

การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีกับอัตราส่วนทางการเงิน
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Disclosures of Key Audit Matters and Financial Ratios of Listed
on the Stock Exchange of Thailand

อโนชา สุวรรณสาร^{1*}, พัทธนันท์ เพชรเชิดชู², ศิริเดช คำสุพรหม³, พนารัตน์ ปานมณี⁴

Anocha Suwannasan^{1*}, Pattanant Petchchedchoo²,

Siridech Kumsuprom³, Panarat Panmanee⁴

^{1*,2,3}วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

^{1*,2,3}College of Business and Accountancy, Dhurakit Pundit University

⁴Thammasat Business School, Thammasat University

*Corresponding author; E-mail: Anocha.s@ubru.ac.th

บทคัดย่อ

การวิจัยในครั้งนี้มุ่งศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีกับอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในระหว่างปี 2559 – 2562 จำนวน 2,316 บริษัท และใช้ในการวิเคราะห์งานวิจัยนี้ คือ การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation)

ผลการศึกษาพบว่าผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับอัตราส่วนทางการเงินพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ประเภทอุตสาหกรรมไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนด้านประเภทสำนักงานสอบบัญชีพบว่ามีความสัมพันธ์กับค่าบวกแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในด้านรูปแบบการเปิดเผยข้อมูล และด้านความมีสาระสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล และ นอกจากนี้พบว่ามีความสัมพันธ์มีค่าลบแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามในด้านลักษณะของการเปิดเผยข้อมูล

คำสำคัญ: การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ, อัตราส่วนทางการเงิน,

ABSTRACT

This research aims to study the disclosure of key audit matters and financial ratios of 2,316 listed companies in the Stock Exchange of Thailand between 2016 - 2019. The study's findings showed that the analysis of the relationship between the disclosures of key audit matters and financial ratios showed that the industry correlation coefficient was not correlated with the disclosures of key audit matters. Regarding the type of audit firm, it was found that there was a positive correlation coefficient indicating the relationship in the same direction in terms of information disclosure. and the materiality aspect of information disclosure. In addition, it was

found that the correlation coefficient was negative indicating the opposite direction in terms of the nature of information disclosure.

Keywords: Disclosures of Key Audit Matters , Financial Ratios,

บทนำ

ปัจจุบันได้มีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่ได้มีการนำเสนอเกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่พิจารณาเพื่อเปิดเผยไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีภายใต้หัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ตามที่คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและรับรองมาตรฐานสากลมีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจ ในการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เพื่อนำเสนอผ่านวรรค KAM และการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องยากเรื่องหนึ่งสำหรับผู้สอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงประเด็นในการตรวจสอบอย่างรอบคอบ โดยพิจารณาถึงเรื่องที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและประเมินเรื่องต่าง ๆ ที่มีความเสี่ยงสูงหรือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

นอกจากนั้นแล้วผู้สอบบัญชียังต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับรายการนั้น ๆ ร่วมกับการใช้ดุลยพินิจผู้บริหารในเรื่องต่าง ๆ เช่น การประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนอย่างมากรวมทั้งการประมาณการในงบการเงิน ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน เช่น เรื่องความต้อค่าของสินทรัพย์ การประมาณการหนี้สงสัยจะสูญ ตลอดจนผู้สอบบัญชีต้องพิจารณารายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด หรือผลกระทบการจากรตรวจสอบเหตุการณ์และเรื่องที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องสนใจและนำมากำหนดและรายงานไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้แก่ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้เสียของกิจการได้รับทราบ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การบังคับใช้มาตรฐานสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Key Audit Matters : KAM) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อมูลให้ผู้สอบบัญชีเล็งเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างสูงในการตรวจสอบ และต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้ใช้งบการเงิน โดยการสื่อสารข้อมูลในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นจะบังคับใช้กับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ซึ่งจากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับ ได้ให้คำยามของข้อมูลที่จะเปิดเผยในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่า คือ “เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล” โดยผู้สอบบัญชีจะพิจารณาจากเรื่องที่ตรวจสอบที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษ อาทิ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูง ซึ่งอาจส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมถึงเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญต่อเรื่องที่ผู้บริหารประมาณการและใช้ดุลยพินิจซึ่งมีความไม่แน่นอนอย่างมาก เป็นต้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

ในขณะที่ปัจจุบันต้องพิจารณาหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีถี่ถ้วนมากขึ้น ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบและพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีนัยสำคัญอย่างมากในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ (ปิยะพันธ์ ทยาธิ, 2561) วัตถุประสงค์ของการให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอ KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี คือเพื่อลดปัญหาความแตกต่างของความคาดหวังและช่องว่างของข้อมูล ซึ่งในประเทศไทย การศึกษาเกี่ยวกับประโยชน์ของ KAM ยังมีอยู่จำกัด เพราะในช่วง 2 ปีแรก

วารสารศรีวนาลัยวิจัย ปีที่ 13 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2566

ของการถือปฏิบัติ แม้จะมีงานวิจัยที่แสดงถึงผลกระทบของ KAM ในเชิงบวก เช่น ผลการศึกษาที่ชี้ให้เห็นว่า KAM เป็นการเปลี่ยนแปลงที่มีคุณค่ามากที่สุดภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ (Tangruenrat, 2015)

ในการประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรเป็นสิ่งสำคัญ เนื่องจากการวัดผลการดำเนินงาน (Performance Measures) เป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพในการดำเนินงานและยังมีบทบาทในการสนับสนุนกลยุทธ์ขององค์กรและยังเป็นสิ่งผลักดันให้เกิดมูลค่า (Value) อีกด้วย (Gordon, 2000; Redding, 1997) ดังนั้นการประเมินผลการดำเนินงานขององค์กรจึงเป็นสิ่งที่ผู้บริหารให้ความสำคัญอย่างมากโดยเฉพาะข้อมูลที่นักลงทุนส่วนใหญ่พิจารณา คือ ผลตอบแทนจากการลงทุน ซึ่งจะประเมินจากตัวเลขที่เชื่อถือได้และสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าขององค์กรที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงในช่วงเวลาที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหากระบบการประเมินผลการดำเนินงานที่ใช้แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานที่แท้จริงแล้วจะทำให้องค์กรดำเนินต่อไปได้อย่างเหมาะสม เทคนิคและวิธีการต่าง ๆ ที่ใช้ในการดำเนินงานจึงถูกคิดค้นมาเป็นจำนวนมากไม่ว่าจะเป็นการวัดผลการปฏิบัติงานที่เน้นตัวเลขจากรายงานทางการเงิน ผลการดำเนินงานทางเศรษฐศาสตร์ ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าทางการตลาด ข้อมูลเชิงคุณภาพหรือการผสมผสานข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ เข้าด้วยกัน การลงทุนในตลาดหลักทรัพย์เป็นการซื้อหรือขายหลักทรัพย์ของผู้ลงทุนโดยจะได้รับผลตอบแทนที่เป็นสัดส่วนกับความเสี่ยงที่มีทั้งนี้เพื่อเป็นการช่วยลดความเสี่ยงจึงต้องทำการวิเคราะห์ข้อมูลจากปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุน และมีผลต่อราคาหุ้นที่อยู่ในความสนใจของนักลงทุน โดยการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจลงทุน โดยวิเคราะห์ทั้งข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงคุณภาพ เช่น ข้อมูลที่ได้จากการรายงานทางการเงิน ซึ่งแสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ยังมีแหล่งข้อมูลที่สามารถนำมาประกอบการวิเคราะห์ได้ เช่น รายงานของการวิเคราะห์ของฝ่ายจัดการ รายงานคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งนักลงทุนจะใช้ข้อมูลต่าง ๆ มาประกอบการวิเคราะห์ตามความต้องการของนักลงทุน

วัตถุประสงค์การวิจัย

การศึกษาการเปิดเผยเรื่องการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีกับอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาประเภทของสำนักงานบัญชีที่มีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาประเภทของอุตสาหกรรมผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับอัตราส่วนทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ทบทวนวรรณกรรม

กระบวนการการสื่อสารนั้นต้องอาศัยความเชื่อถือและความเชื่อใจจากผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ส่งสารร่วมมือกับผู้บริหารโดยมีผู้อ่านงบการเงินและผู้มีส่วนได้เสียเป็นผู้รับสาร สิ่งที่จะช่วยให้การสื่อสาร

สัมฤทธิ์ผล นั้นต้องมีวัตถุประสงค์ในการรับรู้ร่วมกัน ขณะที่ปัจจุบันต้องพิจารณาหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีถี่ถ้วนมากขึ้นทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการสนใจและตั้งใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และพิจารณาโดยใช้ความเห็นในการพิจารณาแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพว่ามีนัยสำคัญอย่างมากในการตรวจสอบงบการเงินของรอบปีปัจจุบันไม่ว่าในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ อาทิเช่น ขนาด ลักษณะ และผลกระทบ หรือ เรื่องที่สร้างความสนใจของผู้ใช้งบการเงินหรือผู้รับ เป็นต้น อันเป็นเรื่องที่ยุทธศาสตร์เลือกอย่างมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับผู้สอบบัญชีได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องช่วยให้สามารถเข้าใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ช่วยให้ผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้ความร่วมมือในการนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งได้มีการอ้างอิงในรายงาน ผู้สอบบัญชีรวมทั้งเป็นยกระดับเรื่องสำคัญในการสื่อสารมากขึ้น ดังนั้นความท้าทายความเป็นมืออาชีพ ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี และการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่มีความสอดคล้องกับ KAM ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตหรือไม่ อย่างไรก็ตามการนำเสนอต้องเป็นประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมเพื่อไม่ให้เกิดความ เข้าใจผิด บิดเบือน และไม่ให้เกิดผลกระทบ ซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงคดีความหรือไม่เกิดความสัมพันธ์ ในทางลบกับลูกค้าจากการตีความหรือหลงประเด็น เพื่อสามารถยกระดับในการสื่อสารรายงาน ผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้อย่างโปร่งใส กระชับ ชัดเจนและเข้าใจง่าย (ภัชรพรรณ กรรณ, 2561) ประสิทธิภาพของการสื่อสารอาจเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ก่อให้เกิดปัญหา การใช้คำบรรยายที่เป็นมาตรฐานตายตัวทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจอ่านเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter et al.,2009) และมีการเสนอว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีกำหนดคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานตายตัวจะสามารถรับรู้ได้มากกว่า (Hatherly, Brow, & Inner,1998)

การนำเสนอ KAM ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามที่กำหนดโดย ISA701 เป็นการลดช่องว่างของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิภาพของการสื่อสาร โดยการนำเสนอ KAM จะช่วยเพิ่มมูลค่าด้านการสื่อสารให้กับรายงานในแง่ของความโปร่งใสในการสอบบัญชี เนื่องจากเป็นการให้ข้อมูลผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เข้าใจเรื่องที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เฉพาะเจาะจงต่อกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ โดยสามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการและเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้พิจารณาอย่างมีสาระอีกด้วย (ISA, 2015a)

วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินถูกอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งการกำหนด KAM พิจารณาจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ที่ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่พิจารณาเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญ สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้ประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลโดยต้องกำหนด KAM ที่มีนัยสำคัญที่มีการพิจารณาจากเรื่องอื่นๆ ได้กล่าวถึงภาพรวมการนำเสนอ KAM ของบริษัท โดยทางสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีคือรายงานรูปแบบใหม่ที่ถูกนำมาใช้ให้มีการเพิ่มคุณค่าในหน้ารายงานผู้สอบและงบการเงินมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่มีข้อความมาตรฐาน

สภาวิชาชีพบัญชี (2561) ได้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์ MAI เมื่อมีการพิจารณาวรรค KAM ที่ผู้สอบได้นำเสนอสรุปได้ว่าอันดับมากที่สุดของการนำเสนอ KAM ได้แก่ 1. เรื่องการรับรู้รายได้ผิดพลาด (ไม่เกี่ยวกับการทุจริต)

สื่อถึงการรับรู้รายได้แต่ละประเภทและปริมาณรายการค้าค่อนข้างมาก และ 2. เรื่องสินค้าคงเหลือ เนื่องจากต้องประมาณการมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับรวมถึงการพิจารณาตั้งค่าเผื่อสินค้าค้างนานจนล้าสมัย ดังนั้นต้องใช้การพิจารณาจากผู้บริหารและผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีกระบวนการตั้งแต่การประเมินและพิจารณาข้อสมมติต่าง ๆ ที่ผู้บริหารใช้เพื่อให้เชื่อได้ว่ามีความเพียงพอและเหมาะสม ทั้งนี้การนำเสนอ KAM ต้องอาศัยการตรวจสอบจากปีก่อนโดยนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกับปีก่อนกับปีปัจจุบัน รวมถึงธุรกิจเดียวกัน และสามารถนำข้อสังเกตจาก KAM สามารถนำไปประกอบการพิจารณาการนำเสนอ KAM ในปีปัจจุบันได้

การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินนับว่าเป็นวิธีการหนึ่งที่สำคัญที่ผู้ที่จะลงทุนนำมาใช้เกี่ยวกับการวิเคราะห์หลักทรัพย์นั้นโดยการนำข้อมูลรายการต่าง ๆ ที่แสดงอยู่ในงบการเงินมาคำนวณให้อยู่ในรูปแบบของอัตราส่วนแล้วนำไปวิเคราะห์เพื่อประเมินสถานะทางการเงินและเกี่ยวกับการดำเนินงาน รวมถึงความสามารถต่าง ๆ ของบริษัทและนำไปเปรียบเทียบกับบริษัทหรือธุรกิจอื่น ๆ ที่จัดอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันได้ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ใช้แนวทางในการวิเคราะห์หลักทรัพย์โดยใช้ตัวเลขต่าง ๆ ในงบการเงินแล้วนำมาคำนวณเป็นอัตราส่วนทางการเงิน (Ratio Analysis) เพื่อใช้ในการพิจารณาหลักทรัพย์ โดยนักลงทุนนำอัตราส่วนเหล่านั้นของบริษัทในปัจจุบันมาเปรียบเทียบกับอดีตที่ผ่านมาหรือเทียบกับบริษัทอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกันเพื่อวิเคราะห์ภาพรวมได้มากขึ้น ซึ่งการวิเคราะห์หลักทรัพย์โดยใช้อัตราส่วนทางการเงินสามารถนำมาหาความสัมพันธ์ระหว่างสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ว่าเหมาะสมหรือไม่อย่างไร ซึ่งจะช่วยในการประเมินฐานะทางการเงินและความสามารถในการทำกำไรของธุรกิจ โดยอาจนำมาเปรียบเทียบกับตัวธุรกิจนั้น ๆ เองในอดีตหรือเปรียบเทียบกับธุรกิจคู่แข่งหรือเปรียบเทียบกับค่าเฉลี่ยของอุตสาหกรรมนั้น ๆ ได้

การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) เป็นการศึกษาระเบียบรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พร้อมทั้งศึกษาความสัมพันธ์ของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับมูลค่าองค์กรตามราคาตลาด กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่อยู่ในรายชื่อ SET 100 จำนวน 95 บริษัท ผลการศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า เรื่องการรับรู้รายได้เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเปิดเผยไว้มากที่สุดรองลงมาคือ การเปิดเผยเรื่องการด้อยค่าค่าความนิยม และการเปิดเผยเรื่องการซื้อขายหรือการรวมกิจการ ในด้านวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ในการรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้วิธีการตรวจสอบเอกสารหลักฐานทางบัญชีและการตรวจทางกายภาพของสินทรัพย์ที่มีตัวตน ลำดับถัดมาคือ การคำนวณอย่างเป็นอิสระและการตรวจสอบโดยวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลที่เชื่อมโยงเกี่ยวข้องกัน (สุพรรณิ คำวาส, พันธรัตน์ เพชรเชิดชู, ศิริเดช คำสุพรหม, 2563) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีทั้งแบบที่มีเงื่อนไขและแบบที่ไม่มีเงื่อนไขนั้นส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุนโดยการนำเสนอความเห็นแบบมีเงื่อนไขจะมีความสัมพันธ์เชิงลบกับราคาหุ้น แม้ว่าตลาดจะมีเหตุการณ์ที่ไม่ค่อยดีแต่ความเห็นของผู้สอบบัญชียังคงเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าอยู่เสมอ (Tahinakis & Samarinas, 2016; Lanniello & Galloppo, 2015) รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้สื่อสารหรือส่งสัญญาณให้ผู้ใช้งบการเงินทราบข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการมากขึ้นและผู้ใช้จะได้รับประโยชน์จากรายงานของผู้สอบบัญชีหากผู้ใช้มีความเข้าใจในข้อมูลของผู้สอบบัญชีสื่อสารไว้ในรายงานและนำข้อมูลไปประกอบการวิเคราะห์

วารสารศรีวนาลัยวิจัย ปีที่ 13 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2566

เพื่อการตัดสินใจอย่างไรก็ตามยังมีผู้ใช้บริการเงินที่ไม่ได้ใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่ (Gray, Turner, Coram & Mock, 2011) การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีทั้งแบบมีเงื่อนไขและแบบที่ไม่มีเงื่อนไขนั้น ส่งผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุนโดยการนำเสนอความเห็นแบบมีเงื่อนไขจะสัมพันธ์เชิงลบกับราคาหุ้น แม้ว่าตลาดจะมีเหตุการณ์ที่ไม่ค่อยดีแต่ความเห็นของผู้สอบบัญชียังคงเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าเสมอ (Tahinakis & Samarinas, 2016; Lanniello & Galloppo, 2015) การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นเป็นข้อมูลที่มีคุณค่าและเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้มีคุณภาพการสอบบัญชีที่สูงขึ้นด้วย (Li, Hay & Lau, 2018) โดยนักลงทุนจะมีการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเมื่อได้รับข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Christensen, Glover, & Wolfe, 2014) การที่จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีจำนวนมากก็จะส่งผลไม่ค่อยดีกับกิจการเพราะเรื่องที่สำคัญให้ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญนั้นค่อนข้างจะเป็นเรื่องที่สะท้อนถึงความเสี่ยงหรือสถานการณ์ที่น่าสงสัยของกิจการ

แต่ในส่วนของผู้ใช้บริการเงินนั้น การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังมีจำนวนเรื่องที่มากก็จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้บริการเงินของกิจการเนื่องจากเป็นข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญ (ศศิประภา สมครเขตการพล, พันธรัตน์ เพชรเชิดชู, ศิริเดช คำสุพรหม, 2562) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยเน้นว่า ผู้สอบบัญชีต้องมีการใช้ดุลพินิจให้มากยิ่งขึ้นในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ทันเวลา และให้สัญญาณเตือนภัยกับผู้ใช้งานรายงานเพื่อสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินได้อย่างทันเวลา และได้ย้าว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งานรายงานอาจพบกับความท้าทายในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบล่าสุดซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบถึงผลกระทบเชิงลบ (สมพงษ์ อุปภัมภ์, ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2547) จำนวนเรื่องในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณการซื้อขายของตราสารทุนอย่างมีนัยสำคัญ นั่นคือ การที่นักลงทุนได้รับข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งผลให้นักลงทุนสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับการซื้อ - ขายได้ง่ายขึ้น นอกจากนี้การที่นำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและกลุ่มเทคโนโลยีนั้น มีคุณค่าด้านการสื่อสารซึ่งมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของนักลงทุนและทำให้ผู้ใช้บริการเงินมีความสนใจในรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นรวมถึงเข้าใจลักษณะทางธุรกิจและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น (ปภาณัช เดชจรัสศรี, จอมใจ แคมเพชร, อมลยา โกไศยกานนท์, 2562)

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในระหว่างปี 2559 – 2562 รวมทั้งสิ้น 2,544 บริษัท (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562)

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 2,316 บริษัท โดยผู้วิจัยได้กำหนดเกณฑ์การคัดเลือกกลุ่มตัวอย่าง คือ ไม่รวมบริษัทที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนจำนวน 48

วารสารศรีวนาลัยวิจัย ปีที่ 13 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2566

บริษัท บริษัทไม่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวน 68 บริษัท และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนจำนวน 112 บริษัท

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยวิเคราะห์ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาผู้วิจัยใช้สถิติต่าง ๆ ประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนาตามลักษณะข้อมูลที่เก็บรวบรวมจากกลุ่มตัวอย่าง ค่าสถิติพื้นฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของตัวแปรประกอบด้วย การแจกแจงความถี่และร้อยละ (Frequency and Proportion) ค่าต่ำสุด (Minimum : Min) ค่าสูงสุด (Maximum : Max) ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และวิธีการทดสอบสถิติ t - test เพื่อทดสอบความแตกต่างระหว่างประเภทสำนักงานสอบบัญชี การทดสอบสถิติ One – Way Anova เพื่อทดสอบความแตกต่างระหว่างประเภทอุตสาหกรรมกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและการทดสอบความสัมพันธ์ของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับผลดำเนินงานด้วยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient Analysis) โดยผู้วิจัยได้วัดผลการดำเนินงานด้านสภาพคล่องของกิจการ โครงสร้างทางการเงิน ความสามารถในการทำกำไร ประสิทธิภาพในการบริหารสินทรัพย์และมูลค่าทางการตลาด โดยมีสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 (H_1) ประเภทสำนักงานบัญชีที่แตกต่างกันมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

สมมติฐานที่ 2 (H_2) ประเภทอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
บัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแตกต่างกัน

สมมติฐานที่ 3 (H_3) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน

สมมติฐานที่ 4 (H_4) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราการหมุนของสินค้า

คงเหลือ

สมมติฐานที่ 5 (H_5) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราผลตอบแทนของ

สินทรัพย์

สมมติฐานที่ 6 (H_6) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนหนี้สิน

สมมติฐานที่ 7 (H_7) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนเงินกำไรจากการดำเนินงาน

สมมติฐานที่ 8 (H_8) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราการหมุนของลูกหนี้

สมมติฐานที่ 9 (H_9) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนราคาตลาดต่อ

ราคาตามบัญชี

ผลการวิจัย

งานวิจัยนี้แสดงผลการวิจัยในส่วนของสถิติเชิงพรรณนา ของข้อมูลทั่วไปของตัวแปรสำนักงานสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาพบว่ามี จำนวน 1,105 อยู่ในกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี BIG4 คิดเป็นร้อยละ 47.71 และจำนวน 1,211 อยู่ในกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีอื่น คิดเป็นร้อยละ 52.29 ประเภทของอุตสาหกรรมของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาพบว่ามี จำนวน 636 สำนักงานสอบบัญชี อยู่ในกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และสิ่งก่อสร้าง คิดเป็นร้อยละ 25.63 กลุ่มบริการ คิดเป็นร้อยละ 19.65 กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม คิดเป็นร้อยละ 14.62 กลุ่มทรัพยากร คิดเป็นร้อยละ 10.22 และกลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร คิดเป็นร้อยละ 9.59

วารสารศรีวนาลัยวิจัย ปีที่ 13 ฉบับที่ 2 กรกฎาคม - ธันวาคม 2566

เรื่องของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ของกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาพบว่า ส่วนใหญ่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 1 เรื่อง จำนวน 779 คิดเป็นร้อยละ 33.64 จำนวน 995 เป็นการเปิดเผย 2 เรื่องคิดเป็นร้อยละ 42.92 จำนวน 391 เรื่อง เป็นการเปิดเผย 3 เรื่องคิดเป็นร้อยละ 16.88 จำนวน 123 เรื่อง เป็นการเปิดเผย 4 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 5.31 จำนวน 24 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 1.04 และจำนวน 4 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 0.17 นอกจากนี้พบว่าจำนวน 1,366 เรื่อง เป็นการเปิดเผย การรับรู้รายได้ คิดเป็นร้อยละ 34.19 จำนวน 940 เรื่อง เป็นการเปิดเผยหนี้สงสัยจะสูญ คิดเป็นร้อยละ 9.90 จำนวน 760 เรื่อง เป็นการด้อยค่าของสินทรัพย์คิดเป็นร้อยละ 15.50 จำนวน 690 เรื่อง เป็นการเปิดเผย การด้อยค่าของสินค้าคงเหลือคิดเป็นร้อยละ 15.10 จำนวน 487 เรื่อง เป็นการรวมธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 10.70 และจำนวน 32 เรื่อง เป็นการเปิดเผยเรื่องอื่น ๆคิดเป็นร้อยละ 0.69 อัตราส่วนทางการเงินของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง พบว่า อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ค่าเฉลี่ย 5.69 ค่าต่ำสุด 0.00 ค่าสูงสุด 97.60 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 7.25 อัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียนค่าเฉลี่ย 3.11 ค่าต่ำสุด 0.03 ค่าสูงสุด 216.06 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 8.83 อัตราส่วน หนี้สินต่อสินทรัพย์ค่าเฉลี่ย 0.46 ค่าต่ำสุด 0.00 ค่าสูงสุด 55.99 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 1.29 อัตราส่วนกำไรจากการดำเนินงานค่าเฉลี่ย 0.14ค่าต่ำสุด -37.27 ค่าสูงสุด 114.17 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 2.80 อัตราการหมุนของ ลูกหนี้ค่าเฉลี่ย 59.38 ค่าต่ำสุด 0.11 ค่าสูงสุด 6608.68 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 332.59 อัตราการหมุนของสินค้า คงเหลือค่าเฉลี่ย 117.27ค่าต่ำสุด 0.01 ค่าสูงสุด 87124.90 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 2145.73 และอัตราส่วน อัตราส่วนราคาตลาดต่อราคาตามบัญชี ค่าเฉลี่ย 2.04 ค่าต่ำสุด -19.1 ค่าสูงสุด44.65 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 2.94

สรุปผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการลงทุนในบริษัทย่อย ประเภทสำนักงานสอบบัญชีกับการเปิดเผย เรื่องสำคัญในการตรวจสอบพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์การลงทุนในบริษัทย่อยไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผย เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนด้านประเภทสำนักงานสอบบัญชีพบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าบวกแสดง ถึงความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันในด้านรูปแบบการเปิดเผยข้อมูล และด้านความมีสาระสำคัญในการเปิดเผยข้อมูล และ นอกจากนี้พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าลบแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามในด้านลักษณะ ของการเปิดเผยข้อมูล

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับค่าธรรมเนียมการสอบ บัญชีและอัตราผลตอบแทนผิดปกติสะสม พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ค่าบวกแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทาง เดียวกันในด้านลักษณะการเปิดเผยข้อมูล และด้านความมีสาระสำคัญของการเปิดเผยข้อมูล ส่วนการเปิดเผยเรื่อง สำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราผลตอบแทนผิดปกติสะสม พบว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ค่าบวก แสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันด้านจำนวนเรื่องของการเปิดเผย นอกจากนี้พบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ค่า ลบแสดงถึงความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามในด้านลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลและด้านความมีสาระสำคัญของ การเปิดเผยข้อมูล

อภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัยจะแบ่งการอภิปรายตามสมมติฐานของงานวิจัย ซึ่งได้แก่ 1) ประเภทสำนักงานบัญชีที่แตกต่างกันมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 2) ประเภทอุตสาหกรรมที่แตกต่างกันมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแตกต่างกัน 3) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนเงินทุนหมุนเวียน 4) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิของสินค้าคงเหลือ 5) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิของสินทรัพย์ 6) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิ 7) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิกำไรจากการดำเนินงาน 8) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิของลูกหนี้ 9) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับอัตรากาไรสุทธิตลาดต่อราคาตามบัญชี

ข้อเสนอแนะ

นักลงทุนได้เห็นความสำคัญของการใช้ข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถเข้าใจข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารได้มากยิ่งขึ้นรวมทั้งสามารถทราบถึงแนวโน้มอัตราส่วนทางการเงินเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการตัดสินใจในการลงทุน

เอกสารอ้างอิง

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2552). การสื่อสารของรายงานของ ผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่.

วารสารวิชาชีพบัญชี, 13, 31-53

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558). การสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. วารสารวิชาชีพบัญชี, 30 (เมษายน), 85-97

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทะพร. (2552). การสอบบัญชี. กรุงเทพมหานคร: หจก. ที พี เอ็น เพรส.

ภาณุเดช เดชจรัสศรี, จอมใจ แซ่มเพชร, อมลยา โกไศยกานนท์. (2562). คุณค่าด้านการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและกลุ่มเทคโนโลยีจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารการจัดการสมัยใหม่, 17(1), 43-45

วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2543). *คุณรู้จัก Creative accounting และคุณภาพกำไรแล้วหรือยัง?*. กรุงเทพฯ : โอโณนิก อินเทอร์เน็ต รีซอสเซส.

ศศิประภา สมครเขตการพล, พัทธนันท์ เพชรเชิดชู, ศิริเดช คำสุพรหม. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบคุณภาพการสอบบัญชีและการจัดการกำไรของบริษัทที่เสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารสุทธิปริทัศน์, 33(108), 210-225

ศิลปพร ศรีจันทะพร. (2551). ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทโครงสร้างของผู้ถือหุ้นกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์. วารสารวิชาชีพบัญชี. 4(10), 26-39

ศิลปพร ศรีจันทะพร. (2551). ทฤษฎีบริษัทภิบาล. วารสารบริหารธุรกิจ. 31(120).

- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 38 (มิถุนายน), 22
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). "รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของ IAASB กับ PCAOB ความเหมือนที่แตกต่าง" สืบค้นเมื่อวันที่ 8 กันยายน 2561, จาก http://www.fap.or.th/images/column_1496714885/IAASB_PCAOB.pdf.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี
- สมชาย ศุภธาดา. (2559). โฉมหน้าการสื่อสารในทศวรรษหน้า : การรายงานเชิงบูรณาการและรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 12(34): 101-109
- สมพงษ์ อุปัทม์, ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงค์. (2557). ร่างรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ไ้รายงาน. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 36(141), 36-54
- สมพงษ์ พรอุปัทม์และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงค์. (2557). ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ไ้รายงาน
- สุพรรณิ คำवास, พัทธนันท์ เพชรเชิดชู, ศิริเดช คำสุพรหม. (2563). การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) และมูลค่าองค์กรตามราคาตลาดของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 34(110), 51-66.
- Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K., & Fadzil, F . H . (2014). The measurements of firm performance's dimensions. *Asian Journal of financial & Accounting*. 6(1). 24-49.
- Benston, G. (1985), The Validity of profit-structure studies with practical reference to the FTC's line of business data. *The American Economic Review* 75: 37-67
- Chong, K.-M., & Pfl ugrath, G. (2008). Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions?. *International Journal of Auditing*, 12 (3), 221–241.
- Christine Gimbar, Bowe Hansen and Michael E. Ozlanski. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor on Auditor Liability. *The Accounting Review* 91(6), 1629
- Chung, Kee H. and Pruitt, Stephen W. (1994), A Simple Approximation of Tobin's Q, *Financial Management*, 23,(3), 70-74
- Clark, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 92-117.
- Foster, D., & Jonker, J. (2005). Stakeholder relationships: The dialogue of engagement. *Corporate Governance*, 5(5), 51-57.
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. MA.: pitman.
- Gay, G., & Schellugh, P. (1993). The effect of the longform audit report on users' perceptions of the auditor's role. *Australian Accounting Review*, 3 (6), 2–11.

- Gist, W. E., Shastri, T., Ward, B. H., & Wilson, D. D. (2005). On the effectiveness of the auditing standards board in improving audit communication with the SAS 58 auditor's standard report: an exploratory study. *The Journal of Applied Business Research*, 21 (4), 107–126.
- Gordon, Lawrence A. (2000), **Managerial Accounting: Concepts and Empirical Evidence**, 5th ed, New york: McGraw-Hill, 186-206
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P J., & Mock, T. J. (2010). Perceptions and Misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-648
- Hall, Bronwyn H., Cummins, Clint, Lacerman, Elizabeth S. and Mundy, Joy. (1988), The R&D Master File Documentation. **NBER working paper**, no.72.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2011). **Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change (Consultaion Paper)**. Retrieved 22 August, 2018, from https://www.ifac.org/system/files/publications/exposuredrafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf
- IFAC [International Federation of Accountants]. (2015). **Auditor Reporting**. Retrieved 22 August, 2018, from <http://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>
- Innes, J., Brown, T., & Hatherly, D. (1997). The expanded audit report--a research study within the development of SAS 600. Accounting, *Auditing & Accountability Journal*, 10 (5), 702–717.
- International Standard on Auditing (ISA). (2015a). **Communicating Key Audit Matters in the independent auditor's report (ISA701)**. New York: International Federation of Accountants.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure, *Jounal of Financial Economics*, 3(4), 305-360
- Kelsey Brasel, Marcus M. Doxey, Jonathan H. Grenier and Andrew Reffett. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review* 91(5), 1345
- Lanniello, G., & Galloppo, G. (2015). Stock market reaction to auditor opinions Italian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 610-632
- Lee, Darrell E. and Tompkins, James G. (1999), 1A Modified Version of the Lewellen and Badrinath Measure of Tobin's Q, *Financial Management*, 10(1), 103-118
- Lewellen, Wilbur G. and Badrinath, S.G. (1997), On the Measurement of Tobin's Q, *Journal of Financial Economics*, 44(77)-122.
- Lindenberg, Eric B, Stephen A. (1981). Tobin's Q Ratio and Industrial Organization. *Journal of Business*, 54(1), 1-32

- McColgan, P. (2001). **Agency Theory and Corporate Governance: A Review of the Literature from a UK Perspective**. Department of Accounting & Finance, University of Strathclyde, Glasgow
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P., Davis, S., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1), 323–351.
- Nipan Henchochaichana, Sillapaporn Srijunpetch, and Chanchai Tangruenrat. (2017). **Read and Write a Auditor Report**. Bangkok: TPN Press Part., Ltd
- Paul, J. C. Theodore, J. M. Jerry, L. T. & Glen. L. Gray. (2554). The Communicative Value of the Auditor's Report. *The Communicative Value of the Auditor's Report*, 58(21), 235–252
- Reddin, George H. (1997), "Value Drivers: Enhancing the Value of Your Quarry" *Pit & Quarry*, 9 (11), 20-22.
- Tahinakis, P., & Samarinas, M (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 139-169
- Tangruenrat, C. (2015). Key aspects and applications of key audit matters. *Journal of Accounting Profession*, 11(32), 112-127.