

ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ

มัณฑชัย สุทธิพันธุ์^{1*} อัสมาวีร์ โดयी² เดือนเพ็ญ สุขสวัสดิ์ชัย³
รุ่งทอง ย่องเซ่ง⁴ และนิภาพร ชุ่มพันธ์⁵

¹รองศาสตราจารย์ ดร. คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

²นักวิชาการพาณิชย์ สำนักงานพาณิชย์จังหวัดยะลา

³ผู้ทำบัญชีบริษัท ริชการบัญชีธุรกิจ จำกัด

⁴เจ้าหน้าที่บัญชี/การเงิน บริษัทกรุงเทพประกันภัย จำกัด มหาชน

⁵นักวิชาการเงินและบัญชี เทศบาลเมืองปาดังเบซาร์

* ผู้ประพันธ์บรรณกิจ

วันที่ได้รับบทความ: 26 สิงหาคม 2567 | วันที่แก้ไขบทความ: 11 มีนาคม 2568 | วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 14 กรกฎาคม 2568

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ จำนวน 161 บริษัท ระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 การรายงาน KAMs วัดจากจำนวนหัวข้อ KAMs ในรายงานของผู้สอบบัญชี ส่วนลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบจะวัดจากขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ ความถี่การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ และความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบ การศึกษาใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา การวิเคราะห์สหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ ผลการศึกษาพบว่าจำนวนเฉลี่ยของการรายงาน KAMs อยู่ที่ 1.44 เรื่อง ขนาดของกรรมการตรวจสอบและความถี่ในการประชุมมีอิทธิพลเชิงลบกับการรายงาน KAMs โดยทฤษฎีการสื่อสารสามารถนำมาใช้ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงาน KAMs ในแง่ของการทำให้ข้อมูลเป็นที่เข้าใจและเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้รายงานทางการเงิน อาทิ นักลงทุน และผู้ให้กู้ยืม

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ

The relationship between audit committee characteristics and key audit matters (KAMs) reporting of listed companies from the Market for Alternative Investment (mai)

Muttanachai Suttipun^{1*} Asmawee Doyi² Duanpen Suksawatthai³
Rungtong Yongseng⁴ and Nipaporn Chaaumphan⁵

¹Associate Professor from Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University

²Trade Officer from Office of Provincial Commercial Affairs Yala

³Accountant from Rich Accounting Business Company Limited

⁴Accounting & Treasury Officer from Bangkok Insurance Public Company Limited

⁵Finance and Accounting Analyst from Padang Besar Town Municipality

* corresponding author

Received: August 26, 2024 | Revised: March 11, 2025 | Accepted: July 14, 2025

Abstract

This study aims to examine the relationship between audit board characteristics and key audit matters (KAMs) reporting of 161 listed companies from the Market for Alternative Investment (mai) during 2021 to 2023. The KAMs reporting is measured by number of KAMs topics, while the proxies of audit board characteristics are audit board size, meeting frequency, board expertise, and board gender diversity. Descriptive analysis, correlation matrix, and multiple regression are used to analysis the data. As the results, the average KAMs reporting is 1.44 topics. There are audit board size and meeting frequency negatively influencing on KAMs reporting. This study demonstrate that communication theory can explain the relationship between audit board and KAMs reporting. Moreover, KAMs reporting is contributed to financial statements' users such as investors and creditors.

Keywords: Key Audit Matters (KAMs) Reporting; Audit Committee; The Market for Alternative Investment (mai)

1. บทนำ

จากวิกฤตทางการเงินในเอเชีย (Asian financial crisis) พ.ศ. 2540 หรือในประเทศไทยเรียกว่า “วิกฤตต้มยำกุ้ง” เป็นช่วงวิกฤตการณ์ทางการเงินซึ่งส่งผลกระทบต่อหลายประเทศในทวีปเอเชีย เนื่องจาก รายงานทางการเงินของกิจการ ไม่ได้สะท้อนความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของกิจการ รายงานการสอบบัญชีจึงเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินและเป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอภายใต้มาตรฐานด้านการสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การใช้คำบรรยายที่เป็นภาษากฎหมายและมีมาตรฐานที่ตายตัวทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจอ่านเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter et al., 2009) และจากวิกฤตการณ์เศรษฐกิจ พ.ศ. 2551 หรือ วิกฤตการณ์แฮมเบอร์เกอร์เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้ใช้งบการเงินรู้สึกผิดหวังต่อวิชาชีพสอบบัญชีและเห็นว่า รายงานของผู้สอบบัญชีควรให้ข้อมูลที่ชัดเจนและเฉพาะเจาะจงมากกว่าที่เป็นอยู่ ทำให้ในปี พ.ศ. 2558 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ซึ่งเป็นหน่วยงานในกำกับของ International Federation of Accountant (IFAC) ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศหลายฉบับ โดยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุด คือ การเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) ต่อมาในปี พ.ศ. 2559 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ข้อมูลความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุดของกิจการ วิธีการตรวจสอบและการจัดการความเสี่ยงของเรื่องดังกล่าว ทั้งนี้ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในรายงานทางการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

ถึงแม้ว่าการเปิดเผยข้อมูลของรายงาน KAMs จะถูกรายงานโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่สาเหตุของความเสียหายและความไม่แน่นอนของกิจกรรมและการกระทำของบริษัทจะถูกจัดการความเสี่ยงโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023) มากกว่านั้นสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) มีการกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อบริหารจัดการความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่จะเกิดขึ้นกับบริษัท เนื่องจากปริมาณการเปิดเผยข้อมูลของรายงาน KAMs ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย หนึ่งในปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาที่นอกเหนือจากผู้สอบบัญชี คือ ลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบของกิจการ ซึ่งเหตุผลของความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและรายงานเรื่อง KAMs สามารถอธิบายด้วยทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory) ที่อธิบายไว้ว่า การสื่อสารที่ดีในรายงาน KAMs จะมุ่งเน้นที่การให้ข้อมูลที่ชัดเจนและเข้าใจได้ง่ายเกี่ยวกับเรื่องที่ถูกตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบจนเป็นที่พอใจแล้ว เพื่อให้ผู้อ่านสามารถตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง เมื่อใช้ข้อมูลนั้นในการวิเคราะห์และตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุน การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพนี้สามารถช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือและความเข้าใจให้กับผู้ใช้งบการเงินได้ (Detajarutsri et al., 2019) เพราะหนึ่งในคุณลักษณะที่ใช้ในการประเมินคุณค่าของการสื่อสารคือความอ่านง่าย ซึ่งจะวัดว่าผู้รับสารสามารถเข้าใจข้อความจากผู้ส่งสารหรือไม่ (Li, 2008) ในขณะเดียวกันรายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่สะท้อนจุดประสงค์ของการตรวจสอบจากมุมมองของนักลงทุนหากเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชียังยากแก่การเข้าใจ (Hay, 1998) กล่าวคือ การรายงาน KAMs จะต้องมีคุณภาพของการสื่อสาร

ถึงแม้ว่า การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงาน KAMs จะมีมากก็ตาม แต่ส่วนใหญ่ถูกวิจัยในประเทศที่พัฒนาแล้วและกระจุกอยู่ในตลาดหลักทรัพย์หลักของแต่ละประเทศ (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023; Velte, 2018; Rifar et al., 2021; Abu & Jaffar 2020; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) แต่มีการศึกษาน้อยในตลาดหลักทรัพย์ทางเลือก (Chirakool, 2021) นอกจากนี้ จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยในอดีตการศึกษาพบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการรายงาน KAMs ที่ไม่สามารถ

สรุปได้ ตัวอย่าง ผลการศึกษาส่วนใหญ่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างตัวแปร (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023; Aanu et al., 2015; Velte & Issa, 2019; Sarhan et al., 2019) เพราะคณะกรรมการตรวจสอบสามารถเพิ่มคุณภาพในการสื่อสาร (Li, 2008) เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใสและความเข้าใจในรายงาน KAMs (Detajarutsri et al., 2019) เช่น คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงินมากขึ้นจะส่งผลให้มีการกำกับดูแลกิจการที่มากขึ้น (Aanu et al., 2015) แต่นักวิจัยบางส่วนพบความสัมพันธ์ที่เป็นลบหรือไม่พบความสัมพันธ์ เช่น คณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิงมีความเข้มงวดในการควบคุมดูแลส่งผลให้จำนวนรายงาน KAMs ลดลง (Alkebsee et al., 2022) และ คณะกรรมการตรวจสอบอาจไว้วางใจผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผย KAMs (Abu & Jaffar, 2023) ทำให้ ผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการรายงาน KAMs ไม่สามารถสรุปทิศทางได้

จากปัญหาวิจัยข้างต้น วัตถุประสงค์ของการวิจัยครั้งนี้เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงาน KAMs ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (Market for Alternative Investment: MAI) โดยทำการศึกษาจากข้อมูลรายงานประจำปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 นำไปสู่คำถามวิจัย คือ ลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบต่อรายงาน KAMs หรือไม่ ถ้ามีอย่างไร

ประโยชน์จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่อง KAMs มี 2 ประการ ได้แก่ ประการที่หนึ่งประโยชน์เชิงทฤษฎี เพื่อทราบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่อง KAMs ประการที่สองประโยชน์เชิงการนำไปใช้ เพื่อให้ข้อมูลในการสนับสนุนการตัดสินใจที่สำคัญแก่ผู้ใช้งบการเงิน เช่น นักลงทุนสามารถนำข้อมูลไปวิเคราะห์ความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุน ผู้ให้กู้สามารถประเมินความเสี่ยงทางการเงินของผู้กู้เพื่อสนับสนุนกระบวนการพิจารณาอนุมัติให้กู้เงิน นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาเป็นฐานข้อมูลในการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับรายงาน KAMs ในอนาคต

โครงสร้างของการศึกษาวิจัยนี้ประกอบด้วย แนวคิดเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ภาพรวมทฤษฎี การทบทวนวรรณกรรมและพัฒนาสมมติฐาน ส่วนต่อมา คือ วิธีการวิจัยซึ่งรวมถึงประชากรและกลุ่มตัวอย่าง การเก็บข้อมูลและการวัดตัวแปร และการวิเคราะห์ข้อมูล ส่วนถัดไปคือ ผลการศึกษาและอภิปรายผลตามวัตถุประสงค์ของการศึกษา และ ส่วนสุดท้ายคือ การสรุปผลการศึกษา ข้อจำกัด และข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

2. การทบทวนวรรณกรรมและการพัฒนาสมมติฐานการศึกษา

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ผู้วิจัยได้ทบทวนและศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำข้อมูลที่ได้อามาเป็นแนวทางในวิจัยในครั้งนี้ โดยสามารถสรุปเป็นประเด็นได้ดังนี้

2.1 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs)

รายงานของผู้สอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็นสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์) แต่เดิมเป็นรายงานการสอบบัญชีแบบ 2 วรรค ซึ่งเรียกว่า “รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น” (Short-Form Report) คือ วรรคเกริ่นนำและวรรคความเห็น ต่อมาปี พ.ศ. 2541 ได้กำหนดรูปแบบรายงานการสอบบัญชีเป็น 3 วรรค ประกอบด้วยวรรคนำ วรรคขอบเขต และวรรคความเห็น ซึ่งได้เพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารในรายงานการสอบบัญชี (Tangruenrat, 2019) ต่อมาในปี พ.ศ. 2555 สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต้องบการเงิน ซึ่งแปลมาจากมาตรฐานที่กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International

Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) เป็นรูปแบบรายงานแบบ 6 วรรค ประกอบด้วย 6 ส่วนหลัก คือ วรรคนำ วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีซึ่งมีสามวรรคย่อย และวรรคความเห็น ซึ่งจะเน้นการให้รายละเอียดมากขึ้น โดยเฉพาะการระบุความรับผิดชอบของผู้บริหาร (Tangruenrat, 2019) ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการสอบบัญชีที่เน้นการวิเคราะห์ความเสี่ยงของกิจการมากขึ้น ปลายปี พ.ศ. 2555 IAASB ได้เผยแพร่ร่างผู้สอบบัญชีแบบใหม่และเปิดโอกาสให้แสดงความคิดเห็นต่อร่างรายงานดังกล่าว เนื่องจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบเดิมมีการอธิบายเรื่องสำคัญที่พบในงบการเงินและการปฏิบัติงานตรวจสอบเพียงเล็กน้อย ทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินการของกิจการไม่เพียงพอ อีกทั้งมีการเรียกร้องให้เปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีจากหลายฝ่าย เช่น นักลงทุนสถาบัน นักวิเคราะห์ทางการเงิน ผู้กำกับดูแลหลักทรัพย์ ผู้ให้กู้ยืมเงิน และหน่วยงานกำกับดูแลสาธารณะที่ต้องการให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบงบการเงินที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ประกอบกับวิกฤตการณ์ในอดีต เช่น การล่มสลายของบริษัทขนาดใหญ่ การตกแต่งงบการเงิน และหนี้สาธารณะในหลายประเทศ ผู้ใช้งบการเงินต่างวิจารณ์รายงานของผู้สอบบัญชี เพราะไม่สามารถให้ข้อมูลหรือส่งสัญญาณเตือนให้กับผู้ใช้งบการเงินได้ (Tangruenrat, 2015)

จากเหตุการณ์ดังกล่าว นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญในต้นปี 2558 เมื่อ IAASB ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISA) หลายฉบับที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี โดยการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุดครั้งนี้ คือ การออกมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยกำหนดให้นำเสนอเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อกำหนด การใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีในส่วนของการสื่อสาร รวมทั้งรูปแบบและเนื้อหาที่ควรสื่อสาร ในปี 2559 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยบังคับใช้ครั้งแรกสำหรับการออกงบการเงินในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เพื่อช่วยยกระดับการบัญชีของประเทศไทยให้อยู่ในระดับสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่น มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 701 ได้ให้คำจำกัดความเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAMs) ไว้ว่า หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ซึ่งเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล และได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือ เพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยให้ข้อมูลการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความโปร่งใสมากขึ้น การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเรื่องเหล่านั้น ซึ่งเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจช่วยผู้ใช้งบการเงินในการทำความเข้าใจกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงินที่ตรวจสอบ โดยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ และความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น ทั้งนี้ การรายงาน KAMs ไม่ได้กระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแต่ช่วยเพิ่มคุณค่าของรายงานและช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงเรื่องสำคัญในงบการเงินของกิจการนั้น ๆ

การวิเคราะห์การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสามารถวิเคราะห์คุณภาพของการรายงาน KAMs โดยใช้การวิเคราะห์ความสามารถในการอ่าน (Readability) และโทนของเนื้อหา (Tone) (Suttipun, 2022) ทั้งนี้ การวิเคราะห์ปริมาณของการรายงาน KAMs ในรายงานผู้สอบบัญชีสามารถวัดโดยการนับคำ (word count) และจำนวนประเด็นของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (the number of KAMs issues) ทั้งนี้ การศึกษาวิจัยในครั้งนี้ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยวิเคราะห์ปริมาณ KAMs จากจำนวน

ประเด็นสำคัญที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี เนื่องจากสามารถแสดงจำนวนประเด็นที่ได้รับความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงิน และเป็นวิธีการวิเคราะห์เนื้อหาที่ใช้กันทั่วไปในการประเมินการรายงานข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงิน (Suttipun & Arwae, 2020)

2.2 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

จากเหตุการณ์ในอดีตของประเทศไทยที่เกิดขึ้นในปี 2566 ของบริษัท สตาร์ท คอร์เปอร์เรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่สร้างความเสียหายให้กับนักลงทุนทั้งตลาดหุ้นและหุ้นกู้ จากการตกแต่งบัญชีสร้างยอดขายปลอม การสร้างลูกหนี้เท็จ และการตกแต่งกำไรเพื่อต้องการแสดงกำไรที่เพิ่มขึ้นจากเดิมเมื่อเทียบกับปีก่อนหน้าเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มกับหุ้น จากกรณีดังกล่าวส่งผลต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นสถาบันการเงิน เจ้าหนี้หุ้นกู้ และนักลงทุน เป็นต้น อาจมีสาเหตุมาจากกลไกการตรวจสอบภายในของบริษัทฯ ทำให้ผู้กระทำผิดสามารถปิดกั้นพฤติกรรมทุจริตได้ เช่น การออกแบบระบบบัญชีที่ซับซ้อน ควบคุมการเข้าถึงข้อมูล และคณะกรรมการตรวจสอบอาจขาดประสิทธิภาพในการทำงาน เช่น ขาดความรู้ ความเชี่ยวชาญ ขาดประสบการณ์ เป็นต้น (Phudphuek & Bosakoranut, 2024) ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนสำคัญของกระบวนการกำกับดูแล (Hines et al., 2015; Vuuren, 2016)

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) (2560) ได้ให้ความหมายของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ว่าคณะกรรมการชุดย่อยที่บริษัทต้องจัดตั้งขึ้นมา เพื่อให้การปฏิบัติงานของคณะกรรมการมีความระมัดระวังมากขึ้น โดยมีหน้าที่ครอบคลุมในเรื่องการกำกับดูแล เพื่อให้การดำเนินงานของกิจการมีความสอดคล้องกับกลยุทธ์และนโยบายที่กำหนดรวมถึงการควบคุมดูแล และการสอบทานให้การปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การบริหารและการควบคุมความเสี่ยงของกิจการ การเลือกใช้นโยบายบัญชีในการจัดทำงบการเงินที่เหมาะสม การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในการทำรายการระหว่างกันกับผู้ที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ต้องได้รับการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ รวมทั้งเทคนิค วิธีการตรวจสอบ ความรู้หรือพัฒนาการใหม่ ๆ ด้านการตรวจสอบภายใน และความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของสำนักงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลสัมฤทธิ์ และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กล่าวถึง วัตถุประสงค์ในการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อเป็นคณะกรรมการที่ช่วยคณะกรรมการบริษัทในการตรวจสอบและช่วยให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายในหรือการกำกับดูแลกิจการที่ดี และเพื่อให้การบริหารจัดการเป็นประโยชน์ต่อกิจการ ด้วยเหตุนี้ตลาดหลักทรัพย์จึงได้กำหนดให้กิจการต้องมีคณะกรรมการที่มีหน้าที่หลัก ๆ ตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบจะมีส่วนช่วยให้คณะกรรมการบริษัทเพิ่มความระมัดระวังในการปฏิบัติหน้าที่มากขึ้น

การศึกษาวิจัยในครั้งนี้วัดลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ด้าน เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAMs) ได้แก่ (1) ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (BOARD) คณะกรรมการตรวจสอบที่มีขนาดใหญ่ขึ้นสามารถให้รายงาน KAMs ในระดับที่มากขึ้นในรายงานการตรวจสอบ (Sarhan et al., 2019) (2) ความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบ (FEMALE) พบว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิงมีความสามารถในการสื่อสารและเปิดเผยรายงาน KAMs (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023) ส่งผลให้การรายงานการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งมีความอ่อนไหวต่อความเสี่ยงและความไม่แน่นอนได้ดีกว่าเพศชาย (Ho et al., 2015) โดยเพศถือเป็นอีกลักษณะหนึ่ง que แสดงให้เห็นถึงความหลากหลายของคณะกรรมการ (ก.ล.ต., 2560) (3) ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ (EXPERT) หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญทั้งด้านบัญชีและการเงินจะสอดคล้องกับแนวคิดที่ว่าความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและการเงินช่วยเพิ่มการกำกับดูแล (Aanu et al., 2015) และ

(4) ความถี่การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (MEET) การประชุมบ่อยเกินไปหรือไม่มีการประชุมอาจแสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลและติดตามของคณะกรรมการตรวจสอบนั้นไม่มีประสิทธิภาพ (Menon & Williams, 1991)

2.3 ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory)

ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory) เหมาะกับการนำมาใช้ในการศึกษาที่เกี่ยวข้อง เพราะมีความสัมพันธ์กับรายงาน KAMs ในแง่ของการทำให้ข้อมูลเป็นที่เข้าใจและมีประโยชน์สำหรับผู้ใช้งายงาน ซึ่งการสื่อสารเป็นเครื่องมือสำคัญของการให้การยืนยัน (Assurance function) และได้ถูกอ้างถึงว่าเป็นหนึ่งในพื้นฐานหลักของการตรวจสอบ (Schandl, 1978) การสื่อสารที่ดีในรายงานการตรวจสอบ KAMs จะมุ่งเน้นที่การให้ข้อมูลที่ชัดเจนและเข้าใจได้ง่ายเกี่ยวกับปัญหาหลักที่ตรวจสอบออกมา เพื่อให้ผู้อ่านสามารถทำการตัดสินใจได้ถูกต้อง เมื่อใช้ข้อมูลนั้นในการวิเคราะห์และตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนหรือการเงินอื่น ๆ อีกทั้งคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีทักษะในการสื่อสารมักจะเป็นตัวนำและมีอิทธิพลในการกำหนดเนื้อหาและลักษณะของรายงาน KAMs เพื่อให้มีคุณภาพและมีความเกี่ยวข้องต่อความคาดหวังของผู้ใช้ ซึ่งทำให้รายงานมีคุณค่าต่อการตัดสินใจของนักลงทุนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในบริษัท (Krishnan, 2003) การที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำทฤษฎีการสื่อสารมาประยุกต์ใช้ในการสื่อสารในรายงาน KAMs ทำให้สามารถเสริมสร้างความเข้าใจและความน่าเชื่อถือในข้อมูลที่รายงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory) คือ การที่ผู้รับสารเข้าใจในเนื้อหาของสารตรงกับที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อสารออกไป ภายใต้บริบทของรายงานทางการเงิน (Kaewboonma et al., 2021; Suttipun, 2021; Suttipun, 2020; Smith & Smith, 1971) ได้กล่าวถึงคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication value) คือ การที่ผู้รับสารเข้าใจสารที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อสาร (Smith & Smith, 1971) ดังนั้น นอกจากการนำเสนอ KAMs ในรายงานของผู้สอบบัญชีจะช่วยลดความแตกต่างของความคาดหวังและช่องว่างของข้อมูลแล้ว ยังช่วยทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าด้านการสื่อสารเพิ่มขึ้นด้วย ทั้งนี้เป็นเพราะ TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้ถ้อยคำในการอธิบาย KAMs ได้อย่างอิสระ โดยให้อธิบายอย่างกระชับ และหลีกเลี่ยงคำศัพท์เฉพาะด้านการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งายงานที่อาจไม่มีความรู้ด้านการสอบบัญชีสามารถเข้าใจได้ (TFAC, 2019) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงมีแนวโน้มที่จะพยายามสื่อสาร KAMs ให้ผู้ใช้งายงานเข้าใจได้โดยง่าย หลีกเลี่ยงคำศัพท์เฉพาะ (Jargon terms) เพื่อให้ KAMs นั้นเข้าใจง่ายที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ (Smith, 2016) ภายใต้ทฤษฎีดังกล่าว รายงานของผู้สอบบัญชีจะถือได้ว่ามีคุณค่าด้านการสื่อสารก็ต่อเมื่อผู้ใช้งายงานได้รับข้อมูลเกี่ยวกับผลของการสอบบัญชีตามที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสาร (Smith & Smith, 1971)

ทฤษฎีการสื่อสารประกอบด้วยนิยาม กระบวนการ องค์ประกอบ และผลลัพธ์ รวมถึงการมีอิทธิพลระหว่างผู้ส่งและผู้รับ (Smith & Smith, 1971) เป็นกระบวนการทฤษฎีที่ศึกษาถึงวิธีการและกระบวนการในการสื่อสารระหว่างบุคคลหรือกลุ่มบุคคล โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้เข้าใจกระบวนการที่ผลิตข้อความ การแลกเปลี่ยนข้อมูล การสื่อสารความคิดเห็น และการสื่อสารเชิงวิชาการอื่น ๆ ในลักษณะต่าง ๆ ฟังก์ชันการตรวจสอบเป็นกลไกที่สำคัญสำหรับนักลงทุนและมีเจตนาที่จะให้ข้อเสนอแนะให้แก่พวกเขา (Colbert & Jahera, 1988; Ittonen, 2010) ซึ่งทฤษฎีการสื่อสารช่วยให้เข้าใจว่าการสื่อสารในรายงาน KAMs จำเป็นต้องเน้นที่ความสำคัญและความชัดเจน เพื่อให้ผู้ใช้งายงานเข้าใจถึงปัญหาหลักที่ผู้สอบบัญชีต้องการเน้นในการตรวจสอบ ซึ่งการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพนี้สามารถเพิ่มความน่าเชื่อถือและความเข้าใจให้กับผู้ใช้งายงานได้ (Detajarutsri et al., 2019) สาเหตุเป็นเพราะการตรวจสอบจะให้ข้อมูลและตรวจสอบกิจกรรมของกรรมการให้แก่แก่นักลงทุนซึ่งสามารถช่วยในการยืนยันว่ากรรมการทำเพื่อผลประโยชน์สูงสุดของผู้ถือหุ้น (Colbert & Jahera Jr, 1988) การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพสามารถทำได้โดยการให้ความสำคัญกับการพัฒนาศักยภาพของผู้ส่งข้อมูลในการส่งสาร (Fiske, 2010; Maijoor et al., 2020) และการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพในรายงาน KAMs สามารถ

ช่วยให้ผู้ใช้เข้าใจถึงความสำคัญของปัญหาที่ถุกเน้นในการตรวจสอบ โดยผู้ใช้งานอาจจะไม่จำเป็นต้องมีความรู้เฉพาะทางการบัญชีหรือการตรวจสอบมาก่อน แต่ทำให้การสื่อสารนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพต่อผู้ใช้งาน อีกทั้งทฤษฎีการสื่อสารยังสามารถช่วยอธิบายถึงลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบได้ เนื่องจากกรรมการตรวจสอบที่มีความชำนาญในการสื่อสารสามารถใช้ความเข้าใจที่ดีในการเลือกและเน้นปัญหาหลักที่เกี่ยวข้องในรายงาน KAMs ออกมาให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือสื่อสารที่มีการสรุปผลของกระบวนการตรวจสอบและให้ความเห็นต่อนักลงทุนเป็นข้อความที่สื่อสารเกี่ยวกับเนื้อหาและรูปแบบของข้อมูลที่น่าเสนอ (Hay, 1998; Mock et al., 2013) นักลงทุนมีความคาดหวังในรายงานของผู้สอบบัญชีที่จะให้ความแม่นยำของข้อมูลในงบการเงิน (Tangruenrat, 2015) ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีอาจไม่สะท้อนจุดประสงค์ของการตรวจสอบจากมุมมองของนักลงทุนหากเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีมีความยากในการเข้าใจ (Hay, 1998) ดังนั้น หนึ่งในมาตรการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทางการสื่อสารคือความอ่านง่าย ซึ่งจะวัดว่าผู้รับสามารถเข้าใจข้อความจากผู้ส่งหรือไม่ (Li, 2008) มูลค่าทางการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีจะเพิ่มขึ้นเมื่อนักลงทุนเข้าใจข้อความตามที่คุณสอบบัญชีต้องการสื่อ (Coram et al., 2011) โดยเฉพาะ KAMs (Key Audit Matters) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชี วัตถุประสงค์หลักของ KAMs คือการสื่อสารข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของบริษัทให้แก่ักลงทุนเพื่อให้เข้าใจได้ตรงกับบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (Chong & Pflugrath, 2008; Almulla & Bradbury, 2018)

2.4 การพัฒนาสมมติฐานของงานวิจัย

2.4.1 ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (BOARD)

จากการศึกษางานวิจัยของ Boonlert-U-Thai and Suttipun (2023) พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (BOARD) และการรายงาน KAMs สอดคล้องกับงานวิจัยของ Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020), Boonlert-U-Thai et al. (2019), Rifai and Sirega (2021) และ Sarhan et al. (2019) ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทในการทบทวนงบการเงินขององค์กรและจัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบที่มีขนาดใหญ่ขึ้นสามารถให้รายงาน KAMs ในระดับที่มากขึ้นในรายงานการตรวจสอบ Sarhan et al. (2019) นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนมากขึ้นจะมีมุมมองที่หลากหลายมากขึ้นด้วยขนาดที่เพิ่มขึ้นของคณะกรรมการตรวจสอบทำให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการดูแลบริษัทได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น (Rifai & Siregar, 2021) แต่ Yameen et al. (2019) พบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างขนาดคณะกรรมการตรวจสอบกับการรายงาน KAMs เนื่องจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นทำให้ลดความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของกิจการ ในขณะที่ Tomasila and Pangaribuan (2023) และ Syofyan et al. (2021) ไม่พบความสัมพันธ์ดังกล่าว เนื่องจากการรายงาน KAMs อาจไม่ได้รับการเน้นหรือสื่อสารอย่างเพียงพอจากคณะกรรมการตรวจสอบที่มีขนาดใหญ่ขึ้น จากทฤษฎีการสื่อสารที่อธิบายจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงาน KAMs และผลการศึกษาในอดีตส่วนใหญ่ให้ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขนาดของคณะกรรมการและการรายงาน KAMs ดังนั้นการศึกษานี้จึงตั้งสมมติฐานว่า

H1: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี

2.4.2 ความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบ (FEMALE)

จากการศึกษางานวิจัยของ Velte (2018) พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบและรายงาน KAMs สอดคล้องกับงานวิจัยของ Boonlert-U-Thai and Suttipun (2023) และ Peters and Romi (2015) พบว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิงมีความสามารถในการสื่อสารและเปิดเผยรายงาน KAMs (Boonlert-U-Thai & Suttipun, 2023) ส่งผลให้การรายงานการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น อีกทั้งกรรมการเพศหญิงมีความอ่อนไหวต่อความเสี่ยงและความไม่แน่นอนได้ดีมากกว่าเพศชาย (Ho et al., 2015) ในขณะที่ Alkebsee et al. (2022) กลับพบความสัมพันธ์เชิงลบ เนื่องจาก คณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิงมีความเข้มงวดในการควบคุมดูแลการจัดทำรายงานทางการเงิน ส่งผลให้รายงานการตรวจสอบมีความล่าช้าและจำนวนรายงาน KAMs ลดลง (Alkebsee et al., 2022) อย่างไรก็ตาม Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี เนื่องจากผลการวิจัยในอดีตที่ไม่ชัดเจน จากทฤษฎีการสื่อสารที่อธิบายความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงาน KAMs และผลการศึกษาในอดีตส่วนให้ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการและการรายงาน KAMs ดังนั้นการศึกษาครั้งนี้จึงตั้งสมมติฐานว่า

H2: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี

2.4.3 คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีการเงิน (EXPERT)

งานวิจัยในอดีตพบว่าความเชี่ยวชาญด้านบัญชีการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญต่อการรายงาน KAMs เช่น งานวิจัยของ Rifai and Siregar (2021), Velte (2020), Kitiwong and Srijunpetch (2019), Abad and Bravo (2018), Liu (2015) และ Aanu et al. (2015) พบว่าความเชี่ยวชาญด้านบัญชีการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการรายงาน KAMs เนื่องจาก มีหลักฐานที่บ่งชี้ว่าคุณภาพการรายงานทางการเงินคาดว่าจะสูงขึ้น หากคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชี่ยวชาญทั้งในด้านบัญชีและบทบาทกำกับดูแล สอดคล้องกับแนวคิดที่ว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินช่วยเพิ่มการกำกับดูแล แต่ Boonlert-U-Thai and Suttipun (2023) และ Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) กลับพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างตัวแปรดังกล่าว อาจเป็นเพราะความรู้และประสบการณ์ในด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญสามารถลดหรือปิดความเสี่ยงและความไม่แน่นอนได้ นอกจากนี้ About et al. (2024) และ Zhang (2022) พบว่าประสบการณ์การด้านบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงลบกับจำนวน การรายงานเรื่อง KAMs ไม่ว่าจะวัดจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เคยเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทางด้านบัญชี หรือคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์ในการสอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน อย่างไรก็ตามงานวิจัยของ Abu and Jaffar (2023) และ Syofyan et al. (2021) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ด้านบัญชีและการเงินกับการรายงาน KAMs เนื่องจาก คณะกรรมการตรวจสอบอาจไว้วางใจผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผย KAMs (Abu & Jaffar, 2023) ทั้งนี้ ผลงานวิจัยในอดีตยังไม่ชัดเจน งานวิจัยครั้งนี้คาดว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินจะนำมาซึ่งประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งจะสามารถจัดการความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของกิจการ ส่งผลต่อการรายงาน KAMs จึงกำหนดสมมติฐานในการวิจัย ดังนี้

H3: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี

2.4.4 ความถี่การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (MEET)

จากการศึกษางานวิจัยของ Boonlert-U-Thai and Suttipun (2023), Rifai and Siregar (2021), Velte (2020) and Syofyan et al. (2021) พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความถี่การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหากคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนครั้งในการประชุมบ่อยเกินไปหรือไม่มีการประชุม จะแสดงให้เห็นว่าการกำกับและติดตามของคณะกรรมการตรวจสอบนั้น ไม่มีประสิทธิภาพ Menon and Williams (1991) และยังมีงานวิจัยของ Shukeri and Islam (2012) และ Zaitul and Ilona (2018) พบว่าจำนวนครั้งในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความทันเวลาของงบการเงิน แต่ Abu and Jaffar (2023) กลับพบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างตัวแปรดังกล่าว เหตุผลของความสัมพันธ์เชิงลบ คือ จากการศึกษาค้นคว้าโดยเฉลี่ยแล้ว คณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมปีละ 6 ครั้ง จำนวนการประชุมสูงสุด คือ 18 ครั้ง ซึ่งจากหลักฐานแสดงให้เห็นว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบบ่อยครั้งทำให้จำนวนการรายงาน KAMs ลดลง และงานวิจัยในอดีตยังพบว่าการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความทันเวลาของงบการเงิน (Mohamad-Nor et al., 2010; Puasa et al., 2014) กล่าวคือ หากมีการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมากขึ้น จะทำให้ระยะเวลาในการออกงบการเงินลดลง ส่วน Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบกับความทันเวลาของงบการเงิน และจากการนำเสนอพบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอยู่ระหว่าง 3 ถึง 26 ครั้งต่อปี จำนวนการประชุมโดยเฉลี่ยคือ 6.176 ครั้ง แสดงว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีการประชุมทุกสองเดือน ค่าเฉลี่ยสูงกว่าข้อกำหนดขั้นต่ำของตลาดหลักทรัพย์ฯ 4 ครั้งต่อปี และเนื่องจากผลการวิจัยในอดีตไม่ชัดเจน จากทฤษฎีการสื่อสารที่อธิบายจำนวนของการประชุมที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อการรายงาน KAMs และผลการศึกษาในอดีตส่วนให้ที่พบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความถี่การประชุมของคณะกรรมการและการรายงาน KAMs ดังนั้นการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้จึงตั้งสมมติฐานว่า

H4: มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี

3. วิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 ยกเว้นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ในกลุ่มอุตสาหกรรมการเงิน เนื่องจากไม่ได้ใช้กฎหมายของตลาดหลักทรัพย์เพียงอย่างเดียวแต่บริษัทในอุตสาหกรรมดังกล่าวต้องใช้กฎหมายของธนาคารแห่งประเทศไทยด้วย ทำให้ข้อกำหนดและรายละเอียดอาจมีความแตกต่างกันกับบริษัทในอุตสาหกรรมอื่น ๆ ดังนั้น การศึกษาค้นคว้านี้จะใช้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ในกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค อุตสาหกรรมก่อสร้าง อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม อุตสาหกรรมทรัพยากร อุตสาหกรรมบริการ และอุตสาหกรรมเทคโนโลยี โดยจำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านี้เท่ากับ 161 รายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai

รายงานประจำปีระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 และข้อมูลกลุ่มตัวอย่างใน เว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยถูกใช้ในการเก็บข้อมูลการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบวัดจากจำนวนหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากย่อหน้าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบถูกเก็บจากตัวชี้วัด 4 ตัวแปร คือ ขนาดของคณะกรรมการ สัดส่วนของคณะกรรมการเพศหญิง สัดส่วนของคณะกรรมการที่มีความรู้ความสามารถด้านบัญชีและการเงิน และความถี่ในการเข้าประชุมของคณะกรรมการ นอกจากนี้ การศึกษาค้นคว้านี้มีการใช้ตัวแปรควบคุมจากลักษณะของกิจการมาใช้ทดสอบ อาทิ

ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็ม เอ ไอ

ขนาดของกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ลักษณะผู้สอบบัญชี และอายุของกิจการ ตารางที่ 1
จะแสดงตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาและการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้

ตารางที่ 1 ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	คำย่อ	การวัดค่าตัวแปร
การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	KAMs	จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ Suttipun (2022)
ขนาดของคณะกรรมการ	BOARD	จำนวนกรรมการตรวจสอบ Suttipun (2022)
คณะกรรมการเพศหญิง	FEMALE	สัดส่วนของคณะกรรมการเพศหญิง Khunkaew et al. (2023), Suttipun (2022)
คณะกรรมการที่มีความรู้ความสามารถ ด้านบัญชีและการเงิน	EXPERT	สัดส่วนคณะกรรมการที่มีความรู้ความสามารถด้านบัญชีและการเงิน Suttipun (2022)
ความถี่ในการเข้าประชุม	MEET	จำนวนการประชุมของกรรมการต่อปี Suttipun (2022)
ขนาดกิจการ	SIZE	สินทรัพย์รวม (หน่วยล้านบาท) Suttipun and Yordudom (2022)
ความเสี่ยงของกิจการ	RISK	อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น Suttipun (2021, 2023)
ความสามารถในการทำกำไร	ROA	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ Suttipun (2021)
ลักษณะผู้สอบบัญชี	AUDIT	1 = ผู้สอบบัญชี Big4 และ 0 = อื่นๆ Suttipun (2021)
อายุกิจการ	AGE	อายุของกิจการ (หน่วยปี) Suttipun and Yordudom (2022)

การวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ การวิเคราะห์เชิงพรรณนาใช้สำหรับการวิเคราะห์ ความถี่ ร้อยละ
ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ใช้สำหรับการทดสอบปัญหา
ความซ้ำซ้อนของตัวแปรที่ใช้ (Multicollinearity problem) และการวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุคูณนำมาใช้เพื่อทดสอบ
ผลกระทบของลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบต่อการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์ mai โดยการศึกษาครั้งนี้มีสมการในการศึกษา คือ

$$KAM = \beta_0 + \beta_{BOARD} + \beta_{FEMALE} + \beta_{EXPERT} + \beta_{MEET} + \beta_{SIZE} + \beta_{RISK} + \beta_{AUDIT} + \beta_{AGE} + \beta_{ROA} + \epsilon$$

4. ผลการศึกษาและการอภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 มีผลการศึกษาดังนี้

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์เชิงพรรณนาของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

Variables	N	Mean	SD	Max.	Min.
KAMs	483	1.438	0.629	3.000	0.000
BOARD	483	3.105	0.368	5.000	3.000
FEMALE	483	0.223	0.221	1.000	0.000
EXPERT	483	0.429	0.196	1.000	0.000
MEET	483	4.701	1.380	13.000	4.000
SIZE	483	1575.235	1466.719	9998.910	68.880
RISK	483	1.208	4.057	83.920	0.100
ROA	483	4.411	14.222	107.590	-71.770
AGE	483	25.521	9.756	62.000	3.000
Variables	Dummy	Frequency	Percentage		
AUDIT	Big4	196	40.600		
	Non-Big4	287	59.400		

ตารางที่ 2 แสดงการวิเคราะห์เชิงพรรณนาสำหรับตัวแปรที่ใช้ในการศึกษานี้ ตัวอย่างเช่น จำนวนเฉลี่ยของการรายงาน KAMs คือ 1.438 เรื่อง (SD = 0.629) ในด้านลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ สถิติเชิงพรรณนาแสดงให้เห็นว่าจำนวนเฉลี่ยของสมาชิกคณะกรรมการตรวจสอบคือ 3.105 คน (SD = 0.368) โดยต่ำสุดคือ 3 คนและสูงสุดคือ 5 คน ซึ่งใกล้เคียงกับข้อกำหนดขั้นต่ำของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งกำหนดไว้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยสมาชิกอย่างน้อย 3 คน แต่ไม่เกิน 5 คน โดยขึ้นอยู่กับขนาด ขอบเขตความรับผิดชอบ และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการ สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิงในคณะกรรมการทั้งหมดคือ 0.223 (SD = 0.221) หรือร้อยละ 22.33 สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญในคณะกรรมการทั้งหมดคือ 0.429 (SD = 0.196) หรือร้อยละ 42.91 จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยต่อปีคือ 4.701 ครั้ง (SD = 1.380) ซึ่งมีการประชุมน้อยสุด 4 ครั้ง และมีการประชุมมากที่สุด 13 ครั้ง เป็นไปตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดให้มีการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง ตามรอบระยะเวลาการจัดทำรายงานทางการเงิน เนื่องจากหน้าที่ประการหนึ่งของคณะกรรมการตรวจสอบ คือ สอบทานรายงานทางการเงิน สำหรับตัวแปรควบคุม จำนวนสินทรัพย์รวมเฉลี่ยเป็นตัวแทนของขนาดบริษัทคือ 1,575.235 ล้านบาท (SD = 1466.719) ความสามารถในการทำกำไรเฉลี่ยคือ 4.411 เปอร์เซ็นต์ (SD = 14.222) ขณะที่อัตราส่วน D/E ซึ่งเป็นตัวแทนของความเสี่ยงคือ 1.208 เท่า (SD = 4.057) อายุกิจการเฉลี่ยคือ 25.521 ปี นอกจากนี้ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ส่วนใหญ่ใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Non-Big 4) คิดเป็นร้อยละ 59.4 และให้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่ขนาดใหญ่ (Big 4) ร้อยละ 40.6

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์เชิงพรรณนาของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Year	Mean	SD	Max.	Min.	Median	N
2564	1.441	0.630	3.000	0.000	1.000	161
2565	1.447	0.611	3.000	1.000	1.000	161
2566	1.428	0.649	3.000	0.000	1.000	161
Average	1.438	0.629	3.000	0.000	1.000	161

ตารางที่ 3 การรายงานเรื่อง KAMs ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ mai พบว่ามีจำนวนเฉลี่ยค่อนข้างต่ำ (1.438 ประเด็นต่อปี) เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่น ๆ โดยมีการรายงาน KAMs สูงสุดอยู่ที่ปีละ 3 เรื่อง แต่บางบริษัทไม่มีประเด็นการรายงานเรื่อง KAMs ในรายงานผู้สอบบัญชี ถึงแม้ว่าจะมีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื่องจากไม่มีเรื่องสำคัญที่สุดที่ต้องพิจารณาเป็นพิเศษในการตรวจสอบ ในปี พ.ศ.2564 มีการรายงาน KAMs จำนวน 1.441 เรื่อง ปี พ.ศ.2565 จำนวน 1.447 เรื่อง และปี พ.ศ.2566 จำนวน 1.428 เรื่องเท่านั้น โดยผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าปริมาณการรายงานข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละปีมีค่าเฉลี่ยแตกต่างกันเพียงเล็กน้อย เนื่องจาก บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มักใช้ผู้สอบบัญชีคนเดิมเป็นระยะเวลาอันยาวนาน เพื่อความสะดวกในการทำงาน ความต่อเนื่องของการตรวจสอบ และการรักษามาตรฐานของการตรวจสอบ (Knechel et al., 2015) ทำให้การรายงาน KAMs มักจะมีลักษณะคงที่และไม่เปลี่ยนแปลงมากนัก ทั้งนี้คณะกรรมการตรวจสอบต้องพิจารณาการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีเมื่อครบ 7 ปี และต้องเว้นวรรคผู้สอบบัญชีรายเดิม 5 ปี เพื่อรักษาคุณภาพของการตรวจสอบและความเป็นอิสระทำให้การรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างโปร่งใสและเชื่อถือได้ (ก.ล.ต., 2560)

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์

Variables	KAMs	BOARD	FEMALE	EXPERT	MEET	SIZE	RISK	ROA	AUDIT	AGE
KAMs	1	-.102*	-.038	-.036	-.083	.080	.097*	-.110*	-.074	-.049
BOARD		1	-.066	-.114*	-.036	.064	-.040	.206**	.141**	.071
FEMALE			1	.085	.010	-.060	-.063	.082	.070	-.129**
EXPERT				1	-.049	.007	-.037	-.046	-.003	-.002
MEET					1	-.023	-.009	-.091*	.023	.082
SIZE						1	.067	.030	.206**	-.119**
RISK							1	-.166**	.065	-.025
ROA								1	.109*	-.104*
AUDIT									1	-.119**
AGE										1

** is significant at 0.01 level, * is significant at 0.05 level.

การทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงาน KAMs รวมทั้งตัวแปรควบคุม ซึ่งประกอบด้วยขนาดกิจการ ความเสี่ยงของกิจการ ความสามารถในการทำกำไร ลักษณะของผู้สอบบัญชี และอายุกิจการ พบว่าการรายงาน KAMs มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเสี่ยงของกิจการ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 อย่างไรก็ตาม พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่าง KAMs กับขนาดของกรรมการตรวจสอบและความสามารถในการทำกำไร ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05 นอกจากนี้การทดสอบพบว่าตัวแปรส่วนใหญ่มีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (r) ระหว่าง 0.002 ถึง 0.206 โดยพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับความสามารถในการทำกำไร และความสัมพันธ์ระหว่างขนาดกิจการกับลักษณะของผู้สอบบัญชีมีค่ามากที่สุด โดยค่า $r = 0.206$ ซึ่งมิต่ำกว่าเกณฑ์ทั่วไปของค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ที่ใช้ระบุความสัมพันธ์ที่กำหนดให้ต้องมีค่าน้อยกว่า 0.75 แสดงว่าตัวแปรที่ใช้ศึกษาไม่มีตัวแปรใดที่มีความสัมพันธ์เป็นตัวแปรเดียวกัน ดังนั้นจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity และสามารถวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ต่อไปได้

ตารางที่ 5 การวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงพหุ

Variables	Model A		Model B	
	B	t (sig.)	B	t (sig.)
Constant	2.333	8.219***	2.202	7.632***
BOARD	-0.193	-2.479*	-0.141	-1.761*
FEMALE	-0.113	-0.878	-0.059	-0.452
EXPERT	-0.158	-1.081	-0.160	-1.098
MEET	-0.041	-1.967*	-0.040	-1.948*
SIZE	-	-	0.001	1.959*
RISK	-	-	0.011	1.585
ROA	-	-	-0.004	-1.865*
AUDIT	-	-	-0.100	-1.664*
AGE	-	-	-0.003	-0.950
R Square	0.022		0.050	
Adj. R	0.014		0.032	
Observations	483		483	

*** is significant at 0.01 level, ** is significant at 0.05 level, and * is significant at 0.10 level

ตารางที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของของผู้สอบบัญชี โดยวิธีการ Balance Panel Data Analysis จากโมเดล A และโมเดล B ค่า R-square จากทั้งสองโมเดลอยู่ระหว่าง 0.022 ถึง 0.050 และค่า Adjusted R-square อยู่ระหว่าง 0.014 ถึง 0.032 ซึ่งแสดงว่าโมเดลเหล่านี้อธิบายความแปรปรวนของข้อมูลได้ประมาณ 1.4 ถึง 3.2 เปอร์เซ็นต์ การศึกษาผลลัพธ์จากทั้งสองโมเดลพบว่าการรายงาน KAMs มีความสัมพันธ์เชิงลบกับขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและความมี

ในการประชุม ที่ระดับนัยสำคัญ 0.10 อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยยังพบว่าไม่มีความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญระหว่างการรายงาน KAMs กับคณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิงและความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ผลลัพธ์เกี่ยวกับตัวแปรควบคุมแสดงให้เห็นว่ามีการรายงาน KAMs มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับขนาดของกิจการ ที่ระดับนัยสำคัญ 0.10 ในขณะเดียวกัน พบความสัมพันธ์เชิงลบกับความสามารถในการทำกำไรและลักษณะของผู้สอบบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญ 0.10 ในขณะที่ตัวแปรควบคุมอื่น ๆ ได้แก่ ความเสี่ยงของกิจการและอายุกิจการ ไม่มีความสัมพันธ์กับ KAMs ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าจำนวน KAMs เพิ่มขึ้นเมื่อขนาดของกิจการและผลตอบแทนจากสินทรัพย์ของบริษัทลดลง

จากการศึกษาพบว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) กล่าวคือ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะส่งผลให้มีการบริหารจัดการความเสี่ยงในองค์กรดีขึ้นทำให้ลดความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของกิจการ (Yatim, 2009) เนื่องจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะสามารถกำกับดูแล ให้ความเห็น และสอบทานรายงานทางการเงินได้ดียิ่งขึ้น (Beasley et al., 2009) ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) น้อยลงอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Yameen et al. (2019) พบว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการรายงาน KAMs

อีกทั้ง จากการศึกษาพบว่า ความถี่ในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับการรายงาน KAMs สอดคล้องกับการค้นพบของ Abu and Jaffar (2023) ที่พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบบ่อยครั้งทำให้จำนวนการรายงาน KAMs ลดลง กล่าวคือ ความถี่ในการจัดประชุมคณะกรรมการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นจะยิ่งส่งผลให้มีการรายงาน KAMs ลดลง เนื่องจาก จำนวนครั้งในการประชุมนั้นแสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีความกระตือรือร้นในการปฏิบัติงานจากการสื่อสารร่วมกันระหว่างผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับเชิญเข้าร่วมในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ และคณะกรรมการตรวจสอบจะสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเป็นระยะ ๆ เพื่อพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบงบการเงินส่งผลให้จำนวนการรายงาน KAMs ลดลง สอดคล้องกับทฤษฎีการสื่อสารที่มองว่าการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีในองค์กรมีความสำคัญมากในการลดความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของกิจการ เพราะการสื่อสารที่ดีช่วยให้ทั้งสองฝ่ายสามารถทำงานร่วมกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ และส่งผลดีต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาพบว่า ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน KAMs และสัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิง กล่าวคือ คณะกรรมการตรวจสอบเพศหญิงนั้นไม่มีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของความเสี่ยงของกิจการที่รายงานในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Murphy et al. (2023) และ Wuttichindanon and Issarawornrawanich (2020) ที่พบว่า การรายงาน KAMs ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบเพศชายและเพศหญิง เนื่องจาก ผู้บริหารและผู้ที่ดำรงตำแหน่งที่มีความรับผิดชอบสูงทั้งเพศหญิงและชายมีพฤติกรรมในการทำงานที่คล้ายคลึงกัน และไม่มี ความแตกต่างที่มีนัยสำคัญในวิธีการบริหารจัดการหรือการตัดสินใจ (Elmagrhi et al., 2019; Lara et al., 2017; Ntim, 2015; Sila et al., 2016; Zalata et al., 2019)

นอกจากนี้ จากการศึกษาพบว่า ความรู้ความสามารถด้านบัญชีและการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Abu and Jaffar (2023) และ Syofyan et al. (2021) กล่าวคือ ถึงแม้ว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินจะสามารถกำหนดคุณภาพและความเพียงพอของนโยบายการบัญชี และจัดวางระบบการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Sultana et al., 2019) ก็ไม่อาจส่งผลต่อการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี เนื่องจากคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงินอาจไว้วางใจผู้สอบบัญชีในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผย KAMs (Abu & Jaffar, 2023) อีกทั้งกิจการในปัจจุบันต้องเผชิญกับ

ความเสี่ยงหลายด้านซึ่งไม่จำกัดเพียงแค่ด้านบัญชีและการเงินเท่านั้น ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสมาชิกที่มีความเชี่ยวชาญในหลายด้านจะมีความสามารถในการจัดการกับความเสี่ยงที่หลากหลายและให้การตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น (Cohen et al., 2014)

5. สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

การศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai ระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึงปี พ.ศ. 2566 มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของกรรมการตรวจสอบและการรายงาน KAMs การศึกษานี้พบความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างการรายงาน KAMs กับขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและความสำเร็จในการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบในทางกลับกัน การศึกษานี้ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน KAMs กับความหลากหลายทางเพศของคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีการเงิน

จากการศึกษาค้นคว้าความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของกรรมการตรวจสอบและการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสามารถทดสอบทฤษฎีการสื่อสาร เนื่องจากการศึกษาเหล่านี้ช่วยอธิบายลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อคุณภาพและความชัดเจนของการสื่อสารข้อมูลสำคัญในรายงานการตรวจสอบ อีกทั้งทำให้เข้าใจว่าการสื่อสารในรายงาน KAMs จำเป็นต้องเน้นที่ความสำคัญและความชัดเจน เพื่อให้ผู้รายงานทางการเงินเข้าใจถึงปัญหาหลักที่ผู้สอบบัญชีต้องการเน้นในการตรวจสอบและเพื่อให้มีความเข้าใจตรงกันตามที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อออกไป ซึ่งการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพนี้สามารถช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือและความเข้าใจให้กับผู้รายงานทางการเงินได้ ส่วนประโยชน์เชิงการนำไปใช้ของผลการศึกษานี้ให้ประโยชน์ต่อบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai เนื่องจากจำนวนหัวข้อของการรายงาน KAMs สะท้อนถึงความเสี่ยงของกิจการซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวประกอบการตัดสินใจได้ เช่น นักลงทุนสามารถนำข้อมูลไปวิเคราะห์ความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอนเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจลงทุน ผู้ให้กู้สามารถประเมินความเสี่ยงทางการเงินของผู้กู้เพื่อสนับสนุนกระบวนการพิจารณาอนุมัติเงินกู้ นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาเป็นฐานข้อมูลในการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับรายงานเรื่อง KAMs ในอนาคต

อย่างไรก็ตามการศึกษานี้มีข้อจำกัดอยู่ 3 ประการ คือ แม้ว่าตลาดทุนในประเทศไทยมีสองแห่ง แต่การวิจัยส่วนใหญ่มีการศึกษาในตลาดหลักทรัพย์ SET เป็นหลัก การศึกษานี้จึงเลือกศึกษาข้อมูลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai เนื่องจากมีการศึกษาค่อนข้างน้อย โดยใช้ข้อมูลเพียงแค่ 3 ปี ข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2564 ถึง พ.ศ. 2566 อีกทั้งการศึกษานี้ใช้ตัวชี้วัดลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบเพียง 4 ด้าน อาจจะไม่สะท้อนคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด จากข้อจำกัดดังกล่าวมีข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต คือ การศึกษาในครั้งถัดไปควรศึกษาข้อมูลมากกว่า 3 ปี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของข้อมูล อีกทั้งควรใช้ตัวชี้วัดลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม เพื่อสะท้อนคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบได้มากขึ้น และศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในรายงาน KAMs ระหว่างบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ SET และบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ mai

เอกสารอ้างอิง

- Aanu., O & Taiwo., (2015). Audit Committee Financial Expertise: Antidote for Financial Reporting Quality in Nigeria?. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(1), 136–146.
- Abad, C., & Bravo, F. (2019). Audit committee accounting expertise and forward-looking disclosures: A study of the US companies. *Management Research Review*, 41(2), 166–185.
- Abu, A., & Jaffar, R. (2020). Audit committee effectiveness and key audit matters. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 14(1), 1–12.
- Alkebsee, H., & Huang, T. (2020). The gender-diverse audit committee and audit report lag: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 26(2), 314–337.
- Almulla, M., & Bradbury, M. E. (2018). Auditor, Client, and Investor Consequences of the Enhanced Auditor's Report. *International Journal of Auditing*, 134–135.
- Beasley, C., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2009). The Audit Committee's Oversight of Financial Reporting and Disclosure: An Examination of the Regulatory Framework and Recent Developments. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65–122.
- Boonlert-U-Thai, K., Srijunpetch, S., & Phakdee, A. (2019). Key audit matters: What they tell. *Journal of Accounting Profession*, 15(45), 5–25.
- Boonlert-U-Thai, K., & Suttipun, M. (2023). Influence of external and internal auditors on key audit matters (KAMs) reporting in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10(3), 1–17.
- Chirakool.W. (2021). *The Impact of Key Audit Matters Disclosure on Investor Reaction: An Empirical Evidence from Thai Listed Companies*. Degree of Doctor of Philosophy in Accounting from Mahasarakham University.
- Chong, K. M., & Pflugrath, G. (2008). Do different auditor's report formats affect shareholders' and auditors' perceptions?. *International Journal of Auditing*, 12(3), 221–241.
- Cohen, J. R., Hoitash, U., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2014). The effect of audit committee industry expertise on monitoring the financial reporting process. *The Accounting Review*, 89(1), 243–273.
- Colbert, J. L., & Jahera Jr, J. S. (1988). The role of the audit and agency theory. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 4(2), 7–12.
- Consuelo, M., & Cristina, F. (2007). The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting: an empirical study in the Spanish context. *Corporate Governance*, 1394–1412.
- Coram, P. J., Mock, T. J., Turner, J. L., & Gray, G. L. (2011). The communicative value of the auditor's report. *Australian Accounting Review*, 21(3), 235–252.
- Elmagrhi, M. H., Ntim, C. G., Elamer, A. A., & Zhang, Q. (2019). A study of environmental policies and regulations, governance structures, and environmental performance: The role of female directors. *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 206–220.

- Eriksson A., & Thunell E. (2023). The relationship between Key Audit Matters and Audit Committees. Thesis of Master Degree from University of Gavle.
- Fiske, J. (2010). *Introduction to Communication Studies*. 3re ed. New York: Routledge.
- Hay, D. (1998). Communication in auditors' reports: Variations in readability and the effect of audit firm structure. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 5(2), 179–197.
- Hines, C., Masli, A., Mauldin, E., & Peters, G. (2015). Board Risk Committees and Audit Pricing. *A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 59–84.
- Ho, S. S., Li, A. Y., Tam, K., & Zhang, F. (2015). CEO gender, ethical leadership, and accounting conservatism. *Journal of Business Ethics*, 127(2), 351–370.
- Kaewboonma, K., Sarapaivanich, N., Kosaiyakanont, A., & Inya, P. (2021). Communication value of key audit matters of companies in agro and food industry and consumer products groups listed on the Stock Exchange of Thailand. *Christian University Journal*, 27(2), 17–30.
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S. (2019). Cultural Influences on the Disclosures of Key Audit Matters. *Journal of Accounting Profession*, 15(46), 45–63.
- Knechel, W. R., van Staden, C., & Sun, L. (2015). The Role of the Audit Firm in the Financial Reporting Process: A Review and Synthesis of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 36, 1–41.
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, 17, 1–16.
- Lara, J. M. G., Osma, B. G., Mora, A., & Scapin, M. (2017). The monitoring role of female directors over accounting quality. *Journal of Corporate Finance*, 45, 651–668.
- Lary, A.M. & Taylor, D.W. (2012), “Governance characteristics and role effectiveness of audit committees”. *Managerial Auditing Journal*, 27(4), 336–354.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and economics*, 45(2–3), 221–247.
- Liu, S. (2015), “Corporate governance and forward-looking disclosure: evidence from China”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 16–30.
- Menon, K., & Williams, D. D. (1991). Auditor Credibility and Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 66(1), 313–332.
- Mohamad-Nor, M.N., Shafie, R., & Wan- Hussin, W.N. (2010). Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57–84.
- Murphy, P., McLaughlin, C. and Elamer, A.A. (2023), “Audit partner gender and the COVID-19 pandemic: the impact on audit fees and key audit matters”, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 1–20.
- Ntim, C. G. (2015). Board diversity and organizational valuation: Unravelling the effects of ethnicity and gender. *Journal of Management & Governance*, 19(1), 167–195.
- Patrick V. (2018). Is audit committee expertise connected with increased readability of integrated reports: Evidence from EU companies. *Problems and Perspectives in Management*, 16(2), 23–38.

- Phudphuek, N., & Bosakoranut, S. (2024). The Role of the Audit Committee and the Business Performance. *Thai Interdisciplinary and Sustainability Review*, 13(2), 46–54.
- 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*.
- Rifai, M., & Siregar, S. V. (2021). The effect of audit committee characteristics on forward-looking disclosure. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(5), 689–706.
- Saeed, A., & Riaz, K. (2022). Audit Committee Independence and Auditor Reporting for Financially Distressed Companies: Evidence From an Emerging Economy. *Sage Journals*, 12(2), 1–13.
- Sarhan, A. A., Ntim, C. G., & Al-Najjar, B. (2019). Antecedents of audit quality in MENA countries: The effect of firm-and country-level governance quality. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 35, 85–107.
- Schandl, C. W. (1978). *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment*. Scholars Book Co, Houston, Texas.
- Setiawan & Nahumury. (2014). The effect of board of commissioners, audit committee, and stock ownership concentration on audit report lag of banking companies in Indonesia Stock Exchange. *The Indonesian Accounting Review*, 4(1), 15–28.
- Shukeri, S.N., & Islam, M. A. (2012). The Determinants of Audit Timeliness: Evidence from Malaysia. *Journal of Applied Sciences Research*, 8(7), 3314–3322.
- Sila, V., Gonzalez, A., & Hagendorf, J. (2016). Women on board: Does boardroom gender diversity affect firm risk?. *Journal of Corporate Finance*, 36, 26–53.
- Smith, K. W. (2016). Tell me more: a content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom, Working Paper. Retrieved December 2018, from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2821399.
- Smith, J. E., & Smith, N. P. (1971). Readability: A measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552–561.
- Sultana, N., Singh, H. & Rahman, A. 2019. Experience of audit committee members and audit quality. *European Accounting Review*, 1–29.
- Suttipun, M. (2022). External auditors and KAM reporting in alternative capital market of Thailand. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 74–93.
- Suttipun, M., & Arwae, A. (2020). The influence of sufficiency economy philosophy practice on SMEs in Thailand. *Entrepreneurial Business and Economic Review*, 8(2), 179–198.
- Syofyan, E., Septiari, D., Dwita, S., & Rahmi, M. (2021). The characteristics of the audit committee affecting timeliness of the audit report in Indonesia. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1–18.
- Tangruenrat, C. (2015). Key aspects and applications of key audit matters. *Journal of Accounting Profession*, 11(32), 110–127.

- Tangruenrat, C. (2017). New auditor's report: the 1st year experience. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 5–21.
- Tangruenrat, C. (2019). Communication of audit report. *Journal of Accounting Profession*, 15(43), 31–53.
- Tomasila, B. C., & Pangaribuan, H. (2023). The Influence of Audit Opinion, Auditor Switching, and Number of Audit Committees on Audit Report Lag. *Inomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(4), 730–741.
- Velte, P. (2018), “Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters’ readability in the audit report? UK evidence”. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol.25 No.5, 748–755.
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185–200.
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholder’ reactions: A literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323–341.
- Vuuren, H. (2016). Risk Management Disclosure Practices in Accordance with King II and III: The Case of Selected JSE Listed Companies. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 8(2), 159–174.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563–584.
- Yatim, P. (2009). Audit Committee Characteristic and Risk Management of Malaysian Listed Firms. *Malaysian Accounting review*, 8(1), 19–36.
- Yameen, M., Farhan, N. H., & Tabash, M. I. (2019). The impact of corporate governance practices on firm’s performance: An empirical evidence from Indian tourism sector. *Journal of International Studies*, 12(1), 208–228.
- Zaitul, Z. & Ilona, D. (2018). Gender in Audit Committee and Financial Reporting Timeliness: The Case of Unique Continental European Model. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(29), 436–442.
- Zalata, A. M., Ntim, C., Aboud, A., & Gyapong, E. (2019). Female CEOs and core earnings quality: New evidence on the ethics versus risk-aversion puzzle. *Journal of Business Ethics*, 160(2), 515–534.