

ปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ Factors Contributing to the Differences between Key Audit Matter Disclosure in Independent Auditor's Reports and Cooperative Auditor's Reports

Article History

Received: January 9, 2025

Revised: June 26, 2025

Accepted: June 27, 2025

สุภาวีนี จีวะสุวรรณ¹

Supavinee Jevasuwan

พิสิฐ เขียวสวัสดิ์²

Pisit Khiawsawat

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ประกอบด้วย รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565 จำนวน 414 บริษัท 2,898 ตัวอย่าง ซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และงบการเงินของสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร ระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565 จำนวน 161 สหกรณ์ 549 ตัวอย่าง ซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ งานวิจัยเก็บข้อมูลจากเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และขอความอนุเคราะห์เก็บข้อมูลที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมานด้วยสมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ ผลการวิจัยสำหรับตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะพบว่า ทั้งคุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี) และคุณลักษณะของบริษัทในด้านขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในขณะที่ ผลการวิจัยสำหรับตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ งานวิจัยพบเพียงความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์กับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่านั้น

¹ คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ประเทศไทย
Faculty of Administration, Kasetsart University, Thailand
E-mail: fbussnj@ku.ac.th

² สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประเทศไทย
State Audit Office of the Kingdom of Thailand, Thailand
E-mail: pisit.khiawsawat@gmail.com

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

Abstract

The objective of this research is to examine factors contributing to the differences in key audit matter disclosure between independent auditors' reports and cooperative auditors' reports. The samples used in this research comprise independent auditors' reports accompanying the financial statements of 414 listed companies on the Stock Exchange of Thailand during 2016–2022, totaling 2,898 samples, which represent publicly accountable entities, and cooperative auditors' reports accompanying the financial statements of 161 cooperatives in the Bangkok area during 2020–2022, totaling 549 samples, which represent non-publicly accountable entities. Data is collected from the websites of the Securities and Exchange Commission, and the Cooperative Auditing Department and is analyzed using descriptive statistics and inferential statistics with multiple regressions. The research results for publicly accountable entities sample indicate that audit firm audit rotation and the size of audited entities are positively associated with the number of key audit matters at statistically significant levels. In contrast, the research results for non-publicly accountable entities sample indicate that only the types of cooperative auditors are positively associated with the number of key audit matters at the significance level.

keywords: Key Audit Matter, Auditor's Report, Independent Auditor, Cooperative Auditor

บทนำ

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดให้ต้องเปิดเผย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญอย่างมาก เพราะเป็นเรื่องที่มาตราฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 งานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่มุ่งศึกษาว่า มีปัจจัยใดบ้างที่ส่งผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือกลุ่มของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังเช่นงานวิจัยของ พิสิฐ เขียวสวัสดิ์ และ สุภาวีนี จีวะสุวรรณ (2564) ที่ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตระหว่างปี พ.ศ. 2559-2563 ในขณะที่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถใช้ดุลยพินิจเลือกเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ก็ได้

สหกรณ์ซึ่งคือ นิติบุคคลอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งบางสหกรณ์มีฐานะเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ จำเป็นต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมตรวจสหกรณ์ว่าด้วยการสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. 2562 ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ดังนั้น เพื่อต่อยอดงานวิจัยของ พิสิฐ เขียวสวัสดิ์ และ สุภาวีนี จีวะสุวรรณ (2564) และได้หลักฐานเชิงประจักษ์ใหม่ การวิจัยครั้งนี้จึงได้เก็บข้อมูลสหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเพิ่มเติม รวมทั้ง

ขยายตัวอย่างเพิ่มอีก 2 ปีของกลุ่มบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (The Securities Exchange of Thailand: SET) ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2547

การวิจัยนี้ ผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบและคุณลักษณะของกิจการทั้งสองกลุ่ม (กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) โดยใช้ตัวแปรควบคุม อันประกอบด้วย อัตราหนี้สิน ต่อส่วนของผู้ถือหุ้น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และอัตราการเติบโตของบริษัท/สหกรณ์ เพื่อลดผลกระทบจากปัจจัยอื่นที่อาจมีความสัมพันธ์กับการใช้ดุลยพินิจเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ การทำความเข้าใจถึงคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบและคุณลักษณะของกิจการจะช่วยให้สามารถระบุปัจจัยที่กระทบต่อดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบในการเลือกเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากน้อยในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในการตระหนักเตือนว่า คุณลักษณะของผู้ตรวจสอบและคุณลักษณะของกิจการแบบใดที่จะต้องพิจารณาประเด็นที่ต้องระวังเพิ่มเติมด้วยตนเอง

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาลักษณะการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสองกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งคือกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสองกลุ่มตัวอย่าง
3. เพื่อศึกษาความแตกต่างของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ขอบเขตการวิจัย

การศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เก็บรวบรวมข้อมูลโดยแบ่งเป็นสองกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย (ก) รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565 จำนวน 414 บริษัท 2,898 ตัวอย่าง และ (ข) รายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงินของสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร ระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565 จำนวน 161 สหกรณ์ 549 ตัวอย่าง

การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling theory)

ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Spence, 1973) แสดงความสัมพันธ์ของผู้บริหารในฐานะตัวแทนที่ผู้ถือหุ้นในฐานะตัวการว่าจ้างให้บริหารกิจการของผู้ถือหุ้นโดยมีค่าตอบแทนซึ่งขึ้นอยู่กับสมรรถนะของผู้บริหารที่ผู้ถือหุ้นคาดหวัง การกำกับติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของกิจการตามเกณฑ์ที่ตั้งเป้าหมายไว้อาจสร้างแรงกดดันให้ผู้บริหารบิดเบือนข้อมูลผลการดำเนินงานผ่านการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นเครื่องมือที่บริษัทใช้สื่อสารทางธุรกิจให้กับผู้ใช้งายงานทางการเงิน โดยผู้ใช้งายงานทางการเงินสามารถนำข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินไปใช้สำหรับการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงิน เพื่อแสดงให้เห็นว่าฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการ เป็นไปตามที่คาดหวังหรือไม่ โดยมาตรฐานการบัญชีหลายฉบับเปิดโอกาสให้ผู้บริหารสามารถใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมของแต่ละกิจการได้ ดังนั้น ผู้บริหารอาจจะใช้ช่องว่างที่มาตรฐานการบัญชีเปิดโอกาสให้กระทำการบิดเบือนตัวเลขทางบัญชีเพื่อให้ตนเองได้ผลประโยชน์สูงสุดตามทฤษฎีผลตอบแทนของผู้บริหาร (Positive Accounting Theory) ความคาดหวังของตลาด เงื่อนไขตามสัญญาเงินกู้ หรือความเสี่ยงทางด้านการเมือง ประเด็นต่างๆ เหล่านี้ สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญของการสอบบัญชี ที่กำหนดให้บุคคลที่เป็นอิสระจากภายนอกกิจการ มาปฏิบัติงานตรวจสอบและแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAM) ซึ่งเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ เล็งเห็นถึงประโยชน์ของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี จึงได้พัฒนารูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ โดยกำหนดให้เพิ่ม หัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อเป็นการสื่อสารข้อมูลระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน หรือเป็นการส่งสัญญาณให้ผู้ใช้งบการเงินระวัง บางประเด็นที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบเป็นพิเศษ สอดคล้องกับบันทึกข้อความที่ กษ 0404/ว 44 เรื่อง แนวทางการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (กตส.) ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์, 2564)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ถึงแม้วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้สำหรับการตรวจสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะไม่แตกต่างกัน เนื่องจากต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เหมือนกัน แต่จากการทบทวนวรรณกรรมพบว่า ลักษณะการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความแตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่มักเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่อง การรับรู้รายได้ มากที่สุด รองลงมา คือ เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และสินค้าคงเหลือ (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2560; สุภาวิณี จีวะสุวรรณ และ ศราวุธ เรื่องสุวรรณ, 2564) ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มักเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจหลักแยกตามประเภทสหกรณ์ ตัวอย่างเช่น สหกรณ์การเกษตร สหกรณ์นิคม สหกรณ์บริการ สหกรณ์ออมทรัพย์ และสหกรณ์เครดิตยูเนี่ยน ซึ่งดำเนินธุรกิจหลักเกี่ยวกับการให้สินเชื่อแก่สมาชิกสหกรณ์ ดังนั้น สหกรณ์เหล่านี้มักจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่อง ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและรายได้ดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืม ในขณะที่ สหกรณ์ประมงและสหกรณ์ร้านค้า ซึ่งดำเนินธุรกิจหลักเกี่ยวกับการจัดหาสินค้ามาจำหน่าย ผู้สอบบัญชีสหกรณ์กลุ่มนี้ก็มักจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่อง สินค้าคงเหลือ รายได้จากการขาย และต้นทุนขาย เป็นส่วนใหญ่ (วรินยุพา ป้อมหิน และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ, 2565)

จากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ความแตกต่างของลักษณะการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์นั้น แสดงถึงโครงสร้างทางธุรกิจที่มีความซับซ้อนแตกต่างกัน ส่งผลให้จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีจำนวนเรื่องที่แตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะพิจารณาในหลายเรื่องหลายประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจหลัก และการลงทุนในสินทรัพย์ รวมถึงรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจในระดับสูง ขณะที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์มักจะพิจารณาเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจหลักเท่านั้น ทั้งนี้ การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าหนึ่งเรื่อง อาจได้รับอิทธิพลจากหลายปัจจัย เช่น คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้อกำหนดเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี ขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้ได้หลักฐานเชิงประจักษ์ จึงนำไปสู่การพัฒนาสมมติฐานของงานวิจัย

การพัฒนาสมมติฐานของงานวิจัย

1. ตัวแปรตาม

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีในกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ส่วนใหญ่เป็นการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีและคุณลักษณะของกิจการ และการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ พบเพียงงานวิจัยเดียว คือ วรินยุพา ป้อมหิน และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ (2565) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ดังกล่าว ดังนั้น เพื่อช่วยยืนยันผลงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีให้มีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น และขยายผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ รวมทั้ง เพื่อให้ได้หลักฐานเชิงประจักษ์ใหม่ที่ศึกษาความแตกต่างระหว่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สำหรับสองกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาและเปรียบเทียบปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ด้วยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

2. ตัวแปรต้น

2.1) คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ขึ้นอยู่กับการบริหารคุณภาพของสำนักงานตามมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชี ฉบับที่ 1 การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบหรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของสำนักงานต่อระบบการบริหารคุณภาพของสำนักงาน การใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงแตกต่างกันไปตามนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน ภายใต้ทรัพยากรและระบบสารสนเทศของสำนักงานนั้นๆ ทั้งนี้ การตรวจสอบกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ อาจมีระบบการบริหารคุณภาพที่ซับซ้อนมากกว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (International Auditing and Assurance Standards Board, 2024) ในประเทศไทย ผู้ที่สามารถตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ผ่านการรับรองจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แล้วเท่านั้น ในขณะที่ ผู้ที่สามารถตรวจสอบนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ได้ต้องเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้ง โดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ซึ่งจะแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาครัฐและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ซึ่งผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง ชาญชัย ตั้งเรณูรัตน์ (2560) ได้สำรวจหนักรายงานของผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่บังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ในปีแรก พบว่า สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ อันได้แก่ Deloitte EY PwC และ KPMG เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ พิสิฐ เขียวสวัสดิ์ และ สุภาวินี จีวะสุวรรณ (2564) Ferreira and Morais (2020) และ Gutierrez et al. (2018) ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หลีกเลี่ยงความเสี่ยงจากการถูกดำเนินคดีต่อการรายงานผลการตรวจสอบ ส่งผลให้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหนักรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพิ่มขึ้น สอดคล้องกับ งานวิจัยที่ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ที่พบว่า ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (วริญุพา ป้อมหิน และ สุภาวินี จีวะสุวรรณ, 2565) จึงตั้งสมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 1ก ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (JOB) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

สมมติฐานการวิจัยที่ 1ข ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

ประกอบกับคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณระหว่างประเทศสำหรับนักบัญชีได้กำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วย (1) ความซื่อสัตย์ (2) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ (3) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน (4) การรักษาความลับ และ (5) พฤติกรรมทางวิชาชีพ โดยหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ นำมาซึ่งการ

กำหนดหลักเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงาน เพื่อลดความเสี่ยงจากความคุ้นเคยกับลูกค้า (International Ethics Standards Board for Accountants, 2024) ในขณะที่งานวิจัยของ Tepalagul and Lin (2014) ที่ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและคุณภาพการสอบบัญชี ช่วงปี ค.ศ. 1976-2013 พบว่า จำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบบริษัทเดิมติดต่อกัน เป็นคุณลักษณะที่ส่งผลดีต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ยิ่งผู้สอบบัญชีตรวจสอบบริษัทเดิมติดต่อกันนานอาจส่งผลทำให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระ และอาจก่อให้เกิดอุปสรรคจากความคุ้นเคยได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Li et al. (2022) ที่พบว่าผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทเดิมติดต่อกันหลายปีจะเกิดความสนิทสนมและคุ้นเคย จนทำให้การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดลง สอดคล้องกับ Ferreira and Morais (2020) และ Köhler et al. (2020) ที่พบว่า การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะทำให้มีความระมัดระวังในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในทางตรงกันข้าม งานวิจัยของ วรินยุพา ป้อมหิน และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ (2565) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์กับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จึงตั้งสมมติฐานการวิจัยดังนี้

- สมมติฐานการวิจัยที่ 2ก การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ROTATION) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)
- สมมติฐานการวิจัยที่ 2ข การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (ROTATION) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

2.2) คุณลักษณะของกิจการ

ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ผู้บริหารรายงานขึ้นอยู่กับดุลยพินิจในการเลือกนโยบายบัญชีตามลักษณะของกิจการ และทฤษฎีผลตอบแทนของผู้บริหาร ซึ่งเรื่องที่มีนัยสำคัญตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบขึ้นอยู่กับทางเลือกทางการบัญชีของผู้บริหาร โดยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จะมีทางเลือกมากกว่ากิจการอื่นที่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ด้วยลักษณะการดำเนินงานตามขนาดของกิจการ อาจมีรายการที่สำคัญแตกต่างกันในการวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน บริบทประเทศไทย สามารถแบ่งขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ เป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มกิจการขนาดใหญ่และกลุ่มกิจการขนาดเล็ก บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะแบ่งขนาดของกิจการที่ตรวจสอบตามหลักเกณฑ์การจัดกลุ่มขนาดธุรกิจของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ในขณะที่ เกณฑ์การแบ่งกลุ่มขนาดของสหกรณ์จะใช้ระเบียบกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ผลการวิจัยของ อีร์ชัย อรุณเรืองศิริเลิศ และ วีรสันต์ เข็มมณี (2564) Ferreira and Morais (2020) Köhler et al. (2020) และ Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ขณะที่ผลการวิจัยของ วรินยุพา ป้อมหิน และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ (2565) พบว่า ขนาดของสหกรณ์ไม่มีความสัมพันธ์กับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จึงตั้งสมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานการวิจัยที่ 3ก ขนาดของบริษัท (SIZE) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

สมมติฐานการวิจัยที่ 3ข ขนาดของสหกรณ์ (SIZE) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

3. ตัวแปรควบคุม

งานวิจัยนี้ใช้ตัวแปรควบคุม ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (LEV) อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) และอัตราการเติบโต (GROWTH) เช่นเดียวกับงานวิจัยในอดีต ที่พบว่า ตัวแปรดังกล่าวมีผลกระทบต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023; Ferreira & Morais, 2020; Gutierrez et al., 2018; Wuttichindanon & Issarawomrawanich, 2020)

จากการตั้งสมมติฐานการวิจัยดังกล่าว สามารถพัฒนากรอบแนวคิดการวิจัยแสดงได้ตามภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

การเก็บรวบรวมข้อมูล และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิ โดยแบ่งเป็นสองกลุ่มตัวอย่าง คือ (ก) กลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลจากเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประกอบด้วย งบการเงินเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม และรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565 จำนวนทั้งสิ้น 414 บริษัท 2,898 ตัวอย่าง ทั้งนี้ ไม่รวมถึง บริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงานระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565 เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และ (ข) กลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้วิจัย

เก็บรวบรวมข้อมูลโดยทำจดหมายขอความอนุเคราะห์ข้อมูลงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไปยังสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์กรุงเทพมหานครและกองควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีสหกรณ์ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ข้อมูลที่เก็บประกอบด้วย งบการเงินเฉพาะสหกรณ์ และรายงานผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ที่ตรวจสอบสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร ระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565 จำนวนทั้งสิ้น 161 สหกรณ์ 549 ตัวอย่าง เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เป็นข้อมูลที่สหกรณ์ส่วนใหญ่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ รวมทั้งกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ยังได้กระจายอำนาจในการแบ่งงานภายในและกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบดูแลสหกรณ์แยกตามพื้นที่ตั้งของแต่ละสหกรณ์ และแยกตามประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดของการเก็บรวบรวมข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างสหกรณ์ ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาสรุปใน ตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

ก: บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ข้อมูล ณ วันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2566)

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565	4,332
หัก บริษัทที่ถูกจัดอยู่ในหมวดบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน	44
หัก บริษัทที่ไม่มีรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างปี พ.ศ. 2559-2565 ติดต่อกัน	221
หัก บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	<u>1,252</u>
คงเหลือจำนวนตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้ในการศึกษา	<u>2,898</u>

ที่มา: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ม.ป.ป.)

ข: สหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ข้อมูล ณ วันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2566)

สหกรณ์ทั้งประเทศระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565	20,013
หัก สหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ต่างจังหวัด	<u>17,862</u>
คงเหลือสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่กรุงเทพมหานครระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565	2,151
หัก สหกรณ์ที่ไม่มีรายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ระหว่างปี พ.ศ. 2563-2565 ติดต่อกัน	541
หัก สหกรณ์ที่มีข้อมูลไม่ครบ	<u>1,061</u>
คงเหลือจำนวนตัวอย่างสหกรณ์ที่ใช้ในการศึกษา	<u>549</u>

ที่มา: กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (ม.ป.ป.)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. สถิติเชิงพรรณนา (descriptive statistics) สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อสรุปคุณลักษณะของข้อมูล ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D.) ค่าสูงสุด (Maximum: Max) ค่าต่ำสุด (Minimum: Min) และร้อยละ (Percentage: %)

2. สถิติเชิงอนุมาน (inferential statistics) โดยใช้สมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ (multiple regression) สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์

แบบจำลองที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

$$NKAM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 JOB_{i,t} + \beta_2 ROTATION_{i,t} + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t}$$

NKAM คือ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

JOB คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี วัดค่าด้วยตัวแปรหุ่น หากเป็นผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0 ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ หากเป็นผู้สอบบัญชีสหกรณ์ภาคเอกชน ให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0

ROTATION คือ การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี วัดค่าด้วยตัวแปรหุ่น โดยกำหนดให้ หากมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0

SIZE คือ ขนาดของบริษัท วัดค่าด้วยตัวแปรหุ่น หากเป็นบริษัทที่จัดอยู่ในกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ตามหลักเกณฑ์การจัดกลุ่มขนาดธุรกิจของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า (รายได้รวมเกิน 300 ล้านบาท สำหรับธุรกิจทั่วไป และเกิน 500 ล้านบาท สำหรับกลุ่มธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรม) ให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0 ขนาดของสหกรณ์ หากเป็นสหกรณ์ที่มีสินทรัพย์รวมตั้งแต่ 5 ล้านบาท หรือบริษัทที่จัดอยู่ในกลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่ ให้มีค่าเท่ากับ 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0

LEV คือ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น คำนวณจากหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม

ROA คือ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ คำนวณจากรายได้สุทธิหารด้วยสินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย

GROWTH คือ การเติบโตของกิจการ คำนวณจากอัตราการเปลี่ยนแปลงในรายได้จากการขาย

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา

ตารางที่ 2 ชี้ให้เห็นว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเปิดเผยไว้มีจำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 1.91 เรื่อง ในขณะที่ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เปิดเผยไว้มีจำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 1.40 เรื่อง งานวิจัยได้ทำการทดสอบ t-test และพบว่า ค่าเฉลี่ยของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยไว้สำหรับสองกลุ่มตัวอย่างแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 หากพิจารณา ตารางที่ 2 อย่างละเอียดจะพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์เปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้มากที่สุดคือ จำนวน 6 เรื่อง ในขณะที่ บางกิจการผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์ไม่ได้มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

Variable	ตัวแทนของกลุ่มกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (SET)					ตัวแทนของกลุ่มกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (COOP)				
	n	Mean	S.D.	Min	Max	n	Mean	S.D.	Min	Max
NKAM	2,898	1.91	0.912	0.00	6.00	549	1.40	0.965	0.00	6.00
Independent Variable										
JOB	2,898	0.64	0.479	0.00	1.00	549	0.58	0.494	0.00	1.00
ROTATION	2,898	0.79	0.406	0.00	1.00	549	0.27	0.443	0.00	1.00
SIZE	2,898	0.78	0.414	0.00	1.00	549	0.61	0.489	0.00	1.00
Control Variable										
LEV	2,898	1.32	1.179	0.10	5.01	549	0.89	0.846	0.27	3.39
ROA	2,898	5.30	7.826	-2.56	13.79	549	0.15	1.331	-4.23	18.46
GROWTH	2,898	0.71	1.699	-0.92	7.54	549	0.10	0.920	-0.92	7.54

ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.64 หมายความว่า ส่วนใหญ่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่คิดเป็นร้อยละ 64.30 ในขณะที่ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.58 หมายความว่า ส่วนใหญ่สหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานครใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีภาคเอกชนคิดเป็นร้อยละ 58.30

การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.79 ในขณะที่การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.27 แสดงให้เห็นว่า บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการสลับหมุนเวียนผู้สอบบัญชีบ่อยกว่าสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร

ขนาดของบริษัทมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.78 ในขณะที่ขนาดของสหกรณ์มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.61 หมายความว่า ส่วนใหญ่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานครจัดอยู่ในประเภทธุรกิจขนาดใหญ่เป็นร้อยละ 78.10 และร้อยละ 60.80 ตามลำดับ

ตารางที่ 3 ผลการเปรียบเทียบการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกับสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร

ก: จำแนกตามการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)	SET	%	COOP	%	ALL	%
ไม่เปิดเผย	28	0.97	73	13.30	101	2.93
เปิดเผย	2,870	99.03	476	86.70	3,346	97.07
รวม	2,898	100.00	549	100.00	3,447	100.00

ข: จำแนกตามจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)	SET	%	COOP	%	ALL	%
ไม่เปิดเผย	28	0.97	73	13.30	101	2.93
เปิดเผย 1 เรื่อง	1,015	35.02	272	49.54	1,287	37.34
เปิดเผย 2 เรื่อง	1,239	42.75	136	24.77	1,375	39.89
เปิดเผย 3 เรื่อง	442	15.25	49	8.93	491	14.24
เปิดเผย 4 เรื่อง	148	5.11	17	3.10	165	4.79
เปิดเผย 5 เรื่อง	21	0.72	1	0.18	22	0.64
เปิดเผย 6 เรื่อง	5	0.17	1	0.18	6	0.17
รวม	2,898	100.00	549	100.00	3,447	100.00

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)	SET	%	COOP	%
สำนักงานขนาดใหญ่	22	84.62		
ไม่ใช่สำนักงานขนาดใหญ่	4	15.38		
ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน			2	100.00
ผู้สอบบัญชีภาครัฐ			0	0.00
รวม	26	100.00	2	100.00
หมุนเวียนผู้สอบบัญชี	24	92.31	0	0.00
ไม่หมุนเวียนผู้สอบบัญชี	2	7.69	2	100.00
รวม	26	100.00	2	100.00
ขนาดใหญ่	23	88.46	2	100.00
ขนาดเล็ก	3	11.54	0	0.00
รวม	26	100.00	2	100.00

ตารางที่ 3 แสดงผลการเปรียบเทียบการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสองกลุ่มตัวอย่าง ส่วน ก แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่ร้อยละ 99.03 เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ตรวจสอบสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานครเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์เพียงร้อยละ 86.70 ของจำนวนตัวอย่างสหกรณ์ที่ใช้ศึกษาทั้งหมด

ตารางที่ 3 ส่วน ข ชี้ให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่จะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวน 2 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 42.75 ของตัวอย่างกลุ่มกิจการที่มี

ส่วนได้เสียสาธารณะทั้งหมด ในขณะที่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ตรวจสอบสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร ส่วนใหญ่จะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวน 1 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 49.54 ของตัวอย่างกลุ่มกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะทั้งหมด หากพิจารณาในรายละเอียดให้ลึกขึ้น จะพบว่า กิจการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างน้อย 5 เรื่อง ส่วนใหญ่จะเป็นกิจการที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานขนาดใหญ่หรือเป็นผู้สอบบัญชีภาคเอกชน และเป็นกิจการขนาดใหญ่ ประเด็นที่น่าสนใจคือ คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี หากเป็นกลุ่มตัวอย่างของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะพบว่า ยิ่งมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะยิ่งมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น ซึ่งต่างจากกลุ่มตัวอย่างของสหกรณ์ที่พบว่า ยิ่งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ตรวจสอบสหกรณ์เดิมติดต่อกันจะยิ่งเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น

ตารางที่ 4 แสดงจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแยกตามประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วน ก แสดงผลการวิเคราะห์สำหรับกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ งานวิจัยพบว่า บริษัทส่วนใหญ่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (REV) จำนวน 1,617 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 29.16 การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IMP) จำนวน 1,129 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 20.36 และสินค้าคงเหลือ (INV) จำนวน 871 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 15.71 โดยกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (SERVICE) เปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้ (REV) มากที่สุด สืบเนื่องจากการรับรู้รายได้จากการให้บริการเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน เช่นเดียวกับกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) เปิดเผยเรื่อง การรับรู้รายได้ (REV) มากเช่นกัน เนื่องจากการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงานต้องอาศัยดุลยพินิจจากผู้เชี่ยวชาญและกลุ่มอุตสาหกรรมดังกล่าวมีความอ่อนไหวต่อความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคตอันส่งผลกระทบต่อการประเมินมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์และมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ต้องตรวจสอบเป็นพิเศษ นอกจากนี้ ยังพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ (SERVICE) กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (PROPCON) และกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (ARGO) เปิดเผยเรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (IMP) มากเช่นกัน สืบเนื่องมาจากกลุ่มธุรกิจเหล่านี้เกี่ยวข้องกับการเติบโตทางด้านเทคโนโลยีมากจึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารมากขึ้น

ตารางที่ 4 ส่วน ข แสดงผลการวิเคราะห์จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำแนกตามประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับกลุ่มตัวอย่างสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ พบว่า สหกรณ์ส่วนใหญ่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับการวัดมูลค่าสินทรัพย์ (VAL) จำนวน 582 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 75.58 ซึ่งส่วนใหญ่เปิดเผยเกี่ยวกับการวัดมูลค่าบัญชีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและเงินฝากสหกรณ์อื่น (สุทธิ) ผ่านการประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและเงินฝากสหกรณ์อื่น รองลงมา สหกรณ์เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ (REV) จำนวน 171 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 22.21 เนื่องด้วยสหกรณ์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร ส่วนใหญ่เป็นสหกรณ์ออมทรัพย์ซึ่งประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ผู้สอบบัญชีจึงให้ความสำคัญเรื่อง การรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากเงินให้กู้ยืม

ตารางที่ 4 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแยกตามประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ก: บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

KAM TYPE	ARGO	CONSUMP	FINCIAL	INDUS	PROPCON	RESOURC	SERVICE	TECH	TOTAL	%
REV	130	103	199	201	374	51	376	183	1,617	29.16
IMP	151	75	65	128	204	185	264	57	1,129	20.36
INV	77	138	5	257	173	23	114	84	871	15.71
VAL	123	29	79	57	119	89	200	58	754	13.60
PRO	67	26	269	51	73	22	86	76	670	12.09
MNA	28	7	9	23	32	75	47	7	228	4.11
OTH	7	23	1	12	50	32	34	20	179	3.23
IP	3	0	5	2	74	0	8	6	98	1.77
TOTAL	586	401	632	731	1,099	477	1,129	491	5,546	100.00
ENTITY	45	29	44	65	78	40	83	30	414	100.00
%	10.87	7.00	10.63	15.70	18.85	9.66	20.05	7.25	100.00	

ข: สหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

KAM TYPE	ARGO	CONSUMP	FINCIAL	INDUS	PROPCON	RESOURC	SERVICE	TECH	TOTAL	%
REV	3	7	125	0	0	0	36	0	171	22.21
IMP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.00
INV	1	2	1	0	0	0	3	0	7	0.91
PRO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.00
VAL	2	0	515	0	0	0	65	0	582	75.58
OTH	0	0	7	0	0	0	3	0	10	1.30
MNA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.00
IP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.00
TOTAL	6	9	648	0	0	0	107	0	770	100.00
ENTITY	9	10	419	0	0	0	111	0	549	100.00
%	0.77	1.17	84.16	0.00	0.00	0.00	13.90	0.00	100.00	

ARGO คือ กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร CONSUMP คือ กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค FINCIAL คือ กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน INDUS คือ กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม PROPCON คือ กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง SERVICE คือ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ TECH คือ กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี REV คือ การรับรู้รายได้ IMP คือ การด้อยค่าสินทรัพย์ INV คือ สินค้าคงเหลือ PRO คือ ประมาณการทางบัญชี VAL คือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ OTH คือ เรื่องอื่นๆ MNA คือ การรวมธุรกิจและซื้อธุรกิจ IP คือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ผลการวิเคราะห์ด้วยสถิติเชิงอนุมาน

ตารางที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ด้วยสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน พบว่า ทั้งสองกลุ่มตัวอย่างไม่มีตัวแปรใดมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สันเกิน 0.80 จึงไม่เกิดปัญหา Multicollinearity (Best, 1977) หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษามีระดับความสัมพันธ์ไม่สูงมากจึงเหมาะที่จะนำไปวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ด้วยสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน

ก: บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

Variable	กลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ					
	JOB	ROTATION	SIZE	LEV	ROA	GROWTH
JOB	1.000					
ROTATION	-0.049*	1.000				
SIZE	0.134***	0.265***	1.000			
LEV	0.169***	0.097***	0.061***	1.000		
ROA	0.128***	-0.029	0.058**	-0.193***	1.000	
GROWTH	0.009	-0.415***	-0.216***	0.036	0.059**	1.000

หมายเหตุ: *, **, *** หมายถึง นัยสำคัญที่ 0.10 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

ข: สหกรณ์ ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

Variable	กลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ					
	JOB	ROTATION	SIZE	LEV	ROA	GROWTH
JOB	1.000					
ROTATION	0.236***	1.000				
SIZE	0.948***	0.216***	1.000			
LEV	0.034	0.034	0.084	1.000		
ROA	-0.102	0.025	-0.110*	-0.048	1.000	
GROWTH	-0.064	-0.043	-0.073	0.046	0.072	1.000

หมายเหตุ: *, **, *** หมายถึง นัยสำคัญที่ 0.10 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

การแสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงอนุมาน ด้วยสมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ผลการทดสอบพบว่า ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (JOB) การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (ROTATION) และขนาดของบริษัท (SIZE) ที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเปิดเผยไว้ในหน้ารายงาน ในขณะที่ งานวิจัยพบเพียงแค่ความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ระหว่างประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) กับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีสหกรณ์เปิดเผยไว้ในหน้ารายงานเท่านั้น (จากตารางที่ 6)

สำหรับตัวแปรควบคุม งานวิจัยพบว่า อัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (LEV) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 กับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง ในขณะที่ ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างอัตราการเติบโต (GROWTH) กับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม งานวิจัยพบความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 ระหว่างอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) กับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) สำหรับกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตารางที่ 6 การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงอนุมาน ด้วยสมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณ

$$NKAM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 JOB_{i,t} + \beta_2 ROTATION_{i,t} + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t}$$

Variable	Hypothesis	Coefficients	Std. Error	t-stat	p-value		Coefficients	Std. Error	t-stat	p-value
		กลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (SET)					กลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (COOP)			
(Constant)		1.494	0.055	26.95	0.000 ***		0.788	0.072	10.94	0.000 ***
JOB	H1n	0.148	0.036	4.12	0.000 ***		0.573	0.245	2.34	0.020 **
ROTATION	H2n	0.203	0.046	4.39	0.000 ***		0.050	0.088	0.57	0.571
SIZE	H3n	0.095	0.042	2.25	0.024 **		0.104	0.247	0.42	0.674
LEV		0.001	0.000	7.15	0.000 ***		0.002	0.000	5.14	0.000 ***
ROA		-0.010	0.002	-4.71	0.000 ***		-0.009	0.029	-0.33	0.741
GROWTH		0.007	0.011	0.63	0.529		-0.004	0.041	-0.08	0.932
Adj. R ²		0.051					0.172			
p-value		0.000 ***					0.000 ***			
Observation		2,898					549			

หมายเหตุ: *, **, *** หมายถึง นัยสำคัญที่ 0.10 0.05 และ 0.01 ตามลำดับ

อภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ โดยใช้การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ และดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลในแบบจำลอง โดยแยกวิเคราะห์ตามแต่ละกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย (ก) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และ (ข) สหกรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนของกลุ่มตัวอย่างกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ตารางที่ 6 แสดงผลการทดสอบการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณของปัจจัยที่มีผลต่อความแตกต่างในการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยแยกวิเคราะห์ตามแต่ละกลุ่มตัวอย่าง พบว่า คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (JOB) สำหรับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 1ก ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นว่า การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็ก อาจมีข้อพิจารณาย่อยสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบแตกต่างกันไป ตามลักษณะของกิจการที่ตรวจสอบ นอกจากนี้ นโยบายและวิธีปฏิบัติที่ใช้ควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็กก็มีความแตกต่างกัน อันส่งผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสอดคล้องกับผลการวิจัยของกลุ่มตัวอย่างสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่พบว่า ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 1ข ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีภาคเอกชน อาจมีแนวปฏิบัติที่แตกต่างจากผู้สอบบัญชีภาครัฐที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด จึงส่งผลต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (JOB) และประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) คือ ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเหมือนกันทั้งกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ถัดมา งานวิจัยยังพบว่า คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (ROTATION) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 สำหรับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 2ก ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นว่า ยิ่งมีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีจะมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดลงหากตรวจสอบกิจการแห่งนั้น ติดต่อกันเป็นเวลานานมากขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจธุรกิจและความเสี่ยงที่เกิดขึ้น จนถึงจุดที่ว่า บางเรื่องอาจเป็นความเสี่ยงโดยปกติที่ไม่มีความสำคัญที่ต้องเปิดเผยในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้ว อย่างไรก็ตาม งานวิจัยไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) กับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) สำหรับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 2ข อันอาจเนื่องมาจากข้อจำกัดในการเก็บตัวอย่างของสหกรณ์ซึ่งเก็บข้อมูลเพียงสามปีเท่านั้น

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (ROTATION) คือ ปัจจัยที่แตกต่างที่ส่งผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ปัจจัยทางด้านคุณลักษณะของบริษัท งานวิจัยพบว่า ขนาดของบริษัท (SIZE) สำหรับกลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 3ก ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นว่า ขนาดของบริษัทที่แตกต่างกัน อาจมีโครงสร้างการลงทุนที่แตกต่างกันซึ่งอาจก่อให้เกิดธุรกรรมที่มีความซับซ้อน หรือการเพิ่มขึ้นของดุลยพินิจของผู้บริหารในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง อันส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณานัยสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ ซึ่งแตกต่างจากผลการวิจัยของกลุ่มตัวอย่างสหกรณ์ซึ่งเป็นตัวแทนของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว ซึ่งปฏิเสธสมมติฐานการวิจัยที่ 3ข ผลการทดสอบนี้แสดงให้เห็นว่า การจัดทำงบการเงินของสหกรณ์ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และประกาศกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ชัดเจน จึงอาจแตกต่างจากการจัดทำงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เปิดโอกาสให้กิจการสามารถนำเสนอข้อมูลที่สะท้อนภาวะเศรษฐกิจได้มากกว่า

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า คุณลักษณะของบริษัทในด้านขนาดของกิจการ (SIZE) คือ ปัจจัยที่แตกต่างที่ส่งผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะและกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

นอกจากนี้ งานวิจัยยังพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) กับอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (LEV) อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง ในทางกลับกัน งานวิจัยพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) กับอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) เฉพาะกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเท่านั้น แสดงให้เห็นว่า กิจการที่สามารถนำสินทรัพย์มาสร้างเป็นกำไรสุทธิได้น้อย เป็นกิจการที่มีความเสี่ยงสูงที่ผู้บริหารอาจจะบิดเบือนตัวเลขในงบการเงิน ดังนั้น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีจึงมีการเปิดเผยเรื่องสำคัญ

ในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม งานวิจัยไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) กับอัตราการเติบโต (GROWTH) ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง

ถัดมา งานวิจัยได้ทดสอบค่าความคงทนของสมการพหุคูณเพิ่มเติม โดย 1) กำหนดให้จำนวนปีที่เก็บข้อมูลของสองกลุ่มตัวอย่างเหมือนกัน ซึ่งคือระหว่างปีพ.ศ. 2563-2565 เพื่อลดประเด็นข้อสงสัยในความแตกต่างของจำนวนปีที่ใช้ในทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง และ 2) ทดสอบโดยการรวมสองกลุ่มตัวอย่างเข้าในสมการเดียวกัน ซึ่งผลการวิจัยยังคงยืนยันผลเช่นเดียวกับที่แสดงไว้ในตารางที่ 6

สรุปผลการวิจัย

ผลการวิจัยสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยที่แตกต่างที่ส่งผลต่อการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสองกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งคือ กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คุณลักษณะของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชีและประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) ตามสมมติฐานการวิจัยที่ 1ก และ 1ข เป็นเพียงปัจจัยเดียวที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 1ก และ 1ข สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560) พิสิฐ เขียวสวัสดิ์ และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ (2564) วรินยุพา ป้อมหิน และ สุภาวิณี จีวะสุวรรณ (2565) Ferreira and Morais (2020) และ Gutierrez et al. (2018) ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) กับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี/ ประเภทของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (JOB) ในขณะที่การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (ROTATION) และขนาดของกิจการ (SIZE) พบความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) เฉพาะในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น ซึ่งยอมรับสมมติฐานการวิจัยที่ 2ก และ 3ก สอดคล้องกับงานวิจัยของ Li et al. (2022) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบลดหลั่นหากผู้สอบบัญชีตรวจสอบกิจการแห่งนั้นต่อเนื่องกันยาวนาน และผลการวิจัยของ ชีรัชย์ อรุณเรืองศิริเลิศ และ วีรสันต์ เข็มมณี (2564) Ferreira and Morais (2020) Köhler et al. (2020) Velte (2018) และ Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) ที่พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการ (SIZE) กับจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM)

นอกจากนี้ งานวิจัยยังพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NKAM) ของทั้งสองกลุ่มตัวอย่างกับอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (LEV) และพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (NKAM) กับอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ (ROA) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงผลการดำเนินงานของกิจการซึ่งสะท้อนจากงบกำไรขาดทุนและอัตราส่วนทางการเงิน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะช่วยตระหนักเตือนผู้ไ้รายงานของผู้สอบบัญชีว่า

คุณลักษณะของผู้ตรวจสอบและคุณลักษณะของกิจการแบบใดที่ผู้ใช้รายงานจะต้องพิจารณาประเด็นที่ต้องระวังเพิ่มเติมด้วยตนเอง นอกจากนี้ ผลการศึกษายังมีความสำคัญในเชิงนโยบายและการกำกับดูแลกิจการ เนื่องจากข้อมูลเชิงประจักษ์ที่ได้สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบในการออกแบบหรือปรับปรุงมาตรฐานการกำกับดูแลของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชี และกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ เป็นต้น โดยเน้นการเสริมสร้างความโปร่งใส ซึ่งการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้น อาจเป็นการส่งสัญญาณเตือนให้กับผู้มีส่วนได้เสีย อาทิ นักลงทุน เจ้าหนี้ รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รมัถระวังประเด็นสำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ เช่น การปรับเปลี่ยนนโยบายบัญชี หรือการเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ทางธุรกิจ เพื่อบิดเบือนตัวเลขทางการเงินให้เป็นไปตามที่ผู้บริหารต้องการ

ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. ศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสหกรณ์ในเขตภูมิภาคอื่นเพิ่มเติม
2. ใช้จำนวนค่าแทนจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
3. พิจารณาสาระสำคัญของความแตกต่างของหัวข้อที่เปิดเผย เพื่อศึกษาคุณค่าของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อไป

บรรณานุกรม

- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (ม.ป.ป.). ระบบบริการข้อมูลสารสนเทศทางการเงินของสหกรณ์.
https://inputform.cad.go.th/CAD_WS/
- กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2564, 5 กรกฎาคม). บันทึกข้อความที่ กษ 0404/ว44 เรื่อง แนวทางการจัดทำรายงานการสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีสหกรณ์. https://www.cad.go.th/ewt_dl_link.php?nid=45980
- ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสพการณ์ปีแรก. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 5-21.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (ม.ป.ป.). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์.
<https://www.set.or.th/th/market/information/securities-list/main>
- ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, และ วีรสันต์ เข้มมณี. (2564). ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อค่าสอบบัญชีระหว่างการใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในประเทศไทย. *วารสารสภาวิชาชีพบัญชี*, 3(7), 34-47.
- พิสิฐ เขียวสวัสดิ์, และ สุภาวินี จีวะสุวรรณ. (2564). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ใน การประชุมวิชาการมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ระดับชาติ ครั้งที่ 14 และระดับนานาชาติครั้งที่ 1 (น. 753-768). คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา.
- วรินยุพา ป้อมหิน, และ สุภาวินี จีวะสุวรรณ. (2565). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ใน การประชุมวิชาการมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ระดับชาติ ครั้งที่ 15 และระดับนานาชาติครั้งที่ 2 (น. 512-527). คณะมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา.
- สุภาวินี จีวะสุวรรณ, และ ศรายุทธ เรืองสุวรรณ. (2564). ว่าด้วยการด้อยค่าของสินทรัพย์ในตลาดทุนไทย. *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 51(3), 602-623.

- Best, J. W. (1977). *Research in education* (3rd ed.). Prentice-Hall.
- Boonlert-U-Thai, K., & Suttipun, M. (2023). Influence of external and internal auditors on key audit matters (KAMs) reporting in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10(3), 2256084. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2256084>
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262-274.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23, 1543–1587.
- International Auditing and Assurance Standards Boards. (2024). *Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. <https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related>
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2024). *Handbook of the international code of ethics for professional accountants (Including international independence standards)*. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-02/2024%20IESBA%20HB_ENG_August%202024_Final.pdf
- Köhler, A. G., Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Theis, J. (2020). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105-128.
- Li, Y., Luo, Y. & Wang, Y. (2022). *Auditor tenure and cam disclosure: Initial evidence from large accelerated filers*. SSRN. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4314850>
- Spence, M. (1973). Job market signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). Auditor independence & audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK Evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 748-755.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584.