ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

FACTORS AFFECTING DISCLOSURE QUALITY ON KEY AUDIT MATTERS IN AUDITOR'S REPORT IN THAILAND

ภัชรพรรณ์ กรรโณ
PATCHARAPAAN GUNNO

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ปีการศึกษา 2560

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยศรีปทุม

FACTORS AFFECTING DISCLOSURE QUALITY ON KEY AUDIT MATTERS IN AUDITOR'S REPORT IN THAILAND

PATCHARAPAAN GUNNO

THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF
MASTER OF ACCOUNTANCY
SCHOOL OF ACCOUNTANCY
SRIPATUM UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2017

COPYRIGHT OF SRIPATUM UNIVERSITY

ชื่อหัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย FACTORS AFFECTING DISCLOSURE QUALITY ON KEY AUDIT MATTERS IN AUDITOR'S REPORT IN THAILAND
นักศึกษา	ภัชรพรรณ์ กรรโณ รหัสประจำตัว 60500518
หลักสูตร	บัญชีมหาบัณฑิต
คณะ	บัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์	ดร.ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์สุขจิตต์ ณ นคร)

.....กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์)

.....กรรมการ
(ดร.ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล)

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม อนุมัติให้นับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต

คณบดีคณะบัญชี

.....

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์)
วันที่..... เดือน.....พ.ศ.....

วิทยานิพนธ์เรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
คำสำคัญ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ, คุณภาพการเปิดเผย
นักศึกษา ภัชรพรรณ์ กรรโณ
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ดร.ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล
หลักสูตร บัญชีมหาบัณฑิต
คณะ บัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ (1) เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ (2) เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 คน โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล สถิติพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ส่วนสถิติอนุมาน คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคุณ

ผลการวิจัย พบว่า (1) ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยปัจจัยที่มีผลกระทบสูงสุดคือ ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล และ (2)ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยปัจจัยที่มีผลกระทบสูงสุดคือ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารสำคัญการตรวจสอบ

TITLE	FACTORS AFFECTING DISCLOSURE QUALITY ON KEY AUDIT MATTERS IN AUDITOR'S REPORT IN THAILAND
KEYWORD	KEY AUDIT MATTERS, DISCLOSURE QUALITY
STUDENT	PATCHARAPAAN GUNNO
ADVISOR	Dr. PRAVAS PENVUTIKUL
LEVEL OF STUDY	MASTER OF ACCOUNTANCY PROGRAM
FACULTY	SCHOOL OF ACCOUNTANCY SRIPATUM UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR	2017

ABSTRACT

The objectives of this research were (1) to study factors affecting disclosure quality on key audit matters in auditor's report and (2) to study factors affecting key audit matters on disclosure quality in auditor's report. Samples used in the research were 319 auditors in Thailand by simple random sampling. A questionnaire was used as data collection equipment. Descriptive statistics including frequency, percentage, mean and deviation standard were used. Inferential statistics was multiple regression analysis.

It was found that (1) auditor's factors affect disclosure quality on key audit matters in auditor's report. The factor with highest effect was responsibility towards communication on data disclosure. It was also found that (2) factors of key audit matters affect disclosure quality on key audit matters in auditor's report. The factor with highest effect was confidence in arranging key audit matters.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความกรุณาและการให้คำปรึกษาเป็นอย่างดียิ่งของท่าน ดร.ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่ท่านได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์เป็นอย่างมากและตรวจทานเนื้อหาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทุกขั้นตอนตลอดจนสำเร็จลุล่วง ทำให้ผู้วิจัยได้รับความรู้และประสบการณ์ในการทำวิทยานิพนธ์ ผู้วิจัยกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอกราบขอบพระคุณ ท่านรองศาสตราจารย์สุขจิตต์ ณ นคร และท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์ ผู้อำนวยการหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต ให้คำปรึกษา แนะนำ อบรมสั่งสอนด้วยความเมตตากรุณาเป็นประโยชน์ในการจัดทำวิทยานิพนให้เสร็จสมบูรณ์

ขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ยุวดี เครือรัฐติกาล แนะนำหัวข้อในการทำวิทยานิพนธ์ครั้งนี้และดร.พิเชษฐ์ โสภาพงษ์ สละเวลาให้ความกรุณาในการตรวจสอบความถูกต้องและเหมาะสมของวิทยานิพนธ์ ทั้งนี้ท่านทั้งสองมีความรัก เมตตา และแนะนำสั่งสอน ตลอดจนแนวคิดในการทำงาน รวมถึงแนวคิดการใช้ชีวิตสำหรับการปฏิบัติตนอย่างเหมาะสม

ขอกราบขอบพระคุณ นายเชิดสกุล อ้นมงคล, นายชานนทร์ เหลืองประเสริฐ, ดร.อรทัย มรคา, นางสาวพิไลวรรณ วิชชุปัญญาพาณิชย์และ นางสาวณัชณรา กุลวัฒนา ได้กรุณาให้คำแนะนำและตรวจสอบความถูกต้องเหมาะสมของแบบสอบถามของการวิจัย และคุณพัชรี ตรีพรชัยศักดิ์ ให้ความเมตตาแนะแนวความรู้ในการศึกษาตลอดระยะเวลาที่ทำการวิจัยในครั้งนี้

ขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่าน ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษา ซึ่งวิชาความรู้เหล่านั้นเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการทำวิทยานิพนธ์รวมถึงแนวทางและหลักการความรู้และประสบการณ์ เพื่อนำไปใช้ในชีวิตการทำงานและชีวิตประจำวัน

กราบขอบพระคุณมารดา และครอบครัว รวมทั้งคุณยาย คุณตาที่ได้ล่วงลับไปแล้ว ที่ให้การสนับสนุนในทุกๆเรื่องตลอดมา จนผู้วิจัยได้มีโอกาสมาศึกษาในครั้งนี้ และขอขอบคุณกัลยาณมิตรทุกท่านที่มีส่วนร่วมในการให้ความช่วยเหลือการวิจัยครั้งนี้ หากมีข้อบกพร่องใดๆ จากการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยต้องกราบขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

ภัชรพรรณ์ กรรโณ

สิงหาคม 2561

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย I
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ II
กิตติกรรมประกาศ III
สารบัญ IV
สารบัญตาราง V
สารบัญภาพ VI

บทที่ **หน้า**

1 บทนำ 1
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา 1
วัตถุประสงค์ของงานวิจัย 3
กรอบแนวคิดของการวิจัย 3
สมมติฐานการวิจัย 4
ขอบเขตของการวิจัย 5
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ 6
คำนิยามศัพท์ 7

2 แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง 9
2.1 ทฤษฎีเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ 9
2.1.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย(Stakeholder Theory) 10
2.1.2 ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย(Legitimacy Theory) 10
2.1.3 ทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง (Political Economy Theory) 11
2.1.4 ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) 11
2.2 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผย 12
2.3 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาต 23
2.4 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี 42
2.4.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Audit Quality) 42
2.4.2 ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 44

สารบัญ(ต่อ)

บทที่ **หน้า**

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง..... 46
2.4.3 งานวิจัยในประเทศ..... 46
2.4.4 งานวิจัยต่างประเทศ..... 49
สรุป..... 63

3 ระเบียบวิธีวิจัย..... 64
ประชากร ตัวอย่าง และการเลือกตัวอย่าง..... 64
ประชากร..... 64
ตัวอย่าง..... 65
การเลือกตัวอย่าง..... 65
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย..... 65
วิธีการเก็บข้อมูล..... 68
วิธีการทางสถิติ..... 68
สรุป..... 69

4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล..... 70
ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล..... 70
สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล..... 70
ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ และร้อยละ..... 71
ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปรสถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน..... 78
ส่วนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การทดสอบค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors) 85
ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression) 86
สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน..... 95
สรุปผล..... 97

5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ..... 98
สรุปผลการวิจัย..... 98

สารบัญ(ต่อ)

บทที่ **หน้า**

อภิปรายผล..... 101
ข้อเสนอแนะ..... 104
ประโยชน์ในการวิจัย..... 105

บรรณานุกรม..... 106
ภาคผนวก..... 115
ภาคผนวก ก แบบสอบถาม..... 116
ภาคผนวก ข แบบประเมินความสอดคล้องของข้อคำถาม..... 126
ภาคผนวก ค ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม..... 151
ประวัติผู้วิจัย..... 157

สารบัญตาราง

ตารางที่ **หน้า**

2.1 กฎเกณฑ์ที่ชัดเจนสำหรับการพิจารณาข้อยกเว้นใดๆ ก็ตามมีปรากฏอยู่ในย่อหน้าที่ 97 ของนโยบายการสื่อสารสาธารณะฉบับปีพ.ศ. 2554..... 19
2.2 ประเด็นที่นำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2559..... 30
2.3 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ..... 51
2.4 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องปัจจัยเกี่ยวข้องผู้สอบบัญชี..... 56
2.5 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ..... 62
3.1 ข้อมูลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ..... 64
4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป..... 71
4.2 ผลการวิเคราะห์คำถามปลายปิด..... 76
4.3 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต..... 78
4.4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต..... 81
4.5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 84
4.6 ผลการวิเคราะห์ค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)ของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี..... 85
4.7 ผลการวิเคราะห์ค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)ของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต..... 86
4.8 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต..... 86

สารบัญตาราง(ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.9	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ.....	87
4.10	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร.....	89
4.11	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน.....	90
4.12	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	91
4.13	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ.....	92
4.14	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร.....	93
4.15	ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน.....	94
4.16	สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน.....	95
5	ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน.....	129
6	ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม.....	152

สารบัญภาพ

ภาพประกอบที่ **หน้า**

1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย..... 4

2.1 กรอบแนวคิดคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล ของ ปิยะพันธ์ (2557)..... 17

2.2 กรอบแนวคิดคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล ของ Beretta and Bozzolan 2008)..... 18

2.3 คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต..... 22

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การติดต่อสื่อสารเป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งต้องอาศัยความเชื่อมั่นและความไว้วางใจจากผู้ส่งสารและผู้รับสาร ผ่านกระบวนการถ่ายทอดข้อมูลข่าวสาร ความรู้ ประสบการณ์ ความคิดเห็นผ่านสื่อต่างๆ โดยมีวัตถุประสงค์ให้เกิดการรับรู้ร่วมกันและมีปฏิกิริยาตอบสนองต่อกัน ปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้การสื่อสารสัมฤทธิ์ผลเป็นบริบททางการสื่อสารที่เหมาะสม ในการศึกษาครั้งนี้เกี่ยวเนื่องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยผู้สื่อสารเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีร่วมกับผู้บริหาร ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้รับสารได้แก่ ผู้อ่านงบการเงิน เป็นต้น โดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559) ซึ่งแปลมาจาก ISA™ 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมกราคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือเรียกว่า“KAM” ย่อมาจาก Key Audit Matter ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญในเรื่องการสื่อสาร มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าทางการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีให้ความโปร่งใสมากขึ้นกับการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้ดำเนินการ และ KAM ที่มีสาระสำคัญโดยให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล ขณะเดียวกันต้องไม่เป็นเรื่องที่นำเสนอทำให้เกิดความเข้าใจผิดไปจากเรื่องสำคัญที่สื่อสาร ทั้งนี้การตรวจสอบอย่างมืออาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความตั้งใจต่อการทำความเข้าใจกิจการ และสามารถตัดสินอย่างมีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งการสื่อสารที่สำคัญเป็นหัวใจในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจให้หลักเกณฑ์ในการติดต่อกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมากขึ้นเฉพาะงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบหรือการปฏิบัติงานสอบบัญชี และในบริบทที่ผู้สอบบัญชีนำเสนอความเห็นต่องบการเงินโดยรวม หากกล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงควรพิจารณาถึงอุปสรรคต่อหน้ารายงานผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ซึ่งในอดีตมีรูปแบบที่เป็นมาตรฐานและคล้ายๆกัน ผู้อ่านหรือผู้ใช้งบการเงินอาจจะไม่ได้อ่านละเอียดทุกถ้อยคำที่ผู้สอบบัญชีได้เขียนลงไป หรือการเกิดช่องว่างของข้อมูลหรือสารสนเทศ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร ศรีจั่นเพชร,ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2560)ผู้อ่านหรือผู้ใช้งบการเงินอาจจะไม่ได้อ่านละเอียดทุกถ้อยคำที่ผู้สอบบัญชีได้เขียนลงไป หรือการเกิดช่องว่างของข้อมูลหรือสารสนเทศ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร ศรีจั่นเพชร,ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2560)

โดยทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดให้เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือรายงานรูปแบบใหม่ที่ถูกนำมาใช้ในหลายประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย มาเลเซีย สิงคโปร์ รวมถึงประเทศไทย เป็นต้น ผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคือ ข้อมูลเชิงคุณภาพที่มากขึ้น มุ่งหมายให้มีการเพิ่มคุณค่าและความโปร่งใสให้กับหน้ารายงานผู้สอบบัญชี และงบการเงินมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดิมที่มีข้อความมาตรฐาน (สภาวิชาชีพบัญชี 2561b) ขณะที่ปัจจุบันต้องพิจารณาหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีถี่ถ้วนมากขึ้นในกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและ กิจการที่ไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบและพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพว่ามีนัยสำคัญอย่างมากในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ อาทิเช่น ขนาดของรายการลักษณะและผลกระทบของเรื่องหรือความสนใจของผู้ใช้งบการเงินหรือผู้รับ เป็นต้น เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี โดยเป็นเรื่องที่เลือกมาเพื่อสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้มีความเข้าใจรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ช่วยให้ผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเพิ่มความสนใจการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งได้มีการอ้างอิงในรายงานผู้สอบบัญชี รวมถึงเป็นการเพิ่มมูลค่าและความโปร่งใสในการสื่อสารมากขึ้น

การสื่อสารอย่างชัดเจน ตรงประเด็น และเชื่อมโยงในรูปแบบที่มีความเฉพาะในแต่ละกิจการและแต่ละประเภทธุรกิจ เป็นสิ่งที่ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ตั้งแต่วิธีการในการวางแผนไปจนถึงการสรุปผลตลอดจนการวิเคราะห์งบการเงิน รวมทั้งการร่างรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อการนำเสนอ KAM โดยต้องอาศัยการทำงานร่วมกันด้วยความเต็มใจเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือเรียกว่าความร่วมมือ จากฝ่ายผู้บริหารที่มีหน้าในการจัดทำงบการเงิน คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี โดยเป็นกระบวนการเกี่ยวกับซักซ้อมการนำเสนอไปสู่การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี สิ่งเหล่านี้มีความท้าทายต่อผู้สอบบัญชี(สภาวิชาชีพบัญชิ, 2561) ทั้งนี้ KAM ของงวดบัญชีปีก่อน จะนำมาใช้ประกอบการวิเคราะห์ในการตรวจสอบของงวดบัญชีปีปัจจุบัน และสามารถนำงบการเงินของอุตสาหกรรมเดียวกันมาเปรียบเทียบ เพื่อนำข้อสังเกตจาก KAM ไปประกอบการพิจารณาการนำเสนอ KAM ของปีปัจจุบันได้ โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯได้รวบรวมข้อมูลจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเกี่ยวกับการจัดกลุ่มบริษัทจดทะเบียนเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างบริษัทจดทะเบียน การนำเสนอ KAM เรื่องการรับรู้รายได้ที่ผิดพลาด(ไม่เกี่ยวกับการทุจริต) ของบริษัทจดทะเบียนติดอันดับมากที่สุด แสดงให้เห็นว่าการรับรู้รายได้แต่ละประเภทและปริมาณรายการค้าค่อนข้างซับซ้อน รวมถึงมุมมองของผู้บริหารและนักลงทุนว่ารายได้เป็นศักยภาพในการดำเนินธุรกิจ หากมองในอีกหนึ่งธุรกิจคือกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภคจะเน้นสินค้าคงเหลือก่อนรายได้ เนื่องจากสินค้าคงเหลือต้องมีการประมาณการมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ รวมถึงการพิจารณาตั้งค่าเผื่อสินค้าค้างนานจนเสื่อมสภาพ ดังนั้นต้องใช้ดุลยพินิจจากผู้บริหารและผู้สอบบัญชี โดยมีขั้นตอนตั้งแต่การประเมินและ พิจารณาข้อสมมติต่างๆ ที่ผู้บริหารใช้เพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่ามูลค่าสินค้าบันทึกไว้เหมาะสม สะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญต่อการนำเสนอ KAM และเห็นได้ว่าKAMมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีได้เลือกนำเสนอKAM (สภาวิชาชีพบัญชี, 2561)

จากสาระสำคัญที่ได้กล่าวมาข้างต้นนี้ ผู้วิจัยจึงมีความสนใจในการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อจะได้ทราบถึงความรู้ความเข้าใจเกี่ยวมาตรฐานสอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ว่ามีความสอดคล้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตหรือไม่ อย่างไรก็ตามการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพนั้นต้องเป็นประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิด บิดเบือนและไม่ให้เกิดผลกระทบ ซึ่งเป็นการหลีกเหลี่ยงคดีความ หรือไม่เกิดความสัมพันธ์ในทางลบกับผู้รับบริการ ยากต่อการตีความหรือหลงประเด็น โดยคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลนั้น มีทั้งที่เกี่ยวข้องกับการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน ต้องมีความเพียงพอ ความถูกต้องตามควร และความครบถ้วนในเรื่องที่นำเสนออย่างมีคุณภาพ ทั้งนี้ยังเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ และความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อยกระดับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างโปร่งใส กระชับ ชัดเจน และเข้าใจง่าย เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

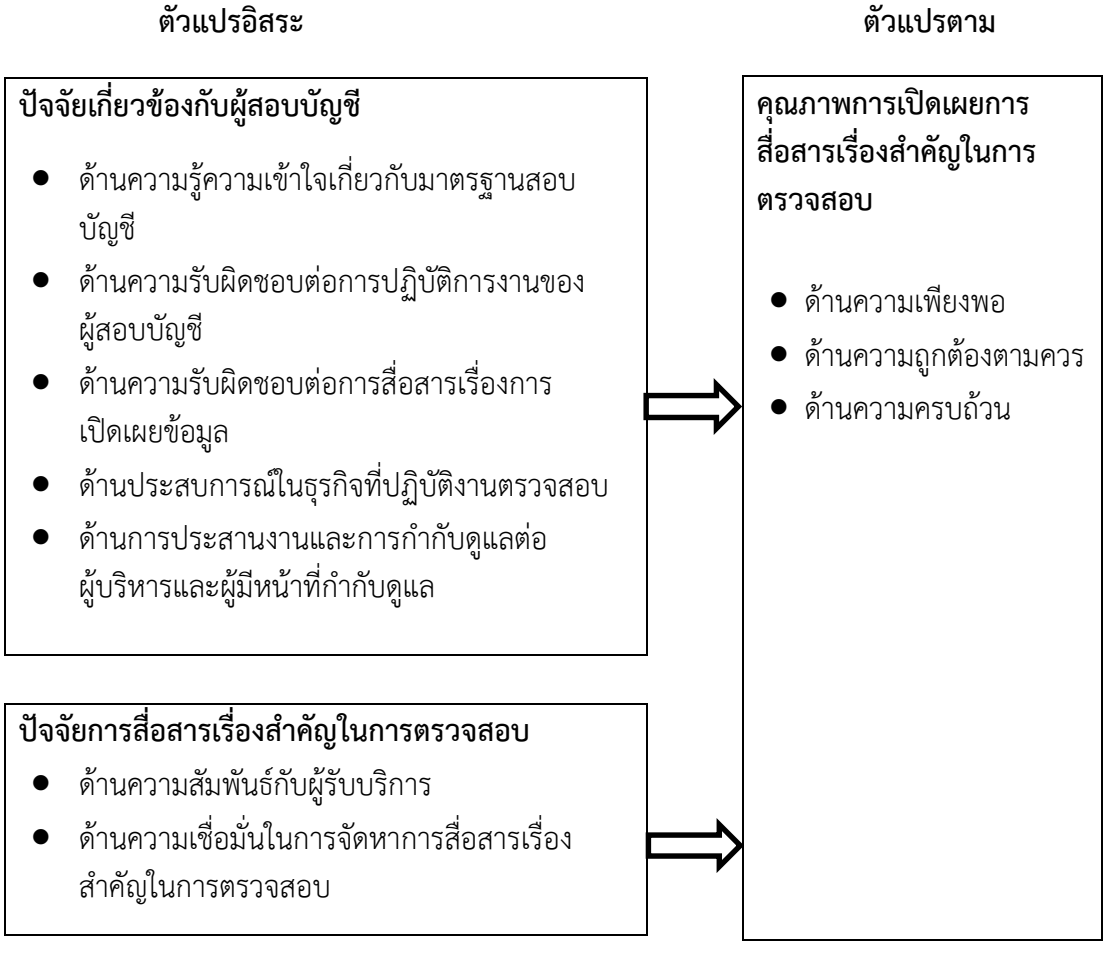
วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

กรอบแนวความคิดในการวิจัย

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้กำหนดเป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยดังต่อไปนี้



ภาพประกอบที่ 1.1 กรอบแนวความคิดของการศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ได้กำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานที่ 1.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

สมมติฐานที่ 1.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

สมมติฐานที่ 1.3 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

สมมติฐานที่ 2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานที่ 2.1 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

สมมติฐานที่ 2.2 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

สมมติฐานที่ 2.3 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

ขอบเขตของงานวิจัย

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีขอบเขตการวิจัย ดังนี้

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยครั้งนี้ มุ่งศึกษาปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี และปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. ขอบเขตด้านประชากร และตัวอย่าง

ประชากรที่ทำการศึกษาในครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ ณ วันที่ 11 มีนาคม 2561 จำนวน 1,570 คน (ข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2561a)

กลุ่มตัวอย่างในการศึกษา คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 319 คน โดยการกำหนดขนาดตัวอย่างจากสูตรของยามาเน่ ที่ระดับความเชื่อมั่น 95%

3. ขอบเขตด้านตัวแปรที่ศึกษา

3.1 ตัวแปรอิสระ คือ

3.1.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ได้แก่ 1) ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวมาตรฐานสอบบัญชี 2) ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี 3) ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล 4) ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และ5) ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร

3.1.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้แก่ 1) ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ และ2) ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

3.2 ตัวแปรตาม คือ คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้แก่ 1) ด้านความเพียงพอ 2) ด้านความถูกต้อง และ 3) ด้านความครบถ้วน

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษางานวิจัยครั้งนี้เมื่อเสร็จแล้วคาดว่าจะเป็นประโยชน์ ดังนี้

1. ประโยชน์ในเชิงปฏิบัติ

1.1 หน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปวิเคราะห์และผลักดันให้เกิดการพัฒนาเกี่ยวกับการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

1.2 หน่วยงานหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องสามารถกำหนดแนวทางการพัฒนาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้แก่ การกำหนดแนวทางการพัฒนาปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี และการกำหนดแนวทางการพัฒนาปัจจัยผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นปัจจัยสาเหตุของคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1.3 กระตุ้นความสนใจในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น จากผู้อ่านรายงานผู้สอบบัญชี รวมทั้งกระตุ้นให้ผู้สอบบัญชีมีความตื่นตัวและระมัดระวังการออกหน้ารายงานผู้สอบบัญชีมากยิ่งขึ้น

2. ประโยชน์ในเชิงวิชาการ

2.1 งานวิจัยนี้ศึกษาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วประเทศ ดังนั้นผู้สนใจสามารถต่อยอดการศึกษาครั้งนี้ โดยศึกษาทั้งผู้สอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และบริษัทไม่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อเปรียบเทียบผลการวิจัยระหว่างกิจการทั้งสองประเภท

2.2 งานวิจัยนี้ศึกษาเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตทั่วประเทศ ดังนั้น ผู้สนใจสามารถต่อยอดการศึกษาครั้งนี้ โดยศึกษากลุ่มประชากรเป็นผู้อ่านงบการเงิน เช่น ผู้บริหาร นักลงทุนและ ผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบมุมมองผู้ที่อ่านงบการเงินเกี่ยวกับเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3 เพิ่มเติมองค์ความรู้ทางวิชาการ และผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อันได้แก่ ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วย 1) ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวมาตรฐานสอบบัญชี2) ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี 3) ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล 4) ด้านความประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และ5) ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหาร

2.4 เพิ่มเติมองค์ความรู้ทางวิชาการ และผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อันได้แก่ ปัจจัยผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งประกอบไปด้วย 1) ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ และ2) ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

2.5 เพิ่มเติมองค์ความรู้ทางวิชาการ และผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องที่สำคัญในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการเปิดเผย

การสื่อสารเรื่องที่สำคัญในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตได้แก่ 1) ด้านความเพียงพอ 2) ด้านความถูกต้อง และ3) ด้านความครบถ้วน

คำนิยามศัพท์

การวิจัยครั้งนี้มีการกำหนดคำนิยามศัพท์เฉพาะ ดังนี้

ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี หมายถึง ความเป็นมืออาชีพของวิชาชีพการตรวจสอบประกอบด้วยทักษะต่างๆ คือ 1) ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวมาตรฐานสอบบัญชี 2) ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี 3) ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล 4) ด้านความประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และ5) ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องมีประสบการณ์ความชำนาญและระยะเวลาที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้การสื่อสารเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อคุณภาพการตรวจสอบที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพ อธิบายได้ดังนี้

1) ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวมาตรฐานสอบบัญชี หมายถึง วิชาชีพการตรวจสอบต้องสั่งสมประสบการณ์ในเชิงปฏิบัติ หรือค้นคว้า ศึกษา และทักษะความเข้าใจในแต่ละมาตรฐานเกี่ยวกับวิชาชีพตรวจสอบทางสภาวิชาชีพบัญชีฯกำหนดอย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ประกอบวิชาชีพ

2) ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี หมายถึงเรื่องที่ผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ลงมือปฏิบัติและตัดสินใจไป ไม่ว่าจะเป็นเรื่องใดก็ตาม สามารถยอมรับในสิ่งที่เกิดขึ้นทั้งผลดีและผลเสียและปรับปรุงพัฒนาไม่ให้เกิดขึ้นอีก

3) ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล หมายถึงเรื่องที่ผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้สื่อสารไปยังผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถยอมรับในสิ่งที่เกิดขึ้นทั้งผลดีและผลเสีย โดยเรื่องที่สื่อสารนั้นมาจากทักษะการสื่อในการแสดงความเห็น ให้คำปรึกษา และเสนอแนะแนวทางเพื่อให้เข้าใจตรงกัน และปฏิบัติงานไปในทิศทางเดียวตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง

4) ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ หมายถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้มีการสั่งสมความรู้ ความสามารถ ทักษะด้านการปฏิบัติงานและเทคโนโลยี และเรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน รวมถึงสอบถาม พูดคุย การปรึกษาหารือกับผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในธุรกิจ

5) ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องมีประสบการณ์ความชำนาญ หมายถึง ผู้ตรวจสอบบัญชีมีการติดต่อสื่อสารเพื่อให้ได้ข้อมูลในการตรวจสอบ จนไปถึงการสนทนากับผู้บริหารเพื่อปรับปรุงแก้ไขโดยการสื่อสารมี 2 แบบ มีทั้งแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่มีประสิทธิผล และสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเพียงพอเหมาะสม

ปัจจัยเกี่ยวข้องกับจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง การอธิบายเรื่องที่มีความสำคัญตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามวิชาชีพในการตรวจสอบงบการเงินงวด

ปัจจุบันภายในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ประกอบด้วย 2 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ และ2) ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น การเปิดเผยเรื่องสำคัญการสื่อสารในการตรวจสอบเกี่ยวกับธุรกิจเป็นผลให้คู่แข่งในธุรกิจเดียวสามารถนำข้อมูลที่เปิดเผยไปใช้หรือรู้ความลับทางธุรกิจ ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องสำคัญต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการ อาจทำให้ผู้บริหารฟ้องร้องต่อผู้สอบบัญชีได้ และการใช้ถ้อยคำเฉพาะที่ยากต่อการเข้าใจ ทำให้ผู้บริหารขาดความเชื่อมั่นในตัวผู้สอบบัญชี ตามลำดับ

1) ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ หมายถึงเรื่องที่ผู้สอบมีปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้กระบวนการหรือกิจกรรมอื่นมาสร้างความเชื่อมต่อรอบด้านซึ่งมีผลต่อความรู้สึกทั้งสองฝ่าย รวมทั้งการสื่อสารให้ชัดเจน ถูกต้อง ตรงประเด็น บนพื้นฐานของข้อกำหนดและข้อบังคับ และไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดกับผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งสาธารณชน

2) ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหมายถึง เรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้นำหลักฐานการตรวจสอบมาสนับสนุนการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเข้าใจและมั่นใจในกระบวนการตรวจสอบ และคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี เพื่อสอดส่องดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน สามารถลดความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน

คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำสิ่งนี้ไปใช้ประโยชน์ ทั้งทางตรงและทางอ้อม ประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านความเพียงพอ 2) ด้านความถูกต้อง และ 3) ด้านความครบถ้วน สิ่งเหล่านี้เป็นตัวสร้างความน่าเชื่อและความเชื่อมั่นต่องบการเงิน

1) ด้านความเพียงพอ หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลที่มีหลักฐานในปริมาณที่เหมาะสมต่อการเปิดเผยต่อการสื่อสารเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิด

2) ด้านความถูกต้อง หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลที่มีรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องการแสดงหรือควรจะแสดง เกี่ยวโยงกับมาตรฐานและกฎหมาย ข้อบังคับต่างๆที่เกี่ยวข้อง เพื่อสื่อสารให้ผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจ

3) ด้านความครบถ้วน หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลทุกรายการที่เกี่ยวข้อง ตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ที่ไม่ทำให้เกิดผลกระทบที่หลีกเหลี่ยงคดีความหรือไม่เกิดความสัมพันธ์ในทางลบกับผู้รับบริการมากจนเกินไปซึ่งยากต่อการตีความ

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีรายละเอียดของแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องจากเอกสารที่เผยแพร่ในรูปแบบต่างๆเพื่อใช้ในการสร้างกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัย ดังต่อไปนี้

2.1 ทฤษฎีเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ(Theories of Voluntary Disclosure)

2.1.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory)

2.1.2 ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย (Legitimacy Theory)

2.1.3 ทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง (Political Economy Theory)

2.1.4 ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory)

2.2 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผย(Quality Of Disclosure)

2.3 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาต (Key Audit Matters in Auditor Reporting)

2.4 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี

2.4.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Audit Quality)

2.4.2 ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.5.1 งานวิจัยในประเทศ

2.5.2 งานวิจัยต่างประเทศ

2.1 ทฤษฎีเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ (Theories of Voluntary Disclosure)

ปัจจุบันมีการค้นคว้าหลายทฤษฎีโดยผ่านการทบทวนวรรณกรรมที่ครอบคลุมทฤษฎีเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจนั้นสรุปได้ 4 เรื่อง ได้แก่ 1.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory), 1.2 ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย (Legitimacy Theory), 1.3 ทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง

(Political Economy Theory)และ 1.4 ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) สามารถอธิบายได้ดังนี้

2.1.1 ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย(Stakeholder Theory) ถูกกล่าวโดย(R.W. Roberts, 1992 ,pp. 595-612 อ้างอิงจากจอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549, หน้า 11-15) กล่าวไว้ว่าผู้มีส่วนได้เสียมีผลกระทบกับหลายหน่วยงานต่อการดำเนินกิจการ และ Henderson และคนอื่นๆ(2004 ,อ้างอิงจากจอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549, หน้า 11-15) กล่าวไว้อีกว่าผู้มีส่วนได้เสียมีความต้องการอย่างเป็นนัยสำคัญในเรื่องการตอบสนองด้านการบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์และ Henderson และคนอื่นๆ (2004) กล่าวถึง Ullman(1985, pp. 540-551 อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549,หน้า 11-15) ว่าได้มีการพัฒนาแนวคิดจากหลักการของผู้มีส่วนได้เสียไปสู่กลยุทธ์ด้านการบริหารซึ่งการวางแผนกลยุทธ์จำเป็นต้องบริหารความสัมพันธ์ระหว่างกิจการและผู้มีส่วนได้เสีย ประกอบไปด้วย 3 กรณีดังนี้ กรณีที่ 1 อิทธิพลของผู้ที่มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Power) คือผู้มีส่วนได้เสียของกิจการส่วนใหญ่ต้องได้รับการตอบสนองความต้องการของพวกเขา กรณีที่ 2 กลยุทธ์ที่แสดงออก (Strategic Posture) คือ สิ่งที่ผู้บริหารต้องทำ เพื่อให้เกิดการตอบสนองต่อผู้มีส่วนได้เสีย และในกรณีที่ 3 ผลการดำเนินงานทางการเงิน (Economic Performance) คือผลการดำเนินงานทางการเงินเปรียบเทียบอดีตและปัจจุบันของกิจการ อีกหนึ่งวิธีที่เหมาะสมที่สุดคือ วิธีการบรรเทาผลกระทบของแต่ละหน่วยงาน เพื่อให้สอดคล้องกับผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผลประโยชน์ของผู้บริหาร (Healy & Palepu, 2001, pp.405–440) โดยการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจนั้นเป็นวิธีที่ลดปัญหากับกิจการที่เปิดเผย (Barako et al., 2006, pp.107-125) และเพื่อโน้มน้าวให้ผู้ใช้ภายนอก(Watson, A. and other, 2002, pp.289–313) อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ (2549, หน้า 11-15) ข้อบังคับถือเป็นหนึ่งวิธีการที่ลดปัญหาให้กับกิจการ เนื่องจากต้องมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างครบถ้วน (Healy & Palepu, 2001) อย่างไรก็ตามการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมบูรณ์อาจไม่ได้การันตีใดๆ ทั้งสิ้นแม้ว่าจะทำถูกกฎระเบียบ (Al-Razeen & Karbhari, 2004, pp.351–360) การไม่มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมบูรณ์จะอธิบายโดยข้อขัดแย้งที่มีอยู่ระหว่างผลประโยชน์ของผู้จัดการและผู้ถือหุ้น (Lev & Penman, 1990, pp.49–76) นอกจากนี้ข้อบังคับเกี่ยวกับการรายงานมีวัตถุประสงค์เพื่อให้นักลงทุนได้รับข้อมูลปริมาณขั้นต่ำที่จะช่วยในการกระบวนการตัดสินใจ (Al-Razeen & Karbhari 2004, pp.351–360) อย่างไรก็ดี การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้มีส่วนได้เสียต้องได้รับการตอบสนอง เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียอื่นที่สนใจด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม ว่าการดำเนินงานของกิจการได้คำนึงผลกระทบทางสังคมเสมอ

2.1.2 ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย (Legitimacy Theory) ถูกกล่าวโดย Henderson และคนอื่นๆ (2004) กล่าวถึง Lindblom(1994 อ้างอิงจากจอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549, หน้า 11-15) ให้คำจำกัดความ ความถูกต้องทางกฎหมาย คือ ช่วงเหตุการณ์หรือเวลาที่เกิดระบบค่านิยมของหน่วยธุรกิจ กับระบบค่านิยมของสังคมของหน่วยธุรกิจ ไปทิศทางเดียวกันโดยความหมาย ส่วนหนึ่งของสังคม คือบริษัทจำดำเนินธุรกิจภายใต้มาตรฐานของสังคม ภายใต้สัญญาประชาคม กิจการมุ่งตอบสนองความหวังที่หลากหลาย โดยนัยสำคัญและแสดงออกที่ชัดเจนต่อสังคม โดยสิ่งที่ตอบแทนกลับมาจากสังคม คือการให้สิทธิกิจการสามารถจัดการกับทรัพยากรของสังคม หากบริษัทไม่ตอบสนองต่อความคาดหวังนั้นแล้ว ผลกระทบโดยตรงต่อการดำเนินงาน คือการเลิกให้การ

สนับสนุน อาทิเช่น การคว่ำบาตรไม่ซื้อสินค้า หรือกฎหมายที่มีการควบคุมเพิ่มทุกสิ่งสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามช่วงระยะเวลาและเหตุการณ์ ซึ่งกิจการต้องมีการปรับตัวให้ทันต่อความคาดหวังของสังคม และต้องมีธรรมาภิบาลต่อสังคมอยู่เสมอ

2.1.3 ทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง (Political Economy Theory) เป็นแนวคิดด้านสังคม การเมือง และเศรษฐกิจเกี่ยวข้องกับการดำรงชีวิตของมนุษย์ในสังคม ทฤษฎีเศรษฐกิจการเมืองโดยแบ่งออก 2 สำนัก คือ สำนัก Classical เป็นสำนักที่ได้อธิบายถึงการเปิดเผยข้อมูลตามคำสั่งและสำนัก Bourgeois เป็นสำนักที่ได้อธิบายถึงการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ ภายหลังได้กลายมาเป็นทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง เป็นทฤษฎีที่คำนึงถึงการตอบสนองระหว่างกลุ่มต่างๆ ในสังคม ทฤษฎีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญต่างๆที่อธิบายถึงการตอบสนองที่มีความสนใจกิจการ ไม่ว่าเป็นความสัมพันธ์ระหว่างกิจการและหน่วยงานกำกับดูแล หรือกลุ่มที่สร้างความกดดันด้านสิ่งแวดล้อม เช่น ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย และทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย อธิบายว่าการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสื่อสารถึงความถูกต้องตามกฎหมาย ส่งผลให้กิจการดำรงอยู่ในสังคมต่อและบรรลุผลสัญญาประชาคม เพราะฉะนั้นทฤษฎี ความถูกต้องตามกฎหมายให้ความสนใจในเรื่องการตอบสนองสู่ชุมชนและดำเนินธุรกิจภายใต้ชุมชนนั้นๆ ในด้านทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย กล่าวว่าการเปิดเผยข้อมูลมีเจตนามุ่งเน้นไปยังเรื่องการควบคุมทรัพยากรที่สำคัญของกิจการ โดยเป็นไปทิศทางเดียวกันกับทฤษฎีเศรษฐกิจการเมือง (จอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549, หน้า 13-15)

2.1.4 ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory) สามารถอธิบายได้ 2 กรณี ดังนี้ กรณีที่ 1 การเปิดเผยข้อมูลแบบดั้งเดิม เป็นเรื่องเกี่ยวกับตลาดทุน อาทิเช่น ผู้บริหารมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจเพื่อให้สัญญาณตลาดทุน ทราบถึงการคาดคะเนเรื่องผลดำเนินงานในอนาคต เป็นต้น และกรณีที่ 2 การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ดั้งเดิม เป็นเรื่องเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อม อาทิเช่น Henderson และคนอื่นๆ(2004) กล่าวถึงผลการศึกษาของ Blaccionaire และ Patten (1994, pp.357-377 อ้างอิงจากจอมขวัญ รัชตะวรรณ, 2549, หน้า 11-15) เกี่ยวกับผลกระทบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ของบริษัทหลังเกิดภัยธรรมชาติ พบว่า ราคาหุ้นของบริษัทที่ประสบอุทกภัยราคาหุ้นตกลงน้อยกว่าบริษัทที่เปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจด้านสิ่งแวดล้อมผ่านทางนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมเปรียบกับบริษัทได้มีการส่งสัญญาณให้ตลาดทุนทราบว่าบริษัทมีกลยุทธ์ที่จะลดความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมในลักษณะนี้เป็นข่าวในแง่บวกและมีผลต่อราคาหุ้นไม่ตกลงมาก ส่วนกรณีของบริษัทอื่นที่เปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมน้อยหรือไม่มีเลย และราคาหุ้นตกลงกว่าคาดว่าเป็นการที่ตลาดทุนแปลความหมายของการไม่เปิดเผยข้อมูลว่าเป็นการส่งข่าวในแง่ลบ

สรุปได้ว่า การเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ ในปัจจุบันยังไม่มีทฤษฎีใดที่จะสามารถเฉพาะเจาะจงได้อย่างสมบูรณ์และเหมาะสม หากแต่ว่ารายงานประจำปี งบการเงิน รายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับความสนใจจากผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือบุคคลทั่วไป โดยเฉพาะผู้มีส่วนได้เสีย ในขณะที่กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลที่สามารถเอื้อประโยชน์ต่อสังคมและชุมชนซึ่งเกี่ยวโยงกับสิ่งแวดล้อมนั้นจะยิ่งได้รับการสนใจมากเป็นพิเศษ ตัวอย่างเช่น กรรมการบริษัทหนึ่งไปล่าสัตว์ป่าในธรรมชาติ เช่น เสือดำ เป็นต้น พอสังคมรับรู้ถึงการกระทำดังกล่าว ทำให้ราคาหุ้นของบริษัทนั้นตกลงอย่างรวดเร็ว เป็นต้น ผลจะออกมาในทางลบ เช่นเดียวกับการไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แต่ถ้าหากบริษัทมีการเปิดเผยการช่วยเหลือต่อสังคม เช่น การไปช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย การปลูกป่า เป็นต้น

คาดการว่าจะได้ผลตอบรับทางบวก เห็นได้ชัดว่าในสังคมและผู้ใช้งบการเงินให้ความสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม ทำให้สิ่งต่างๆที่บริษัทเข้าไปเกี่ยวโยงกับสิ่งแวดล้อม ความเป็นอยู่ ของชุมชนและธรรมชาติมีความสำคัญต่อราคาหุ้นของบริษัท และตัวบริษัทเอง อีกทั้งการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจยังมีผลกระทบการสื่อสารในเชิงบวก อาทิเช่น ด้านความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบและผู้บริหาร ทำให้มีการร่วมมือกันเพื่อเปิดเผยข้อมูล สร้างความสัมพันธ์อันดี เนื่องจากเอื้อประโยชน์ซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ดุลยพินิจเพื่อเปิดเผยข้อมูลได้ดียิ่งขึ้นปราศจากข้อจำกัด แม้ว่าข้อมูลที่เปิดเผยโดยสมัครใจอาจเป็นเรื่องไม่มีนัยสำคัญ

ดังนั้นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประกอบด้วย 2 ด้าน คือ 1) ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการเป็นเรื่องที่ผู้สอบมีปฏิสัมพันธ์กับผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องโดยใช้กระบวนการหรือกิจกรรมอื่นมาสร้างความเชื่อมต่อรอบด้านซึ่งมีผลต่อความรู้สึกทั้งสองฝ่ายรวมทั้งการสื่อสารให้ชัดเจน ถูกต้อง ตรงประเด็น บนพื้นฐานของข้อกำหนดและข้อบังคับและไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดกับผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งสาธารณชน 2) ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้นำหลักฐานการตรวจสอบมาสนับสนุนการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารให้ผู้บริหารเข้าใจและมั่นใจในกระบวนการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังบ่งบอกถึงความโปร่งใสที่ผู้บริหารเต็มใจที่จะเปิดเผยข้อมูลและด้านความเชื่อมั่นเมื่อมีการสื่อสารด้วยข้อมูลที่ถูกต้อง

2.2 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผย(Quality of Disclosure)

AICPA (1994) ได้มีการกล่าวถึง การเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน ข้อมูลที่ต้องเปิดควรต้องมีทั้งข้อมูลที่เกี่ยวกับการเงินและไม่เกี่ยวข้องกับทางการเงิน เช่น ประวัติความเป็นมา ข้อมูลของคณะกรรมการและผู้บริหาร และการวิเคราะห์ฐานะทางการเงินรวมทั้งผลการดำเนินงานของผู้บริหาร (AICPA, 1994 citing Beretta and Bozzolan, 2008)

Lang and Lundholm (1993, pp. 246-268) มีการศึกษาพบว่าเมื่อบริษัทเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพ ไม่ว่าจะเป็นในเชิงปริมาณ ความน่าเชื่อ และความทันต่อเวลาของข้อมูลที่เหมาะสมมีผลทำให้ นักวิเคราะห์การเงินที่สนใจหรือติดตามที่จะวิเคราะห์และเสนอข้อมูล เพื่อให้นักลงทุนมีปริมาณมากขึ้น ผลการดำเนินงานมีการคาดการณ์จากนักวิเคราะห์การเงินมีความถูกต้องมากขึ้นและมีความต่างกันน้อยลงระหว่างนักวิเคราะห์การการเงินด้วยกัน และ มีการปรับเปลี่ยนผลการดำเนินงานจากการคาดการณ์น้อยลง

พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง (2557,หน้า 18-27) สรุปว่า ประโยชน์ในการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพ ช่วยให้ประหยัดต้นทุนในเรื่องการจัดข้อมูล หมายความว่า นักลงทุนมีต้นทุนเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลต่ำลงไป มีความน่าเชื่อถือ ชัดเจน และเป็นที่ต้องการ รวมทั้งสามารถลงทุนได้ค่อนข้างเหมาะสมเนื่องจากสามารถตัดสินใจลงทุนได้ในทิศทางที่เป็นบวก อีกทั้งนักวิเคราะห์งบการเงิน มีหน้าที่เป็นสื่อกลางข้อมูลกับบริษัทและนักลงทุน เพื่อให้มีความชัดเจนมากขึ้นและสามารถพยากรณ์ดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยนักวิเคราะห์งบการเงินเชื่อว่าความทันต่อเวลา จะมีคุณภาพมากขึ้น โดยผู้สอบบัญชียังใช้ การวิเคราะห์งบการเงินที่มาใช้เพื่อพิจารณาระหว่างการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้อง เพียงพอ และครบถ้วนพอควร

ขั้นตอนการบริหารควรนำมาใช้เพื่อนำเสนอแบบสมัครใจ คุณภาพการเปิดเผยสูง เกี่ยวข้องกับขั้นตอนคือการรับรู้และการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนปราศจากผลกระทบจากการแข่งขันของบริษัท ซึ่งระบุไว้ดังนี้ (FASB, 2001, pp.13-15)

1. จำแนกธุรกิจของบริษัทโดยเฉพาะบริษัทที่ประสบความสำเร็จ
2. จำแนกกลยุทธ์ในการบริหารและการวางแผนการจัดการที่ทำให้เกิดการประสบความสำเร็จในอดีตและอนาคตที่ดำเนินต่อไป
3. จำแนกแบบเมตริกซ์ (วัดได้การข้อมูลการปฏิบัติการ) ที่ถูกใช้ในการบริหารและจัดการการพัฒนากลยุทธ์และการวางแผน
4. พิจารณาความสมัครใจในการเปิดเผย ในเรื่องกลยุทธ์วางแผน ผลกระทบต่อการแข่งขัน ความเสี่ยงและการคาดหวังผลประโยชน์ในการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ
5. เปิดเผยในเชิงลึกอย่างเหมาะสม ความสมัครใจในการนำเสนอข้อมูล การนำเสนอแบบเป็นธรรมชาติควรขยายข้อมูลและสม่ำเสมอในช่วงเวลาที่เหมาะสมกับช่วงระยะเวลากับเรื่องที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง

ทั้ง 5 ด้านที่กล่าวข้างต้น สามารถหาข้อมูลมาเปิดเผยที่เหมาะสมมานำเสนอในบริษัทที่ต้องการมาประยุกต์ใช้ในความหลากหลายของกรอบแนวคิดเพื่อมาพิจารณา ไม่ใช่แค่มากเท่าไรในการเปิดเผยเท่านั้นแต่เป็นอะไรและอย่างไร ที่ต้องเปิดเผย(เนื้อหาที่สมบูรณ์แบบ) กรอบของคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล พิจารณาได้จาก 2 มิติ และการดำเนินการในลักษณะที่สมบูรณ์แบบ โดยกำหนดความสมบูรณ์ที่ครอบคลุม และกระจายตัว ตามความแตกต่างของคุณสมบัติของแต่ละธุรกิจในแบบเชิงกว้าง และการเปิดเผยข้อมูลเชิงลึกประสิทธิภาพในอนาคตของบริษัท ในแบบเชิงลึก

การเปิดเผยข้อมูลเชิงกว้างพิจารณาจากหัวข้อหลักและหัวข้อย่อย ประกอบไปด้วยกรอบแนวคิดของ Jenkins เพื่อจำแนกและจัดประเภทของข้อมูลที่เปิดเผย จะมีความหลากหลายของหัวข้อที่ดีกว่า การเปิดเผยทำให้ชัดเจนถึงตัวเลข และภาพรวมทั่วไปของธุรกิจและมากกว่านั้นสามารถหลบกลยุทธ์ของการสื่อสารที่ชัดเจน และทำให้ผู้อ่านเข้าใจกับสิ่งที่เกี่ยวของที่ออกมา ช่องทางของมิติที่เหมาะสมของหน่วยงานของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี (Financial Accounting Standards Board : FASB) ที่จำเป็นต้องสนใจการเปิดเผยความสำเร็จที่สำคัญในอดีตและการดำเนินงานในอนาคต (FASB, 2001, pp.13-15). การเปิดเผยที่เต็มไปด้วยความสามารถที่พร้อมของข้อมูลทางเศรษฐกิจ ขนาดของหลักทรัพย์ และ ภาพลักษณ์ภายนอกของข้อมูลที่ให้ออกมา (เชิงลึก) ภาพทางเศรษฐกิจประกอบด้วย ด้านบวก ด้านลบ และไม่เปิดเผย การสื่อสารทางตรงของเศรษฐกิจ มีผลกระทบต่อการเปิดเผยดำเนินงานขององค์กรทั้งการสังเกตการณ์และคาดหวัง รูปแบบของหลักทรัพย์ที่มีเนื้อหาการเปิดเผยมีคุณสมบัติ ทั้งด้านการเงินกับไม่เกี่ยวข้องกับการเงิน ซึ่งมีทั้งเชิงปริมาณกับไม่ใช่เชิงปริมาณที่เปิดเผย ภาพลักษณ์ขององค์กรมีผลกระทบต่อสภาวะเวลาของข้อมูลที่มีการเปิดเผยและการปรับทิศทางมีผลต่อการบริหาร สภาวะเวลามีผลกระทบต่อการสันนิษฐานมากกว่าการมองรายงานทางการเงิน ความสำคัญสำหรับนักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียมีโอกาสได้รับข้อมูลจากแหล่งอื่นๆ (Francis, Schipper, 1999, pp. 319 - 352).การกำหนดทิศทางในทางปฏิบัติงาน สะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการจัดการเพื่อแก้ไขปัญหาที่สำคัญ และใช้ประโยชน์จากสถานการณ์ ที่เกิดขึ้นใหม่ ตลอดจนการนำกลยุทธ์และแผนการมาใช้ในการจัดการปัจจัย

ความสำเร็จที่สำคัญ (สถานะธุรกิจที่เกิดขึ้นจริงสมมติฐานหรือความคาดหวังของผู้บริหารการตัดสินใจและการดำเนินการ ,การดำเนินการตามแผนและโปรแกรมและมีส่วนช่วยอธิบายลักษณะของตัวชี้วัดที่นำเสนอ (FASB, 2001: 13-15)

Beretta and Bozzolan (2008, pp.333-376) ได้มีการพัฒนาดัชนีเพื่อใช้วัดคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน คุณภาพการเปิดเผยข้อมูล(Quality of Disclosure) ประกอบด้วย

- เชิงปริมาณ (Quantity) เป็นปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Relative Quantity)
- ความสมบูรณ์ของเนื้อหา (Richness of Content) เป็นการวิเคราะห์เชิงกว้าง (Width) และการวิเคราะห์เชิงลึก จากข้อมูลข้างต้น สามารถเขียนสมการได้ดังนี้

Disclosure Quality (DSCORE) = $\frac{1}{2}(RQT_1 + RCN_1)$

โดยที่ RQT_1 = ดัชนีปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Relative Quantity Index : RQT)

RCN_1 = ความสมบูรณ์ของเนื้อหา (Richness of Content : RCN)

ปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Relative Quantity Index : RQT)

อังคณาพร สงดวง (2554 , หน้า.27-31) ดัชนีปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Relative Quantity Index : RQT) เป็นตัวแทนในการวัดเชิงปริมาณ เป็นการเปรียบเทียบปริมาณการเปิดเผยข้อมูลจริงของแต่ละบริษัท (D_i) ว่าปริมาณการเปิดเผยสูงหรือต่ำกว่าค่าประมาณการเปิดเผยข้อมูล ($\widehat{D}_i$) โดยค่าประมาณการแทนในสมการวิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares Regression :OLS Regression) ตามแนวคิดขนาดและประเภทอุสาหกรรมมีอิทธิพลอย่างมากต่อระดับการรายงานข้อมูล โดยมีขนาดของบริษัทและประเภทอุตสาหกรรมเป็นตัวแปรอิสระ สามารถแสดงเป็นสมการได้ดังนี้

$$RQT_i = D_i + \widehat{D}_i$$

โดยที่ RQT_i = ดัชนีปริมาณเชิงเปรียบเทียบ (Relative Quantity Index) ของบริษัท i

D_i = ค่าปริมาณการเปิดเผยข้อมูลจริง (Observed Disclosure) ของบริษัท i

$\widehat{D}_i$ = ค่าประมาณการเปิดเผยข้อมูลจริง(Estimated Disclosure)ของบริษัท i

โดยค่า $\widehat{D}_i$ หามาจากวิธีกำลังสองน้อยที่สุด (Ordinary Least Squares Regression :OLS Regression) แสดงสมการดังนี้ $\widehat{D}_i = \beta_0 + \sum_{j=1}^{k} \beta_j IND_j + \beta_{k+1} LNSIZE$

โดยที่ IND_j = ค่า Dummy Variable ของบริษัท i ที่อยู่ในอุตสาหกรรม j ในกรณีที่อยู่ในอุตสาหกรรม j จะมีค่าเท่ากับ 1 ในกรณีที่ไม่ใช่จะมีค่าเท่ากับ 0

$LNSIZE$ = ค่า Natural log ของสินทรัพย์รวมบริษัท i

ความสมบูรณ์ของเนื้อหา (Richness of Content : RCN)

Beretta and Bozzolan (2008) ความสมบูรณ์ของเนื้อหา (Richness of Content : RCN) เป็นตัวแทนในการวัดเชิงคุณภาพ(Richness of Content หรือ RCN) ประกอบด้วย 2 ส่วน ดังนี้

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงกว้าง (Width ใช้ตัวย่อ WID) จะครอบคลุมที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อที่มีการเปิดเผยทั้งหมด รวมทั้งหัวข้อย่อย (Coverage ใช้ตัวย่อ COV) และการกระจายตัวของข้อมูล (Dispersion ใช้ตัวย่อ DIS)

สมการดังนี้ $COV_i = \frac{1}{st}\sum_{j=1}^{st} INF_{ij}$ และ $DIS_i = \frac{-\sum_{j=1}^{st} p_{ij}\, In\, p_{ij}}{In\, st}$

โดยที่ INF_{ij} = ในกรณีรายงานประจำปีของบริษัท i เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอุตสาหกรรม j ที่มีค่าเท่ากับ 1 ในกรณีที่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลค่าเท่ากับ 0

p_{ij} = จำนวนหัวข้อที่ทำการเปิดเผยในอุตสาหกรรม j ต่อจำนวนหัวข้อเปิดเผยทั้งหมดในบริษัท i

st_{ij} = จำนวนหัวข้อทั้งหมดที่มีการเปิดเผย

ดังนั้น สมการของข้อมูลเชิงกว้าง คือ $WID_i = \frac{1}{2}(COV_i + DIS_i)$

2. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึก (Depth หรือ DEP) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ส่งผลต่อการดำเนินงาน แบ่งเป็น 2 เรื่องหลักๆ ได้แก่

2.1 การเปิดเผยข้อมูลในทางเศรษฐกิจ (Measure index and Economic sign หรือ MSR) ที่ประเมินหรือวัดค่าในเชิงคุณภาพและหรือเชิงปริมาณได้ รวมทั้งผลกระทบที่เปิดเผยการคาดคะเนที่ส่งผลต่อการดำเนินงานในอนาคต

มีสมการดังนี้ $MSR_i = \frac{1}{2}\left(\frac{1}{id_i}\sum_{j=1}^{id_i} TQM_{ij} + \frac{1}{id_i}\sum_{j=1}^{id_i} ES_{ij}\right)$

โดยที่ MSR_i = การเปิดเผยข้อมูลทางเศรษฐกิจ

id_i = จำนวนข้อที่เปิดเผยในรายงานประจำปีของบริษัท i

TQM_{ij} = กรณีที่ข้อที่เปิดเผยที่อยู่ในอุตสาหกรรม j ของบริษัท i มีการวัดค่าในเชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพได้ มีค่าเท่ากับ 1 แต่ในกรณีที่ไม่มีการวัดค่าใด จะมีค่าเท่ากับ 0

ES_{ij} = กรณีที่ข้อที่เปิดเผยที่อยู่ในอุตสาหกรรม j ของบริษัท i มีการคาดคะเนผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น มีค่าเท่ากับ 1 แต่ในกรณีที่ไม่มีการคาดคะเน จะมีค่าเท่ากับ 0

2.2 ปัจจัยที่มีผลต่อธุรกิจรวมทั้งปัจจัยภายในบริษัทสามารถวัดจากดัชนีมุมมองขององค์กร (Outlook profile index หรือ OTL)

มีสมการดังนี้ $OTL_i = \frac{1}{2}\frac{1}{id_i}\sum_{j=1}^{id_i} OTL_{ij}$

โดยที่ OTL_i = ดัชนีมุมมองขององค์กร

id_i = จำนวนข้อที่เปิดเผยที่มีผลกระทบของบริษัท i

OTL_{ij} = กรณีที่ข้อที่เปิดเผยที่อยู่ในอุตสาหกรรม j ของบริษัท i มีการเปิดเผยการตัดสินใจ การปฏิบัติ *หรือ*โครงการ *และ*การ ปรับตัวในอนาคต มีค่าเท่ากับ 2 กรณีที่ข้อที่เปิดเผยที่อยู่ในอุตสาหกรรม j ของบริษัท i มีการเปิดเผยการตัดสินใจ การปฏิบัติ *หรือ*โครงการ *หรือ*การปรับตัวในอนาคต มีค่าเท่ากับ 2 กรณีที่ไม่มีเปิดเผยข้อมูล มีค่าเท่ากับ 0

ดังนั้นสมการของข้อมูลเชิงลึก คือ $DEP_i = \frac{1}{2}(MSR_i + OTL_i)$

สรุปได้ว่า สมการของ ความสมบูรณ์ของเนื้อหา คือ $RCN_i = \frac{1}{2}(WID_i + DEP_i)$

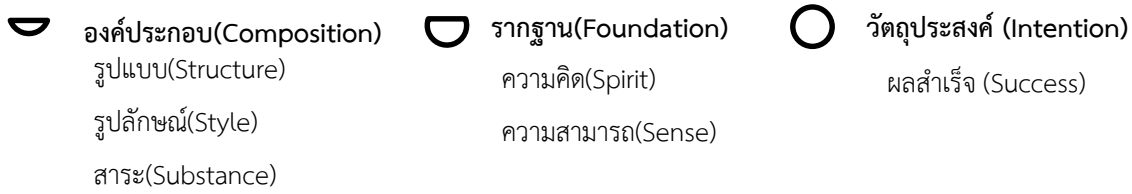
ปิยะพันธ์ ทยานิธิ (2557) กล่าวถึงคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะข้อมูล เช่นวัตถุดิบ กระบวนการเปิดเผยข้อมูลและข้อมูลที่เปิดเผยที่อยู่ในระดับคุณภาพ เป็นต้น โดยคุณภาพของข้อมูลมีองค์ประกอบหลักได้แก่รูปแบบโครงสร้างรายละเอียดและใจความในส่วนคุณภาพ กระบวนการเปิดเผยข้อมูลมีรากฐานได้แก่ความคิดความตั้งใจและความรู้ความสามารถ เป็นปัจจัยสำคัญ โดยรวมมีความสัมพันธ์กันตลอดทั้งกระบวนการด้วย รวมทั้งมีคุณสมบัติสำคัญสำหรับข้อมูลที่มีคุณภาพ ได้แก่ ข้อมูลถูกต้อง ข้อมูลที่เป็นจริง ข้อมูลที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ข้อมูลที่มีความชัดเจน ข้อมูลที่กระชับรัดกุม ข้อมูลที่ทันเวลา ข้อมูลที่ตรงประเด็น และมีนัยสำคัญเพียงพอเหมาะสมและเป็นประโยชน์ โดยหลีกเลี่ยงหรือลดโอกาสที่จะสร้างความสับสนและความเข้าใจผิด ประกอบกับในยุคเทคโนโลยีสารสนเทศทำให้มีแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้นและคนสนใจข้อมูลเพิ่มมากขึ้น อาจเป็นปัญหาจากการทุจริตของกิจการชั้นนำระดับสากลไปจนถึงวิกฤตเศรษฐกิจโลก โดยมีการมุ่งเป้าที่กลไกกับดูแลกิจการควบคุมและตรวจสอบโดยเฉพาะประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกลไกทั้งหลาย เมื่อมีข้อมูลเปิดเผยเพิ่มขึ้น คาดว่าได้ประโยชน์มากขึ้น แต่บางกรณีประโยชน์ที่ได้รับจริงอาจลดลง และอาจทำให้เกิดผลเสียมากขึ้น นอกจากเป็นการเพิ่มภาระในการวิเคราะห์ข้อมูลแล้ว ยังสร้างปัญหาและความยุ่งยากในการจำแนกข้อมูลว่าอะไรเกี่ยวข้องอะไรสำคัญ อาจนำไปสู่การหลงประเด็น เข้าใจผิดหรือสับสน เสียทั้งเวลาและความรู้สึก มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS : International Financial Reporting Standards) ,การกำกับดูแลกิจการ (CG : Corporate Governance) และความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมขององค์กร (CSR : Corporate Social Responsibility) เป็นมาตรฐานทางวิชาชีพกฎเกณฑ์และข้อบังคับต่างให้ความสำคัญอย่างมากกับการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงกระบวนการบริหารจัดการข้อมูล หากการเปิดเผยข้อมูลทำไปเพื่อให้เป็นเพียงการปฏิบัติตามเงื่อนไขภาคบังคับเท่านั้นก็คงไม่เกิดประโยชน์เท่าที่ควร ถ้าการเปิดเผยข้อมูลมีวัตถุประสงค์เพื่อความโปร่งใสเกิดความเชื่อมั่นต่อการปฏิบัติงานข้อมูลต้องช่วยให้เข้าใจกระบวนการและผลการดำเนินการได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมหัวใจสำคัญ คือคุณประโยชน์ซึ่งทั้งผู้เปิดเผยและผู้ใช้พึงจะได้รับตามสมควรในขณะที่ไม่ก่อให้เกิดโทษความเสียเปรียบหรือเสียหายขึ้นรวมทั้งยังดูแลรักษาความลับและ ไม่พึงเปิดเผยไว้ได้อย่างปลอดภัยจึงจะถือว่าเป็นผลสำเร็จที่แท้จริง ในสมมุติฐานคือความเชื่อมั่นในกลไกตลาดและวินัยตลาดซึ่งมีเงื่อนไขหลายประการกล่าวคือ ความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลความรู้และความสามารถในการวิเคราะห์คุณภาพและคุณประโยชน์ของข้อมูลที่เปิดเผยและความสนใจและตั้งใจจริงของตลาด รวมถึงองค์กรกำกับดูแลในทุกระดับทุกภาคส่วนในการผลักดันให้มีการพัฒนามาตรฐานและแนวการปฏิบัติที่ดีด้านการเปิดเผยข้อมูลให้เกิดคุณประโยชน์ได้จริง แนวทางที่ดีที่สุดคือ การควบคุมดูแลตั้งแต่ต้นทางของสายการผลิตหรือแหล่งข้อมูลตามมาด้วยสายการเผยแพร่หรือช่องทางกระจายข้อมูลจนถึงปลายทาง

กระบวนการผลิตและเผยแพร่ข้อมูลเพื่อให้ผู้อื่นได้ใช้ประโยชน์ควรคำนึงถึงหลักการที่ดีในการสร้างชุดข้อมูลรายงานและนำเสนอจัดวางโครงสร้างและระบุชี้ข้อมูลสำคัญซึ่งอาจเกิดปัญหาอุปาทานหรือความโอนเอียงทางความคิดได้ ข้อมูลอาจแบ่งออกเป็น 2 ประเภทตามคุณภาพของความจริงแท้ ได้แก่

1. ข้อมูลความจริงที่มีการแสดงหลักฐานเหตุผลพิสูจน์ได้ว่าจริงหรือเท็จและ

2. ข้อมูลความเห็นซึ่งบางส่วนอาจชี้ชัดได้ว่าถูกหรือผิดแต่ส่วนอื่นจะเป็นความเชื่อจินตนาการหรือความรู้สึกซึ่งไม่ใช่ข้อเท็จจริงไม่ใช่เรื่องถูกหรือผิด

ความถูกต้องของข้อมูลเป็นเรื่องสำคัญที่สุดและเป็นปัญหายุ่งยากที่สุดด้วยความถูกต้องของข้อมูลบางกรณีขึ้นอยู่กับเวลาความสมเหตุผลอาจไม่ใช่ความถูกต้อง ตัวอย่างเช่นการอภิปรายในประเด็นที่น่าสนใจและมักดูมีมูลฐานฟังดูสมเหตุผลก็หาข้อสรุปไม่ได้ว่าอะไรจริงอะไรเท็จได้แต่ฟังข้อโต้แย้งไปมาการบริหารประเทศซึ่งต้องบริโภคข้อมูลอย่างรอบคอบจึงประสบแต่อุปสรรคจากประเพณีปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูล คุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล (Information Disclosure Quality) ประกอบด้วย



ภาพที่ 2.1 กรอบแนวคิดคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล (Information Disclosure Quality) ของ (ปิยะพันธ์,มิถุนายน 2557)

แนวการปฏิบัติที่ดีด้านการเปิดเผยข้อมูลควรพิจารณาปัจจัยแวดล้อมทั้งหลายที่มีผลต่อการบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ตามความเป็นจริงในทางปฏิบัติและหมั่นทบทวนแก้ไขปรับปรุงจุดอ่อนและข้อบกพร่องอยู่เสมอโดยคำนึงถึงความเพียงพอความเหมาะสมคุณภาพและคุณประโยชน์เป็นสำคัญการเปิดเผยข้อมูลจะเป็นเรื่องที่น่าเชื่อถือได้(ปิยะพันธ์ ทยานิธิ , 2557)

การเปิดเผยข้อมูลของการพัฒนาการเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งสอดคล้องกับ ข้อมูลทั้ง 4 ด้านเป็นส่วนประกอบของBig Data โดย Good Factory Team (2559) ให้ความหมายไว้ว่าใช้บรรยายถึงทั้งลักษณะและปัญหาที่มาพร้อมกับพัฒนาการทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ได้แก่

1. ปริมาณ (Volume) เป็นข้อมูลที่มีขนาดใหญ่ มีปริมาณข้อมูลมาก สามารถเป็นข้อมูลแบบ ปิด (Offline) หรือ เปิด (Online)
2. ความหลากหลาย (Variety) เป็นข้อมูลที่มีความหลากหลาย สามารถเป็นได้ทั้งที่มีโครงสร้างและข้อมูลที่ไม่สามารถจับรูปแบบได้
3. ความรวดเร็ว (Velocity) เป็นข้อมูลที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาอย่างรวดเร็ว มีการส่งผ่านข้อมูลอย่างต่อเนื่องในลักษณะไหลเวียน(Streaming) ทำให้การวิเคราะห์ข้อมูลแบบManualมีข้อจำกัด
4. ข้อเท็จจริง (Veracity) เป็นมูลที่มีความไม่ชัดเจน

Beretta and Bozzolan (2008) ได้เสนอกรอบแนวคิดคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล โดยแบ่งออก 2 หัวข้อหลักๆ ประกอบด้วย

1. ปริมาณเชิงเปรียบเทียบ(*Relative Quantity)*
2. ความสมบูรณ์ของเนื้อหา (Richness of Content) ประกอบด้วย 2 ข้อย่อย ดังนี้

2.1 การวิเคราะห์เชิงกว้าง (Width)

2.1.1 การดำเนินการในลักษณะสมบูรณ์แบบโดยกำหนดลักษณะที่ครอบคลุม

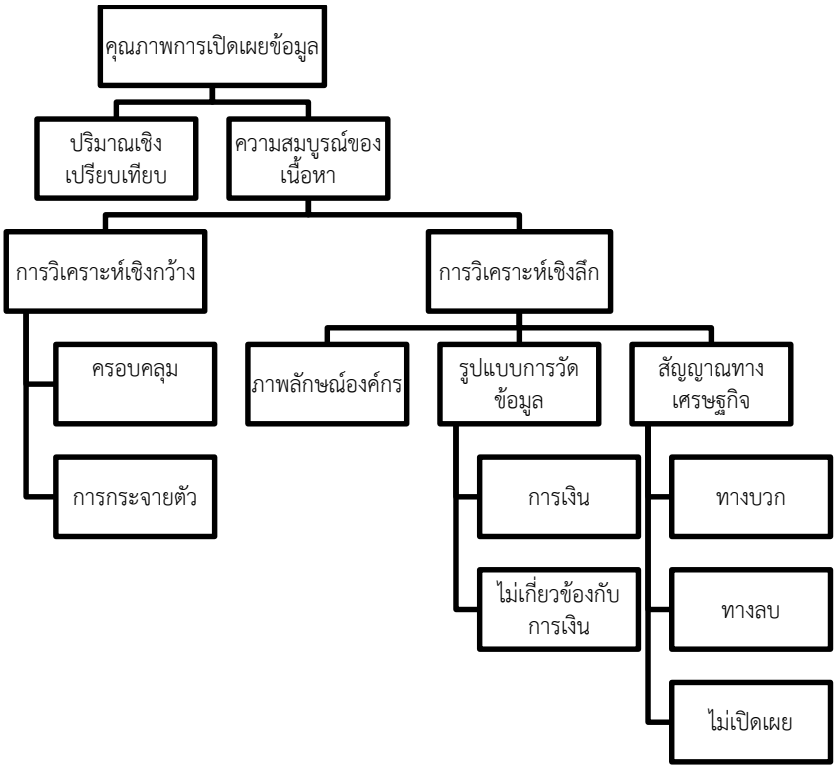
2.1.2 กระจายตัวตามความแตกต่างของคุณสมบัติแต่ละธุรกิจในแบบเชิงกว้าง

2.2 การวิเคราะห์เชิงลึก (Depth)

2.2.1 ภาพลักษณ์ขององค์กร เป็นข้อมูลในอดีต การดำเนินงานในอนาคต สถานะในปัจจุบันของธุรกิจ การบริหารจัดการ การคาดหวังในธุรกิจ วางแผนโครงการ และการตัดสินใจ เป็นต้น

2.2.2 รูปแบบการวัดข้อมูลทั้งด้านการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน

2.2.3 สัญญาณทางทางเศรษฐกิจ (Economic sign) ไม่ว่าจะเป็นในทางบวกและทางลบ รวมทั้งไม่เปิดเผย



ภาพที่ 2.2 กรอบแนวคิดคุณภาพการเปิดเผยข้อมูล ของ Beretta and Bozzolan (2008)

ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554) ได้กล่าวถึงเรื่องการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่อาจพิจารณาที่จะสื่อสาร สู่สาธารณะชน แม้ว่าสาธารณชนทั่วไปมีสิทธิที่จะรับรู้ข่าวสารในการปฏิบัติงานขององค์กร ทั้งนี้มีข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเป็นเรื่องที่ดีกว่าการไม่นำเสนอสู่สาธารณะชน ซึ่งธนาคารพัฒนาเอเชียการสำรวจความคิดเห็น การแบ่งปันข้อมูล และต้องมีการปรึกษาหรือสนทนาอย่างชัดเจนและ ตรงประเด็น ทั้งภายในและภายนอกองค์กร ในบางกรณีในการเปิดเผยค่อนข้างมีผลกระทบเมื่อเปิดเผยแล้ว อาจมีเรื่องบางประเภทที่มีข้อมูลที่มีความอ่อนไหวและส่งผลเสียต่อธุรกิจ

ทำให้ข้อมูลบางประการไม่สามารถตัดสินใจเพื่อนำมาเปิดเผยข้อมูลได้ โดยที่ธนาคารพัฒนาเอเชียเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลอาจก่อให้เกิดผลลัพธ์ในเชิงลบมากกว่าเป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ นอกจากนี้ข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูลตามนโยบายการสื่อสารสาธารณะฉบับปี พ.ศ. 2554 (อ้างอิงจาก ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554)) ได้ให้ความชัดเจนในเรื่องของข้อมูลที่ได้รับการยกเว้น ยังสามารถชี้ให้เห็นถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้หากมีการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกยกเว้น และประโยชน์ที่จะได้จากการสงวนข้อมูลไว้เป็นความลับ รวมถึงสาเหตุอย่างย่อสำหรับการไม่เปิดเผยข้อมูลแต่ละประเภทด้วย ทั้งนี้ กฎเกณฑ์ที่ชัดเจนสำหรับการพิจารณาข้อยกเว้นใดๆ ก็ตามมีปรากฏอยู่ในย่อหน้าที่ 97 ของนโยบายการสื่อสารสาธารณะฉบับปีพ.ศ. 2554 (อ้างอิงจาก ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554))โดยสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 2.1 กฎเกณฑ์ที่ชัดเจนสำหรับการพิจารณาข้อยกเว้นใดๆ ก็ตามมีปรากฏอยู่ในย่อหน้าที่ 97 ของนโยบายการสื่อสารสาธารณะฉบับปีพ.ศ. 2554 (อ้างอิงจาก ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554))

ข้อยกเว้น	**เหตุผลในการยกเว้น**
ข้อมูลที่ยังอยู่ระหว่างกระบวนการพิจารณาและตัดสินใจ	การเปิดเผยข้อมูลที่อยู่ระหว่างกระบวนการพิจารณาและตัดสินใจ โดยอาจถูกปิดกั้นกระบวนการแบ่งปันข้อมูล และการสื่อสารอย่างตรงไปตรงมาของบุคลากรในองค์กร, ผู้สอบบัญชี, ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย
ข้อมูลที่เป็นความลับ	ข้อมูลที่เป็นความลับของกิจการ หากมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะทำ ให้เกิดความเสียหายต่อองค์กร หรือการเปิดเผยความลับของกิจการทำให้บริษัทเสียผลประโยชน์จากการเปิดเผย เป็นต้น
ข้อมูลส่วนบุคคล	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นส่วนตัวของผู้บริหารที่ทำให้เกิดผลกระทบต่ออสิทธิในความเป็นส่วนตัวของเจ้าของข้อมูล
ข้อมูลทางการเงิน	การเปิดเผยข้อมูลที่มีแนวโน้มที่จะก่อให้เกิดผลเสียต่อผลประโยชน์ทางการเงินหรือทางการค้าอันชอบธรรม
ความมั่นคงและความปลอดภัย	ข้อมูลซึ่งหากเปิดเผยแล้วอาจจะก่อให้เกิดอันตรายแก่ชีวิต สุขภาพ ความปลอดภัย หรือความมั่นคงของบุคคลในองค์และผู้สอบบัญชี
ประเด็นเกี่ยวกับการดำเนินการด้านกฎหมายหรือการสอบสวน	การเปิดเผยข้อมูลที่อาจจะก่อให้เกิดอคติร้ายแรงกับการสืบสวน หรือการบริหารความยุติธรรมหรือละเมิดกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ข้อยกเว้น	เหตุผลในการยกเว้น
รายงานการตรวจสอบบัญชี	การเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนจะเป็นการละเมิดมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีบางประการ

สมาคมตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย(2547,หน้า 14) กำหนดคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลอ้างถึงรหัส 2420 เรื่องคุณภาพของรายงาน ตีความไว้มีทั้งหมด 7 เรื่องได้แก่

1. ความถูกต้อง (Accuracy) เป็นการเปิดเผยข้อมูลโดยปราศจากข้อผิดพลาด และการบิดเบือน โดยการเปิดเผยที่มีคุณภาพนั้นต้องมีลักษณะตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง
2. เที่ยงธรรม (Objectiveness) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่มีความยุติธรรม ไม่อคติ ไม่ลำเอียง และเป็นผลที่มาจากการประเมินข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดอย่างยุติธรรมและสมเหตุสมผล
3. ชัดเจน (Clearness) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ใช้ภาษาที่เข้าใจง่าย และเป็นเหตุเป็นผล หลีกเลี่ยงการใช้คำศัพท์เฉพาะทางที่ไม่จำเป็นและยากต่อการเข้าใจ และกล่าวถึงข้อมูลที่มีนัยสำคัญและเกี่ยวข้องไว้อย่างครบถ้วน
4. กระชับรัดกุม (Conciseness) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ตรงประเด็น ไม่ซ้ำซ้อน และไม่มีการนำเสนอข้อมูลอื่นที่ไม่จำเป็น ควรมีเนื้อหาพอสมควรและตรงประเด็น
5. สร้างสรรค์ (Creation) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่สร้างประโยชน์ให้กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลนำไปสู่ การปรับปรุงในส่วนที่จำเป็น
6. ครบถ้วน (Completion) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่มีการนำเสนอข้อมูลที่มีใจความสำคัญต่อผู้อ่านรายงานอย่างครบถ้วน รวมถึงเรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการให้ข้อสังเกตต่าง ๆ ที่เป็นการสนับสนุนข้อเสนอแนะ และสรุปผล การตรวจสอบ
7. ทันกาล (Timeliness) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ทันเวลาที่กำหนด โดยเปิดโอกาสให้ผู้เกี่ยวข้องได้ดำเนินการแก้ไขได้อย่างเหมาะสม

กรมบัญชีกลาง (2560,หน้า 30-31) ได้กล่าวถึงคุณภาพรายงานจากผลการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามรหัส 2420 สรุปได้ว่าคุณภาพรายงาน

- ความถูกต้องนั้นต้องปราศจากข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญและการบิดเบือนอย่างตรงไปตรงมา
- ความเที่ยงธรรมนั้นจำต้องมีความไม่ลำเอียง อคติ อยู่บนหลักเหตุผล ตามหลักเกณฑ์ กฎหมาย ข้อบังคับ และมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง โดยประเมินสถานการณ์และข้อเท็จจริงให้ครอบคลุมอย่างเหมาะสม
- ความชัดเจน คือตรงไปตรงมา เข้าใจง่าย ไม่ควรใช้ศัพท์เทคนิคที่ไม่จำเป็น และอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างครบถ้วน
- รัดกุม คือไม่นำเสนอรายละเอียดยิบย่อยจนเกินความจำเป็น

- สร้างสรรค์ สามารถสร้างประโยชน์ต่อผู้รับข้อมูลและนำไปพัฒนาปรับปรุงสิ่งที่สื่อสาร
- ครบถ้วน คือการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้อย่างครอบคลุม ไปจนถึงการสรุปผลการตรวจสอบและการเสนอแนะ
- ทันกาล คือการรายงานได้อยู่ในช่วงเวลานั้น สามารถสร้างโอกาสให้สามารถแก้ไขในช่วงเวลาที่พบข้อผิดพลาด

สรรพากรสาส์น (2558) พูดถึงเรื่องการเปิดเผยข้อมูลไว้ว่าการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอและเหมาะสมโดยรายงานทางการเงินควรแสดงรายการ เป็นส่วนประกอบสำคัญของรายงานทางการบัญชีมีงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้ได้รับข้อมูลอย่างถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยการเปิดเผยข้อมูลมีความหมายดังนี้ (ศัพท์บัญชีข้อมูลของสภาวิชาชีพบัญชีฯ) “คำอธิบาย หรือตัวอย่างประกอบรายงานหรืองบการเงิน ซึ่งให้ข้อเท็จจริง ความเห็น หรือรายละเอียด เพื่อช่วยให้ตีความรายงานหรืองบการเงินนั้นให้ดีขึ้น” การเปิดเผยข้อมูลนั้นอาจเป็นตัวเลขหรือไม่เป็นตัวเลขก็ได้ หมายรวมถึง การแสดงรูปแบบ การจัดรายการ คำอธิบาย คำศัพท์ที่ใช้ และเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณและรายละเอียด เพื่อช่วยให้ตีความหมายงบการเงินได้ดีขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอและช่วยให้งบการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพ
- เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำข้อมูล ไปเปรียบเทียบระหว่างกิจการหนึ่งกับอีกกิจการหนึ่ง หรือเปรียบเทียบกับข้อมูลของกิจการเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีได้
- เพื่อให้งบการเงินมีความสมบูรณ์มากขึ้นและไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในเรื่องที่นำเสนอ ดังนั้นควรเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น
- ข้อมูลที่ทำการเปิดเผยควรเป็นข้อมูลที่สามารถอธิบายถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการในระหว่างงวดได้ และข้อมูลที่นำเสนอที่ต้องไม่ส่งผลกระทบที่ทำให้กิจการเสียหาย เช่นการเปิดเผยข้อมูลความลับทางการค้าหรือทางธุรกิจที่เปิดเผย

หลักการเปิดเผยข้อมูลในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน มีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลในงบการเงิน แนวคิดที่ว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้เพียงใดนั้นมีอยู่ 2 แนวคิด ดังนี้

แนวคิดที่หนึ่ง คือ ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้อ่านที่มีมาตรฐานระดับหนึ่ง (Standard Reader) หมายความว่าผู้ใช้งบการเงินต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจปานกลาง จำเป็นต้องเข้าใจข้อมูลในงบการเงินตามควรและต้องอ่านงบการเงินด้วยความระมัดระวัง

แนวคิดที่สอง คือ ผู้ใช้งบการเงินเป็นนักวิชาชีพ หรือผู้เชี่ยวชาญในการอ่านงบการเงินต้องมีความรู้ความเข้าใจอย่างมาก ดังนั้นกิจการจึงควรเปิดเผยข้อมูลตามที่จำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน ที่มีความรู้ความชำนาญ สามารถตีความหมายนั้น โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ 3 เรื่องดังต่อไปนี้

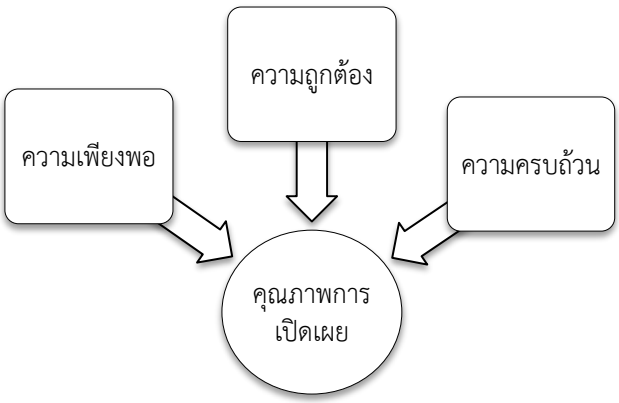
1. ความเพียงพอของข้อมูล หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอเหมาะสมเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดและบิดเบือนไป

2. ความถูกต้องตามควรของข้อมูล หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องการให้แสดงหรือควรจะแสดง เพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ

3. ความครบถ้วนของข้อมูล หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลทุกรายการที่เกี่ยวข้องที่ไม่ทำให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี และไม่ควรมากเกินไปยากต่อการตีความและไม่มีความสำคัญ

สรรพากรสาส์น (2558) ระบุไว้ว่าไม่มีกฎเกณฑ์ที่แน่นอนว่าการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอควร มีลักษณะอย่างไร โดยทั่วไปแล้ว มีการตัดสินใจถือหลักว่า ถ้าไม่เปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงิน เกิดการเข้าใจผิดและตีความผิดแล้ว รายการใดที่ควรเปิดเผย และเปิดเผยในระดับใด โดยจะใช้หลักเกณฑ์ “เมื่อสงสัยให้เปิดเผย”มาใช้ คือกิจการต้องไม่ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ แม้ว่ามีผลทำให้การตีความที่ต่างกันของผู้ใช้งบการเงิน และในระหว่างที่ได้รับการเปิดเผยข้อมูลกับการที่ไม่ได้รับการเปิดเผยข้อมูลนั้น หรือควรละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนอันเป็นเหตุให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการเข้าใจผิดและตัดสินใจจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ควรเปิดเผยระดับที่จำเป็น คือไม่ควรมากจนเกินไป โดยพิจารณาถึงความมีสาระสำคัญและต้นทุนในการจัดทำรวมถึงต้องไม่เป็นข้อมูลที่สร้างความเสียหายมากกว่าที่จะเป็นผลดีต่อกิจการ เช่น ข้อมูลที่เป็นความลับทางธุรกิจเป็นต้น

สรุปได้ว่า การเปิดเผยข้อมูลเป็นเรื่องที่ผู้ใดก็สามารถกระทำได้ หากแต่ว่าข้อมูลที่นำมาพิจารณาต่อการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะมีคุณภาพและเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อม ทั้งนี้คุณภาพการเปิดเผยข้อมูลนั้นประกอบไปด้วย 1. ความเพียงพอของข้อมูลคือ การเปิดเผยข้อมูลที่มีหลักฐานเพียงพอเหมาะสมและเพียงพอต่อการเปิดเผยต่อการสื่อสารเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิด 2. ความถูกต้องตามควรของข้อมูล คือ การเปิดเผยข้อมูลที่มีรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องการแสดงหรือควรจะแสดง เพื่อสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจ และ 3. ความครบถ้วนของข้อมูล คือ การเปิดเผยข้อมูลทุกรายการที่เกี่ยวข้องที่ไม่ทำให้เกิดผลกระทบ ซึ่งเป็นการหลีกเหลี่ยงคดีความ หรือไม่เกิดความสัมพันธ์ในทางลบกับผู้รับบริการมากจนเกินไปซึ่งยากต่อการตีความและไม่มี จากข้อมูลที่กล่าวไว้ข้างต้นนั้นต้องเป็นข้อมูลที่ไม่สร้างความเข้าใจผิด หรือหลงประเด็นให้กับผู้ใช้งบการเงิน และต้องไม่เกิดผลเสียต่อกิจการ โดยคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะมีทั้งที่เกี่ยวข้องกับการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน



ภาพประกอบที่ 2.3 คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.3 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมกราคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) แปลโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระราชูปถัมภ์ ในเดือน เมษายน พ.ศ. 2559 ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 โดยความหมายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน ของงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นเป็นเรื่องถูกเลือกนำมาเสนอเป็นเรื่องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล(สภาวิชาชีพบัญชีฯ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701, 2559) โดยมีวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเรื่องต่างๆที่สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่พิจารณาเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญ โดยต้องคำนึงถึงเรื่องดังนี้

1. เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการนำเสนอข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือมีความเสี่ยงที่มีนัยความสำคัญ ประกอบด้วย

1.1 ผู้สอบบัญชีอาจมีการสื่อสารเกี่ยวกับการวางแผนของผู้สอบบัญชี ในการจัดการเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก19)

1.2 ผู้สอบบัญชีมักมีความใส่ใจเป็นพิเศษ โดยมีการใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษเรื่องต่างๆ ที่ใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารและรายการผิดปกติที่มีนัยสำคัญ(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก20)

1.3 ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทุกเรื่องอาจไม่จำเป็นต้องนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเนื่องจากไม่สามารถคาดเดาวิธีที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมได้ จึงถือเป็นความสี่ยงอันเนื่องมาจากการทุจริต และเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก21).

1.4 ผู้สอบบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก22)

2. การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในรายการในงบการเงินที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงการประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุถึงประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีใส่ใจเป็นพิเศษและมีนัยสำคัญ ดังนี้

2.1 กำหนดถึงการแสดงความเห็นเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการรวมถึงนโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก23)

2.2 เรื่องที่ซับซ้อนและขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารคือการประมาณการทางบัญชีโดยต้องใช้ความเชี่ยวชาญของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายการบัญชี

ที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงนโยบายที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความเข้าใจของงบการเงิน และสถานการณ์ที่ไม่เป็นไปในทิศทางเกี่ยวกันกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก24)

3. เหตุการณ์หรือรายการสำคัญที่เกิดขึ้นที่เป็นผลกระทบจากการตรวจสอบในระหว่างงวด

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องโดยใช้หัวข้อย่อยที่เหมาะสมเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้อง

- เหตุการณ์หรือรายการที่ไม่ใช่รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจหรือรายการที่ผิดปกติเป็นเรื่องการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของรายการสำคัญ โดยส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งสิ่งที่ผู้บริหารต้องทำการตัดสินใจที่ยุ่งยากและซับซ้อน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก25)
- การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ ทางเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับ อุตสาหกรรม หรือเรื่องอื่นที่มีผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และกระทบต่อวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี และเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก26)

ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าข้อมูลข้างต้น เรื่องใดเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาว่ามีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนี้

1. การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

- กระบวนการการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการพิจารณาเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก9)
- การพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกกำจัดถึงเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยมีการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ ในแต่ละงวดที่มีการนำเสนอ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก10)
- การพิจารณาจากงบการเงินงวดปัจจุบันโดยที่มาตรฐานไม่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องนำเรื่องในการตรวจสอบบัญชีงวดก่อนมาปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน ทั้งนี้อาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในเรื่องที่ต้องพิจารณาว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในการตรวจสอบงบการเงินของงวดก่อนเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่(สภาวิชาชีพบัญชีฯ,2559 : อ้างถึงTSA701 ย่อหน้าที่ ก11)

2. เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด

- ลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล มักมีข้อบ่งชี้เช่นผู้สอบบัญชีมีการพูดคุยกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสม่ำเสมอเพื่อหารือในข้อมูลเชิงลึกในเรื่องที่ยุ่งยากและซับซ้อน ไม่ว่าเป็นนโยบายการบัญชีที่สำคัญ เป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร(สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก27)
- แนวคิดเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด ต้องมีจุดประสงค์เพื่อระบุเรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับความสำคัญของการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก28)

- ข้อพิจารณาอื่นๆ(สภาวิชาชีพบัญชีฯ,2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก29)คาดว่ามีการใช้การพิจารณานัยสำคัญของเรื่องที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และพิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งรวมถึง

- ความมีสาระสำคัญต่องบการเงินกับความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน
- ลักษณะของนโยบายการบัญชี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องที่ซับซ้อน หรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการเลือกใช้นโยบายที่เหมาะสมเมื่อเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- ลักษณะความมีสาระสำคัญ โดยที่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เรื่องที่ปรับปรุงแล้วหรือยังไม่ปรับปรุง ไม่ว่าจะเป็นในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เป็นเหตุมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องในเรื่องนั้นๆ (ถ้ามี)
- ลักษณะและระดับความพยายามในการตรวจสอบ รวมถึง
  - ขอบเขตของทักษะและความรู้เฉพาะทางที่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบหรือประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีการนั้น (ถ้ามี)
  - ลักษณะของการปรึกษาหารือภายนอกกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ
- ลักษณะและระดับความยากในการบูรณการวิธีการตรวจสอบ โดยมีการประเมินผลจากวิธีการนั้น และการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีประกอบการตรวจสอบบัญชี และน่าเชื่อถือตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ได้มีการตัดสินใจตามดุลยพินิจ
- ระดับความรุนแรงของข้อบกพร่องในการควบคุมที่เกี่ยวข้องโดยสามารถระบุได้ในเรื่องดังกล่าว
- เรื่องที่มีส่วนรวมในการพิจารณากับการตรวจสอบ เช่น สัญญาระยะยาวเกี่ยวพันในเรื่องการรับรู้รายได้ การฟ้องร้องหรือเหตุการณ์ใดที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งผู้สอบต้องใส่ใจเป็นพิเศษ อาจรวมไปถึงการกระทบต่อประมาณการทางบัญชีอื่น

- การกำหนดเรื่องที่ต้องการความใส่ใจพิเศษจากผู้สอบบัญชีว่าเรื่องใดบ้างมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และเรื่องที่มีนัยสำคัญว่าควรมีจำนวนเรื่องโดยต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่รวมในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยคาดว่าเป็นผลมาจากขนาดของกิจการและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะธุรกิจและสภาพแวดล้อม รวมถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่างๆของงานตรวจสอบแต่ละงานทั่วไปนั้นจำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากเท่าใด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาแต่ละเรื่องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่าตรงจำกัดความหรือไม่ เป็นผลว่าหากมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวนมากอาจเป็นเรื่องขัดแย้งกับหลักการที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ(สภาวิชาชีพบัญชีฯ,2559 : อ้างถึง TSA701 ย่อหน้าที่ ก30)

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยมีหัวข้อย่อยในแต่ละเรื่องอย่างเหมาะสมและอธิบายแยกต่างหากในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”อยู่ในส่วนของรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ภาษาที่ใช้ในการเกริ่นนำในวรรคนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า

- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน และ
- เรื่องที่ถูกระบุในการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแยกสำหรับเรื่อง ดังนี้
- สถานการณ์ในเรื่องที่กำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี หมายถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามเปิดเผยต่อสาธารณะ เช่นเรื่องที่มีผลกระทบต่อการสืบสวนของหน่วยงานอื่นๆเกี่ยวกับการกระทำผิดกฎหมายหรือมีข้อสงสัย เช่นการฟอกเงิน เป็นต้น หรือในสถานการณ์ ที่อาจมีโอกาสเกิดขึ้นยาก ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าว ซึ่งทำให้มีผลกระทบเสียหายมากกว่าผลดี เนื่องจากข้อสันนิษฐานที่เกิดประโยชน์ต่อสาธารณะในการให้ความโปร่งใสมากขึ้นเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อผู้ใช้งบการเงิน การตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะคำนึงถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจมุมมองของผู้บริหารในเรื่องนัยสำคัญของผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และยังช่วยให้ข้อมูลในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวหรือไม่ โดยช่วยให้ผู้สอบบัญชีไม่สื่อสารเรื่องที่เป็นผลเสียมากกว่าผลดีต่อสาธารณะ เช่น ความเสียหายจากการต่อรองทางการค้าหรือการแข่งขันของกิจการกับคู่ค้า ช่วยย้ำถึงการสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ และการสื่อสารนั้นสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองว่าการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวไม่เหมาะสมหรือไม่ และช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกระตุ้น ฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความกังวลในเรื่องที่ถูกสื่อสารจำกัดในบางประเด็น อาจมีความละเอียดอ่อนน้อยกว่านั้นและสามารถสื่อสารเรื่องนั้นได้ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารเพื่อชี้แจงประเด็นที่เปิดเผยต่อสาธารณะว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ และผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารดังกล่าวในมุมมองของผู้บริหารต่อนัยสำคัญ เรื่องจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความหมายโดยนัยของการสื่อสารเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องและในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจไม่สื่อสารจนเป็นประเด็นที่ซับซ้อนและรวมถึงดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจต้องพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย
- ผลกระทบที่เชื่อมโยงระหว่างคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและองค์ประกอบอื่นต้องรวมในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นเรื่องที่นำไปสู่ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปหรือความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญในเหตุการณ์หรือเรื่องที่ทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่ปฏิบัติตามในเรื่องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องและสถานการณ์ที่กำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งไม่ได้ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีแต่ผู้สอบบัญชีต้อง

- รายงานเรื่องสำคัญที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ

- อ้างถึงวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือสิ่งที่ไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในวรรคดำเนินงานต่อเนื่องที่ระบุไว้ อยู่ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

รูปแบบและเนื้อหาของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในสถานการณ์อื่น หากผู้สอบบัญชีพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์โดยตรวจสอบว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบการสื่อสารผู้สอบบัญชีต้องรวมข้อความของผลกระทบนั้นในส่วนแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีภายในหัวข้อเรื่อง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในเรื่องต่างๆที่ถูกกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชี และการตรวจสอบการกำหนดว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ โดยมีเอกสารหลักฐานในการบันทึกในงานตรวจสอบ ในเรื่องต่างๆที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและเหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในแต่ละเรื่องว่ามีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ เหตุผลการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีและในกรณีที่เกี่ยวข้องถึงเหตุผลในการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่จะไม่สื่อสารที่พิจารณาในการเปิดเผยในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี

การยกระดับการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาต (KPMG, 2558) กล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ(Key Audit Matters) คือ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน มีนัยความสำคัญอย่างมาก โดยเป็นเรื่องที่ถูกเลือกมาเพื่อสื่อสารให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนี้

- เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญหรือความเสี่ยงที่มีนัยความสำคัญ
- เรื่องที่ต้องตัดสินใจเกี่ยวกับข้อมูลในงบการเงิน ประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนและเรื่องผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจสำคัญ
- ผลจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

ขั้นตอนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีดังนี้

ขั้นที่ 1 ระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวในการตรวจสอบงบการเงิน จำเป็นต้องเป็นเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ

ขั้นที่ 2 อธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง ต้องกำหนดหัวข้อเรื่องว่าทำไมจึงเป็นเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงิน มีวิธีการตรวจสอบอย่างไร และอ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง

ผู้ที่ได้รับผลกระทบในการเปลี่ยนแปลงเรื่องนี้ ได้แก่

- คณะกรรมการตรวจสอบ เป็นผู้ที่ต้องกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มากขึ้นซึ่งต้องเน้นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ต้องมีการปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีมากขึ้น และต้อง

ทบทวนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินในรายงานประจำปี ต้องให้สอดคล้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

- นักลงทุน สามารถเข้าใจหรือวิเคราะห์เชิงลึกในประเด็นการสนทนาของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและทราบถึงวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- Regulator สามารถเห็นถึงความโปร่งใสและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ฝ่ายวิชาการสภาวิชาชีพบัญชี(2559)กล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเรื่องต่างๆที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของรอบระยะเวลาปัจจุบัน เรื่องเลือกมาสื่อสารนั้นต้องคำนึงถึงการพิจารณาเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และมีการนำเสนอในรายงานผู้สอบบัญชีเป็นวรรคใหม่ในรายงานผู้สอบบัญชีซึ่งนำเสนอต่อจากวรรคความเห็นและวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็น ถูกจัดเรียงไว้ในวรรคต้นๆของรายงาน โดยมีสาระสำคัญดังนี้

1. วัตถุประสงค์

1.1 เพื่อเพิ่มความสำคัญและคุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชี

1.2 ทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น

1.3 เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการมากขึ้นและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบเปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น

1.4 เพื่อเพิ่มการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล

1.5 เพื่อให้ผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลสนใจการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น

1.6 เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีความใส่ใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะทำการเปิดเผยข้อมูลที่จะสะท้อนถึงคุณภาพการตรวจสอบโดยใช้การพิจารณาและการสงสัยเยี่ยงวิชาชีพบัญชี

2. การกำหนดเรื่องที่จะนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อตระหนักถึงเรื่องดังต่อไปนี้

2.3 ความเสี่ยงที่ต้องแสดงข้อมูลที่ระบุความเสี่ยงสูงหรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน

2.4 การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่เป็นรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร

2.5 ผลกระทบจากการตรวจสอบเรื่องหรือเหตุการณ์ที่สำคัญที่พบหรือเกิดขึ้นในระหว่างงวด

2.6 เลือกเรื่องที่สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่ผู้สอบบัญชีต้องการใส่ใจเป็นพิเศษจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

3. การพิจารณาว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญ เมื่อเรื่องนั้นเกี่ยวกับ

3.1 ประเด็นที่มีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยการหารือหรือ

3.2 การสนทนาอย่างสม่ำเสมอในแต่ละประเด็นโดยละเอียดเพื่อหาข้อสรุปในการเปิดเผยประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง

3.3 เรื่องที่ต้องใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

3.4 เรื่องสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องใส่ใจและเข้าใจเกี่ยวกับงบการเงิน

3.5 รายการที่ซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมโดยการตัดสินใจของผู้บริหาร ในกรณีที่เปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน

3.6 ลักษณะและความมีสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในกรณีที่มีการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่ถูกปรับปรุงแล้วและยังไม่ปรับปรุง

3.7 ลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบที่ต้องใช้ทักษะหรือความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางหรือคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ใช่กลุ่มผู้ปฏิบัติงาน

3.8 ความรุนแรงของข้อบกพร่องจากการควบคุมภายใน

3.9 ลักษณะและระดับความยากต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี

4. การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย 2 ส่วน ดังนี้

4.1 ภาษาที่ใช้ในการเกริ่นนำ ระบุว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดสำหรับงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี และไม่ได้เป็นความเห็นแยกต่างหากจากเรื่องเหล่านี้

4.2 คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องระบุในแต่ละเรื่องว่า

4.2.1 เกี่ยวกับเรื่องอะไร

4.2.2 ทำไมเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด

4.2.3 ได้จัดการหรือตรวจสอบเรื่องนั้นอย่างไร

4.2.4 ควรอ้างอิงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน

4.2.5 ผลการตรวจสอบเป็นอย่างไร

จากข้อมูลข้างต้นนั้น ควรอธิบายอย่างกระชับ ครบถ้วน และเข้าใจง่าย และต้องมีการเชื่อมโยงเข้ากับสถานการณ์เฉพาะกิจการโดยตรง เพื่อช่วยการเข้าใจได้เพิ่มมากขึ้นและควรระมัดระวังการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อไม่ให้ชี้นำว่ายังไม่ถูกแก้ไขอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

5. ตัวอย่างเรื่องที่อาจนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

5.1 ปัจจัยที่กระทบกับการทดสอบการด้อยค่าความนิยม

5.2 ความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้วัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

5.3 ความยากในการตรวจสอบการรวมธุรกิจ และ

5.4 ความเสี่ยงจากการทุจริตจากสัญญาระยะยาวอันเกิดจากการรับรู้รายได้ตามสัญญาซึ่งเป็นรายการที่มีความซับซ้อน ฯลฯ

สภาวิชาชีพบัญชี (2561b,หน้า 1-201) ได้กล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้ประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มี

หน้าที่กำกับดูแลโดยต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่ได้มีการพิจารณาจากเรื่องอื่นๆ ได้กล่าวถึงภาพรวมการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือที่เรียกว่า “KAM” ย่อมาจาก Key Audit Matter ถือได้ว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญในเรื่องการสื่อสารโดยทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้กำหนดให้เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี คือรายงานรูปแบบใหม่ที่ถูกนำมาใช้ในหลายประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย มาเลเซีย สิงคโปร์ รวมถึงประเทศไทย เป็นต้น ผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นคือข้อมูลเชิงคุณภาพที่มากขึ้น และมุ่งหมายให้มีการเพิ่มคุณค่าและความโปร่งใสให้กับหน้ารายงานผู้สอบและงบการเงิน มากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดิมที่มีข้อความมาตรฐาน สภาวิชาชีพบัญชี (2561b) ได้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ สรุปได้ว่ามีการนำเสนอ KAM ประมาณ 2-3 เรื่อง ไปจนมากสุดจำนวน 8 เรื่อง และมีเพียงบางบริษัทไม่นำเสนอ KAM จากการนำเสนอนั้นเมื่อได้มีการพิจารณาผู้สอบบัญชีได้มีการนำเสนอ KAM เรื่องการรับรู้รายได้ที่ผิดพลาด (ไม่เกี่ยวกับการทุจริต) ติดอันดับมากที่สุดของการนำเสนอ KAMของบริษัทจดทะเบียน สื่อให้เห็นถึงการรับรู้รายได้แต่ละประเภทและปริมาณรายการค้าค่อนข้างซับซ้อน รวมถึงมุมมองของผู้บริหารและนักลงทุนว่ารายได้เป็นศักยภาพในการดำเนินธุรกิจ ในอีกหนึ่งธุรกิจคือกลุ่มสินค้าอุปโภคและบริโภคจะเน้นสินค้าคงเหลือก่อนรายได้ เนื่องจากสินค้าคงเหลือ ต้องมีการประมาณการมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ รวมถึงการพิจารณาตั้งค่าเผื่อสินค้าค้างนานจนเสื่อมสภาพ ดังนั้นต้องใช้ดุลยพินิจจากผู้บริหารและผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีขั้นตอนตั้งแต่การประเมินและพิจารณาข้อสมมติต่างๆที่ผู้บริหารใช้ เพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่ามูลค่าสินค้าบันทึกไว้เหมาะสม อย่างไรก็ตามเพื่อใช้แนวทางในการนำเสนอ KAM การตรวจสอบจากปีก่อน ประกอบการวิเคราะห์ในการตรวจสอบงวดปีปัจจุบัน และสามารถนำงบการเงินของอุตสาหกรรมเดียวกันมาเปรียบเทียบ เพื่อนำข้อสังเกตจาก KAM ไปประกอบการพิจารณาการนำเสนอ KAM ได้ สภาวิชาชีพบัญชี (2561b) ได้รวบรวมประเด็นที่นำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2559 โดยทั้งหมด 1,267 เรื่อง มีการนำเสนอ KAM 1,174 เรื่อง

ตารางที่ 2.2 ประเด็นที่นำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2559 อ้างอิงข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชี (2561b)

เรื่องนำเสนอ	**จำนวนบริษัท**	**ร้อยละ**
รับรู้รายได้ผิดพลาด ไม่รวมเรื่องทุจริต	342	27.00
สินค้าคงเหลือ	165	13.00
ลูกหนี้การค้าและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	136	10.70
การด้อยค่าจากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน(ไม่รวมค่าความนิยม)	107	8.50

ตารางที่ 2.2 (ต่อ)

เรื่องนำเสนอ	**จำนวนบริษัท**	**ร้อยละ**
การด้อยค่าของเงินลงทุน	79	6.20
การด้อยค่าของค่าความนิยม	75	5.90
ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	57	4.50
การรวมธุรกิจและการซื้อธุรกิจ	50	4.00
สินค้าคงเหลือ-ต้นทุนในธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์	34	2.70
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	28	2.20
การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นๆ(การลงทุนในอสังหาริมทรัพย์,ประมาณการ,หนี้สินจากการประกัน,เงินลงทุน เป็นต้น)	101	8.00
หัวข้ออื่น	93	7.30

จากตารางที่ 2.2 สรุปได้ว่าประเด็นที่นำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีในปี 2559 มีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 3 เรื่องสูงสุดได้แก่ รับรู้รายได้ผิดพลาดไม่รวมเรื่องทุจริต จำนวน 342 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27 สินค้าคงเหลือจำนวน 165 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 13 และลูกหนี้การค้าและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญจำนวน 136 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10.70 ตามลำดับ

ยกตัวอย่างการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่พบบ่อยสูงสุด 3 อันดับแรกดังนี้

1. รับรู้รายได้ผิดพลาดไม่รวมเรื่องทุจริต โดยยกตัวอย่าง 3 ธุรกิจ ได้แก่

1.1 ธุรกิจการเกษตร โดยมีรายละเอียดประเด็นจากรายได้จากการขายเป็นตัวเลขที่มีสาระสำคัญในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และเป็นตัวชี้วัดหลักในแง่ผลการดำเนินงานของธุรกิจ ซึ่งผู้ใช้งบการเงินของธุรกิจ ประกอบกับรายการขายกับลูกค้าเป็นจำนวนมากราย ดังนั้นกิจการมีความเสี่ยงในการรับรู้รายได้ที่ไม่เกิดขึ้นจริงและไม่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยวิธีการตรวจสอบ ดังนี้ 1) ตรวจสอบ การรับรู้รายได้ของบริษัทโดยการประเมินและทดสอบระบบสาระสนเทศและระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับวงจรรายได้โดยการสอบถามผู้รับผิดชอบ 2) ทำความเข้าใจและเลือกตัวอย่างมาสุ่มทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมที่กิจการได้ออกแบบไว้ 3) สุ่มตัวอย่างเอกสารการขายเพื่อตรวจสอบการรับรู้รายได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขการขายและสอดคล้องกับนโยบายการรับรู้รายได้ 4) สุ่มตรวจสอบเอกสารประกอบการขายเกิดขึ้นในระหว่างปีและช่วงใกล้สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 5) สอบทานใบลดหนี้ที่ออกภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีและ 6) วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลบัญชีรายได้แบบแยกย่อย (Disaggregated data) เพื่อตรวจสอบความผิดปกติที่อาจเกิดขึ้นของรายการขายตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

1.2 ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ โดยมีรายละเอียดประเด็นจากรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นตัวเลขที่มีสาระสำคัญที่สุดในงบกำไรขาดทุน และในแง่ผลการดำเนินงานของธุรกิจเป็นตัวชี้วัดหลัก ซึ่งผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจ ประกอบกับจำนวนหน่วยโครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย และสัญญาซื้อขายเป็นจำนวนมาก ดังนั้นความเสี่ยงเกี่ยวกับการรับรู้รายได้จากการขายที่แสดงอยู่ในงบการเงินว่าได้เกิดขึ้นจริงและเกี่ยวข้องกับกิจการโดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้ 1) ตรวจสอบการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์โดยการประเมินและทดสอบระบบสารสนเทศและระบบการควบคุมภายในเกี่ยวข้องกับวงจรรายได้จากการขายโดยการสอบถามผู้รับผิดชอบ 2) ทำความเข้าใจและเลือกตัวอย่างมาสุ่มทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมที่บริษัทได้ออกแบบไว้ 3) ขยายขอบเขตการทดสอบสำหรับการควบคุมภายในที่ตอบสนองความเสี่ยงขึ้นต้น 4) สุ่มตัวอย่างสัญญาขายเพื่อตรวจสอบการรับรู้รายได้จากการขายว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาขายและสอดคล้องกับนโยบายการรับรู้รายได้จากการขาย 5) สุ่มตรวจสอบเอกสารประกอบรายการขายที่เกิดขึ้นในระหว่างปี และช่วงใกล้สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และ 6) วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลบัญชีรายได้แบบแยกย่อยเพื่อตรวจสอบความผิดปกติที่อาจเกิดขึ้นของรายการขายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตลอดรอบระยะเวลาบัญชีโดยเฉพาะรายการที่ทำผ่านใบสำคัญทั่วไป

1.3 ธุรกิจชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีรายละเอียดประเด็นจากรายการขายส่วนใหญ่กับกลุ่มลูกค้ารายหลักในต่างประเทศภายใต้ข้อตกลงและเงื่อนไขการขายที่หลากหลายเป็นไปตามปกติของอุตสาหกรรม และอาจมีผลต่อการรับรู้รายได้ และมีความเสี่ยงเกี่ยวกับมูลค่าและระยะเวลาในการรับรู้รายได้ โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้ 1) ประเมินและทดสอบระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับวงจรรายได้โดยการสอบถามผู้รับผิดชอบทำความเข้าใจและเลือกตัวอย่างมาสุ่มทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมที่ออกแบบไว้ 2) สุ่มตัวอย่างรายการขาย เพื่อตรวจสอบการรับรู้รายได้ ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาหรือข้อตกลงที่ให้กับลูกค้า และสอดคล้องกับนโยบายการรับรู้รายได้ 3) สุ่มตรวจสอบเอกสารประกอบรายการขายที่เกิดขึ้นในระหว่างปีและช่วงใกล้สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 4) ส่งหนังสือยืนยันยอด สินค้าฝากขายที่อยู่ที่คลังสินค้าของลูกค้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีและสุ่มตรวจสอบเอกสารประกอบรายการว่า สินค้าฝากขายดังกล่าว ไม่ได้รวมอยู่ในยอดขายสำหรับงวด 5) สอบทานใบลดหนี้ที่กลุ่มบริษัทออกภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี และ6) วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลบัญชีรายได้แบบแยกย่อย (Disaggregated data) เพื่อตรวจสอบความผิดปกติที่อาจเกิดขึ้นของรายการขายตลอดรอบระยะเวลาบัญชีโดยเฉพาะรายการบัญชีที่ทำผ่านใบสำคัญทั่วไป

2. สินค้าคงเหลือ

2.1 ธุรกิจชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ เรื่องความครบถ้วนของค่าเผื่อการลดมูลค่าโดยมีรายละเอียดประเด็นจากงบการเงินของกิจการมีค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน เนื่องจากค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือเป็นการประมาณการโดยใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารที่ต้องอาศัยประสบการณ์การพิจารณาจากสินค้าคงเหลือที่คาดว่าจะขายไม่ได้ จึงอาจส่งผลต่อความครบถ้วนของค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้

- ตรวจสอบเกี่ยวกับความเหมาะสมของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการคำนวณค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้า

- เข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- เปรียบเทียบต้นทุนสินค้ากับมูลค่าที่คาดว่าจะดีรับสุทธิซึ่งคำนวณจากราคาขายสินค้าภายหลังสิ้นปี
- วิเคราะห์ปริมาณสินค้าคงเหลือและการเคลื่อนไหวของสินค้าเพื่อระบุสินค้าที่มีการหมุนเวียนช้าหรือล้าสมัย
- ทดสอบความถูกต้องในการจัดทำต้นทุนการผลิตของบริษัทเพื่อให้มั่นใจว่าต้นทุนต่อหน่วยมีความถูกต้อง และ
- มีการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้าดังกล่าวถูกต้อง

2.2 ธุรกิจพาณิชย์ เรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือโดยมีรายละเอียดประเด็นจากธุรกิจสินค้าเทคโนโลยีและอิเลคทรอนิคส์ มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและต่อเนื่องประกอบกับมีความผันผวน จากการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของผู้บริโภค กลุ่มกิจการมีความเสี่ยงต่อความไม่แน่นอนในมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ที่อาจแสดงมูลค่าสูงเกินกว่ามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ กิจการพิจารณาตั้งค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าและสินค้าล้าสมัยโดยการประมาณการโดยฝ่ายบริหาร ซึ่งใช้ดุลยพินิจในการประมาณการ ผู้สอบบัญชีจึงเห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็นสำคัญในการตรวจสอบ โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้

- กำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อประเมินความเหมาะสมและเพียงพอของประมาณการเกี่ยวกับการพิจารณาการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือรวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบายและวิธีการที่ใช้
- ทดสอบความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข้อมูลสินค้าคงเหลือจากระบบบัญชีโดยใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบสารสนเทศของผู้สอบบัญชีและประเมินผลงานดังกล่าว
- การทำความเข้าใจในลักษณะของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการสินค้าคงเหลือและเข้าร่วมสังเกตการณ์การตรวจนับและสุ่มทดสอบสภาพของสินค้าคงเหลือมีการจัดประเภทในแต่ละช่วงอายุอย่างเหมาะสมหรือไม่
- พิจารณาความน่าเชื่อถือของการพิจารณามูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือจากข้อมูลในอดีต สถานการณ์ปัจจุบันและแผนการจัดจำหน่าย เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ในปีปัจจุบัน อีกทั้งผู้สอบบัญชียังพิจารณาความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน

2.3 ต้นทุนพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ เรื่องมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ ของต้นทุนพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนา โดยมีรายละเอียดประเด็นจากการประมานการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับของต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดินละสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนาตามที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ต้องอาศัยดุลยพินิจเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประมานการค่าเผื่อการลดลงมูลค่าต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนาที่มีข้อบ่งชี้การด้อยค่า ขึ้นอยู่กับการวิเคราะห์ในรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะ

โครงการ สภาพเศรษฐกิจและสถานการณ์ในธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับมูลค่าของค่าเผื่อการลดลงของต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนา ที่เป็นสาระสำคัญยากมากในงบการเงิน โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้ การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรวมถึงการประเมินและทดสอบระบบการควบคุมภายใน ของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับ การประเมินค่าเผื่อการลดลงของต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนา โดยสอบถามผู้บริหารเพื่อทำความเข้าใจ และเลือกตัวอย่างสุ่มทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมที่บริษัทออกแบบไว้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีได้ประเมินวิธีการและข้อสมมติที่ใช้ในการพิจารณาค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรอการพัฒนาดังนี้

- ทำความเข้าใจเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาค่าเผื่อการลดลง รวมถึงสอบทานความสม่ำเสมอของการใช้เกณฑ์ดังกล่าว และเหตุผลสำหรับการรับรู้ค่าเผื่อการลดลง
- วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลระยะเวลาการถือครองและการเคลื่อนไหวของโครงการอสังหาริมทรัพย์เพื่อขาย เพื่อระบุโครงการที่มีข้อบ่งชี้ว่ามีการขายช้ากว่าปกติ รวมทั้งพิจารณาข้อมูลที่เกี่ยวข้องเพื่อประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่า
- วิเคราะห์เปรียบเทียบในรายละเอียดสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังวันที่ในงบการเงินกับราคาทุนของแต่ละโครงการ
- ทำความเข้าใจและประเมินวิธีการและข้อสมมติที่เกี่ยวข้องกับการประมานมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของต้นทุน ซึ่งจัดทำโดยฝ่ายบริหารหรือผู้ประเมินราคาอิสระ

3. ลูกหนี้การค้าและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

3.1 ธุรกิจบริการเฉพาะกิจ เรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยมีรายละเอียดประเด็นจากความพอเพียงของจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการกำหนดจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนของลูกหนี้การค้าเกี่ยวกับความไม่แน่นอนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่ต้องอาศัยปัจจัยต่างๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงให้ความสำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอของค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า นโยบายการบัญชี และรายละเอียดลูกหนี้การค้าและค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้

- ทำความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการบันทึกรายการ การทำสัญญา การติดตามหนี้ การรับชำระหนี้ และเกณฑ์การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เพื่อตรวจสอบเนื้อหาสาระ
- ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ประกอบด้วย
    - ขอคำยืนยันยอดจากลูกหนี้ทุกรายที่ตรวจสอบ ณ วันสิ้นปี
    - ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุของลูกหนี้ค้างชำระแต่ละรายว่ามีการจัดประเภทแต่ละช่วงอายุลูกหนี้คงค้างอย่างเหมาะสมถูกต้องหรือไม่ และคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
    - ตรวจสอบการรับชำระเงินจากลูกหนี้ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
    - สอบทานฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของลูกค้ารายใหญ่ที่ค้างชำระเป็นเวลานานจากแฟ้มลูกหนี้ ข้อมูลทางการเงินล่าสุดและข้อมูลอื่นที่จำเป็น เพื่อพิจารณาความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้

- สอบทานความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3.2 ธุรกิจเงินทุนและหลักทรัพย์ เรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคล โดยมีรายละเอียดประเด็นจากอ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงิน เรื่องลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคลลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ ซึ่งลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคล ประกอบด้วยลูกหนี้รายย่อยและลูกหนี้แต่ละรายส่วนใหญ่มีมูลหนี้น้อย ทั้งนี้กลุ่มกิจการได้ติดตามผลการชำระหนี้ของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคลและจัดกลุ่มลูกหนี้ตามระยะเวลาหนี้คงค้างที่ใกล้เคียงกัน แล้วใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการประเมินค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ กลุ่มกิจการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามระยะเวลาการค้างชำระของลูกหนี้คงเหลือสุทธิด้วยดอกเบี้ยที่ยังไม่ถือเป็นรายได้และหลักประกัน(ถ้ามี) โดยใช้อัตราการตั้งค่าเผื่อคงที่ตามนโยบายบัญชีของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อลูกหนี้เงินให้กู้ยืม และลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคลเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญมากที่สุดเรื่องหนึ่ง เนื่องจากเป็นเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจและใช้ข้อสมมติฐานในการประมาณการมูลค่าของหลักประกัน กลุ่มกิจการได้บันทึกตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อ ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคลตามนโยบายบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ดังกล่าวขึ้นอยู่กับมูลค่าของหลักประกัน โดยอ้างอิงจากระยะเวลาการค้างชำระของลูกหนี้และประเภทของหลักประกัน โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้

- สอบถามผู้บริหารเพื่อทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคล และผู้สอบบัญชีได้ทดสอบความสมเหตุสมผลของหลักเกณฑ์ดังกล่าวโดยเทียบเคียงกับเกณฑ์ที่ใช้ในอุตสาหกรรมเดียวกัน และสภาพแวดล้อมของธุรกิจ เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของการประมาณการดังกล่าว
- ประเมินวิธีการและข้อมูลที่ใช้ในการประเมินมูลค่าของหลักประกัน โดยสุ่มตรวจกับราคาตลาดและข้อมูลของกลุ่มกิจการเกี่ยวกับราคาขายหลักประกันในอดีต ซึ่งสามารถใช้เป็นหลักฐานในการพิจารณาช่วงอัตราที่เหมาะสมใช้ในการประเมินมูลค่าของหลักประกัน
- ทดสอบความถูกต้องของระยะเวลาการค้างชำระหนี้กับรายงานลูกหนี้รายตัวแยกตามระยะเวลาการค้างชำระซึ่งประมวลผลจากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศโดยสุ่มทดสอบกับเอกสารประกอบรายการ เช่น สัญญาเช่าซื้อและสัญญาเงินให้กู้ยืม
- ทดสอบการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและลูกหนี้เงินให้กู้ยืมส่วนบุคคลเพื่อตรวจความถูกต้องของข้อมูลการบันทึกรายการบัญชี

ในภาพรวมผลของการทดสอบของผู้สอบบัญชีสอดคล้องกับสิ่งที่ฝ่ายบริหารได้ประเมินและไม่พบผลแตกต่างที่มีสาระสำคัญ

3.3 ธุรกิจการแพทย์ เรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า โดยมีรายละเอียดประเด็นจากการประมานการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าอ้างอิงตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยบริษัทต้องอาศัยสมมติฐานหลายรายการ ดังนั้นผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสูงในการพิจารณาสมมติฐานสำหรับการประมานการขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดเมื่อลูกหนี้มีปัญหาในการจ่ายชำระเงินรวมถึงพิจารณาความเหมาะสมของช่วงเวลาที่ควรรับรู้ อาจทำให้เกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับมูลค่าค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยวิธีการตรวจสอบมีดังนี้

- ตรวจสอบค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญโดยการทำความเข้าใจและประเมินนโยบายการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า ซึ่งประกอบด้วยสมมติฐานและช่วงเวลาที่ควรรับรู้และพิจารณาความสอดคล้องของวิธีการที่บริษัทใช้กับลูกหนี้แต่ละประเภท
- วิเคราะห์เปรียบเทียบสมมติฐานที่กลุ่มบริษัทใช้กับข้อมูลในอดีต ซึ่งรวมถึงประสบการณ์การเก็บหนี้และการตัดจำหน่ายลูกหนี้ที่ผ่านมา คดีความและข้อโต้แย้งกับลูกหนี้และอายุหนี้
- สอบทานความน่าเชื่อถือของข้อมูลหลักกับแหล่งที่มาของข้อมูล
- ทดสอบการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญตามนโยบายของบริษัท

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร จั่นเพชร และชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560, บทที่ 4 หน้า 1-20) กล่าวถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยสรุปการนำเสนอการสื่อสารข้อมูลสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้ใช้งบการเงินและองค์กรที่กำกับดูแลวิชาชีพบัญชีในต่างประเทศอย่างมาก ในหลายประเทศได้มีการตัดสินใจได้นำเสนอสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ในรายงานผู้สอบบัญชีตามเกณฑ์ ISA701 และสภาวิชาชีพฯที่กำหนดใช้ในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องใช้ดุลยพินิจส่วนตัวของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก ทั้งนี้อาจมีผลเสียในทางปฏิบัติที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้ เช่น การนำเสนอวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบไม่ตรงกับการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชี การสื่อสารเรื่องสำคัญเป็นการพัฒนาหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี โดยให้นำเสนอเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่ง IAASB(2011 ,อ้างอิงจากนิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ,ศิลปะพร จั่นเพชร,ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560)) ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ รหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาต เพื่อกำหนดการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่ต้องสื่อสารเรื่องสำคัญประกอบด้วยรูปแบบและเนื้อหา ซึ่งเป็นผลมาจาก 2 เรื่องดังนี้

1. ช่องว่างของข้อมูลหรือสารสนเทศ

ช่องวางข้อมูลมีความหมายว่า ช่องว่างระหว่างข้อมูลสืบที่ผู้ใช้เชื่อว่าจำเป็นในการตัดสินใจกับข้อมูลจากงบการเงินหรือข้อมูลสาธารณะจากแหล่งอื่น(IAASB,2011 อ้างอิงจากนิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ,ศิลปะพร จั่นเพชร,ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560)) ซึ่งปัจจัยที่ให้เกิดจากวิกฤตทางการเงินตั้งแต่ปี ค.ศ. 2008 องค์กรต่างๆ ในหลายๆประเทศที่พัฒนาแล้วต้องกลับมาให้ความสนใจอย่างจริงจัง

กับการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี เหตุเพราะที่นักลงทุนหรือผู้มีส่วนได้เสียอื่นรู้สึกผิดหวังต่อวิชาชีพสอบบัญชีและเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรให้ข้อมูลมากกว่าเดิม

2. การใช้ถ้อยคำมาตรฐานในรายงานของผู้สอบบัญชี

ประสิทธิผลของการสื่อสารเป็นอีกหนึ่งสาเหตุ ที่ใช้บรรยายเป็นลายลักษณ์อักษรในรายงานผู้สอบบัญชี เป็นข้อความที่เป็นมาตรฐานเป็นสิ่งที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter et al., 2009, pp.168-173, อ้างอิงจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์,2558,หน้า110-121) และมีการเสนอถึงรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่ได้กำหนดคำบรรยายที่ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานได้อย่างอิสระในเรื่องที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

สรุปว่าการแก้ปัญหาทั้ง 2 เรื่องนี้ คือการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามกำหนดโดย ISA701 เพื่อลดช่องว่างของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิผลของการสื่อสาร (Porter et al., 2009, pp.168-173 อ้างถึงใน ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์,2558,หน้า110-121) สรุปว่าอาจมีปัจจัยที่ประเมินว่าจะเกิดปัญหาให้มีผลต่อประสิทธิผลของได้แก่การใช้คำบรรยายที่เป็นมาตรฐานที่ถูกกำหนดไว้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจอ่านเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งหากสิ่งที่สื่อถึงให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและรับรู้ได้มากกว่า เป็นการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่กำหนดคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานตายตัว(Hatherly, Brown, & Innes, 1998 อ้างอิงจาก ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ ,2558) สำหรับประเทศไทยชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2552) พบว่าการผสมผสานระหว่างคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานแน่นอนกับคำบรรยายที่ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานได้อย่างอิสระยังได้รับความใจจากผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน คาดว่าน่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2558) สรุปไว้ว่า ผู้ใช้งบการเงินและองค์กรที่กำกับดูแลวิชาชีพ ให้ความสนใจการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากผลการศึกษาและจากแนวทางที่องค์ที่กำกับดูแลวิชาชีพในหลายประเทศที่หันมาสนใจและตัดสินใจการนำเสนอตามเกณฑ์ของมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจว่าเรื่องใดที่ควรนำมาเสนอเป็นการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีให้มีความชัดเจนที่เหมาสมอย่างเพียงพอ เกณฑ์ที่กล่าวถึงนั้นต้องใช้ดุลยพินิจส่วนตัวอย่างเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี

อาจมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ อาทิเช่นการนำเสนอวิธีการตรวจสอบการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีตรงข้ามกับ การปฏิบัติจริงของผู้สอบบัญชี เช่น กรณีที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร (FRC, 2015, อ้างอิงจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์,2558,หน้า110-121) หรือ เกี่ยวกับเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีไม่นำเสนออย่างตรงไปตรง เป็นผลจากอิทธิพลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล หรือผู้บริหารชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2558) ,ข้อมูลที่ไม่ชัดเจนเนื่องจากมีการศึกษาเรื่องนี้ไม่มากนัก ประโยชน์การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังขาดอีกหลายแง่มุม เช่นผลกระทบจากการนำเสนอการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อราคาหุ้น ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี จากการถูกฟ้องร้องหรือจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ในการนำเสนอเรื่องสำคัญนี้มีความจำเป็นต่อการพัฒนารายงานของผู้สอบบัญชีที่เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ผู้ใช้งบการเงินในอนาคตเพิ่มมากขึ้น ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจำเป็นต้องรับมือต่อการพัฒนา เช่นการให้ความรู้กับผู้บริหารหรือผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเรื่องการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อลดปัญหาความขัดแย้งทางทัศนคติและความเห็นต่อการนำเสนอการสื่อสารเรื่องสำคัญและต้องมีความ

ระมัดระวังและตรงกับข้อเท็จจริง เป็นต้น นอกจากนี้ หน่วยงานกำกับดูแลเองควรมีการสุ่มทดสอบคุณภาพของการนำเสนอการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อให้สามารถมั่นใจถึงคุณภาพและมีประสิทธิภาพจากการนำเสนอ และพัฒนาคุณค่าและสร้างความน่าเชื่อต่อผู้ใช้งบการเงินในสายวิชาชีพสอบบัญชี

ยุวดี เครือรัฐติกาล (2560) ได้มีการสรุปไว้จากการการประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม ครั้งที่ 12 ประจำปี 2560 ถึงเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเป็นสิ่งที่มีนัยสำคัญและผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถอ่านรายละเอียดควบคู่ไปกับสามารถวิเคราะห์ข้อมูลจากงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน นักลงทุน หรือผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ รวมถึงผู้เกี่ยวข้อง จะได้รับประโยชน์จากข้อมูลมากยิ่งขึ้น เนื่องจากข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถูกเลือกจากเรื่องที่มีความสำคัญและผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงและรวบรวมหลักฐานและสามารถสรุปผลว่าบริษัทมีการตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างไรโดยผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลต้องศึกษาและเข้าใจธุรกิจอย่างถ่องแท้

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ , ธัญลักษณ์ วิจิตรสาระวงศ์ (2557) พูดถึงเรื่องร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ซึ่งมีรูปแบบใหม่ได้มีการร่างในปลายปี พ.ศ. 2555 The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) และเปิดโอกาสมีการความคิดเห็นต่อร่างรายงานจากหลายหน่วยงานในหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทย โดยเชื่อว่าช่วยทำให้มีการใช้รายงานได้รับประโยชน์มากยิ่งขึ้น ประเด็นหลักมีสาเหตุที่IAASB มีการปรับเปลี่ยนรายงานผู้สอบบัญชีมีดังนี้

- ความต้องการให้ผู้สอบบัญชีนำเสนอเรื่องสำคัญที่พบในงบการเงินและการปฏิบัติงานตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งได้มีการวิจัยจาก IAASB กับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในระดับนานาชาติในปี พ.ศ. 2549 และได้รับผลการวิจัยที่สมบูรณ์ในปี พ.ศ. 2554
- ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลอย่างเพียงพอและสอดคล้องกับการปรับปรุงบรรษัทภิบาล

เป็นความต้องการให้เปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นในหลายประเทศ เช่น ความต้องการจากPublic Company Accounting Oversight Board (PCAOB) และ European Commission (EC) เป็นต้น

- การเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการเรียกร้องจากนักลงทุน สถาบัน และนักวิเคราะห์ โดยต้องการให้ผู้สอบใส่ใจเป็นพิเศษและสื่อสารในเรื่องที่ได้ตรวจสอบงบการเงินที่มีความซับซ้อนมากขึ้น และชี้ให้เห็นถึงเรื่องที่มีความอ่อนไหวในงบการเงิน เช่นการใช้ประมาณการทางบัญชี การใช้มูลค่ายุติธรรมในการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สิน เป็นต้น โดยอาศัยดุลยพินิจของผู้บริหาร
- ในหลายประเทศเกิดวิกฤตการณ์หนี้สาธารณะแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการรายงานต่อสาธารณะและความสำคัญของความสัมพันธ์ระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐปรับปรุงรายงานผู้สอบบัญชีร่างรายงานแบบใหม่ได้กำหนดให้มีการนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่พบในระหว่างการตรวจสอบและอาจเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้กำกับดูแลกิจการจะช่วยทำให้งบการเงินทั้งระบบมีความโปร่งใสเพิ่มขึ้นอาจมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และสรุปผลสุดท้ายว่าทาง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรใช้ความเชี่ยวชาญในการพิจารณาอย่างรอบคอบถึงผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบ รวมทั้งผลประโยชน์และต้นทุน เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อทุกฝ่าย รวมทั้งผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีโดยต้องมีความเข้าใจในข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีจะรายงาน

เพิ่มเติมไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ด้วยเป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน อีกทั้งผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณามากยิ่งขึ้นในการนำเสนอเรื่องสำคัญในจากการตรวจสอบ โดยการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ทันเวลาและให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินได้อย่างทันเวลา

สจจนิรดา(2560) กล่าวไว้ว่าเป็นที่รู้กันโดยทั่วไปว่า งบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือกว่างบการเงินที่ยังไม่ได้ตรวจสอบ เนื่องจากเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชี มีความละม้ายคล้ายกันหมด จนทำให้ผู้ใช้งบการเงินสนใจเพียงความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยน้อยนักที่จะอ่านรายงานผู้สอบบัญชีทั้งหมด หลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดให้ปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ ผู้ใช้งบการเงินต้องพิจารณาในส่วนของรายงานอย่างละเอียดถี่ถ้วนแล้ววิเคราะห์ควบคู่ไปกับสภาพธุรกิจให้งบการเงินมีประสิทธิภาพรอบด้านมากขึ้น การปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีความสอดคล้องกับหลักการของ IAASB โดยนำวรรคความเห็นอยู่ในวรรคแรก เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบข้อมูลเชิงคุณภาพ วิเคราะห์สภาพธุรกิจ และให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจภาพรวมของธุรกิจได้อย่างแท้จริงนอกจากนั้น การเพิ่มวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter : KAM)” เป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญที่สุด สามารถระบุความเสี่ยงเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสภาพทั่วไปและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น และเพิ่มรายงานของผู้สอบบัญชีในเรื่อง “การดำเนินงานต่อเนื่อง” เป็นการระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ในเรื่องนี้และการกำหนด “วรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในกรณีที่มีเหตุการณ์อันเป็นที่สงสัยอย่างมีนัยสำคัญ โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นั้นเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีความสำคัญมากที่สุด เพื่อลดช่องว่างของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิผลของการสื่อสาร โดยสามารถแสดงวิธีการบริหารจัดการความเสี่ยง การวิเคราะห์เปิดเผยข้อมูล การเชื่อมโยงข้อมูลในแต่ละวรรคไม่ว่าจะเป็นประเด็น การดำเนินงานต่อเนื่อง ควรพิจารณาทั้งวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นควบคู่กับข้อมูลภายนอกและข้อมูลภายในงบการเงิน ซึ่งใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีพิจารณาควบคู่ไปด้วยเพื่อสื่อสารให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจได้ง่ายและสามารถมองเห็นภาพของฐานะทางการเงิน การดำเนินงานของบริษัทได้ครบทุกมุมมอง กระชับ ชัดเจน และเป็นจริง โดยมีการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยมี 3 ขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 พิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ขั้นตอนที่ 2 พิจารณาว่าเรื่องใดที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษเป็น “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด” ที่ระบุได้ในขั้นตอนที่ 1

ขั้นตอนที่ 3 จากขั้นตอนที่ 2 เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นเงื่อนไขที่ไม่สามารถแสดง “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด”

Tina Emami, Hamed, M. Motahary (2016, pp.1-39) ได้มีการศึกษาถึงผู้สอบบัญชีมีความเป็นไปได้ถึงการบรรลุวัตถุประสงค์ของรายงานการตรวจสอบใหม่ สรุปได้ว่าในเรื่องความไม่แน่นอนมีมุมมองการประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัตินั้นเหมือนมีความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ควบคุมในด้านความรับผิดชอบ โดยที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาความลับของลูกค้า

ทั้งนี้มาตรฐานกำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นถึงปัญหาที่ได้รับมากที่สุด เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพราะผู้สอบบัญชีเต็มใจที่จะอยู่ในกรอบการกำกับดูแล และข้อจำกัดจากการสื่อสารผ่านรายงานการตรวจสอบ เป็นเหตุผลจากความต้องการของผู้สอบบัญชีว่าพิจารณาการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมในรายงานการตรวจสอบ โดยมีการเสนอข้อโต้แย้งที่แสดงให้เห็นว่า The confidentiality duty นั้นเชื่อมโยงกับความเต็มใจของผู้สอบบัญชีและมีความเป็นไปได้ที่จะเปิดเผยข้อมูลเฉพาะความลับระดับมืออาชีพได้รับการคุ้มครองโดย The confidentiality duty และเป็นข้อกำหนดพื้นฐานการตรวจสอบโดยมีรากฐานสำคัญของการตรวจสอบ มีผลลัพธ์ได้ยืนยันให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีกระบวนการรายงานอย่างระมัดระวัง ในเวลาเดียวกันจะมีผลกระทบรูปแบบรายงานมาตรฐานปัจจุบันตามที่ตลาดหลักทรัพย์ฯได้ยินดีที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการมีขนาดเล็กเนื่องจากข้อเท็จจริงในเรื่องของความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ ตอกย้ำถึงความโปร่งใสที่เพิ่มขึ้น โดยการเพิ่มการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น

ผู้สอบบัญชีเป็นกังวลในการสื่อสารทำให้ต้องระมัดระวังการเปิดเผยข้อมูลเพื่อไม่ให้เกิดเป็นคดีความ ในทำนองเดียวกันการศึกษานี้แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีบางคนมีความเชื่อว่าการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้นอาจสร้างผลกระทบที่ไม่เป็นระเบียบส่งผลให้ผู้ใช้สามารถกำหนดได้ข้อมูลทั้งหมดและการริดรอนสิทธิ์การออกแบบมาตรฐานอย่างสมบูรณ์ โดยมีความเสี่ยงมากขึ้นต่อผู้สอบบัญชีและต้นทุนที่สูงขึ้นสำหรับผู้รับบริการ ผลการวิจัยยืนยันว่ามีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ ประเภทของความเสี่ยงที่ได้รับการระบุและความเต็มใจที่จะเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ขึ้นอยู่กับช่วงเวลาเฉพาะเจาะจงที่นำเสนอนี้บ่งชี้ถึงการมีสนทนาหรือใกล้ชิดกับผู้บริหารมากขึ้นอาจส่งผลต่อความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจะดำเนินการอย่างไร? เป็นคำถามเชิงประจักษ์เชื่อว่าทั้งกระบวนการระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้รับบริการจะลดความเต็มใจของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ในการศึกษายังพบผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการปรับเปลี่ยนมุมมองใหม่ของการรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องที่ซับซ้อนเรื่องที่ขาดความชัดเจนในแง่ของความรับผิดชอบที่ใช้ในเรื่องที่เรียกร้องว่ารูปแบบการรายงานผู้สอบบัญชีใหม่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่เติมเต็มช่องว่าง ค้นพบระบุข้อจำกัดหลายประการขัดขวางความสามารถในการลดช่องว่างข้อมูล อย่างไรก็ตามผู้ตอบแบบสอบถามเชื่อช่องว่างที่คาดหวังอาจลดลง เนื่องจากบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีขอบเขต และความยากในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามคณะกรรมการกำกับดูแลของสวีเดนว่ามีการเปลี่ยนแปลงกฎหมาย เป็นเรื่องที่ต้องปรับปรุงการสื่อสารผ่านรายงานผู้สอบบัญชี เนื่องจาก ผู้สอบบัญชีมีข้อผูกพันตามกฎหมายและข้อคำแนะ สิ่งเหล่านี้เป็นพื้นฐานในการสร้างความไว้วางใจสำหรับรายงานทางการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการตีความของผู้สอบบัญชีและการประเมินข้อบังคับเหล่านี้ อาจเห็นว่าถูกจำกัดในแง่ของการรักษาความลับและละเลยพฤติกรรม ส่งผลให้เกิดคดีความฟ้องร้อง ผู้สอบบัญชีอยู่ในสถานะที่มีความเสี่ยงสูงขึ้นเนื่องจากการเปิดเผยในรายงานรูปแบบใหม่ของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดหลักเกณฑ์การสื่อสารข้อมูลที่เพิ่มขึ้น ดังนี้ผู้สอบบัญชีจะได้รับผลพวงจากความเสี่ยงสูงขึ้นในกรณีที่ต้องข้อมูลเพิ่มขึ้น อีกนัยหนึ่งความสมดุลที่ดีคือความโปร่งใสของการตรวจสอบรายงานเพิ่มขึ้นในขณะที่ผู้สอบบัญชีไม่กังวลสื่อสารเรื่องสำคัญมากขึ้น สิ่งที่ต้องตระหนักถึงคือการเรียกร้องเปลี่ยนแปลงกฎระเบียบที่จำกัดความรับผิด ทั้งนี้เป็นดาบสองคมสำหรับเรื่องนี้ คือ

การกังวลว่าจะมีการฟ้องร้องคดีความเมื่อมีการเปิดเผยเพิ่มขึ้น แต่ในเวลาเดียวกันเพิ่มมูลค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีและเป็นเรื่องสำคัญที่ประชาชนหรือผู้ใช้งบการเงินสนใจ

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี หลังจากสามปีของการพัฒนาผ่านการปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีผู้กำหนดนโยบายและผู้ใช้ทั่วโลก IAASB ในเดือนมกราคม 2015 เปิดตัวรูปแบบรายงานการตรวจสอบใหม่ ซึ่งรวมถึงชุดของมาตรฐานที่มีการเปลี่ยนแปลงสำหรับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและวิชาชีพสอบบัญชี (PwC, 2015,pp.2-8.Cited in Tina Emami, Hamed, M. Motahary, 2016, pp.1-39) IAS เน้นประเด็นสำคัญของนิติบุคคลที่เฉพาะเจาะจงขึ้นอยู่กับหลักฐานของผู้สอบบัญชีและงานที่ดำเนินการในการตรวจสอบเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้รายงาน (IAASB, 2015, Citing Tina Emami, Hamed, M. Motahary (2016, pp.1-39) ถือเป็นหัวใจสำคัญของการปรับปรุงเพื่อลดช่องว่างที่มีอยู่และการพัฒนาเพื่อช่วยบริษัทและผู้มีส่วนได้เสียทำความเข้าใจเรื่องสำคัญตามการตัดสินโดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากที่สุด สำหรับแต่ละกรณีที่สำคัญควรแจ้งให้ผู้รายงานทราบอย่างชัดเจนและให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่สำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน เมื่อพิจารณาลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้ที่ถูกกล่าวหาด้วยการกำกับดูแล เช่นคณะกรรมการตรวจสอบหรือกลุ่มย่อยอื่น ๆ

ANNETTE G. KÖHLER และคณะ (2016, pp.10-42)ได้กล่าวถึงรายงานรูปแบบใหม่ตามมาตรฐานสอบบัญชี รหัส 701 IAASB ได้มีการนำเสนอเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีการใส่ใจในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ต้องเพิ่มข้อมูลมากขึ้น และการสื่อสารนี้เพิ่มมูลค่าในรายงานผู้สอบบัญชี ในการศึกษาครั้งนี้คือการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แยกจากรายงานผู้สอบบัญชีเพื่อเพิ่มคุณค่าของรายงานสอบบัญชี ในทางตรงกันข้ามกับการทบทวนวรรณกรรมกับที่ผ่านมา ไม่เพียงแต่พิจารณาความไม่เชี่ยวชาญของนักลงทุนแต่มีความเป็นมืออาชีพในการลงทุนจากการทดสอบ สืบเนื่องจากมีการเปรียบเทียบผลกระทบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเพิ่มการสื่อสาร ประกอบด้วยตลาดทุน มีข้อสมมติฐานดังนี้ 1) ค่าความนิยมจากการด้อยค่า (KAMทางลบ)โดยมีผู้เชี่ยวชาญประเมินเกี่ยวกับการลงทุน สถานการณ์ทางเศรษฐกิจของบริษัทจะมีผลดีขึ้นมาก หากเทียบกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแสดงให้เห็นว่าการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและ 2) ข้อบ่งชี้ที่ทำให้เกิดการด้อยค่าความนิยม(KAMทางบวก) ผลลัพธ์ในรูปแบบของความไว้วางใจและสรุปว่าเนื้อหาข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรียกแตกต่างกัน

ปัจจัยในรูปแบบที่แตกต่างในเรื่องความไว้วางใจที่ไม่เท่าเทียม ซึ่งผู้เชี่ยวชาญด้านการลงทุนเชื่อมโยงกับรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล ไม่ควรต้องกังวลว่าการเปิดเผยข้อมูลสำคัญที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้น จะมีผลกระทบในเชิงลบและในทางตรงกันข้ามผู้เชี่ยวชาญด้านการลงทุนให้ความสำคัญกับข้อมูลนี้ในเชิงบวก ผิดไปจากผลการทดลองนั้นมีการวิเคราะห์เกี่ยวกับนักลงทุนที่ไม่ใช่มืออาชีพ โดยสังเกตเห็นว่าส่วนการสื่อสารเรื่องสำคัญไม่มีคุณค่าต่อการสื่อสาร โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลสรุปไม่ได้แสดงอย่างมีนัยสำคัญความแตกต่างสำหรับคุณค่าการสื่อสารหรือตัวแปรอื่น ๆ และการทดลองระหว่างกลุ่ม สรุปได้ว่านักลงทุนที่ไม่เชี่ยวชาญมักพบปัญหาในการประมวลผลข้อมูล ส่วนสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ศึกษาครั้งนี้ พบว่าเชื่อมโยงกับ Christensen et al (2014, pp.71-93) อ้างถึงใน ANNETTE G. KÖHLER และคณะ (2016, pp.10-42) ยืนยันว่าผลกระทบของส่วน KAM เกี่ยวข้องกับอาชีพที่ไม่ใช่การตัดสินใจของนักลงทุนมีขนาดเล็ก

ยังรวมถึงการวิเคราะห์เพิ่มเติมถึงความไม่เชี่ยวชาญของนักลงทุนมีผลกระทบเล็ก ๆ น้อย ๆ หรือเหตุในการออกแบบที่ซับซ้อนมากขึ้น ในกรณีศึกษาครั้งนี้แน่นอนว่าไม่ใช่ข้อจำกัดที่จัดการกับเนื้อหาข้อมูลของหนึ่งตัวอย่างสื่อสารเรื่องสำคัญ มักเลือกจากการจัดการและการกำหนดว่าสมเหตุสมผลความสำคัญในทางปฏิบัติงานอย่างรอบคอบ โดยผู้สอบบัญชีในรูปแบบทั่วไป สมมติว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจจะมีแนวโน้มทั้งในเชิงบวกหรือลบ อาจมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นและเกิดเหตุการณ์โดยไม่คาดคิดจากผู้ใช้งบการเงิน

สรุปได้ว่า การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตนี้เป็นวิวัฒนาการหน้ารายงานผู้สอบบัญชีโดยเน้นเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้นและปรับเปลี่ยนรูปแบบหน้ารายงานให้ดูน่าอ่านมากขึ้น เข้าใจมากขึ้น ซึ่งการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต้องเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีมีการใส่ใจเป็นพิเศษ โดยมีการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมากขึ้น เพื่อเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ข้อมูลต้องกลั่นกรองมาจากผู้สอบบัญชีอย่างรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยที่ผู้สอบบัญชีทำการสื่อสารให้ง่าย กระชับ ชัดเจน เป็นความจริงและเลือกเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการเปิดเผยเพื่อไม่ให้เกิดผลเสียต่อบริษัท และความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ อย่างไรก็ดี ทางบวกส่งผลหน้ารายงานผู้สอบบัญชีเพิ่มคุณค่ายิ่งขึ้น ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจง่ายขึ้น ในทางลบจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความระมัดระวังเกี่ยวกับการเปิดเผยอย่างตรงไปตรงมา หรือเกี่ยวกับถ้อยคำที่ใช้ไม่ให้มีความรุนแรงจนเกิดข้อพิพาททางกฎหมายและความสัมพันธ์อันดีกับผู้รับบริการลดลง เห็นได้ว่าการสื่อสารนั้นเป็นเรื่องสำคัญที่ควรต้องระมัดระวังและใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตต้องเป็นเรื่องที่เปิดเผยอย่างมีคุณภาพ

2.4 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี (Auditor’s)

ในทบทวนวรรณกรรม แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับผู้สอบบัญชี (Auditor’s) โดยมีข้อมูลประกอบดังนี้

2.4.1 แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการคุณภาพการตรวจสอบบัญชี (Audit Quality)

IAASB (2014) กล่าวถึงคุณภาพการตรวจสอบ มีองค์ประกอบหลักที่สร้างสภาพแวดล้อมซึ่งช่วยเพิ่มโอกาสในการตรวจสอบคุณภาพ การตรวจสอบคุณภาพประสบความสำเร็จโดยปฏิบัติงานเป็นทีมและที่สำคัญ ต้องมีข้อมูลเหล่านี้ประกอบเป็นพื้นฐานสำคัญได้แก่

1. นำเข้า(Input) เป็นกระบวนการขั้นแรกของคุณภาพการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีดังนี้
   - การแสดงออกถึงค่านิยมที่เหมาะสม ,จริยธรรม และทัศนคติที่ดี
   - มีความรู้ความสามารถ มีประสบการณ์และจัดสรรเวลาการตรวจสอบที่เพียงพอ
   - ใช้กระบวนการตรวจสอบอย่างเข้มงวดและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพที่ปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบและมาตรฐานที่ใช้บังคับ
   - มีรายงานที่เป็นประโยชน์และทันเวลา และ
   - มีปฏิสัมพันธ์กับผู้เกี่ยวข้องโดยมีกาลเทศะที่เหมาะสม

2. กระบวนการ(Process) เป็นกระบวนการการตรวจสอบคุณภาพที่เข้มงวดและขั้นตอนการควบคุมคุณภาพที่สอดคล้องกับกฎหมายข้อบังคับและมาตรฐานที่บังคับใช้ที่เกี่ยวข้อง

3. ผลลัพธ์ (Output) การตรวจสอบคุณภาพทำให้ผลลัพธ์ที่เป็นประโยชน์และทันเวลา ถูกรวบรวมไว้ในรายงานที่สมบูรณ์จากผู้สอบบัญชี, สำนักงานตรวจสอบบัญชี, นิติบุคคล และผู้ตรวจสอบควบคุม ซึ่งผลลัพธ์ในหัวข้อนี้หมายรวมถึงรายงานและข้อมูลที่เป็นทางการจัดทำขึ้นและนำเสนอโดยฝ่ายหนึ่งไปยังอีกฝ่ายรวมทั้งผลลัพธ์ที่เกิดจากขั้นตอนการตรวจสอบโดยทั่วไปไม่ปรากฏ ต่อผู้ที่อยู่ภายนอกองค์กรที่ได้รับการตรวจสอบ

สภาวิชาชีพบัญชีฯ (2560) ได้อ้างอิงข้อมูลมาจาก IAASB (2014)โดยกล่าวถึงคุณภาพการสอบบัญชีทั้งในระดับงาน สำนักงาน และระดับประเทศ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้ดังนี้

เรื่องแรก เป็นเรื่องปัจจัยนำเข้า ได้มีการตระหนักถึงความสำคัญของคุณภาพงานตรวจสอบ โดยทีมงานต้องปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี มีความเป็นอิสระ เป็นกลาง เที่ยงธรรม และซื่อสัตย์สุจริต ปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งนี้ผู้ปฏิบัติงานต้องมีความรู้ความเข้าใจ ความประสบการณ์ความชำนาญ และมีระยะเวลาที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญยิ่งที่ต้องจัดทีมตรวจสอบ และมีความต่อเนื่องของบุคลากร ขณะเดียวกันต้องมีการประเมินผลสม่ำเสมอ ทั้งนี้ต้องมีการจัดอบรมและสอนงานอย่างเหมาะสม

เรื่องที่สอง เป็นเรื่องกระบวนการ โดยทีมตรวจสอบต้องมีการสื่อสารกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ผู้เกี่ยวข้องในงาน ผู้บริหารอย่างมีประสิทธิภาพ และต้องปฏิบัติงานตามกฎระเบียบต่างๆที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC 1) โดยทั่วไปสำนักงานบัญชีต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องและเหมาะสมกับมาตรฐานการบัญชี , มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางเดียวกันและเอื้อประโยชน์ให้ผู้ปฏิบัติงานมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพประกอบการตัดสินใจได้

เรื่องที่สาม เป็นเรื่องของผลลัพธ์ การได้รับข้อมูลจากการตรวจสอบมักแตกต่างกันไป โดยผู้สอบบัญชีมีการจัดทำรายงานเพื่อเป็นสื่อกลางให้แก่ผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับความเชื่อมั่นในงบการเงิน หรือการรายงานต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรายงานมีการเปิดเผยเรื่องที่เป็นประโยชน์และทันต่อเหตุการณ์โดยมีผลกระทบต่อคุณภาพงาน เช่นข้อบกพร่องที่ตรวจสอบพบที่จะช่วยพัฒนาด้านคุณภาพการเปิดเผย

เรื่องที่สี่ การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้เกี่ยวข้องกับรายงาน โดยการสื่อสารมี 2 แบบ มีทั้งแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ โดยเริ่มต้นตั้งแต่ผู้จัดทำ จนกระทั่งผู้ที่นำข้อมูลไปใช้วิเคราะห์มีผลกระทบต่อการพัฒนาคุณภาพเหล่านี้เป็นปัจจัยให้มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมและความเห็นของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ทั้งนี้การสนทนาระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหารอาจเป็นประโยชน์อย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการสื่อสารอย่างสม่ำเสมอช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่มีประสิทธิผล และสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเพียงพอเหมาะสม ,การรายงานผลการตรวจสอบเพื่อให้ผู้บริหารมีการนำไปปรับปรุง จึงทำให้รายงานของกิจการมีคุณภาพเพิ่มขึ้น, เพิ่มการระมัดระวังในการตรวจสอบมากขึ้นจากการสอบถามของผู้ถือหุ้นในที่ประชุม และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอาจมีข้อมูลบางประการที่มีนัยสำคัญที่แสดงให้ผู้สอบบัญชีทราบซึ่งมีผลกระทบต่อขอบเขตการตรวจสอบหรือข้อสรุปและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เป็นต้น และ

เรื่องท้ายสุด เป็นเรื่องของปัจจัยสิ่งแวดล้อมโดยมีผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบทั้งทางตรงและทางอ้อม เช่น แนวปฏิบัติทางธุรกิจและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง, ธรรมาภิบาลของกิจการและทัศนคติของผู้บริหารสูงสุดหรือกรรมการที่มีผลต่อการตรวจสอบ เช่นพยายามลดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีให้ลดลง เนื่องจากมองว่าเป็นเพียงสิ่งที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย วัฒนธรรมทางสังคมในเรื่องของการพิจารณาความโปร่งใสในรายงานทางการเงินและความลับของกิจการ ทำให้กระทบต่อความเที่ยงธรรมและการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ได้กล่าวถึง คุณภาพการสอบบัญชีจากสภาวิชาชีพในพระบรม ราชูปถัมภ์ (2556) มีวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นกระบวนการที่สามารถเพิ่มระดับความเชื่อมั่นในรายงานผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินที่มีต่องบการเงิน โดยการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นอย่างมีสาระสำคัญตามมาตรฐานเกี่ยวกับวิชาชีพที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยมีความหมายเกี่ยวกับคุณภาพการสอบบัญชี เป็นการประเมินคุณภาพที่ถูกแสดงไว้ในงบการเงินเป็นสาระสำคัญในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยมีประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งด้านการวิเคราะห์และตัดสินใจ

2.4.2 ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ได้กล่าวถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในยุคดิจิตอลในทุกๆธุรกิจนั้น มีความทวีความรุนแรงขึ้น ขณะเดียวกันในองค์กรต่างๆมีการพัฒนากระบวนการการดำเนินงานเพื่อแสวงหาความเป็นที่หนึ่งในธุรกิจ ปัจจัยที่จะทำให้องค์กรหรือบุคลากรประสบความสำเร็จนั้น ประกอบด้วยปัจจัยสำคัญคือ ความเป็นมืออาชีพ (Professionalism) โดยการสั่งสมประสบการณ์เป็นความเชี่ยวชาญทางวิชาชีพ โดยมีผู้ให้ความเห็นของความเป็นมืออาชีพไว้หลายทาง ในยุคดิจิตอลมีอาชีพแนวใหม่ที่เกิดขึ้นหลากหลายประกอบกับบริบทการเปลี่ยนแปลงนั้นๆทำให้มีกลไกที่ใช้ผู้คนจำนวนหนึ่งเข้ามามีส่วนร่วมเพื่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงต้องตรึกตรองให้รอบคอบ (นันทวรรณ วงศ์ไชย ,2552 หน้า 17-18 อ้างอิงจาก ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560)) ซึ่งปัจจัยที่เข้ามาใช้ในการตรึกตรองนั้น มณฑิตา กิจสัมพันธ์วงศ์(2550) อ้างอิงจาก ณัฏฐธิดา จินมอญ และคนอื่นๆ (2559,หน้า.102-112) โดยกล่าวว่า 1. ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด (Intellectual การเรียนรู้อย่างชาญฉลาดนั้นหมายถึง มีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลง พฤติกรรมอย่างถาวรอันเป็นผลมาจากประสบการณ์ที่ผ่านมาในอดีตและปัจจุบัน โดยการทำบ่อยครั้งที่เรียกว่าการฝึกฝนและการเรียนรู้โดยการสร้างความรู้ใหม่ ๆ กฎเกณฑ์ใหม่ โดยมีไหวพริบในการแก้ปัญหาโดยสัญชาตญาณ รวมไปถึงการเรียนรู้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจากสิ่งแวดล้อมเพื่อเพิ่มพูนความรู้ โดยเป็นสิ่งที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการกิน ยา ความเหน็ดเหนื่อย หรือมาจากวุฒิภาวะ 2. ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ (Technical and Functional)หมายถึง วิธีการปฏิบัติงานในรูปแบบใหม่ เพื่อเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็วขึ้นก่อให้เกิดผลงานที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งการนำเครื่องมือและเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้อย่างเหมาะสม 3. ด้านบุคคล (Personal) 4. ด้านทักษะสัมพันธ์และการสื่อสาร (Interpersonal and Communication) หมายถึงหลายฝ่ายมีการติดต่อสื่อสารในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีไปจนถึงการเป็นที่ปรึกษาทางธุรกิจมากขึ้น เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันในเรื่องที่เปิดเผยนั้น โดยการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด และใช้เวลาน้อยที่สุด 5. ด้านองค์กร (Organizational) หมายถึง การจัดระบบความสัมพันธ์ระหว่างฝ่าย

ต่าง ๆ และบุคคลในองค์กรโดยมีการกำหนดบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบให้ชัดแจ้ง เพื่อให้บรรลุ วัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพขององค์กร

ความหมายความเป็นมืออาชีพ(อ้างอิงจาก ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560)) มาจากหลายปัจจัย ได้แก่ ความรู้ความเข้าใจ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ ความชำนาญที่มีคุณภาพ ความเป็นอิสระในการดำเนินงานโดยไม่เกิดข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานอย่างเป็นสาระสำคัญ เคร่งครัดในจรรยาบรรณวิชาชีพเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต้องมีความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีในแต่ละธุรกิจที่ได้ตรวจสอบ ปฏิบัติงานอย่างมีระบบระเบียบและขั้นตอน พัฒนาไปสู่ความแข็งแกร่ง ศักยภาพ เป็นผลให้ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีจะมีคุณค่าเพิ่มขึ้น และมีการบูรณาการทักษะต่างๆเป็นคุณสมบัติอย่างมืออาชีพของผู้สอบบัญชีโดยมีวัตถุประสงค์ การทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ กระชับ กะทัดรัด รวดเร็ว และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง สั่งสมประสบการณ์จนเกิดความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงาน โดยความสำคัญของการเป็นมืออาชีพที่ จาลักษณ์ ขุนพล(2551) อ้างอิงจาก ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ประกอบไปด้วย 12 ข้อดังนี้ 1.การไม่ก้าวล่วงหน้าที่ผู้อื่น 2.ศึกษาเรียนรู้ด้วยตนเอง คิดให้เป็นขั้นเป็นตอน ป้องกันปัญหาไม่ให้เกิดขึ้นใหม่และเกิดขึ้นซ้ำ 3. มีความรับผิดชอบในทุกๆสถานการณ์ โดยสามารถมีการจัดการและยอมรับสิ่งที่เกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆไม่ว่าจะเป็นผลกระทบทางตรงและทางอ้อม ซึ่งผู้ปฏิบัติงานต้องมีความรับผิดรับชอบ 4.มีการตัดสินใจได้ดี แม้ว่าจะมีเวลาจำกัดต้องสามารถตัดสินใจและแก้ปัญหาได้ดี 5.ให้เกียรติและยอมรับบุคคลอื่น โดยตระหนักถึงเคารพและให้เกียรติตนเองและผู้อื่น 6.รักษาเกียรติ ยอมรับและวางตัวเพื่อรักษาเกียรติและภาพลักษณ์ เพื่อสร้างความสง่างามแก่วิชาชีพของผู้สอบบัญชี 7.ยอมรับการเปลี่ยนแปลง ในกรณีที่รู้สึกต่อต้านโดยหาเหตุผลมาอภิปรายผลกระทบให้ผู้รับผิดชอบทราบเพื่อหาแนวทางแก้ไข 8.ยอมรับผิดและกล่าวคำขอโทษเมื่อเกิดเหตุการณ์ผิดพลาด พร้อมปรับปรุงแก้ไขให้ผลงานดีขึ้น 9.มีความยืดหยุ่นปรับตัวได้เป็นความพร้อมเปลี่ยนแปลงในเหตุการณ์ต่างๆ โดยมีทัศนคติเชิงบวก 10.ไม่โอ้อวด ไม่หลงตน โดยปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างทุ่มเทเพื่อให้บรรลุผลสำเร็จของงาน 11.มนุษยธรรมกับการดำเนินธุรกิจปราศจากผลประโยชน์อื่นใด 12.การพัฒนาศักยภาพของตนเองให้มีประสิทธิภาพ

สรุปได้ว่า ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีประกอบไปด้วย คุณภาพการตรวจสอบและความเป็นมืออาชีพของวิชาชีพตรวจสอบบัญชีนั้นโดยต้องอาศัยทีมงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นมืออาชีพต่อวิชาชีพในสายงานสอบบัญชีและมีความสามารถในการตรวจสอบอย่างมีคุณภาพ ต้องมีปัจจัยหลายประการดังนี้ 1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรู้ และมีทักษะความเข้าใจในมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นอย่างดี 2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องกล้ารับผิดชอบในทุกๆเรื่อง โดยสามารถยอมรับในสิ่งที่เกิดขึ้นและปรับปรุงพัฒนาไม่ให้เกิดขึ้นซ้ำ 3. ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้มีการสื่อสารไปยังผู้ที่เกี่ยวข้องโดยเรื่องที่สื่อสารนั้นมาจากทักษะการสื่อในการแสดงความเห็น ให้คำปรึกษา และเสนอแนะแนวทางเพื่อให้เข้าใจตรงกัน และปฏิบัติงานไปในทิศทางเดียวตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง 4. ด้านความประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้มีการสั่งสมประสบการณ์ความรู้ความสามารถ ทักษะด้านการปฏิบัติงานและเทคโนโลยีและเรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ผู้สอบ

บัญชีรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน รวมถึงสอบถาม พูดคุย การปรึกษาหารือกับผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในธุรกิจ 5. ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารเป็นการที่ผู้ตรวจสอบบัญชีประสานงาน เพื่อให้ได้ข้อมูลในการตรวจสอบ จนไปถึงการสนทนากับผู้บริหารเพื่อปรับปรุงแก้ไขโดยการสื่อสารมี 2 แบบ มีทั้งแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ ช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่มีประสิทธิผล และสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเพียงพอเหมาะสม ในเรื่องที่กล่าวไว้นั้นแสดงให้เห็นถึงความเป็นมืออาชีพและคุณภาพการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.5.1 งานวิจัยในประเทศ

จอมขวัญ รัชตะวรรณ (2549) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การเปรียบเทียบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมการบริการ การวิจัยเชิงประจักษ์:บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สรุปผลดังนี้

1. ผลการวิเคราะห์สถิติขั้นพื้นฐาน

กลุ่มอุตสาหกรรมการผลิต คุณภาพการเปิดข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพมากที่สุดเป็นบริษัทในกลุ่มทรัพยากร รองลงมาเป็นกลุ่มวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม อสังหาริมทรัพย์และการก่อสร้าง ธุรกิจการเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มเทคโนโลยี ตามลำดับ และบริษัทในกลุ่มอุปโภคบริโภค เป็นบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลที่คุณภาพน้อยสุด

กลุ่มอุตสาหกรรมการบริการ คุณภาพการเปิดข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพมากที่สุดเป็นบริษัทในกลุ่มการแพทย์ รองลงมาเป็นกลุ่มขนส่งและโลจิสติกส์ พาณิชย์ โรงแรมและบริการท่องเที่ยว และการพิมพ์และสิ่งพิมพ์ ตามลำดับ และบริษัทในกลุ่มบันเทิงและสันทนาการเป็นบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลที่คุณภาพน้อยสุด

จากข้อมูลดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงความแตกต่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ หากพิจารณาถึงรายละเอียดลึกๆพบว่า บริษัทในอุตสาหกรรมการผลิตให้ความสำคัญในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมมากกว่าอุตสาหกรรมบริการ ส่วนใหญ่อุตสาหกรรมการผลิตเปิดในเรื่องผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมากที่สุด ไม่ว่าจะเป็นการเปิดเผยนโยบายสิ่งแวดล้อม การทำตามนโยบายที่ตั้งไว้ การดำเนินการของบริษัทเกี่ยวกับการลดมลพิษและรักษาสิ่งแวดล้อม และการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับทางภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับบริษัทซึ่งบริษัทจะเปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในปัจจุบันเท่านั้น และเมื่อทำการพิจารณาทั้ง 2 อุตสาหกรรม เปิดเผยมากที่สุด พบว่ามีความคล้ายคลึงกันเป็นอย่างมาก โดยจะให้ความสำคัญในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวสิ่งแวดล้อม เรื่องการดำเนินงานของบริษัทมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เรื่องกฎหมายและข้อบังคับที่บริษัทต้องปฏิบัติตามว่าได้มีการปฏิบัติตามแล้วผู้ศึกษาค้นพบว่าส่วนใหญ่จะเน้นการเปิดเผยแบบนามธรรม หมายถึงการเปิดเผยโดยตั้งใจการวางแผน และตระหนักถึงสิ่งแวดล้อม และไม่ได้พบในกรณีรูปธรรมซึ่งพบว่าบริษัทมีการนำไปปฏิบัติอย่างจริงจัง โดยมีมาตรฐานที่กำหนดไว้เพื่อเป็นการชี้วัดความสำเร็จในการปฏิบัติตามนโยบายหรือแผนที่วางไว้ ยิ่งไปกว่านั้นมีการจ่ายเงินไปกับการปฏิบัติตามแผนต่างๆ สามารถตีความได้ 2 กรณีได้แก่ กรณีที่ 1 การจ่ายเงินออกไปจริงแต่ไม่เปิดเผย และกรณีที่ 2 คือกำหนดแผนการหรือนโยบายไว้โดยไม่มีการจ่ายและปฏิบัติตามใดๆทั้งสิ้น จึงไม่มีข้อมูลเปิดเผย สรุปได้ว่าบริษัทเน้นในส่วนของการ

ปฏิบัติตามกฎหมายเป็นหลัก ส่วนในเรื่องตัวเลขมีคุณภาพการเปิดเผยที่ต่ำมาก ซึ่งผู้ศึกษาระบุไว้ว่าเป็นหน้าที่ที่หน่วยงานกำกับดูแลควรให้ความรู้ความเข้าใจเพิ่มเติมหากบริษัทยังไม่ทราบแนวทางที่ควรปฏิบัติอย่างชัดเจน

2. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่าง

ความมีอิทธิพลของผู้ถือหุ้น การที่ผู้ถือหุ้นสามารถสร้างแรงกดดันให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพดีขึ้น มีการกระจายตัวของผู้ถือหุ้นมาแสดงให้เห็นถึงผู้มีส่วนได้เสียมาก จึงทำให้แรงกดดันในการเปิดเผยข้อมูลสูง แต่เมื่อใดมีการถือหุ้นกระจุกตัวอยู่ที่กลุ่มใดกลุ่มหนึ่งจะทำให้บริษัท มีการเปิดเผยข้อมูลน้อย จากผลการศึกษาพบว่าความมีอิทธิพลของผู้ถือหุ้นไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในอุตสาหกรรมผลิตและบริการตามความเห็นของผู้ศึกษาระบุไว้ว่า คาดว่าผู้ถือหุ้นในประเทศไทยทั้งรายใหญ่และรายย่อย ไม่ให้ความสำคัญในเรื่องสิ่งแวดล้อม เพียงแต่เน้นในเรื่องผลตอบแทนที่เป็นตัวเงินเป็นหลัก จึงไม่มีแรงกดดันจากผู้ถือหุ้นให้บริษัทในประเทศไทยเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีคุณภาพได้ อีกหนึ่งปัจจัยคือเรื่องทัศนคติของผู้บริหารอาจส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมอีกด้วย ความมีอิทธิพลของเจ้าหนี้ จากการศึกษาพบว่าโดยส่วนใหญ่ความมีอิทธิพลของเจ้าหนี้ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการเปิดข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในอุตสาหกรรมผลิตและบริการ เหตุผลเพราะหนี้สินไม่มีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม โดยในมุมมองของเจ้าหนี้มองเพียงแค่ว่าบริษัทสามารถจ่ายชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ได้หรือไม่

รางวัลสิ่งแวดล้อมเป็นสิ่งที่เร้าให้บริษัทมองเห็นความสำคัญของสิ่งแวดล้อมมากขึ้น โดยการได้รับรางวัลด้านสิ่งแวดล้อมนั้นมีส่วนทำให้บริษัทมีการพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้น จากการผลการศึกษาพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับบริษัทในอุตสาหกรรมผลิตและบริการ

พิไลวรรณ พันธ์เพ็ง (2557) ผลจากศึกษาพบว่าค่าดัชนีคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่มีค่าสูงสุด คือรายการที่เกี่ยวกับรายงานความยั่งยืน และรองลงมาคือรายการด้านการบัญชีและการเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม รายการนโยบายของบริษัท และรายการด้านกฎหมายและข้อบังคับ ตามลำดับ ส่วนที่ต่ำสุด คือรายการที่เกี่ยวกับรายงานความยั่งยืนและรายการด้านนโยบายของบริษัท ตามลำดับ ส่วนการศึกษาวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมได้ดังนี้ ความสามารถในการแข่งขัน มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แสดงถึง การแข่งขันสูง ส่งผลให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับการดำเนินกิจกรรมมากขึ้น เพื่อแสดงให้เห็นถึงศักยภาพและความสามารถของบริษัท และการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมต่อสาธารชนกับการตระหนักถึงการพัฒนาสิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องของบริษัท อายุดำเนินงานของบริษัท และขนาดของบริษัท ไม่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560) ได้มีการสรุปไว้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ได้มีการเริ่มใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะบัญชีที่สิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป ได้มีการรวบรวมและวิเคราะห์การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติจริงเป็นปีแรก มีผลสรุปว่าพบว่ากิจการที่อยู่ใน SET50 และ SET100 มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวนเรื่องมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ จำนวนเฉลี่ย 2.06 เรื่อง ในแง่การ

นำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีโดยเฉลี่ยแล้วสำนักงาน Big 4 มีการนำเสนอจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ที่มากกว่า Non-Big 4 อีกทั้งมีสัดส่วนที่มากกว่าในด้านการนำเสนอข้อสรุปของการตรวจสอบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรูปแบบตาราง และด้านการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลตามความเหมาะสม จาก การศึกษานี้เป็นเพียงผลสรุปในภาพรวมจากการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในปีแรก โดยยังไม่ได้ลงในรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นการให้ข้อมูล ในรายงานที่ได้ศึกษายังขาดความชัดเจนและการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่ละเรื่องยังไม่มีหลักฐานเชิงประจักษ์ในประเทศไทย ถึงผลเสียมากน้อยต่อผู้สอบบัญชี

ปรียานุช อยู่สังข์(2558) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างผลการดำเนินงานกับคุณภาพการเปิดเผยความเสี่ยงของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สรุปได้ว่าคุณภาพการเปิดเผยความเสี่ยง พบว่ากลุ่มอุตสาหกรรมที่มีคุณภาพการเปิดเผยความเสี่ยงสูงกว่ากลุ่มอื่นอย่างเห็นได้ชัดคือในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่บริษัทส่วนใหญ่ประกอบธุรกิจในด้านการสื่อสาร โทรคมนาคมมีความเสี่ยงที่เกิดความผันผวนเฉพาะธุรกิจได้สูง ยิ่งการเปิดเผยความเสี่ยงที่ไม่ใช่ทางการเงิน ทำให้มีปริมาณการเปิดเผยความเสี่ยงสูง คะแนนจากดัชนีปริมาณเชิงเปรียบเทียบและดัชนีความหนาแน่นก็มากไปด้วย รองลงมาอุตสาหกรรมที่มีคะแนนในแต่ละดัชนีใกล้เคียงกันแม้ว่ามีการเปิดเผยความเสี่ยงในปริมาณไม่มากนักเมื่อเทียบกับค่าของคุณภาพการเปิดเผยความเสี่ยงแล้วจึงอยู่ในระดับใกล้เคียงกัน หรือต่างกันเล็กน้อยได้แก่ กลุ่มธุรกิจการเงิน

สุฏิกา รักประสูติ(2558) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน: การทบทวนวรรณกรรมและข้อเสนอแนะ พบว่า เริ่มตั้งแต่ผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีมีความสมัครใจและใส่ใจในการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส เป็นกลาง ผู้ทำบัญชีต้องเป็นผู้มีทักษะ ความรู้ความสามารถ และมีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระ มีความรู้และมีจรรยาบรรณ ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมในการประเมินการควบคุมภายในตลอดจนความเข้มงวดของนโยบายภาครัฐและ ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เห็นได้ว่าคุณภาพงบการเงินเกิดตั้งแต่กระบวนการเริ่มต้นจนสิ้นสุดของการจัดทำงบการเงิน ทุกขั้นตอนมาจากที่ทุกฝ่ายทุกคนมีส่วนรวมในการจัดทำงบการเงินให้มีคุณภาพ อย่างไรก็ตามจากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพงบการเงิน พบว่า เป็นหน้าที่ของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องส่งผลกระทบต่อคุณภาพของงบการเงิน เป็นที่มาของ กรอบแนวคิด เกี่ยวกับคุณภาพของงบการเงินที่เชื่อมโยงด้วยกัน

เบญจวรรณ โสขวัญฟ้า (2559) ได้มีการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดีและผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2558 โดยมีผลสรุปได้ว่า ได้ดังนี้

- ผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย วัดจากอัตรากำไรขั้นต้นเป็นอัตราส่วนที่มีความสัมพันธ์กับกลุ่มผู้บริหาร พนักงาน และอื่นๆ รวมทั้งกำไรต่อหุ้น(EPS) เป็นอัตราส่วนที่มีความสัมพันธ์กับกลุ่มนักลงทุนสำหรับอัตรากำไรสุทธิสัมพันธ์กับ การเปิดเผยข้อมูลภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดี พบว่า มีความสัมพันธ์กับผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียต่อในกลุ่มของกิจการที่มีการเปิดเผยข้อมูลภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดีในระดับคะแนนสูง

- ส่วนอัตราการเติบโตของยอดขาย สัมพันธ์กับผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียในกลุ่มของกิจการที่เปิดเผยข้อมูลภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดีในระดับคะแนนระดับต่ำและปานกลาง
- สำหรับอัตราภาษีที่แท้จริง *ไม่มีความสัมพันธ์*กับผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย

ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) สรุปไว้ว่า ผู้มีความเป็นมืออาชีพเกิดจากหลายปัจจัยประกอบกันเพื่อแสดงให้เห็นถึงศักยภาพ โดยเห็นได้จากความสามารถ ผลงานหรือชื่อเสียง โดยผู้มีความเป็นมืออาชีพต้องมีความรับผิดชอบ ไม่ก้าวข้ามหน้าที่ ดารตัดสินใจรอบคอบเป็นตัวชี้วัดให้กับบุคคลนั้นๆ โดยที่สำนักงานสอบบัญชีเป็นองค์กรที่ความเชื่อมั่นและน่าเชื่อถือ โดยมีการให้บริการการตรวจสอบบัญชี ให้คำปรึกษา ซึ่งหากในสำนักงานบัญชีมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความเป็นมืออาชีพ และได้รับการยอมรับจากผู้ใช้งบการเงินต่อไป โดยผลการศึกษาจากงานวิจัยที่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ(นันทวรรณ วงศ์ไชย, 2552) ความเป็นมืออาชีพที่ปัจจัยจากคุณภาพการสอบบัญชี โดยผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีความคิดเห็นเกี่ยวกับความเป็นมืออาชีพในด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านบุคคล ด้านสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร และด้านองค์กรต่อคุณภาพการสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก รวมถึง(ณัฏฐธิดา จินมอญ และคณะ, 2559) ได้ศึกษาความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีรับอนุญาตพบว่าความเป็นมืออาชีพมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร

2.5.2 งานวิจัยต่างประเทศ

Hieu and Lan (2015) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในประเทศเวียดนามจำนวน 205 บริษัท พบว่า ความสามารถในการทำกำไรไม่มีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลภาคสมัครใจอย่างมีนัยสำคัญ แต่มีผลการศึกษาที่ตรงกันข้ามกับ Aikaeli (2015) อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559,หน้า 10) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการทำกำไรและการเปิดเผยข้อมูลภาคสมัครใจ ผลการศึกษาพบว่าการทำกำไรและระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ คิดเป็นร้อยละ 62.8 ของกลุ่มตัวอย่าง โดยใช้กลุ่มตัวอย่างจากธนาคารในประเทศเคนยา จำนวน 40 บริษัท โดยสอดคล้องกับงานวิจัยของ Aljinovic, Z.A., Granic, M., Vuko Uyar, T. (2014) อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559,หน้า 10) ที่ได้ทำการศึกษาระดับและขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจในโครเอเชีย ซึ่งเก็บตัวอย่างจาก 130 บริษัท ทั้งขนาดกลางและขนาดใหญ่

Moghaddam และคณะ (2014, pp.449-454) ศึกษาผลของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจต่อราคาหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศอิหร่าน จำนวน 55 บริษัท พบว่า การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อราคาหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับงานวิจัย Uyar1, Kilic2, and Bayyurt (2013,pp. 1083-1112) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะบริษัทและการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศตุรกี จำนวน 131 บริษัท พบว่าลักษณะบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจมีความสัมพันธ์เชิงบวก เช่น ขนาดบริษัท บริษัทตรวจสอบบัญชี สัดส่วนของกรรมการอิสระ และการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งมีการกระจายผู้ถือหุ้น กลับพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ ของ Jayasree, M. (2011) อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559,หน้า 10) ศึกษาเกี่ยวกับ การเปิดเผยข้อมูล

และความผันผวนของราคาหุ้น โดยมีกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 บริษัท จากตลาดหลักทรัพย์ประเทศอินเดีย พบว่า าการเปิดเผยข้อมูลที่ดีกว่าจะลดความผันผวนของราคา ความสัมพันธ์ในเชิงบวก

Nermeen F. Shehata (2014) ได้ศึกษาเรื่องทฤษฎีและแนวคิดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจโดยเรื่องทฤษฎีต่างๆที่ใช้โดยทั่วไปอาทิเช่น ทฤษฎีตัวแทน, ทฤษฎีการส่งสัญญาณ, ทฤษฎีความต้องการเงินทุนของผู้มีส่วนได้เสีย,และทฤษฎีความชอบธรรม ปัจจัยที่มีผลเกี่ยวกับการเปิดเผยโดยสมัครใจมี 6 เรื่องได้แก่ 1. การทำธุรกรรมตลาดทุนหรือความไม่สมมาตร 2. การควบคุมการแข่งขันขององค์กร 3. การชดเชยหุ้น 4.ความครอบคลุมของนักวิเคราะห์ที่เพิ่มขึ้น 5.การจัดการความสามารถในการส่งสัญญาณและ 6.ข้อจำกัดของการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น ประกอบด้วย แบบแสดงรายการข้อมูลที่เปิดเผย, ต้นทุนกรรมสิทธิ์, ต้นทุนของหน่วยงาน, และต้นทุนทางการเมือง ข้อดังกล่าวข้างต้นมีที่มาแตกต่างกันไป แต่ท้ายสุดการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจได้ถูกอธิบายในรายงานประจำปี ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีความต้องการที่สุด

Steven J. Kachelmeier and Other (2014,pp.7-38) ได้ศึกษาผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลเรื่องการตรวจสอบที่สำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชี พบว่าการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะมีข้อมูลเพิ่มขึ้นในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งไม่ชัดเจนว่าข้อมูลที่เปิดเผยจะสามารถประเมินผลความเชื่อมั่นจากผู้ใช้งบการเงินและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากในมุมมองที่ในส่วนของรายงานทางการเงินจะติดคำว่า วิกฤตไว้นั้นทำให้มีผลต่อการสนใจสูงและระดับการรับรู้ในการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจพบข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจึงเป็นสาเหตุเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรู้สรุปแล้วในส่วนวรรคการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะช่วยลดความมั่นใจ หมายความถึงมีความระมัดระวังเพิ่มขึ้นในการออกหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีก่อนออกหน้ารายงานและลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายหลังการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นภายหลัง ในการทดสอบครั้งนี้ไม่สามารถกล่าวได้โดยตรงเกี่ยวกับผลการควบคุมที่เป็นไปได้ของรายการการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เป็นผลจากผู้สอบบัญชีอาจมีพฤติกรรมการตรวจสอบที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งไม่สามารถระบุได้ชัดเจนว่าข้อเสนอเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ PCAOB (2013) อาจมีผลต่อลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ทำให้เราสามารถแยกปฏิกิริยาของผู้ใช้กับการเปิดเผยข้อมูล CAM ใน Ceteris paribus ทั้งนี้ขอบเขตการตรวจสอบในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและเรื่องอื่นๆนั้นมีความสำคัญและคุ้มค่าต่อการศึกษาครั้งนี้

(Anderson & Wright, 1988,pp.250-269) อ้างอิงจากลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560)ได้ศึกษาผลกระทบของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ พบว่าผลการประเมินความเสี่ยงของงานสอบบัญชีนั้นแตกต่างกันระหว่างผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์กับผู้สอบบัญชีฝึกหัด หมายถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชี ควรคัดสรรบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ มีความรับผิดชอบพร้อมเรียนรู้และสร้างประสบการณ์ เพื่อสร้างความชำนาญ ความเป็นมืออาชีพ มีพื้นฐานจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์สุจริต มีความเที่ยงธรรม และช่างสังเกตการณ์ และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ รวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระอันส่งผลให้มีคุณภาพ

สรุปจากการทบทวนวรรณกรรมดังกล่าวข้างต้นสามารถแสดงผลการวัดตัวแปรจากแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังแสดงในตารางที่ 2.3 ประกอบด้วย

ตารางที่ 2.3 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่อง คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตัวแปร	Lindblom 1994	พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง 2557	FASB, 2001	Beretta and Bozzolan	ปิยะพันธ์ ทยานิธิ 2557	Good Factory Team 2559	วารสารสรรพากรสาส์น 2558	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2554	จอมขวัญ 2549	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2547	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560
1. ด้านการความเพียงพอ															
1.1ให้ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผน ก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม			√		√								√		
1.2ให้ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล					√		√				√		√		

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ตัวแปร	Lindblom 1994	พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง 2557	FASB, 2001	Beretta and Bozzolan 2008	ปิยะพันธ์ ทยานิธิ 2557	Good Factory Team 2559	วารสารสรรพากรสาส์น 2558	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2554	จอมขวัญ 2549	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2547	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560
1.3ให้ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					√		√						√		√
1.4 มีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี					√		√						√		√
1.5 ให้ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม					√		√						√		√
1.6 ให้ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ					√								√		√
1.7 ควรใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					√								√		√

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ตัวแปร	Lindblom 1994	พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง 2557	FASB, 2001	Beretta and Bozzolan 2008	ปิยะพันธ์ ทยานิธิ 2557	Good Factory Team 2559	วารสารสรรพากรสาส์น 2558	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2554	จอมขวัญ 2549	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2547	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560
2. ด้านความถูกต้อง															
2.1 ให้ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด					√							√	√		
2.2 ให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้					√							√	√		√
2.3 ให้ความสำคัญในการเลือกสื่อสารเรื่องสำคัญ ซึ่งอาจมีผลกระทบตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ได้มีการตรวจสอบ	√				√								√		
2.4 ให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง				√	√							√	√		√
2.5 พิจารณาเพียงพอเพื่อตัดสินใจเลือกสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างถูกต้อง					√								√		√

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ตัวแปร	Lindblom 1994	พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง 2557	FASB, 2001	Beretta and Bozzolan 2008	ปิยะพันธ์ ทยานิธิ 2557	Good Factory Team 2559	วารสารสรรพากรสาส์น 2558	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2554	จอมขวัญ 2549	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2547	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560
2.6 ให้ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง					√			√			√		√		
3.ด้านความครบถ้วน															
3.1 ให้ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการ ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน			√		√								√		√
3.2 หลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอวรรคสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					√							√	√		
3.3 ตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานอย่างครบถ้วน					√							√	√		

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ตัวแปร	Lindblom 1994	พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง 2557	FASB, 2001	Beretta and Bozzolan 2008	ปิยะพันธ์ ทยานิธิ 2557	Good Factory Team 2559	วารสารสรรพากรสาส์น 2558	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2554	จอมขวัญ 2549	ธนาคารพัฒนาเอเชีย 2554	กรมบัญชีกลาง 2547	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560
3.4 ให้ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	√				√								√		
3.5 ได้มีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างครบถ้วน					√			√			√		√		

ตารางที่ 2.4 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องปัจจัยเกี่ยวข้องผู้สอบบัญชี

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี													
1.1ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้อง	√	√	√							√		√	√
1.2ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชี	√	√								√		√	√
1.3มีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร	√	√	√		√					√	√		√
1.4ให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี	√	√									√		√

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
1.5มีความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	√	√		√						√	√		√
2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี													
2.1ตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	√	√			√			√		√	√	√	√
2.2ให้ความสำคัญกับความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	√	√			√			√			√	√	√
2.3ให้ความสำคัญและดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	√	√	√		√		√			√			√

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
2.4ได้ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	√										√		√
2.5ให้ความสำคัญต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในการให้ความเชื่อมั่นต่องบการเงิน	√	√										√	√
3.ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล													
3.1ให้ความสำคัญในการนำเสนอโดยไม่บิดเบือนหรือปกปิดเรื่องที่ควรเปิดเผย	√												√
3.2มีความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน	√												√

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
3.3ให้ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	√		√		√						√		√
3.4ให้ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	√	√	√		√						√		√
3.5ได้ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท	√				√						√		√
4.ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ													
4.1มีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด	√	√				√					√		√

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
4.2ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ	√	√		√		√					√	√	√
4.3 ให้ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ	√	√				√					√	√	√
4.4ให้ความสำคัญกับลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบที่ต้องใช้ทักษะหรือความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง	√	√				√					√		√
4.5 มีความยินดีในการปฏิบัติงานในธุรกิจที่ท่านมีความประสบการณ์อย่างเต็มที่	√	√				√					√		√
5.ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล													
5.1 ให้ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	√	√											√

ตารางที่ 2.4 (ต่อ)

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	KPMG 2558	นิพันธ์ และคนอื่นๆ 2560	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2560	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สมพงษ์ และคนอื่น 2557	สจจนิรดา 2560	Tina Emami, Hamed, M. Motahary 2016	IAASB, 2015	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2560	IAASB 2014	ลัดดาวัลย์ ยอดบ้วและ คนอื่น 2560
5.2ให้ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	√	√	√			√	√					√	√
5.3ให้ความสำคัญในการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ	√	√	√			√	√					√	√
5.4ให้ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร	√	√	√			√	√					√	√
5.5มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด	√	√	√			√	√					√	√

ตารางที่ 2.5 ตัวแปรที่ได้จากการวิเคราะห์ และสังเคราะห์แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในเรื่องปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตัวแปร	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	ANNETTE G. KÖHLER และคณะ 2016	ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ 2558	สภาวิชาชีพบัญชีฯ 2559
1. ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ					
1.1การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ	√	√		√	√
1.2การสื่อสารเรื่องสำคัญอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด	√	√		√	√
1.3ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชี จนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสาร	√	√		√	√
2. ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
2.1 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	√	√			√
2.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	√	√			√
2.3 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม	√	√			√

สรุป

สำหรับบทที่ 2 เป็นการทบทวนแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้วิจัยได้ศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวกับหัวข้อที่ต้องการศึกษา ได้ทำการศึกษา ค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลด้านวิชาการ ประกอบด้วย บทความ เอกสารวิชาการ ตำรา หนังสือต่างๆ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาใช้ในการปรับปรุงกรอบแนวคิดในการวิจัย และศึกษาข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อใช้ในการวิจัยครั้งนี้

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยแบ่งขั้นตอนดำเนินการวิจัยออกเป็นดังนี้

3.1 ประชากร ตัวอย่าง และการเลือกตัวอย่าง

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

3.3 วิธีการเก็บข้อมูล

3.4 วิธีการทางสถิติ

3.1 ประชากร ตัวอย่าง และการเลือกตัวอย่าง

3.1.1 ประชากร

ประชากรที่ทำการศึกษาในครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ ณ วันที่ 11 มีนาคม 2561 จำนวน 1,570 คน (ข้อมูลจากสภาวิชาชีพบัญชีฯ,2560)

ตารางที่ 3.1 ข้อมูลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2561)

พื้นที่	จำนวน(คน)	
	ประชากร	กลุ่มตัวอย่าง
กรุงเทพมหานครและปริมณฑล		
กรุงเทพมหานคร	1,043	212
ปริมณฑล	301	61
ภูมิภาค		
ภาคกลาง	33	7
ภาคตะวันตก	5	1
ภาคตะวันออก	50	10
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	33	7
ภาคเหนือ	54	11
ภาคใต้	51	10
รวม	**1,570**	**319**

3.1.2 ตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ทำการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 คน ซึ่งกำหนดขนาดตัวอย่างโดยสูตรของ Yamane ที่ระดับความเชื่อมั่น 95 % และยอมรับความคลาดเคลื่อนในการเลือกตัวอย่าง 5 % โดยมีขั้นตอน ดังนี้

สูตรการคำนวณ n = $\frac{N}{1+Ne^2}$

เมื่อ n แทน ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง

N แทน ขนาดของประชากร

e แทน ความคลาดเคลื่อนของการสุ่มที่ยอมรับได้

แทนสูตร n = $\frac{1,570}{1+1,570x(0.05)^2}$

n = $\frac{1,570}{4.925}$

= 318.78 คน ~ 319 คน

จากการคำนวณโดยสูตรของ Yamaneได้ผลลัพธ์เท่ากับ 318.78 คน มีคำตอบเป็นทศนิยม ผู้ศึกษาจึงปัดทศนิยมขึ้นเพื่อให้ได้จำนวนคนเท่ากับ 319 คน

3.1.3 การเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างสำหรับงานศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้กำหนดการเลือกตัวอย่างแบบอาศัยความน่าจะเป็น (Probability Sampling) โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างอย่างง่าย (Simple Random Sampling) จากรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บข้อมูลของการศึกษาในครั้งนี้คือแบบสอบถาม (Questionnaire) ประกอบด้วยขั้นตอน ดังนี้

3.2.1 การสร้างแบบสอบถาม จากการทบทวนวรรณกรรม โดยแบ่งออกเป็น 5 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ และข้อมูลทั่วไปของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 8 ข้อได้แก่ เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานในปัจจุบัน ประสบการณ์ทำงาน ความเชี่ยวชาญในธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมใดที่ได้มีการตรวจสอบบัญชี ปฏิบัติงานตรวจสอบในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่และชนิดของสำนักงานที่ผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตสังกัดอยู่ โดยเป็นคำถามแบบเป็นตัวเลือกเพียงคำตอบเดียว

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับการทดสอบความรู้เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 5 ข้อ โดยเป็นคำถามปลายปิด

ส่วนที่ 3 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 16 ข้อโดยใช้มาตรวัดความคิดเห็นของ Likert (Likert's scale) ซึ่งแต่ละคำถามจะประกอบด้วยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี 5 ระดับ ดังนี้:-

ระดับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	คะแนน
มากที่สุด	5
มาก	4
ปานกลาง	3
น้อย	2
น้อยที่สุด	1

ส่วนที่ 4 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 21 ข้อโดยใช้มาตรวัดความคิดเห็นของLikert (Likert's scale) ซึ่งแต่ละคำถามจะประกอบด้วยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี 5 ระดับ ดังนี้:-

ระดับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	คะแนน
มากที่สุด	5
มาก	4
ปานกลาง	3
น้อย	2
น้อยที่สุด	1

ส่วนที่ 5 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 6 ข้อ โดยใช้มาตรวัดความคิดเห็นของ Likert (Likert's scale) ซึ่งแต่ละคำถามจะประกอบด้วยความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี 5 ระดับ ดังนี้:-

ระดับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	คะแนน
มากที่สุด	5
มาก	4
ปานกลาง	3
น้อย	2
น้อยที่สุด	1

ส่วนข้อเสนอแนะเพิ่มเติม เป็นข้อมูลอื่นนอกเหนือจากแบบสอบถามที่จัดทำขึ้น เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงคุณภาพที่เป็นประโยชน์ช่วยให้การศึกษาครั้งนี้ได้รับรู้ถึงประเด็นเกี่ยวกับเรื่องที่ศึกษามากที่สุด สำหรับการแปลผลระดับการแสดงความคิดเห็น 5 ระดับ สามารถแสดงได้ดังนี้

ระดับ	คะแนน 5	หมายถึง	มากที่สุด
	คะแนน 4	หมายถึง	มาก
	คะแนน 3	หมายถึง	ปานกลาง
	คะแนน 2	หมายถึง	น้อย
	คะแนน 1	หมายถึง	น้อยที่สุด

3.2 การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ แบ่งเป็น 2 ส่วน ได้แก่ การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และการตรวจสอบความเที่ยง (Reliability) โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

3.2.1 การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา(Content Validity)ของแบบสอบถาม

ความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) หมายถึง เนื้อหา หรือข้อความที่สามารถวัดได้ตามวัตถุประสงค์ที่ตรงตามเรื่องที่ชี้วัดหรือนัยสำคัญตามนิยามความหมายของตัวแปร (สุบิน ยุระรัช ,2559) ที่กล่าวไว้ในการศึกษาครั้งนี้ต้องสามารถวัดได้ตามตัวแปรที่ได้ศึกษาและถูกกำหนดไว้ จึงได้มีการดำเนินการผู้ศึกษาได้มีการขอความอนุเคราะห์จากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 - 5 ท่าน ที่มีความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับกรอบแนวคิดในการศึกษาเพื่อพิจารณาประเด็นคำถามในแต่ละหัวข้อให้ครบถ้วนเหมาะสมในเรื่องของนิยามคำศัพท์ โครงสร้างการสร้างในแต่ละคำถาม และแบบร่างแบบสอบถาม นอกจากนี้การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือในด้านความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาโดยใช้การประเมินค่าดัชนีความสอดคล้องของแบบสอบถามเป็นการหาค่าสัมประสิทธิ์ความสอดคล้อง (Index of Item Objective Congruence : IOC) โดยให้ผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญพิจารณาลงความเห็น 3 ระดับดังนี้

ให้คะแนน +1 ถ้าแน่ใจว่าข้อคำถามนั้น **สอดคล้อง** กับนิยามของตัวแปรที่กำหนด

ให้คะแนน 0 ถ้าไม่แน่ใจว่าข้อคำถามนั้น **สอดคล้อง** กับนิยามของตัวแปรที่กำหนด

ให้คะแนน -1 ถ้าแน่ใจว่าข้อคำถามนั้น **ไม่สอดคล้อง** กับนิยามของตัวแปรที่กำหนด

หลังจากนั้นนำผลการประเมินของผู้เชี่ยวชาญแต่ละท่านมารวมกัน เพื่อคำนวณค่าดัชนีความสอดคล้องฯ ซึ่งมีสูตรคำนวณดังนี้ (Rovinelli & Hambleton, 1977)

$$IOC = \frac{\sum R}{n}$$

$\sum R$ = ผลรวมของผลคูณของคะแนนกับจำนวนผู้เชี่ยวชาญในแต่ละระดับ

n = จำนวนผู้เชี่ยวชาญทั้งหมด

ความหมายของค่าIOC มีค่าอยู่ระหว่าง -1 ถึง +1 โดยสามารถวัดได้จากเกณฑ์การหาค่าความสอดคล้อง ดังนี้ (สุบิน ยุระรัช,2559)

- ผลลัพธ์ที่มีค่า IOC ระหว่าง 0.50 – 1.00 มีค่าความตรงผ่านเกณฑ์ที่กำหนดสามารถนำไปใช้ในการทดสอบก่อนการใช้งานได้
- ผลลัพธ์ที่มีค่า IOC น้อยกว่า 0.50 ค่าความตรงไม่ผ่านเกณฑ์ต้องปรับปรุงแก้ไขหรือตัดทิ้ง

3.2.2 การตรวจสอบความเที่ยง (Reliability) ของแบบสอบถาม

เมื่อปฏิบัติตามข้อ 2.1 โดยแก้ไขและปรับปรุงแบบสอบถามตามคำแนะนำจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญจนผ่านเกณฑ์แล้ว จากนั้นผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามไปทำการทดสอบ (Try out) กับกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างของการวิจัยครั้งนี้ จำนวน 30 คน หลังจากรวบรวมแบบสอบถามครบแล้ว จึงทำการทดสอบความเชื่อมั่น โดยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach’s Alpha) ซึ่งเป็นวิธีที่นิยมใช้วัดค่าความเที่ยงที่กว้างขวางมาก

ที่สุดวิธีหนึ่ง ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาฯ ควรมีค่าในระดับ 0.70 ขึ้นไป และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Corrected Item Total Correlation) ควรมีค่าตั้งแต่ 0.3 (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2006)

จากการประมวลผลความเที่ยงของแต่ละตัวแปรได้ค่าตามมาตรฐานที่กำหนด คือ ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาฯ มีค่ามากกว่า 0.70 ขึ้นไป และ ค่าอำนาจจำแนกรายข้อมีค่ามากกว่า 0.30 ขึ้นไป ผลการวิเคราห์พบว่าค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาฯในแต่ละด้านมีค่าอยู่ระหว่าง 0.831 ถึง 0.933 ค่าอำนาจจำแนกรายข้อมีค่าอยู่ระหว่าง 0.351 ถึง 0.882 และภาพรวมของชุดคำถาม มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาฯ อยู่ที่ 0.966 ถือได้ว่าแบบสอบถามมีความน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ผู้วิจัยไม่ได้ทำการตัดข้อคำถามใดๆ ออกจากการวัดตัวแปร จากนั้นจึงนำแบบสอบถามไปใช้ในการศึกษากับกลุ่มตัวอย่างจริง

3.3 วิธีการเก็บข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาวิเคราะห์ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 ทำหนังสือขออนุญาตแจกแบบสอบถามจากคณบดีคณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

ขั้นตอนที่ 2 ขอความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล จากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ขั้นตอนที่ 3 ทำการแจกแบบสอบถามให้กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยวิธีส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ และจดหมายอิเล็กทรอนิกส์

ขั้นตอนที่ 4 ทำการรวบรวมเก็บแบบสอบถามที่ได้กลับมาจากผู้ตอบแบบสอบถาม และคัดแยกแบบสอบถามออกเป็น 2 ประเภท คือ สมบูรณ์ครบถ้วน และไม่สมบูรณ์ หลังจากนั้นตรวจนับจำนวนแบบสอบถามที่สมบูรณ์ครบถ้วน และคำนวณอัตราการตอบกลับ

ขั้นตอนที่ 5 นำข้อมูลในแบบสอบถามที่สมบูรณ์ครบถ้วนไปทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

3.4 วิธีการทางสถิติ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยมีชนิดของสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์คือ ความถี่และร้อยละ

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปรประกอบไปด้วย ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ปัจจัยผลกระทบของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และคุณภาพการเปิดเผยของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ส่วนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การทดสอบค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance inflation factors)

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression)

สรุป

บทที่ 3 เป็นการอธิบายถึงระเบียบวิธีวิจัยที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ มีการเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม เพื่อนำข้อมูลมาใช้ในการวิเคราะห์ และสรุปผลข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวมรวมนำมาประมวลผลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติโดยสถิติที่ใช้ สถิติพื้นฐาน การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การทดสอบค่าความทนทาน(Tolerance) และค่า VIF(Variance inflation factors) และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ(Multiple regression Analysis) เพื่อเป็นข้อมูลในการดำเนินการในบทต่อไป

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยมีรายละเอียดดังนี้

ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ และร้อยละ

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปร สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ส่วนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การทดสอบค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression)

สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้การนำเสนอข้อมูลเพื่อให้เข้าใจตรงกันในการแปลความหมาย โดยผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

n	แทน	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง
t	แทน	สถิติพิจารณาความมีนัยสำคัญจากการแจกแจงแบบ t-Distribution
F	แทน	สถิติพิจารณาความมีนัยสำคัญจากการแจกแจงแบบ F-Distribution
Sig	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
R^2	แทน	ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ
*	แทน	ค่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05
VIF	แทน	ค่าทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรอิสระ
β_i	แทน	สัมประสิทธิ์ถดถอยของตัวแปรแต่ละตัว

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ และร้อยละ

ตารางที่ 4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน(คน)	ร้อยละ
1.เพศ		
หญิง	201	63.00
ชาย	118	37.00
รวม	**319**	**100.00**
2.อายุ		
20 – 30 ปี	54	16.90
31 - 40 ปี	131	41.10
41 - 50 ปี	78	24.50
51 - 60 ปี	40	12.50
61 ปีขึ้นไป	16	5.00
รวม	**319**	**100.00**
3. ระดับการศึกษา		
ต่ำปริญญาตรี	0	00.00
ปริญญาตรี	120	37.60
ปริญญาโท	187	58.60
ปริญญาเอก	12	3.80
รวม	**319**	**100.0**
4.ตำแหน่งงานในปัจจุบัน		
หุ้นส่วนในสำนักงาน	69	21.60
ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบ	40	12.50
ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีอาวุโส	54	16.90
ผู้สอบบัญชีอิสระ	133	41.70
งานด้านการบัญชี	1	0.30
ที่ปรึกษาทางธุรกิจ	2	0.60
ธุรกิจส่วนตัว	4	1.30

ตารางที่ 4.1(ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน(คน)	ร้อยละ
4.ตำแหน่งงานในปัจจุบัน (ต่อ)		
ผู้ช่วยผู้จัดการแผนกบัญชี	4	1.30
ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการส่วนการเงินและบัญชี	4	1.30
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	4	1.30
ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีอิสระ	4	1.30
รวม	**319**	**100.00**
5. ประสบการณ์ทำงาน		
น้อยกว่า 4 ปี	14	4.40
4-5 ปี	31	9.70
6-7 ปี	44	13.80
8-10 ปี	69	21.60
เกินกว่า 10 ปี	161	50.50
รวม	**319**	**100.00**
6. ประสบการณ์ในธุรกิจ		
กลุ่มอุตสาหกรรม เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (Agro & Food Industry)		
ธุรกิจการเกษตร (Agribusiness)	44	3.05
อาหารและเครื่องดื่ม (Food & Beverage)	93	6.44
กลุ่มอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภค (Consumer Products)		
แฟชั่น (Fashion)	67	4.64
ของใช้ในครัวเรือนและสำนักงาน(Home & Office Products)	69	4.78
ของใช้ส่วนตัวและเวชภัณฑ์ (Personal Products & Pharmaceuticals)	74	5.13
กลุ่มอุตสาหกรรม ธุรกิจการเงิน(Financials)		
ธนาคาร (Bank)	19	1.32
เงินทุนและหลักทรัพย์ (Finance & Securities)	30	2.08
ประกันภัยและประกันชีวิต (Insurance)	20	1.39

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน(คน)	ร้อยละ
6. ประสบการณ์ในธุรกิจ(ต่อ)		
กลุ่มอุตสาหกรรม สินค้าอุตสาหกรรม (Industrials)		
ยานยนต์ (Automotive)	60	4.16
วัสดุอุตสาหกรรมและเครื่องจักร (Industrial Materials & Machine)	90	6.24
บรรจุภัณฑ์ (Packaging)	52	3.60
กระดาษและวัสดุการพิมพ์ (Paper & Printing Materials)	32	2.22
ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์ (Petrochemicals & Chemicals)	20	1.39
เหล็ก (Steel)	44	3.05
กลุ่มอุตสาหกรรม อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (Property & Construction)		
วัสดุก่อสร้าง (Construction Materials)	48	3.33
บริการรับเหมาก่อสร้าง (Construction Services)	89	6.17
พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (Property Development)	50	3.47
กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (Property Fund & Real Estate Investment Trusts)	14	0.97
กลุ่มอุตสาหกรรม ด้านทรัพยากร (Resources)		
พลังงานและสาธารณูปโภค(Energy & Utilities)	30	2.08
เหมืองแร่ (Mining)	8	0.55
กลุ่มอุตสาหกรรม ด้านการบริการ (Services)		
พาณิชย์ (Commerce)	108	7.48
การแพทย์ (Health Care Services)	29	2.01
สื่อและสิ่งพิมพ์ (Media & Publishing)	64	4.44
บริการเฉพาะกิจ (Professional Services) เช่น การศึกษา ที่ปรึกษาทางธุรกิจ รวมถึงบริการเฉพาะกิจให้กับภาคธุรกิจอื่นๆ ที่ไม่ได้ถูกจัดไว้ในหมวดธุรกิจใด	60	4.16
การท่องเที่ยวและสันทนาการ (Tourisms & Leisure)	59	4.09
ขนส่งและโลจิสติกส์ (Transportation & Logistics)	58	4.02

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน(คน)	ร้อยละ
6. ประสบการณ์ในธุรกิจ(ต่อ)		
กลุ่มอุตสาหกรรม ด้านเทคโนโลยี (Technology)		
ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Components)	72	4.99
เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (Information & Communication Technology)	40	2.77
รวม	**1443**	**100.00**
7. ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนหรือไม่		
ใช่	70	21.90
เคย	119	37.30
ไม่ใช่	130	40.80
รวม	**319**	**100.00**
8.ได้เคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชี		
Big 4 (PWC,KPMG,EY,Deloitte)	111	34.80
Non – Big 4	208	65.20
รวม	**319**	**100.00**

จากตารางที่ 4.1 พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงจำนวน 265 คนคิดเป็นร้อยละ 63 รองลงมาเป็นเพศชายจำนวน 118 คนคิดเป็นร้อยละ 37

ด้านอายุ พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นช่วงอายุ 31 - 40 ปีจำนวน 131 คนคิดเป็นร้อยละ 41.10 รองลงมา อายุ 41-50 ปีจำนวน 78 คนคิดเป็นร้อยละ 24.50 อายุ 20 – 30 ปีจำนวน 54 คนคิดเป็นร้อยละ16.90 อายุ 51 - 60 ปีจำนวน 40 คนคิดเป็นร้อยละ12.50 และ น้อยสุดเป็นช่วงอายุ 61 ปีขึ้นไปจำนวน 16 คนคิดเป็นร้อยละ 5

ด้านระดับการศึกษา พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นระดับปริญญาโทจำนวน 187 คนคิดเป็นร้อยละ58.60 รองลงมาเป็นระดับปริญญาตรี จำนวน 120 คนคิดเป็นร้อยละ 37.60 และน้อยสุดเป็นระดับปริญญาเอก จำนวน 12 คนคิดเป็นร้อยละ 3.80

ด้านตำแหน่งงานในปัจจุบันพบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีอิสระจำนวน 133 คนคิดเป็นร้อยละ 41.70 รองลงมาเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานจำนวน 69 คนคิดเป็นร้อยละ 21.60 ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีอาวุโสจำนวน 54 คนคิดเป็น

ร้อยละ 16.90 ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบจำนวน 40 คนคิดเป็นร้อยละ 12.50 น้อยสุดเป็นอื่นๆจำนวน 23 คนคิดเป็นร้อยละ 7.40 ประกอบด้วยธุรกิจส่วนตัว ผู้ช่วยผู้จัดการแผนกบัญชี ผู้ช่วยกรรมการ ผู้จัดการส่วนการเงินและบัญชี ผู้จัดการฝ่ายบัญชี และผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีอิสระ มีสัดส่วนเท่ากันจำนวน 4 คนคิดเป็นร้อยละ 1.30 ที่ปรึกษาทางธุรกิจจำนวน 2 คนคิดเป็นร้อยละ 0.60 และน้อยมากสุดเป็นงานด้านการบัญชีจำนวน 1 คนคิดเป็นร้อยละ 0.30

ด้านประสบการณ์ทำงานพบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยส่วนใหญ่มีประสบการณ์เกินกว่า 10 ปีจำนวน 161 คนคิดเป็นร้อยละ 50.50 รองลงมามีประสบการณ์ 8-10 ปีจำนวน 69 คนคิดเป็นร้อยละ 21.60 มีประสบการณ์ 6-7 ปีจำนวน 44 คนคิดเป็นร้อยละ 13.80 มีประสบการณ์ 4-5 ปีจำนวน 31 คนคิดเป็นร้อยละ 9.70 และน้อยสุดมีประสบการณ์น้อยกว่า 4 ปี จำนวน 14 คนคิดเป็นร้อยละ 4.40

ด้านประสบการณ์ในธุรกิจ พบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมด้านการบริการ(Services)จำนวน 378 คนคิดเป็นร้อยละ 26.20 ประกอบด้วยธุรกิจพาณิชย์(Commerce)จำนวน 108 คนคิดเป็นร้อยละ 7.48 สื่อและสิ่งพิมพ์(Media & Publishing)จำนวน 64 คนคิดเป็นร้อยละ 4.44 บริการเฉพาะกิจ(Professional Services) เช่น การศึกษา ที่ปรึกษาทางธุรกิจ ผู้ให้บริการบำบัดของเสีย รวมถึงบริการเฉพาะกิจให้กับภาคธุรกิจอื่นๆ ที่ไม่ได้ถูกจัดไว้ในหมวดธุรกิจใดจำนวน 60 คนคิดเป็นร้อยละ 4.16 การท่องเที่ยวและสันทนาการ (Tourisms & Leisure)จำนวน 59 คนคิดเป็นร้อยละ 4.09 ขนส่งและโลจิสติกส์(Transportation & Logistics)จำนวน 58 คนคิดเป็นร้อยละ 4.02 การแพทย์(Health Care Services)จำนวน 29 คนคิดเป็นร้อยละ 2.01 รองลงมากลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม(Industrials) จำนวน 298 คนคิดเป็นร้อยละ 20.65 ประกอบด้วย วัสดุอุตสาหกรรมและเครื่องจักร(Industrial Materials & Machine)จำนวน 90 คนคิดเป็นร้อยละ 6.24 ยานยนต์(Automotive)จำนวน 60 คนคิดเป็นร้อยละ 4.16 บรรจุภัณฑ์(Packaging)จำนวน 52 คนคิดเป็นร้อยละ 3.60 เหล็ก (Steel)จำนวน 44 คนคิดเป็นร้อยละ 3.05 กระดาษและวัสดุการพิมพ์(Paper & Printing Materials)จำนวน 32 คนคิดเป็นร้อยละ 2.22 ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์(Petrochemicals & Chemicals)จำนวน 20 คนคิดเป็นร้อยละ 1.39 กลุ่มอุตสาหกรรม สินค้าอุปโภคบริโภค(Consumer Products)จำนวน 210 คนคิดเป็นร้อยละ 14.55 ประกอบด้วยของใช้ส่วนตัวและเวชภัณฑ์ (Personal Products & Pharmaceuticals)จำนวน 74 คนคิดเป็นร้อยละ 5.13 ของใช้ในครัวเรือนและสำนักงาน(Home & Office Products)จำนวน 69 คนคิดเป็นร้อยละ 4.78 แฟชั่น(Fashion)จำนวน 67 คนคิดเป็นร้อยละ 4.64 กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง(Property & Construction)จำนวน 201 คนคิดเป็นร้อยละ 13.93 ประกอบด้วย บริการรับเหมาก่อสร้าง(Construction Services) จำนวน 89 คนคิดเป็นร้อยละ 6.17 พัฒนาอสังหาริมทรัพย์(Property Development)จำนวน 50 คนคิดเป็นร้อยละ 3.47 วัสดุก่อสร้าง (Construction Materials) จำนวน 48 คนคิดเป็นร้อยละ 3.33 และกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์(Property Fund & Real Estate Investment Trusts)

จำนวน 14 คนคิดเป็นร้อยละ 0.97 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร(Agro & Food Industry) จำนวน 137 คนคิดเป็นร้อยละ 9.49 ประกอบด้วยอาหารและเครื่องดื่ม(Food & Beverage) จำนวน 93 คนคิดเป็นร้อยละ 6.44 ธุรกิจการเกษตร(Agribusiness)จำนวน 44 คนคิดเป็นร้อยละ 3.05 กลุ่มอุตสาหกรรม ด้านเทคโนโลยี(Technology)จำนวน 112 คนคิดเป็นร้อยละ 7.76 ประกอบด้วย ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์(Electronic Components)จำนวน 72 คนคิดเป็นร้อยละ 4.99 เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร(Information & Communication Technology)จำนวน 40 คนคิดเป็นร้อยละ 2.77 กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน(Financials) จำนวน 69 คนคิดเป็นร้อยละ 4.78 ประกอบด้วยเงินทุนและหลักทรัพย์(Finance & Securities) จำนวน 30 คนคิดเป็นร้อยละ 2.08 ประกันภัยและประกันชีวิต(Insurance)จำนวน 20 คน คิดเป็นร้อยละ 1.39 ธนาคาร (Bank)จำนวน 19 คนคิดเป็นร้อยละ 1.32 และน้อยสุดเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมด้านทรัพยากร (Resources)จำนวน 38 คนคิดเป็นร้อยละ 2.63 ประกอบด้วย พลังงานและสาธารณูปโภค(Energy & Utilities)จำนวน 30 คนคิดเป็นร้อยละ 2.08และเหมืองแร่(Mining) จำนวน 8 คนคิดเป็นร้อยละ 0.55

ด้านการปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนพบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่ไม่ได้ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนจำนวน 130 คนคิดเป็นร้อยละ 40.80 รองลงมาเคยปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนจำนวน 119 คนคิดเป็นร้อยละ 37.30 และน้อยสุดได้มีการปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนจำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ21.90

ด้านประเภทที่ผู้สอบบัญชีเคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชีพบว่าข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่ประเภทที่ผู้สอบบัญชีไม่เคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน 4 ค่ายยักษ์(Non – Big 4)จำนวน 208 คนคิดเป็น 65.20 และน้อยสุดประเภทที่ผู้สอบบัญชีเคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชีอยู่ใน 4 ค่ายยักษ์ (PWC,KPMG,EY,Deloitte)จำนวน 111 คนคิดเป็นร้อยละ 34.80

ตารางที่ 4.2 ผลการวิเคราะห์คำถามปลายปิด

ข้อมูลทั่วไป	**จำนวน(คน)**	**ร้อยละ**
1. ท่านคิดว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีขึ้นเพื่ออะไร		
ตอบถูกต้อง	286	89.70
ตอบไม่ถูกต้อง	33	10.30
รวม	**319**	**100.00**

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

ข้อมูลทั่วไป	จำนวน(คน)	ร้อยละ
2. ท่านจำเป็นต้องเอาใส่ใจดูแลเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		
ตอบถูกต้อง	264	82.80
ตอบไม่ถูกต้อง	88	17.20
รวม	**319**	**100.00**
3. ท่านคิดว่าท่านควรสื่อสารและร่วมมือกับบุคคลใดมากที่สุดในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		
ตอบถูกต้อง	299	93.70
ตอบไม่ถูกต้อง	20	6.30
รวม	**319**	**100.00**
4. ข้อใดเหมาะสมสำหรับการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องสำคัญที่นำเสนอ		
ตอบถูกต้อง	213	66.80
ตอบไม่ถูกต้อง	106	33.20
รวม	**319**	**100.00**
5. ท่านมีความเห็นว่าจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่		
ตอบถูกต้อง	129	40.40
ตอบไม่ถูกต้อง	190	59.60
รวม	**319**	**100.00**

จากตารางที่ 4.2 พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยตอบคำถามปลายปิด พบว่าท่านคิดว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีขึ้นเพื่ออะไร ตอบถูกต้องจำนวน 286 คนคิดเป็นร้อยละ 89.70 ตอบไม่ถูกต้องจำนวน 33 คิดเป็นร้อยละ 10.30 ท่านจำเป็นต้องเอาใส่ใจดูแลเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตอบถูกต้องจำนวน 264 คนคิดเป็นร้อยละ 82.80 ตอบไม่ถูกต้อง จำนวน 88 คนคิดเป็นร้อยละ 17.20 ท่านคิดว่าท่านควรสื่อสารและร่วมมือกับบุคคลใดมากที่สุดในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตอบถูกต้องจำนวน 299 คนคิดเป็นร้อยละ 93.70 ตอบไม่ถูกต้อง จำนวน 20

คิดเป็นร้อยละ 6.30 ข้อใดเหมาะสมสำหรับการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องสำคัญที่นำเสนอ ตอบถูกต้องจำนวน 213 คน คิดเป็นร้อยละ 66.80 ตอบไม่ถูกต้องจำนวน 106 คนคิดเป็นร้อยละ 33.20 และท่านมีความเห็นว่าจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่ ตอบถูกต้องจำนวน 129 คนคิดเป็นร้อยละ 40.40 ตอบไม่ถูกต้องจำนวน 190 คนคิดเป็นร้อยละ 59.60

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปร สถิติพรรณนาในการวิเคราะห์ คือ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย โดยใช้สถิติพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน แสดงเป็นตารางได้ ดังนี้

ตารางที่ 4.3 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	$\bar{X}$	S.D	ระดับ
คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	**4.44**	**0.47**	**มาก**
1. ด้านความเพียงพอ	**4.41**	**0.50**	**มาก**
1.1ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผนก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม	4.63	0.64	มาก
1.2ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล	4.50	0.65	มาก
1.3ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	4.55	0.61	มาก
1.4ความสำคัญมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี	4.17	0.62	มาก
1.5 ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม	4.43	0.67	มาก
1.6ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ	4.25	0.66	มาก
1.7ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	4.33	0.65	มาก

ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	$\bar{X}$	S.D	ระดับ
2. ด้านความถูกต้อง	**4.50**	**0.50**	**มาก**
2.1 ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด	4.41	0.67	มาก
2.2 ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้	4.60	0.55	มาก
2.3ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง	4.41	0.61	มาก
2.4ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง	4.45	0.61	มาก
3. ด้านความครบถ้วน	**4.41**	**0.51**	**มาก**
3.1ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน	4.46	0.65	มาก
3.2หลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	4.49	0.61	มาก
3.3การตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	4.31	0.61	มาก
3.4 ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	4.36	0.70	มาก
3.5มีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วน	4.44	0.60	มาก

จากตารางที่ 4.3 คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตภาพรวมของตัวแปรโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.44 และ S.D =0.47) ซึ่งเรียงลำดับค่าเฉลี่ยในแต่ละด้านตามลำดับดังนี้

อันดับมากสุดคือ ด้านความถูกต้อง ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.50 และ S.D =0.50) ประกอบด้วยความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบ

บัญชีที่กำหนดไว้ อยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$=4.60 และ S.D =0.55) ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.45 และ S.D =0.61) ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.41 และ S.D =0.67) และความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริงอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.41 และ S.D =0.61)

รองลงมาคือ ความครบถ้วน ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.41 และ S.D =0.51) ประกอบด้วย หลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.49 และ S.D =0.61) ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการ ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.46 และ S.D =0.65) การสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วนอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.44 และ S.D =0.60) ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.44 และ S.D =0.70) และการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.31 และ S.D =0.61)

น้อยสุดคือ ด้านความเพียงพอ ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.41 และ S.D =0.50) ประกอบด้วย ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผนก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.63 และ S.D =0.64) ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.55 และ S.D =0.61) ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.50 และ S.D =0.65) ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.25 และ S.D =0.66) ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.43 และ S.D =0.67) ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.33 และ S.D =0.65) และความสำคัญมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอ ต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี อยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.17 และ S.D =0.62)

ตารางที่ 4.4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	$\bar{X}$	S.D	ระดับ
ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	**4.40**	**0.50**	**มาก**
1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	**4.40**	**0.53**	**มาก**
1.1 ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้อง	4.50	0.70	มาก
1.2 ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชี	4.49	0.58	มาก
1.3 ความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร	4.25	0.65	มาก
1.4 ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี	4.50	0.61	มาก
1.5 ความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	4.24	0.68	มาก
2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	**4.55**	**0.56**	**มาก**
2.1 ตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	4.58	0.61	มาก
2.2 ความสำคัญกับความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	4.59	0.61	มาก
2.3 ความสำคัญในการดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	4.44	0.67	มาก
2.4 ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	4.60	0.61	มาก
3. ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	4.42	0.58	มาก
3.1 ความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน	4.46	0.65	มาก
3.2 ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	4.43	0.68	มาก

ตารางที่ 4.4 (ต่อ)

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	$\bar{X}$	S.D	ระดับ
3.3 ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	4.35	0.65	มาก
3.4 ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท	4.43	0.64	มาก
4. ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	4.27	0.61	มาก
4.1 มีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด	4.02	0.90	มาก
4.2 ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ	4.36	0.64	มาก
4.3 ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ	4.41	0.67	มาก
5. ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	4.37	0.53	มาก
5.1 ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	4.37	0.60	มาก
5.2 ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	4.35	0.62	มาก
5.3 ความสำคัญในการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ	4.35	0.64	มาก
5.4 ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร	4.32	0.59	มาก
5.5 มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด	4.44	0.58	มาก

จากตารางที่ 4.4 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ภาพรวมของตัวแปรโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.40 และ S.D =0.50) ซึ่งเรียงลำดับค่าเฉลี่ยในแต่ละด้านตามลำดับดังนี้

อันดับมากสุด คือ ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$ =4.55และS.D=0.56) ประกอบด้วย ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.6และ S.D=0.61)ความสำคัญกับความ

ระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.59และ S.D=0.61)ตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.58และ S.D=0.61)และความสำคัญในการดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.44และ S.D=0.67)

รองลงมา คือ ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.42 และ S.D=0.58)ประกอบด้วย ความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชนอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.46 และ S.D=0.65)ความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชนอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.46 และ S.D=0.65) ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.43 และ S.D=0.68) ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัทอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$ =4.43 และ S.D=0.64)และความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.35 และ S.D=0.65)

ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.4และ S.D=0.53) ประกอบด้วย ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้องอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$ =4.5และ S.D=0.7)ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้องอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.5และ S.D=0.7)ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.5และ S.D=0.61)ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชีอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.49และ S.D=0.58)ความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสารอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.25และ S.D=0.65) และความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.24และ S.D=0.68)

ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.36และ S.D=0.53)ประกอบด้วย มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.44และ S.D=0.58)มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.44และ S.D=0.58)ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอยู่ในระดับ มาก (X =4.37และ S.D=0.6)ความสำคัญในการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมออยู่ในระดับ มาก (X =4.35 และ S.D=0.64)ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$=4.35และ S.D=0.61)ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสารอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.32และ S.D=0.59)

น้อยที่สุด คือ ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.27 และ S.D=0.61) ประกอบด้วย ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.41และ S.D=0.67)ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.40 1และ S.D=0.67)ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$ =4.36และ S.D=0.64)และประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุดอยู่ในระดับ มาก ($\bar{X}$ =4.02และ S.D=0.90)

ตารางที่ 4.5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	$\bar{X}$	**S.D**	**ระดับ**
ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	**3.78**	**0.69**	**ปานกลาง**
1. ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	**3.28**	**1.08**	**ปานกลาง**
1.1 การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ	3.30	1.23	ปานกลาง
1.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด	3.22	1.18	ปานกลาง
1.3 ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชีจนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสาร	3.33	1.12	ปานกลาง
2. ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	**4.27**	**0.63**	**มาก**
2.1 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	4.25	0.72	มาก
2.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	4.32	0.64	มาก
2.3 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม	4.24	0.70	มาก

จากตารางที่ 4.5 ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ภาพรวมของตัวแปรโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X}$ =3.78 และ S.D=0.69) ซึ่งเรียงลำดับค่าเฉลี่ยในแต่ละด้านตามลำดับดังนี้

อันดับมากสุด คือ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.27และ S.D=0.63)ประกอบด้วย การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้นอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.32และ S.D=0.64) การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้นอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.25และ S.D=0.72)การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X}$ =4.24และ S.D=0.7)

รองลงมา คือ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X}$ =3.28และ S.D=1.08) ประกอบด้วย ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชี จนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสารอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X}$ =3.33และ S.D=1.12) การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X}$ =3.3และ S.D=1.23) การสื่อสารเรื่องสำคัญอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุดอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X}$ =3.22และ S.D=1.18)

ส่วนที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ การทดสอบค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)

ตารางที่ 4.6 ผลการวิเคราะห์ค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)ของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

ตัวแปรอิสระ	Tolerance	VIF
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	0.32	3.12
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	0.31	3.21
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	0.26	3.89
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	0.39	2.56
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.26	3.88

จากตารางที่ 4.6 พบว่าค่าความทนทาน (Tolerance) มีค่าสูงสุดเท่ากับ 0.39 ซึ่งค่าของตัวแปรมีค่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด และค่า VIF (Variance Inflation Factors) ของตัวแปรมีค่าสูงสุดเท่ากับ 3.89 ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด สรุปได้ว่าตัวแปรของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ที่ใช้ในการวิจัยนี้ ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันสูงเกินไป และเป็นอิสระต่อกันหรือไม่มีความซับซ้อนในการวัดค่า **(Collinerarity)**

ตารางที่ 4.7 ผลการวิเคราะห์ค่าความทนทาน (Tolerance) และค่า VIF (Variance Inflation Factors)ของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตัวแปรอิสระ	Tolerance	VIF
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	0.95	1.05
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.95	1.05

จากตารางที่ 4.7 พบว่าค่าความทนทาน (Tolerance) มีค่าเท่ากับ 0.95 ซึ่งค่าของตัวแปรมีค่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด และค่า VIF (Variance Inflation Factors) ของตัวแปร มีค่าเท่ากับ 1.05 ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับที่เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด สรุปได้ว่าตัวแปรของปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ใช้ในการวิจัยนี้ ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันสูงเกินไป และเป็นอิสระต่อกัน หรือไม่มีความซับซ้อนในการวัดค่า (Collinerarity)

ส่วนที่ 4 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย สถิติที่ใช้ในการทดสอบ คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression)

สมมติฐานที่ 1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	0.230	4.074	0.000
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	-0.055	-0.954	0.341
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	0.414	6.568	0.000
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	0.072	1.400	0.162
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.238	3.782	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.680, F=133.165,Sig=0.000

จากตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.680 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 68% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชีมีค่า p เท่ากับ 0.000 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีมีค่า p เท่ากับ 0.341 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมีค่า p เท่ากับ 0.000 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบมีค่า p เท่ากับ 0.162 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีค่า p เท่ากับ 0.000 โดยค่า p ที่มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 ประกอบด้วย 3 ตัวแปรได้แก่ ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มี 2 ตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 ได้แก่ ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวก กับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีและปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบแสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานที่ 1.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

ตารางที่ 4.9 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	0.204	3.254	0.001
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	-0.052	-0.819	0.414
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	0.437	6.253	0.000

ตารางที่ 4.9 (ต่อ)

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	0.081	1.427	0.155
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.179	2.573	0.011

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.607, F=96.761,Sig=0.000

จากตารางที่ 4.9 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.607 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 60.70% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีค่า p เท่ากับ 0.001 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีมีค่า p เท่ากับ 0.414 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมีค่า p เท่ากับ 0.000 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบข้อมูลมีค่า p เท่ากับ 0.155 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีค่า p เท่ากับ 0.001 ซึ่งค่า p มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลทั้ง 3 ตัวแปรมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอโดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1.1 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 ได้แก่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีและปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบแสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบ กับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

สมมติฐานที่ 1.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

ตารางที่ 4.10 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	0.212	3.183	0.002
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	-0.105	-1.554	0.121
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	0.509	6.847	0.000
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	0.142	2.356	0.019
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.048	0.646	0.519

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.556, F=78.242,Sig=0.000

จากตารางที่ 4.10 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.556 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 55.60% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีค่า p เท่ากับ 0.001 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีมีค่า p เท่ากับ 0.121 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมีค่า p เท่ากับ 0.000 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ มีค่า p เท่ากับ 0.011 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีค่า p เท่ากับ 0.519 ซึ่งค่า p ของ 3 ตัวแปรมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร โดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1.2 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุนเนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 ได้แก่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบแสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีและปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

สมมติฐานที่ 1.3 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

ตารางที่ 4.11 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี	0.220	3.477	0.001
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี	0.005	0.071	0.944
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล	0.202	2.860	0.005
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	-0.023	-0.402	0.688
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.426	6.036	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.597, F=92.642,Sig=0.000

จากตารางที่ 4.11 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.597 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 59.70% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีค่า p เท่ากับ 0.001 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี มีค่า p เท่ากับ 0.944 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลมีค่า p เท่ากับ 0.005 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบมีค่า p เท่ากับ 0.688 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล p เท่ากับ 0.000 ซึ่งค่า p ของ 3 ตัวแปร มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อ

ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน โดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1.3 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 ได้แก่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี และปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลและด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชีและปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

สมมติฐานที่ 2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตารางที่ 4.12 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	-0.017	-0.377	0.706
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.621	13.685	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.381, F=97.454,Sig=0.000

จากตารางที่ 4.12 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.337 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 38.10% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีค่า p เท่ากับ 0.706 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่า p เท่ากับ 0.000 ซึ่งค่า p ของ 1 ตัวแปรมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่อง

สำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 2 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 คือปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐานที่ 2.1 ปัจจัยผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

ตารางที่ 4.13 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	-0.038	-0.813	0.417
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.587	12.494	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.337, F=80.133, Sig=0.000

จากตารางที่ 4.13 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.337 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 33.70% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีค่า p เท่ากับ 0.417 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่า p เท่ากับ 0.000 ซึ่งค่า p ตัวแปรมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอโดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 2.1 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 คือปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

สมมติฐานที่ 2.2 ปัจจัยผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญ*ที่*มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

ตารางที่ 4.14 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	-0.053	-1.174	0.241
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.626	13.771	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.380, F=96.754, Sig=0.000

จากตารางที่ 4.14 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.38 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 38% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีค่า p เท่ากับ 0.241 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่า p เท่ากับ 0.000 ซึ่งค่า p ตัวแปรมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควรโดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 2.2 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 คือปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร ขณะที่

ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

สมมติฐานที่ 2.3 ปัจจัยผลกระทบจากการสื่อสารเรื่องสำคัญมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

ตารางที่ 4.15 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณของปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

ตัวแปร	Standardized Coefficients	t-value	sig
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ	0.043	0.874	0.383
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.506	10.234	0.000

หมายเหตุ : n=319 ,R^2=0.267, F=57.649, Sig=0.000

จากตารางที่ 4.15 ผลการวิเคราะห์พบว่า R^2 มีค่าเท่ากับ 0.267 หมายถึงตัวแปรทั้งหมดสามารถอธิบายการใช้งานได้ 26.70% จากแบบจำลองสมมติฐาน พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีค่า p เท่ากับ 0.383 และปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีค่า p เท่ากับ 0.000 ซึ่งค่า p ตัวแปรมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 นั้นหมายความว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ด้านความครบถ้วน โดยได้รับการสนับสนุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 2.3 ได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้มีตัวแปรที่ไม่ได้รับการสนับสนุน เนื่องจากมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดคือ 0.05 คือปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

โดยปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน ขณะที่ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ แสดงว่ามีผลกระทบเชิงลบกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ตารางที่ 4.16 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน		**สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**	**ไม่สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**
1	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ
1.1	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ	ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ
1.2	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้อง	ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ	ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

สมมติฐาน		**สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**	**ไม่สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**
1.3	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน	ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ
2	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ
2.1	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ	ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

สมมติฐาน		**สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**	**ไม่สนับสนุนสมมติฐานที่ตั้งไว้**
2.2	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้อง	ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ
2.3	ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน	ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

สรุปผล

บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลแสดงให้เห็นถึงรายละเอียดการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ได้แก่ การสรุปข้อมูลเบื้องต้นของตัวแปร และทดสอบผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณได้สนับสนุนสมมติฐานการวิจัยที่ได้ตั้งไว้บางด้าน ซึ่งผู้วิจัยจะนำมาสรุปพร้อมอภิปรายผลในบทต่อไป

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปราย และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การดำเนินการวิจัยใช้วิธีการสร้างแบบสอบถามและเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 ชุด และนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาวิเคราะห์โดยใช้วิธีการทางหลักสถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยการหาค่าความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ(Multiple Regression) โดยแบ่งเป็น 3 หัวข้อ ดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย
5.2 อภิปรายผล
5.3 ข้อเสนอแนะ
5.4 ประโยชน์ในการวิจัย

5.1 สรุปผลการวิจัย

5.1.1 สรุปผลข้อมูลทั่วไป

แบบสอบถามส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 ชุด ส่วนใหญ่เป็น (1) เพศหญิงคิดเป็นร้อยละ 63 (2) อายุช่วง 31-40 ปีคิดเป็นร้อยละ 41.10 (3) ระดับการศึกษาปริญญาโทคิดเป็นร้อยละ 58.60 (4) ตำแหน่งงานในปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีอิสระคิดเป็นร้อยละ 41.70 (5) ประสบการณ์ทำงาน มากกว่า 10 ปีคิดเป็นร้อยละ 50.50 (6) ประสบการณ์ในธุรกิจพาณิชย์คิดเป็นร้อยละ 7.48 (7) ไม่ได้ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนคิดเป็นร้อยละ 40.80 (8) ปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชีประเภท Non–Big 4 คิดเป็นร้อยละ 65.20

แบบสอบถามส่วนที่ 2 ทดสอบความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการสื่อสารในการตรวจสอบเรื่องสำคัญ ซึ่งเป็นคำถามปลายปิด พบว่า ส่วนใหญ่เป็น (1) คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีขึ้นเพื่ออะไร ตอบถูกต้อง จำนวน 286 คน คิดเป็นร้อยละ 89.70 (2) คำถามที่ 2 ท่านจำเป็นต้องเอาใส่ใจดูแลเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชี

รับอนุญาต ตอบถูกต้องจำนวน 264 คน คิดเป็นร้อยละ 82.80 (3) คำถามที่ 3 ท่านคิดว่าท่านควรสื่อสารและร่วมมือกับบุคคลใดมากที่สุดในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตอบถูกต้องจำนวน 299 คน คิดเป็นร้อยละ 93.70 (4) คำถามที่ 4 ข้อใดเหมาะสมสำหรับการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องสำคัญที่นำเสนอ ตอบถูกต้องจำนวน 213 คน คิดเป็นร้อยละ 66. และ(5) คำถามที่ 5 ท่านมีความเห็นว่าจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่ ตอบไม่ถูกต้องจำนวน 190 คน คิดเป็นร้อยละ 59.60

แบบสอบถามส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ด้านความเพียงพอ ด้านความถูกต้อง และด้านความครบถ้วน มีความเห็นอยู่ในระดับมาก

แบบสอบถามส่วนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ และด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล มีความเห็นอยู่ในระดับมาก

แบบสอบถามส่วนที่ 5 ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีความเห็นอยู่ในระดับปานกลาง และ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีความเห็นอยู่ในระดับมาก

ข้อเสนอแนะ มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ข้อเสนอแนะไว้ดังนี้

- เป็นเรื่องยากหากผู้บริหารไม่เข้าใจเกี่ยวกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจเกิดการกระทบกระทั่งกัน และนำไปสู่การเลิกจ้างในที่สุด ขณะที่ผู้สอบได้ปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี
- ยิ่งเปิดเผยมากกิจการไม่ชอบ ยิ่งเปิดเผยมากผู้ใช้งบการเงินก็ไม่ค่อยอ่าน

5.1.2 สรุปผลตามการทดสอบสมมติฐาน

จากการทดสอบสมมติฐานการวิจัย โดยผู้วิจัยได้ทำการสรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผลการทดสอบสมมติฐานในภาพรวม พบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผลการทดสอบสมมติฐานในรายด้าน พบว่า

1.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1.1.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

1.1.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

1.1.3 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

1.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1.2.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

1.2.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

1.2.3 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

1.3 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1.3.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

1.3.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

1.4 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบดูแล มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้อง

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผลการทดสอบสมมติฐานในภาพรวม พบว่า ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผลการทดสอบสมมติฐานในรายด้าน พบว่า

2.1 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.1.1 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความเพียงพอ

2.1.2 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความถูกต้องตามควร

2.1.3 ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านความครบถ้วน

5.2 อภิปรายผล

จากการวิเคราะห์ ผู้วิจัยได้อภิปรายผลการวิเคราะห์ได้ตามตัวแปรที่ได้ทำการศึกษา ดังนี้

5.2.1 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

5.2.1.1 ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี *ส่งผล*ต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สอดคล้องกับข้อมูลดังต่อไปนี้ International Auditing and Assurance Standards Board หนึ่งในคณะกรรมการของIFAC (IAASB). (2014).ได้กล่าวไว้ในกรอบแนวคิดคุณภาพในการตรวจสอบ เกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ เป็นพื้นฐานขั้นแรกของคุณภาพในการตรวจสอบ สภาวิชาชีพบัญชีฯ (2560). ได้อ้างอิงข้อมูลมาจาก IAASB (2014)โดยกล่าวถึงคุณภาพการสอบบัญชีได้กล่าวถึงความสำคัญของคุณภาพในการตรวจสอบ ผู้ปฏิบัติงานต้องมีความรู้ความเข้าใจ และได้รับการอบรมและสอนงานอย่างเหมาะสม เป็นข้อแรกที่จำเป็นต่อคุณภาพในการตรวจสอบ สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสาระวงศ์ (2557)

สรุปผลไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเพื่อรายงานเพิ่มเติมไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ถือเป็นความท้าทายของผู้สอบบัญชีเพื่อให้หน้ารายงานมีคุณภาพและประสิทธิภาพ0 และลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ได้กล่าวถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ระบุว่าความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชีเป็นคุณสมบัติของคุณภาพในการตรวจสอบ โดยมาจากหลายๆปัจจัย หนึ่งในนั้นเป็นเรื่องความรู้ความเข้าใจ เพื่อให้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสำเร็จ ปิยะพันธ์ ทยานิธิ (2557) ได้กล่าวถึงข้อมูลที่เปิดเผยที่อยู่ในระดับคุณภาพ กระบวนการนั้น จำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจ เป็นส่วนหนึ่งของรากฐานของคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูล

5.2.1.2 ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี *ส่งผล*ต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ไม่เป็นไปตามสมมติฐานเนื่องจาก ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี ไม่ได้ส่งผลต่อ คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และไม่สอดคล้องกับ จาลักษณ์ ขุนพล(2551) อ้างอิงจาก ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ได้กล่าวถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีในเรื่องของความรับผิดชอบในทุก ๆสถานการณ์ โดยสามารถจัดการและยอมรับสิ่งที่เกิดขึ้นในสถานการณ์ต่าง ๆไม่ว่าจะเป็นผลกระทบทางตรงและทางอ้อม ซึ่งผู้ปฏิบัติงานต้องมีความรับผิดรับชอบ

5.2.1.3 ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สอดคล้องกับ ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554) ได้สรุปถึงการเปิดเผยข้อมูลในบางกรณีอาจมีผลกระทบเชิงลบหลังจากการเปิดเผยแล้ว ดังนั้นผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีความรับผิดชอบในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อสื่อสารในรายงานทางการเงิน ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน และสรรพากรสาส์น (2558) กล่าวว่า กิจการต้องไม่ละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ โดยจะใช้หลักเกณฑ์ “เมื่อสงสัยให้เปิดเผย” และไม่มีกฎเกณฑ์ที่แน่นอนว่าการเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอควรมีลักษณะอย่างไร รายการใดที่ควรเปิดเผย และเปิดเผยในระดับใด

5.2.1.4 ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยด้านความถูกต้องเท่านั้น สอดคล้องกับ ลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560) ได้กล่าวถึง การสั่งสมประสบการณ์เป็นส่วนหนึ่งของความเป็นมืออาชีพ ที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอย่างมีระบบระเบียบและขั้นตอน เพื่อให้เกิดคุณภาพในงานตรวจสอบ และข้อมูลที่เปิดเผยอย่างมีคุณภาพ ทั้งนี้เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถือเป็นเรื่องที่ใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ประกอบกับบังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดทุน จึงทำให้ประสบการณ์ในธุรกิจที่ตรวจสอบนั้นมีผลต่อคุณภาพการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความถูกต้องเท่านั้น และยังไม่มีหน่วยงานใดที่กำหนดอย่างเป็นทางการว่าการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระดับใด ถึงมีความเพียงพอ ความถูกต้องและความครบถ้วน

5.2.1.5 ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สอดคล้องกับชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2558) กล่าวถึงเรื่องเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีไม่นำเสนออย่างตรงไปตรง เป็นผลจากอิทธิพลของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล หรือผู้บริหาร ทั้งนี้การศึกษายังขาดหลายมุมมองที่ยังต้องศึกษาต่อไป ยุวดี เครือรัฐติกาล (2560) ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลต้องศึกษาและเข้าใจธุรกิจอย่างถ่องแท้ จอมขวัญ รัชตะวรรณ (2549) ระบุไว้ว่าเป็นหน้าที่ที่หน่วยงานกำกับดูแลควรให้ความรู้ความเข้าใจเพิ่มเติมหากบริษัทยังไม่ทราบแนวทางที่ควรปฏิบัติอย่างชัดเจน ซึ่งเป็นความร่วมมือทั้งหลายฝ่ายที่ต้องร่วมมือกัน เพื่อให้เกิดข้อมูลที่มีคุณภาพในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

5.2.2 ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

5.2.2.1 ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ไม่เป็นไปตามสมมติฐานเนื่องจาก ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ ไม่ได้ส่งผลต่อ คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ เป็นเพียงส่วนน้อย

ตามข้อเสนอแนะจากผู้ตอบแบบสอบถามนั้น ว่าเป็นเรื่องยากกรณีที่ผู้บริหารอาจไม่เข้าใจเกี่ยวกับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเป็นผลให้เกิดการกระทบกระทั่งกัน และนำไปสู่การเลิกจ้างในที่สุด ขณะที่ผู้สอบได้ปฏิบัติงานตามจรรยาบรรณทางวิชาชีพบัญชี และในกรณีที่มีการเปิดเผยมากเท่าไรกิจการหรือผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ ขณะเดียวกันหากเปิดเผยมากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่อ่านในเนื้อหาที่มีปริมาณมากเกินไป

5.2.2.2 ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สอดคล้องกับ Lang and Lundholm (1993) มีการศึกษาพบว่าการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีคุณภาพ สามารถเชื่อมั่น และความทันต่อเวลาของข้อมูลที่เหมาะสม เป็นผลให้การดำเนินงานมีการคาดการณ์จากนักวิเคราะห์การเงินมีความถูกต้องมากขึ้นและมีความต่างกันน้อยลงระหว่างนักวิเคราะห์การการเงินด้วยกัน พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง (2557,หน้า 18-27) ระบุว่า การจัดหาข้อมูลมีประสิทธิภาพ เนื่องจาก ข้อมูลมีความน่าเชื่อถือ ชัดเจน และเป็นที่ต้องการ ส่งผลให้ตัดสินใจในเชิงบวกค่อนข้างเหมาะสม โดยผู้สอบบัญชีพิจารณาข้อมูลระหว่างการตรวจสอบ ได้อย่างถูกต้อง เพียงพอและครบถ้วนพอควร และสามารถนำมาวิเคราะห์เป็นประโยชน์ต่อนักวิเคราะห์ หรือผู้ใช้งบการเงินได้อย่างเหมาะสมมากขึ้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ (2560) กล่าวถึงการได้รับข้อมูลจากการตรวจสอบมีความหลากหลาย โดยผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานให้แก่ผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับความเชื่อมั่นในงบการเงิน หรือการรายงานต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นสื่อกลาง

5.3 ข้อเสนอแนะ

5.3.1 ข้อเสนอแนะเพื่อการนำไปใช้

5.3.1.1 หน่วยงานกำกับดูแล หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง สามารถนำผลการวิเคราะห์ไปเป็นแนวทางในการพิจารณาถึงการควบคุม และกำหนดทิศทางในการนำเสนอวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี หรือใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาหน้ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ให้มีความทันสมัย ง่ายต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

5.3.1.2 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับประเด็นต่างๆโดยเลือกที่มีนัยสำคัญที่สุดต่อ คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยประสานงานและร่วมมือกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

5.3.1.3 ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องตื่นตัวอยู่ตลอดเวลาและพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องเพื่อเสริมสร้างความรู้ความสามารถ ทักษะในการประกอบวิชาชีพ ตลอดจนการแสวงหาข้อมูลใหม่ๆ ทักษะพื้นฐานใหม่ๆในวิชาชีพอื่นหรือศาสตร์อื่นที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานเพื่อให้งานสัมฤทธิ์ผล

5.3.1.4 หน่วยงานกำกับดูแล หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรร่วมมือกันเพื่อพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ทำให้เป็น

แนวทางเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดทุน หรือบริษัทที่ไม่จดทะเบียนในตลาดทุนก็ตาม

5.3.2 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

5.3.2.1 ควรศึกษาปัจจัยส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในตลาดทุน ซึ่งอาจทำให้งานวิจัยมีประสิทธิผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายยิ่งขึ้น

5.3.2.2 ควรศึกษาประเด็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้ถูกเปิดเผย เพื่อให้สามารถนำข้อมูลในอดีตมาวิเคราะห์และปรับปรุงการนำเสนอข้อมูลให้มีคุณภาพมากขึ้นมากกว่าการนำเสนอวิธีการปฏิบัติงาน

5.3.2.3 ควรศึกษาผลกระทบในการเปิดเผยข้อมูลในวรรคการสื่อสารเรื่องสำคัญในมุมมองของผู้บริหารหรือนักลงทุน เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติงานร่วมกัน และเข้าใจในมุมมองของผู้บริหารหรือนักลงทุนมากยิ่งขึ้นและเพื่อให้สามารถวิเคราะห์ปัญหาหรืออุปสรรคได้มากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางการป้องกันปัญหาหรืออุปสรรคอาจเกิดขึ้นในอนาคต

5.3.2.4 สำหรับการศึกษาครั้งต่อไปผู้สนใจควรศึกษาปัจจัยอื่นที่มีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเพิ่มตัวแปรเพื่อให้มีความสมบูรณ์และครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

5.4 ประโยชน์ในการวิจัย

5.4.1 สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทิศทางการสร้างความเป็นมืออาชีพ หรือปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงาน กำหนดบทบาทเพื่อเน้นย้ำทีมตรวจสอบ ไม่ว่าเป็นเรื่องการประสานงาน ทักษะการสื่อสาร ความเข้าความเข้าใจในมาตรฐานการสอบบัญชี ไม่ให้เกิดความผิดพลาดในระหว่างตรวจสอบและสื่อสารให้ผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร

5.4.2 หน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องสามารถ นำแนวทางการศึกษาไปใช้ในการกำหนดแนวทางการสร้างผู้ตรวจสอบบัญชีให้เป็นบุคคลที่มีความเป็นเลิศในวิชาชีพสอบบัญชีโดยมีจิตสำนึกบนพื้นฐานของจรรยาบรรณผู้สอบบัญชี

บรรณานุกรม

กรมบัญชีกลาง. (2560). **มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ.มาตรฐานการปฏิบัติงาน รหัส 2420 คุณภาพ**

ของรายงาน. หน้า30-31. เข้าถึงได้จาก http://www.oae.go.th/audit/images/FileDownload/4staudit.pdf.

เคพีเอ็มจี. (2559). **เรื่องการยกระดับการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาต**. บทความ. เข้าถึงได้จาก https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/th/pdf/2016/10beyond-auditor-report-thai-oct16.pdf.

จอมขวัญ รัชตะวรรณ. (2549). **การเปรียบเทียบปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในอุตสาหกรรมการผลิตและอุตสาหกรรมบริการ การวิจัยเชิงประจักษ์:บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า.11-15.

ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2560). **การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสบการณ์ปีแรก**. วารสารวิชาชีพบัญชี, 38(มิถุนายน), หน้า.5-21.

_____ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558a). **การสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่**. วารสารวิชาชีพบัญชี, 30(เมษายน), หน้า.85–97.

_____ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558b). **คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. วารสารวิชาชีพบัญชี**, 31(สิงหาคม), หน้า.26–44.

_____ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558). **ประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิดเรื่องสำคัญการตรวจสอบ.** วารสารวิชาชีพบัญชี, 32(ธันวาคม), หน้า.110–127.

_____ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2552). **การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่**.วารสารวิชาชีพบัญชี, 13(สิงหาคม), หน้า.31–53. อ้างจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558).

ณัฏฐธิดา จินมอญ. (2559). **ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย**. วิทยานิพนธ์สาขาวิชาบัญชี มหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย เชียงราย. หน้า.102-112. อ้างอิงจากลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560).

ธนาคารพัฒนาเอเชีย (2554). บทความ. **เรื่องการเสริมสร้างความเชื่อมั่นผ่านความโปร่งใส**. เข้าได้ถึงจาก https://www.adb.org/sites/default/files/publication/29813/pcp-2011-th.pdf)

บรรณานุกรม

นันทวรรณ วงศ์ไชย. (2552). **ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพ และจรรยาบรรณวิชาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร**. วิทยานิพนธ์ สาขาวิชาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. อ้างอิงจากลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560). หน้า 17-18.

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร จั่นเพชร, ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560). **อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี**(04,2560) : บทที่ 4 หน้า.1 – 20.

เบญจวรรณ โสขวัญฟ้า. (2559). กา**รเปิดเผยข้อมูลภายใต้การกากับดูแลกิจการที่ดีและผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2558**. ค้นคว้าอิสระ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ปิยะพันธ์ ทยานิธิ. (2557). บทความ : **การเปิดเผยข้อมูล : เมื่อมากอาจกลายเป็นน้อย**. เข้าถึงได้จาก http://www.forbesthailand.com/commentaries-detail.php?did=44. 28 กุมภาพันธ์ 2561.

ปรียานุช อยู่สังข์. (2558). **ความสัมพันธ์ระหว่างผลการดำเนินงานกับคุณภาพการเปิดเผยความเสี่ยงของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์. การบัญชี (ภาคพิเศษ) คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ฝ่ายวิชาการ สภาวิชาชีพบัญชี. (2559). **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี**. บทความ. Newsletter Issue 38 สภาวิชาชีพบัญชีฯ (02,2559).

พิไลวรรณ พันธุ์เพ็ง. (2557). **ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลกระทบกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศ**. วิทยานิพนธ์.มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร. หน้า.18-27.

มณฑิตา กิจสัมพันธ์วงศ์. (2550). **ผลกระทบของเทคนิคการสอบบัญชี และมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อ คุณภาพการสอบบัญชี**. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. สืบค้นจากฐานข้อมูล งานวิจัย ThaiLis Digital Collection. อ้างอิงจาก ณัฏฐธิดา จินมอญ และคนอื่นๆ(2559, หน้า.102-112).

ยุวดี เครือรัฐติกาล. (2560). **การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับแต่ละธุรกิจ**. บทความ. การประชุมวิชาการระดับชาติและนานาชาติ มหาวิทยาลัยศรีปทุม 12(ธันวาคม 2560).

ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์. (2560). **ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี.** บทความวิชาการ. งานประชุมวิชาการระดับชาติครั้งที่ 9 มหาวิทยาลัยราชภัฏนครปฐม. (กันยายน 2560).

บรรณานุกรม

สจจนิรดา. (2560). (นามปากกา). **Key Audit Matter(KAM) : Innovation of Auditor's Report**. เข้าถึงได้จาก http://www.jobdst.com/index.php?option=com_content&view=article&id=487&catid=12&Itemid=136. วารสาร : CPD&ACCOUNT(มิถุนายน, 2560).

สุฏิกา รักประสูติ. (2558). **ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพของงบการเงิน: การทบทวนวรรณกรรมและข้อเสนอแนะ**. บทความ. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์. สุทธิปริทัศน์ ปีที่ 29. (90)เมษายน - มิถุนายน 2558.

สุบิน ยุระรัช. (2559). **การเขียนรายงานวิจัยทางสังคมศาสตร์และมนุษยศาสตร์**. —กรุงเทพฯ: วิชั่นพรีเพรส, พิมพ์ครั้งที่ 1. (มกราคม 2559).

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). **มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.** เข้าถึงได้จาก http://www.fap.or.th/upload/9414/4x9uV7CGE1.pdf (03 มีนาคม 2561, หน้า 1-24).

_____สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2561a). **ข้อมูลผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ประสงค์เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อ**. เข้าได้ถึง https://eservice.fap.or.th/fap_registration /cpa-contact-list.

_____สภาวิชาชีพบัญชี. (2561b). **เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน สรุปตามอุตสาหกรรมและหัวข้อที่พบบ่อย**. (หน้า 1-201). —กรุงเทพฯ: แอคทีฟพริ้นท์, พิมพ์ครั้งที่ 1. (กุมภาพันธ์ 2561).

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสาระวงศ์. (2557). **ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน**. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ ปีที่ 36, (141). (กรกฎาคม – กันยายน 2557).

สมาคมตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2547). **มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน**. เข้าถึงได้จาก http://web.kmutt.ac.th/internal-audit/Upload/stand_2547.pdf. หน้า 14.

สรรพากรสาส์น. (2558). **บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน**. บทความวารสาร. เข้าถึงได้จาก http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=664. (กุมภาพันธ์ 2561).

สำนักงานคณะกรรมการกำกับตลาดหลักทรัพย์. (2561). เข้าได้ถึง http://market.sec.or.th /public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th.

บรรณานุกรม

อังคณาพร สงดวง (2549). **คุณภาพการเปิดเผยข้อมูลตามหลักเกณฑ์ใหม่เกี่ยวกับกรรมการอิสระและคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกลุ่ม SET 100**. วิทยานิพนธ์. มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์. หน้า27-31.

AICPA. 1994. **Improving business reporting. A customer focus, New York: American Institute of Certified Public Accountants**. Cited in Beretta S., Bozzolan, S. (2008).

Aikaeli, J. (2 0 1 5) . **Relationship between Profitability and Voluntary Disclosure: A Case of Banks in Kenya**. อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559, หน้า 10)

Aljinovic, Z.A., Granic, M., Vuko Uyar, T. (2014). **The Determinants of Voluntary Disclosure in Croatia. International Journal of Social, Behavioral, Educational,Economic, Business and Industrial Engineering, 8(4) , 2014Intangible Capital**, 1057-1063. อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559, หน้า 10)

Al-Razeen, A., & Karbhari, Y. (2004). **Interaction between compulsory and voluntary disclosure in Saudi Arabian corporate annual reports, Managerial Auditing** Journal, 19(3), pp. 351–360. http://dx.doi.org/10.1108/02686900410524364

Anderson, U. and W. F. Wright. **“Expertise and the Explanation Effect,” Organizational Behavior and Human Decision Processes**. 42 (2) : 250-269 ; October,1988. อ้างอิงจากลัดดาวัลย์ ยอดบัวและ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธ์ (2560).

ANNETTE G. KÖHLER, NICOLE V. S. RATZINGER-SAKEL , JOCHEN C. THEIS. (2016). The **Effects of Key Audit Matters on the Auditor’s Report Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors**. pp.10-42.

บรรณานุกรม

Beretta, S. and Bozzolan, S. (2004). **A framework for the analysis of firm risk communication. The International Journal of Accounting**, pp.256-288.citing Beretta, S., Bozzolan, S. (2008).

_____Beretta, S., Bozzolan, S. (2008). **Quality versus Quantity: The Case of Forward - Looking Disclosure.** Journal of Accounting, Auditing & Finance, pp.333-376.

Blaccionaire, W. G. and Patten, D. M. 1994. **Environment disclosure, regulatory costs, and changes in firm value**. Journal of Accounting and Economics. (November) : pp.357-377. Cited in Jomkwan Rattawan(2549).

Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe. 2014. **Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors'decision to invest? Auditing**: A Journal of Practice and Theory 33 (4):71-93. Brigham Young University.cited in ANNETTE G. KÖHLER, NICOLE V. S. RATZINGER-SAKEL, JOCHEN C. THEIS. (2016). pp.10-42.

FASB. 2001. **Improving business reporting: insights into enhancing voluntary disclosures, Steering Committee Report, Business Reporting Research Project, Financial Accounting Standard Board**. pp.13-15.

Francis, J., and K. Schipper. 1999. **"Have financial statements lost their relevance?" Journal of Accounting Research 37 (Autumn)**: pp.319 – 352. Cited in Beretta, S., Bozzolan, S. (2008).

FRC (Financial Reporting Council). (2015). **Extended auditor's reports: a review of experience in the first year. London: FRC**. อ้างอิงจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558, หน้า 110-127).

Good Factory Team. (2559). บทความ : **Bigdata**. เข้าถึงได้จาก https://blog.goodfactory.co/big-data-คืออะไร-8ebf3a1a0050. เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2561

บรรณานุกรม

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). **Multivariate data analysis (6th ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson University Press**.

Hatherly, D., Brown, T. O. M., & Innes, J. (1998). **Free-form reporting and perceptions of the audit.** The British Accounting Review, 30(1), 23-38. อ้างอิงจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558, หน้า 110-127).

Healy, P.M., & Palepu, K.G. (2001). **Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature**, Journal of Accounting and Economics, 31(1/3), pp. 405–440. http://dx.doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00018-0.

Henderson, S., Perison, G., and Haris, K. 2004. **Financial accounting theory. Frenchs Forest : Pearson/Prentice Hall**. Cited in Jomkwan Rattawan(2549).

Hieu, P.D., Lan, D.T.H. (2 0 1 5) . **Factors Influencing the Voluntary Disclosure of Vietnamese Listed Companies. Journal of Modern Accounting and Auditing**, 11(12), pp.657-676.

International Federation of Accountants (IFAC). (2015b). **Auditor Reporting – Key Audit Matters**. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf.อ้างจากชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558).

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2014). **A Framework For Audit Quality, Key Elements that Create an Environment for Audit Quality**. Cited in https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Framework-for-Audit-Quality-Full-Version.pdf. (02, 2014).

_____International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). **Auditor Reporting – Key Audit Matters**. IFAC Available at:http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAMOverview.pdf. Citing Tina Emami, Hamed, M. Motahary(2016, pp.1-39).

บรรณานุกรม

_____International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2011). **Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for chance** (Consultation Paper). May. Retrieved from http://www.ifac.org/system/publications /exposuredrafts/cp_Auditor_Reporting-final.pdf.อ้างอิงจาก นิพันธ์ เห็นโชค ชัยชนะ, ศิลปะพร จั่นเพชร, ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์ (2560). บทที่ 4 หน้า 1 – 20.

Jayasree, M. (2011). **Disclosures & stock price volatility : a study of Indian stock market.** The international journal of management, 1(3), 2277-5846. อ้างอิงจากนางสาวเบญจวรรณ โสขวัญฟ้า(2559, หน้า 10)

Lang, M. & Lundholm, R. (1993). **Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures**. Journal of Accounting Research, 31(2), pp. 246-268.

Leung, S.; and Horwitz, B. (2004). **Director Ownership and Voluntary Segment Disclosure.** Journal of International Financial Management and Accounting 15(2004) : 235-260.

Lev, B., & Penman, S.H. (1990). **Voluntary forecast disclosure, non disclosure and stock prices.** Journal of Accounting Research, 28(1), pp. 49–76. http://dx.doi.org/10.2307/2491217อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ(2549, หน้า11-15).

Lindblom, C. K. (1994), **“The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure”**. Critical Perspectives on Accounting Conference, New York. อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ (2549, หน้า11-15).

Moghaddam, A.G., Khorami, M., Masoomi, T., Alidoost, F., Arasteh, S., Gholampoor, A., (2 0 1 4) . **Effect of voluntary disclosure on stock prices of listed firms in Tehran Stock Exchange. Applied mathematics in Engineering, Management and Technology**, 2(6), pp.449-454.

บรรณานุกรม

Nermeen F. Shehata. (2014). **Theories and Determinants of Voluntary Disclosure, Faculty of Commerce, Cairo University, Giza, Egypt**. Available at: https://www.researchgate.net/publication/263083457_Theories_and_Determinants_of_Voluntary_Disclosure .

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards**. PCAOB Release No. 2013-005, Washington, DC: PCAOB, 2013. Available at http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf.citing Steven J. Kachelmeier and Other (2014,pp.7-38).

Porter, B., hÓgartaigh, C. Ó., & 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**. Report prepared for AICPA's ASB and IAASB. ,pp.168-173 Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf.อ้างถึงในชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2558,หน้า 110-121).

PwC., (2015). **Delivering the value of the audit: New insightful audit report.** Available at:https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-auditingreport-new-insightful.pdf. pp.2-8. Cited in Tina Emami, Hamed, M. Motahary(2016, pp.1-39).

บรรณานุกรม

R.W. Roberts. (1992). **DETERMINANTS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DISCLOSURE: AN APPLICATION OF STAKEHOLDER THEORY**, pp.595-612.อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ(2549, หน้า11-15).

Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. **On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity**. Dutch Journal of Educational Research, 1977, 2, 49-60.

Steven J. Kachelmeier and Other. (2014). **The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report**. University of Texas at Austin. pp.7-38.

Tina Emami, Hamed, M. Motahary. (2016). **Key audit matters - the answer? An exploratory study investigating auditors' possibility to accomplish the purpose of the new audit report**. Thesis. Uppsala University. pp.1-38.

Ullman. A.E.1985. **Data in a serch of a theory :A Critical examination of relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms** : pp.540-541. อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ(2549, หน้า11-15).

Uyar, A.; Kilic, M., Bayyurt, N. (2 0 1 3) . **Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure: Evidence from Turkish listed companies.** Intangible Capital, 9(4), 1083-1112.

Watson, A., Shrives, P., & Marston, C. (2002). **Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK,** British Accounting Review, 34(4), pp. 289–313.http://dx.doi.org/10.1006/bare.2002.0213 อ้างอิงจาก จอมขวัญ รัชตะวรรณ(2549, หน้า11-15).

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

แบบสอบถาม

แบบสอบถาม

เรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

<u>คำชี้แจง</u> แบบสอบถามนี้แบ่งออกเป็น 5 ส่วน ประกอบด้วย

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ และข้อมูลทั่วไปของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 8 ข้อ

ส่วนที่ 2 แบบประเมินความรู้เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 5 ข้อ

ส่วนที่ 3 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 16 ข้อ

ส่วนที่ 4 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 21 ข้อ

ส่วนที่ 5 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 6 ข้อ

การตอบแบบสอบถามฉบับนี้ คำตอบของท่านมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการวิเคราะห์ข้อมูลในการวิจัย กรุณาตอบให้ครบถ้วนสมบูรณ์ทุกส่วนเพื่อให้การวิจัยนี้มีความเที่ยงตรงและเกิดประโยชน์อย่างแท้จริง โปรดตอบแบบสอบถามตามความจริง และข้อมูลที่ท่านตอบแบบสอบถามนี้จะเป็นความลับ โดยจะนำเสนอผลการวิจัยในภาพรวมเท่านั้น

หากท่านมีข้อสงสัยประการใดเกี่ยวกับแบบสอบถามฉบับนี้ โปรดติดต่อ ดิฉัน ได้ที่หมายเลขโทรศัพท์ 063-156-9329 และ E-mail : Patcharapaan.gun@gmail.com

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณที่ท่านกรุณาสละเวลาในการให้ข้อมูลและขอความกรุณาส่งแบบสอบถามภายใน 10 วัน ขอขอบพระคุณ ณ โอกาสนี้

ภัชรพรรณ์ กรรโณ
นักศึกษาปริญญาโท
หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต
คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

ส่วนที่ 1: แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ

ใส่เครื่องหมาย ✓ ลงหน้าข้อที่เป็นจริงและใกล้เคียงความจริงมากที่สุด

1.เพศ

[ ] ชาย [ ] หญิง

2.อายุ

[ ] 20 – 30 ปี [ ] 31 - 40 ปี [ ] 41-50 ปี

[ ] 51 - 60 ปี [ ] 61 ปีขึ้นไป

3.ระดับการศึกษา

[ ] ต่ำกว่าปริญญาตรี [ ] ปริญญาตรี

[ ] ปริญญาโท [ ] ปริญญาเอก

4. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

[ ] หุ้นส่วนในสำนักงาน [ ] ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบ

[ ] ผู้ช่วยผู้ตรวจสอบบัญชีอาวุโส [ ] อื่นๆ.....

5. ประสบการณ์ทำงาน

[ ] น้อยกว่า 4 ปี [ ] 4-5 ปี

[ ] 6-7 ปี [ ] 8-10 ปี

[ ] เกินกว่า 10 ปี

6. ประสบการณ์ในธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมใดที่ได้มีการตรวจสอบบัญชี (เลือกได้มากกว่า 1 ข้อที่มีประสบการณ์)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร (Agro & Food Industry)

[ ] ธุรกิจการเกษตร (Agribusiness)

[ ] อาหารและเครื่องดื่ม (Food & Beverage)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> สินค้าอุปโภคบริโภค (Consumer Products)

[ ] แฟชั่น (Fashion)

[ ] ของใช้ในครัวเรือนและสำนักงาน(Home & Office Products)

[ ] ของใช้ส่วนตัวและเวชภัณฑ์ (Personal Products & Pharmaceuticals)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> ธุรกิจการเงิน(Financials)

[ ] ธนาคาร (Bank)

[ ] เงินทุนและหลักทรัพย์ (Finance & Securities)

[ ] ประกันภัยและประกันชีวิต (Insurance)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> สินค้าอุตสาหกรรม (Industrials)

[ ] ยานยนต์ (Automotive)

[ ] วัสดุอุตสาหกรรมและเครื่องจักร (Industrial Materials & Machine)

[ ] บรรจุภัณฑ์ (Packaging)

[ ] กระดาษและวัสดุการพิมพ์ (Paper & Printing Materials)

[ ] ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์ (Petrochemicals & Chemicals)

[ ] เหล็ก (Steel)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง (Property & Construction)

[ ] วัสดุก่อสร้าง (Construction Materials)

[ ] บริการรับเหมาก่อสร้าง (Construction Services)

[ ] พัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (Property Development)

[ ] กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ (Property Fund & Real Estate Investment Trusts)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> ด้านทรัพยากร (Resources)

[ ] พลังงานและสาธารณูปโภค(Energy & Utilities)

[ ] เหมืองแร่ (Mining)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> ด้านการบริการ (Services)

[ ] พาณิชย์ (Commerce)

[ ] การแพทย์ (Health Care Services)

[ ] สื่อและสิ่งพิมพ์ (Media & Publishing)

[ ] บริการเฉพาะกิจ (Professional Services) เช่น การศึกษา ที่ปรึกษาทางธุรกิจ ผู้ให้บริการบำบัดของเสีย รวมถึงบริการเฉพาะกิจให้กับภาคธุรกิจอื่นๆ ที่ไม่ได้ถูกจัดไว้ในหมวดธุรกิจใด

[ ] การท่องเที่ยวและสันทนาการ (Tourisms & Leisure)

[ ] ขนส่งและโลจิสติกส์ (Transportation & Logistics)

<u>กลุ่มอุตสาหกรรม</u> ด้านเทคโนโลยี (Technology)

[ ] ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Components)

[ ] เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร (Information & Communication Technology)

7. ท่านปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนหรือไม่

[ ] ใช่ [ ] เคย

[ ] ไม่ใช่

8. ท่านเคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชี

[ ] Big 4 (PWC,KPMG,E&Y,Deloitte)

[ ] Non – Big 4

ส่วนที่ 2 : แบบประเมินความคิดเห็นทั่วไปเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ใส่เครื่องหมาย ✓ ลงหน้าข้อที่เป็นจริงและสามารถเลือก 1 ข้อเป็นคำตอบที่ถูกต้องที่สุด

1. ท่านคิดว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีขึ้นเพื่ออะไร

[ ] เพื่อเพิ่มความสำคัญและคุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชี ทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น

[ ] เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการ

[ ] เพื่อสร้างความพึงพอใจให้ผู้บริหาร

[ ] เพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบไร้ข้อจำกัด

2. ท่านจำเป็นต้องเอาใส่ใจดูแลเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ ] จำเป็น [ ] ไม่จำเป็น

3. ท่านคิดว่าท่านควรสื่อสารและร่วมมือกับบุคคลใดมากที่สุดในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

[ ] ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร [ ] นักลงทุน

[ ] เจ้าหนี้ [ ] ธนาคาร

4. ข้อใดเหมาะสมสำหรับการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องสำคัญที่นำเสนอ

[ ] เลือกเรื่องที่ต้องการสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแล และความเอาใจใส่ดูแลเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน

[ ] ระดับความเสี่ยงที่ระบุในข้อมูลแสดงความเสี่ยงหรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในการตรวจสอบงบการเงินงวดในอดีต

[ ] การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่เป็นรายการในงบการเงินไม่จำเป็นต้องสื่อสารกับผู้บริหาร

[ ] ผลกระทบจากการตรวจสอบเรื่องหรือเหตุการณ์ที่สำคัญที่พบหรือเกิดขึ้นในงวดก่อน

5. ท่านมีความเห็นว่าจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่

[ ] จำเป็น [ ] ไม่จำเป็น

ส่วนที่ 3 : แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องว่างที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านในระดับ 5 = มากที่สุด 4 = มาก 3 = ปานกลาง 2 = น้อย 1 = น้อยที่สุด

ข้อคำถาม	**ระดับความคุณภาพการเปิดเผย**				
	5	4	3	2	1
1. ด้านความเพียงพอ					
1.1 ท่านควรให้ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผน ก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม					
1.2 ท่านให้ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล					
1.3 ท่านให้ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
1.4 ท่านให้ความสำคัญมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี					
1.5 ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม					
1.6 ท่านให้ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ					
1.7 ท่านคิดว่าท่านควรใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					

ส่วนที่ 3 (ต่อ)

ข้อคำถาม	ระดับความคุณภาพการเปิดเผย				
	5	4	3	2	1
2. ด้านความถูกต้อง					
2.1 ท่านให้ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด					
2.2 ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้					
2.3 ท่านให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง					
2.4 ท่านให้ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง					
3. ด้านความครบถ้วน					
3.1 ท่านให้ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการ ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน					
3.2 ท่านคิดว่าหลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
3.3 ท่านคิดว่าท่านได้ตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน					
3.4 ท่านให้ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน					
3.5 ท่านคิดว่าท่านได้มีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วน					

ส่วนที่ 4 : แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องว่างที่ตรงกับความเชี่ยวชาญของท่านในระดับ 5 = มากที่สุด 4 = มาก 3 = ปานกลาง 2 = น้อย 1 = น้อยที่สุด

คำถาม	**ระดับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี**				
	5	4	3	2	1
1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี					
1.1 ท่านให้ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้อง					
1.2 ท่านให้ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชี					
1.3 ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร					
1.4 ท่านให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี					
1.5 ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสารรวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร					
2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี					
2.1 ท่านคิดว่าท่านตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี					
2.2 ท่านให้ความสำคัญกับความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี					
2.3 ท่านให้ความสำคัญและดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี					
2.4 ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี					

ส่วนที่ 4 (ต่อ)

คำถาม	**ระดับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี**				
	5	4	3	2	1
3. ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล					
3.1 ท่านคิดว่าท่านมีความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน					
3.2 ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร					
3.3 ท่านให้ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
3.4 ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท					
4. ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ					
4.1 ท่านคิดว่าท่านมีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด					
4.2 ท่านคิดว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ					
4.3 ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ					
5. ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล					
5.1 ท่านให้ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
5.2 ท่านให้ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล					
5.3 ท่านให้ความสำคัญในการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ					
5.4 ท่านให้ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร					
5.5 ท่านคิดว่าได้มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด					

ส่วนที่ 5 : แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

โปรดทำเครื่องหมาย ☐ ลงในช่องว่างที่ตรงกับความเห็นของท่านในระดับ 5 = มากที่สุด 4 = มาก 3 = ปานกลาง 2 = น้อย 1 = น้อยที่สุด

ข้อคำถาม	**ระดับความเชี่ยวชาญ**				
	5	4	3	2	1
1. ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ					
1.1 การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ					
1.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด					
1.3 ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชี จนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสาร					
2. ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ					
2.1 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น					
2.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น					
2.3 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม					

ข้อเสนอแนะ.....
.....
.....

****ขอขอบคุณทุกท่านที่ให้ความร่วมมือในการตอบแบบสอบถาม****

ภาคผนวก ข

แบบประเมินความสอดคล้องของข้อคำถาม

รายชื่อผู้เชี่ยวชาญในการประเมินความสอดคล้องของข้อคำถาม

1. นายเชิดสกุล อ้นมงคล ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน 07195
ตำแหน่ง หุ้นส่วนในสำนักงาน บริษัท ซี ดับเบิ้ลยู ดับเบิ้ลยู พี จำกัด
2. นายชานนทร์ เหลืองประเสริฐ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน 12125
ตำแหน่ง Audit Supervisor บริษัท บัญชีกิจ จำกัด
3. ดร.อรทัย มรคา นักตรวจสอบภาษีชำนาญการ
รักษาการในตำแหน่ง นักทรัพยากรบุคคลชำนาญการ กรมสรรพากร
4.นางสาวพิไลวรรณ วิชชุปัญญาพาณิชย์ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน 11109
ตำแหน่ง ผู้สอบบัญชีอิสระ
5. นางสาวณัชณรา กุลวัฒนา ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน 10655
ตำแหน่ง ประธานกรรมการ บริษัท แอคเคาท์ อินสไปร์ จำกัด

สรุปแบบประเมินความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย

ชื่อเรื่อง ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

โดย นางสาว ภัชรพรรณ์ กรรโณ

สาขาวิชา บัญชีมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา ดร.ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล

วัตถุประสงค์การวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.2 เพื่อศึกษาผลกระทบของปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

แบบประเมินความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย เป็นแบบประเมินตรวจสอบโดยอาศัยดุลยพินิจของผู้เชี่ยวชาญหรือผู้รู้เฉพาะทางเพื่อตรวจสอบความสอดคล้องของข้อคำถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งผู้วิจัยมุ่งศึกษา 5 ส่วนดังนี้

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ

ส่วนที่ 2 แบบประเมินความคิดเห็นทั่วไปเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ส่วนที่ 3 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ด้านการความเพียงพอ
2. ด้านความถูกต้อง
3. ด้านความครบถ้วน

ส่วนที่ 4 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี
2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี
3. ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล
4. ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ
5. ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

ส่วนที่ 5 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ
2. ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตารางที่ 5 ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ และข้อมูลทั่วไปของผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในกิจการ										
1.1	เพศ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	
1.2	อายุ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	
1.3	ระดับการศึกษา	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	
1.4	ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	
1.5	ประสบการณ์ทำงาน	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	IOC	แปลผล		
1.6	ประสบการณ์ในธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมใดที่ได้มีการตรวจสอบบัญชี (เลือกเพียง 1 ข้อที่มีประสบการณ์มากที่สุด)	0	1	0	1	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ประสบการณ์ในธุรกิจในกลุ่มอุตสาหกรรมใดที่ได้มีการตรวจสอบบัญชี (เลือกได้มากกว่า 1 ข้อที่มีประสบการณ์)
1.7	ท่านปฏิบัติงานในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่	1	0	0	0	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	ท่านปฏิบัติงานด้านตรวจสอบบัญชีกิจการในตลาดทุนหรือไม่
1.8	ท่านเคยปฏิบัติงานหรืออยู่ในสำนักงานสอบบัญชี	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ใช้ได้	

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
ส่วนที่ 2 แบบประเมินความคิดเห็นทั่วไปเกี่ยวกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต										
2.1	ท่านทราบหรือไม่ว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีขึ้นเพื่ออะไร	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีขึ้นเพื่ออะไร
2.2	ท่านทราบหรือไม่ ท่านจำเป็นต้องใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบ	-1	0	0	1	1	0.20	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	ท่านจำเป็นต้องเอาใส่ใจดูแลเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
2.3	ท่านทราบหรือไม่ท่านต้องสื่อสารกับบุคคลใดบ้างในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านควรสื่อสารและร่วมมือกับบุคคลใดมากที่สุดในการนำเสนอเพื่อเปิดเผยเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2.4	ท่านทราบหรือไม่ว่า ท่านควรใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องที่นำเสนอเรื่องใดถูกต้องที่สุด	1	0	0	0	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	ข้อใดเหมาะสมสำหรับการใช้ดุลยพินิจเพื่อกำหนดเรื่องสำคัญที่นำเสนอ
2.5	ท่านทราบหรือไม่ว่า ท่านจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่	-1	1	1	0	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	ท่านมีความเห็นว่าจำเป็นต้องนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกเรื่องหรือไม่

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
ส่วนที่ 3 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต										
1. ด้านการความเพียงพอ										
1.1	ท่านให้ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผนของบริษัท ก่อนการตรวจสอบบัญชีอย่างจริงจังและเพียงพอเหมาะสมเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงาน	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านควรให้ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผน ก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม
1.2	ท่านมีทักษะในการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล	1	1	1	0	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	IOC	แปลผล		
1.3	ท่านมีหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
1.4	ท่านมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี
1.5	ท่านได้มีการให้ความสำคัญความรู้เข้าใจกระบวนการและผลการดำเนินการได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม	0	0	1	1	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลัง IOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
1.6	ท่านมีการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ
1.7	ท่านมุ่งเน้นถึงดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านควรใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
1.8	ท่านได้มีการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเพียงพอต่อการตัดสินใจง่ายขึ้น	1	0	-1	1	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
2. ด้านความถูกต้อง										
2.1	ท่านได้ให้ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในเรื่องความถูกต้องถึงการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด
2.2	ท่านได้มีการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบบัญชีที่กำหนดไว้	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
2.3	ท่านได้ตระหนักถึงการเลือกสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งอาจมีผลกระทบตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่ได้มีการตรวจสอบ	-1	1	0	1	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
2.4	ท่านเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง
2.5	ท่านมุ่งเน้นถึงการพิจารณาตัดสินใจที่เพียงพอในการเลือกที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	-1	1	0	0	1	0.20	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
2.6	ข้อมูลมีการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
3. ด้านความครบถ้วน										
3.1	ท่านมุ่งเน้นในการประเมินและวางแผนของบริษัท ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน	1	0	0	1	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการ ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน
3.2	ท่านมีหลักฐานการตรวจสอบที่ครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าหลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
3.3	ท่านตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้ครบถ้วน	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านได้ตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน
3.4	ท่านมีการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน
3.5	ท่านมีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วน	1	1	1	0	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านได้มีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วน

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
ส่วนที่ 4 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต										
1. ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี										
1.1	ท่านใส่ใจและศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องอื่นๆ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้อง
1.2	ท่านมีความรู้และทักษะทางวิชาชีพให้อยู่ในระดับที่สามารถให้ความมั่นใจแก่บริษัทว่าจะได้รับบริการทางวิชาชีพบัญชีตามความรู้ความสามารถที่ต้องการตามที่กำหนดตามวิชาชีพบัญชี	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชี

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
1.3	ท่านมีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อต้องระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร
1.4	ท่านให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี
1.5	ท่านได้มีความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
2. ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี										
2.1	ท่านตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
2.2	ท่านมีความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี
2.3	ท่านให้ความสำคัญและใส่ใจเป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญและดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
2.4	ท่านตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบ	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
2.5	ท่านให้ความสำคัญต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในการให้ความเชื่อมั่นต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	-1	0	0	1	1	0.20	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
3. ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล										
3.1	ท่านไม่บิดเบือนหรือไม่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	0	-1	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
3.2	ท่านมีความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน	1	1	1	0	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านมีความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน
3.3	ท่านมีการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	1	1	1	0	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร
3.4	ท่านให้ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
3.5	ท่านตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท	1	1	0	0	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท
4. ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ										
4.1	ท่านมีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่นัยสำคัญที่สุด	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าท่านมีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด
4.2	ท่านมีประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจที่ต้องมีการเปิดเผยเรื่องสำคัญ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	**ข้อคำถาม**	**ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ**							**ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC**	**คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข**
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4**	**ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5**	**IOC**	**แปลผล**		
4.3	ท่านมีความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่นๆ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ
4.4	ท่านมีลักษณะและขอบเขตการตรวจสอบที่ต้องใช้ทักษะหรือความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง	1	1	0	-1	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
4.5	ท่านมีการใส่ใจเป็นพิเศษ และยินดีในการปฏิบัติงานในธุรกิจที่ท่านมีความประสบการณ์อย่างเต็มที่	-1	1	0	0	1	0.20	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ตัดทิ้ง	
5. ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล										

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
5.1	ท่านสามารถประสานงานในเรื่องการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
5.2	ท่านมีการเตรียมการที่จะให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	1	1	-1	1	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล
5.3	ท่านมีการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ	1	1	-1	1	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการสนทนาปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
5.4	ท่านให้ความสำคัญในเลือกการใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านให้ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร
5.5	ท่านได้มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	ท่านคิดว่าได้มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด
ส่วนที่ 5 แบบประเมินความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต										
1. ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ										

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
1.1	การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ	1	1	-1	-1	1	0.20	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ
1.2	การสื่อสารเรื่องสำคัญอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด	1	1	0	-1	1	0.40	ตัดทิ้งหรือปรับปรุงแก้ไข	ปรับปรุง	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด
1.3	ผู้บริหารไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชี จนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจ	1	1	0	0	1	0.60	ใช้ได้	ปรับปรุง	ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชีจนส่งผลถึงการถูกกำจัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสาร

ตารางที่ 5 (ต่อ)

ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)ของแบบประเมิน										
ข้อที่	ข้อคำถาม	ความเห็นผู้เชี่ยวชาญ							ผลลัพธ์ท้ายสุดหลังIOC	คำถามหลังปรับปรุงแก้ไข
		ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4	ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 5	IOC	แปลผล		
2. ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ										
2.1	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น
2.2	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	1	1	0	1	1	0.80	ใช้ได้	ปรับปรุง	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น
2.3	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม	1	1	1	1	1	1.00	ใช้ได้	ปรับปรุง	การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม

ภาคผนวก ค

ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

จากการสร้างแบบสอบถาม ผู้วิจัยได้หาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามโดยค่าความเชื่อมั่น(Cronbach's Alpha) ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.7 และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ(Corrected Item Total Correlation) ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.3 โดยมีค่าดังต่อไปนี้

ตารางที่ 6 ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ภาพรวมชุดคำถาม		**0.966**
ข้อคำถาม	**ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ**	**ค่าความเชื่อมั่น**
ด้านความเพียงพอ		**0.919**
1.1 ท่านควรให้ความสำคัญต่อการประเมินและวางแผน ก่อนการตรวจสอบบัญชีเพื่อไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม	0.491	
1.2 ท่านให้ความสำคัญกับทักษะการสื่อสารอย่างเพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจง่าย ไม่บิดเบือนข้อมูล	0.598	
1.3 ท่านให้ความสำคัญกับหลักฐานในการตรวจสอบที่เพียงพอพิสูจน์ได้ในการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.638	
1.4 ท่านให้ความสำคัญมีประสบการณ์จนเชี่ยวชาญในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อมูลการสื่อสารเรื่องสำคัญในรายงานผู้สอบบัญชี	0.638	
1.5 ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ความเข้าใจกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม	0.669	
1.6 ท่านให้ความสำคัญการปรับปรุงพัฒนาและหมั่นทบทวนโดยคำนึงถึงความเพียงพอเหมาะสมต่อคุณภาพเพื่อเปิดเผยเรื่องสำคัญ	0.703	
1.7 ท่านคิดว่าท่านควรใช้ดุลยพินิจที่เหมาะสมเพียงพอในการตัดสินใจเพื่อสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.625	
ด้านความถูกต้อง		**0.900**
2.1 ท่านให้ความสำคัญกับความถูกต้องในการเปิดเผยข้อมูลปราศจากข้อผิดพลาด	0.544	

ตารางที่ 6 (ต่อ)

ภาพรวมชุดคำถาม		**0.966**
ข้อคำถาม	**ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ**	**ค่าความเชื่อมั่น**
2.2 ท่านให้ความสำคัญในเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้	0.657	
2.3 ท่านให้ความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาตามข้อเท็จจริง	0.714	
2.4 ท่านให้ความสำคัญกับข้อมูลการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างถูกต้อง	0.696	
ด้านความครบถ้วน		**0.847**
3.1 ท่านให้ความสำคัญเพื่อมุ่งเน้นในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน รวมทั้งการวางแผนของกิจการ ก่อนการตรวจสอบบัญชีนำไปสู่ขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน	0.780	
3.2 ท่านคิดว่าหลักฐานการตรวจสอบจำเป็นต้องครบถ้วนเพื่อนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.463	
3.3 ท่านคิดว่าท่านได้ตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะเปิดเผยในรายงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	0.732	
3.4 ท่านให้ความสำคัญกับการศึกษาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญที่จะเปิดในรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน	0.716	
3.5 ท่านคิดว่าท่านได้มีการสนทนาและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญการตรวจสอบอย่างครบถ้วน	0.785	
ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี		**0.890**
1.1 ท่านให้ความสำคัญในการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้อง	0.737	
1.2 ท่านให้ความสำคัญด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่สามารถทำให้บริษัทมั่นใจว่าจะได้รับบริการตามข้อกำหนดทางวิชาชีพบัญชี	0.737	

ตารางที่ 6 (ต่อ)

ภาพรวมชุดคำถาม		**0.966**
ข้อคำถาม	**ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ**	**ค่าความเชื่อมั่น**
1.3 ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้สื่อสารเพื่อระมัดระวังในการใช้ถ้อยคำที่สื่อสาร	0.662	
1.4 ท่านให้ความสำคัญในเรื่องการรักษาระดับความรู้ ความเข้าใจในวิชาชีพตรวจสอบบัญชี	0.608	
1.5 ท่านคิดว่าท่านมีความรู้และเข้าใจถ่องแท้ในเรื่องสำคัญเพื่อสื่อสาร รวมถึงการให้ความรู้เข้าใจกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	0.643	
ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติการงานของผู้สอบบัญชี		**0.845**
2.1 ท่านคิดว่าท่านตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี	0.767	
2.2 ท่านให้ความสำคัญกับความระมัดระวังเกี่ยวกับการรับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี	0.724	
2.3 ท่านให้ความสำคัญและดูแลเอาใจใส่เป็นพิเศษเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี	0.745	
2.4 ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพต่อความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี	0.587	
ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูล		**0.839**
3.1 ท่านคิดว่าท่านมีความตรงไปตรงมาในการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชน	0.713	
3.2 ท่านให้ความสำคัญในการพิจารณาเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง รวมทั้งการสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหาร	0.721	
3.3ท่านให้ความสำคัญในการใช้ถ้อยคำที่กระชับ ชัดเจน ถูกต้องเกี่ยวกับสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.598	

ตารางที่ 6 (ต่อ)

ภาพรวมชุดคำถาม		**0.966**
ข้อคำถาม	**ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ**	**ค่าความเชื่อมั่น**
3.4 ท่านคิดว่าท่านได้ตระหนักถึงการตัดสินใจเลือกเรื่องสำคัญที่มีนัยสำคัญที่สุดเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิดหรือเสียหายต่อบริษัท	0.874	
ด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ		**0.831**
4.1 ท่านคิดว่าท่านมีประสบการณ์ในการเลือกเรื่องสำคัญการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญที่สุด	0.691	
4.2 ท่านคิดว่าประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชีในธุรกิจมีผลต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญ	0.540	
4.3 ท่านให้ความสำคัญกับความรู้ ทักษะ และความสามารถ ที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในธุรกิจที่มีการตรวจสอบ	0.845	
ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล		**0.933**
5.1 ท่านให้ความสำคัญกับความสามารถในการตรวจสอบและประสานงานเพื่อระบุประเด็นเกี่ยวกับการเลือกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	0.882	
5.2 ท่านให้ความสำคัญกับการเตรียมข้อมูลที่จะให้ความรู้ ความเข้าใจแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	0.871	
5.3 ท่านให้ความสำคัญในการสนทนา ปรึกษาหารือ กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอ	0.773	
5.4 ท่านให้ความสำคัญในการเลือกใช้ถ้อยคำให้กระชับ ชัดเจน ข้อมูลที่มีสาระสำคัญ ให้ง่ายต่อการเข้าใจในการสื่อสาร	0.636	
5.5 ท่านคิดว่าได้มีการแจ้งเรื่องสำคัญการตรวจสอบให้กับผู้บริหารในการตัดสินใจเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด	0.745	
ด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ		**0.877**
1.1 การสนทนาหรือปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับมากขึ้นอาจทำให้ผู้บริหารเกิดความไม่พอใจ	0.388	
1.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญอาจทำให้เกิดความเสียหายกับบริษัท ทำให้เกิดคดีความฟ้องร้องและเลิกจ้างในที่สุด	0.351	

ตารางที่ 6 (ต่อ)

ภาพรวมชุดคำถาม		**0.966**
ข้อคำถาม	**ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ**	**ค่าความเชื่อมั่น**
1.3 ผู้บริหารอาจไม่เชื่อมั่นและมีทัศนคติในแง่ลบในตัวผู้สอบบัญชีจนส่งผลถึงการถูกจำกัดในการให้ข้อมูลในเชิงลึกของธุรกิจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจเกิดความผิดพลาดในเรื่องที่สื่อสาร	0.387	
ความเชื่อมั่นในการจัดหาการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ		**0.924**
2.1 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสร้างความเชื่อถือให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	0.450	
2.2 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มคุณค่าให้กับรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น	0.512	
2.3 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่มมิติให้รายงานผู้สอบบัญชีให้นักลงทุนหรือผู้อ่านงบการเงินสนใจเนื้อหาเพิ่มขึ้นจากเดิม	0.511	

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ – สกุล	นางสาวภัชรพรรณ์ กรรโณ
วัน เดือน ปีเกิด	29 สิงหาคม 2532
สถานที่เกิด	จังหวัดกรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	ปี พ.ศ. 2553
	- ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ1) มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ประสบการณ์การทำงาน	ปี พ.ศ. 2554 - 2557
	- บริษัท เอส.เค. แอคเค้าน์แต้นท์ เซอร์วิสเซส จำกัด
	ปี พ.ศ. 2557 - 2558
	- บริษัท ลลิลพร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
	ปี พ.ศ. 2559 - 2560
	- บริษัท เมเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน) และ บริษัท เมเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ เอสเตท จำกัด
	ปี พ.ศ. 2560 - 2561
	- บริษัท ร่วมเจริญพัฒนา จำกัด