

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสบการณ์ปีต่อมา ในประเทศไทย

วันที่ได้รับต้นฉบับ: 7 มกราคม 2562
วันที่ได้รับบทความฉบับแก้ไข: 22 กุมภาพันธ์ 2562
วันที่ตอบรับบทความ: 8 มีนาคม 2562

สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์*
ปัญญา อิศระวราวิช**

บทคัดย่อ

ตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา ผู้สอบบัญชีต้องนำเสนอรายงานในรูปแบบใหม่และรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างงานวิจัยในประเทศสหราชอาณาจักรพบว่าการสื่อสาร KAM ในปีแรกแตกต่างจากปีถัดมา งานวิจัยในประเทศอื่นยังพบว่า KAM แตกต่างกันระหว่างอุตสาหกรรม งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสองปีแรกในรูปแบบการรายงานเปลี่ยนไป และศึกษาการสื่อสาร KAM สำหรับกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทย

ผลการศึกษาพบว่า สามลำดับแรกของ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งสองปีเป็นเรื่องการรับรู้รายได้ การด้อยค่าของสินทรัพย์ และการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ การรายงานของผู้สอบบัญชีในปีแรกและปีที่สองไม่แตกต่างกัน ทั้งในเรื่องของจำนวน KAM และเนื้อหาใน KAM แต่เมื่อจำแนกตามอุตสาหกรรม ทั้งจำนวน KAM และจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีพบว่ามีแตกต่างกันระหว่างอุตสาหกรรม โดยกลุ่มเทคโนโลยีมีจำนวน KAM และจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีโดยเฉลี่ยมากที่สุด นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ยังพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยในปีแรกสอดคล้องกับตัวอย่างในประเทศมาเลเซีย แต่แตกต่างจากประเทศสหราชอาณาจักร รายงานของผู้สอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีจำนวนหน้ารายงานจำนวนเรื่องใน KAM และสัดส่วนการใช้ตารางในการนำเสนอวรรค KAM มากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีอื่น

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประเทศไทย

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตบางเขน

** ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

New Auditor's Report: The Next Year Experience in Thailand

Received: January 7, 2019
Revised: February 22, 2019
Accepted: March 8, 2019

*Suneerat Wuttichindanon**

*Panya Issarawornrawanich***

Abstract

Since 31st December 2016, it is compulsory that auditors adopt new auditor's report and communicate key audit matters (KAM) in the report. In the United Kingdom, research on KAM communication reported inconsistency in KAM reporting between the first and following years. In other countries, KAM reporting varied from industry to industry. Specifically, the aim of this research is to comparatively investigate developments in auditor's reports two years following the implementation of the changed format and KAM communication in the Thai context.

The findings identified the top three KAM for two consecutive years: revenue recognition, impairment of assets, and inventory valuation, respectively. The first- and second-year auditor's reports contained similar numbers of KAM and content. Nevertheless, the number of KAM and number of pages varied between industries, with the technology sector exhibiting the highest number of KAM and pages. Furthermore, study also found that the first-year auditor's reports in Thailand were consistent with those in Malaysia but inconsistent with the U.K's. The auditor's reports issued by Big 4 audit firms contained greater numbers of KAM and pages, in addition to a higher propensity to use tables in KAM communication than those of other audit firms.

Keywords: Auditor's Reports, Key Audit Matter, Thailand

* Assistant Professor, Kasetsart Business School, Kasetsart University, Bangkhen Campus

**Assistant Professor, Thammasat Business School, Thammasat University

บทนำ

จากการที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน (Federation of Accounting Professions (FAP), 2016a) และออกมาตรฐานฉบับใหม่ รหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (FAP, 2016b) มาตรฐานทั้งสองฉบับกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องนำเสนอรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี โดยมีวรรคความเห็นเป็นวรรคแรกในรายงาน และต้องรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญของกิจการหรือเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการตรวจสอบ (Techamnuanvivit, 2017) ทั้งนี้ สำหรับประเทศไทยให้เริ่มสำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ถูกบังคับใช้สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

Tangruenrat (2017) สำนักรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ซึ่งเป็นปีแรกที่รายงานแบบใหม่เริ่มบังคับใช้ จากรายงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 515 ตัวอย่าง พบว่าจำนวน KAM โดยเฉลี่ยเท่ากับ 2.06 เรื่อง โดยการรับรู้รายได้เป็นเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุด FAP (2018) ได้สำนักรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยสำหรับบริษัทมหาชน เช่นเดียวกับ Tangruenrat (2017) พบผลการศึกษที่สอดคล้องกัน และพบว่าอุตสาหกรรมเทคโนโลยี มีจำนวน KAM โดยเฉลี่ยสูงที่สุด จำนวน 2.4 เรื่อง และอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรมมีจำนวน KAM เฉลี่ยน้อยที่สุด จำนวน 1.07 เรื่อง หากเปรียบเทียบกับผลสำนักรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในปีแรกในประเทศอื่นพบว่ามีความสอดคล้องและแตกต่างกันบ้าง ได้แก่ ACCA (2018a) สำนักรวกลุ่มตัวอย่างในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์พบว่า ในประเทศมาเลเซียมีจำนวน KAM เฉลี่ย 2.09 เรื่อง และประเทศสิงคโปร์เฉลี่ย 2.3 เรื่อง โดยการรับรู้รายได้เป็นเรื่องที่ถูกรายงานมากที่สุดในประเทศมาเลเซีย แต่ในประเทศสิงคโปร์เรื่องการด้อยค่าของลูกหนี้การค้างชำระรายงานมากที่สุดในประเทศสหราชอาณาจักร จำนวน KAM เฉลี่ย 4.2 เรื่อง และการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นเรื่องที่ถูกรายงานมากที่สุด (Federation Reporting Council (FRC), 2015) สำหรับประเทศในแอฟริกาใต้มีจำนวน KAM เฉลี่ย เริ่มตั้งแต่ 1.9 เรื่อง ในประเทศไนจีเรีย จนถึง 3.2 เรื่อง ในประเทศซิมบับเว (ACCA, 2018b) โดยการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นเรื่องที่มีการนำเสนอมากที่สุด

ในประเทศสหราชอาณาจักร Federation Reporting Council (2016a) ได้สำนักรวการ แสดงรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการเปิดเผย KAM ในปีที่ 2 หลังจากเริ่มบังคับใช้พบว่า จำนวน KAM โดยเฉลี่ยลดลง ยกเว้น 4 อุตสาหกรรมที่มีจำนวน KAM เพิ่มขึ้น ได้แก่ กลุ่มสาธารณูปโภค (Utilities) บริการก่อสร้าง (Construction Services) อุตสาหกรรม (Industrials) และ เหล็กและแร่ (Metal

and Mining) อย่างไรก็ตาม ผลสำรวจของ Federation Reporting Council (2016b) เปิดเผยว่า นักลงทุนตอบรับเป็นอย่างดีกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ในปี 2 ผู้สอบบัญชีในสหราชอาณาจักร เขียนย่อหน้า KAM ได้กระชับมากขึ้น เปลี่ยนจากการเขียนแบบทั่ว ๆ ไป (Generic Language) เป็นการเขียนแบบให้ข้อมูลมากขึ้น (More Relevant and Insightful) ด้วยตัวอย่างของรายงานที่เปลี่ยนแปลงไปในช่วงสองปีทำการสำรวจของ Federation Reporting Council (2016a) ทำให้ผู้วิจัยสนใจที่จะศึกษาการแสดงผลการรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยสำหรับปี 2 ของการเริ่มใช้หน้ารายงานแบบใหม่และการนำเสนอ KAM ว่ายังคงลักษณะเดิมหรือเปลี่ยนแปลงไปในปีที่ 2 หรือไม่

งานวิจัยในครั้งนี้นี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาและเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 โดยสำรวจย่อหน้าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเปรียบเทียบว่ามีมีการเปลี่ยนแปลงไปในสองปีที่ผ่านมาหรือไม่ อย่างไร

ในลำดับถัดไปจะแสดงรายละเอียดของงานวิจัยอันประกอบด้วย การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลและวิธีการศึกษา ผลการศึกษาและการอภิปรายผล สรุปผลการวิจัย รวมถึงข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา และงานวิจัยในอนาคต

ทบทวนวรรณกรรม

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรูปแบบใหม่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (FAP, 2016a) มีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรูปแบบใหม่ Supphatada (2016) และ KPMG (2016) ได้ทำตารางสรุปเพื่อเปรียบเทียบรูปแบบรายงานแบบเดิมกับรายงานแบบใหม่ให้เห็นดังนี้

ตารางที่ 1 ตารางเปรียบเทียบรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนและหลัง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิม (ก่อน 31 ธ.ค. พ.ศ. 2559)	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (ในหรือหลัง 31 ธ.ค. พ.ศ. 2559)
1. วรรณคดี	1. ความเห็น
2. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร	2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	3. ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ถ้ามีสาระสำคัญ)
4. กระบวนการตรวจสอบ	4. ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น (ถ้ามีสาระสำคัญ)
5. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น	5. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ¹
6. ความเห็น	6. เรื่องอื่น (ถ้ามี)
7. ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น	7. ข้อมูลอื่น
8. เรื่องอื่น ๆ (ถ้ามี)	8. ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน
	9. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

¹ เฉพาะบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น

ที่มา: Supphatada (2016, p. 106) และ KPMG (2016)

ตามตารางที่ 1 ในรายงานรูปแบบใหม่นั้นมีเนื้อหาเพิ่มมากขึ้นและด้วยเหตุนี้ทำให้จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มมากขึ้นจากเดิม (Tangruenrat, 2015) ประเด็นที่เปลี่ยนแปลงจากรายงานรูปแบบเดิมประกอบด้วย วรรณคดีเป็นวรรณคดีความเห็นของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลทันทีที่อ่านรายงาน มีการระบุเพิ่มเติมเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งแบบเดิมไม่มี ในวรรณคดีความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะกล่าวสรุปถึงความเหมาะสมของเกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องด้วย ซึ่งเดิมไม่มีการกล่าวถึงประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นการเฉพาะ ในประเด็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน จากเดิมที่มีเพียง 2 ย่อหน้า ปัจจุบันเพิ่มเป็น 5 ย่อหน้า หลังจากที่รายงานรูปแบบใหม่เริ่มใช้คณะกรรมการตรวจสอบซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการจะต้องกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนและหารือกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมากขึ้น (KPMG, 2016)

รายงานรูปแบบใหม่จะเน้นข้อมูลเชิงคุณภาพที่มากขึ้น (FAP, 2018) และมีความหลากหลายขึ้นอยู่กับกิจการนั้น ๆ เนื้อหารายงานที่แตกต่างกันระหว่างกิจการ ประกอบด้วยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตลอดจนวิธีการตรวจสอบที่เฉพาะเจาะจงลงไปในแต่ละกิจการ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจ รายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น (KPMG, 2016) เนื่องจากรูปแบบรายงานที่มีรูปแบบคล้ายกันหมด จะทำให้ผู้อ่านไม่ได้สนใจรายละเอียดที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงไว้เพราะคิดว่าเหมือนกัน (KPMG, 2016) ทำให้เกิดช่องว่างของข้อมูลหรือสารสนเทศ (Porter, hO'gartaigh, & Baskerville, 2009)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter)

ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) สำหรับกิจการที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (FAP, 2016b) นิยามเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ว่าหมายถึง “เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่มาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย”

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้

(ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

(ข) รายการในงบการเงินที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก

(ค) ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

คำอธิบายของ KAM ต้องกล่าวถึงว่า

(ก) ทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ

(ข) ได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ

(ค) การอ้างอิงถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง

KPMG (2016) ได้สรุปเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไว้ในภาพที่ 1



ภาพที่ 1 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ที่มา: KPMG (2016, p. 4)

การรายงาน KAM ไม่ได้กระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแต่ช่วยเพิ่มคุณค่าของรายงานและช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงเรื่องสำคัญในงบการเงินของกิจการนั้น ๆ (FAP, 2016b) นักลงทุนต้องเข้าใจว่า KAM เป็นเรื่องที่คุณสอบบัญชีตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบจนเป็นที่พอใจแล้ว (Techamnuanvivit, 2017) ผลการสำรวจความคิดเห็นจากผู้ใช้งบการเงินพบว่า KAM มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจสำหรับผู้ให้กู้ (Bookey & Quick, 2016; Trpeska, Atanasovski, & Lazarevska, 2017) และนักลงทุนรายย่อย (Christensen, Glover, & Wolfe, 2014) เมื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวน KAM กับการซื้อขายหุ้นพบว่า จำนวน KAM มีความสัมพันธ์กับปริมาณการซื้อขายหุ้นในทิศทางบวก แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับราคาหุ้น (Srijunpetch, 2017)

เมื่อพิจารณาถึงจำนวน KAM มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้จำกัดจำนวนหรือกำหนดจำนวนขั้นต่ำไว้ จึงอาจเป็นไปได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่มีการระบุ KAM ไว้เลยก็ได้ จากการสำรวจของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์พบว่า ในปีแรกมีรายงานของผู้สอบบัญชี 6 บริษัทไม่ได้นำเสนอ KAM ไว้ (FAP, 2018, p. 3)

รูปแบบรายงานแบบใหม่เป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะปีแรกที่มีการบังคับใช้ประเด็นที่ท้าทายที่สุดเป็นการนำเสนอ KAM เนื่องจากเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญ เรื่องใดจะเสนอรายงานไว้บ้าง และเนื่องจากมาตรฐานไม่ได้กำหนดรูปแบบการนำเสนอ KAM ไว้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ตารางช่วยในการนำเสนอ KAM เพื่อให้ผู้อ่านสามารถทำความเข้าใจเรื่องใน KAM ได้ง่ายขึ้น (Tangruenrat, 2015, 2017) นอกจากนั้น ผู้วิจัยคิดว่าการใช้ตารางในการนำเสนอ KAM จะช่วยให้รายงานของผู้สอบบัญชีดึงดูดความสนใจจากผู้ใช้งบการเงินได้มากขึ้น เนื่องจากรูปแบบเดิมเป็นลักษณะเชิงพรรณนาเท่านั้น ผู้สอบบัญชียังต้องคำนึงว่าทำอย่างไรไม่ให้

ผู้ใช้งบการเงินรู้สึกว่าการเกิดความเชื่อมั่นต่อการเงินลดน้อยลงเมื่อได้อ่าน KAM (Pornupatham & Vichitsarawong, 2014) การศึกษาการนำเสนอรายงานในปีแรกจึงเป็นสิ่งที่นักวิจัยในหลายประเทศสนใจเป็นอย่างยิ่ง

รายงานการสำรวจ KAM ในประเทศต่าง ๆ

สืบเนื่องจากที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการรายงานรูปแบบใหม่ จึงเป็นที่สนใจของนักวิจัยที่จะสำรวจการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในปีแรกที่ใช้รายงานรูปแบบใหม่ จากผลสำรวจในหลาย ๆ ประเทศพบว่ามีความคล้ายคลึงกันและความแตกต่างกันบ้าง ดังนี้

FRC (2015) สำรวจรายงานของผู้สอบบัญชี 153 ฉบับ ในประเทศสหราชอาณาจักร หลังจากเริ่มใช้รายงานรูปแบบใหม่พบว่า จำนวน KAM หรือเรื่องที่มีความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีรายงานไว้ โดยเฉลี่ยเท่ากับ 4.2 เรื่อง บริษัท FTSE 100 มีจำนวน KAM โดยเฉลี่ยสูงกว่า บริษัท FTSE 350 เรื่องสำคัญใน KAM ที่มีการรายงานมากที่สุด 3 ลำดับแรก ได้แก่ การด้อยค่าของสินทรัพย์ ภาษีเงินได้ รอคัดบัญชี และการด้อยค่าของค่าความนิยมตามลำดับ แต่เมื่อ FRC (2016a) สำรวจการเปิดเผย KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีปีที่สองหลังจากการเริ่มใช้พบว่า KAM ที่มีการรายงานกล่าวถึง 3 ลำดับแรก เปลี่ยนเป็นการด้อยค่าของค่าความนิยม ภาษีเงินได้ รอคัดบัญชี และการรับรู้รายได้ตามลำดับ ในปีแรก อุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยจำนวน KAM มากที่สุดเป็นอุตสาหกรรมน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ (Oil and Gas) และในปีที่สองธุรกิจสาธารณูปโภค (Utilities) โดยจำนวน KAM ที่ลดลงในอุตสาหกรรมน้ำมันและก๊าซธรรมชาติลดลงอย่างมีนัยสำคัญ จาก 7 เป็น 5 เรื่อง และอุตสาหกรรมสาธารณูปโภค (Utilities) เพิ่มขึ้นจาก 4 เป็น 5.3 เรื่อง

Coelho (2017) สำรวจรายงานรูปแบบใหม่ในปีแรกของผู้สอบบัญชีในประเทศบราซิลจำนวน 546 บริษัท พบว่า จำนวน KAM โดยเฉลี่ยเท่ากับ 2.43 เรื่อง ผู้สอบบัญชีเปิดเผยเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ประมาณ 1 ใน 3 ของจำนวน KAM ทั้งหมด รองลงมาเป็นการรับรู้รายได้และประมาณการหนี้สินตามลำดับ การเปิดเผย KAM ยังแตกต่างเมื่อจำแนกตามอุตสาหกรรม เช่น ธุรกิจการเงินการธนาคาร สำรองหนี้สงสัยจะสูญเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุด สำหรับการด้อยค่าสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินจะพบบ่อยในอุตสาหกรรมค้าปลีกและขนส่งโลจิสติกส์ สำหรับอุตสาหกรรมก่อสร้างทางด่วน และสนามบิน การรับรู้รายได้เป็นสิ่งสำคัญที่สุด

ACCA (2018b) สำรวจรายงานของผู้สอบบัญชีในกลุ่มประเทศแอฟริกาใต้ 9 ประเทศ เปรียบเทียบกับประเทศสหราชอาณาจักรพบว่า จำนวน KAM เฉลี่ยแตกต่างกันมาก ในสหราชอาณาจักร KAM เฉลี่ยเท่ากับ 4.2 เรื่อง ในขณะที่จำนวน KAM เฉลี่ยในกลุ่มประเทศแอฟริกาใต้พบไม่เกิน 3 เรื่อง อุตสาหกรรมธุรกิจสื่อสาร (Telecommunications) มีจำนวน KAM มากที่สุด โดยเฉลี่ย 3.9 เรื่อง ในขณะที่อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม (Industrial Products) มีจำนวน KAM น้อยที่สุด โดยเฉลี่ย 1.9 เรื่อง

ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ACCA (2018a) ได้สำรวจรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศมาเลเซียพบว่า จำนวน KAM โดยเฉลี่ยเท่ากับ 2.09 เรื่อง เปรียบเทียบกับประเทศสิงคโปร์ที่มีจำนวน KAM เฉลี่ยเท่ากับ 2.3 เรื่อง โดยรวมเรื่องสำคัญใน KAM ในประเทศมาเลเซีย 3 ลำดับแรก ได้แก่ การรับรู้รายได้ การด้อยค่าของลูกหนี้การค้า และการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ ไม่มีตัวตน แต่เมื่อจำแนกเรื่องสำคัญใน KAM ตามประเภทอุตสาหกรรมพบว่ามีความแตกต่างกันบ้าง เช่น ในอุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค (Consumer) เทคโนโลยี (Technology) และค้าปลีกและบริการ (Trading and Services) เปิดเผยเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นลำดับแรก ส่วนธุรกิจธนาคาร (Finance) มีเรื่องการด้อยค่าของเงินให้กู้ยืม เงินล่วงหน้า และเงินให้กู้ยืม เป็นลำดับที่หนึ่ง สำหรับธุรกิจโรงแรม (Hotels) มีปัญหาเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ในขณะที่อุตสาหกรรมอื่นไม่มีเรื่องนี้ ซึ่งลำดับของ KAM ที่เปลี่ยนแปลงไปนี้สอดคล้องกับความเสี่ยงสืบเนื่องของลักษณะของอุตสาหกรรม

หากเปรียบเทียบรายงานของ ACCA (2018a) ในกลุ่มตัวอย่างประเทศมาเลเซียกับรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยสำหรับปีแรกที่เริ่มใช้รายงาน สถิติจากผลสำรวจของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (FAP, 2018) ใกล้เคียงกับประเทศมาเลเซีย จำนวน KAM เฉลี่ยต่อรายงานในประเทศไทยเท่ากับ 2.06 เรื่อง ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้มากที่สุด Tangruenrat (2017) ก็พบผลการศึกษาที่สอดคล้องกับ FAP (2018) และพบด้วยว่า สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีจำนวน KAM โดยเฉลี่ย 2.16 เรื่อง สูงกว่าสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กลุ่ม Big 4¹ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งกลุ่มหลังมีจำนวน KAM โดยเฉลี่ย 1.89 เรื่อง นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีร้อยละ 36 ใช้รูปแบบของตารางในการนำเสนอ KAM หากเปรียบเทียบกับรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิมจะเป็นเพียงการบรรยายแบบพรรณนาเท่านั้น ไม่มีตารางแสดงอยู่

จากผลงานวิจัยในอดีตทั้งหมดสรุปได้ว่า การรับรู้รายได้และการด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นเรื่องสำคัญที่พบในทุกประเทศ แต่จำนวน KAM ที่เปิดเผยแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ประเทศสหราชอาณาจักรมีจำนวน KAM โดยเฉลี่ยสูงที่สุด มีจำนวน 4 เรื่อง ในขณะที่ประเทศอื่นมีโดยเฉลี่ยประมาณ 2 เรื่องเท่านั้น นอกจากนั้น การเปิดเผย KAM ในแต่ละอุตสาหกรรมแตกต่างกัน เนื่องจากลักษณะเฉพาะของอุตสาหกรรม

จากที่ FRC (2016a) พบว่าการรายงานของผู้สอบบัญชีในปีที่สองเปลี่ยนแปลงไปจากปีแรก และ ACCA (2018a) พบความแตกต่างระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อจำแนกตามประเภทอุตสาหกรรม งานวิจัยนี้จึงจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการวิจัยสองประการ ประการแรกเป็นการขยายขอบเขตจากงานของ Tangruenrat (2017) ที่ได้สำรวจรายงานของผู้สอบบัญชีในพ.ศ. 2559 โดยการศึกษาขึ้นเก็บตัวอย่างปี พ.ศ. 2559 และ พ.ศ. 2560 เพื่อให้ผลการศึกษาศาสามารถเปรียบเทียบ

¹ สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ประกอบด้วย Deloitte, EY, KPMG และ PwC

กันได้ว่ามีการรายงานที่เปลี่ยนแปลงไประหว่างสองปีหรือไม่ ประการที่สอง เป็นการศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับประเภทอุตสาหกรรมว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ ผลการศึกษาจะเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์จากตัวอย่างในประเทศไทยเพื่อศึกษาเปรียบเทียบกับผลการศึกษาในประเทศอื่นได้ อีกทั้งยังเป็นแนวทางให้หน่วยงานกำกับได้เห็นเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีจะเห็นการเปิดเผยของผู้สอบบัญชีอื่น และนักลงทุนจะเห็นประเด็นที่เป็นความเสี่ยงที่สำคัญของกิจการและรายการในงบการเงินที่ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงินเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

ระเบียบวิธีวิจัย

กลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนหลักทรัพย์ในประเทศไทยสำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 บางบริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม หากเป็นเช่นนั้น ผู้วิจัยจะเก็บข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินประจำปีที่มีวันที่สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีอยู่ในปีปฏิทิน พ.ศ. 2560 และ พ.ศ. 2561 เพื่อเป็นตัวแทนสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในปีแรกและปีที่สองตามลำดับ การได้มาซึ่งจำนวนตัวอย่างสุดท้ายในการศึกษา 1,045 ตัวอย่าง จาก 555 บริษัท² มีดังนี้

	จำนวนตัวอย่าง
รายงานของผู้สอบบัญชีที่เก็บได้เบื้องต้นในช่วงปี พ.ศ. 2559-2560	1,176
หัก รายงานที่มีคุณสมบัติไม่ครบถ้วนตามวัตถุประสงค์การศึกษา	
รายงานที่งบการเงินสิ้นสุดก่อนวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559	25
รายงานที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น ซึ่งจะไม่มีย่อหน้า KAM	12
บริษัทที่เพิ่งเข้าจดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนปี พ.ศ. 2560 รายงานจะเป็นรูปแบบเก่า	6
หัก กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์	
เนื่องจากการดำเนินงานจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ทำให้เนื้อหาใน KAM	
เปรียบเทียบกับธุรกิจทั่วไปได้ยาก	88
คงเหลือจำนวนตัวอย่างสุดท้ายรวมสำหรับ 2 ปี	<u>1,045</u>

² บางบริษัทอาจมีข้อมูลแค่ 1 จาก 2 ปี

ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา

ผู้วิจัยเก็บข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยนับจำนวนย่อหน้า KAM และอ่านหัวข้อรวมถึงรายละเอียดใน KAM ว่ากล่าวถึงเรื่องใด มี 1 กรณี ที่ย่อหน้า KAM กล่าวถึงเรื่องที่สำคัญมากกว่า 1 เรื่อง ได้แก่ รายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2560 ของ บริษัท วินิไทย จำกัด (มหาชน) หัวข้อแรกของ KAM ระบุว่า “มูลค่าของเงินลงทุนและเงินให้กู้ยืมในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการและมูลค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัทย่อยในงบการเงินรวม” ในกรณีนี้ผู้วิจัยนับเรื่องแรกคือมูลค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเป็นหลักในการแปลง (Coding) ข้อมูล เพื่อให้สามารถระบยอดจำนวนเรื่องกับจำนวนย่อหน้าของ KAM ได้ การระบยอดจำนวนเรื่องและจำนวนย่อหน้า KAM ให้เท่ากันนี้พบในงานวิจัยในอดีต เช่น FAP (2018) เช่นเดียวกัน

ข้อมูลอื่นที่เก็บรวบรวมด้วย ได้แก่ สำนักงานสอบบัญชี ชื่อผู้สอบบัญชี เพศของผู้สอบบัญชี จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี จำนวน KAM เรื่องที่ถูกเปิดเผย ประเภทอุตสาหกรรม และการใช้ตารางในการนำเสนอ KAM

การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนาและการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA และทดสอบความแตกต่างของสัดส่วนระหว่างกลุ่มด้วย Proportion Test นอกจากนี้ ยังมีการเปรียบเทียบตัวเลขความถี่ที่ได้จากงานวิจัยนี้กับผลการศึกษากิจการงานวิจัยในอดีตด้วย

ผลการศึกษาและการอภิปรายผล

ผลการศึกษาประกอบด้วยลักษณะทั่วไปของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เป็นตัวอย่างจำนวน 1,045 รายงาน การทดสอบทางสถิติสำหรับการรายงาน KAM ตลอดสองปี การรายงาน KAM จำแนกตามอุตสาหกรรม ลำดับของเนื้อหาใน KAM ตลอดสองปี และการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มของผู้สอบบัญชีที่เป็นสำนักงานกลุ่ม Big 4 และสำนักงานอื่น

นอกจากผลการศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยแล้ว ผู้วิจัยยังได้นำผลการศึกษาจากประเทศอื่นตามที่มีข้อมูลเปิดเผยไว้ในงานวิจัยในอดีตมาเปรียบเทียบกับ รายงานและรายละเอียดของผลการสำรวจในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ได้จากรายงานของ ACCA (2018) และผลการสำรวจในประเทศสหราชอาณาจักร ได้จากรายงานของ FRC (2015)

ตารางที่ 2 ลักษณะทั่วไปของรายงานของผู้สอบบัญชี

กลุ่มตัวอย่าง	รวม n=1,045		พ.ศ. 2559 n=523		พ.ศ. 2560 n=522	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี						
EY	345	33.01	174	33.27	171	32.76
KPMG	150	14.35	73	13.96	77	14.75
PwC	121	11.58	63	12.05	58	11.11
Deloitte	54	5.17	25	4.78	29	5.56
Big 4	668	63.92	334	63.86	334	63.98
DIA International	56	5.36	30	5.74	26	4.98
Dharmniti	41	3.92	20	3.82	21	4.02
ANS Audit	33	3.16	15	2.87	18	3.45
อื่น ๆ	247	23.64	124	23.71	123	23.57
สำนักงานอื่น	377	36.08	189	36.14	188	36.02
ผู้สอบบัญชี						
เพศชาย	463	44.31	230	43.98	233	44.64
เพศหญิง	582	55.63	293	56.02	289	55.36
ลักษณะการรายงาน KAM						
เป็นตาราง	318	30.43	148	28.30	170	32.57
ไม่เป็นตาราง	727	69.57	375	71.70	352	67.43
จำนวน KAM						
0 KAM	9	0.86	9	1.72	-	-
1 KAM	338	32.34	165	31.55	173	33.14
2 KAM	444	42.49	221	42.26	223	42.72
3 KAM	195	18.66	96	18.35	99	18.97
4 KAM	48	4.59	26	4.97	22	4.21
5 KAM	10	0.96	6	1.15	4	0.77
6 KAM	1	0.10	-	-	1	0.19
จำนวน KAM รวม ใน 1,045 ตัวอย่าง เท่ากับ 2,059 เรื่อง แบ่งเป็น ปี พ.ศ. 2559 จำนวน 1,029 เรื่อง และปี พ.ศ. 2560 จำนวน 1,030 เรื่อง						

ตารางที่ 2 แสดงข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี จำนวนตัวอย่างที่สมบูรณ์มีทั้งสิ้น 1,045 ตัวอย่าง เป็นรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับปี พ.ศ. 2559 จำนวน 523 ตัวอย่าง และปี พ.ศ. 2560 จำนวน 522 ตัวอย่าง ในสองปีที่เก็บตัวอย่าง ร้อยละ 63.92 เป็นรายงานของสำนักงานในกลุ่ม Big 4 ในกลุ่ม Big 4 สำนักงาน EY มีสัดส่วนของลูกค้าสูงสุด รองลงมาเป็น KPMG, PwC และ Deloitte ตามลำดับ สำหรับสำนักงานที่ไม่ใช่กลุ่ม Big 4 สำนักงาน DIA International มีสัดส่วนสูงที่สุด สัดส่วนการตลาดสำหรับสำนักงานสอบบัญชีไม่เปลี่ยนแปลงตลอด 2 ปีที่เก็บตัวอย่าง สำหรับผู้สอบบัญชีเป็นเพศหญิงมากกว่าเพศชาย โดยมีอัตราส่วน 56:44 ในการนำเสนอ KAM ผู้สอบบัญชีเลือกนำเสนอเป็นตาราง ร้อยละ 30.43 โดยประเด็นเนื้อหาที่สำคัญอยู่ด้านซ้ายมือและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญอยู่ด้านขวามือ แนวโน้มการนำเสนอตารางเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 28.30 ในปี พ.ศ. 2559 เป็นร้อยละ 32.57 ในปี พ.ศ. 2560

สำหรับการนำเสนอเนื้อหาใน KAM มีจำนวน KAM โดยรวมเท่ากับ 2,059 เรื่อง จาก 1,045 ตัวอย่าง เฉลี่ยรายงานละ 1.97 เรื่อง เมื่อแบ่งตามจำนวน KAM ในรายงาน ร้อยละ 42.49 ของกลุ่มตัวอย่างรายงาน KAM 2 เรื่อง รองลงมาเป็น 1 เรื่อง (ร้อยละ 32.34) และ 3 เรื่อง (ร้อยละ 18.66) สัดส่วนเป็นลักษณะเดียวกันทั้ง 2 ปี อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่าในปีพ.ศ. 2559 มีรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 9 รายงาน จาก 523 รายงานไม่มี KAM อยู่ในรายงาน ผู้วิจัยได้พิจารณาถึงสาเหตุพบว่า ทั้ง 9 บริษัทนั้นมีวันที่เริ่มซื้อขายหุ้นในปี พ.ศ. 2560 โดยรายงานผู้สอบบัญชีเป็นรูปแบบใหม่ตามที่มาตรฐานกำหนดแล้ว แต่ยังไม่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอธิบายไว้ กรณีที่ KAM เป็น 0 นี้ พบในการสำรวจของ FAP (2018) เช่นเดียวกัน ในประเทศอื่นก็ตรวจพบเช่นเดียวกัน (ดูตารางที่ 3)

ตารางที่ 3 การกระจายของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามจำนวน KAM เปรียบเทียบกับประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์

จำนวน KAM	การกระจายตัวในปีแรกที่เริ่มใช้ (ร้อยละ)		
	ไทย	มาเลเซีย	สิงคโปร์
0 KAM	2	1	1
1 KAM	32	35	21
2 KAMs	42	36	44
3 KAMs	18	16	23
4 KAMs	5	9	8
5 KAMs	1	2	1
6 KAMs และมากกว่า	-	1	2

ที่มา: ประเทศไทย มาจากตารางที่ 2 ปี พ.ศ. 2559 โดยปิดจุดทศนิยมเป็นจำนวนเต็ม สำหรับประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ นำมาจาก ACCA (2018a, p. 16)

ตารางที่ 3 ผู้วิจัยนำตัวเลขสถิติจากกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยที่ได้จากการศึกษาครั้งนี้มาเปรียบเทียบกับสถิติในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ซึ่งมีรายงานอยู่ในการศึกษาของ (ACCA, 2018a) ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบในตารางที่ 3 พบว่า ในปีแรกที่เริ่มบังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้ง 3 ประเทศ มีกลุ่มตัวอย่างประมาณ 2% ที่ผู้สอบบัญชีไม่รายงาน KAM การกระจายตัวของ KAM ส่วนใหญ่อยู่ในช่วงระหว่าง 1-3 เรื่อง อัตราส่วนที่มากที่สุดอยู่ที่ KAM จำนวน 2 เรื่อง เช่นเดียวกันทั้ง 3 ประเทศ รองลงมาเป็น KAM จำนวน 1 เรื่อง สำหรับประเทศไทย และประเทศมาเลเซีย สำหรับประเทศสิงคโปร์ รองลงมาเป็น KAM จำนวน 3 เรื่อง สำหรับประเทศไทย ในปีแรกมีจำนวน KAM มากที่สุดเท่ากับ 5 เรื่อง แต่อีกสองประเทศมีมากกว่า 5 เรื่อง เมื่อเปรียบเทียบระหว่าง 3 ประเทศ การเปิดเผยจำนวน KAM ในประเทศไทยสำหรับปีแรกยังมีน้อยกว่าในอีก 2 ประเทศ

ตารางที่ 4 ลักษณะรายงานของผู้สอบบัญชีจำแนกตามปีและการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างปี

รายงานของผู้สอบบัญชี	รวม			พ.ศ. 2559			พ.ศ. 2560			t-stat
	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max	
จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี	5.85	3	15	5.85	3	15	5.84	3	11	0.12
จำนวนเรื่อง KAM	1.97	0	6	1.97	0	5	1.97	1	6	-0.10

หมายเหตุ t-test ทดสอบเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของปี พ.ศ. 2559 และ 2560 ว่าแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติหรือไม่

ตารางที่ 4 แสดงเปรียบเทียบค่าเฉลี่ย (Mean) จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวนเรื่อง KAM ปี พ.ศ. 2559 และ พ.ศ. 2560 โดยรวม จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีอยู่ในช่วง 3-15 หน้า ในปี พ.ศ. 2559 จำนวนหน้ารายงานโดยเฉลี่ยเท่ากับ 5.85 หน้า และปี พ.ศ. 2560 จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีอยู่ระหว่าง 3-11 หน้า จำนวนหน้ารายงานโดยเฉลี่ยเท่ากับ 5.84 หน้า ทั้งสองปีตัวเลขใกล้เคียงกันและไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 หากเปรียบเทียบกับรายงานรูปแบบเดิมที่มีจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพียง 1-2 หน้า รายงานในรูปแบบใหม่นั้นมีจำนวนหน้าเพิ่มขึ้นมาก สำหรับจำนวน KAM จำนวน KAM เฉลี่ยเท่ากับ 1.97 เรื่อง จำนวน KAM ที่มากที่สุดเท่ากับ 6 เรื่อง เมื่อเปรียบเทียบรายปี ค่าเฉลี่ยของทั้งสองปีใกล้เคียงกันและไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญในทางสถิติ

หากพิจารณาในปีแรกที่เริ่มบังคับการเปิดเผย KAM จำนวน KAM ของประเทศไทยเท่ากับ 1.97 เรื่อง เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเฉลี่ยของ KAM ในประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ในปีแรก จากรายงานของ ACCA (2018a) เท่ากับ 2.09 และ 2.3 เรื่อง ตามลำดับ จึงเห็นได้ว่าประเทศไทยมีจำนวน KAM ต่ำกว่าทั้งสองประเทศ และประเทศสิงคโปร์มีจำนวน KAM มากที่สุดใน 3 ประเทศ

เมื่อผู้วิจัยทดสอบข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวน KAM ของแต่ละกิจการสำหรับสองปีพบว่า ร้อยละ 51 ของกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนหน้ารายงานเท่าเดิม และร้อยละ 66 ของกลุ่มตัวอย่างมีจำนวน KAM เท่ากันสองปี แสดงให้เห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ได้เปลี่ยนแปลงไประหว่างสองปี ผลการศึกษานี้แตกต่างกับกลุ่มตัวอย่างในประเทศอังกฤษที่ FRC (2015) พบว่ามีการแสดงจำนวน KAM ลดลงในปีที่สองอย่างมีสาระสำคัญ จากผลการศึกษานี้อาจตีความได้ว่าผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่ได้กังวลกับการแสดง KAM ในปีแรก ดังเช่นที่พบในสหราชอาณาจักร กล่าวคือ จำนวน KAM ในปีแรกมากกว่าปีที่สองอย่างมีสาระสำคัญ แสดงว่าการแสดง KAM น่าจะขึ้นกับประเด็นที่สำคัญในการตรวจสอบในแต่ละกิจการมากกว่า

ตารางที่ 5 แสดงจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวน KAM จำแนกรายอุตสาหกรรมและเปรียบเทียบระหว่าง 2 ปี

ตารางที่ 5 การเปรียบเทียบจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวนเรื่องใน KAM จำแนกตามปีและอุตสาหกรรม

รายงานของผู้สอบบัญชี	รวม			พ.ศ. 2559			พ.ศ. 2560			ผลต่างค่าเฉลี่ย	
	n	Page	KAM	n	Page	KAM	n	Page	KAM	Page	KAM
เกษตรและอาหาร	92	4.83	2.03	47	5.02	2.00	45	4.62	2.07	-0.40*	+0.07
สินค้าอุปโภคบริโภค	74	5.61	1.96	33	5.60	1.97	41	5.61	1.95	+0.01	-0.02
ธุรกิจการเงิน	113	5.68	2.20	56	5.64	2.21	57	5.72	2.19	+0.08	-0.02
สินค้าอุตสาหกรรม	140	5.76	1.68	72	5.75	1.63	68	5.78	1.74	+0.03	+0.11
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	185	5.77	2.15	91	5.57	2.13	94	5.96	2.16	+0.39*	+0.03
ทรัพยากร	85	5.64	1.86	44	5.66	1.89	41	5.61	1.83	-0.05	-0.06
บริการ	276	6.34	1.81	138	6.43	1.86	138	6.24	1.77	-0.19	-0.09
เทคโนโลยี	75	6.47	2.41	37	6.54	2.41	38	6.40	2.42	-0.14	+0.01
ระหว่างพื้นฟูกิจการ	5	5.00	1.40	5	5.00	1.40	0	0	0	-	-
One-way ANOVA											
F-test		16.95	7.68		11.31	3.76		8.37	4.66		
p-value		<0.01	<0.01		<0.01	<0.01		<0.01	<0.01		

หมายเหตุ * ผลต่างค่าเฉลี่ยระหว่างปี พ.ศ. 2559 และ 2560 แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 (Two-tailed)

ตัวเอียงหนา แสดงถึงค่าที่มากที่สุดสำหรับตัวแปรนั้น ๆ

ตารางที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูล 3 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ตารางที่ 5 แสดงผลการกระจายตัวของจำนวน KAM และจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจำแนกตามอุตสาหกรรม **ตัวเอียงหนา** แสดงจำนวนที่มากที่สุด จะเห็นได้ว่ากลุ่มเทคโนโลยีมีทั้งจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวนเรื่องที่เปิดเผยใน KAM มากที่สุดสำหรับจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี กลุ่มเทคโนโลยีมีค่าเฉลี่ย 6.47 หน้า เมื่อเปรียบเทียบกับค่าน้อยที่สุดเท่ากับ 3 หน้า (ดูตารางที่ 4) จำนวนหน้ารายงานในอุตสาหกรรมนี้มีมากกว่าถึง 2 เท่า รองลงมาเป็นธุรกิจบริการ (6.34 หน้า) และธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (5.77 หน้า) ในขณะที่ธุรกิจเกษตรและอาหารมีจำนวนเฉลี่ยหน้ารายงานน้อยที่สุด 4.83 หน้า

สำหรับจำนวนเรื่องที่เปิดเผยใน KAM โดยเฉลี่ย กลุ่มเทคโนโลยีมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องมากที่สุด 2.41 เรื่อง รองลงมาเป็นธุรกิจการเงิน 2.20 เรื่อง และธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 2.15 เรื่อง แม้ว่าธุรกิจเกษตรและอาหารมีจำนวนหน้ารายงานน้อยที่สุดแต่มีจำนวน KAM เฉลี่ยถึง 2 เรื่อง กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมที่มีจำนวน KAM น้อยที่สุด 1.68 เรื่อง

ผลการศึกษาเปรียบเทียบจำนวน KAM ระหว่างอุตสาหกรรมพบว่ากลุ่มเทคโนโลยีมีจำนวน KAM โดยเฉลี่ยมากที่สุด สอดคล้องกับผลการศึกษาของ FAP (2018) ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องกับลักษณะเฉพาะของธุรกิจ ในธุรกิจกลุ่มเทคโนโลยีและอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง การรับรู้รายได้เป็นประเด็นสำคัญเพราะช่วงเวลาที่รับรู้รายได้นั้นแตกต่างจากธุรกิจอื่น เช่น กลุ่มเทคโนโลยีจะรับรู้รายได้เมื่อให้บริการตามสัญญาเรียบร้อยแล้ว ในขณะที่ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จะทยอยรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงาน ส่วนอุตสาหกรรมอื่นมักรับรู้รายได้เมื่อจำหน่ายสินค้าได้ซึ่งการรับรู้รายได้ซับซ้อนน้อยกว่าสองอุตสาหกรรมดังกล่าว

ประเด็นที่สอง คอรัลมันสุดท้ายของตารางที่ 5 แสดงผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยจำนวนหน้ารายงานและจำนวนเรื่องใน KAM เปรียบเทียบ 2 ปี สัญลักษณ์ * แสดงผลการทดสอบ t-test เมื่อค่าเฉลี่ย 2 ปี แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับจำนวนหน้า การเปลี่ยนแปลงจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและจำนวนเรื่อง KAM ในหลายอุตสาหกรรมเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อยและเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ไม่มีความสำคัญทางสถิติ มีเพียงอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่มีจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และอุตสาหกรรมเกษตรและอาหารมีจำนวนหน้ารายงานลดลงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับจำนวนเรื่องใน KAM ช่วงการเปลี่ยนแปลง KAM อยู่ระหว่าง +0.11 ถึง -0.09 กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมมีจำนวนเรื่องใน KAM เพิ่มขึ้นมากที่สุด ในขณะที่กลุ่มธุรกิจบริการมีจำนวน KAM ลดลงมากที่สุด อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงนี้ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ สรุปรวมได้ว่าในสองปีแรกที่มีการเริ่มต้นใช้รายงานรูปแบบใหม่ จำนวนหน้ารายงานเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญใน 2 อุตสาหกรรม แต่จำนวน KAM ไม่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญในทุกอุตสาหกรรม

ประเด็นที่สาม ในตอนล่างของตารางที่ 5 แสดงผลการทดสอบ One-way ANOVA เพื่อทดสอบว่าค่าเฉลี่ยของจำนวนหน้ารายงานและจำนวน KAM แตกต่างกันระหว่างอุตสาหกรรมหรือไม่ ผลการทดสอบพบว่า ทั้งค่าเฉลี่ยของจำนวนหน้ารายงานและค่าเฉลี่ยของจำนวน KAM แตกต่างกันระหว่างอุตสาหกรรมทั้งในกรณีที่เปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างรวมและในกรณีที่จำแนกรายปี ผลการศึกษานี้แสดงให้เห็นความสำคัญของลักษณะอุตสาหกรรมกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น นักลงทุนควรใช้ข้อมูลของผู้สอบบัญชีได้เปิดเผยไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีประกอบการใช้ตัวเลขในรายงานทางการเงิน

เมื่อเปรียบเทียบจำนวนเรื่องใน KAM ที่เปิดเผยในปีแรกของกลุ่มตัวอย่างประเทศไทยกับสถิติที่มีรายงานอยู่ของประเทศมาเลเซียจำแนกตามอุตสาหกรรม ผลการเปรียบเทียบแสดงในตารางที่ 6 ซึ่งจะเห็นได้ว่าในประเทศไทย จำนวน KAM เฉลี่ยมากที่สุดอยู่ที่อุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 2.41 เรื่อง ซึ่งสอดคล้องกับ FAP (2018) รองลงมาเป็นธุรกิจการเงินและธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ในขณะที่ประเทศมาเลเซีย จำนวนเฉลี่ยมากที่สุดอยู่ที่ธุรกิจการเงิน รองลงมาเป็นธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างและธุรกิจเทคโนโลยี แม้ว่าลำดับแรกจะไม่เหมือนกัน แต่ทั้ง 3 ลำดับแรกเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันทั้งสองประเทศ อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทมหาชน FTSE 100 ในประเทศสหราชอาณาจักร จากรายงานของ FRC (2015) อุตสาหกรรมน้ำมันและทรัพยากรธรรมชาติมีจำนวน KAM เฉลี่ยสูงที่สุดซึ่งสูงถึง 7 เรื่อง จะเห็นความแตกต่างระหว่าง 2 ภูมิภาค ผู้สอบบัญชีในประเทศสหราชอาณาจักรเปิดเผยถึง KAM มากกว่า และอุตสาหกรรมที่เปิดเผยมากแตกต่างจากที่พบในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะว่าในประเทศไทยหลายบริษัทในอุตสาหกรรมน้ำมันและทรัพยากรธรรมชาติถือหุ้นโดยรัฐบาลเป็นหลัก งบการเงินจึงถูกตรวจสอบโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งอาจมีกฎเกณฑ์ในการตรวจสอบแตกต่างจากผู้สอบบัญชีที่เป็นสำนักงานเอกชน จึงอาจเป็นสาเหตุให้รายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในไทยแตกต่างกับการเปิดเผยของผู้สอบบัญชีในประเทศสหราชอาณาจักร

ตารางที่ 6 การวิเคราะห์เปรียบเทียบจำนวน KAM ปีแรกระหว่างประเทศไทยและมาเลเซียเมื่อจำแนกตามอุตสาหกรรม

รายงานของผู้สอบบัญชี	จำนวน KAM โดยเฉลี่ยปีแรก	
	ไทย	มาเลเซีย
สินค้าอุปโภคบริโภค	1.97	1.63
ธุรกิจการเงิน	2.21	2.50
สินค้าอุตสาหกรรม	1.63	2.06
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	2.13	2.36
บริการ	1.86	2.17
เทคโนโลยี	2.41	2.31

หมายเหตุ: *ตัวเอียงหนา* แสดงถึงค่าที่มากที่สุดสำหรับกลุ่มที่มา: ข้อมูลประเทศไทยมาจากการวิจัยนี้ โดยเลือกเฉพาะอุตสาหกรรมที่จัดประเภทเหมือนกับมาเลเซีย สำหรับข้อมูลประเทศมาเลเซีย นำมาจาก ACCA (2018a, p. 16) โดยกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และกลุ่มบริการ เป็นการเฉลี่ยใหม่จากรายงาน ACCA เพื่อให้อุตสาหกรรมเปรียบเทียบกันได้ การเปรียบเทียบนี้ไม่ได้รวมผลการศึกษาจากประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากในประเด็นนี้ ACCA (2018) ไม่ได้แสดงสถิติของประเทศสิงคโปร์ไว้

สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดานนท์ และปัญญา อิศระวราณิช / รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่:....

ตารางที่ 7 แสดงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีแสดงไว้ตามเนื้อหา เก็บรวบรวมจาก 1,045 รายงานของผู้สอบบัญชี มีจำนวนเรื่องรวมใน KAM เท่ากับ 2,059 เรื่อง แยกเป็นปี พ.ศ. 2559 จำนวน 1,029 เรื่อง และปี พ.ศ. 2560 จำนวน 1,030 เรื่อง

ตารางที่ 7 หัวข้อของ KAM ที่ถูกระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	รวม			พ.ศ. 2559			พ.ศ. 2560		
	2,059 KAMs			1,029 KAMs			1,030 KAMs		
	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ
1 การรับรู้รายได้	567	27.54	1	274	26.63	1	293	28.45	1
2 การวัดมูลค่าสินทรัพย์	233	11.32	4	113	10.98	4	120	11.65	4
2.1 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ - บริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม	22	1.07		6	0.58		16	1.55	
2.2 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ - การวัดมูลค่าที่ดินอาคารและอุปกรณ์	57	2.77		25	2.43		32	3.11	
2.3 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ - ภาษีเงินได้รอดัดบัญชี	87	4.23		47	4.57		40	3.88	
2.4 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ - สินทรัพย์เพื่อการลงทุน	39	1.89		21	2.04		18	1.75	
2.5 การวัดมูลค่าสินทรัพย์ - เครื่องมือทางการเงินและสินทรัพย์ชีวภาพ	28	1.36		14	1.36		14	1.36	
3 การด้อยค่าของสินทรัพย์	441	21.42	2	218	21.19	2	223	21.65	2
3.1 การด้อยค่า - ค่าความนิยม	107	5.20		46	4.47		61	5.92	
3.2 การด้อยค่า - ที่ดินอาคารและอุปกรณ์	129	6.27		54	5.25		75	7.28	
3.3 การด้อยค่า - สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	31	1.51		20	1.94		11	1.07	
3.4 การด้อยค่า - เงินลงทุน	137	6.65		77	7.48		60	5.83	
3.5 การด้อยค่า - อื่น ๆ	37	1.80		21	2.04		16	1.55	
4 การแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ	279	13.55	3	134	13.02	3	145	14.08	3
5 การด้อยค่าของลูกหนี้การค้า	196	9.52	5	101	9.82	5	95	9.22	5
6 ธุรกิจร่วมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	112	5.44	6	57	5.54	6	55	5.34	6
6.1 ธุรกิจร่วมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน - การซื้อ/ขาย/รวมกิจการ	83	4.03		42	4.08		41	3.98	
6.2 ธุรกิจร่วมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน - รายการที่เกี่ยวข้องกัน	29	1.41		15	1.46		14	1.36	

ตารางที่ 7 หัวข้อของ KAM ที่ถูกระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี (ต่อ)

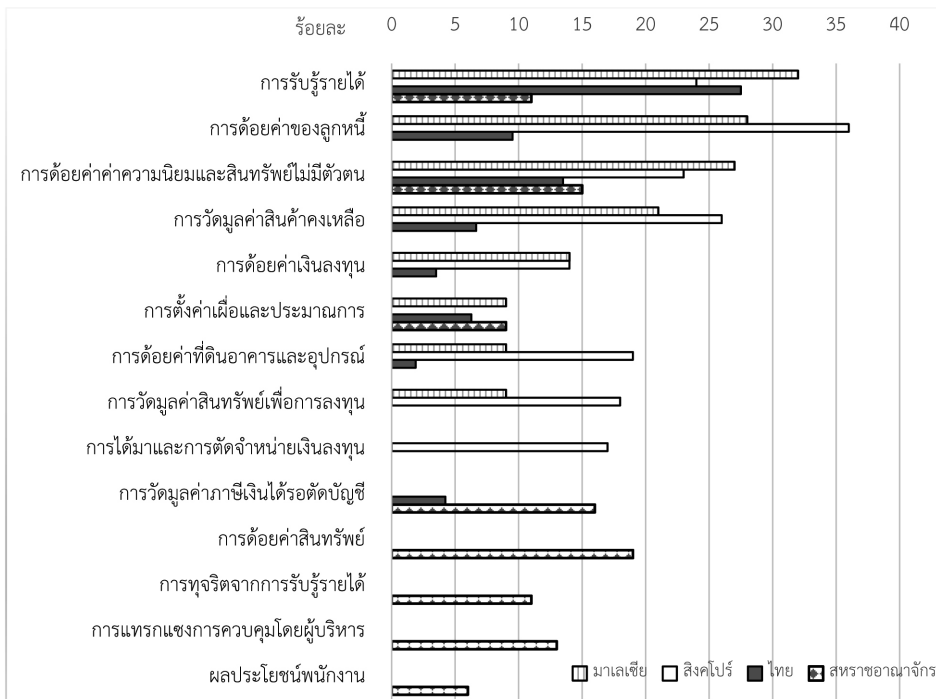
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	รวม			พ.ศ. 2559			พ.ศ. 2560		
	2,059 KAMs			1,029 KAMs			1,030 KAMs		
	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ
7 ประเมินการหนี้สิน	72	3.50	7	35	3.40	7	37	3.59	7
7.1 ประเมินการหนี้สิน - ประเมินการค่าใช้จ่ายและหนี้สิน	67	3.25		33	3.21		34	3.30	
7.2 ประเมินการหนี้สิน - ผลประโยชน์พนักงาน	5	0.24		2	0.19		3	0.29	
8 เรื่องอื่น	159	7.72		97	9.43		62	6.02	
8.1 การดำเนินงานต่อเนื่อง	2	0.10		2	0.19		-	-	
8.2 การปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้	11	0.53		-	-		11	1.07	
8.3 ข้อพิพาท	21	1.02		12	1.17		9	0.87	
8.4 ภาษี (ที่ไม่ใช่ภาษีเงินได้รอดตัดบัญชี)	6	0.29		6	0.58		-	-	
8.5 การแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร	2	0.10		2	0.19		-	-	
8.6 อื่น ๆ เช่น การควบคุมสินทรัพย์ระบบการทำงาน ต้นทุน	117	5.68		75	7.29		42	4.08	
รวม	2,059	100.00		1,029	100.00		1,030	100.00	

ในตารางที่ 7 การจำแนกเรื่องใน KAM จำแนกตาม Tangruenrat (2017) เพื่อให้ผลการศึกษาเปรียบเทียบกันได้ หากพิจารณาตามผลการจัดลำดับความถี่ของเรื่องใน KAM ที่ผู้สอบบัญชีรายงานไว้ทั้งปีพ.ศ. 2559 และ 2560 พบว่าลำดับของเรื่องที่พบบ่อยใน 2 ปี ไม่แตกต่างกัน เรื่องที่ผู้สอบบัญชีรายงานไว้เรียงจากมากไปน้อย ได้แก่ การรับรู้รายได้ การด้อยค่าสินทรัพย์ การแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ การด้อยค่าของลูกหนี้การค้า ธุรกิจกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และประเมินการหนี้สิน

หากพิจารณาสัดส่วนจากตัวอย่างรวมสองปี ผู้สอบบัญชีรายงานเรื่องการรับรู้รายได้มากที่สุด (ร้อยละ 27.54 หรือ 1 ใน 4) รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (ร้อยละ 21.42) และการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ร้อยละ 13.55) สำหรับการด้อยค่าสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงการด้อยค่าของเงินลงทุนมากที่สุด (ร้อยละ 6.65) รองลงมาเป็นการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ร้อยละ 6.27) และการด้อยค่าของค่าความนิยม (ร้อยละ 5.20) ตามลำดับ สำหรับเรื่องในหัวข้อเรื่องอื่น ๆ มีความแตกต่างกันระหว่าง 2 ปี กล่าวคือ การปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้ (ข้อ 8.2) เพิ่มขึ้นมาในปี 2560 แต่เรื่องการเงินงานต่อเนื่อง (ข้อ 8.1) ภาษี (ข้อ 8.4) และการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร (ข้อ 8.5) ไม่ได้ถูกรายงานในปี พ.ศ. 2560

หากพิจารณาเปรียบเทียบผลการศึกษาของ Tangruenrat (2017) ที่ศึกษาตัวอย่างในปี พ.ศ. 2559 แล้วพบว่า 3 ลำดับแรกของเรื่องที่ถูกรายงานมากที่สุด ได้แก่ การรับรู้รายได้ การวัดมูลค่าสินทรัพย์ และการด้อยค่าของสินทรัพย์ ตามลำดับ ในการศึกษาครั้งนี้ ลำดับที่ 2 และ 3 คือการด้อยค่าของสินทรัพย์ และการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งผลการศึกษาที่พบแตกต่างกัน สาเหตุน่าจะมาจากจำนวนตัวอย่างแตกต่างกัน โดยในการศึกษาของ Tangruenrat (2017) จำนวนตัวอย่างของปี พ.ศ. 2559 เท่ากับ 1,060 KAMs ในขณะที่ในงานนี้มีเพียง 1,029 KAMs จึงอาจทำให้สัดส่วนแตกต่างกัน และผลการจัดลำดับแตกต่างกันไปได้

เมื่อนำหัวข้อ KAM ที่พบบ่อยจากกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยมาเปรียบเทียบกับประเทศมาเลเซีย สิงคโปร์ (ACCA, 2018a, p. 18) และสหราชอาณาจักร (FRC, 2015) พบประเด็นที่น่าสนใจตามภาพที่ 2 ดังนี้



ภาพที่ 2 หัวข้อ KAM 8 ลำดับแรก ที่ถูกระบุถึงมากที่สุดในประเทศไทย มาเลเซีย สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร

ที่มา: ACCA (2018a, p. 18) สำหรับข้อมูลประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ FRC (2015) สำหรับข้อมูลประเทศสหราชอาณาจักร และข้อมูลประเทศไทยจากงานวิจัยนี้

เรื่องที่ถูกรายงานใน 8 ลำดับแรก (เรียงลำดับจากบนลงล่าง) คล้ายกันทั้ง 4 ประเทศ ได้แก่ การรับรู้รายได้ การด้อยค่าของลูกหนี้ การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ แต่ประเทศสิงคโปร์ เรื่องการด้อยค่าของลูกหนี้อยู่เป็นลำดับที่ 1 สำหรับประเทศไทยมีเรื่องการวัดมูลค่าภาษีเงินได้รอตัดบัญชีเพิ่มขึ้นมาซึ่งเหมือนกับประเทศสหราชอาณาจักร สำหรับประเทศสิงคโปร์ไม่มีเรื่องการตั้งค่าเผื่อและประมาณการ สำหรับประเทศสหราชอาณาจักร มี 3 เรื่องที่ปรากฏใน 8 ลำดับแรก แต่ไม่พบใน 3 ประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ได้แก่ การแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร การทุจริตอันเนื่องมาจากการรับรู้รายได้ และผลประโยชน์พนักงาน

จากการเปรียบเทียบทั้ง 4 ประเทศ (ไทย มาเลเซีย สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร) จะเห็นได้ว่า เรื่องใน KAM คล้ายคลึงกันหลายเรื่องทั้งการรับรู้รายได้และการด้อยค่าสินทรัพย์ แต่มีบางเรื่องที่ยังไม่พบในประเทศไทยแตกต่างจากทั้ง 3 ประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ เช่น ผู้สอบบัญชีเปิดเผยถึงการทุจริตอันเนื่องมาจากการรับรู้รายได้ด้วย แต่ผู้สอบบัญชีจาก 3 ประเทศในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ไม่ได้กล่าวถึงเรื่องนี้ หากเปรียบเทียบกันโดยรวม ข้อมูลในประเทศไทยใกล้เคียงกับข้อมูลในประเทศมาเลเซียมากกว่าประเทศอื่น ๆ

ตารางที่ 8 สามลำดับแรกของเรื่องสำคัญใน KAM จำแนกตามอุตสาหกรรมจากกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทย

อุตสาหกรรม	ลำดับที่ 1	ลำดับที่ 2	ลำดับที่ 3
เกษตรและอาหาร	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การวัดมูลค่าภาษีเงินได้รอตัดบัญชี
สินค้าอุปโภคบริโภค	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าบริษัทย่อย/ร่วม
ธุรกิจการเงิน	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของลูกหนี้	ประมาณการค่าใช้จ่ายและหนี้สิน
สินค้าอุตสาหกรรม	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของลูกหนี้
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน
ทรัพยากร	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าความนิยม	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ
บริการ	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การด้อยค่าของลูกหนี้
เทคโนโลยี	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	การด้อยค่าของลูกหนี้

ตารางที่ 8 แสดง 3 ลำดับแรกของหัวข้อ KAM ที่พบมากที่สุดในแต่ละอุตสาหกรรม โดยเลือกเฉพาะตัวอย่างในปีพ.ศ. 2559 จำนวน 1,029 เรื่อง เพื่อให้เปรียบเทียบกับงานวิจัยอื่นที่สำรวจในปีแรกของการใช้ KAM ได้ ผลการจัดลำดับพบว่าเรื่องการรับรู้รายได้พบในทุกอุตสาหกรรม และเป็นลำดับที่ 1 ใน 6 อุตสาหกรรม เรื่องที่พบมากอีกได้แก่ การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และการด้อยค่า

ของลูกหนี้ บางอุตสาหกรรมจะมีเรื่องเกิดขึ้นเฉพาะอุตสาหกรรม เช่น ธุรกิจการเงินมีเรื่องประมาณการค่าใช้จ่ายและหนี้สิน ธุรกิจก่อสร้างมีเรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน เช่น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น

หากเปรียบเทียบตารางที่ 8 กับสถิติที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (FAP, 2018, p.7) ได้แสดงไว้จากการเก็บตัวอย่างการเปิดเผยในปีแรกจากจำนวนตัวอย่างทั้งสิ้น 614 บริษัท 1,267 เรื่อง พบว่า เป็นไปในทิศทางเดียวกันทุกอุตสาหกรรม ยกเว้น อุตสาหกรรมทรัพยากร ที่ FAP (2018, p. 7) พบว่า เรื่องที่เปิดเผยบ่อยเป็นลำดับที่สองและสามของอุตสาหกรรมทรัพยากร คือ เรื่องการด้อยค่าสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่ค่าความนิยม และเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยม แต่ในการศึกษาครั้งนี้เป็นเรื่องการด้อยค่าความนิยมและการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งเรื่องการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือเป็นลำดับที่ 6 ใน FAP (2018, p. 7) ทั้งนี้ น่าจะเป็นเพราะว่าจำนวนตัวอย่างในสองงานไม่เท่ากัน จึงทำให้สัดส่วนที่คำนวณได้แตกต่างกัน

ตารางที่ 9 แสดงผลการทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มสำหรับสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 กับ สำนักงานสอบบัญชีอื่น

ตารางที่ 9 การวิเคราะห์เปรียบเทียบจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เมื่อจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

รายงานของ ผู้สอบบัญชี	รวม (n=1,045)			พ.ศ. 2559 (n=523)			พ.ศ. 2560 (n=522)		
	Big 4 (n=668)	Non-Big 4 (n=377)	t-stat	Big 4 (n=334)	Non-Big 4 (n=189)	t-stat	Big 4 (n=334)	Non-Big 4 (n=188)	t-stat
จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี									
Minimum	3	3		3	3		3	4	
Maximum	1	5	12		15	12		11	11
Mean	6.03	5.52	6.17*	6.05	5.50	4.47*	6.02	5.54	4.24*
จำนวนเรื่อง KAM									
Minimum	0	0		0	0		1	1	
Maximum	6	5		5	5		6	5	
Mean	2.06	1.81	4.34*	2.07	1.78	3.44*	2.05	1.84	2.68*

หมายเหตุ: * ค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

Big 4 คือ สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 ส่วน Non-Big 4 คือ สำนักงานสอบบัญชีอื่น

จากตารางที่ 9 เมื่อพิจารณารายปีในปี พ.ศ. 2559 จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เริ่มตั้งแต่ 3 ถึง 15 หน้า ในขณะที่ผู้สอบในสำนักงานอื่นเริ่มที่ 3 หน้าเช่นเดียวกัน แต่จำนวนที่มากที่สุดเท่ากับ 12 หน้า ค่าเฉลี่ยของกลุ่ม Big 4 เท่ากับ 6.05 หน้า ซึ่งมากกว่าของกลุ่ม Non-Big 4 ที่เท่ากับ 5.50 หน้า ซึ่งแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ในปี พ.ศ. 2560 จำนวนหน้ารายงานที่มากที่สุดลดลงเป็น 11 หน้าทั้งสองกลุ่ม ส่วนกลุ่ม Non-Big 4 เปลี่ยนไปเริ่มต้นที่ 4 หน้า ความแตกต่างระหว่างกลุ่มในปี พ.ศ. 2560 ยังคงมีนัยสำคัญทางสถิติ เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างรวม 2 ปี จำนวน 1,045 ตัวอย่าง โดยเฉลี่ยกลุ่ม Big 4 มีจำนวนหน้ารายงาน 6.03 หน้า ซึ่งมากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 ที่มีค่าเฉลี่ย 5.52 หน้า และค่าเฉลี่ยทั้งสองนี้แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ในปี พ.ศ. 2559 ช่วงของจำนวน KAM เหมือนกันทั้งกลุ่ม Big 4 และ Non-Big 4 คือ 0-5 เรื่อง กลุ่ม Big 4 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.07 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 มีค่าเฉลี่ย 1.78 เรื่อง สัดส่วนทั้งสองแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และสอดคล้องกับ Tangruenrat (2017) ในปี พ.ศ. 2560 ก็มีลักษณะคล้ายกัน จำนวนช่วงของ KAM กลุ่ม Big 4 มี KAM เริ่มตั้งแต่ 1-6 เรื่อง แต่สำหรับกลุ่ม Non-Big 4 มี 1-5 เรื่อง กลุ่ม Big 4 ยังคงเปิดเผยจำนวนเรื่องใน KAM มากกว่าอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับจำนวนตัวอย่างรวม ผลการศึกษาที่ไปในทิศทางเดียวกัน กลุ่ม Big 4 เปิดเผย KAM จำนวน 2.06 เรื่อง ในขณะที่กลุ่ม Non-Big 4 เปิดเผย 1.81 เรื่อง และค่าเฉลี่ยแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

โดยสรุป การรายงานจำนวน KAM และจำนวนหน้าของรายงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่ม Big 4 กับ Non-Big 4 แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยกลุ่ม Big 4 เปิดเผยทั้งจำนวนเรื่อง และจำนวนหน้ารายงานผู้สอบบัญชีมากกว่ากลุ่ม Non-Big 4

ตารางที่ 10 แสดงสัดส่วนผลการทดสอบความแตกต่างของสัดส่วนการนำเสนอ KAM เป็นตารางระหว่างสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 และสำนักงานสอบบัญชีอื่น จำแนกตามปี

ตารางที่ 10 การวิเคราะห์เปรียบเทียบสัดส่วนของการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นตาราง เมื่อจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	รวม			พ.ศ. 2559			พ.ศ. 2560		
	Big 4 (n=668)	Non-Big 4 (n=377)	z-stat	Big 4 (n=334)	Non-Big 4 (n=189)	z-stat	Big 4 (n=334)	Non-Big 4 (n=188)	z-stat
สัดส่วนของการนำเสนอ KAM เป็นตาราง	0.40	0.14	8.92*	0.38	0.12	6.36*	0.42	0.15	6.27*

หมายเหตุ: สัดส่วนคำนวณจากจำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้ตารางในการนำเสนอ KAM ต่อจำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งหมดในกลุ่มนั้น

Big 4 คือ สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 ส่วน Non-Big 4 คือ สำนักงานสอบบัญชีอื่น

เมื่อพิจารณารายปีจำแนกตามสำนักงาน จะเห็นได้ว่า กลุ่ม Big 4 มีการใช้ตารางในการนำเสนอ KAM เพิ่มขึ้นจาก 0.38 หรือ ร้อยละ 38 ในปี พ.ศ. 2559 เป็นร้อยละ 42 ในปี พ.ศ. 2560 ส่วนกลุ่ม Non-Big 4 สัดส่วนก็เพิ่มขึ้นจากร้อยละ 12 ในปี พ.ศ. 2559 เป็นร้อยละ 15 ในปี พ.ศ. 2560

เมื่อเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยระหว่างกลุ่มรายปีโดยใช้ T-test สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีการใช้ตารางในการนำเสนอพรรค KAM มากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งในปี พ.ศ. 2559, 2560 และตัวอย่างรวม ผลการศึกษาในปี พ.ศ. 2559 สอดคล้องกับ Tangruenrat (2017)

โดยสรุป มีการนำตารางมาใช้ในการนำเสนอ KAM และสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ตารางในการนำเสนอมากกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่น นอกจากการใช้ตารางช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ง่ายขึ้นแล้ว (Tangruenrat, 2015) ผู้วิจัยยังเห็นว่า การนำเสนอในรูปแบบตารางช่วยให้พรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดดเด่นขึ้น ช่วยให้การนำเสนอ KAM เกิดประสิทธิผลของการสื่อสารได้ งานวิจัยในอนาคตสามารถทดสอบได้ว่าเมื่อเปรียบเทียบกับรายงานในลักษณะเชิงพรรณนา การนำเสนอในรูปแบบตารางช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินอ่าน KAM ได้ง่ายขึ้นหรือไม่

สรุปผลการวิจัย

จากการสำรวจรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และ 2560 รวม 1,045 ตัวอย่าง พบว่า ร้อยละ 64 ของกลุ่มตัวอย่างตรวจโดยสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ร้อยละ 30 ของผู้สอบบัญชีเลือกนำเสนอย่อหน้า KAM เป็นตาราง จำนวน KAM ที่นำเสนอโดยเฉลี่ยมีจำนวน 2 เรื่อง ในปี พ.ศ. 2559 ยังมี 9 รายงานที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้กล่าวถึง KAM และส่วนใหญ่เป็นรายงานจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่

เมื่อเปรียบเทียบระหว่าง 2 ปี การนำเสนอไม่แตกต่างกันทั้งในด้านจำนวนหน้าและจำนวน KAM มีเพียงอุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร และอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จำนวนหน้าเปลี่ยนแปลงโดยลดลงและเพิ่มขึ้นตามลำดับ เมื่อศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผย KAM จำแนกตามอุตสาหกรรมพบว่า มีความแตกต่างทั้งในเรื่องของจำนวน KAM และเนื้อหาใน KAM สำหรับจำนวน KAM สามลำดับแรกของอุตสาหกรรมที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยจำนวน KAM มากที่สุด ได้แก่ อุตสาหกรรมเทคโนโลยี ธุรกิจการเงิน และธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์

สำหรับเนื้อหาของ KAM ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงการรับรู้รายได้มากที่สุด รองลงมาเป็นการด้อยค่าสินทรัพย์และการแสดงมูลค่าสินค้างเหลือตามลำดับ การระบุถึงเรื่องใน KAM ไม่แตกต่างกันระหว่างสองปี เว้นแต่เรื่องการปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้ที่เพิ่งถูกระบุถึงในปี 2560 เมื่อเปรียบเทียบกับงานวิจัยอื่น เช่น Tangruenrat (2017) ACCA (2018a) และ FRC (2015) เนื้อหาของ KAM ไปในทิศทางเดียวกัน โดยผู้สอบบัญชีเปิดเผยถึงเรื่องการรับรู้รายได้และการด้อยค่าสินทรัพย์บ่อยที่สุด

เมื่อเปรียบเทียบการเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี จะเห็นได้ว่าสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี จำนวนเรื่องใน KAM และสัดส่วนการใช้ตารางในการนำเสนอวรรค KAM มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีอื่นอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติทั้งสามประเด็น ซึ่งสามารถเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ใช้สนับสนุนงานวิจัยในอดีตที่กล่าวว่ากลุ่ม Big 4 มีคุณภาพงานตรวจสอบที่ดีกว่ากลุ่ม Non-Big 4 (Becker, Defond, Jiambalvo, & Subramanyam, 1998; Teoh & Wong, 1993) และในเอเชียกลุ่ม Big 4 มีบทบาทสำคัญในการควบคุมการรายงานทางการเงินของกิจการ (Fan & Wong, 2005)

ข้อเสนอแนะจากผลการศึกษางานวิจัย

สำหรับนักลงทุน จากการสำรวจ 2 ปี เมื่อเปรียบเทียบการรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยกับประเทศที่พัฒนาแล้วอย่างประเทศสหราชอาณาจักรพบว่าแตกต่างกัน กล่าวคือ ในประเทศสหราชอาณาจักร ผู้สอบบัญชีจะรายงานประเด็นความเสี่ยงหรือจำนวนเรื่องของ KAM ไว้มากกว่าประเทศไทยถึง 2 เท่า แต่รายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยไม่แตกต่างจากประเทศเพื่อนบ้านอย่างประเทศมาเลเซีย ดังนั้น นักลงทุนข้ามชาติควรตระหนักถึงข้อแตกต่างนี้ เพื่อใช้ประโยชน์จากรายงานของผู้สอบบัญชีให้เกิดประโยชน์สูงสุด

นอกจากนั้น จากการทำงานวิจัยได้พบว่าการเปิดเผย KAM สัมพันธ์กับกลุ่มอุตสาหกรรม และเรื่องใน KAM นั้นสอดคล้องกับความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) ที่เป็นลักษณะเฉพาะอุตสาหกรรม ผลการศึกษานี้เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน หน่วยงานกำกับดูแล รวมถึงผู้สอบบัญชีที่สามารถใช้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นแหล่งข้อมูลหนึ่งที่ใช้ระบุความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการได้

ในเชิงวิชาการ งานวิจัยนี้พบว่าประเภทอุตสาหกรรมและสำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญที่ทำให้การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีมีความหลากหลาย ดังนั้น หากผู้วิจัยใดต้องการพัฒนางานในลักษณะเชิงความสัมพันธ์เกี่ยวกับจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีหรือจำนวนเรื่อง KAM ผู้วิจัยควรรวมประเภทอุตสาหกรรมและสำนักงานสอบบัญชีในกรอบแนวคิดงานวิจัยด้วย

สำหรับผลการศึกษาที่ไม่พบความแตกต่างในการนำเสนอ KAM ในสองปีแรก ด้านหนึ่งอาจเป็นสัญญาณได้ว่าไม่มีความเสี่ยงใหม่ ๆ เกิดขึ้น แต่อีกด้านหนึ่งผู้วิจัยให้ข้อสังเกตว่าหากการนำเสนอ KAM เป็นไปในแบบเดียวกันทุก ๆ ปี หลาย ๆ ปี อาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ให้ความสนใจกับเนื้อหาในรายงานเช่นเดียวกับที่เคยเกิดขึ้นกับรายงานในรูปแบบเดิมก็เป็นได้ ประเด็นนี้ต้องศึกษากันในระยะยาวต่อไป

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ ไม่ได้นำปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องมาวิเคราะห์ร่วมกับการแสดงรายงานและจำนวน KAM เช่น สถานะทางการเงินของกิจการหรือค่าสอบบัญชี งานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่เกี่ยวข้องเหล่านี้กับการรายงาน KAM ของผู้สอบบัญชี โดยเสนอแนะให้รวมปัจจัยด้านอุตสาหกรรมและสำนักงานสอบบัญชีเข้าไว้ด้วย หรืองานวิจัยในอนาคตอาจศึกษาความคิดเห็นหรือการรับรู้ของผู้ใช้งบการเงินในประเทศไทยต่อรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อพิสูจน์ว่าเป็นไปในทิศทางตามที่ผู้กำหนดมาตรฐานคาดหวังหรือไม่ กล่าวคือ รายงานที่ไม่มีรูปแบบแบบเดียวกันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสนใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ดังเช่นงานวิจัยของ Christensen และคณะ (2014)

References

- ACCA. (2018a). Enhanced auditors' report: A review of first-Year implementation experience in Malaysia. Retrieved 24 July 2018, from https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Enhanced-Auditor-Reporting/pi-EAR-STUDY-malaysia.pdf
- ACCA. (2018b). Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit. Retrieved 6 September 2018, from https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf
- Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- BooLaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Coelho, I. (2017). Survey ratifies the advances of the new auditor's report in brazil. *IFAC Global Knowledge Gateway*. Retrieved 7 September 2017, from <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/survey-ratifies-advances-new-auditors-report>
- Fan, J. P. H., & Wong, T. J. (2005). Do external auditors perform a corporate governance Role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research*, 43(1), 35-72.
- Federation of Accounting Profession (FAP). (2016a). *Thai standard of auditing (ISA) 700, forming and opinion and reporting on financial statements*. (in Thai)
- Federation of Accounting Professions (FAP). (2016b). *Thai standard of auditing (ISA) 701, communicating key audit matters in the independent auditor's report*. (in Thai)
- Federation of Accounting Professions (FAP). (2018). *Key audit matters: KAMs*. Bangkok: FAP. (in Thai)

- Financial Reporting Council (FRC). (2015). *Extended auditor's reports: A review of experience in the first year*. Retrieved 24 July 2018, from <https://www.frc.org.uk/getattachment/561627cc-facb-431b-beda-ead81948604e/Extended-Auditor-Reports-March-2015.pdf>
- Financial Reporting Council (FRC). (2016a). *Extended auditor's reports: A further review of experience*. Retrieved 24 July 2018, from <https://www.frc.org.uk/getattachment/76641d68-c739-45ac-a251-cabbfd2397e0/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-Auditors-Reports-Jan-2016.pdf>
- Financial Reporting Council (FRC). (2016b). *Investors welcome continued improvements in auditor's reports*. Retrieved 24 July 2018, from <https://www.frc.org.uk/news/january-2016/investors-welcome-continued-improvements-in-audit>
- KPMG. (2016). *Beyond auditor's report*. Retrieved 18 September 2018, from <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/Beyond-Auditor-Report-Jan2016-Thai.pdf>
- Pornupatham, S., & Vichitsarawong, T. (2014). The draft of new auditor's report: Challenges for auditors and users. *Chulalongkorn Business Review*, 36(3), 36-54. (in Thai)
- Porter, B., hO'gartaigh, C. O., & Baskerville, R. (2009). Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired Improvements to, the auditor's report retrieved 18 September 2018, from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- Srijunpetch, S. (2017). Key audit matters in an auditor's report and response of the stock exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(2), 22-37. (in Thai).
- Supphatada, S. (2016). Integrated reporting and new auditor's report. *Journal of Accounting Profession*, 12(2), 101-108. (in Thai)
- Tangruenrat, C. (2015). A more communication from New Auditor's Report. *Journal of Accounting Profession*, 11(2), 85-97. (in Thai)
- Tangruenrat, C. (2017). New Auditor's Report: The 1st-year experiences. *Journal of Accounting Profession*, 13(2), 5-21. (in Thai)

- Techamnuanvivit, P. (2017, 10 February 2517). Knowing KAM. *Post Today Newspaper*. (in Thai)
- Teoh, S. H., & Wong, T. J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *Accounting Review*, 68(2), 346-366.
- Trpeska, M., Atanasovski, A., & Lazarevska, Z. B. (2017). The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks. *Accounting & Management Information Systems/ Contabilitate si Informatica de Gestiune*, 16(4), 455-471.