที่ผิดปกติกับช่วงเวลาก่อนมีการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณค่าของการตรวจสอบขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมีความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งตามทฤษฎีตัวแทน แต่หากมีความผิดปกติของข้อมูลทางบัญชีนั้น จะทำให้เกิดข้อสงสัยและมีการตั้งคำถามเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะพบสิ่งผิดปกติ ผู้สอบบัญชีก็ถือเป็น “ผู้พิทักษ์” ของประชาชนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างมากที่ต้องมีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเชื่อมโยงโดยตรงกับคุณภาพการตรวจสอบ ข้อจำกัดของการศึกษานี้คือ อาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถควบคุมได้ ซึ่งมีอิทธิพลต่อความผันผวนของราคาหุ้นเช่นกัน และไม่ได้ทดสอบเพื่อเปรียบเทียบกันในบางประเด็นระหว่างการรายงาน SFSs และ QI

Kitiwong and Sarapaivanich (2020) ศึกษาการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งในประเทศไทย มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 มีส่วนช่วยในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบหรือไม่ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี บนเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. และเว็บไซต์ของบริษัท จำนวน 312 บริษัท ระหว่างปี พ.ศ. 2557-2561 ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างก่อนและหลัง 2 ปีที่ประเทศไทย มีผลบังคับใช้การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เมื่อปี พ.ศ. 2559 การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์หาค่าสหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ และการวิเคราะห์ความอ่อนไหว โดยให้การปรับปรุงทางการเงินเป็นตัวแทนของคุณภาพการตรวจสอบ ประเมินผลโดยใช้แบบจำลอง logistic regression ผลการศึกษา พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบ ถือเป็นการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามและความละเอียดมากขึ้นในการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าการมีอยู่ของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้มีการปรับปรุงทางการเงินในปีต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงทางการเงินส่งสัญญาณว่าคุณภาพการตรวจสอบต่ำ ถือเป็นความล้มเหลวและเป็นความด้อยค่าของความเป็นอิสระของ

ผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างมากสำหรับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้อจำกัดของการศึกษานี้ คือ เก็บข้อมูลหลังจากเริ่มใช้รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพียง 2 ปี

MAMCARCZYK et al. (2020) ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปี พ.ศ. 2562 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ยุโรป เฉพาะอุตสาหกรรมเหมืองแร่ จำนวน 62 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ถดถอย Poisson และประเมินผลโดยใช้แบบจำลองการถดถอยเชิงเส้น ผลการศึกษา พบว่า จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับขนาดของกิจการและค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้น สามารถแสดงให้เห็นถึงความซับซ้อนของกระบวนการตรวจสอบ จึงมีส่วนทำให้จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม ต้องตระหนักด้วยว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นรายได้หลักของผู้สอบบัญชี อาจส่งผลถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายลดลง ข้อจำกัดของการศึกษานี้ คือ ไม่ได้วิเคราะห์เชิงลึกในเรื่องขอบเขตและประเภทของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Suttipun (2020) ศึกษาระดับของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของกิจการกับระดับของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 จำนวน 298 บริษัท โดยการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย จำนวน 150 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ การทดสอบ t-test และการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ ผลการศึกษา พบว่า ในรายงานประจำปีของบริษัทมีระดับของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่าง SET 100 และไม่ใช่ SET 100 นอกจากนี้ยังพบว่าขนาดของกิจการและบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่ความสามารถในการทำกำไรมีอิทธิพลเชิงลบต่อระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตาม ไม่พบความสัมพันธ์ของอายุกิจการและการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชี เนื่องจากบริษัทเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีความคล้ายคลึงกัน ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจึงไม่มีผลกระทบต่อระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ ศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ลักษณะของกิจการมีหลายตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่การศึกษานี้เลือกใช้แค่ 5 ตัวแปร

เก็บข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาเพียง 3 ปี และไม่ได้ศึกษาอิทธิพลของลักษณะผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Yangn et al. (2020) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความผิดปกติของบริษัทและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากฐานข้อมูลข่าวเศรษฐกิจประเทศไต้หวัน (TEJ) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไต้หวัน ปี พ.ศ. 2559 จำนวน 823 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ ผลการศึกษาพบว่า ความผิดปกติของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากความผิดปกติที่สูงขึ้น มีผลกระทบต่อรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สูงขึ้นตามไปด้วย โดยวัดจากรายการคงค้างที่สูงผิดปกติของบริษัท ความน่าเชื่อถือของงบการเงินตั้งอยู่บนคุณภาพการตรวจสอบที่ดี ซึ่งต้องยึดหลักตามความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ที่สามารถตรวจสอบงบการเงินได้ว่าบริษัทมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและสื่อแววจริตอย่างมีนัยสำคัญ

Barghathi et al. (2021) ศึกษาว่าการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบ และช่วยลดการตกแต่งกำไร (EM) หรือไม่ โดยการสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง เก็บรวบรวมข้อมูลแรงจูงใจเชิงลึกที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบและการตกแต่งกำไร หลังจากมีกฎหมายบังคับให้รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จำนวน 13 คน แยกเป็นผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 จำนวน 6 คน และ Non-big 4 จำนวน 7 คน การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์ใจความสำคัญ ผลการศึกษา พบว่า (1) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญเป็นปัจจัยที่ใช้ในการประเมินคุณภาพการตรวจสอบ และการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยลดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยกว่าผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 เนื่องจากมีความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าไป (2) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกาหรือเอมิเรตส์มีความเข้มงวดและยืดหยุ่นน้อย ขึ้นอยู่กับสำนักงานสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่าคุณภาพการตรวจสอบค่อนข้างต่ำ เนื่องจากขาดการควบคุมจากรัฐบาล (3) ผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 มีการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้กับบริษัทที่จดทะเบียนรายใหญ่ แต่ผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 ไม่มี เพราะ เชื่อว่าบริษัทขนาดใหญ่เท่านั้นที่มีความจำเป็นต้องใช้ประโยชน์จากร่องสำคัญในการตรวจสอบ (4) การตกแต่งกำไรเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง หลังจากที่ผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 มีการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยลดการตกแต่งกำไรของบริษัท แต่ผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 พบแรงกดดันจากบริษัทและยินยอมลด



ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อปกปิดการตกแต่งกำไรของบริษัทที่ตรวจพบ เนื่องจากมีความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าไปเช่นกัน

Nguyen and Kend (2021) ศึกษาผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ปรับปรุงใหม่ต่อคุณภาพการตรวจสอบในออสเตรเลีย โดยเน้นการรับรู้ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเป็นหลัก เก็บข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในธุรกิจให้บริการสอบบัญชีและประกันภัยในประเทศออสเตรเลีย จำนวน 20 คน การวิเคราะห์ข้อมูลใช้แนวทางการศึกษาเชิงคุณภาพและสังคมวิทยาสถาบันแบบใหม่ (NIS) เพื่ออธิบายการตอบสนองต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ปรับปรุงแล้วอย่างไร ผลการศึกษา พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความแตกต่างกันระหว่างธุรกิจให้บริการสอบบัญชีและประกันภัย ผู้ให้สัมภาษณ์มีเพียงบางกลุ่มเท่านั้นที่รับรู้ว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ปรับปรุงใหม่ ช่วยเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น ผลการวิจัยยังสะท้อนให้เห็นว่า เมื่อผู้สอบบัญชีต้องรับมือกับการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น ทำให้ต้องเพิ่มความระมัดระวังอย่างมากในขั้นตอนการตรวจสอบ นอกจากนี้ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่าใช้จ่ายสูง และใช้ระยะเวลาในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ถือเป็นต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 ให้ความเห็นว่าการปรับปรุงรายงานใหม่ที่เกิดขึ้นนี้ ทำให้ต้องมีการปรึกษาหารือกันภายใน และมีการทวนสอบอย่างเป็นกลาง ในขณะที่ผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 เน้นการมีปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ เน้นถึงความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถของผู้สอบบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น ไม่ได้พูดถึงชื่อเสียงและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ มุมมองของผู้ให้สัมภาษณ์อาจเป็นตัวแทนที่ดีไม่เพียงพอ และกลุ่มตัวอย่างจำนวนน้อยเพียง 20 คนเท่านั้น

Rahaman and Chand (2021) ทดสอบระดับความสอดคล้องกับข้อกำหนดการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ในประเทศออสเตรเลียและขอบเขตการเปลี่ยนแปลงการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลรายงานประจำปีบริษัท Top 200 จากฐานข้อมูล DatAnalysis Premium ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ASX ในปี พ.ศ. 2559-2561 จำนวน 154 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา ผลการศึกษา พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701 โดยมีความสอดคล้องกับเกือบ 100% กล่าวคือ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับรูปแบบหรือโครงสร้างของรายงาน ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ที่แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงบการเงินการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมีข้อความยืนยันชัดเจนเกี่ยวกับความเป็นอิสระของ

ผู้สอบบัญชี คำนึงถึง บริษัทต่าง ๆ จะมีขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงแตกต่างกันไปตามประเภทอุตสาหกรรม ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ การทดสอบถูกจำกัดด้วยวิธีการวิเคราะห์เนื้อหาใช้กลุ่มตัวอย่างจาก Top 200 ในประเทศออสเตรเลียเท่านั้น และไม่ได้ศึกษาถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีเลือกประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Rautiainen et al. (2021) ทดสอบว่าผู้สอบบัญชีมีอาชีพรับรู้ถึงผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อคุณภาพการตรวจสอบและประสิทธิภาพการตรวจสอบอย่างไร โดยเก็บข้อมูลแบบสอบถาม ส่งไปทางอีเมลให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) จำนวน 1,408 คน แต่ได้รับการตอบกลับมาจำนวน 283 คน คิดเป็น 20% โดยประมาณ ซึ่งอีเมลของผู้สอบบัญชีแสดงอยู่ในทะเบียนสมาชิกของสมาคมผู้สอบบัญชีประเทศฟินแลนด์ ในปี พ.ศ. 2561 การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนาและการวิเคราะห์ Ordinary least squares (OLS) ผลการศึกษา พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบ เนื่องจากช่วยให้กระบวนการตรวจสอบมีความคล่องแคล่วมากขึ้น และอาจช่วยอำนวยความสะดวกในการตรวจสอบประสิทธิภาพรายงานระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหาร แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้มองว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีส่วนช่วยในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างน้อย บางส่วนถูกเลือกตามมุมมองของผู้บริหาร บ่งบอกว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีต่ำ ดำเนินการเพื่อให้สิ้นสุดกระบวนการตรวจสอบเท่านั้น ข้อจำกัดของการศึกษานี้ คือ แบบสอบถามค่อนข้างสั้น เพื่อเพิ่มอัตราการตอบกลับให้ได้มากที่สุด ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยอาจมองข้ามบางแง่มุมที่สำคัญไป แต่สิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีคำนึงถึง และเก็บข้อมูลจาก CPA ประเทศเดียว ไม่สามารถเห็นมุมมองภาพรวมทั่วโลกได้

Suttipun (2021a) ศึกษาขอบเขต ระดับและรูปแบบการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภายนอกกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ปี พ.ศ. 2559-2561 จำนวน 114 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์เชิงพหุ การวิเคราะห์ถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์ความอ่อนไหว ผลการศึกษา พบว่า จำนวนค่าของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอยู่ที่ประมาณ 600 ค่า ในขณะที่ประเด็นการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความคล้ายคลึงกันในระยะเวลา 3 ปีที่ศึกษา โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 1.63 หัวข้อ นอกจากนี้ ยังพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างประเภทผู้สอบบัญชี Big 4 และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ในขณะที่ความสามารถในการทำกำไรมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตาม ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีกับระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปีตามข้อกำหนด เพื่อความโปร่งใสและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาเลือกเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ โดยเก็บข้อมูลเพียง 3 ปี และยังมีปัจจัยภายนอกของผู้สอบบัญชีอีกหลายประการ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่การศึกษาครั้งนี้เลือกเพียง 3 ปัจจัยเท่านั้น

Suttipun (2021b) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับคุณภาพการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2562 จำนวน 553 บริษัท โดยใช้การสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย จำนวน 100 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ และการวิเคราะห์ Panel multiple วัดคุณภาพการตรวจสอบโดยใช้แบบจำลอง Modified Jones ผลการศึกษา พบว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ ลักษณะการตรวจสอบภายนอกที่ใช้ในการทดสอบยังมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบอีกด้วย จากการศึกษายังพบว่าระยะเวลาในการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและประสบการณ์ในการตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ ข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ คือ กลุ่มตัวอย่างเลือกเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยการสุ่มตัวอย่างเพียงจำนวน 100 บริษัท ศึกษาเฉพาะลักษณะการตรวจสอบภายนอกเท่านั้น ไม่ได้พิจารณาถึงลักษณะการตรวจสอบภายในองค์กร และตัวแทนที่ใช้สำหรับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบถือเป็นข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้ด้วย

## 2.6 การพัฒนาสมมติฐานการศึกษา

จากการศึกษางานวิจัยของ Li et al. (2019), Yangn et al. (2020), Rahaman and Chand (2021) พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ กำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น และยังส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามอย่าง

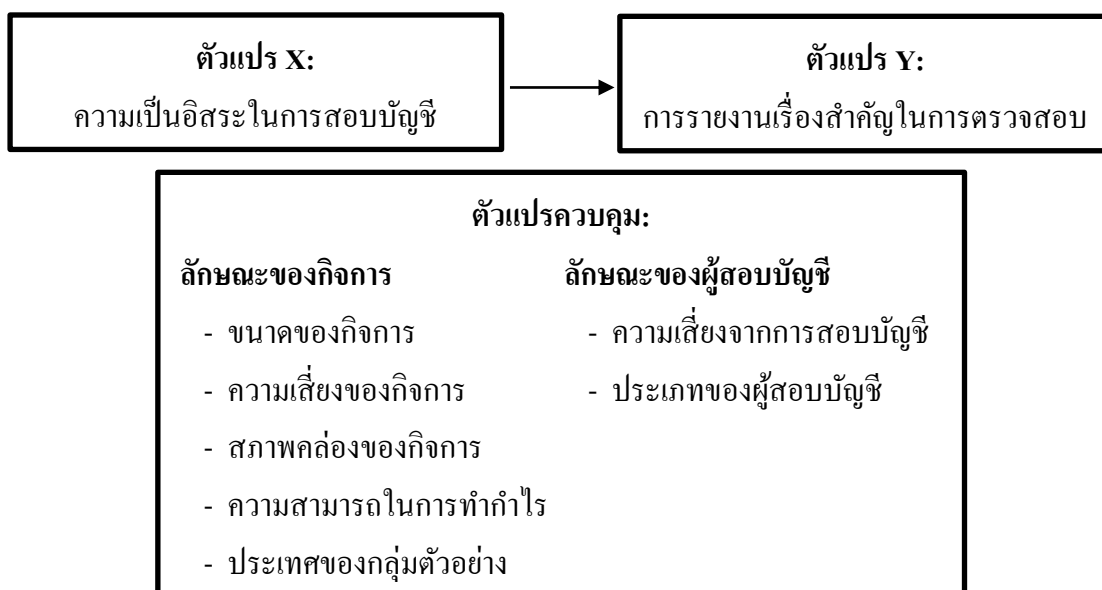
มาก และต้องยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่เปิดเผยออกไป (Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Suttipun, 2021b) นอกจากนี้ Pinto and Morais (2019) พบตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบ เนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ด้วย แต่ผลการศึกษากลับพบว่า จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เนื่องจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีอาจเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของบริษัทที่สูงขึ้น การค้นพบนี้อาจบ่งชี้ได้ว่าความเสี่ยงในการถูกดำเนินคดีมีอิทธิพลเหนือการพึ่งพาอาศัยกันระหว่างผู้สอบบัญชีและบริษัท (Ferreira and Morais, 2020; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562) สอดคล้องกับ Junior and Galdi (2020) พบการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงิน โดยเปรียบเทียบจากพฤติกรรมผลตอบแทนที่ผิดปกติกับช่วงเวลาก่อนมีการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณค่าของการตรวจสอบขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมีความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งตามทฤษฎีตัวแทน นอกจากนี้ Barghathi et al. (2021), MAMCARCZYK et al. (2020) ยังพบว่าผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยกว่าผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 เนื่องจากมีความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าไป จึงต้องตระหนักดีว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นรายได้หลักของผู้สอบบัญชี อาจส่งผลถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายลดลง แต่อย่างไรก็ตาม Suttipun (2020), จิตติมา วิเชียรรักรักษ์และคณะ (2563), Suttipun (2021a) ไม่พบความสัมพันธ์ของการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีข้อกำหนดให้เปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปี เพื่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน และบริษัทเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีความคล้ายคลึงกันในการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจึงไม่มีผลกระทบต่อระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนี้ Nguyen and Kend (2021) พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่าใช้จ่ายสูง และใช้ระยะเวลาในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ถือเป็นต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 ให้ความเห็นว่า การปรับปรุงรายงานใหม่ที่เกิดขึ้นนี้ ทำให้ต้องมีการปรึกษาหารือกันภายใน และมีการทวนสอบอย่างเป็นกลาง ในขณะที่ผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 เน้นการมีปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าเพิ่มขึ้น แต่กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ เน้นถึงความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถของผู้สอบบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น ไม่ได้พูดถึงชื่อเสียงและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

จากการศึกษางานวิจัยในอดีต จะเห็นได้ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวกลางระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร เพื่อลดความขัดแย้งระหว่างสองฝ่ายตามทฤษฎีตัวแทน ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ จะทำหน้าที่รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ตรวจพบระหว่างปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น เนื่องจากเจ้าของกิจการกับผู้บริหาร มีความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลได้ไม่เท่ากัน สิ่งที่เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นสามารถเข้าถึงข้อมูลได้ หนึ่งในนั้นก็คือ การอ่านรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะ ผู้บริหารเป็นผู้ดำเนินงาน อีกทั้งยังเป็นผู้ออกงบการเงินอีกด้วย ในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริต หรือข้อบ่งชี้ว่าอาจจะมีการกระทำทุจริตได้นั้น ผู้สอบบัญชีจะเปิดเผยข้อมูลให้เห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากการศึกษาดังกล่าวจึงตั้งสมมติฐานว่า

**H: ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

## 2.7 กรอบแนวคิดการศึกษา/วิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องในอดีต ส่วนใหญ่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังมีการพบตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบ แต่ผลการศึกษากลับพบความสัมพันธ์เชิงบวก อย่างไรก็ตาม บางงานวิจัยในอดีต ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น การศึกษาในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาอิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น การศึกษาครั้งนี้มีกรอบแนวคิดการวิจัย คือ



ภาพที่ 2.1 กรอบแนวคิดการวิจัย

## บทที่ 3

### วิธีการวิจัย

#### 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย เนื่องจากประเทศอินโดนีเซีย เพิ่งได้รับการอนุมัติให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อวันที่ 13 กรกฎาคม 2564 และมีผลบังคับใช้กับการตรวจสอบงบการเงิน สำหรับงวดที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2565 (INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA, 2021) ซึ่งไม่ได้อยู่ในช่วงเวลาของการศึกษาครั้งนี้ คือ พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 นอกจากนี้ 100 อันดับแรกในตลาดหลักทรัพย์มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูง และมีปริมาณซื้อขายเป็นจำนวนมาก มีความเหมาะสมที่จะเป็นกลุ่มตัวอย่างของการศึกษาในครั้งนี้ เพื่อให้เห็นถึงภาพรวมของการลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ อีกทั้ง 2 ประเทศ เข้าร่วมโครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย หรือโครงการ IMT-GT ซึ่งเป็นผู้นำทางด้านการค้าและการลงทุน เพื่อนำไปสู่ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ จากการศึกษางานวิจัยในอดีต ยังไม่พบการเปรียบเทียบข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของประเทศในกลุ่มสามเหลี่ยมเศรษฐกิจ IMT-GT แต่การศึกษาในครั้งนี้จะไม่รวม (1) บริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) บริษัทที่ไม่มีวันสิ้นสุดบัญชี ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี (3) บริษัทที่มีข้อมูลงบการเงินและรายงานประจำปีที่ไม่สมบูรณ์ (4) บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูกิจการหรือถูกถอดถอนออกจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย (5) บริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน ได้แก่ ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจการเงิน ธุรกิจประกันภัย และกองทุนในอุตสาหกรรมต่าง ๆ เนื่องจากลักษณะการดำเนินธุรกิจมีความแตกต่างจากกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ รวมทั้งธุรกิจเหล่านี้มีกฎหมายและหลักเกณฑ์อื่นกำกับดูแลนอกเหนือจากกฎเกณฑ์ทั่วไปของตลาดหลักทรัพย์ และ (6) บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อื่น ๆ นอกเหนือจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย อาทิ ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เป็นต้น ดังนั้น การศึกษาในครั้งนี้จะใช้ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 115 บริษัท (ดูในภาคผนวก ก) สรุปประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ในตารางที่ 3.1

ตารางที่ 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประเทศ	ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	
	จำนวน	ร้อยละ
ไทย	67	58
มาเลเซีย	48	42
รวม	115	100

### 3.2 วิธีการเก็บข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้เก็บข้อมูลในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ คือ แบบเก็บข้อมูล ซึ่งประยุกต์มาจากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง (Li et al., 2019; Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Junior and Galdi, 2020; Yangn et al., 2020; Suttipun, 2021a; Rahaman and Chand, 2021; Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ, 2563; Suttipun, 2021b) โดยเก็บข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 เนื่องจากงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, 2559)

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้จะเก็บข้อมูลทุติยภูมิจาก (1) รายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 บนเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์และเว็บไซต์ของบริษัท เนื่องจากได้รับความนิยมนสูงสุดจากการศึกษางานวิจัยในอดีต (2) งบการเงินรวมของกิจการสอบบัญชีบนเว็บไซต์ เพื่อเก็บข้อมูลรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี สรุปแบบเก็บข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ถูกนำเสนอในภาคผนวก ข

### 3.3 วิธีการวัดค่าตัวแปร

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีการจำแนกตัวแปรออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรควบคุม โดยตัวแปรอิสระ คือ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี วัดค่าตัวแปรจากการวิเคราะห์ข้อมูล ด้วยการหาค่าร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี (Suttipun, 2021b) หากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่ได้รับจากกิจการนั้น ๆ เป็นรายได้หลักของกิจการสอบบัญชี บ่งบอกถึงการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน

ส่วนตัวแปรตาม คือ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ วัดค่าตัวแปรจากการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ด้วยการนับจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Yangn et al., 2020; Rahaman and Chand, 2021) เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อมูลเพิ่มเติมไปยังผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เห็นถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของกิจการ ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และการด้อยค่าของสินทรัพย์ อยู่ในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ การศึกษาในครั้งนี้นำลักษณะของกิจการและลักษณะของผู้สอบบัญชีมาใช้เป็นตัวแปรควบคุม จำนวน 7 ตัวแปร (Li et al., 2019; Pinto and Morais, 2019; ศศิประภา สมัครเขตการพล, 2562; Ferreira and Morais, 2020; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; MAMCARCZYK et al., 2020; Junior and Galdi, 2020; Yangn et al., 2020; Suttipun, 2021a; Suttipun, 2020; จิตติมา วิเชียรรักรักษ์และคณะ, 2563; Suttipun, 2021b) สรุปการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ในตารางที่ 3.2

ตารางที่ 3.2 การวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	คำย่อ	วิธีการวัดค่าตัวแปร
การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	KAM	การวิเคราะห์เนื้อหา ด้วยการนับจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี	INDEP	ค่าร้อยละของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี
ขนาดของกิจการ	SIZE	ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม
ความเสี่ยงของกิจการ	RISK	อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อส่วนของผู้ถือหุ้นรวม
สภาพคล่องของกิจการ	CURRENT	อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน
ความสามารถในการทำกำไร	ROA	อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อสินทรัพย์รวม
ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง	COUNTRY	การแทนค่าตัวแปร 1 = ประเทศไทย, 0 = ประเทศมาเลเซีย
ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี	FEES	ลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
ประเภทของผู้สอบบัญชี	AUDIT	การแทนค่าตัวแปร 1 = ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ได้แก่ PwC, Deloitte, EY และ KPMG 0 = ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non-big 4



### 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

จากวัตถุประสงค์การศึกษาจำนวน 3 ข้อ คือ (1) เพื่อศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ อาทิ กลุ่มประเทศที่ใช้ในการศึกษา กลุ่มผู้สอบบัญชี และ (3) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

การศึกษานี้ใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูปในการวิเคราะห์ข้อมูลจากการวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive analysis) ด้วยค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่อศึกษาแนวโน้มความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 และใช้การวิเคราะห์ความแตกต่าง t-test เพื่อทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ และใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple regression) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย นอกจากนี้ ยังมีการวิเคราะห์ความอ่อนไหวของความสัมพันธ์แต่ละประเทศ ตามสมการการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ ดังนี้

$$\text{KAM 1} = \beta_0 + \beta_1\text{INDEP} + \beta_2\text{SIZE} + \beta_3\text{RISK} + \beta_4\text{CURRENT} + \beta_5\text{ROA} + \beta_6\text{COUNTRY} + \beta_7\text{FEES} + \beta_8\text{AUDIT} + \varepsilon$$

$$\text{KAM 2} = \beta_0 + \beta_1\text{INDEP} + \beta_2\text{SIZE} + \beta_3\text{RISK} + \beta_4\text{CURRENT} + \beta_5\text{ROA} + \beta_6\text{COUNTRY} + \beta_7\text{FEES} + \beta_8\text{AUDIT} + \varepsilon$$

$$\text{KAM 3} = \beta_0 + \beta_1\text{INDEP} + \beta_2\text{SIZE} + \beta_3\text{RISK} + \beta_4\text{CURRENT} + \beta_5\text{ROA} + \beta_6\text{COUNTRY} + \beta_7\text{FEES} + \beta_8\text{AUDIT} + \varepsilon$$

โดย

KAM 1 = การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของประเทศไทยและมาเลเซีย

KAM 2 = การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของประเทศไทย

KAM 3 = การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของประเทศมาเลเซีย

INDEP = ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี

SIZE = ขนาดของกิจการ

RISK	=	ความเสี่ยงของกิจการ
CURRENT	=	สภาพคล่องของกิจการ
ROA	=	ความสามารถในการทำกำไร
COUNTRY	=	ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง
FEES	=	ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี
AUDIT	=	ประเภทของผู้สอบบัญชี
$\mathcal{E}$	=	ค่าความผิดพลาด

## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

#### 4.1 ผลการศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

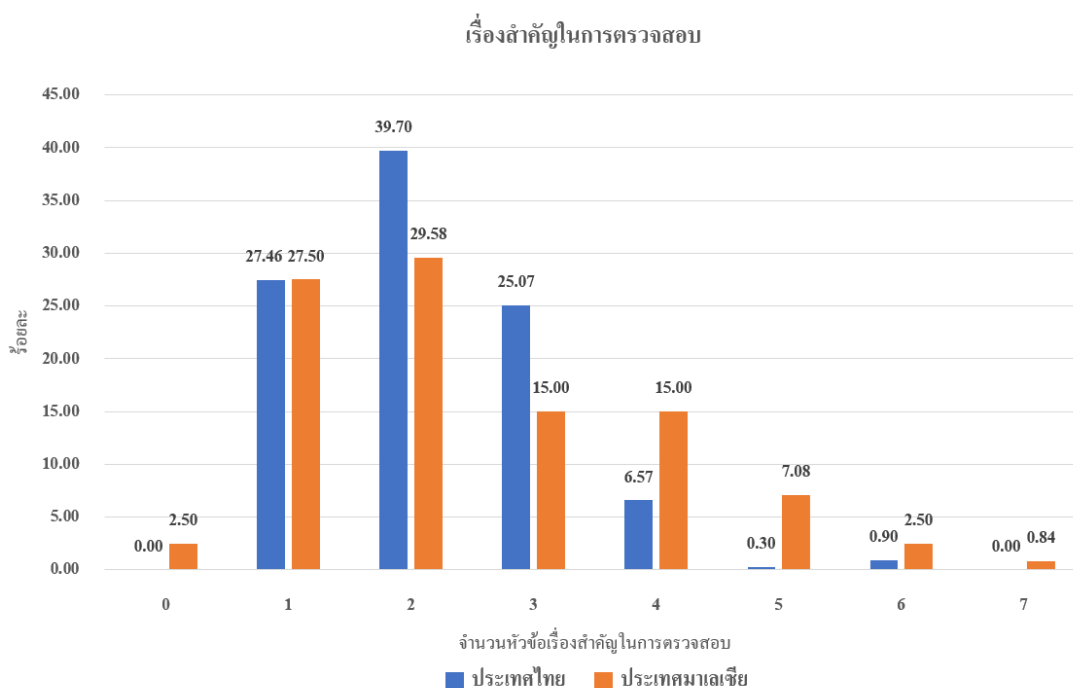
จากการศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 จำนวน 115 บริษัท (575 Firm-year) ได้ผลการศึกษา ดังนี้

ตารางที่ 4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา

ตัวแปร	N	Min.	Max.	Mean	SD
<b>ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี</b>					
ภาพรวม 2 ประเทศ	575	0.0000	14.4900	0.6453	1.7338
ประเทศไทย	335	0.0600	14.4900	1.1068	2.1573
ประเทศมาเลเซีย	240	0.0000	0.0100	0.0010	0.0031
<b>จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ</b>					
ภาพรวม 2 ประเทศ	575	0.0000	7.0000	2.2887	1.2112
ประเทศไทย	335	1.0000	6.0000	2.1522	0.9684
ประเทศมาเลเซีย	240	0.0000	7.0000	2.4792	1.4664

จากตารางที่ 4.1 แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มาเลเซีย มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมากกว่า เนื่องจากสัดส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยเพียงร้อยละ 0.0010 (SD=0.0031) เท่านั้น ในขณะที่ประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 1.1068 (SD=2.1573) ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประเทศมาเลเซียมีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่า ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.4792 (SD=1.4664) ในขณะที่ประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1522 (SD=0.9684)

ภาพที่ 4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนาของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ



จากภาพที่ 4.1 แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 โดยส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำนวน 2 หัวข้อ ประเทศไทยคิดเป็นร้อยละ 39.70 และประเทศมาเลเซียคิดเป็นร้อยละ 29.58 โดยส่วนใหญ่กล่าวถึงเรื่อง การด้อยค่า และการรับรู้รายได้ ตามลำดับ

ประเทศไทย มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยที่สุด จำนวน 1 หัวข้อ คิดเป็นร้อยละ 27.46 และมีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุด จำนวน 6 หัวข้อ คิดเป็นร้อยละ 0.90 ส่วนประเทศมาเลเซีย มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบน้อยที่สุด จำนวน 0 หัวข้อ คิดเป็นร้อยละ 2.50 และมีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุด จำนวน 7 หัวข้อ คิดเป็นร้อยละ 0.84

#### 4.2 ผลการทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

จากการทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 จำนวน 115 บริษัท (575 Firm-year) ได้ผลการทดสอบ ดังนี้

ตารางที่ 4.2 การทดสอบความแตกต่างระหว่างประเทศของกลุ่มตัวอย่าง

ตัวแปร	N	Mean	SD	F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี							
ประเทศไทย	335	1.1068	2.1573	129.7911	.0000	9.3812	.0000
ประเทศมาเลเซีย	240	0.0010	0.0031				
จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ							
ประเทศไทย	335	2.1522	0.9684	62.6971	.0000	3.0149	.0027
ประเทศมาเลเซีย	240	2.4792	1.4664				

\*\* ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 และ \* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

จากตารางที่ 4.2 แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากสัดส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 0.0010 (SD=0.0031) ในขณะที่ประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 1.1068 (SD=2.1573)

ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.4792 (SD=1.4664) แสดงให้เห็นว่า มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1522 (SD=0.9684)

การทดสอบความแปรปรวนแบ่งออกเป็น 2 กรณี โดยความเป็นอิสระในการสอบบัญชี พบค่า F-test เท่ากับ 129.7911 และค่า Sig. เท่ากับ 0.0000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความแปรปรวนระหว่างประเทศของกลุ่มตัวอย่างไม่เท่ากัน และผลการทดสอบด้วยค่าสถิติ พบค่า t-test เท่ากับ 9.3812 และค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ 0.0000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของประเทศกลุ่มตัวอย่าง มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบค่า F-test เท่ากับ 62.6971 และค่า Sig. เท่ากับ 0.0000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความแปรปรวนระหว่างประเทศของกลุ่มตัวอย่างไม่เท่ากัน และผลการทดสอบด้วยค่าสถิติ พบค่า t-test เท่ากับ 3.0149 และค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ 0.0027 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของประเทศกลุ่มตัวอย่าง มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.3 การทดสอบความแตกต่างระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชี

ตัวแปร	N	Mean	SD	F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี							
กลุ่ม Big 4	513	0.4803	1.1521	176.1014	.0000	3.0924	.0030
กลุ่ม Non-big 4	62	2.0105	3.8757				
จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ							
กลุ่ม Big 4	513	2.3099	1.2404	9.9393	.0017	1.5200	.1320
กลุ่ม Non-big 4	62	2.1129	0.9251				

\*\* ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 และ \* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

จากตารางที่ 4.3 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมากกว่าผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non-big 4 เนื่องจากสัดส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 0.4803 (SD=1.1521) ในขณะที่ผู้สอบบัญชีกลุ่ม Non-big 4 มีค่าเฉลี่ยร้อยละ 2.0105 (SD=3.8757)

ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.3099 (SD=1.2404) แสดงให้เห็นว่า มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Non-big 4 ที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.1129 (SD=0.9251)

การทดสอบความแปรปรวนแบ่งออกเป็น 2 กรณี โดยความเป็นอิสระในการสอบบัญชี พบค่า F-test เท่ากับ 176.1014 และค่า Sig. เท่ากับ 0.0000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความแปรปรวนระหว่างผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 ไม่เท่ากัน และผลการทดสอบด้วยค่าสถิติ พบค่า t-test เท่ากับ 3.0924 และค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ .0030 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบค่า F-test เท่ากับ 9.9393 และค่า Sig. เท่ากับ 0.0017 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า ความแปรปรวนระหว่างผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 ไม่เท่ากัน และผลการทดสอบด้วยค่าสถิติ พบค่า t-test เท่ากับ 1.5200 และค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ .1320 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.05 แสดงให้เห็นว่า จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

#### 4.3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

จากการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 จำนวน 115 บริษัท (575 Firm-year) ได้ผลการทดสอบ ดังนี้

ตารางที่ 4.4 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์อย่างง่าย

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	INDEP	KAM	SIZE	RISK	CURRENT	ROA	COUNTRY	FEES	AUDIT
1 Pearson Correlation	1	-.05	.16**	.02	-.07	-.12**	.31**	.33**	-.27**
Sig. (2-tailed)		.28	.00	.61	.11	.00	.00	.00	.00
2 Pearson Correlation		1	.35**	.09*	-.08	-.23**	-.13**	.40**	.05
Sig. (2-tailed)			.00	.03	.05	.00	.00	.00	.23
3 Pearson Correlation			1	.15**	-.08	-.42**	-.03	.72**	.21**
Sig. (2-tailed)				.00	.06	.00	.45	.00	.00
4 Pearson Correlation				1	-.38**	-.01	.05	.10*	.15**
Sig. (2-tailed)					.00	.90	.23	.01	.00
5 Pearson Correlation					1	.11**	-.04	-.13**	.16**
Sig. (2-tailed)						.01	.29	.00	.00
6 Pearson Correlation						1	-.10*	-.35**	-.06
Sig. (2-tailed)							.01	.00	.15
7 Pearson Correlation							1	-.04	.19**
Sig. (2-tailed)								.36	.00
8 Pearson Correlation								1	.16**
Sig. (2-tailed)									.00
9 Pearson Correlation									1
Sig. (2-tailed)									

\*\* ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 และ \* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

จากตารางที่ 4.4 แสดงให้เห็นถึงทิศทางของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง และความถี่จากการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่อง

สำคัญในการตรวจสอบ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร และประเภทของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงข้ามกัน

ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเภทของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี มีค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ 0.00 กล่าวคือ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเภทของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีค่าสหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.12-0.27 หมายถึง มีระดับน้ำหนักความสัมพันธ์น้อย ยกเว้นประเภทของกลุ่มตัวอย่าง และความเสี่ยงจากการสอบบัญชี มีค่าสหสัมพันธ์ (r) เท่ากับ 0.31-0.33 หมายถึง มีระดับน้ำหนักความสัมพันธ์ปานกลาง นอกจากนี้ ความเสี่ยงของกิจการ มีค่า Sig. (2-tailed) เท่ากับ 0.61 กล่าวคือ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี กับความเสี่ยงของกิจการ ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

#### ตารางที่ 4.5 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์พหุคูณ

ตัวแปร	Model 1		Model 2		Model 3	
	B	t (Sig.)	B	t (Sig.)	B	t (Sig.)
Constant	-3.08	-5.66 (2.40E-8)	-2.04	-3.17 (.00)	-8.58	-6.06 (5.26E-9)
ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี	-.17	-5.65 (2.58E-8)	-.09	-3.40 (.00)	-100.78	-3.02 (.00)
ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี	.48	10.71 (1.65E-24)	.34	6.32 (8.56E-10)	.59	4.89 (1.86E-6)
ประเภทของผู้สอบบัญชี	-.36	-2.33 (.02)	-	-	-.98	-3.69 (.00)
ความสามารถในการทำกำไร	-1.47	-2.47 (.01)	-	-	-	-
ความเสี่ยงของกิจการ	-	-	.07	2.00 (.05)	-	-
ขนาดของกิจการ	-	-	-	-	.22	2.14 (.03)
R Square	.21		.13		.30	
Adjusted R Square	.21		.12		.28	
F-value (Sig.)	38.99 (.00)		16.35 (.00)		24.68 (.00)	

\*\* ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 และ \* ระดับนัยสำคัญที่ 0.05



จากตารางที่ 4.5 แสดงให้เห็นว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี ประเภทของผู้สอบบัญชี และขนาดของกิจการ มีอิทธิพลต่อจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอยู่ร้อยละ 30 ส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 70 เป็นอิทธิพลจากตัวแปรอื่นที่ไม่ได้นำมาวิเคราะห์

จากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ ตัวแปรตาม และตัวแปรควบคุม พบว่า จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี ประเภทของผู้สอบบัญชี ความสามารถในการทำกำไร ความเสี่ยงของกิจการ และขนาดของกิจการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 วิเคราะห์ได้จากค่า F เท่ากับ 24.68 และค่า Sig. เท่ากับ 0.00 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 0.05

จากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์ของตัวแปร พบค่า Sig. เท่ากับ 0.00-0.05 แสดงให้เห็นว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี ประเภทของผู้สอบบัญชี ความสามารถในการทำกำไร ความเสี่ยงของกิจการ และขนาดของกิจการ มีอิทธิพลต่อจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

#### 4.4 สรุปผลการศึกษาตามสมมติฐาน

จากสมมติฐานที่ว่า “ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” จากการทดสอบสมมติฐาน พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานการศึกษาที่ตั้งไว้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นตัวกลางระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร เพื่อลดความขัดแย้งระหว่างสองฝ่ายตามทฤษฎีตัวแทน ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ จะทำหน้าที่รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ตรวจพบระหว่างปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริต หรือข้อบ่งชี้ว่าอาจจะมีการกระทำทุจริตได้นั้น ผู้สอบบัญชีจะเปิดเผยข้อมูลให้เห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งผลการศึกษาในครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Li et al. (2019), Pinto and Morais (2019), Ferreira and Morais (2020), Junior and Galdi (2020), Kitiwong and Sarapaivanich (2020), MAMCARCZYK et al. (2020), Yangn et al. (2020), Barghathi et al. (2021), Rahaman and Chand (2021), Rautiainen et al. (2021), Suttipun (2021b), ศศิประภา สมักรเขตการพล (2562) ที่พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น ผลการศึกษานี้จึงยอมรับสมมติฐานการศึกษา

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย

การศึกษาอิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีวัตถุประสงค์ของงานวิจัย คือ (1) เพื่อศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 (2) เพื่อทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย และ (3) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย จำนวน 115 บริษัท (575 Firm-year) โดยใช้โปรแกรมสถิติสำเร็จรูปในการวิเคราะห์ข้อมูลจากการวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive analysis) ด้วยค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่อศึกษาแนวโน้มความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 และใช้การวิเคราะห์ความแตกต่าง t-test เพื่อทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างกลุ่มที่สนใจ และใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple regression) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 ผลการศึกษาระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563 พบว่า ประเทศมาเลเซียมีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมากกว่าประเทศไทย แต่โดยรวมของทั้ง 2 ประเทศ มีค่าเฉลี่ยเพียงร้อยละ 0.6453 เท่านั้น ถือว่ามีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง ส่วนการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญใน

การตรวจสอบ โดยรวมของทั้ง 2 ประเทศ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2887 หัวข้อ โดยส่วนใหญ่กล่าวถึงเรื่อง การด้อยค่า และการรับรู้รายได้ ตามลำดับ

5.1.2 ผลการทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย แบ่งการทดสอบออกเป็น 2 กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ 1) กลุ่มประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย และ 2) ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 พบว่า กลุ่มประเทศ มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนกลุ่มผู้สอบบัญชี มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

5.1.3 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย มีการนำลักษณะของกิจการและลักษณะของผู้สอบบัญชีมาใช้เป็นตัวแปรควบคุม จำนวน 7 ตัวแปร คือ ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง และความเสี่ยงจากการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร และประเภทของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงข้ามกัน นอกจากนี้ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี กับความเสี่ยงของกิจการไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

## 5.2 อภิปรายผล

5.2.1 ระดับความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2563

ผลการศึกษา พบว่า ประเทศมาเลเซียมีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมากกว่าประเทศไทย แต่โดยรวมของทั้ง 2 ประเทศ มีค่าเฉลี่ยเพียงร้อยละ 0.6453 เท่านั้น ถือว่ามี

ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง เนื่องจากกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ คือ 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย ซึ่งมีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูง และมีปริมาณซื้อขายเป็นจำนวนมาก ดังนั้น สัดส่วนของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี จึงมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับต่ำมาก กล่าวคือ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีของกิจการไม่มีผลต่อรายได้รวมของกิจการสอบบัญชี แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีอยู่ในระดับสูง เพื่อให้ผู้ลงทุนเชื่อมั่นได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ ปราศจากอิทธิพลใด ๆ ถือเป็นประโยชน์สูงสุดสำหรับการตัดสินใจลงทุน

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยรวมของทั้ง 2 ประเทศ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.2887 หัวข้อ โดยส่วนใหญ่กล่าวถึงเรื่อง การด้อยค่า และการรับรู้รายได้ ตามลำดับ ผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ จิตติมา วิเชียรรัศมีและคณะ (2563) ที่พบว่า หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผย ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ การวัดมูลค่า สินทรัพย์ การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีปริมาณการเปิดเผยข้อมูลจำนวนหัวข้อเฉลี่ย 1-2 เรื่อง

5.2.2 ความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

ผลการทดสอบความแตกต่างของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย แบ่งการทดสอบออกเป็น 2 กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ 1) กลุ่มประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย และ 2) ผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และ Non-big 4 พบว่า กลุ่มประเทศ มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากแต่ละตัวอย่างภายในกลุ่มอยู่ในบริบทที่แตกต่างกัน จึงส่งผลให้มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแตกต่างกัน

ส่วนกลุ่มผู้สอบบัญชี มีความเป็นอิสระในการสอบบัญชีแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แต่การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Barghathi et al. (2021), MAMCARCZYK et al. (2020) ที่พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ และยังพบว่าผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยกว่าผู้สอบบัญชีประเภท Big 4 เนื่องจากมี

ความกลัวที่จะสูญเสียลูกค้าไป จึงต้องตระหนักด้วยว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นรายได้หลักของผู้สอบบัญชี อาจส่งผลถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีตามกฎหมายลดลง

5.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย มีการนำลักษณะของกิจการและลักษณะของผู้สอบบัญชีมาใช้เป็นตัวแปรควบคุม จำนวน 7 ตัวแปร คือ ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์กับขนาดของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง ความเสี่ยงจากการสอบบัญชี และประเภทของผู้สอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งความเป็นอิสระในการสอบบัญชี ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง และความเสี่ยงจากการสอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่วนจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สภาพคล่องของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร และประเภทของผู้สอบบัญชี มีความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางตรงข้ามกัน นอกจากนี้ ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี กับความเสี่ยงของกิจการไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เพราะ ไม่ว่าจะกิจการจะมีความเสี่ยงหรือไม่ ผู้สอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการตรวจสอบและเสนอความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ด้วยความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ได้มาซึ่งรายงานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้

ผลการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้สอดคล้องกับงานวิจัยของ Li et al. (2019), Yangn et al. (2020), Rahaman and Chand (2021) ที่พบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพราะ การรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น และส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มสูงขึ้น เนื่องจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความพยายามอย่างมาก และต้องยืนยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่ได้เปิดเผยออกไป (Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Suttipun, 2021b)

### 5.3 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

#### 5.3.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

ทฤษฎีตัวแทน สามารถนำมาใช้ในการศึกษาอิทธิพลของความเป็นอิสระในการสอบบัญชีต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่ออธิบายความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระในการสอบบัญชี และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างตัวการและตัวแทน ซึ่งตัวแทนเป็นผู้จัดการบริษัทในนามของตัวการ ทำให้เกิดการแบ่งแยกระหว่างเจ้าของกิจการและผู้บริหาร ดังนั้น จึงมีการแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี โดยกำหนดให้มีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อรับรองคุณภาพการตรวจสอบ จากผลการศึกษาพบว่า ความเป็นอิสระในการสอบบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ จะทำหน้าที่รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ตรวจพบระหว่างปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริต หรือข้อบ่งชี้ว่าอาจจะมีกรกระทำทุจริตได้นั้น ผู้สอบบัญชีจะเปิดเผยข้อมูลให้เห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

#### 5.3.2 ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

เจ้าของกิจการ ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือจากผู้ตรวจสอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระ เพื่อนำไปประกอบการตัดสินใจในการทำธุรกิจ และวางแผนธุรกิจได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ การแต่งตั้งบุคคลภายนอกให้เป็นผู้ตรวจสอบบัญชี ยังช่วยลดความเสี่ยงทางธุรกิจ ป้องกันการทุจริต ตามทฤษฎีตัวแทน และช่วยลดความเสี่ยงของการบันทึกบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสม เพื่อให้ตัวเลขที่แสดงในงบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

### 5.4 ข้อจำกัดจากการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ โดยใช้กลุ่มตัวอย่าง 100 อันดับแรกของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ดังนั้น ผู้ที่จะนำผลการศึกษาไปประยุกต์ใช้ ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดดังกล่าว เพราะ เป็นมุมมองจากการศึกษาเพียงตลาดเดียว

### 5.5 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

ควรขยายขอบเขตของประชากรและกลุ่มตัวอย่าง เพื่อให้มองเห็นภาพรวมมากยิ่งขึ้น เช่น ทำการศึกษาในตลาดอื่น ๆ หรือศึกษาในประเทศเพื่อนบ้านอื่น ๆ จากประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC)

## บรรณานุกรม

- จิตติมา วิเชียรรักรักษ์, จริยญา เข้มแม, วิญชัย อุ่นอดิเรกกุล และนิตินันท์ พราหมหันต์. (2563). การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ เอ็ม เอ ไอ. ใน *การประชุมวิชาการระดับนานาชาติและระดับชาติด้านบริหารธุรกิจและการบัญชี 2563* (หน้า 20-31). ขอนแก่น: มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- จิตติมา วิเชียรรักรักษ์, จิราวรรณ รัตนะมณี, ชรินทร์รัตน์ ชูรัตน์, เตชินต์ เอี้ยวสกุล, ชรัมชาติ ไตรพิพัฒน์, ปัญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์, พิชญา สกุลประดิษฐ์, มัทนชัย สุทธิพันธ์ และอรอนงค์ สัตยารักษ์. (2564). ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ. *วารสารธุรกิจปริทัศน์*, 13(1), 38-57.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นจาก [https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA701.pdf](https://acpro-std.tf.ac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA701.pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2564). *คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี*. สืบค้นจาก [https://acpro-std.tf.ac.or.th/test\\_std/uploads/files/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5/22-0106\(ALL%20PDF\).pdf](https://acpro-std.tf.ac.or.th/test_std/uploads/files/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5/22-0106(ALL%20PDF).pdf)
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2559). *เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (Key Audit Matters) คืออะไร*. สืบค้นจาก <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/12/%E0%B9%80%E0%B8%A3%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%AA%E0%B8%B3%E0%B8%84%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%88%E0%B8%B2%E0%B8%81%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%9A%E0%B8%B1/>

- ณัฐกานต์ รัตนพันธุ์, พัชรภรณ์ บุญเลื่อง และอรทัย พงศ์เชี่ยวบุญ. (2560). สงขลาเมืองแห่งไมซ์ เพื่อรองรับกลุ่มการท่องเที่ยว IMT-GT. *วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 1(1), 66-78.
- ประภัสสร สมอออน. (2559). ความเป็นอิสระในการสอบบัญชี:คุณภาพในการสอบบัญชี. *วารสารวิทยาลัยบัณฑิตเอเชีย*, 6(2), 7-12.
- รจนา ขุนแก้ว, จิตติมา วิเชียรรักษ์, มัทนชัย สุทธิพันธ์, กัลยา บุญทิพย์, ธนาภรณ์ ชูแก้ว, ธัญญาธิษัฏ มุสิก และวิชญาวพร มุสิกแดง. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการ คณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ และหลักความระมัดระวังทางบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยหอการค้าไทย มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 41(2), 127-147.
- ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 22-37.
- ศศิประภา สมัครเขตการพล. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 33(108), 210-225.
- ศูนย์ศึกษาเพื่อการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. (2564). *ประวัติความเป็นมาของโครงการพัฒนาเขตเศรษฐกิจสามฝ่าย อินโดนีเซีย-มาเลเซีย-ไทย (IMT-GT: Indonesia-Malaysia-Thailand Growth Triangle)*. สืบค้นจาก <http://www.imt-gt.psu.ac.th/index.php/th/2015-01-26-00-31-24>
- Barghathi, Y., Mirani, S., & Khan, N.U. (2021). Audit quality and earnings management after communicating Key Audit Matters (KAMs) in the UAE – audacity and auditor’s perspectives. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 20(2), 173-198.
- Ferreira, C., & Morais, A.I. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças-Universidade de Sao Paulo*, 31(83), 262-274.



- INSTITUT AKUNTAN PUBLIK INDONESIA. (2021). *Standar Audit 701 (2021) Pengomunikasian Hal Audit Utama Dalam Laporan Auditor Independen*. Search From:  
<https://drive.google.com/file/d/1cd30HoqVQnD6VKhOKoq2Y9ydezR8jh0a/preview>
- Junior, E.D.A., & Galdi, F.C. (2020). The informational relevance of key audit matters. *Revista Contabilidade & Financas-Universidade de Sao Paulo*, 31(82), 67-83.
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095-1119.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132.
- MAMCARCZYK, M., POPLAWSKI, L., & ZIENIUK, P. (2020). Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25(4), 453-465.
- Nguyen, L.A., & Kend, M. (2021). The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 437-462.
- Pinto, I., & Morais, A.I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *WILEY Journal of international financial management & accounting*, 30(1), 145-162.
- Rahaman, M.M., & Chand, P. (2021). Implications of recent reforms to auditor reporting requirements in Australia. *Meditari Accountancy Research*, (Early Cite).
- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditor's perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386-404.
- Suttipun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39.
- Suttipun, M. (2021a). External auditor and KAMs reporting in alternative capital market of Thailand. *Meditari Accountancy Research*, (Early Cite).

- Suttipun, M. (2021b). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, (Early Cite).
- Yangn, L., Wang, J., & Chang, J. (2020). The Relation between Abnormal Accruals and Key Audit Matter: Evidence from Taiwan. In *The 6<sup>th</sup> International Conference on Industrial and Business Engineering: ICIBE 2020* (pp. 153-156). New York: Association for Computing Machinery.

## ภาคผนวก ก

รายชื่อประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

### รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ลำดับ	หลักทรัพย์	บริษัท
1	AAV	บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)
2	ADVANC	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
3	AMATA	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
4	AP	บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
5	BANPU	บริษัท บานปู จำกัด (มหาชน)
6	BCH	บริษัท บางกอก เซน ฮอสปิทอล จำกัด (มหาชน)
7	BCP	บริษัท บางจาก คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
8	BCPG	บริษัท บีซีพีจี จำกัด (มหาชน)
9	BDMS	บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด(มหาชน)
10	BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)
11	BEM	บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
12	BH	บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)
13	BJC	บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน)
14	CBG	บริษัท คาราบาวกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
15	CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)
16	CK	บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)
17	CKP	บริษัท ซีเค พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)
18	COM7	บริษัท คอมเซเว่น จำกัด (มหาชน)
19	CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)
20	CPF	บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน)
21	CPN	บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน)
22	DELTA	บริษัท เดลต้า อีเลคโทรนิคส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
23	DTAC	บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
24	EA	บริษัท พลังงานบริสุทธิ์ จำกัด (มหาชน)
25	EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	บริษัท
26	ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
27	GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
28	GPSC	บริษัท โกลบอล เพาเวอร์ ซินเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
29	GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
30	HANA	บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
31	HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
32	ICHI	บริษัท อิชิตัน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
33	INTUCH	บริษัท อินทัช โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
34	IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
35	IVL	บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)
36	JAS	บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
37	JMART	บริษัท เจ มาร์เก็ต จำกัด (มหาชน)
38	KCE	บริษัท เคซีอี อีเลคทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
39	LH	บริษัท แลนด์เอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
40	MAJOR	บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
41	MEGA	บริษัท เมก้า ไฟฟ์ไชนแอนซ์ จำกัด (มหาชน)
42	MINT	บริษัท ไมเนอร์ อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
43	ORI	บริษัท อริจิ้น พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
44	PLANB	บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)
45	PSL	บริษัท พรีเมียมส ซิปป์ จำกัด (มหาชน)
46	PTG	บริษัท พีทีจี เอ็นเนอยี จำกัด (มหาชน)
47	PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
48	PTTEP	บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
49	PTTGC	บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)
50	QH	บริษัท ควอลิตี้เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
51	RATCH	บริษัท ราช กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)

ลำดับ	หลักทรัพย์	บริษัท
52	RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)
53	SCC	บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน)
54	SINGER	บริษัท ซิงเกอร์ประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
55	SPALI	บริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน)
56	SPRC	บริษัท สตาร์ ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด (มหาชน)
57	STA	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
58	STEC	บริษัท ซิโน-ไทย เอ็นจีเนียริ่งแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด(มหาชน)
59	SUPER	บริษัท ซุปเปอร์ เอนเนอร์ยี คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
60	SYNEX	บริษัท ซินเน็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
61	TASCO	บริษัท ทีปโก้แอสฟัลท์ จำกัด (มหาชน)
62	TKN	บริษัท แก้วแก่น้อย ฟู้ดแอนด์มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)
63	TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)
64	TRUE	บริษัท ทู คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
65	TU	บริษัท ไทยยูเนี่ยน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
66	TVO	บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน)
67	WHA	บริษัท ดับบลิวเอชเอ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)

หมายเหตุ: ข้อมูล ณ วันที่ 9 สิงหาคม 2564

## รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ไม่รวมในการศึกษาครั้งนี้)

ลำดับ	หลักทรัพย์	บริษัท	หมายเหตุ
1	ACE	บริษัท แอ็บ โซลูท คลิน เอ็นเนอร์จี จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
2	AEONTS	บริษัท อีออน ธนสินทรัพย์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
3	AOT	บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน)	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 กันยายน
4	BAM	บริษัทบริหารสินทรัพย์ กรุงเทพพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
5	BBL	ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
6	BGRIM	บริษัท บี.กริม เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
7	BTS	บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
8	CHG	บริษัท โรงพยาบาลจุฬารัตน์ จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
9	CRC	บริษัท เซ็นทรัล รีเทล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
10	DOHOME	บริษัท ดูโฮม จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
11	GULF	บริษัท กัลฟ์ เอ็นเนอร์จี ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
12	JMT	บริษัท เจ เอ็ม ที เน็ทเวอร์ค เซอร์วิสเช็ส จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
13	KBANK	ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
14	KKP	ธนาคารเกียรตินาคินภัทร จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
15	KTB	ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
16	KTC	บริษัท บัตรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน

ลำดับ	หลักทรัพย์	บริษัท	หมายเหตุ
17	MTC	บริษัท เมืองไทย แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
18	NRF	บริษัท เอ็นอาร์ อินสแตนซ์ โปรดิวซ์ จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
19	OR	บริษัท ปตท. น้ำมันและการค้าปลีก จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
20	OSP	บริษัท โอสภสกา จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
21	PRM	บริษัท ปริมา มารีน จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
22	PTL	บริษัท โพลีเพล็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
23	RBF	บริษัท อาร์ แอนด์ บี ฟู้ด ซัพพลาย จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
24	SAWAD	บริษัท ศรีสวัสดิ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
25	SCB	ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
26	SCGP	บริษัท เอสซีจี แพคเกจจิ้ง จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
27	STGT	บริษัท ศรีตรัง โกลฟส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
28	TCAP	บริษัท ทูชนชาติ จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
29	THANI	บริษัท ราชธานีลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
30	TISCO	บริษัท ทีเอส โก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
31	TQM	บริษัท ทีคิวเอ็ม คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
32	TTB	ธนาคารทหารไทยชนชาติ จำกัด (มหาชน)	กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน
33	VGI	บริษัท วิจิไอ จำกัด (มหาชน)	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม



**THE LIST OF FTSE BURSA MALAYSIA TOP 100 INDEX**

<b>NO.</b>	<b>STOCK NAME</b>	<b>COMPANY NAME</b>
1	AXIATA	AXIATA GROUP BERHAD
2	DIGI	DIGI.COM BERHAD
3	GENTING	GENTING BERHAD
4	GENM	GENTING MALAYSIA BERHAD
5	HAPSENG	HAP SENG CONSOLIDATED BERHAD
6	IHH	IHH HEALTHCARE BERHAD
7	MAXIS	MAXIS BERHAD
8	MISC	MISC BERHAD
9	NESTLE	NESTLE (MALAYSIA) BERHAD
10	PCHEM	PETRONAS CHEMICALS GROUP BERHAD
11	PETDAG	PETRONAS DAGANGAN BHD
12	PETGAS	PETRONAS GAS BERHAD
13	PPB	PPB GROUP BERHAD
14	PMETAL	PRESS METAL ALUMINIUM HOLDINGS BERHAD
15	TM	TELEKOM MALAYSIA BERHAD
16	TENAGA	TENAGA NASIONAL BHD
17	AIRASIA	AIRASIA GROUP BERHAD
18	AXREIT	AXIS REAL ESTATE INVESTMENT TRUST
19	BAT	BRITISH AMERICAN TOBACCO (MALAYSIA) BERHAD
20	ARMADA	BUMI ARMADA BERHAD
21	CMSB	CAHYA MATA SARAWAK BERHAD
22	CARLSBG	CARLSBERG BREWERY MALAYSIA BERHAD
23	D&O	D & O GREEN TECHNOLOGIES BERHAD
24	DRBHCOR	DRB-HICOM BERHAD

<b>NO.</b>	<b>STOCK NAME</b>	<b>COMPANY NAME</b>
25	FGV	FGV HOLDINGS BERHAD
26	FRONTKN	FRONTKEN CORPORATION BERHAD
27	GENP	GENTING PLANTATIONS BERHAD
28	GCB	GUAN CHONG BERHAD
29	HEIM	HEINEKEN MALAYSIA BERHAD
30	IGBREIT	IGB REAL ESTATE INVESTMENT TRUST
31	KOSSAN	KOSSAN RUBBER INDUSTRIES BERHAD
32	KPJ	KPJ HEALTHCARE BERHAD
33	MAGNUM	MAGNUM BERHAD
34	MALAKOF	MALAKOFF CORPORATION BERHAD
35	AIRPORT	MALAYSIA AIRPORTS HOLDINGS BERHAD
36	MRCB	MALAYSIAN RESOURCES CORPORATION BERHAD
37	MFCB	MEGA FIRST CORPORATION BERHAD
38	MMCCORP	MMC CORPORATION BERHAD
39	MYEG	MY E.G. SERVICES BERHAD
40	PENTA	PENTAMASTER CORPORATION BERHAD
41	SPSETIA	S P SETIA BERHAD
42	SUNWAY	SUNWAY BERHAD
43	TIMECOM	TIME DOTCOM BERHAD
44	UEMS	UEM SUNRISE BERHAD
45	UMW	UMW HOLDINGS BERHAD
46	UNISEM	UNISEM (M) BERHAD
47	VITROX	VITROX CORPORATION BERHAD
48	WPRTS	WESTPORTS HOLDINGS BERHAD

Note: The constituents list was last updated on 21 June 2021

**THE LIST OF FTSE BURSA MALAYSIA TOP 100 INDEX (ไม่รวมในการศึกษาครั้งนี้)**

NO.	STOCK NAME	COMPANY NAME	หมายเหตุ
1	CIMB	CIMB GROUP HOLDINGS BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
2	DIALOG	DIALOG GROUP BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
3	HARTA	HARTALEGA HOLDINGS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
4	HLBANK	HONG LEONG BANK BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
5	HLFG	HONG LEONG FINANCIAL GROUP BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
6	IOICORP	IOI CORPORATION BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
7	KLK	KUALA LUMPUR KEPONG BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 กันยายน
8	MAYBANK	MALAYAN BANKING BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
9	MRDIY	MR D.I.Y. GROUP (M) BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
10	PBBANK	PUBLIC BANK BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
11	RHBBANK	RHB BANK BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
12	SIME	SIME DARBY BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
13	SIMEPLT	SIME DARBY PLANTATION BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
14	TOPGLOV	TOP GLOVE CORPORATION BHD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 สิงหาคม
15	AEONCR	AEON CREDIT SERVICE (M) BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES

NO.	STOCK NAME	COMPANY NAME	หมายเหตุ
16	ABMB	ALLIANCE BANK MALAYSIA BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
17	AMBANK	AMMB HOLDINGS BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
18	ASTRO	ASTRO MALAYSIA HOLDINGS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มกราคม
19	ATAIMS	ATA IMS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
20	BJTOTO	BERJAYA SPORTS TOTO BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
21	BAUTO	BERMAZ AUTO BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 เมษายน
22	BURSA	BURSA MALAYSIA BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
23	DPHARMA	DUOPHARMA BIOTECH BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
24	F&N	FRASER & NEAVE HOLDINGS BHD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 กันยายน
25	GAMUDA	GAMUDA BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 กรกฎาคม
26	GDEX	GD EXPRESS CARRIER BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
27	GREATEC	GREATECH TECHNOLOGY BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
28	HLIND	HONG LEONG INDUSTRIES BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
29	IJM	IJM CORPORATION BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
30	INARI	INARI AMERTRON BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน

NO.	STOCK NAME	COMPANY NAME	หมายเหตุ
31	LHI	LEONG HUP INTERNATIONAL BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
32	LCTITAN	LOTTE CHEMICAL TITAN HOLDING BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
33	MBSB	MALAYSIA BUILDING SOCIETY BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
34	MPI	MALAYSIAN PACIFIC INDUSTRIES BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
35	MATRIX	MATRIX CONCEPTS HOLDINGS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
36	MI	MI TECHNOVATION BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
37	PADINI	PADINI HOLDINGS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
38	QL	QL RESOURCES BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
39	SAPNRG	SAPURA ENERGY BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มกราคม
40	SCIENIX	SCIENIX BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 กรกฎาคม
41	SERBADK	SERBA DINAMIK HOLDINGS BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
42	SIMEPROP	SIME DARBY PROPERTY BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี
43	SKPRES	SKP RESOURCES BHD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มีนาคม
44	SUNREIT	SUNWAY REAL ESTATE INVESTMENT TRUST	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
45	UWC	UWC BERHAD	รายงานประจำปี ไม่ครบ 5 ปี

NO.	STOCK NAME	COMPANY NAME	หมายเหตุ
46	SUPERMX	SUPERMAX CORPORATION BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
47	TAKAFUL	SYARIKAT TAKAFUL MALAYSIA KELUARGA BERHAD	SECTOR: FINANCIAL SERVICES
48	VS	V.S. INDUSTRY BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 กรกฎาคม
49	YINSON	YINSON HOLDINGS BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 31 มกราคม
50	YTL	YTL CORPORATION BERHAD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
51	YTLREIT	YTL HOSPITALITY REIT	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน
52	YTLPOWR	YTL POWER INTERNATIONAL BHD	สิ้นงวดบัญชี วันที่ 30 มิถุนายน

**ภาคผนวก ข**  
**แบบเก็บข้อมูล**

### สรุปแบบเก็บข้อมูล

ตัวชี้วัด	พ.ศ.	พ.ศ.	พ.ศ.	พ.ศ.	พ.ศ.
	2559	2560	2561	2562	2563
รหัสของกิจการ					
จำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
(ค่าสอบบัญชี หาร รายได้รวมของกิจการสอบบัญชี)					
คูณ 100					
สินทรัพย์รวม					
ลอการิทึมธรรมชาติของสินทรัพย์รวม					
หนี้สินรวม หาร ส่วนของผู้ถือหุ้นรวม					
สินทรัพย์หมุนเวียน หาร หนี้สินหมุนเวียน					
กำไรสุทธิ หาร สินทรัพย์รวม					
ประเทศของกลุ่มตัวอย่าง					
1=ประเทศไทย, 0=ประเทศมาเลเซีย					
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					
ลอการิทึมธรรมชาติของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี					
ผู้สอบบัญชี 1=Big 4, 0=Non-big 4					



# ภาคผนวก ก

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

ISA 701 ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษ โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้แปลเป็นภาษาไทย ในเดือนเมษายน 2559 โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีข้อกำหนด ดังนี้ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

#### การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

9. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการพิจารณานี้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้

(ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315

(ข) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก

(ค) ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

10. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่พิจารณาตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ 9 เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

#### การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

11. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง โดยใช้หัวข้อย่อที่เหมาะสม และแยกต่างหากไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่มีสถานการณ์ในย่อหน้าที่ 14 หรือ 15 ภาษาที่ใช้เกริ่นนำในวรรคนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า

(ก) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน และ

(ข) เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้

12. ผู้สอบบัญชีต้องไม่สื่อสารเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ปรับเปลี่ยนความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ซึ่งเป็นผลมาจากเรื่องดังกล่าว

13. คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมการอ้างถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน และต้องกล่าวถึงว่า

(ก) ทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ

(ข) ได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ

14. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่

(ก) กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ หรือ

(ข) ในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชี เพราะการกระทำดังกล่าวถูกคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบทางลบมากกว่าผลประโยชน์ของสาธารณะถ้ามีการสื่อสารดังกล่าว ข้อกำหนดนี้จะไม่ถือปฏิบัติ ถ้ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวแล้ว

15. เรื่องใดเรื่องหนึ่งที่นำไปสู่ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 ถือเป็นลักษณะของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ดังกล่าว เรื่องเหล่านี้ต้องไม่ถูกอธิบายในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13-14 แต่ผู้สอบบัญชีต้อง

(ก) รายงานเรื่องเหล่านี้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ

(ข) กล่าวอ้างถึงวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่ระบุในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง ไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

16. ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบว่า ไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสาร หรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องเหล่านั้นตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 15 ผู้สอบบัญชีต้องรวมข้อความของผลกระทบนี้ในส่วนที่แยกต่างหากของรายงานของผู้สอบบัญชีภายในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”

#### การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

17. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ดังนี้

(ก) เรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือ

(ข) ถ้าเกี่ยวข้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบการกำหนดของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี

#### เอกสารหลักฐาน

18. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ ดังนี้

(ก) เรื่องต่าง ๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 และเหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในแต่ละเรื่องดังกล่าวว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ตามย่อหน้าที่ 10

(ข) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องที่ได้ปฏิบัติตามในย่อหน้าที่ 15 แล้ว และ

(ค) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่จะไม่สื่อสารเรื่องที่พิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

**ภาคผนวก ง**

**ตารางบททวนวรรณกรรม**

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Assessing the impact of the new auditor's report ปี 2019 วารสาร Pacific Accounting Review ปีที่ 31 เล่มที่ 1 หน้าที่ 110-132

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Hong Li	รายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบมากขึ้น	เพื่อศึกษาผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ต่อคุณภาพการตรวจสอบ	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง วิเคราะห์แยกเป็น 2 ตัวแปร: -คุณภาพการตรวจสอบ จำนวน 91 บริษัท -ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จำนวน 121 บริษัท	รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่กำหนดให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น	1.กลุ่มตัวอย่างเล็ก 2.ในอนาคตอาจศึกษาค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ด้วย นอกจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพียงอย่างเดียว
David Hay	เนื่องจากมีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม หากฝ่าฝืนและไม่ระมัดระวังในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจถูกฟ้องร้องดำเนินคดี	รายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่	วิธีการเก็บข้อมูลตัวแปร เก็บข้อมูลด้วยตนเองจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นิวซีแลนด์ ปี 2016-2017	เนื่องจากรายการค้างเกินปกติลดลงมากถึง 54.2% นอกจากนั้นยังส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	3.เลือกใช้รายการค้างเกินปกติเป็นตัวแทน เนื่องจากไม่มีค่าจำกัดความของคุณภาพการตรวจสอบที่ชัดเจน
David Lau	ผู้สอบบัญชีสามารถรับรู้ได้ถึงความเสี่ยงในการดำเนินคดีที่เพิ่มขึ้น	การตรวจสอบและค่าธรรมเนียมการสอบ ค่าธรรมเนียม	การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การทดสอบ t-test (two-tailed) การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ -ให้รายการค้างเกินปกติเป็นตัวแทนของคุณภาพการตรวจสอบ ประเมิน โดยใช้แบบจำลอง Modified Jones	ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มความพยายามอย่างมาก และต้องยื่นยันเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัด เพราะมีโอกาสเสี่ยงรับผิดชอบต่อข้อมูลที่เปิดเผยออกไป	4.ควรรศึกษาลักษณะเพิ่มเติมของการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 5.การศึกษานี้อาจไม่ได้บันทึกผลกระทบที่แท้จริงของการเปลี่ยนแปลงรายงาน เนื่องจากข้อกำหนดใหม่ เพิ่งมีผลบังคับใช้

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe ปี 2019  
วารสาร WILEY Journal of international financial management & accounting ปีที่ 30 เล่มที่ 1 หน้าที่ 145-162

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Ines Pinto	ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เป็นประเด็นสำคัญที่สุดที่ตรวจพบในงบการเงิน ตามดุลยพินิจอย่างมีอาชีพ โดยผู้สอบบัญชีต้องเลือกกว่าจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องใดในรายงานประจำปี ซึ่งเป็นการตัดสินใจที่ซับซ้อน เพราะขึ้นอยู่กับองค์ประกอบที่แตกต่างกัน	เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผย	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง บริษัทในปี 2016 จำนวน 142 บริษัท จาก FTSE100 ของสหราชอาณาจักร -CAC40 ของฝรั่งเศส -AEX25 ของเนเธอร์แลนด์	ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบกัน เนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ด้วย	กลุ่มตัวอย่างเพียงปีเดียว และมีจำนวนน้อย
Ana Isabel Morais	ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เป็นประเด็นสำคัญที่สุดที่ตรวจพบในงบการเงิน ตามดุลยพินิจอย่างมีอาชีพ โดยผู้สอบบัญชีต้องเลือกกว่าจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องใดในรายงานประจำปี ซึ่งเป็นการตัดสินใจที่ซับซ้อน เพราะขึ้นอยู่กับองค์ประกอบที่แตกต่างกัน	เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผย	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง บริษัทในปี 2016 จำนวน 142 บริษัท จาก FTSE100 ของสหราชอาณาจักร -CAC40 ของฝรั่งเศส -AEX25 ของเนเธอร์แลนด์	ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบกัน เนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ด้วย	กลุ่มตัวอย่างเพียงปีเดียว และมีจำนวนน้อย
			วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร เก็บข้อมูลจาก Datastream การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา ทดสอบความสัมพันธ์โดยใช้แบบจำลอง cross-sectional regression	ตรงกันข้ามกับสมมติฐานที่คาดการณ์ไว้ว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบกัน เนื่องจากรายได้หลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จึงมีแรงจูงใจที่จะยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผย โดยรักษาชื่อเสียงของบริษัทไว้ด้วย	กลุ่มตัวอย่างเพียงปีเดียว และมีจำนวนน้อย

**ตารางทบทวนวรรณกรรม**

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณภาพการสอบบัญชี และการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก  
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2562 วารสารสุทธิบริษัทปีที่ 33 เล่มที่ 108 หน้าที่ 210-225

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
ศศิประภา สมัครเขตการพล	การศึกษาในอดีต พบว่าคุณภาพการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก โดยทั่วไปจะเป็นหุ้นของบริษัทที่ออกใหม่ นอกจากนี้ยังพบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจจะมีอิทธิพลต่อการจัดการกำไรเช่นกัน ดังนั้นจึงมีความสนใจว่าคุณภาพการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อาจบ่งชี้ถึงความสัมพันธ์ในการจัดการกำไรของบริษัทที่ผู้ลงทุนสนใจ	เพื่อศึกษาอิทธิพลของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบที่มีต่อการจัดการกำไร	<b>ประชากรกลุ่มตัวอย่าง</b> บริษัทที่เสนอขายหุ้นสามัญให้แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี พ.ศ. 2559-2561 จำนวน 69 บริษัท <b>วิธีการเก็บข้อมูลตัวแปร</b> เก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี และข้อมูลมูลค่าหลักทรัพย์จากเว็บไซต์ของ ก.ล.ต. และฐานข้อมูล SETSMART <b>การวิเคราะห์ข้อมูล</b> การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ -ให้รายการคงค้างเป็นตัวแทนของการจัดการกำไร โดยใช้แบบจำลอง Modified Jones	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และคุณภาพการตรวจสอบมีอิทธิพลต่อการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่ต่อประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ยังพบว่า ค่าบริการอื่นของผู้สอบบัญชีมีอิทธิพลต่อการจัดการกำไรด้วย อาจบ่งชี้ได้ว่าหากมีการให้บริการอื่นนอกเหนือการตรวจสอบบัญชีมาเกินไป แสดงถึงการขาดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และทำให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง	เก็บข้อมูลเพียง 3 ปี



**ตารางบทความวรรณกรรม**

เรื่อง Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed ปี 2020

วารสาร Revista Contabilidade & Finanças-Universidade de Sao Paulo ปีที่ 31 เล่มที่ 83 หน้าที่ 262-274

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Catarina Ferreira Ana Isabel Morais	มีความสนใจว่าปัจจัยอะไรบ้างที่ส่งผลต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากงานวิจัยในอดีตขาดการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เพื่อระบุจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในบราซิลและวิเคราะห์ปัจจัยหลักที่เกี่ยวข้องกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	<b>ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง</b> บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ BM&FBovespa ในปี 2016 จำนวน 447 บริษัท <b>วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร</b> เก็บข้อมูลจากรายงานการตรวจสอบและงบการเงินรวม <b>การวิเคราะห์ข้อมูล</b> การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ	พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับความซับซ้อนของบริษัทและผู้สอบบัญชีประเภท Big4 เนื่องจากผู้สอบบัญชี Big4 ไม่ยินยอมลดความเป็นอิสระในการสอบบัญชีของตนเอง พบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและการแก้ไขความเห็นของผู้สอบบัญชี	1.กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ศึกษาเฉพาะในบราซิลเท่านั้น 2.ศึกษาเพียงปีเดียว

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality ปี 2020

Managerial Auditing Journal ปีที่ 35 เล่มที่ 8 หน้าที่ 1095-1119

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Weerapong Kitwong	มีความสนใจเกี่ยวกับผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อ	เพื่อศึกษาการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งในประเทศไทยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 มีส่วนช่วยในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบ	ประชากรกลุ่มตัวอย่างจำนวน 312 บริษัท ระหว่างปี 2014-2018 ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างก่อนและหลัง 2 ปีที่ประเทศไทย มีผลบังคับใช้การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อปี 2016	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบ ถือเป็น การปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องให้ความพยายามและความละเอียดมากขึ้นในการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าการมีอยู่ของรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้มีการปรับปรุงทางการเงินในปีต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงทางการเงินส่งสัญญาณว่าคุณภาพการตรวจสอบต่ำ	เก็บข้อมูลหลังจากเริ่มใช้รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพียง 2 ปี
Naruanard Sarapaivamich	การตรวจสอบงานวิจัยในอดีตใช้รายงานการเงินค้างเป็นตัวแทนของคุณภาพการตรวจสอบ ซึ่งอาจไม่เพียงพอการศึกษา เรจึงอยากทดสอบโดยใช้การปรับปรุงทางการเงินเป็นตัวชี้วัดคุณภาพการตรวจสอบ	ตรวจสอบการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งในประเทศไทยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 มีส่วนช่วยในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบการตรวจสอบหรือไม่มี	วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปรเก็บข้อมูลจากการรายงานประจำปี บนเว็บไซต์ของ ก.ล.ด. และเว็บไซต์ของบริษัท การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์หาค่าสหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ การวิเคราะห์ความอ่อนไหว - ให้การปรับปรุงทางการเงินเป็นตัวแทนของคุณภาพการตรวจสอบ โดยใช้แบบจำลอง logistic regression	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบ การปรับปรุงทางการเงินปีต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงทางการเงินส่งสัญญาณว่าคุณภาพการตรวจสอบต่ำ	เก็บข้อมูลหลังจากเริ่มใช้รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพียง 2 ปี

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining companies ปี 2020 วารสาร Acta Montanistica Slovaca ปีที่ 25 เล่มที่ 4 หน้าที่ 453-465

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Mariola MAMCARCZYK	ตามกฎหมาย กำหนดให้ เปลี่ยนแปลงรายงานการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่ง ควรเป็นแหล่งข้อมูลอิสระที่มี ประโยชน์สำหรับผู้มีส่วนได้ ส่วนเสีย นั่นคือ การรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นประเด็นสำคัญที่สุดที่ตรวจ พบในงบการเงินของบริษัท ผู้เขียนจึงต้องการระบุปัจจัยที่มี อิทธิพลต่อจำนวนการรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เพื่อศึกษาปัจจัย ที่มีอิทธิพลต่อ จำนวนการ รายงานเรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบ	<b>ประชากรกลุ่มตัวอย่าง</b> บริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์ยุโรป เฉพาะ อุตสาหกรรมเหมืองแร่ จำนวน 62 บริษัท <b>วิธีการเก็บข้อมูล</b> <b>ตัวแปร</b> เก็บข้อมูลจากงบการเงินและ รายงานประจำปี 2019 <b>การวิเคราะห์ข้อมูล</b> การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ถดถอย Poisson แบบจำลองการถดถอยเชิงเส้น	จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ ขนาดของกิจการและค่าธรรมเนียมการ สอบบัญชี ซึ่งค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ที่สูงขึ้น สามารถแสดงให้เห็นถึงความ ซับซ้อนของกระบวนการตรวจสอบ จึงมี ส่วนทำให้จำนวนการรายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นด้วย อย่างไรก็ตาม ต้องตระหนักด้วยว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นรายได้ หลักของผู้สอบบัญชี อาจส่งผลถึงความ เป็นอิสระของผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย ลดลง	ไม่ได้วิเคราะห์เชิง ลึกในเรื่องขอบเขต และประเภทของการ รายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง The informational relevance of key audit matters ปี 2020 วารสาร Revista Contabilidade & Finanças-Universidade de Sao Paulo ปีที่ 31 เล่มที่ 82 หน้าที่ 67-83

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Edilson Divino Alves Junior	บริษัทจดทะเบียนมีข้อบังคับให้ต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเงินของ บริษัทประจำปี 2016 เนื่องจาก การรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบมีการขยายทาง ปฏิบัติ ไปสู่บริษัทมหาชนอื่น ๆ ด้วย นอกเหนือจากบริษัทจดทะเบียน	เพื่อทดสอบว่า การมีอยู่ของการ รายงานเรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนเป็นใน ตลาด	ประชากรกลุ่มตัวอย่าง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บริษัทที่มีการซื้อขายหุ้น B3 ในปี 2015-2017 จำนวน 314 หุ้น	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงิน โดยเปรียบเทียบจากพฤติกรรมการผลตอบแทนที่ผิดปกติกับช่วงเวลาก่อนมีการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณค่าของการตรวจสอบขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมี ความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งทาง ทฤษฎีตัวแทน แต่หากมีความคิดปกติของข้อมูลทาง บัญชีนั้น จะทำให้เกิดข้อสงสัยและการตั้งคำถาม เกี่ยวกับ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะพบสิ่งผิดปกติ ผู้สอบบัญชีก็ถือเป็น “ผู้พิทักษ์” ของประชาชนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นจึง มีความจำเป็นอย่างมากที่ต้องมีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเชื่อมโยงโดยตรงกับคุณภาพการ ตรวจสอบ	1.อาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถควบคุม ได้ซึ่งมีอิทธิพลต่อ ความผันผวนของ ราคาหุ้น 2.ไม่ได้ทดสอบเพื่อ เปรียบเทียบกันใน บางประเด็นระหว่าง การรายงาน SFSSs และ QI
Fernando Caio Galdi	บริษัทจดทะเบียนมีข้อบังคับให้ ต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบเงินของ บริษัทประจำปี 2016 เนื่องจาก การรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบมีการขยายทาง ปฏิบัติ ไปสู่บริษัทมหาชนอื่น ๆ ด้วย นอกเหนือจากบริษัทจดทะเบียน	วัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบว่า การมีอยู่ของการ รายงานเรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนเป็นใน ตลาด	วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร เก็บข้อมูลจากฐานข้อมูล Ecomomatica บนเว็บไซต์ ของหน่วยงานการกำกับดูแล ตลาดทุนของบราซิล (CVM) และเว็บไซต์ของบริษัท การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ถดถอย	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตัดสินใจลงทุนของผู้ใช้งบการเงิน โดยเปรียบเทียบจากพฤติกรรมการผลตอบแทนที่ผิดปกติกับช่วงเวลาก่อนมีการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คุณค่าของการตรวจสอบขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางบัญชีและมี ความสำคัญสูงสุดต่อการลดปัญหาข้อขัดแย้งทาง ทฤษฎีตัวแทน แต่หากมีความคิดปกติของข้อมูลทาง บัญชีนั้น จะทำให้เกิดข้อสงสัยและการตั้งคำถาม เกี่ยวกับ ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะพบสิ่งผิดปกติ ผู้สอบบัญชีก็ถือเป็น “ผู้พิทักษ์” ของประชาชนในตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้นจึง มีความจำเป็นอย่างมากที่ต้องมีความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเชื่อมโยงโดยตรงกับคุณภาพการ ตรวจสอบ	การรายงาน SFSSs และ QI

ตารางบทความวารสารกรรม

เรื่อง The Relation between Abnormal Accruals and Key Audit Matter: Evidence from Taiwan ปี 2020 The 6<sup>th</sup> International Conference on Industrial and Business Engineering (ICIBE 2020) สำนักพิมพ์ Association for Computing Machinery, New York, NY, United States หน้าที่ 153-156

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Lee-Wen Yangn	คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มีการเปลี่ยนแปลงรายงานการตรวจสอบ โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลบังคับใช้ในปี 2016 ได้เห็นต้องการเริ่มใช้รายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่พร้อมกันทั่วประเทศจึงมีความสนใจในรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ที่มีการเพิ่มเติมย่อหน้า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความผิดปกติของบัญชีและการรายงานเรื่องสำคัญในงบการเงิน	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไต้หวัน ปี 2016 จำนวน 823 บริษัท	ความคิดปกติของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากความผิดปกติที่สูงขึ้น มีผลกระทบต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สูงขึ้นตามไปด้วย โดยวัดจากรายการคงค้างที่สูงผิดปกติของบริษัท	ไม่มี
Juo-Lien Wang	การตรวจสอบ มีผลบังคับใช้ในปี 2016 ได้เห็นต้องการเริ่มใช้รายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่พร้อมกันทั่วประเทศจึงมีความสนใจในรายงานการ	บริษัทและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร เก็บข้อมูลจากฐานข้อมูลข่าวเศรษฐกิจของไต้หวัน (TEJ) การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ	ความน่าเชื่อถือของงบการเงิน ตั้งอยู่บนคุณภาพการตรวจสอบที่ดี ซึ่งต้องยึดหลักตามความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ที่สามารถตรวจสอบงบการเงินได้ว่าบริษัทมีการแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้จริง และสื่อแววจริตอย่างมีนัยสำคัญ	

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Audit quality and earnings management after communicating Key Audit Matters (KAMs) in the UAE – audacity and auditor’s perspectives  
 ปี 2021 Journal of Accounting and Management Information Systems ปีที่ 20 เล่มที่ 2 หน้าที่ 173-198

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา
Yasser Barghathi	ที่ผ่านมีการทดสอบผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อคุณภาพการตรวจสอบและ EM ในประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร แต่ในบริบทของสหราชอาณาจักรมีระดับการศึกษานี้มีน้อยมาก ซึ่งตลาดทางการเงินของสหรัฐอเมริกามีระดับที่มีลักษณะการบังคับใช้กฎหมายที่อ่อนแอเป็นธุรกิจที่ครอบคลุมและเป็นเจ้าของเอง มีการกำกับดูแลที่อ่อนแอ และสำนักงานตรวจสอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่ำ	วัตถุประสงค์ 1. การแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 2. การแนะนำเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ 3. การแนะนำเรื่องสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายที่อ่อนแอ 4. การแนะนำเรื่องสำคัญในการกำกับดูแลที่อ่อนแอ	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง ผู้สอบบัญชี จำนวน 13 คน แยกเป็น: 1. Big 4 จำนวน 6 คน 2. Non-big 4 จำนวน 7 คน <b>วิธีการเก็บข้อมูล</b> การสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง โดยเก็บรวบรวมข้อมูลแรงจูงใจเชิงลึกที่มีต่อการตกแตงกำไร และการคุณภาพการตรวจสอบ หลังจากมีกฎหมายบังคับให้รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีนัยสำคัญเป็นปัจจัยที่ใช้ในการประเมินคุณภาพการตรวจสอบ และการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยลดการแสดงความขัดแย้งอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบบัญชีประเภท Non-big 4 มีความเป็นอิสระในการตรวจสอบน้อยกว่า Big 4 เนื่องจากมีความกลัวสูญเสียลูกค้าไป 2. มาตรฐานการบัญชีของสหราชอาณาจักรมีความเข้มงวดและยืดหยุ่นน้อยกว่าขึ้นอยู่กับสำนักงานบัญชี แสดงให้เห็นว่าคุณภาพการตรวจสอบค่อนข้างต่ำเนื่องจากขาดการควบคุมจากรัฐบาล 3. ผู้สอบบัญชี Big 4 มีการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้กับบริษัทที่จดทะเบียนในรายชื่อ Non-big 4 ไม่มี เพราะเชื่อว่าบริษัทขนาดใหญ่เท่านั้นที่มีความจำเป็นต้องใช้ประโยชน์จากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 4. การตกแตงกำไรเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้คุณภาพการตรวจสอบลดลง หลังจากผู้สอบบัญชี Big 4 มีการแนะนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ช่วยลดการตกแตงกำไรของบริษัท แต่ Non-big 4 พบแรงกดดันจากบริษัทและยินยอมลดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพื่อปกป้องการตกแตงกำไรของบริษัทที่ตรวจสอบ เนื่องจากมีความกลัวสูญเสียลูกค้าไปเช่นกัน

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Do key audit matters (KAMs) matter? Auditor's perceptions of KAMs and audit quality in Finland ปี 2021

Managerial Auditing Journal ปีที่ 36 เล่มที่ 3 หน้าที่ 386-404

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Antti Rautiainen	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนข้างใหม่ และหลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนข้างจำกัด จากงานวิจัยในอดีต พบว่า การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สามารถชักนำการตัดสินใจของผู้ซึ่งบการเงินได้ และยังเป็นการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้นได้อีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ถึงเป็นการเพิ่มต้นทุนในการตรวจสอบ ผู้เขียนจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่องนี้เพิ่มเติม	เพื่อทดสอบว่า ผู้สอบบัญชีมืออาชีพรับรู้ถึงผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก่อนข้างจำกัดหรือไม่	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) ของฟินแลนด์ จำนวน 283 คน <b>วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร</b> เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามส่งไปทางอีเมลให้กับ CPA จำนวน 1,408 คน แต่ได้รับการตอบกลับมาเพียง 20% โดยประมาณ ซึ่งอีเมลแสดงอยู่ในทะเบียนสมาชิกของสมาคมผู้สอบบัญชีฟินแลนด์ ในปี 2018 <b>การวิเคราะห์ข้อมูล</b> การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ Ordinary least squares (OLS)	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบ เนื่องจากช่วยให้กระบวนการตรวจสอบมีความคล่องแคล่วมากขึ้น และอาจช่วยอำนวยความสะดวกในการตรวจสอบประสิทธิภาพระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหาร แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้มองว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีส่วนช่วยในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น อย่างไรก็ตาม การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างน้อย บางส่วนถูกเลือกตามมุมมองของผู้บริหาร บ่งบอกว่าความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีต่ำเพื่อให้สิ้นสุดกระบวนการตรวจสอบเท่านั้น	1.แบบสอบถามก่อนข้างสั้น เพื่อเพิ่มอัตราการตอบกลับให้ได้อีกที่สุด ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยอาจมองข้ามบางแง่มุมที่สำคัญไป แต่ผู้สอบบัญชีคำนึงถึง 2.เก็บข้อมูลจาก CPA ประเทศเดียว ไม่สามารถเห็นมุมมองภาพรวมทั่วโลกได้

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand ปี 2021 Journal of Applied Accounting Research (Early Cite)

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Muttanachai Suttipun (b)	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นมาตรฐานการบัญชีที่ค่อนข้างใหม่ในประเทศไทย ซึ่งมีผลบังคับใช้ในปี 2016 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบ ส่วนใหญ่จะได้รับการทดสอบในประเทศที่พัฒนาแล้ว ส่วนในประเทศไทยมีหลักฐานเพียงเล็กน้อย เนื่องจากมีลักษณะเฉพาะบุคคลภายในประเทศ มีความเป็นเจ้าของกิจการสูง มีความอ่อนแอของนักลงทุน มีการปกป้องผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับต่ำ	เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับคุณภาพการตรวจสอบ	ประชากรกลุ่มตัวอย่าง ประชกร คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2016-2019 แห่งประเทศไทยปี 2016-2019 จำนวน 553 บริษัท ใช้การสุ่มตัวอย่างง่าย จำนวน 100 บริษัท วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร เก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ Panel multiple -วัดคุณภาพการตรวจสอบ โดยใช้แบบจำลอง Modified Jones	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นอกจากนี้ ลักษณะการตรวจสอบยังมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบอีกด้วย จากการศึกษา พบว่า ระยะเวลาในการสอบบัญชี ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีและประสิทธิภาพในการตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบ	1.กลุ่มตัวอย่างเลือกใช้เฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2.สุ่มตัวอย่างเพียง จำนวน 100 บริษัท 3.ศึกษาเฉพาะลักษณะการตรวจสอบภายนอกเท่านั้น ไม่ได้พิจารณาถึงลักษณะการตรวจสอบภายในองค์กร 4.ตัวแทนที่ใช้สำหรับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและคุณภาพการตรวจสอบถือเป็นข้อจำกัดของการศึกษาในครั้งนี้



ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Implications of recent reforms to auditor reporting requirements in Australia ปี 2021 Meditari Accountancy Research (Early Cite)

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Md Mustafizur Rahaman	ออสเตรเลียเป็นหนึ่งในผู้ริเริ่มการนำมาตรฐานการบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้	เพื่อทดสอบระดับความสอดคล้องกับข้อกำหนดการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ในออสเตรเลียและขอบเขตการเปลี่ยนแปลงการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ประชากรกลุ่มตัวอย่างบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ASX ในปี 2016-2018 จำนวน 154 บริษัท	รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701 โดยมีความสอดคล้องกับเกือบ 100% กล่าวคือ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับรูปแบบหรือโครงสร้างของรายงานเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ที่แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงบการเงิน และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมีข้อความยืนยันชัดเจนเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ดังนั้นบริษัทต่างๆ จะมีขอบเขตของการเปลี่ยนแปลงแตกต่างกันไปตามประเภทอุตสาหกรรม	1. การทดสอบถูกจำกัดด้วยวิธีการวิเคราะห์เนื้อหา 2. กลุ่มตัวอย่างเพียง Top 200 ในออสเตรเลีย 3. ไม่ได้ศึกษาถึงเหตุผลที่เลือกประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
Parmod Chand	ออสเตรเลียทั้งหมดปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่แล้ว แต่อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีหลักฐานเชิงประจักษ์แสดงให้เห็น	ออสเตรเลียและขอบเขตการเปลี่ยนแปลงการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการเก็บข้อมูลตัวแปรเก็บข้อมูลรายงานประจำปีของบริษัท Top 200 จากฐานข้อมูล DataAnalysis Premium	การวิเคราะห์ข้อมูลการวิเคราะห์เชิงพรรณนา	

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง Factors influencing key audit matters reporting in Thailand ปี 2020 Asian Journal of Accounting Perspectives ปีที่ 13 เล่มที่ 1 หน้าที่ 26-39

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Muttanachai Suttipun	การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นไปตามเคล็ดลับของผู้สอบบัญชีซึ่ง การรายงานนี้ยังไม่เป็นที่รู้จักในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประเด็นเดียวกัน ในปี 2016-2017 ด้วย เหตุนี้ แสดงให้เห็นว่าการรายงานเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ อาจกลายเป็น ภาษาทางเทคนิคที่ใช้เป็นต้นแบบต่อๆ กัน แม้ว่าจะมีการบังคับใช้ในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาด หลักทรัพย์เอ็ม เอ อี ตั้งแต่ปี 2016 เป็นต้นมา ก็อย่างไรก็ตาม ไม่มีหลักฐานเชิง ประจักษ์ว่าปัจจัยใดที่มีผลกระทบต่อ ระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบในรายงานประจำปีของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	วัตถุประสงค์ 1. เพื่อศึกษาระดับ ของการรายงาน เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบใน รายงานประจำปี ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2016-2018 จำนวน 298 บริษัท สุ่มตัวอย่างอย่างง่าย จำนวน 150 บริษัท วิธีการเก็บข้อมูลตัวแปร เก็บข้อมูลจากรายงาน ประจักษ์ปี การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์ถดถอยเชิง พหุ การทดสอบ t-test การวิเคราะห์สหสัมพันธ์	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง ประชากร คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2016-2018 นอกจากนี้ยัง พบว่าขนาดของกิจการและบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีอิทธิพลเชิงบวกต่อระดับของการ รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่ความสามารถในการทำกำไรมีอิทธิพลเชิงลบต่อระดับการรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตาม ไม่พบความสัมพันธ์ของอายุกิจการ และการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชี เนื่องจากบริษัทเลือกสำนักงาน สอบบัญชีที่มีความคล้ายคลึงกัน ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจึง ไม่มีผลกระทบต่อระดับการ รายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ข้อจำกัดการศึกษา 1.ศึกษาเฉพาะบริษัท ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 2.ลักษณะของกิจการ มีหลายตัวแปรที่มี อิทธิพลต่อการ รายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ แต่ ในการศึกษานี้เลือกใช้ แค่ 5 ตัวแปร 3.ศึกษาข้อมูลเพียง 3 ปี 4.ไม่ได้ศึกษาอิทธิพล ของลักษณะผู้สอบ บัญชีภายนอกที่มีต่อ การรายงาน KAMs	

### ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ เอ็ม เอ ไอ ปี พ.ศ. 2563 การประชุมวิชาการระดับนานาชาติและระดับชาติด้านบริหารธุรกิจและการบัญชี 2563 (INCBAA 2020) หน้าที่ 20-31

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา	
จิตติมา วิเชียรรักษ์	มาตรฐานการบัญชีรหัส 701 เพิ่งเริ่มบังคับใช้ใน ประเทศไทย ทำให้ การศึกษาเกี่ยวกับ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีอยู่ค่อนข้างจำกัด จึงมีความสนใจศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องระดับ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ	1.เพื่อศึกษาปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ 2.เพื่อทดสอบตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อปริมาณ การเปิดเผยเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ ใน ปี พ.ศ. 2561 จำนวน 509 บริษัท	บริษัทที่จดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 509 บริษัท	บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีจำนวนหัวข้อย่อยเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ บริษัทที่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการเปิดเผย KAMs มากกว่าบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ เช่นกัน เฉลี่ยอยู่ที่ 1.96 เรื่อง นอกจากนี้ การศึกษานี้ ยังพบว่า ขนาด ของกิจการมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ แต่อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีของกิจการ ไม่มี ความสัมพันธ์กับการเปิดเผย KAMs เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีข้อกำหนดให้เปลี่ยนผู้สอบบัญชีทุก ๆ 5 ปี เพื่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงิน	1.เก็บข้อมูลเพียง 1 ปี 2.อาจมีปัจจัยอื่น ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ 3.การวิเคราะห์ที่ ถดถอยเชิงพหุ ให้ คำสัมประสิทธิ์ที่ค่อนข้างต่ำ ถือเป็น ข้อจำกัดเช่นกัน 4.ไม่ได้ศึกษาใน ส่วนของเนื้อหาเชิงคุณภาพ มุ่งเน้นแต่เชิงปริมาณเท่านั้น
นิตินันท์ พราหมณ์พันธุ์	การรายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา	

ตารางบทบาทความรับผิดชอบ

เรื่อง External auditor and KAMs reporting in alternative capital market of Thailand ปี 2021 Meditari Accountancy Research (Early Cite)

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัดการศึกษา
Muttanachai Suttipun (a)	กลุ่มตัวอย่างของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย มีการศึกษา มากกว่าประเทศเศรษฐกิจ ตะวันตกและประเทศอื่น ๆ ในเอเชีย เนื่องจากการรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ของประเทศไทยยังมีข้อจำกัด นอกจากนี้ การรายงานเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ อาจ ได้รับผลกระทบจากความ แตกต่างทางวัฒนธรรมและ กฎหมายของแต่ละประเทศ ด้วย ดังนั้น การศึกษาค้นคว้านี้ ต้องการศึกษากลุ่มตัวอย่าง ของบริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ	วัตถุประสงค์ 1.เพื่อศึกษา ขอบเขต ระดับ และรูปแบบการ รายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ 2.เพื่อทดสอบ ความสัมพันธ์ ระหว่าง คุณลักษณะของ ผู้สอบบัญชี ภายนอกกับการ รายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ	ประชากร/กลุ่มตัวอย่าง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ปี 2016-2018 จำนวน 114 บริษัท วิธีการเก็บข้อมูล/ตัวแปร เก็บข้อมูลจากรายงาน ประจำปี การวิเคราะห์ข้อมูล การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์เชิงพหุ การวิเคราะห์ถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ การวิเคราะห์ความอ่อนไหว	จำนวนค่าของการรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบอยู่ที่ประมาณ 600 ค่า ในขณะที่ ประเด็นการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความคล้ายคลึงกัน ในระยะเวลา 3 ปีที่ศึกษา โดยเฉลี่ยอยู่ที่ 1.63 หัวข้อ นอกจากนี้ยังพบ ความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างประเภทผู้สอบบัญชี Big 4 และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีกับ ระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในขณะที่ ความสามารถในการทำกำไร มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการรายงานเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตาม ไม่พบ ความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนของผู้สอบ บัญชีกับระดับการรายงานเรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ เนื่องจากบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนผู้สอบ บัญชีทุก ๆ 5 ปีตามข้อกำหนดอยู่แล้ว เพื่อความโปร่งใสและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	ข้อจำกัดการศึกษา 1.กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา เลือกเฉพาะ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ 2.ยังมีปัจจัยภายนอกของผู้สอบบัญชีอีกหลาย ประการ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการรายงาน เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบ การศึกษาค้นคว้านี้ เลือกร้อยละ 3 บัญชีเท่านั้น 3.ศึกษาข้อมูลเพียง 3 ปี

ตารางทบทวนวรรณกรรม

เรื่อง The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives ปี 2021

Managerial Auditing Journal ปีที่ 36 เล่มที่ 3 หน้าที่ 437-462

ชื่อ	ปัญหาวิจัย	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา	ผลการศึกษา	ข้อจำกัด
Lan Anh Nguyen	การรายงาน KAMs เป็นเรื่องที่ใช้สื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ ผู้วิจัยบางคนเชื่อว่า การรายงาน KAMs มีแนวโน้มเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่งผลให้คุณภาพการตรวจสอบดีขึ้น แต่บางคนเชื่อว่า การรายงาน KAMs อาจสร้างแรงกดดันเพิ่มเติมแก่ผู้สอบบัญชี ทำให้เกิดผลเสียต่อคุณภาพการตรวจสอบ เนื่องจากงาน วิจัยในอดีตมีความขัดแย้งกัน จึงจำเป็นต้องมีการวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการตรวจสอบ	เพื่อศึกษาผลกระทบของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ปรับปรุงใหม่ต่อคุณภาพการตรวจสอบในอุตสาหกรรมเฉลี่ย	ประชากรกลุ่มตัวอย่าง ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในธุรกิจให้บริการสอบบัญชีและประกันภัยในออสเตรเลีย จำนวน 20 คน วิธีการเก็บข้อมูลด้วยตนเอง เก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ การวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้แนวทางการศึกษาเชิงคุณภาพและสังคมวิทยา สถาบันแบบใหม่ (NIS) เพื่ออธิบายการตอบสนองต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ปรับปรุงแล้วอย่างไร	การรายงาน KAMs มีความแตกต่างกันระหว่างธุรกิจให้บริการสอบบัญชีและประกันภัย ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียบางกลุ่มเท่านั้นที่รับรู้ว่าการรายงาน KAMs ที่ปรับปรุงใหม่ ช่วยเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบ ผลการวิจัยยังสะท้อนให้เห็นว่า เมื่อผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น ทำให้ต้องเพิ่มความระมัดระวังมากขึ้นขั้นตอนการตรวจสอบ นอกจากนั้น การรายงาน KAMs มีค่าใช้จ่ายสูงและใช้ระยะเวลาในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้น ถือเป็นต้นทุนของสำนักงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชี Big 4 ให้ความเห็นว่า การปรับปรุงรายงานใหม่ที่เกิดขึ้นนี้ ทำให้ต้องมีการปรึกษารวบรวมกันภายใน และมีภาระงานสอบอย่างหนัก ในขณะ Non-big 4 เน้นการมีปฏิสัมพันธ์กับลูกค้าเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ เน้นถึงความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถของผู้สอบบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น ไม่ได้พูดถึงชื่อเสียงและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	1. มุมมองของผู้ให้สัมภาษณ์ อาจเป็นตัวแทนที่ดีไม่เพียงพอ 2. กลุ่มตัวอย่าง จำนวนน้อยเพียง 20 คนเท่านั้น

