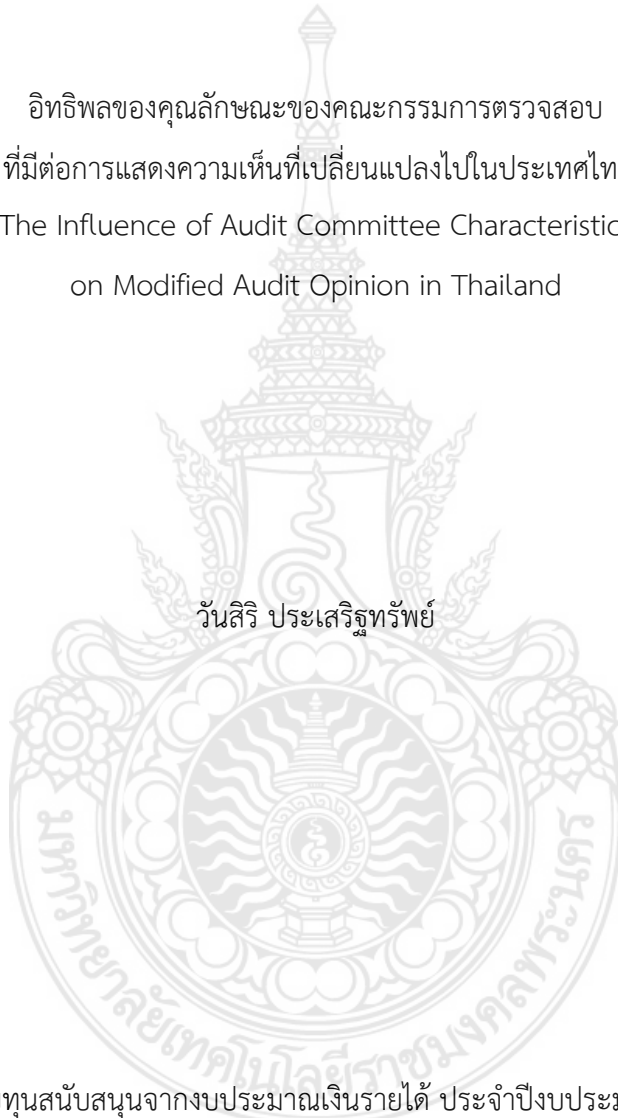




อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ  
ที่มีต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย  
The Influence of Audit Committee Characteristics  
on Modified Audit Opinion in Thailand

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์



งานวิจัยนี้ได้รับทุนสนับสนุนจากงบประมาณเงินรายได้ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2564

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ชื่องานวิจัย	อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย
ผู้วิจัย	วันสิริ ประเสริฐทรัพย์
คณะ	บริหารธุรกิจ
ปี	2564

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป การศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป จากรายงานประจำปี บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึงพ.ศ. 2561 กลุ่มตัวอย่างจำนวน 211 บริษัท ประกอบด้วย อุตสาหกรรมประเภทสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 92 บริษัท และประเภทบริการ จำนวน 119 บริษัท การวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มตัวแปร ด้วยสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน นำมาใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ เมทริกซ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ ตัวแปรอิสระ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ขนาด จำนวนการประชุม และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน และตัวแปรตาม คือ การแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีเพียงจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ และผลจากสมการทำนายคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่เป็นส่วนสำคัญการกำกับดูแลกิจการ แต่พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ อย่างไรก็ตาม ผลลัพธ์งานวิจัยให้หลักฐานเชิงนโยบายและการปฏิบัติงาน การกำกับดูแลกิจการเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่ควรพิจารณาจากจำนวนเท่านั้น แต่ต้องคำนึงถึงคุณภาพ เพื่อส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการให้มีประสิทธิภาพ เกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน

คำสำคัญ : คณะกรรมการตรวจสอบ การกำกับดูแลกิจการ การแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป  
ประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี



**Research Title** The Influence of Audit Committee Characteristics  
on Modified Audit Opinion in Thailand

**Researcher** Vansiri Prasoetthap

**Faculty** Business Administration

**Year** 2564

### Abstract

The purpose of this research was to study the characteristics of the audit committee to reduce the company's chances of receiving modified audit opinions from the audit. This study used the data from the annual reports of the companies listed on the Stock Exchange of Thailand between the year 2015 to 2018. The data used were the audit committees and modified audit opinions of 211 companies consisted of 92 industrial product companies and 119 companies in service provider category. The variable data were analyzed by using descriptive statistics and inferential statistics, then the logistic regression correlation analysis, Pearson correlation matrix, and logistic regression analysis were used to test the hypotheses. The independent variables were audit committee characteristics consisted of the independence, size, number of meetings, and accounting or financial expertise. The dependent variable was the modified audit opinions.

The results revealed that the number of meetings of the audit committee was the only variables of the audit committee characteristics that showed a positive correlation with the modified audit opinions. There was no significant relationship between the independence of the audit committee, the audit committee size, the expertise in accounting or finance and the modified audit opinions. The equation of predicting the characteristics of the audit committee which is an important part of corporate governance significantly showed that it had no influence on reducing the chance that the company would receive a modified audit opinion. However, the research results suggested the evidences in policy implications and operation of corporate governance in characteristics of effective audit committee. The audit committee meetings, not only the numbers but also the quality of the meetings

should be considered to enhance corporate governance efficacy concerning the quality of financial reports

**Keywords:** Audit Committee, Corporate Governance, Modified Audit Opinion, Types of Audit Reports



## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัย เรื่องอิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย ผู้วิจัยมีความสนใจบูรณาการการเรียนการสอนในวิชาการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน และการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่น เพื่อนำผลการวิจัยมาใช้ในการสอนเพื่อให้นักศึกษามีความเข้าใจมากยิ่งขึ้น และเป็นการต่อยอดองค์ความรู้จากงานวิจัยของผู้วิจัย

ผู้วิจัยขอขอบคุณ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร คณะบริหารธุรกิจ ที่ได้สนับสนุนทุนการวิจัยครั้งนี้ และผู้วิจัยขอขอบคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุขจิตร์ ตั้งเจริญ ในการให้ช่วยเหลือและคำแนะนำการวิเคราะห์ผลทางสถิติ และดร.สุวรรณา กล่อมจิตร ช่วยตรวจความถูกต้องบทความย่อภาษาอังกฤษ จนงานวิจัยประสบผลสำเร็จเป็นอย่างดี

ทั้งนี้ผู้วิจัย ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา คุณสมบุญ ภักดี ผู้มีพระคุณ ให้การศึกษาอบรมเลี้ยงดู อีกทั้งขอขอบคุณ ขจรเวชย์ เตชพละ เป็นกำลังใจที่สำคัญ และเพื่อน ๆ ที่ให้การสนับสนุนและช่วยเหลือด้วยดีเสมอมา และขอขอบพระคุณเจ้าของเอกสารและงานวิจัยทุกท่านที่ผู้วิจัยค้นคว้านำมาอ้างอิงในการทำวิจัย จนกระทั่งงานวิจัยฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วันสิริ ประเสริฐทรัพย์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
Abstract	ค
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ	ฉ
สารบัญตาราง	ช
สารบัญภาพประกอบ	ญ
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	4
1.3 ขอบเขตของการวิจัย	5
1.4 วิธีดำเนินงานวิจัย	5
1.5 สมมติฐานการวิจัย	6
1.6 กรอบแนวความคิดในการวิจัย	6
1.7 ข้อจำกัดของการวิจัย	7
1.8 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	7
1.9 นิยามศัพท์เฉพาะ	8
<b>บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง</b>	<b>10</b>
2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	10
2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	28
2.3 การตั้งสมมติฐาน	54
<b>บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย</b>	<b>60</b>
3.1 การเลือกตัวอย่าง	60
3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	61
3.3 รูปแบบและตัวแปร	61
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล	62

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
<b>บทที่ 4 ผลการวิจัย</b>	<b>63</b>
4.1 แสดงผลข้อมูลทั่วไป	64
4.2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของตัวแปรอิสระ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และรายงานการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป	68
4.3 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณสมบัติ คณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	73
4.4 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	75
4.5 การสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน	77
<b>บทที่ 5 สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ</b>	<b>80</b>
5.1 สรุปผลการวิจัย	81
5.2 อภิปรายผล	86
5.3 ข้อเสนอแนะ	92
บรรณานุกรม	97
ภาคผนวก	105
ภาคผนวกที่ 1 รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคสินค้าอุตสาหกรรมและบริการ	106
ภาคผนวกที่ 2 จำนวนและร้อยละข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่าง	113
ประวัติผู้วิจัย	114



## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1	28
2.2	42
2.3	43
2.4	49
2.5	51
3.1	60
3.2	61
4.1	64
4.2	66
4.3	68
4.4	69
4.5	70
4.6	70
4.7	72
4.8	74
4.9	76
4.10	78

## สารบัญญภาพประกอบ

ภาพที่	หน้า
1.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย	6
2.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย	42



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากปัญหาสภาวะเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบัน พบว่าหลายองค์กรมีปัญหาค่าทางการเงิน (Financial Fraud) ที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ไม่ว่าจะเป็นกรณีบริษัท Enron บริษัทพลังงานยักษ์ใหญ่ สหรัฐอเมริกา หรือบริษัท Satyam Computer ที่เป็นบริษัทยักษ์ใหญ่ ด้านการจัดการเทคโนโลยี ในประเทศอินเดีย และประเทศไทย บริษัทสัมพันธ์กันภัย บทเรียนการทุจริตทางการเงิน ทั้งในประเทศและต่างประเทศเป็นบทเรียนที่สำคัญที่เกิดจากบัญชีผิดพลาด แรงจูงใจ ผู้บริหาร และผู้สอบบัญชีขาดจริยธรรม ทำให้ผู้ลงทุนควรให้ความสำคัญ และทำความเข้าใจ เพื่อให้รู้พื้นฐานทางการเงิน ผลการดำเนินงานที่แท้จริง เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุน (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2557: 29-30) และจากข่าวล่าสุดจากคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) บริษัทสื่อขนาดใหญ่ มีการบันทึกบัญชีรายรับสูงเกินจริง อันเป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ค้างรับ ในงบการเงินสูงเกินจริงอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้อาจเป็นเหตุให้สงสัยเกี่ยวกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีของคณะกรรมการบริษัทและผู้บริหาร รวมถึงการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ ที่ควรสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและมีส่วนได้เสีย เพราะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจในภาพรวมประเทศไทย โดยเฉพาะภาคอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดจากวิกฤติการณ์เศรษฐกิจในประเทศไทย และต่างประเทศที่ผ่านมา คือ ภาคสินค้าอุตสาหกรรม และภาคบริการ (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552, 3-5) ดังนั้น การบริหารองค์กรให้สามารถอยู่รอดได้อย่างยั่งยืนมาจนถึงวันนี้ รักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน และความน่าเชื่อถือของธุรกิจโดยรวม การกำกับดูแลกิจการมีความสำคัญในการถ่วงดุลการบริหารงาน ฝ่ายบริหารเพื่อลดปัญหาตัวแทน กลไกการกำกับดูแลที่สำคัญ 4 ประการ เช่น คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรง การจัดการของคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีภายนอกมีความสำคัญอย่างมากเกี่ยวกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่สำคัญในการประกันคุณภาพรายงานทางการเงินในการปฏิบัติงานของบริษัท เนื่องจากผู้บริหารมีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อสร้างและสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่เพียงพอและการรายงานทางการเงินที่มีความโปร่งใส ดังนั้น ความรับผิดชอบหลักของคณะกรรมการตรวจสอบ คือ การตรวจสอบกระบวนการของกรารายงานทางการเงินเพื่อปกป้องจริยธรรมและงบการเงินที่เหมาะสมเกี่ยวกับประสิทธิภาพการทำงานของฝ่ายบริหาร รวมถึงการกำกับดูแลประสิทธิภาพของการควบคุมภายในและกิจกรรมการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร ในการทำหน้าที่นำเสนอความรู้และข้อมูล

เชิงลึกสำหรับการรายงานทางการเงิน หน้าที่ของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการกำกับดูแล เพื่อปกป้องคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงถือเป็นองค์ประกอบพื้นฐานของ โครงสร้างการกำกับดูแลกิจการ นอกจากนี้ความถูกต้องรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหาร ของบริษัท ในขณะที่ผู้สอบบัญชีอิสระเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ให้สอดคล้องกับมาตรฐานรายงานทางการเงิน ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบที่สำคัญ การคัดเลือก การเสนอค่าสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชีที่มีการตรวจสอบบัญชีที่มีคุณภาพ รวมถึงการสื่อสารที่ดีระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินที่จะพัฒนาให้ดีขึ้นอย่างไร จากความเห็นรวมถึง ข้อเสนอแนะนำไปสู่แก่วกหรือการพัฒนาคุณภาพที่ดียิ่งขึ้น ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบ ต้องทำงานร่วมกับฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อได้รับความรู้ที่จำเป็นในการกำกับดูแล กระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินที่เหมาะสม นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการทั้งหมดของการรายงานทางการเงิน เพื่อให้บรรลุผลสำเร็จ คณะกรรมการตรวจสอบ จะต้องทำความเข้าใจกับแนวทางปฏิบัติและการควบคุมที่ฝ่ายบริหารได้ กำหนดไว้เพื่อให้แน่ใจว่ามีการวางแผนที่มีประสิทธิภาพหรือไม่

คณะกรรมการตรวจสอบถือเป็นหนึ่งในองค์ประกอบสำคัญของคณะกรรมการบริษัทที่ทำหน้าที่ดูแล ผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย การกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีความโปร่งใส อาจเป็นงานหลักของคณะกรรมการตรวจสอบในการติดตามผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารจากการ ทบทวนวรรณกรรมระบุว่าลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพของการ รายงานทางการเงิน Salehi and Shirazi (2016) ได้ศึกษาว่าคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน ประสิทธิภาพของคณะกรรมการ ตรวจสอบในการติดตามการรายงานทางการเงินขึ้นอยู่กับความเป็นอิสระของคณะกรรมการ ตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงิน จำนวนการประชุมที่จัดขึ้น และขนาดของ คณะกรรมการตรวจสอบ เช่นเดียวกับ Alkilani, Hussin, and Salim. (2019,95) ศึกษาคุณลักษณะ คณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชีและการเงิน จำนวนการประชุม และขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง การกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทย เป็นข้อบังคับสำหรับบริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการล่าสุด คือ หลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 ที่กล่าวว่ารูปแบบคณะกรรมการตรวจสอบควรประกอบด้วย กรรมการที่มีความอิสระ ที่ไม่เป็นกรรมการจากฝ่ายบริหารจำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งในสามของ กรรมการบริษัท และต้องไม่น้อยกว่า 3 คน และอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความรู้เกี่ยวกับบัญชีหรือ การเงิน มีความเป็นอิสระ ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัท ตามข้อกำหนดตลาดหลักทรัพย์แห่ง

ประเทศไทย กำหนดว่าคณะกรรมการตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระไม่ยุ่งเกี่ยวในการบริหารจัดการ บริษัท และต้องไม่เพียงแต่มีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลเท่านั้น แต่ต้องทำให้มั่นใจในคุณภาพของงบการเงินและความรับผิดชอบของบริษัทอีกด้วย สอดคล้องกับงานวิจัยผู้วิจัยที่พบว่ากรรมการอิสระมีความสัมพันธ์กับการเลือกผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2563: 11) อย่างไรก็ตามคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทย อาจมักถูกสร้างขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดและมาตรฐานของกฎระเบียบ แทนที่จะมีบทบาทสำคัญในการรักษาความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

การกำหนดคุณภาพการรายงานทางการเงินทางอ้อม การแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวชี้วัดที่เหมาะสมสำหรับคุณภาพรายงานทางการเงิน มีแนวทางการศึกษาวิจัยอื่น ๆ ได้ใช้ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนสำหรับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2563, Munifah and Suryandari, 2019) การแสดงความคิดเห็นแบบมีเงื่อนไข เป็นการแสดงถึงคุณภาพรายงานทางการเงินที่ไม่ดี (Salehi and Shirazi, 2016; Saaydah, 2018, 38) การแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปโดยผู้สอบบัญชีภายนอกถือเป็นสัญลักษณ์ของการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพต่ำ แต่มีการศึกษาน้อยมากที่ว่ารายงานความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นส่วนหนึ่งของคุณภาพของการรายงานทางการเงิน มีเพียงแต่นักวิชาการเท่านั้นที่เห็นว่าความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีสามารถทดแทนคุณภาพของรายงานทางการเงิน

งานวิจัยนี้ศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ การประชุม ความอิสระ ขนาดและความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ ที่มีผลต่อรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความคิดเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป เครื่องมือเหล่านี้ทำหน้าที่รักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียและปรับปรุงคุณภาพของงบการเงิน แม้จะมีวรรณกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ แต่ไม่ค่อยมีงานวิจัยเกี่ยวกับบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบในการลดโอกาสของบริษัทที่จะได้รับความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไปจากการปรับปรุงคุณภาพของการรายงานทางการเงิน การศึกษาครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อเติมช่องว่างการวิจัยเหล่านี้ โดยใช้ตัวอย่างที่เป็นปัจจุบันมากกว่า รวมถึงหลักการกำกับดูแลกิจการปี 2560 ที่มีการปรับปรุงที่นำมาประยุกต์ใช้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และจากการทบทวนวรรณกรรมแสดงให้เห็นว่าคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงิน proxy ผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ในประเทศไทย ยังมีน้อย และเป็นการศึกษาต่อยอดงานวิจัยของผู้วิจัย (2564: 39) ที่ให้ข้อเสนอแนะในการศึกษาคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์การเลือกผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพเพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ลดปัญหาตัวแทน และสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุน

สำหรับงานวิจัยนี้ศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ ความอิสระ การประชุม และขนาด และการแสดงความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป ปัจจุบันนี้ครอบคลุมการศึกษาเกี่ยวกับคุณภาพของการรายงานทางการเงินโดยใช้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเพื่อกำหนดคุณภาพของการรายงานทางการเงินและประเมินความสัมพันธ์กับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อนำผลจากการศึกษานี้เป็นองค์ความรู้เกี่ยวกับอิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย ข้อเสนอแนะให้ผู้กำหนดนโยบายที่มีข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เสนอแนะแนวทางสำหรับองค์ประกอบของกรรมการบริษัท ในการกำกับดูแลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินผ่านคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและรายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย และข้อเสนอแนะเชิงประจักษ์เกี่ยวกับประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างคุณภาพของการกำกับดูแลกิจการ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีหรือการเงิน ความอิสระ จำนวนการประชุม และขนาดของกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ภาคสินค้าอุตสาหกรรม และบริการเป็นกลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ งานวิจัยนี้เลือกภาคธุรกิจเหล่านี้เพราะมีบริษัทประเทศไทยจำนวนมากจึงมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ และเคยประสบภาวะล้มละลายก่อนหน้านี้จากวิกฤติเศรษฐกิจที่ผ่านมาทั้งต้มยำกุ้ง และแฮมเบอร์เกอร์ ส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย และปัจจุบันการดำเนินงานของบริษัทสามารถอยู่รอดได้อย่างยั่งยืน และมีมูลค่าราคาตลาดหุ้นสูง ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลจากปี 2558-2561 หลังมีประกาศปรับปรุงการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ปี 2558 เพื่อให้มีการสื่อสารมากขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นเหตุผลที่จะส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และมีการประกาศการกำกับดูแลกิจการที่ดีปี 2555 และประกาศปรับปรุงการกำกับดูแลกิจการ (CG Code) ปี 2560 งานวิจัยนี้กลุ่มตัวอย่างไม่รวมภาคการเงินเนื่องจากแนวทางและข้อกำหนดเฉพาะสำหรับรายงานประจำปี เป็นไปตามแนวทางการกำกับดูแลโดยธนาคารแห่งประเทศไทยและพระราชบัญญัติการประกันภัยซึ่งแตกต่างจากบริษัทมหาชนที่อาจมีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ สำหรับการวิจัยนี้ กลุ่มตัวอย่างข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบและความเห็นจากการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ถูกรวบรวมจากรายงานประจำปีที่มีการเผยแพร่สู่สาธารณะ จากเว็บไซต์ของบริษัท เว็บไซต์ของคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ([www.sec.or.th](http://www.sec.or.th)) และเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ([www.set.or.th](http://www.set.or.th)) ช่วงเวลาปี 2558-2561 ประกอบด้วย 168 บริษัท ประเภทอุตสาหกรรม 79 บริษัท และประเภทบริการ จำนวน 89 บริษัท

### 1.4 วิธีดำเนินงานวิจัย

งานวิจัยเพื่อหาคำตอบ จากการประมวลความคิด หลักการ และทฤษฎีต่าง ๆ รวมถึงวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ เพื่อสร้างกรอบแนวคิด เป็นการศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ข้อมูลอยู่ในลักษณะตัวเลข และต้องใช้สถิติในการทดสอบ โดยมีการใช้ข้อมูลเป็นเครื่องมือ การวิจัยนี้ใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกเพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีผลต่อการลดโอกาสการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 1.5 สมมติฐานการวิจัย

H1: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

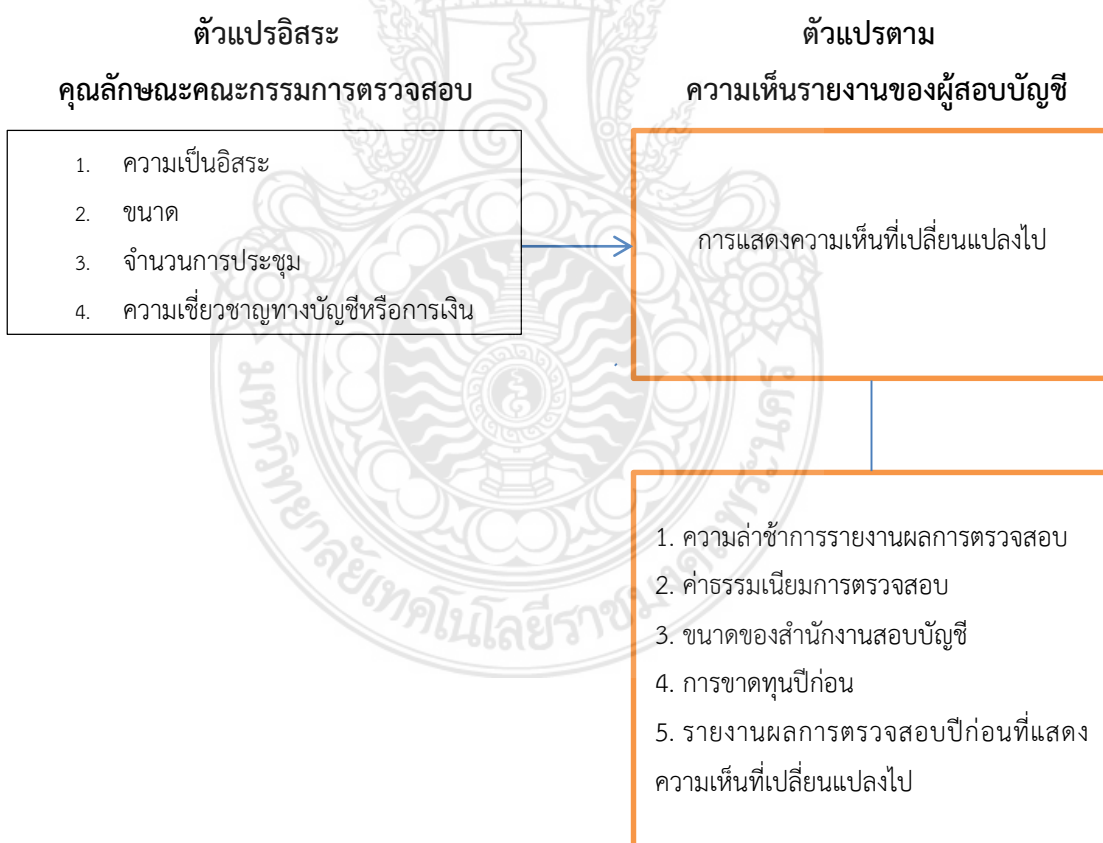
H2: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

H3: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

H4: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 1.6 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้สรุปกรอบแนวความคิดการวิจัยดังนี้



ภาพ 1.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย



## 1.7 ข้อจำกัดของการวิจัย

1. งานวิจัยนี้ตัวอย่างครอบคลุมบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคสินค้าอุตสาหกรรมและการบริการ ดังนั้น ผลการวิจัยอาจไม่สามารถอธิบายอุตสาหกรรมประเภทอื่น

2. การวิจัยครั้งนี้มีขอบเขตครอบคลุมเฉพาะคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่ได้รวมถึงคณะกรรมการตรวจสอบของภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ ดังนั้น ผลการวิจัยที่จึงไม่สามารถอธิบายได้กับคณะกรรมการตรวจสอบที่ได้มีการปฏิบัติงานในบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากอาจมีความแตกต่างทางด้านโครงสร้างองค์กร หรืออำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ เป็นต้น

3. การวิจัยครั้งนี้มุ่งเน้นที่จะตรวจสอบอิทธิพลคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับรายงานผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น ดังนั้น ผลการวิจัยอาจไม่สามารถอธิบายได้กับรายงานประเภทอื่น ๆ เนื่องจากอาจมีปัจจัยอย่างอื่นที่เกี่ยวข้อง

4. ผู้วิจัยอาจมองข้ามตัวแปรที่อาจจะมีอิทธิพลคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จึงไม่สามารถกล่าวได้ว่าตัวแปรที่ศึกษาครั้งนี้จะสามารถอ้างอิงได้ทั้งหมด เนื่องจากอาจยังมีตัวแปรอื่นที่อาจจะมีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

## 1.8 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

2. ทราบถึงอิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อโอกาสที่จะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

3. ข้อเสนอแนะให้ผู้กำหนดนโยบายเกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิทธิพลต่อการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

4. ข้อเสนอแนะองค์ประกอบของกรรมการบริษัท ในการกำกับดูแลให้เกิดคุณภาพของรายงานทางการเงินผ่านคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ

5. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างคุณภาพของการกำกับดูแลกิจการ

## 1.9 นิยามศัพท์เฉพาะ

**1. ความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Independent)** หมายถึง คณะกรรมการตรวจสอบที่มาจากกรรมการภายนอก ไม่ได้มีตำแหน่งเป็นผู้บริหารและพนักงานประจำของบริษัท ไม่ได้เป็นกรรมการบริหารและกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันบริษัท และเป็นอิสระจากผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ผู้บริหาร และผู้ที่เกี่ยวข้อง ทำหน้าที่รักษาสิทธิและผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทุกรายอย่างเท่าเทียมกัน และสามารถช่วยดูแลไม่ให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ดังนั้น หากคณะกรรมการตรวจสอบมีคุณสมบัติดังกล่าวจะถือว่าเป็นกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระสำหรับงานวิจัยนี้ มีการวัดค่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยใช้สัดส่วนของคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระเป็นตัวแทนในการวัดค่า โดยคำนวณจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระหารด้วยจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด

**2. ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Size)** หมายถึง จำนวนคณะกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระ มีจำนวนอย่างน้อย 3 ราย ทั้งนี้ จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบควรขึ้นอยู่กับขอบเขตและความรับผิดชอบ เพื่อถ่วงดุลอำนาจของผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้ ถ้าคณะกรรมการบริษัทต้องการให้เกิดกลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดี ควรให้ความสำคัญในการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ให้มีการสอบทานรายงานทางการเงินให้เกิดความโปร่งใส สร้างความเชื่อมั่นต่อนักลงทุน และลดปัญหาความขัดแย้งผลประโยชน์ฝ่ายบริหารและรักษาไว้ซึ่งสิทธิประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย ดังนั้น การวัดค่าของขนาดกรรมการตรวจสอบ โดยใช้จำนวนกรรมการตรวจสอบทั้งหมดที่มาจากกรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระ

**3. การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Meetings)** หมายถึง การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ถือเป็นสิ่งสำคัญในการควบคุมผลการดำเนินงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการหารือกัน โดยจำนวนครั้งการประชุมในแต่ละปีขึ้นอยู่กับขนาด ความเสี่ยง และความซับซ้อนของธุรกิจ และหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย นอกจากนี้การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นรายไตรมาส คณะกรรมการตรวจสอบจึงควรมีการประชุมเพื่อพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของรายงานทางการเงินตามรอบเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตามหากเป็นไปได้ คณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณา ประชุมร่วมกันมากกว่าปีละ 4 ครั้ง ดังนั้น การวัดค่าการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ สำหรับงานวิจัยนี้วัดจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี

4. ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Accounting and Financial Expertise) หมายถึง การมีความรู้ความเชี่ยวชาญและการมีประสบการณ์การทำงานด้านการบัญชีหรือการเงิน โดยวัดจากจบการศึกษาทางการบัญชี หรือการเงิน หรือมีประสบการณ์อื่นเทียบเท่า หรือมีประวัติที่มีผลต่อการพัฒนาความรู้ความชำนาญระดับสูงด้านการเงินประกอบด้วยประวัติการดำรงตำแหน่งประธานกรรมการบริหาร (Chief Executive Officer) ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีและการเงิน (Chief Financial Officer) หรือเจ้าหน้าที่อาวุโสอื่นที่รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลด้านการเงิน (Financial Oversight Responsibilities) ดังนั้น หากคณะกรรมการตรวจสอบท่านใดมีคุณสมบัติดังกล่าวถือว่าเป็นผู้มีเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน สำหรับงานวิจัยนี้ วัดค่าความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ จากสัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน โดยคำนวณจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินหารด้วยจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด

5. การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (Modified Audit Opinion: MAO) สำหรับงานวิจัยฉบับนี้ การกำกับดูแลรายงานทางการเงินอย่างมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบจะส่งผลต่อการลดโอกาสในการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป หมายถึง การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ครอบคลุมถึงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) การดำเนินงานต่อเนื่อง และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) วรรณชิ้นข้อมูลและเหตุการณ์ ดังกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

- 1) รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (Qualified opinion)
- 2) รายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่แสดงความเห็น (Disclaimed opinion)
- 3) รายงานของผู้สอบบัญชีที่แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (Adverse opinion)
- 4) รายงานของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มวรรณความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)
- 5) รายงานของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มวรรณอธิบายเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (Unqualified with explanatory notes)

## บทที่ 2

### เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาอิทธิพลของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนไปของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้ทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องดังนี้

#### 2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory)

ในการประกอบธุรกิจเพื่อให้มีผลการดำเนินงานยั่งยืน การรักษาไว้ซึ่งสิทธิและประโยชน์ของผู้ถือหุ้น

ผู้ถือหุ้น คือ ตัวการ (Principal) และตัวแทน (Agency) คือ ฝ่ายบริหาร จากปัญหาการทุจริตที่ผ่านมาในอดีตทั้งในประเทศและต่างประเทศ เกิดจากปัญหาความขัดแย้งในเรื่องส่วนได้เสีย (Conflict of Interest) ฝ่ายบริหารมีการบริหารเพื่อประโยชน์ตน และมีการให้ข้อมูลที่ไม่เท่ากัน ผู้ถือหุ้น จะได้ข้อมูลที่ไม่มีสมบูรณ์ หมายถึง ผู้บริหารนั้นจะมีข้อมูลสถานะทางการเงินที่แท้จริง ดังนั้น เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจ และการตรวจสอบ มีการทำงานที่โปร่งใส การกำกับดูแลกิจการที่ดี ผู้ถือหุ้นจึงแต่งตั้งคณะกรรมการบริษัท (Board of Director) เพื่อกำกับดูแลการบริหารงานของฝ่ายบริหารให้บริหารงานโปร่งใส รายงานข้อมูลทางการเงินตามความเป็นจริง ถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน โดยคณะกรรมการบริษัทที่จะถ่วงดุลอำนาจในการตรวจสอบและรักษาสหิทธิผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย กรรมการต้องมีความเป็นอิสระ ไม่เกี่ยวข้องกับการบริหารงาน ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) คือ กรรมการบริษัทที่มีความเป็นอิสระที่มีส่วนสำคัญในการตรวจสอบและกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงินเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น

##### 2.1.2 การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance)

การกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 มีหลักการ 8 ข้อ ดังนี้ หลักการข้อที่ 1 ตระหนักถึงบทบาทความรับผิดชอบของคณะกรรมการในฐานะผู้นำองค์กร หลักการข้อที่ 2 กำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลักของกิจการที่เป็นไปเพื่อความยั่งยืน หลักการข้อที่ 3 เสริมสร้างคณะกรรมการที่มีประสิทธิภาพ หลักการข้อที่ 4 สรรหาและพัฒนาผู้บริหารระดับสูงและดูแลโครงสร้างการบริหารบุคลากร หลักการข้อที่ 5 ส่งเสริมนวัตกรรม การประกอบธุรกิจอย่างรับผิดชอบ หลักการข้อที่ 6 ดูแลให้มีระบบควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม หลักการข้อที่ 7 รักษาความน่าเชื่อถือทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล หลักการข้อที่ 8 สนับสนุนการมีส่วนร่วม และการสื่อสารกับ

ผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัทเป็นส่วนสำคัญในการถ่วงดุลการบริหารงานฝ่ายบริหาร ลดปัญหาตัวแทนที่มีความขัดแย้งผลประโยชน์ โครงสร้างกรรมการ ต้องมีประสิทธิภาพ มีความอิสระ กำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้องเชื่อถือได้ หลักการกำกับดูแลกิจการหลักการข้อที่ 6 ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) อย่างน้อย 3 ท่าน ทุกท่านเป็นกรรมการอิสระ มีหน้าที่เฝ้าสังเกตประสิทธิผลของงานตรวจสอบ การจัดการความเสี่ยง การควบคุมทางการเงินและการบัญชี และการรายงานทางการเงิน และหลักการข้อที่ 7 คณะกรรมการบริษัท ต้องมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ดูแลให้รายงานทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลถูกต้องเพียงพอ ผู้วิจัยจึงกำหนดคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นตัวแปรอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนด มีคุณสมบัติดังนี้ ได้รับแต่งตั้งจากคณะกรรมการ หรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท เป็นกรรมการอิสระ มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในฐานะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ ต้องมีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในการสอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน มีหน้าที่สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ สอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในและระบบการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีและเสนอคำตอบแทน รวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ควรประกอบด้วยข้อมูลความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องครบถ้วน เป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของบริษัท ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และการเข้าร่วมประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีอิทธิพลสำคัญต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบที่มีส่วนสำคัญตามหลักการกำกับดูแลกิจการในการทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ รวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับผลการตรวจสอบรายงานทางการเงินกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน และมีส่วนสำคัญในการประเมินคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบ เพื่อนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นในการคัดเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพในการตรวจสอบเพื่อสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุน ผู้วิจัยกำหนดตัวแปรอิสระ โดยคำนึงถึงคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีส่วนสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 4 ตัวแปร ได้แก่ ความเป็นอิสระคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ

(ศิลป์พร และอนุรักษ์, 2562, 102; Buallay and Aldhaen, 2018, 492; Zaitul and Ilona, 2018, 436 และ Alkilani, Hussin and Salim., 2019, 95)

### 2.1.3 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

คณะกรรมการบริษัทมีบทบาทเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้น มีหน้าที่สำคัญในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายและกลยุทธ์ที่สำคัญของกิจการ และดูแลให้มั่นใจว่าฝ่ายจัดการได้นำนโยบายและกลยุทธ์ไปปฏิบัติตามที่กำหนดไว้เพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้ถือหุ้น คณะกรรมการจึงควรประกอบด้วยผู้ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะทำหน้าที่ดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีองค์ประกอบที่เป็นกรรมการที่มีส่วนร่วมในการบริหาร และกรรมการที่ไม่มีส่วนร่วมในการบริหาร ในสัดส่วนที่จะทำให้เป็นคณะกรรมการที่มีความรู้ความชำนาญที่หลากหลายเหมาะสมกับธุรกิจและมีการถ่วงดุลอำนาจภายในคณะกรรมการของบริษัทเพื่อให้กรรมการทุกคนแสดงความคิดเห็นได้อย่างอิสระ และไม่ให้มีบุคคลหรือกลุ่มบุคคลใดมีอำนาจเหนือการตัดสินใจของคณะกรรมการบริษัท องค์ประกอบของคณะกรรมการบริษัทจดทะเบียนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของสำนักงาน ก.ล.ต. คือ มีกรรมการอิสระอย่างน้อยหนึ่งในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด แต่ต้องไม่น้อยกว่า 3 คน มีกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) อย่างน้อย 3 คน มีคุณสมบัติดังนี้

1. ได้รับแต่งตั้งจากคณะกรรมการ หรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทให้เป็นกรรมการตรวจสอบ
2. มีคุณสมบัติเป็นกรรมการอิสระ
3. ไม่เป็นกรรมการที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการให้ตัดสินใจในการดำเนินกิจการของบริษัท บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม บริษัทย่อยลำดับเดียวกัน ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัท
4. ไม่เป็นกรรมการของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย หรือบริษัทย่อยลำดับเดียวกันเฉพาะที่เป็นบริษัทจดทะเบียน
5. มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในฐานะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ ต้องมีกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้และประสบการณ์เพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่ในการสอบทานความน่าเชื่อถือของงบการเงิน

#### 2.1.3.1 หน้าที่ความรับผิดชอบกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

1. สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ

2. สอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในและระบบการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ และพิจารณาความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนให้ความเห็นชอบการพิจารณาแต่งตั้ง โยคย้าย เลิกจ้างหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือหน่วยงานอื่นใดที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

3. สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

4. พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีและเสนอคำตอบแทน รวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

5. พิจารณารายการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เพื่อให้มั่นใจว่ารายการดังกล่าวสมเหตุสมผลและเป็นประโยชน์สูงสุดต่อบริษัท

6. จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวลงนามโดยประธานกรรมการตรวจสอบรายการดังกล่าวควรประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

6.1 ความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท

6.2 ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของบริษัท

6.3 ความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

6.4 ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี

6.5 ความเห็นเกี่ยวกับรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

6.6 จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และการเข้าร่วมประชุมของกรรมการตรวจสอบ

6.7 ความเห็นหรือข้อสังเกตโดยรวมที่คณะกรรมการตรวจสอบได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

6.8 รายการอื่นใดที่เห็นว่าผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปควรทราบ ภายใต้ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท

### 2.1.3.2 คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้

- 1) เป็นผู้ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 1 ของทุนชำระแล้วของบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม หรือบริษัทที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย
- 2) เป็นผู้ไม่มีส่วนร่วมในการบริหารงานในบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท รวมทั้งไม่เป็นลูกจ้าง พนักงาน หรือที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนประจำจากบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท
- 3) ไม่เป็นผู้มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท บริษัทย่อย บริษัทร่วมหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท (เป็นผู้มีความเป็นกลาง) ในระยะเวลา 1 ปี ก่อนได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ เว้นแต่คณะกรรมการบริษัทได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์นั้นจะไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ
- 4) ไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท
- 5) ไม่เป็นผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของกรรมการของบริษัท ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

ดังนั้น กรรมการตรวจสอบจึงเป็นกรรมการอิสระที่ไม่มีส่วนในการบริหารงานประจำของกิจการ (Non-Executive Directors: NED) ซึ่งถือเป็นกฎเกณฑ์พื้นฐานที่สำคัญของกรรมการตรวจสอบ

### 2.1.3.3 ขอบเขตการปฏิบัติหน้าที่คณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วยกรรมการอิสระทั้งสิ้น 3 คน โดยคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทต้องมีขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการของบริษัทดังต่อไปนี้

- 1) สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเปิดเผยอย่างเพียงพอ
- 2) สอบทานให้บริษัทมีระบบควบคุมภายในและระบบการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ และพิจารณาความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ตลอดจนให้ความเห็นขอการพิจารณาแต่งตั้ง โยกย้าย เลิกจ้างหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานอื่นใดที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน



3) สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

4) พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีและเสนอคำตอบแทนรวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายจัดการเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

5) พิจารณารายการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เพื่อให้มั่นใจว่ารายการดังกล่าวสมเหตุสมผลและเป็นประโยชน์สูงสุดต่อบริษัท

6) จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวลงนามโดยประธานกรรมการตรวจสอบรายการดังกล่าวควรประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

- ความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องครบถ้วนเป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท

- ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของบริษัท

- ความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

- ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี

- ความเห็นเกี่ยวกับรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

- จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบและการเข้าร่วมประชุมของกรรมการตรวจสอบ

- ความเห็นหรือข้อสังเกตโดยรวมที่คณะกรรมการตรวจสอบได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

- รายการอื่นใดที่เห็นว่าผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปควรทราบ ภายใต้ขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท

7) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมายด้วยความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจสอบ (ที่มา: สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, คู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ 2553, 16)

#### 2.1.3.4 กฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ

กฎบัตรของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Charter) หมายถึง เอกสารลายลักษณ์อักษรที่กำหนดวัตถุประสงค์ ขอบเขต อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ วิธีปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งอาจแตกต่างกันตามความเหมาะสมของแต่ละองค์การ กฎบัตรที่จัดทำอย่างดี เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ในการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ประสบความสำเร็จ และใช้เป็นแนวทางหรือกรอบปฏิบัติงาน (Terms of Reference : TOR) ของคณะกรรมการตรวจสอบ ให้ปฏิบัติงานได้ชัดเจน ตรงตามความคาดหวังของคณะกรรมการบริษัท รวมทั้งผู้มีส่วนได้เสียเพราะการจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรจะลดปัญหาความเข้าใจที่ไม่ตรงกันได้ในระดับหนึ่ง

กฎบัตรเป็นเอกสารที่ต้องมีการสอบทานและปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอ ข้อตกลงในกฎบัตรดังกล่าวควรมาจากการประชุมตกลงระหว่างคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และหรือฝ่ายจัดการ โดยปกติหัวข้อที่มีระบุในกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบได้แก่ (1) หน้าที่ความรับผิดชอบ (2) ความเป็นอิสระและวิธีการแต่งตั้ง (3) การปฏิบัติงาน และ (4) การรายงาน

(1) หน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ พ.ศ. 2558 ดังนี้

“ข้อ 7 คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการบริษัท” ดังต่อไปนี้

- 1) สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและเพียงพอ
- 2) สอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล
- 3) สอบทานให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท
- 4) พิจารณา คัดเลือก เสนอแต่งตั้งบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท และเสนอค่าตอบแทนของบุคคลดังกล่าว รวมทั้งเข้าร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชี โดยไม่มีฝ่ายบริหารเข้าร่วมประชุมด้วยอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง
- 5) พิจารณารายการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

6) จัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัทซึ่งรายงานดังกล่าวต้องลงนามโดยประธานกรรมการตรวจสอบและต้องประกอบด้วยข้อมูลอย่างน้อยดังต่อไปนี้

ก. ความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นที่เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินของบริษัท

ข. ความเห็นเกี่ยวกับความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของบริษัท

ค. ความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท

ง. ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี

จ. ความเห็นเกี่ยวกับรายการที่อาจมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์

7) สอบทานงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน ในเรื่องดังต่อไปนี้

ก. พิจารณาขอบเขตการปฏิบัติงาน แผนการตรวจสอบประจำปี และงบประมาณรวมทั้งบุคลากรว่าเหมาะสม สอดคล้องกับขอบเขตการปฏิบัติงาน และเพียงพอที่จะสนับสนุนงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

ข. พิจารณาการแต่งตั้ง โยกย้าย หรือเลิกจ้าง ผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายใน

ค. พิจารณาการเสนอรายงานผลการปฏิบัติงาน

ง. พิจารณาความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายใน

8) พิจารณาและทบทวนหลักเกณฑ์ และวิธีการตรวจสอบ ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจอยู่เสมอ

9) สรุปรายการของคณะกรรมการตรวจสอบเสนอคณะกรรมการทราบ

10) รายงานสิ่งที่ตรวจพบหรือมีข้อสงสัยว่ามีรายการหรือการกระทำดังต่อไปนี้ ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทให้คณะกรรมการเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขภายในระยะเวลาที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นสมควร

ก. รายการที่เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

ข. การทุจริต หรือมีสิ่งผิดปกติ หรือมีความบกพร่องที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน

ค. การฝ่าฝืนกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของบริษัท หากคณะกรรมการของบริษัทหรือผู้บริหารไม่ดำเนินการให้มีการปรับปรุงแก้ไขภายในระยะเวลาตามวรรคหนึ่ง กรรมการตรวจสอบรายใดรายหนึ่งอาจรายงานว่ามีรายการหรือการกระทำตามวรรคหนึ่งต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

(2) ความเป็นอิสระและวิธีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ

ความเป็นอิสระและความสามารถเป็นคุณสมบัติที่สำคัญของคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งแต่ละองค์การควรมีข้อพิจารณาเกี่ยวกับความเป็นอิสระ จำนวน ระยะเวลาการดำรงตำแหน่งผู้สรรหาและเสนอชื่อ และการกำหนดหลักประกันคุ้มครองเสถียรภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ เช่น

- การกำหนดคุณสมบัติของการเป็นอิสระ เช่น ห้ามเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นรายใหญ่

- ห้ามเป็นผู้มีรายได้หรือผลประโยชน์หรือความเกี่ยวข้องอื่นกับบริษัทที่อาจทำให้เสียความเป็นอิสระ รวมทั้งห้ามบุคคลในครอบครัวสำหรับพฤติกรรมในทำนองเดียวกัน (ดูตัวอย่างข้อพิจารณาความเป็นอิสระในประเทศสหรัฐอเมริกาที่กล่าวแล้ว)

- การสรรหาควรดำเนินการโดยคณะกรรมการสรรหาที่เป็นอิสระ และการกำหนด

- ค่าตอบแทน ควรดำเนินการโดยคณะกรรมการพิจารณาค่าตอบแทนที่เป็นอิสระ เพื่อลดการแทรกแซงจากฝ่ายบริหารให้มากที่สุด

- การกำหนดวาระการปฏิบัติงานที่ยาวหรือเหลื่อมกับฝ่ายบริหาร

- ควรกำหนดจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการอิสระให้เป็นเสียงส่วนใหญ่ของคณะกรรมการบริษัท

- เงื่อนไขการถอดถอน และเปลี่ยนแปลงประธานและคณะกรรมการตรวจสอบก่อน วาระต้องอาศัยมติพิเศษจากหลายฝ่าย ฯลฯ

(3) การปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

การปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่วนใหญ่เป็นการประชุมทั้งการประชุมคณะกรรมการบริษัทและการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งควรมีวิธีการจัดการประชุมที่ดี ดังนี้

- ข้อกำหนดเกี่ยวกับการประชุม เช่น จำนวนครั้งในการประชุม ผู้เข้าร่วมประชุม
- กำหนดเวลาและวาระการประชุมล่วงหน้า ข้อห้ามในการมีวาระหรือวาระพิเศษ การแจกเอกสารประกอบการประชุมเพื่อพิจารณาล่วงหน้า
- ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเข้าประชุม เช่น การเข้าและการแสดงความเห็นในการประชุมทุกครั้ง ข้อกำหนดเกี่ยวกับวาระการประชุมที่สำคัญ ข้อกำหนดเกี่ยวกับวาระการประชุมเร่งด่วน ข้อพึงปฏิบัติในกรณีงดออกเสียง (ในต่างประเทศให้เปิดเผยรายชื่อคณะกรรมการที่ไม่เข้าประชุมไม่อยู่ในที่ประชุม หรืองดออกเสียงในเรื่องสำคัญไว้ในรายงานผลงานประจำปี)
  - การบันทึกการซักถาม โดยเฉพาะการซักถามประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดการ
  - กรรมการผู้จัดการหรือผู้มีส่วนได้เสียกับการตัดสินใจในเรื่องสำคัญอย่างจริงจัง รายการที่เกี่ยวข้องหรือรายการที่มีผลประโยชน์ขัดแย้ง ผลการซักถามหรือหลักฐานให้บันทึกในรายงานการประชุม และเอกสารนี้ถือเป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงถึงความเป็นอิสระและความสามารถของคณะกรรมการตรวจสอบ
- ข้อกำหนดเกี่ยวกับการลงมติเห็นชอบ ข้อกำหนดว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญ ห้ามการลงคะแนนเสียงแทน หากเรื่องใดที่กรรมการบริษัทหรือกรรมการตรวจสอบไม่เห็นด้วยกับมติที่ประชุม จะต้องแสดงความเห็นและบันทึกในรายงานการประชุมว่าตนไม่เห็นด้วยเพื่อเป็นหลักฐานอ้างอิงในภายหลัง (ในต่างประเทศหลายแห่งให้ใช้หลักฐานอ้างอิงเช่นนี้ และห้ามการอ้างลอย ๆ ว่าตนไม่เห็นด้วยแต่แพ้มติที่ประชุม) ผู้มีส่วนได้เสียห้ามลงคะแนนเสียงในเรื่องนั้น ๆ
- วิธีการเรียกประชุมพิเศษนอกเหนือจากกำหนดปกติเมื่อคณะกรรมการตรวจสอบ หรือกรรมการตรวจสอบรายหนึ่งรายใดเห็นว่าจำเป็น รวมทั้งการประชุมเฉพาะกรรมการอิสระโดยไม่มีกรรมการจากฝ่ายบริหารเข้าร่วมประชุม
  - กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบ มีหน้าที่รับผิดชอบในการแต่งตั้ง พิจารณาเข้าถึงและได้รับรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในโดยตรง
  - การกำหนดบุคคลที่เป็นเลขานุการและหน้าที่ความรับผิดชอบ ซึ่งควรเป็นผู้รอบรู้และรับผิดชอบ โดยปกติอาจเป็นผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายใน หรือผู้บริหารฝ่ายการเงินและบัญชี หรือเลขานุการบริษัท

#### (4) การรายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

รายงานต้องเสนอต่อคณะกรรมการบริษัท และประกอบด้วยความเห็นที่เป็นอิสระและตรงไปตรงมา แบ่งประเภทรายงานเป็น

1) รายงานกิจกรรมประจำปี ได้แก่ การรายงานต่อคณะกรรมการของบริษัทเป็นประจำเพื่อให้ทราบถึงกิจกรรมคณะกรรมการตรวจสอบกระทำรวมทั้งรายงานการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบซึ่งมีความเห็นหรือมติในเรื่องต่าง ๆ อย่างชัดเจนและกิจกรรมที่กระทำตามหน้าที่ความรับผิดชอบระบุในข้อที่ 9 หากเป็นเรื่องเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ กรณีทุจริตฝ่าฝืนกฎหมายหรือกฎระเบียบที่สำคัญต้องรายงานคณะกรรมการของบริษัททราบทันทีตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

#### 2) รายงานประจำปี เพื่อเผยแพร่ในรายงานประจำปี

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีส่วนสำคัญตามหลักการกำกับดูแลกิจการในการทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ โปร่งใส ตรวจสอบได้ รวมถึงการสื่อสารเกี่ยวกับผลการตรวจสอบรายงานทางการเงินกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน และมีส่วนสำคัญในการประเมินคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบ เพื่อนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นในการคัดเลือกสำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพในการตรวจสอบเพื่อสร้างความเชื่อมั่นนักลงทุน ผู้วิจัยกำหนดตัวแปรอิสระ โดยคำนึงถึงคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีส่วนสำคัญ 4 ตัวแปร ได้แก่ สัดส่วนความเป็นอิสระคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ และประสบการณ์ทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีส่วนความสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รายละเอียดดังนี้

##### 2.1) ความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิสระ ไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ กับบริษัท เมื่อเทียบกับจำนวนกรรมการบริษัททั้งหมด จะส่งผลดีต่อการกำกับและถ่วงดุลฝ่ายบริหาร ในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีโปร่งใส เชื่อถือได้ ลดปัญหาตัวแทนและข้อมูลไม่เท่ากัน ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินทางสอดคล้องกับงานวิจัย Hamdan (2563, 135) กล่าวว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและสัดส่วนของกรรมการอิสระ ส่งผลกระทบเชิงบวกต่อคุณภาพกำไรหรือทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้วิจัยสรุปได้ว่าสัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมาก ย่อมส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ลดโอกาสได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## 2.2) ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) กล่าวว่า คณะกรรมการตรวจสอบประกอบด้วยจำนวนอย่างน้อย 3 ราย โดยทุกรายต้องเป็นกรรมการอิสระ ทั้งนี้ จำนวนกรรมการควรขึ้นอยู่กับขอบเขตและความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความอิสระ ถ่วงดุลอำนาจของผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง เชื่อได้ ลดปัญหาความขัดแย้งเรื่องผลประโยชน์ระหว่างผู้บริหารและผู้ถือหุ้น และการแสดงข้อมูลที่ไม่เท่ากัน สอดคล้องกับงานวิจัย Hamdan (2563, 135) กล่าวว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพกำไรหรือทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้วิจัยอาจสรุปได้ว่า ขนาดกรรมการตรวจสอบจำนวนมากย่อมส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ลดโอกาสได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## 2.3) การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ

การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ถือเป็นสิ่งสำคัญในการควบคุมผลการดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการหารือกันเพื่อกำหนดความถี่และช่วงเวลาของการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบ โดยจำนวนครั้งการประชุมในแต่ละปีขึ้นอยู่กับขนาด ความเสี่ยง และความซับซ้อนของธุรกิจ และหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย นอกจากนี้ควรคำนึงถึงระยะห่าง ระหว่างการประชุมคณะกรรมการ ตรวจสอบกับการประชุมคณะกรรมการบริษัท เพื่อให้มีเวลาเพียงพอสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบหรือฝ่ายจัดการ ในดำเนินการใด ๆ ที่สืบเนื่องมาจากการประชุมคณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบจะได้เสนอรายงานต่อคณะกรรมการบริษัทได้โดยไม่ล่าช้า คณะกรรมการตรวจสอบควรมีการประชุมอย่างน้อยปีละ 4 หน้าที่ประการหนึ่งของคณะกรรมการตรวจสอบ คือ สอบทานรายงานทางการเงิน ดังนั้น เมื่อบริษัทจัดทำรายงานทางการเงินเป็นรายไตรมาส คณะกรรมการตรวจสอบจึงควรมีการประชุมเพื่อพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของรายงานทางการเงินตามรอบเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตามหากเป็นไปได้คณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณา ประชุมร่วมกันมากกว่าปีละ 4 ครั้ง ตามคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) นอกจากนี้การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างเป็นทางการเป็นประจำได้ให้โอกาส คณะกรรมการตรวจสอบทบทวน และหารือประเด็นที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน ระบบควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายในได้อย่างทันเวลา และเพิ่มความสามารถในการตรวจสอบการจัดการกำไรได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Chariri and Januarti (2017,312) พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความถี่ของการ

ประชุมและคุณภาพของรายงานทางการเงิน ดังนั้น ผู้วิจัยอาจสรุปได้ว่าถ้ามีจำนวนการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบต่อปีมาก ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น ลดโอกาสได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

#### 2.4) ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี หรือการเงิน

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (2553) กล่าวว่า กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 ราย ต้องมีความรู้และประสบการณ์ ด้านการบัญชีหรือการเงินอย่างเพียงพอที่จะสามารถทำหน้าที่การสอบทานความเชื่อถือได้ของงบการเงิน และควรได้รับการพัฒนาความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงินอย่างต่อเนื่อง เพื่อประเมินผลกระทบต่อความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ซึ่งจะมีผลให้การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากขึ้น คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินจะเข้าใจ รายงานทางการเงินให้ถูกต้องเชื่อถือได้ เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินได้มากกว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน นอกจากนี้ บทบาทหน้าที่หลักของคณะกรรมการตรวจสอบคือ ทบทวน สอบทาน กระบวนการรายงานทางการเงินเพื่อให้แน่ใจได้ว่ามีคุณภาพที่ดี อีกทั้งยังสอบทานระบบควบคุมภายในและตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ถ้าสัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินเพิ่มมากขึ้น หรือจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบมีประสบการณ์ด้านรายงานทางการเงิน จะทำให้มีความเข้าใจในการสอบทานรายงานทางการเงินและสามารถทำงานร่วมกับฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีภายนอกได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับงานวิจัย Suprianto et al. (2017, 56) พบว่าความความเชี่ยวชาญทางการบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อการบริหารกำไร เช่นเดียวกับงานวิจัย Chariri and Januarti (2017,311) ค้นพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเชี่ยวชาญทางการเงินคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพของรายงานทางการเงิน ดังนั้น ผู้วิจัยอาจสรุปได้ว่าสัดส่วนความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบด้านการบัญชีหรือการเงินเมื่อเทียบกับกรรมการตรวจสอบทั้งหมดย่อมส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ลดโอกาสได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



### 2.1.4 ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication Theory)

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ (2560, 1-1) กล่าวไว้ถึงความหมายรายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) หมายถึง การติดต่อสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้เสีย หรือเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอต่อผู้ใช้ เพื่อให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นหรือความเชื่อถือได้ในการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ได้อย่างถูกต้อง

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร จากผลลัพธ์การปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี คุณภาพการสื่อสารที่ดี คือ คุณภาพรายงานการสอบบัญชีที่มีสื่อสารที่ดีให้ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้เสียสามารถใช้รายงานการเงินที่เป็นผลจากกระบวนการตรวจสอบที่มีคุณภาพส่งผลให้รายงานการเงินไม่มีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในการใช้ตัดสินใจเกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ใช้ข้อมูล (วันสิริ ประเสริฐทรัพย์, 2563)

ดังนั้นการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี แสดงถึงผลการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายบริหาร ภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดีปี 2560 ของคณะกรรมการบริษัทที่มีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความอิสระกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้เกิดความถูกต้อง โปร่งใส เพื่อรักษาสิทธิประโยชน์ ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย ดังนั้นคณะกรรมการตรวจสอบมีส่วนสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน วัตถุประสงค์จากผลลัพธ์การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี จะมีการแสดงความเห็นทั้งหมด 4 ประเภท และการแสดงความเห็นมีการเปิดวรรคในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยไม่มีผลกระทบต่อแสดงความเห็น ผู้วิจัยจึงขอกำหนดเป็นอีกประเภทหนึ่ง ดังนั้นงานวิจัยนี้การแสดงความเห็นจึงมีทั้งหมด 5 ประเภทดังนี้

1. การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เป็นการแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน การที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขต้องพิจารณารายงานการเงินได้มีการปฏิบัติได้ทุกข้อดังนี้

1.1 งบการเงินมีการแสดงรายการครบถ้วนเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและหรือที่กฎหมายกำหนด คือ ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่องกำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2559<sup>1</sup>

1.2 งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน ไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

<sup>1</sup> กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2559 (ออนไลน์). แหล่งที่มา: <http://www.dbd.go.th/>

1.2.1 ได้เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่เลือกและนำไปปฏิบัติอย่างเพียงพอแล้ว

1.2.2 นโยบายการบัญชีที่เลือกและนำไปปฏิบัติสอดคล้องกับกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและเหมาะสม

1.2.3 ประเมินการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารมีความสมเหตุสมผล

1.2.4 ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินมีความเกี่ยวข้องกัน เชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้

1.2.5 งบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจได้ถึงผลกระทบของรายการและเหตุการณ์ที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงิน

1.2.6 การคำศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน รวมถึงชื่อของงบการเงินแต่ละงบบมีความเหมาะสมหรือไม่

1.3 หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและหรืออำนาจที่กฎหมายกำหนดในการให้ข้อสรุปเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น งบการเงินถูกต้องตามที่ควรดังนี้

1.3.1 สถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ความไม่แน่นอนเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

1.3.2 การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร

1.3.3 สถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะและจังหวะเวลาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีถูกแต่งตั้งภายหลังวันที่ในงบการเงิน

1.4 มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของจรรยาบรรณ สามารถแสดงความเห็นได้อย่างอิสระ เที่ยงธรรม เป็นกลาง ไม่บิดเบือนข้อเท็จจริงโดยเสนอในรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

การตรวจสอบพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่องการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป กล่าวว่าเพื่ออธิบายถึงผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอผลกระทบที่แผ่กระจายไปยังงบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารผลการตรวจสอบในรายงานผู้สอบให้มีความถูกต้อง ชัดเจน เที่ยงธรรม และไม่บิดเบือน

**2. การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (Qualified Opinion)** เป็นกรณีตรวจสอบพบเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งในส่วนที่มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

2.1 หลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่เหมาะสมและเพียงพออย่างมีสาระสำคัญ ในการถูกจำกัดขอบเขต กรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีในเรื่องที่มีสาระสำคัญโดยมี 2 ลักษณะคือ

2.1.1 สถานการณ์เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ เช่น ไม่ได้เข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือเนื่องจากถูกแต่งตั้งภายหลังวันที่ในงบการเงิน

2.1.2 สถานการณ์เหนือการควบคุม เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม

2.1.3 การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร เช่น ผู้บริหารไม่ยอมให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้เนื่องจากมีเหตุผลทางธุรกิจ

2.2 งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในการจัดทำงบการเงิน โดยใช้นโยบายบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน หรือเลือกใช้นโยบายบัญชีไม่เหมาะสม เช่น การไม่บันทึกค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้รายที่ติดตามทวงถามเนื่องจากเกินกำหนดและยังไม่มีชำระหนี้ การไม่รับรู้ผลขาดทุนกรณีสินค้าคงเหลือปลายงวดที่แสดงมูลค่าทุนต่ำกว่าราคาสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ

2.3 งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องครบถ้วนในส่วนที่มีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน เช่น ไม่เปิดเผยภาระค้ำประกันหนี้สินในกรณีนำที่ดินไปค้ำประกันเงินกู้ยืมธนาคาร

2.4 งบการเงินไม่เป็นไปตามที่ข้อบังคับหรือกฎหมายกำหนด เช่น การแสดงรายการย่อในงบการเงินไม่เป็นไปตามกรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนด ไม่แสดงรายการสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

**3. การแสดงความเห็นแบบงบการเงินไม่ถูกต้อง (Adverse Opinion)** เนื่องจากเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งที่มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย เช่น ดังต่อไปนี้

3.1 งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ สาระสำคัญ ในการจัดทำงบการเงิน โดยใช้นโยบายบัญชีไม่เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน หรือเลือกใช้นโยบายบัญชีไม่เหมาะสม

3.2 งบการเงินไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องครบถ้วนในส่วนที่มีสาระสำคัญให้เป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน

3.3 งบการเงินไม่เป็นไปข้อบังคับหรือกฎหมายกำหนด

**4. การแสดงความเห็นแบบไม่แสดงความเห็น (Disclaimer Opinion)** เนื่องจากเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งที่มีสาระสำคัญและแพร่กระจาย เช่น ดังต่อไปนี้

4.1 หลักฐานการสอบบัญชีไม่เหมาะสมและเพียงพอ

4.1.1 สถานการณ์เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบ

4.1.2 สถานการณ์เหนือการควบคุม

4.1.3 การถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร

4.2 ความไม่แน่นอน ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลของคดีฟ้องร้อง

4.3 ไม่สามารถแสดงความเห็นได้อย่างอิสระ และเที่ยงธรรม ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของจรรยาบรรณ ในรายงานผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี

## 5. ไม่กระทบความเห็น

5.1 วรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ (Emphasis of Matter)

ความไม่แน่นอน เกี่ยวกับเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินที่มีสาระสำคัญ วรรคเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์ แสดงอยู่ก่อนหรือหลังวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจผู้สอบ ถ้าเป็นเรื่องเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินหรือกรอบแนวคิดรายงานทางการเงิน ควรแสดงก่อนวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือหลังวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็น

5.2 วรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง โดยแยกชื่อ “วรรคความไม่แน่นอนมีสาระสำคัญ เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง”

ความไม่แน่นอน การดำเนินงานต่อเนื่อง มีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงินที่มีสาระสำคัญ โดยแยกชื่อ “วรรคความไม่แน่นอนมีสาระสำคัญ เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” อยู่ก่อนวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือหลังวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็น

5.3 วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) เป็นดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ในการสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญงวดปัจจุบันให้แก่ผู้กำกับดูแลและผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น เช่น ความเสี่ยง จุดอ่อนระบบการควบคุมภายในรายการในงบการเงินที่ใช้ดุลยพินิจผู้บริหาร รายการที่มีความซับซ้อนในการตรวจสอบต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญ การเขียนวรรคนี้บังคับเฉพาะกรณีจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

5.4 วรรคเรื่องอื่น เป็นวรรคขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจผู้สอบบัญชีไม่เกี่ยวกับรายการในงบการเงินในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องการให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับรายงานผู้สอบบัญชี เช่น งบการเงินปีก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น

5.5 วรรณคดีข้อมูลอื่น (Other Information) เกี่ยวกับรายงานประจำปี เป็นการให้ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาอ่านรายงานประจำปีที่จัดทำขึ้นนั้นว่าข้อมูลอื่นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรืองบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือทั้งสองกรณี

ดังนั้น งานวิจัยนี้ ตัวแปรตามที่สำคัญ ในกรณีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ขนาด ความเป็นอิสระ ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงิน จำนวนการประชุม นำไปสู่การกำกับดูแลรายงานทางการเงิน ปรับปรุงแก้ไขรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพที่ดี ส่งผลดีต่อผลลัพธ์การตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารผลการตรวจสอบ ในรูปรายงานของผู้สอบบัญชี ว่างบการเงินไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการใช้งบการเงินในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. มีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หรือมีแนวโน้มการปรับปรุงรายงานทางการเงินมีคุณภาพจากการลดโอกาสการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไป จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง การไม่ได้ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบ หรือการมีวรรณคดีอธิบายที่มีความสำคัญต่อการอ่านของผู้ใช้ข้อมูลรายงานทางการเงิน ผู้วิจัยกำหนดตัวแปรตามเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ที่กระทบความเห็น มี 3 ประเภท รายงานแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้องและการไม่แสดงความเห็น และรวมถึงกรณีที่ไม่กระทบความเห็น แต่ผู้ใช้รายงานทางการเงินควรเข้าใจเพื่อให้เกิดประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรณคดีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในการตรวจสอบ วรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น (Alkilani, Salim, and Salim, 2019, 95)

## 2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.2.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรการกำกับดูแลกิจการ

2.2.1.1 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรการกำกับดูแลกิจการ คณะกรรมการตรวจสอบจากการทบทวนวรรณกรรม บทความวิชาการ บทความวิจัย สรุปลำดับดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2.1 สรุปรวบรวมตัวแปรการกำกับดูแลกิจการ

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของกลไกการกำกับดูแลกิจการกับประสิทธิภาพในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2557)	ยุวดี เครือรัฐติกาล	- จำนวนคณะกรรมการบริษัท - จำนวนคณะกรรมการอิสระ - ค่าตอบแทนคณะกรรมการบริษัท - จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ - ค่าตอบแทนของคณะกรรมการตรวจสอบ - บริษัทสอบบัญชี Big 4	- อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ - ราคาหลักทรัพย์	365 บริษัท (SET)	1. เชิงพรรณนา 2. เชิงอนุมาน - สมการถดถอยพหุคูณ	ค่าตอบแทนคณะกรรมการตรวจสอบและบริษัทสอบบัญชี Big 4 มีความสัมพันธ์กับอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ ในทิศทางเดียวกัน จำนวนคณะกรรมการบริษัท และค่าตอบแทนคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับราคาหลักทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ 0.05 ในทิศทางเดียวกัน ส่วนจำนวนคณะกรรมการบริษัท จำนวนคณะกรรมการอิสระ และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์กับอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ และจำนวนคณะกรรมการอิสระ

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
						ค่าตอบแทนคณะกรรมการบริษัท จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ และบริษัท สอบบัญชี Big 4 ไม่มี ความสัมพันธ์ต่อราคาหลักทรัพย์
กลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดี และ ผลการดำเนินงานของกิจการ: บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2558)	จิราภรณ์ พงศ์พันธุ์-พัฒนา	<ul style="list-style-type: none"> <li>- จำนวนกรรมการ</li> <li>- สัดส่วนของคณะกรรมการอิสระ</li> <li>- ประธานกรรมการบริษัท และประธานกรรมการบริหาร ไม่เป็น คนเดียวกัน</li> <li>- โครงสร้างของผู้ถือหุ้น</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวม</li> <li><b>ตัวแปรควบคุม</b></li> <li>- ขนาดของกิจการ</li> </ul>	584 บริษัท (SET)	2. เชิงอนุมาน - สมการถดถอยพหุคูณ	จำนวนคณะกรรมการและโครงสร้างผู้ถือหุ้นมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลการดำเนินงาน แต่อย่างไรก็ตามงานวิจัยนี้ไม่พบว่าสัดส่วนความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริษัท และประธานกรรมการบริษัท และประธานกรรมการบริหารมีใช้คนเดียวกันมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญกับผลการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ ยังได้ทำการศึกษาอิทธิพลของประสบการณ์ทางธุรกิจของคณะกรรมการที่มีต่อความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างคณะกรรมการกับผลการดำเนินงาน พบว่าประสบการณ์ทางธุรกิจของคณะกรรมการมี

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
						อิทธิพลต่อความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างคณะกรรมการบางมิติ ได้แก่ จำนวนคณะกรรมการกับผลการดำเนินงาน
ผลกระทบของกลไกการกำกับดูแลกิจการต่อคุณภาพกำไรของบริษัทจดทะเบียนหลังวิกฤติการณ์ทางการเงินในเอเชีย (2559)	สุวิสา ไชยสุวรรณ	- โครงสร้างคณะกรรมการ - โครงสร้างความเป็นเจ้าของ	- คุณภาพกำไร	637 ตัวอย่าง (SET)	1. เชิงพรรณนา 2. เชิงอนุมาน - สมการ โครงสร้าง	โครงสร้างคณะกรรมการโครงสร้างความเป็นเจ้าของ และคุณภาพกำไรมีความแตกต่างกันและโครงสร้างความเป็นเจ้าของ และโครงสร้างคณะกรรมการมีผลต่อคุณภาพกำไร
การเปลี่ยนแปลงการกำกับดูแลกิจการโครงสร้างความเป็นเจ้าของโครงสร้างคณะกรรมการบริษัท โครงสร้างคณะกรรมการตรวจสอบ และคุณภาพกำไร (2559)	สุปราณี กาญจนเพ็ญ	- คณะกรรมการบริษัท - คณะกรรมการตรวจสอบ - โครงสร้างความเป็นเจ้าของ	- คุณภาพกำไร	745 ตัวอย่าง (SET)	1. เชิงพรรณนา - สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ 2. เชิงอนุมาน - สมการ โครงสร้าง - เทคนิคความแปรปรวนสองทาง	1. โมเดลอิทธิพลเชิงสาเหตุมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี 2. บริษัทจดทะเบียนได้มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในเรื่องโครงสร้างคณะกรรมการและคณะกรรมการตรวจสอบ โดยที่คณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์กับคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังพบว่าคุณภาพกำไรมีการเปลี่ยนแปลง และ



ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
						มีการเพิ่มขึ้นอย่างมากของรายการคงค้างในดุลยพินิจของผู้บริหารในระหว่างการเปลี่ยนแปลงการกำกับดูแลกิจการปี พ.ศ. 2555 งานวิจัยนี้ยังพบอีกว่าประเภทอุตสาหกรรม มีอิทธิพลต่อโครงสร้างคณะกรรมการบริษัท โครงสร้างคณะกรรมการตรวจสอบ และคุณภาพกำไร
ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับการเลือกผู้สอบบัญชีกรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2559)	พิชญ์ณัฐ เสี่ยมกลาง และชุตินาคนาประสิทธิ์	<ul style="list-style-type: none"> <li>- โครงสร้างการถือหุ้น</li> <li>- สัดส่วนกรรมการอิสระ</li> <li>- การรวบรวมตำแหน่งประธานกรรมการบริษัทกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ผู้สอบบัญชี Big 4</li> <li>- ผู้สอบบัญชี Non Big 4</li> </ul>	394 บริษัท (SET)	1. ถดถอยแบบโลจิสติกส์ ประเภท Binary Logistic	<ul style="list-style-type: none"> <li>- มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างโครงสร้างการถือหุ้นกับการจ้างผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ Big 4 อย่างมีนัยสำคัญ</li> <li>- มีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างขนาดบริษัทกับการเลือกผู้สอบบัญชี Big 4</li> <li>- บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่จะเลือกผู้สอบบัญชีจาก Big 4 (ทฤษฎีตัวแทน)</li> </ul>

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
<p>กลไกการกำกับดูแลกิจการ: ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างความเป็นเจ้าของกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (2559)</p>	<p>ณัฐพัชร์ ธรรมนุสาร, สันสกฤต วิจิตรเลขการ</p>	<p>- สัดส่วนการถือครองหุ้นของผู้ถือหุ้นสูงสุด 5 อันดับแรก</p> <p>- สัดส่วนการถือครองหุ้นของผู้ถือหุ้นที่เป็นผู้บริหารและกรรมการ</p> <p>- สัดส่วนการถือครองหุ้นของผู้ถือหุ้นสถาบัน</p>	<p>- ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี</p>	<p>- 72 บริษัท (SET)</p> <p>- 49 บริษัท (MAI)</p>	<p>1. เชิงพรรณนา</p> <p>2. เชิงอนุมาน</p> <p>- สมการถดถอยพหุคูณแบบภาคตัดขวาง</p>	<p>ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัทให้ความสำคัญกับการสอดส่องดูแลกิจการ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลไกการกำกับดูแลกิจการ จึงส่งผลให้ผลเสียหายที่เกิดขึ้นจากความขัดแย้งระหว่างผลประโยชน์ที่เกิดในบริษัทลดลงและในที่สุดส่งผลให้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในการสอดส่องดูแล (Monitoring Cost) ลดลง</p>
<p>ควา ม มี ประสิทธิภาพของ คณะกรรมการ ที่มีต่อ ผลการดำเนินงานของ บริษัทจดทะเบียน ใน ตลาด หลักทรัพย์แห่ง ประเทศไทย (2559)</p>	<p>พรอนงค์ บุษราตระกูล, จันัญญา เสถียรโชค และ ณรงค์ฤทธิ อัครเวียง พิภพ</p>	<p>ธรรมาภิบาลของ คณะกรรมการ บริษัท 4 ด้าน ได้แก่ ด้านความอิสระของ คณะกรรมการ ด้านกิจกรรมของ คณะกรรมการ บริษัท ด้านความหลากหลายเชิงประชากรของ คณะกรรมการ ด้านค่าตอบแทน และการถือหุ้นของกรรมการ</p>	<p>ผลการดำเนินงาน</p>	<p>บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และตลาด เอ็มอาร์ไอ รวมทั้งหมด 594 บริษัทในปี 2557</p>	<p>Regression Analysis</p>	<p>บริษัทที่ไม่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน ควรให้ความสำคัญกับอัตราการเข้าประชุมของกรรมการมากที่สุด ส่วนบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมการเงิน ควรให้ความสำคัญกับสัดส่วนจำนวนกรรมการอิสระ และสำหรับบริษัท MAI ควรให้ความสำคัญกับความอิสระของ คณะกรรมการและกรรมการ ทั้งนี้บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ไม่ควรมียขนาดของ</p>

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
						คณะกรรมการที่ใหญ่เกินไป
อิทธิพลของการกำกับดูแลกิจการที่มีต่อการจัดการกำไรและมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET 100 (2560)	ทิพย์ธัญญา หริณานนท์	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Board Size</li> <li>- สัดส่วนกรรมการอิสระ</li> <li>- การแยกระหว่างบุคคลที่ดำรงตำแหน่งประธานกรรมการกับประธานเจ้าหน้าที่บริหาร</li> <li>- สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นรายใหญ่</li> <li>- สัดส่วนการถือหุ้นของผู้บริหารและกรรมการ</li> <li>- ความเป็นเจ้าของหุ้นส่วน (STOCK วัดจากร้อยละของการถือหุ้นสามัญของคณะกรรมการตรวจสอบ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- มูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ (EVA)</li> <li>- การจัดการกำไร</li> </ul>	435 ตัวอย่าง (SET)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. เชิงพรรณนา</li> <li>2. เชิงอนุมาน</li> </ol> <ul style="list-style-type: none"> <li>- สมการถดถอยพหุคูณ</li> </ul>	ตัวแปรที่มีผลกระทบต่อการจัดการกำไรได้แก่ ขนาดของคณะกรรมการ สัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัทมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 95% และยังพบว่าการเติบโตของบริษัทมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และผลจากการศึกษาอิทธิพลของการกำกับดูแลกิจการที่มีต่อมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการอิสระและสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัทมีอิทธิพลต่อมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์ และไม่พบว่าตัวแปรควบคุมมีอิทธิพลต่อการกำกับดูแลกิจการกับมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
Determinants of audit committee meeting frequency: evidence from Chinese listed companies. ปัจจัยกำหนดความถี่ในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ : หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในประเทศจีน (2012).	Yin, F., Gao, S., Li, W. and Huang, Z.	โครงสร้างผู้ถือหุ้น, คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทผู้สอบบัญชีและผลการดำเนินงานของบริษัท	จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ	บริษัทจดทะเบียนในจีน 912 ตัวอย่าง	การวิจัยเชิงปริมาณและทดสอบสมมติฐานใช้สถิติแบบจำลองถดถอยเชิงเส้นพหุคูณจากตัวแบบโลจิสติกส์	จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางลบกับสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นรายใหญ่และขนาดธุรกิจพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับจำนวนการประชุมและมีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างสัดส่วนของกรรมการอิสระในคณะกรรมการบริษัทและจำนวนการประชุมตรวจสอบในประเทศจีน อย่างไรก็ตามไม่พบหลักฐานของความสัมพันธ์ของจำนวนการประชุมกับสัดส่วนของกรรมการที่เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีในคณะกรรมการตรวจสอบ, การทำหน้าที่เป็นประธานฝ่ายบริหาร, การถือหุ้น, ขนาดสำนักงานสอบบัญชี BIG4 และผลกำไร

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
The Audit Committee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan. ลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพรายได้: หลักฐานจากจอร์แดน (2013)	Hamdan, A. M. M.; Mushtaha, S. M. S. and Al-Sartawi, A. A. M..	คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ	การจัดการรายได้ การวัดคุณภาพของรายได้: ความต่อเนื่องของรายได้เพื่อเป็นตัวบ่งชี้คุณภาพและการลดลงของค่าคงค้างการตัดสินใจคุณภาพ	50 บริษัทอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบสมมติฐาน	การศึกษาพบว่า มีอิทธิพลของคุณลักษณะบางประการของกรรมการตรวจสอบที่มีต่อคุณภาพกำไร
Relationship between Audit Committee Characteristic, External Auditors and Economic Value Added (EVA) of Public Listed Firms in Malaysia ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภายนอกมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ ในประเทศมาเลเซีย (EVA) (2014)	Abdullah AL-Mamun and et al.	1. คุณสมบัตินิติกรรมการ 2. คุณภาพการสอบบัญชีวัดจากผู้ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชี	ผลการดำเนินงาน วัดจากมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Value added)	Listed Companies 75 บริษัท 2008-2010	Regression Analysis	คุณสมบัตินิติกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกผลการดำเนินงาน และมีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณภาพการสอบบัญชี Big 4 มีผลกระทบเชิงลบในประเทศมาเลเซีย

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
The Impact of Audit Committee Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure ผลกระทบของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบต่อการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจขององค์กร (2014)	Madi, H. K., Ishak, Z. and Manaf, N. A. A.	คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ	การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจขององค์กร	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มาเลเซียจำนวน 146 บริษัท สำหรับปี 2552	การวิจัยเชิงปริมาณและทดสอบสมมติฐาน	การเป็นกรรมการของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของบริษัท ความถี่ในการประชุมและความเชี่ยวชาญทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของบริษัท ผลลัพธ์นำเสนอหลักฐานต่อผู้กำหนดนโยบายนักลงทุนและนักบัญชีถึงลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบในการตรวจสอบกระบวนการรายงานขององค์กร
Audit Committee Characteristics and Integrated Reporting: Empirical Study of Companies Listed on the Johannesburg	Chariri, A, Januarti, I.	ลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบได้แก่ ความเชี่ยวชาญ ความถี่การประชุม และความอิสระ	คุณภาพรายงานทางการเงิน	58 บริษัทในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์โจฮันเนสเบิร์ก	Multiple Regression Analysis	ความเชี่ยวชาญและความถี่ประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวมและความอิสระไม่มีผลกระทบอย่างใดต่อ

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
Stock Exchange. คุณลักษณะ คณะกรรมการ ตรวจสอบและ คุณภาพรายงาน ทางการเงิน โดยรวม: ศึกษา เชิงประจักษ์ บริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์ โจฮันเนสเบิร์ก (2017)						คุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม
Audit Committee Accounting Expert and Earnings Management with “Status” Audit Committee as Moderating Variable ความเชี่ยวชาญ ทางการบัญชี คณะกรรมการ ตรวจสอบและ การบริหารกำไร กับ “สถานะ ” คณะกรรมการ ตรวจสอบเป็น ตัวแปรคั่นกลาง	Suprianto, E.; Suwarno, M., Henny; R., Sawitri, D.	ความเชี่ยวชาญ ทางการบัญชี คณะกรรมการ ตรวจสอบ	การบริหาร กำไร	รายงานทาง ทางการเงิน และรายงาน ประจำปีบริษัท จดทะเบียน ใน ตลาด หลักทรัพย์ ประเทศ อินโดนีเซีย	การวิเคราะห์ MRA ในการ ทดสอบ สมมติฐาน	ความเชี่ยวชาญทางการ บัญชีคณะกรรมการ ตรวจสอบ มีผลกระทบ เชิงลบกับการบริหาร กำไร ในขณะที่สถานะ คณะกรรมการ ตรวจสอบ ไม่มี ความสัมพันธ์อย่างใดต่อ ความเชี่ยวชาญการ บัญชีและการบริหาร กำไร

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
(2017)						
Board Characteristics, Audit Committee and Audit Quality: The Case of Indonesia คุณลักษณะ คณะกรรมการ ตรวจสอบและ คุณภาพการสอบ บัญชี (2017)	Suryanto,T., Thalassinos , J.E. and Thalassinos , E.I.	คุณลักษณะ คณะกรรมการ ตรวจสอบ	คุณภาพการ สอบบัญชี	บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์ใน ประเทศ อินโดนีเซีย ที่ไม่ใช้การเงิน จำนวน 121 บริษัท ใน ระยะเวลา 5 ปี ตั้งแต่ปี 2012 ถึงปี 2016	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบ สมมติฐาน	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศอินโดนีเซียที่ไม่ใช้การเงินพบว่าคุณ คณะกรรมการ ตรวจสอบและลักษณะ คณะกรรมการ มีนัยสำคัญต่อคุณภาพ การสอบ บัญชี การศึกษานี้มีประโยชน์ต่อนักศึกษา ผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล และนักวิจัยที่จะเข้าใจถึงผลกระทบ การกำกับดูแลกิจการที่มี ต่อคุณภาพการสอบ บัญชี
The Relationship Between Audit Committee Characteristics and the Level of Sustainability Report Disclosure. ความสัมพันธ์ ระหว่าง คุณลักษณะของ คณะกรรมการ ตรวจสอบกับ ระดับการเปิดเผย	Buallay, A. M., and AlDhaen, E. S.	คุณสมบัติของ คณะกรรมการ ตรวจสอบ (AC)	ระดับการ เปิด เผย รายงานการ พัฒนาอย่าง ยั่งยืนในกลุ่ม GCC	ธนาคารที่จดทะเบียน ใน ตลาด หลักทรัพย์ 59 แห่งในช่วง ระยะเวลาปี 2556-2560	การวิจัยเชิง ปริมาณ และการทดสอบ สมมติฐาน	ขนาดคณะกรรมการ ตรวจสอบความเป็น อิสระของสมาชิกของ คณะ กรรมการ ตรวจสอบและการ ประชุมคณะกรรมการ ตรวจสอบ มีผลกระทบต่ออย่างมี นัยสำคัญ และเป็นบวก ต่อการเปิดเผยรายงาน ความยั่งยืน อย่างไรก็ตาม ความยั่งยืน อย่างไรก็ตาม ความเชื่อทาง การเงินของสมาชิก คณะ กรรมการ ตรวจสอบมีผลกระทบต่อ



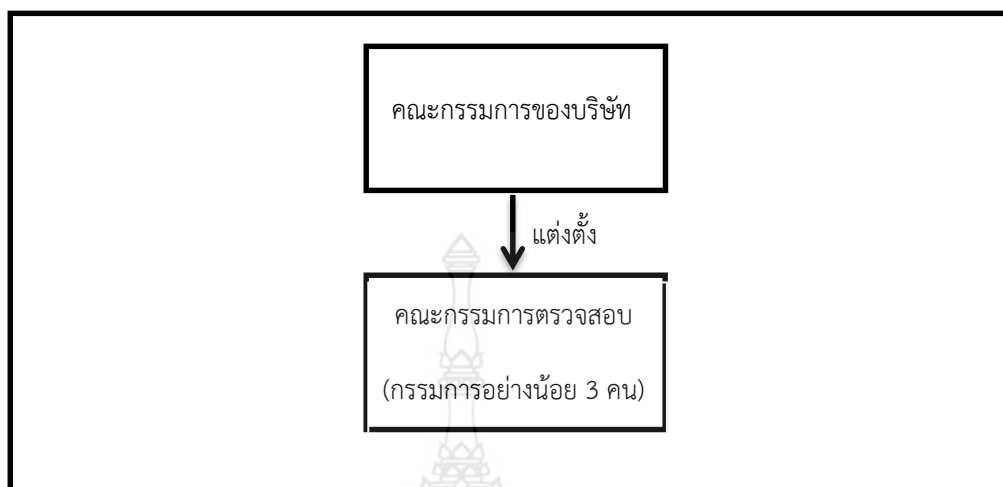
ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
รายงานความยั่งยืน (2018)						การเปิดเผยความยั่งยืน การศึกษาให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับระดับของการรายงานความยั่งยืนในประเทศ GCC และวิธีการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินแบบนี้สามารถปรับปรุงได้ผ่านการปฏิบัติด้านการกำกับดูแล โดยเฉพาะอย่างยิ่ง คณะกรรมการตรวจสอบซึ่งธนาคารอาจนำไปใช้เพื่อสำรวจว่า คณะกรรมการตรวจสอบสามารถทำได้อย่างไร การเปิดเผยความยั่งยืน
The Influence of Audit Committee Characteristics on Modified Audit Opinion in Jordan อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบต่อความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบที่มีการแก้ไขในจอร์แดน 2019)	Zaid Alkilani, S., Wan Hussin, W. N. and Salim, B.	คณะกรรมการตรวจสอบ (ACC) ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ, อิสระ, การประชุมและขนาด	ความคิดเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป	บริษัทจดทะเบียนจำนวน 117 บริษัทจดทะเบียนในปี 2555-2560 ในจอร์แดน	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบสมมติฐานวิเคราะห์โดยใช้การถดถอย-โลจิสติกส์	คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินในการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับความเห็นการตรวจสอบที่แก้ไขในบริบทของจอร์แดน ปัญหาของ ACC 4 ข้อ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ อิสระ การประชุมและขนาด ผลการวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ

ชื่อ	ชื่อผู้แต่ง	ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	กลุ่มตัวอย่าง	statistics	ผลการวิจัย
						ตรวจสอบ ความเป็นอิสระ ขนาดและจำนวนครั้งของการประชุม ไม่มีผลกระทบต่อ การแสดงความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป โดยทั่วไปเป็นผลกระทบเชิงนโยบายในการเพิ่มประสิทธิภาพการกำกับดูแลกิจการ เกี่ยวกับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน
The role of the audit committee in improving earnings quality: The case of industrial companies in GCC บทบาท คณะกรรมการตรวจสอบในการปรับปรุงคุณภาพกำไร (2020)	Hamdan, A.	คุณลักษณะ คณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความอิสระ ขนาดการประชุม	คุณภาพกำไร วัดจากรายการคงค้าง กำไรสุทธิหลังภาษี - กระแสเงินสดจากการดำเนินงาน AC= NPAT-CFO	23 บริษัทกลุ่มอุตสาหกรรม จาก GCC	Panel fixed-effect Regression Analysis	คณ ก ร ร ม ก า ร ต ร ว จ ส อ บ ที่ ไ ห ญ่ และมีความอิสระมาก จะมีความสัมพันธ์กับการคุณภาพกำไร ในขณะการประชุม คณ ก ร ร ม ก า ร ต ร ว จ ส อ บ ไม่ มี ผลกระทบอย่างใด คุณภาพกำไรต่อ

### 2.2.1.2 การกำหนดตัวแปรการวัดกลไกการกำกับดูแลกิจการจากคณะกรรมการตรวจสอบ

การกำหนดตัวแปรอิสระ การกำกับดูแลกิจการ ในงานวิจัยนี้ จากการที่ตลาดหลักทรัพย์ ได้จัดทำหลักการการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2560 จำนวน 8 ข้อ เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นำไปปฏิบัติเพื่อให้เกิดผลเป็นรูปธรรมตามวัตถุประสงค์ ในเรื่องโครงสร้างความสัมพันธ์ และแนวปฏิบัติให้เกิดความโปร่งใส ความรับผิดชอบต่อหน้าที่ของคณะกรรมการ เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ลงทุน ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญของบริษัทจดทะเบียนที่มีผู้ถือหุ้น ที่ต้องปรับตัวให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้บริษัทเติบโตอยู่รอดได้ในระยะยาว (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560) การกำกับดูแลที่ดีจึงเกิดจากทฤษฎีตัวแทน การรักษาไว้ซึ่งความสัมพันธ์ บุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่

1. ผู้ถือหุ้น ชื่อหุ้นบริษัทโดยหวังค่าตอบแทนหรือผลกำไรจึงเลือกคณะกรรมการบริษัทมาเพื่อดำเนินการและสื่อสาร
2. คณะกรรมการบริษัท ได้รับการแต่งตั้งจากผู้ถือหุ้น รับผิดชอบนโยบายการจัดการ การกำกับตรวจสอบ และสื่อสารแทนผู้ถือหุ้น ต้องมุ่งเน้นผลประโยชน์บริษัทและผู้ถือหุ้น หน้าที่สำคัญคือคัดเลือกกรรมการผู้จัดการ (Chief Executive Officer) และควรมีกรรมการของ บริษัทที่เป็นอิสระ ที่ไม่ได้มาจากผู้บริหาร เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่ต้องมีอย่างน้อย 3 คน อย่างน้อย 1 คน ต้องรู้เกี่ยวกับการเงินการบัญชี ต้องมีความอิสระเพื่อรักษาผลประโยชน์ผู้มีส่วนได้เสีย และ
3. ฝ่ายบริหาร (Chief Executive Officer) คือ บุคคลมีอาชีพที่ คณะกรรมการบริษัทจ้างมาเพื่อให้บริหารงานตามสัญญา มีหน้าที่จัดการตัดสินใจในการบริหารงานของบริษัทให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรในระยะยาว ดังนั้น การที่คุณภาพรายงานทางการเงินจะมีความเชื่อถือได้ สามารถให้ความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุนในการตัดสินใจ คณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญอันจะช่วยให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี คณะกรรมการตรวจสอบ คือ กลุ่มของกรรมการของบริษัทอย่างน้อย 3 คน ซึ่งคณะกรรมการบริษัท (Board of Director: BOD) หรือที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท แต่งตั้งขึ้นเป็นกรรมการตรวจสอบ ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบจึงเป็นตัวแทนของคณะกรรมการบริษัท แสดงได้ดังภาพที่ 2.1



ภาพ 2.1 กรอบแนวความคิดในการวิจัย

หลักการกำกับดูแลกิจการ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2560) และวรรณกรรมงานวิจัยทั้งในประเทศและต่างประเทศ จะพบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และการตรวจสอบงบการเงิน ดังนั้น คณะกรรมการที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสม ปฏิบัติตามหน้าที่ความรับผิดชอบตามที่ปรากฏในกฎบัตรงานตรวจสอบภายใน ส่งผลดีต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น ผู้วิจัยกำหนดตัวแปรอิสระในงานวิจัย คือ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee-AC) สอดคล้องงานวิจัย (สุปราณี กาญจนเพ็ญ, 2559; สุปราณี กาญจนเพ็ญ, 2559; Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019) ตัวแปรคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบมี 4 ข้อ ดังตารางที่ 2.2 ต่อไปนี้

ตารางที่ 2.2 ตัวแปรอิสระ

ตัวแปร	ตัววัด	อ้างอิง
ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND)	จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ	จิราภรณ์ พงศ์พันธุ์พัฒนา, 2558; Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019; Hamdan, 2020
ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE)	จำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบ	ยุวดี เครือรัฐติกาล 2557; Abdullah et al. 2014 ; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019; Hamdan, 2020

ตัวแปร	ตัววัด	อ้างอิง
การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET)	จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี	Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019; Chariri and Januarti, 2017
ความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACEXPE)	ประสบการณ์ทางการเงินหรือบัญชีของกรรมการตรวจสอบ วัดโดยจำนวนกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์ทางการเงินหรือบัญชีหารจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด	Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019 Chariri and Januarti, 2017; Suprianto et al., 2017

## 2.2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.2.1 จากการทบทวนวรรณกรรมคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยการวัดผลลัพธ์การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ สรุปได้ตารางที่ 2.3 ดังนี้

ตารางที่ 2.3 สรุปวรรณกรรมตัวแปรการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560)	วิจัยเชิงปริมาณ ทดสอบ สมมติฐาน (1) ความสัมพันธ์ระหว่างการตอบสนองของตลาดด้านราคาต่อข้อมูลในงบการเงิน (2) ความสัมพันธ์	ใช้ข้อมูลงบการเงินรายปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลตั้งแต่ปีพ.ศ.	ข้อมูลงบการเงินตั้งแต่ปีพ.ศ. 2558 จนถึงปีพ.ศ. 2559 โดยเก็บข้อมูล 1. กระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงาน 2. กำไรสุทธิ 3. สินทรัพย์รวม 4. ระดับการก่อหนี้	<b>ตัวแปรอิสระ</b> “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ <b>ตัวแปรตาม</b> ระดับการตอบสนองของนักลงทุนที่มีต่อการเงิน	“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
	ระหว่าง การ ตอบสนองของ ตลาดต่อ “เรื่อง สำคัญในการ ตรวจสอบ” ใน หน้ารายงานของ ผู้สอบบัญชี	2558 จนถึงปี พ.ศ. 2559	5. ราคาซื้อ-ขาย ตราสารทุน 6. อัตรา ผลตอบแทน ต่อสินทรัพย์	(1) การตอบสนอง ของตลาดด้าน ปริมาณ (2) การตอบสนอง ของตลาดด้านราคา	
ลักษณะของการ รายงานเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ : ดุลยพินิจในการ เขียนเรื่องสำคัญใน การตรวจสอบของผู้ สอบบัญชีในกลุ่ม สำนักงานสอบบัญชี BIG 4 ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ. (2561)	วิจัยเชิงปริมาณ	ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตจาก สำนักงาน สอบบัญชี ระดับประเทศ 4 สำนักงาน หรือ BIG 4 จำนวน 119 คน	แบบสอบถามและ การสัมภาษณ์ผู้เป็น หุ้นส่วน	ศึกษาปัญหา รูปแบบ และเทคนิคการเขียน แนวโน้มการเขียน และประโยชน์จาก การเขียน KAM	ปัญหาของ KAM มาก ที่สุดคือ ดุลยพินิจ รองลงมาคือความเสี่ยง เทคนิคและรูปแบบที่ใช้ มากที่สุด หัวข้อเรื่องคู่ กับการตรวจสอบเรื่อง ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม รองลงมาการบรรยาย แนวโน้มการเขียนจะ พิจารณาเรื่องที่สำคัญ ที่สุดประเด็นใหม่ รองลงมาเขียนเหมือน แต่เพิ่มเติมประโยชน์ ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความ เชื่อมั่นในการแสดง ความเห็น รองลงมา ช่วย บริษัทเสนอข้อแก้ไข เกี่ยวกับการควบคุม ภายใน

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ภัชรพรรณ กรรโณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561)	วิจัยเชิงปริมาณ สถิติพรรณนา สถิติอนุมาน คือ การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 คน	แบบสอบถาม	<b>ตัวแปรอิสระ</b> ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ <b>ตัวแปรตาม</b> คุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามกรอบมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big 4) และในประเทศ (Non-Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย	วิจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. สังกัดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non Big 4 จำนวน 115 คน	แบบสอบถาม	<b>ตัวแปรอิสระ</b> 1. ขนาดสำนักงานสอบบัญชี 2. TSQC1 ทั้ง 6 องค์ประกอบ <b>ตัวแปรตาม</b> 1. TSQC1 ทั้ง 6 องค์ประกอบ 2. คุณภาพการสอบบัญชี จากรายงานของผู้สอบบัญชีวัดเกณฑ์การสื่อสาร 7 ด้าน	การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชี ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non - Big 4 มีความแตกต่างกันทุกองค์ประกอบ ในขณะที่คุณภาพการสอบบัญชีมีความไม่แตกต่างกันเพียงด้านเดียว คือ ด้านความชัดเจน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และการควบคุมคุณภาพ 1 (TSQC1) มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชี การจะยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ต้องให้ความสำคัญองค์ประกอบ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562)					ด้านการปฏิบัติงานและ ข้อกำหนดจรรยาบรรณที่ เกี่ยวข้อง
The Influence of Audit Committee Characteristics on Modified Audit Opinion in Jordan  อิทธิพลของ คุณลักษณะของ คณะกรรมการ ตรวจสอบต่อความ คิดเห็นของผู้ ตรวจสอบที่มีการ แก้ไขในจอร์แดน Zaid Alkilani, S., Wan Hussin, W. N. and Salim, B. (2019)	การวิจัยเชิง ปริมาณ และ การทดสอบ สมมติฐาน วิเคราะห์โดยใช้ การถดถอย - โลจิสติกส์	บริษัทจดทะเบียน จำนวน 117 บริษัทจดทะเบียนในปี 2555-2560 ในจอร์แดน	ข้อมูลทุติยภูมิ ข้อมูลบริษัท รายงานทางการเงิน และ หน้า รายงานของผู้สอบ บัญชี	<b>ตัวแปรอิสระ</b> คณะกรรมการ ตรวจสอบ (ACC) ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ อิสระ การประชุมและ ขนาด <b>ตัวแปรตาม</b> การแสดงความเห็นที่ เปลี่ยนแปลงไป	คุณลักษณะของ คณะกรรมการตรวจสอบ (ACC) ส่งผลกระทบต่อ คุณภาพของการรายงาน ทางการเงิน ในการลด โอกาสของบริษัท ในการ ได้รับความเห็นการ ตรวจสอบที่แก้ไขใน บริบทของจอร์แดน ปัญหา ของ ACC 4 ข้อ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ อิสระ การประชุมและขนาด ผลการวิจัยพบว่าความ เชี่ยวชาญของ คณะกรรมการตรวจสอบ (AC) ความเป็นอิสระ ขนาดและจำนวนครั้งของ การประชุม ไม่มี ผลกระทบต่อการแสดง ความเห็นของผู้ตรวจสอบ ที่เปลี่ยนแปลงไป โดยทั่วไปเป็นผลกระทบ เชิงนโยบายในการเพิ่ม ประสิทธิภาพการกำกับ ดูแลกิจการ เกี่ยวกับ คุณภาพของการรายงาน ทางการเงิน



### 2.2.2.2 ตัวแปรการแสดงความเห็นรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เกี่ยวกับผลลัพธ์การตรวจสอบเพื่อใช้เป็นเครื่องมือสื่อสารต่อสาธารณะ ดังนั้น การรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งที่คาดหวังในการตรวจสอบความถูกต้องและการเข้าถึงข้อเท็จจริงทางการเงิน ดังนั้น ความเห็นในการตรวจสอบคือรายงานทางการเงินที่บ่งบอกถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีอิสระต่อบทบาทการเงินจากผลการตรวจสอบ ความเห็นในการตรวจสอบนั้นมีความสำคัญอย่างยิ่งเนื่องจากการแจ้งให้ผู้ถือหุ้นหรือนักลงทุนทราบถึงสถานการณ์ที่แท้จริงของเรื่องเกี่ยวกับบริษัทผ่านงบการเงินว่าข้อเท็จจริงนั้นน่าเชื่อถือหรือไม่ นอกจากนี้ยังปรับปรุงข้อมูลรายงานทางการเงินให้ลูกค้าทราบถึงความน่าเชื่อถือและความซื่อสัตย์ในการบริหารจัดการของคณะกรรมการ

รายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นสิ่งที่น่าเชื่อถือ ยอมรับและนำไปใช้ในการตัดสินใจทางการเงินต่าง ๆ รวมถึงข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในรายงานทางการเงิน เพื่อเป็นประโยชน์ผู้มีส่วนได้เสียในการนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นการกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่จัดทำฝ่ายบริหารของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน และได้รับการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจากการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น งานวิจัยต่างประเทศ Alkilani, Hussin, and Salim (2019) ศึกษาบทบาทคณะกรรมการตรวจสอบมีผลต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป พบว่าจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบและความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและการเงินมีอิทธิพลต่อการลดโอกาสแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศจอร์แดน สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำเป็นต้องส่งรายงานทางการเงินให้ผู้สอบบัญชีภายนอกตรวจสอบแสดงถึงความเป็นกลางขององค์กรในการถ่ายทอดผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ต้องรวมอยู่ในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่ผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ บริษัทจะต้องจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน และมีการตรวจสอบถึงความถูกต้องตามที่ควรในการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และกระแสเงินสด

กระบวนการตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัท ที่ดำเนินการโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นบุคคลภายนอกที่มีความอิสระ ในรูปแบบของการถ่ายทอดผลลัพธ์ของกระบวนการตามมาตรฐานการสอบบัญชี ด้วยการแสดงความเห็นที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ทางการเงินของบริษัทและกระแสเงินสด ผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และต้องนำเสนอผลการตรวจสอบในที่ประชุมของคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีหน้าที่การกำกับดูแลฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีความโปร่งใส เชื่อถือได้ ก่อนที่จะนำเสนอต่อการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นเพื่อรับทราบผลการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย

ถึงคุณภาพรายงานทางการเงินว่าไม่มีปัญหาตัวแทนเกี่ยวกับการขัดแย้งผลประโยชน์ และข้อมูลไม่เท่ากัน

ประเทศไทยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างจากแบบไม่มีเงื่อนไขที่กระทบความเห็นทำให้ความคิดเห็นที่เปลี่ยนไป มี 3 แบบดังนี้

- มีเงื่อนไข
- งบการเงินไม่ถูกต้อง
- ไม่แสดงความเห็น

และไม่กระทบความเห็น

- ไม่มีเงื่อนไข เพิ่มวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น
- ไม่มีเงื่อนไข เพิ่มวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง
- ไม่มีเงื่อนไข เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ไม่มีเงื่อนไข เพิ่มวรรคเรื่องอื่น
- ไม่มีเงื่อนไข เพิ่มวรรคข้อมูลอื่น

ดังนั้น งานวิจัยนี้ ตัวแปรตามที่สำคัญ ในกรณีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ การสอบทานความเชื่อถือรายงานทางการเงิน ให้มีความโปร่งใสรวมถึงการกำกับดูแลผลการตรวจสอบเพื่อนำไปสู่การแก้ไข และปรับปรุงงบการเงินให้มีคุณภาพที่ดี ส่งผลดีต่อการรายงานทางการเงินที่มีความโปร่งใส และผลลัพธ์การตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารผลการตรวจสอบ ในรูปรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อสื่อสารให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน ว่างบการเงินไม่มีข้อมูลที่ขัดต่อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะการทุจริตหรือข้อผิดพลาด เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการใช้งบการเงินในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. มีการแสดงความเห็น แบบไม่มีเงื่อนไข กรณีที่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง การไม่ได้ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบ ส่งผลให้งบการเงินไม่สะท้อนข้อมูลที่แท้จริงของธุรกิจ ผู้สอบบัญชีจึงแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไป ทั้งที่กระทบความเห็น มี 3 ประเภท รายงานแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้องและการไม่แสดงความเห็น รวมถึงกรณีที่ไม่กระทบความเห็น แต่ผู้ใช้งบการเงินควรเข้าใจเพื่อให้เกิดประโยชน์ในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในการตรวจสอบ และวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น (Alkilani, Hussin, and Salim, 2019, 100)

## 2.2.3 ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

จากการทบทวนวรรณกรรมทั้งในประเทศและต่างประเทศสรุปได้ดังตารางต่อไปนี้

2.2.3.1 การทบทวนวรรณกรรมคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ดังตารางที่ 2.4 ต่อไปนี้

**ตารางที่ 2.4** สรุปวรรณกรรมคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่างและ วิธีการสุ่ม	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
The Influence of Audit Committee Characteristics on Modified Audit Opinion in Jordan อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบต่อความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบที่มีแกไขในจอร์แดน Zaid Alkilani, S., Wan Hussin, W. N. and Salim, B. (2019)	การวิจัยเชิงปริมาณ และการทดสอบสมมติฐานวิเคราะห์โดยใช้การถดถอย - โลจิสติกส์	บริษัทจดทะเบียนจำนวน 117 บริษัทจดทะเบียนในปี 2555-2560 ในจอร์แดน	<b>ตัวแปรอิสระ</b> คณะกรรมการตรวจสอบ (ACC) ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ, อิสระ, การประชุมและขนาด <b>ตัวแปรตาม</b> ความคิดเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป <b>ตัวแปรควบคุม</b> - ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี - ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ - หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม - ความล่าช้าในการตรวจสอบ - รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป	คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลกระทบท่อคุณภาพของการรายงานทางการเงิน ในการลดโอกาสของบริษัท ในการได้รับความเห็นการตรวจสอบที่แก้ไขในบริษัทของจอร์แดน ปัญหาของ ACC 4 ข้อ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ อิสระ การประชุมและขนาด ผลการวิจัยพบว่าความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระ ขนาดและจำนวนครั้งของการประชุมไม่มีผลกระทบต่อแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป โดยทั่วไปเป็นผลกระทบเชิงนโยบายในการเพิ่มประสิทธิภาพการกำกับดูแลกิจการ (CG) เกี่ยวกับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน สำหรับ ตัวแปรควบคุม การใช้บริการสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 รวมถึงผลขาดทุนจากปีก่อน และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อน มีความสัมพันธ์

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่างและ วิธีการสุ่ม	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
			-รายงานผลการ ขาดทุนปีก่อน	ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่ เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ
<p>The Influences of the Board of Commissioners, Board of Directors, Audit Committee, Managerial Ownership, and Company Size to WDP Opinion.</p> <p>อิทธิพลของคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นเจ้าของการจัดการและขนาดของบริษัทที่มีต่อความเห็นแบบมีเงื่อนไข</p> <p>Munifah, S. and Suryandari, D.(2019).</p>	<p>การวิจัยเชิงปริมาณและทดสอบสมมติฐานครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์</p>	<p>ประชากรของการวิจัยนี้มี 198 บริษัท ในโครงสร้างพื้นฐานสาธารณูปโภคและการขนส่งที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์อินโดนีเซียในปี 2556-2559</p> <p>ตัวอย่างในการวิจัยใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงและจำนวนตัวอย่าง 88 บริษัท</p>	<p><b>ตัวแปรอิสระ</b></p> <p>คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบการถือหุ้น และขนาดของบริษัท</p> <p><b>ตัวแปรตาม</b></p> <p>การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข</p> <p><b>ตัวแปรควบคุม</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี</li> <li>- ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ</li> <li>-หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม</li> <li>- ความล่าช้าในการตรวจสอบ</li> <li>-รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป</li> <li>-รายงานผลการขาดทุนปีก่อน</li> </ul>	<p>ผลการวิจัยพบว่า ขนาดของบริษัทมีอิทธิพลเชิงลบต่อการได้รับความเห็นแบบมีเงื่อนไข ขนาดของบริษัทกระตุ้นให้บริษัทจัดทำรายงานทางการเงินที่ดี ในขณะที่คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และฝ่ายจัดการ ผู้ถือหุ้น ไม่มีอิทธิพลต่อการได้รับความเห็นแบบมีเงื่อนไข โดยสรุปการวิจัยการกำกับดูแลกิจการไม่ได้ลดโอกาสการได้รับความเห็นแบบมีเงื่อนไขโดยตรง</p>

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่างและ วิธีการสุ่ม	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
Corporate Governance and the Modification of Audit Opinion การกำกับดูแลกิจการและการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป Saaydah, M. (2019).	การวิจัยเชิงปริมาณและทดสอบสมมติฐานครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์	บริษัทจดทะเบียนจำนวน 104 บริษัท ที่ไม่ใช้การเงิน ในปี 2558 บริษัทจดทะเบียนตลาดหลักทรัพย์จอร์แดน	ตัวแปรอิสระ การกำกับดูแลกิจการ ตัวแปรตาม ความคิดเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป	ขนาดของคณะกรรมการบริษัทมีความสัมพันธ์ทางบวกการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในขณะที่ความอิสระคณะกรรมการบริษัทจำนวนการประชุมคณะกรรมการบริษัท และความมีอยู่จริงของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็น

#### 2.2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรควบคุม

การทบทวนวรรณกรรมตัวแปรควบคุมที่เกี่ยวข้องนอกเหนือจากที่กล่าวในตาราง 2.1 ถึง 2.4 ดังนี้

#### ตารางที่ 2.5 สรุปรวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับตัวแปรควบคุม

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ระยะเวลาการตรวจสอบและขนาดของบริษัทส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบหรือไม่: หลักฐานเชิงประจักษ์จากจอร์แดน Abedalqader AL – Thuneibat, A., Tawfiq Ibrahim Al Issa, R. and Ata Baker, R. A. (2011).	เชิงปริมาณทดสอบสมมติฐานระยะเวลาในการให้บริการและขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชี	บริษัทงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ปี 2002-2006	ข้อมูลงบการเงินในตลาดหลักทรัพย์ประเทศจอร์แดน	ตัวแปรอิสระ ระยะเวลา และขนาดสำนักงานสอบบัญชี ตัวแปรตาม คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากคุณภาพของงบการเงินของบริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี และใช้รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual) เป็นตัวแทนคุณภาพงานสอบบัญชี	ระยะเวลาการตรวจสอบและขนาดของบริษัทส่งผลต่อคุณภาพการตรวจสอบหรือไม่: หลักฐานเชิงประจักษ์จากจอร์แดน

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
ผู้สอบบัญชีรายใหญ่ 4 รายและคุณภาพยอดคงค้างในบังกลาเทศ Kabir, H. and Sharma, D. S. and Islam, A. and Salat, A. (2011)	เชิงปริมาณ และทดสอบสมมติฐานคุณภาพการสอบบัญชีและความพึงพอใจของลูกค้า	บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 382 บริษัท ประเทศบังกลาเทศ ระหว่างปี 2000-2003	ข้อมูลงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ประเทศบังกลาเทศ	<b>ตัวแปรอิสระ</b> ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี <b>ตัวแปรตาม</b> คุณภาพงานสอบบัญชี วัดจากคุณภาพของงบการเงินของบริษัทลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชี และใช้รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร รายการคงค้างทางบัญชีส่วนที่เกิดจากดุลยพินิจของผู้บริหาร (Discretionary accrual)	ขนาดของสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพการสอบบัญชีกลุ่มตัวอย่างในประเทศบังกลาเทศ
ความแตกต่างของคุณภาพการสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 สามารถบอกลักษณะของลูกค้าได้หรือไม่ Lawrence, A., Minutti-Meza, M., and Zhang, P. (2011).	เชิงปริมาณ ทดสอบสมมติฐานว่าขนาดของสำนักงานสอบบัญชีนั้นแตกต่างกันตามคุณลักษณะของลูกค้าด้วยหรือไม่ Proxies คุณภาพการสอบบัญชี 3 ค่าคือ 1. รายการคงค้างจากดุลยพินิจผู้บริหาร 2. ต้นทุนของ	บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศสหรัฐอเมริกา	ข้อมูลงบการเงินบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ประเทศสหรัฐอเมริกา	<b>ตัวแปรอิสระ</b> ขนาดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 <b>ตัวแปรตาม</b> คุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี	คุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ชื่อเรื่อง/ ชื่อผู้แต่ง/ปี	วิธีการ ดำเนินงานวิจัย	กลุ่มตัวอย่าง และ วิธีการสุ่ม	เครื่องมือที่ใช้ สำหรับการวิจัย	ตัวแปรที่ใช้สำหรับ การศึกษา	ผลการศึกษาที่ได้
	เงินลงทุน 3. ความถูกต้องของ การคาดการณ์ ของนักวิเคราะห์				

**ตัวแปรควบคุม** เป็นตัวแปรอิสระที่ผู้วิจัยไม่ได้มุ่งศึกษา จึงอาจจะมีอิทธิพลต่อตัวแปรตามทำให้ข้อสรุปของงานวิจัยขาดความถูกต้อง เทียงตรง หรือเกิดความคลาดเคลื่อนเพราะผลการวิจัยไม่ได้ขึ้นอยู่กับตัวแปรอิสระที่ผู้วิจัยต้องการศึกษาเพียงอย่างเดียว ดังนั้นในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจำเป็นต้องควบคุมตัวแปรแทรกซ้อนให้เกิดขึ้นให้น้อยที่สุด ผู้วิจัยกำหนด 6 ตัวแปร จากการทบทวนวรรณกรรม ได้ดังนี้

1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (Al-Thuneibat, Al Issa and Baker, 2011; Lawrence, Minutti-Meza and Zhang, 2011; Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019)
2. การขาดทุนปีก่อน (Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019)
3. ความล่าช้าในการตรวจสอบ (Al-Thuneibat, Al Issa & Baker, 2011; Lawrence, Minutti-Meza & Zhang, 2011; Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019)
4. ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019)
5. อัตราความเสี่ยงทางการเงิน คือ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019;)
6. รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (Abdullah et al., 2014; Alkilani, Hussin, and Salim, 2019)

## 2.3 การตั้งสมมติฐาน

จากการทบทวนวรรณกรรม การตั้งข้อคำถามงานวิจัยดังนี้

### 2.3.1 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ หลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 คณะกรรมการตรวจสอบต้องไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ในการกำกับดูแลความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพการทำงานของฝ่ายบริหาร การจัดการความเสี่ยง การควบคุมภายใน ความโปร่งใสของรายงานทางการเงิน และผลการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลภายนอกที่มีความอิสระ จากการศึกษาก่อนหน้านี้แสดงให้เห็นว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพของกระบวนการรายงานทางการเงิน Hamdan (2020, 134) แสดงให้เห็นว่ากรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ คาดว่าจะแสดงความคิดเห็นที่เป็นธรรมเกี่ยวกับปรับปรุงคุณภาพกำไรที่จะสะท้อนคุณภาพรายงานทางการเงิน และ De Vlaminc and Sarens (2015, 164) แสดงให้เห็นว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ตามมุมมองของทฤษฎีตัวแทน องค์กรที่มีคณะกรรมการตรวจสอบอิสระสามารถแก้ปัญหาเรื่องปัญหาตัวแทนและลดต้นทุนได้ ประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบคือระดับความเป็นอิสระ สร้างความเชื่อมโยงระหว่างการรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพสูงขึ้น และความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสำคัญต่อการกำกับดูแลคุณภาพของรายงานทางการเงิน

การศึกษาเชิงประจักษ์ที่ผ่านมาน้อยมาก เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น Saaydah (2019, 41) ความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีผลต่อการทำนายความเห็นการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 95) พบว่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป De Vlaminc and Sarens (2015, 164) แสดงให้เห็นว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกและมีนัยสำคัญกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน ในขณะที่ ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562: 112) พบว่าความอิสระของคณะกรรมการ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ Abdul Wahab et al. (2016, 391) พบว่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความระมัดระวังทางบัญชี จากงานวิจัยที่ผ่านมายังให้ข้อสรุปไม่ชัดเจน กลุ่มตัวอย่าง ช่วงเวลา และหลักการกำกับดูแลกิจการจากสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน ดังนั้น การกำกับดูแลกิจการของประเทศไทย คณะกรรมการบริษัทให้ความสำคัญกับคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมาก จากจำนวนกรรมการบริษัททั้งหมด ย่อมส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน โดยคณะกรรมการตรวจสอบควรประกอบด้วย กรรมการที่มีความเป็นอิสระไม่เป็นผู้บริหาร ตามคุณสมบัติที่ตลาดหลักทรัพย์แห่ง



ประเทศไทยกำหนด มีจำนวนหนึ่งในสามของคณะกรรมการบริษัท และไม่น้อยกว่าสามคน ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ งานวิจัยนี้วัดค่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบจากสัดส่วนของคณะกรรมการโดยคำนวณจากจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระหารด้วยจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด

คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่เป็นอิสระตามหลักการกำกับดูแลกิจการ คาดว่า จะต้องรับผิดชอบกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารให้มีคุณภาพ และลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากผู้สอบบัญชี การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบผลกระทบของความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งข้อคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 1 ดังนี้

H1: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 2.3.2 ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ

Buallay and Aidhaen (2018) กล่าวว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีขนาดใหญ่กว่านั้น มีประสิทธิภาพมากกว่าเป็นผลมาจากความจริงที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบประกอบด้วยกรรมการที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญแตกต่างกัน เนื่องจากมีคณะกรรมการตรวจสอบจำนวนมากที่มีแนวโน้มที่จะช่วยเหลือคณะกรรมการในการเปิดเผยและแก้ไขปัญหาทางการเงินของบริษัท นอกจากนี้ ยังมีความเชี่ยวชาญและความสามารถที่หลากหลาย จึงสร้างความมั่นใจได้มากขึ้น ในการกำกับดูแล ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบที่มีกรรมการจำนวนมากสามารถทำงานได้ดีขึ้นและประสบความสำเร็จมากขึ้นตามกลไกการกำกับดูแลจึงช่วยให้บริษัทสามารถหลีกเลี่ยงในการรับความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป

การศึกษาที่ผ่านมาเน้นว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลคุณภาพของรายงานทางการเงิน เช่น งานวิจัย Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 10) พบว่า ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบลดโอกาสที่จะได้รับการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลง เนื่องจากเมื่อคณะกรรมการตรวจสอบมีกรรมการที่น่าพอใจและมีประสบการณ์ที่หลากหลายจึงมีแนวโน้มที่จะดำเนินการกำกับดูแลรายงานทางการเงินได้ละเอียดมากยิ่งขึ้น เพราะมีศักยภาพที่จะเสนอจุดแข็งและความคิดเห็น ความเชี่ยวชาญที่หลากหลายเพื่อกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพ ความแข็งแกร่งของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพที่สูงขึ้น ช่วยป้องกันความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีกับฝ่ายบริหาร และลดโอกาสที่จะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับความเห็นของผู้ตรวจสอบที่เปลี่ยนไป งานวิจัยเชิงประจักษ์แสดงให้เห็นผลลัพธ์ที่น่าพอใจเกี่ยวกับอิทธิพลของขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงิน สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมากกับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน ซึ่งชี้ให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจสอบขนาดใหญ่จะมีการควบคุมที่ดีกว่าและมีศักยภาพในการทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพดีขึ้นเพราะการมีส่วนร่วมมากขึ้น เช่นเดียวกับงานวิจัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนรรักษ์ ภักดี (2562, 102) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ Salehi and Shirazi (2016, 1639) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัท อย่างไรก็ตามได้มีงานวิจัยพบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ที่ไม่มีนัยสำคัญกับคุณภาพรายงานทางการเงินและการจัดการรายได้ เช่นเดียวกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 95) พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป และ Zaitul and Ilona (2018, 436) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน

การกำกับดูแลกิจการ การเพิ่มประสิทธิภาพคณะกรรมการตรวจสอบ จะต้องมียจำนวนของคณะกรรมการตรวจสอบที่น่าพอใจในการปฏิบัติหน้าที่ ผลการวิจัยในอดีตความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับความเห็นของผู้ตรวจสอบยังมีความไม่ชัดเจน การกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องประกอบด้วยกรรมการอย่างน้อยสามคน ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 ดังนี้

H2: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัท จะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 2.3.3 การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ

จากหลักฐานเชิงประจักษ์งานวิจัยที่ผ่านมา จำนวนความถี่การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบสะท้อนประสิทธิภาพการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีความโปร่งใส เช่น เกรียงไกร และคณะ (2562, 5) คณะกรรมการตรวจสอบที่มีการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ช่วยเพิ่มความทันเวลาของรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ De Andres Suarez et al. (2013) พบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีนัยสำคัญและส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน Chariri and Januarti (2017, 312) แสดงให้เห็นว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์อย่างมากกับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัท นอกจากนี้ Khlif & Samaha (2016) อธิบายว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบช่วยปรับปรุงกลไกภายใน สิ่งนี้ชี้ให้เห็นว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความเชื่อมโยงกับ

ความคาดหวังการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง หรือคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ดีขึ้น จำนวนการประชุมเป็นองค์ประกอบหลักในด้านความน่าเชื่อถือและประสิทธิภาพของการดำเนินงานและการปฏิบัติขององค์กร จำนวนการประชุมที่จัดทำโดยคณะกรรมการตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงิน เนื่องจากการประชุมที่จัดขึ้นโดยคณะกรรมการตรวจสอบสามารถเพิ่มประสิทธิภาพและทำให้การกำกับดูแลรายงานทางการเงินมีความถูกต้อง โปร่งใส ดังนั้น โอกาสที่จะได้รับความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไปอาจจะลดลงในทางกลับกัน มีงานวิจัยพบว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมาก ส่งผลต่อโอกาสได้รับการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปมาก เช่น Sierra et al. (2012); Garcia, Barbadillo and Perez (2012) กล่าวว่าความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพของงบการเงินซึ่งวัดโดยรายการคงค้างจากการใช้ดุลยพินิจ เช่นเดียวกับ Salehi and Shirazi (2016) แสดงให้เห็นว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบที่จัดขึ้นในปีงบการเงินนั้นมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท และ Abdul Wahab et al., (2016, 391) พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความระมัดระวังทางบัญชี ในขณะที่ De Vlaminck and Sarens (2015) พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างไม่มีนัยสำคัญระหว่างการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพของการรายงานทางการเงิน และ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 95) พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป

การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลความโปร่งใสรายงานทางการเงิน ตามหลักการกำกับดูแลกิจการในประเทศไทย อย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง (คณะกรรมการตรวจสอบของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2553) ผู้วิจัยเชื่อมั่นว่าจำนวนความถี่ในการประชุมต่อปี จะส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน โอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง บริษัทจะต้องมีการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยปีละสี่ครั้ง ผลการวิจัยที่ผ่านมาในประเทศไทยมีน้อยมาก ส่วนใหญ่งานวิจัยในต่างประเทศที่มีสภาพแวดล้อมแตกต่างกัน ผลการวิจัยจึงให้ข้อสรุปไม่ชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 3 ดังนี้

H3: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

#### 2.3.4 ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ

การวัดความสำเร็จของคณะกรรมการตรวจสอบ จากแนวทางการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน และอย่างน้อย 1 คน ต้องมีทักษะและประสบการณ์เกี่ยวกับการเงินหรือบัญชี สอดคล้องกับทฤษฎีตัวแทน ความเชี่ยวชาญจะช่วยปรับปรุงประสิทธิภาพของคณะกรรมการในการกำกับดูแลการจัดทำรายงานทางการเงินที่ถูกต้องของฝ่ายบริหารให้เกิดความโปร่งใส สอดคล้อง เกรียงไกรและคณะ (2562, 5) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีการเงิน ช่วยเพิ่มความทันเวลาของงบการเงิน อย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ Chariri and Januarti (2017, 264) พบว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตามผลวิจัยแสดงให้เห็นว่าเมื่อมีกรรมการตรวจสอบที่มีประสบการณ์ที่เหมาะสมถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญต่อประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบและด้วยประสบการณ์ที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบจะทำให้มีการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของฝ่ายบริหาร ประสานกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาการบัญชีที่ซับซ้อนให้เกิดความเหมาะสม ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้นและผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจในการลงทุนได้อย่างเหมาะสม

การศึกษาที่ผ่านมาระบุว่าความสามารถระดับมืออาชีพของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นองค์ประกอบสำคัญที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน Kusradi et al. (2016) เปิดเผยว่าคุณภาพของการรายงานทางการเงินนั้นเชื่อมโยงอย่างมีนัยสำคัญโดยมีความเชี่ยวชาญด้านบัญชีในคณะกรรมการตรวจสอบ อีกทั้ง Suprianto et al. (2017, 54) ค้นพบความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างความเชี่ยวชาญทางการเงินและคุณภาพการสอบบัญชี เช่นเดียวกับ Kusradi et al. (2016) เห็นว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบด้วยที่มีความสัมพันธ์กันจะมีแนวโน้มที่จะเชื่อมโยงในเชิงบวกกับคุณภาพการรายงานทางการเงิน Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 95) พบว่าความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นเดียวกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 10) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี มีแนวโน้มที่จะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบลดลง อย่างไรก็ตาม De Vlaminck and Sarens (2015) พบว่าความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพของรายงานทางการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างไม่มีนัยสำคัญ

อย่างไรก็ตามความสัมพันธ์ระหว่างความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการตรวจสอบกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชีนั้นยังไม่มีข้อสรุปชัดเจน การศึกษาก่อนหน้านี้ได้เน้นถึงความสำคัญของคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบว่าเป็นปัจจัยสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบในบทบาทการกำกับดูแลเพื่อรักษาคุณภาพรายงานทางการเงิน ผลสรุปนี้แสดงให้เห็นว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพกิจกรรมการตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจสอบในการทำหน้าที่กำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพช่วยลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สอดคล้องงานวิจัย Alkilani, Hussin, and Salim (2019) พบว่ากรรมการตรวจสอบที่มีทักษะและประสบการณ์ด้านบัญชีหรือการเงิน ส่งผลต่อการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ในประเทศไทย คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีความสามารถในการเงินหรือการบัญชี นอกจากนี้อย่างน้อยหนึ่งในนั้นควรมีประสบการณ์การทำงานด้านบัญชีหรือการเงินหรือมีใบรับรองความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีการเงินและอื่น ๆ เพื่อมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องการบัญชีและเรื่องต่าง ๆ ที่เชื่อมโยงกับรายงานทางการเงินอย่างเพียงพอตามหลักการกำกับดูแลกิจการ

ดังนั้น จึงอาจสันนิษฐานได้ว่าผู้วิจัย เชื่อมั่นว่าการยกระดับความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบจะช่วยเพิ่มความสามารถของคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลการบริหารจัดการการกำกับดูแลที่ดีขึ้นและวิเคราะห์รายงานทางการเงิน และเลือกผู้สอบบัญชีภายนอกที่มีคุณภาพ ส่งผลให้คุณภาพทางการเงินที่ดีขึ้น ดังนั้นจะมีการลดลงในการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบ และงานวิจัยปัจจุบันยังมีอยู่น้อย การศึกษานี้ต้องการศึกษาอิทธิพลของความเชี่ยวชาญทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบกับความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 4 ดังนี้

H4: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษางานวิจัยเพื่อหาคำตอบเป็นการประมวลความคิด หลักการ และจากทฤษฎีต่าง ๆ รวมถึงวรรณกรรมทั้งในและต่างประเทศ เพื่อสร้างกรอบแนวคิด การศึกษาเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ที่มีข้อมูลอยู่ในลักษณะตัวเลข และต้องใช้วิธีการสถิติทดสอบ โดยมีการใช้ข้อมูลเป็นเครื่องมือ รายละเอียดดังนี้

#### 3.1 การเลือกตัวอย่าง

ผู้วิจัยเลือกกลุ่มภาคอุตสาหกรรมและบริการ เพราะถือได้ว่ามีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ และจากที่ประเทศไทยมีจำนวนมากในภาคอุตสาหกรรมนี้เคยประสบปัญหาภาวะล้มละลายมาก่อน หลังจากเกิดวิกฤตการณ์ทางธุรกิจ การศึกษาครั้งนี้ใช้ข้อมูลจาก 2558 ถึง 2561 หลังจากมีการประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ปี 2558 และการประกาศใช้หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2555 และล่าสุดมีประกาศ CG Code 2560 ในประเทศไทย จึงเลือกช่วงเวลาเหล่านี้ 2558 ถึง 2561 เพราะข้อมูลสามารถเข้าถึงได้และเพียงพอที่จะบรรลุวัตถุประสงค์การวิจัยนี้ และไม่รวมส่วนของภาคการเงิน เนื่องจากคุณสมบัติโดดเด่นและแนวทางและข้อกำหนดเฉพาะสำหรับรายงานประจำปี มันกำลังปฏิบัติตามแนวทางการกำกับดูแลที่เผยแพร่โดยธนาคารกลางและพระราชบัญญัติการประกันภัยซึ่งแตกต่างกันไปจากบริษัทมหาชนที่อาจมีอิทธิพลต่อผลลัพธ์ บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนสมบูรณ์จะตัดออก ตัวอย่างการศึกษาประกอบด้วย ภาคอุตสาหกรรม 79 บริษัท ภาคบริการ 89 บริษัท รวมทั้งสิ้น 168 บริษัท ดังตาราง 3.1 รายละเอียดชื่อบริษัทดังภาคผนวกที่ 1

ตารางที่ 3.1 กลุ่มตัวอย่าง

รายการ	สินค้าอุตสาหกรรม (indus)	บริการ (Services)	รวมจำนวน (บริษัท)	ร้อยละ
1. กลุ่มตัวอย่างเบื้องต้น	92	119	211	100
2. บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนสมบูรณ์	13	30	43	20.38
3. กลุ่มตัวอย่างที่มีข้อมูลครบถ้วนความสมบูรณ์	79	89	168	79.62

### 3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบ ถูกรวบรวมจากรายงานประจำปีที่มีการเผยแพร่ต่อสาธารณะชนสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(<https://market.sec.or.th/public/idisc/th/FinancialReport/ALL>) ความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปถูกนำไปใช้เป็นตัวชี้วัดคุณภาพของการรายงานทางการเงิน

### 3.3 รูปแบบและตัวแปร

สร้างสมการทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากอิทธิพลคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้

$$MAO = \beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACSIZE + \beta_3 ACMEET + \beta_4 ACEXPE + \beta_4 \text{LogARL} + \beta_5 \text{LogAF} + \beta_6 \text{BIG4} + \beta_7 \text{LEV} + \beta_8 \text{Loss} + \beta_9 \text{Previous AR} + \varepsilon$$

ตัวแปรที่วัดอธิบายไว้ในตารางที่ 3.2

ตารางที่ 3.2 ตัวแปรที่วัดในรูปแบบ

ตัวแปร		เกณฑ์การวัด
Modified Audit Opinion	MAO	1 หากบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ถ้าเป็นอย่างอื่น คือ 0
AC independent	ACIND	สัดส่วนกรรมการอิสระต่อคณะกรรมการตรวจสอบ
AC size	ACSIZE	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ
AC meeting	ACMEET	จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี
Audit Committee Accounting or Financial Expertise	ACEXPE	ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ วัดโดยจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือบัญชีหารจำนวนคณะกรรมการบริษัททั้งหมด
Audit Report Lag	ARL	Logarithmic รายงานการตรวจสอบล่าช้า
Audit Fees	AF	Logarithmic ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ
Audit Firm Size	BIG4	ตัวแปรดัมมี่ที่เท่ากับ 1 หากผู้ตรวจสอบบัญชีคือ Big 4 ถ้าไม่ใช่ คือ 0
Leverage	LEV	หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมของ บริษัท i ในปี t

ตัวแปร		เกณฑ์การวัด
Loss	Loss	ตัวแปรตัวที่มีที่เท่ากับ 1 หากบริษัทการขาดทุนในปีที่ก่อน ถ้าไม่ใช่ เท่ากับ 0
Previous Audit Report	Previous AR	ตัวแปรตัวที่มี เท่ากับ 1 ถ้าบริษัทได้รับรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป ถ้าไม่ใช่ เท่ากับ 0

### 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลมีดังนี้

3.4.1 สถิติเชิงพรรณนา เพื่อใช้วิเคราะห์ภาพรวมข้อมูลพื้นฐานกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาโดยนำเสนอในรูปแบบ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

3.4.2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบความเป็นอิสระ (ACIND) ขนาด (ACSIZE) การประชุม (ACMEET) และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) และตัวแปรควบคุม ประกอบด้วย ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดบริษัทตรวจสอบ (Big 4) Leverage (LEV) การขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีก่อน (PREVIOUS AR) กับ การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO)

3.4.3 การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ ตัวแปรอิสระ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ (ACIND) ขนาด (ACSIZE) การประชุม (ACMEET) และความเชี่ยวชาญ (ACEXPE) และตัวแปรควบคุม (ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (Log ARL), ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (Log AF), ขนาดบริษัทตรวจสอบ (Big4), Leverage (LEV), การขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีก่อน (PREVIOUS AR) เพื่อค้นหาตัวทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) และสร้างสมการทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากอิทธิพลคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ดังนี้

$$MAO = \beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACSIZE + \beta_3 ACMEET + \beta_4 ACEXPE + \beta_4 \text{Log}ARL + \beta_5 \text{Log}AF + \beta_6 \text{BIG}4 + \beta_7 LEV + \beta_8 \text{Loss} + \beta_9 \text{Previous AR} + \epsilon$$

ในงานวิจัยนี้ใช้วิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตาม ว่ามีความสัมพันธ์กับความน่าจะเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในทิศทางใดในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ทิศทางของค่าสหสัมพันธ์ที่จากผลการทดสอบสามารถตอบวัตถุประสงค์และสมมติฐานงานวิจัยได้อย่างครบถ้วน ดังผลการวิจัยที่จะนำเสนอต่อไปในบทที่ 4 และบทที่ 5 ตามลำดับ



## บทที่ 4

### ผลการวิจัย

การวิจัยเรื่องการวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ ความอิสระ การประชุม และขนาดของกรรมการตรวจสอบ ตลอดจนโอกาสของบริษัทในการได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในการตรวจสอบ การศึกษา กลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคอุตสาหกรรมและบริการมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการศึกษาครั้งนี้ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบและความคิดเห็นจากการตรวจสอบถูกรวบรวมจากรายงานประจำปี บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้ข้อมูลจากปี 2558 ถึง 2561 กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยภาคอุตสาหกรรม 79 บริษัท ภาคบริการ 89 บริษัท รวมทั้งสิ้น 168 บริษัท งานวิจัยไม่รวมอุตสาหกรรมการเงิน ได้แก่ ธนาคาร เงินทุนและหลักทรัพย์ ประกันภัย ประกันชีวิต กองทุน โดยผลการวิเคราะห์แบ่งเป็นการวิเคราะห์เชิงพรรณนา และการทดสอบสมมติฐานการวิจัยความสัมพันธ์คณะกรรมการตรวจสอบกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ เมทริกซ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ โดยผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

4.1 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างของคณะกรรมการตรวจสอบ

4.2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ (ความเชี่ยวชาญ ความอิสระ การประชุม และขนาดของกรรมการตรวจสอบ) ตัวแปรควบคุม (ความล่าช้า รายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Big 4) Leverage (LEV) รายงานการขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) และความแสดงเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO)

4.3 วิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ (ACIND) ขนาด (ACSIZE) การประชุม (ACMEET) และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) ตัวแปรควบคุม ประกอบด้วย ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดบริษัทตรวจสอบ (Big 4) Leverage (LEV) การขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) (PREVIOUS AR) กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO)

4.4 วิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ ตัวแปรอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญ (ACEXPE) ความเป็นอิสระ (ACIND) การประชุม (ACMEET) และขนาด (ACSIZE) และตัวแปรควบคุม ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Big 4) Leverage (LEV) การขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) ด้วยการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นตัวแปรตาม (MAO)

4.5 การสรุปผลการทดสอบสมมติฐานตัวแปรอิสระ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ความเชี่ยวชาญ (ACEXPE) ความเป็นอิสระ (ACIND) การประชุม (ACMEET) และขนาด (ACSIZE) มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO)

#### 4.1 แสดงผลข้อมูลทั่วไป

แสดงผลข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างที่เป็นของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Sd.) รายละเอียดดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลพื้นฐาน	INDUS			SERVICE			รวม		
	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%
1. กรรมการตรวจสอบไม่จบบัญชีหรือการเงิน	9	79	11.39	12	89	13.48	21	168	12.50
2. บริษัท BIG 4 ตรวจสอบ	41	79	51.90	55	89	61.80	96	168	57.14
3. กรรมการตรวจสอบจำนวนการประชุม ไม่ถึง 4 ครั้ง/ปี	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
4. แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขงบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็นความไม่แน่นอนการดำเนินงานต่อเนื่อง	14	79	17.72	22	89	24.72	36	168	21.43
5. กรรมการตรวจสอบเป็นผู้บริหาร	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
6. กรรมการตรวจสอบถือหุ้น	22	79	27.85	36	89	40.45	58	168	34.52
7. กรรมการตรวจสอบไม่เป็นไปหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือน้อยกว่า 3 คน	1	79	1.27	0	89	0.00	1	168	0.60

ข้อมูลพื้นฐาน	INDUS			SERVICE			รวม		
	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%
8. บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากแบบไม่มีเงื่อนไข มาเป็นแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น ความไม่แน่นอนการดำเนินงาน ต่อเนื่อง	14	79	17.72	17	89	19.10	31	168	18.45
9. บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น ความไม่แน่นอนการดำเนินงานต่อเนื่อง มาเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข	16	79	20.25	23	89	25.84	39	168	23.21
10. ความล่าช้าในการลงวันที่ในรายงานเกิน 120 วัน หรือเกิน 4 เดือน	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
11. บริษัทประสบผลขาดทุน	56	79	70.89	48	89	53.93	104	168	61.90
12. บริษัท ประสบผลขาดทุน ติดต่อกัน 3 ปี	4	79	5.06	8	89	8.99	12	168	7.14

จากตารางที่ 4.1 พบว่า

จากภาพรวมกลุ่มตัวอย่าง 168 บริษัททั้งภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) และภาคบริการ (SERVICE) พบว่ากรรมการตรวจสอบไม่จับบัญชีหรือการเงิน เป็นจำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 12.50 เป็นภาคบริการ (SERVICE) จำนวน 12 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 13.48 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ที่มีจำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 11.39 การใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี BIG 4 เป็นจำนวน 96 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 57.14 เป็นภาคบริการ (SERVICE) จำนวน 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 61.80 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ที่มีจำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 51.90 ในขณะที่กรรมการตรวจสอบมีการประชุมเป็นไปตามตามเกณฑ์ไม่น้อยกว่า 4 ครั้ง/ปี การได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นจำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.43 ภาคบริการ (SERVICE) มีจำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 17.72 ไม่มีกรรมการตรวจสอบเป็นผู้บริหาร กรรมการตรวจสอบไม่ไปหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือน้อยกว่า 3 คน มีเพียงจำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.60 ภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) เนื่องจากลาออก บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากแบบไม่มีเงื่อนไข มาเป็นแบบความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นจำนวน 31 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18.45 เป็นภาคบริการ (SERVICE) จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.10 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) จำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 17.72 ในขณะที่บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากการ

แสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป มาเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข เป็นจำนวน 39 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 23.21 เป็นภาคบริการ (SERVICE) จำนวน 23 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 25.84 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ไม่มีความล่าช้าในการลงวันที่ในรายงาน เกิน 120 วัน หรือเกิน 4 เดือน โดยมีบริษัทประสบผลขาดทุนเป็นจำนวน 104 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 61.90 เป็นภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) จำนวน 56 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 70.89 มากกว่าภาคบริการ (SERVICE) ที่มีจำนวน 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53.93 และบริษัทประสบผลขาดทุนติดต่อกัน 3 ปี เป็นจำนวน 12 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.1 ส่วนใหญ่เป็นภาคบริการ (SERVICE) จำนวน 8 คิดเป็นร้อยละ 8.99 มากกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ที่มีจำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5.06

#### ตารางที่ 4.2 แสดงคะแนนเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของกลุ่มตัวอย่าง

N=168

กลุ่มอุตสาหกรรม	สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)		บริการ (SERVICE)	
	Mean	Sd.	Mean	Sd.
1. จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ	3.00	1.00	4.00	1.00
2. จำนวนความเป็นอิสระของ คณะกรรมการตรวจสอบ	44.11	10.67	42.38	9.78
3. สัดส่วนของคณะกรรมการที่มี ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือ การเงิน	45.67	34.81	48.63	31.35
4. จำนวนการประชุม คณะกรรมการต่อปี	14.09	4.60	17.42	10.36
5. ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ	3,645,701.53	16,315,322.09	2,658,362.40	2,838,827.55
6. ความล่าช้าการรายงานผลการ ตรวจสอบ	53.56	8.00	53.30	6.70
7. หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม	0.33	0.24	0.36	0.21

จากตารางที่ 4.2 พบว่า

จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.00 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.00 และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ยประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.00 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.00 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 44.11 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 10.67 และความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 42.38 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 9.78 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์คณะกรรมการที่มีประสิทธิภาพ กรรมการอิสระไม่น้อยกว่า 1 ใน 3 คณะกรรมการบริษัททั้งหมด หรือร้อยละ 33.33

สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 45.67 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 34.81 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 48.63 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 3.35 ภาพรวมตามเกณฑ์ มีอย่างน้อย 1 คน จากกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน หรือโดยเฉลี่ยร้อยละ 33.33 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์

จำนวนการประชุมคณะกรรมการ โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 14.09 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 4.60 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 17.42 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 10.36 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์คือจำนวนการประชุมไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3,645,701.53 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 16,315,322.09 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 2,658,362.40 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 2,838,827.55 ภาคสินค้าอุตสาหกรรมมีค่าธรรมเนียมการตรวจสอบสูงกว่าภาคบริการ (SERVICE)

ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 53.56 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 8.00 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 53.30 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 6.70 ภาพรวมโดยเฉลี่ยไม่เกินเกณฑ์ คือ 120 วัน

อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 0.33 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.22 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 0.35 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.21 ภาคบริการมีอัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม สูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

ตารางที่ 4.3 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างของคณะกรรมการตรวจสอบ

N=168

กลุ่มอุตสาหกรรม	สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)		บริการ (SERVICE)	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
รายงานแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป				
แบบที่เปลี่ยนแปลงไป	14	17.72	22	24.72
แบบที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไป	65	82.28	67	75.28
การใช้สำนักงานสอบบัญชี				
Big 4	41	51.90	55	61.80
Non Big 4	38	48.10	34	38.20
รวมทั้งสิ้น	79	47.02	89	52.98

จากตารางที่ 4.3 พบว่า

การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป บริษัทประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวนเท่ากับ 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 17.72 และประเภทบริการ (SERVICE) มีจำนวนเท่ากับ 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24.72 ภาคบริการได้รับรายงานแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป สูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

มีการใช้สำนักงานสอบบัญชี Big 4 บริษัทประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 51.90 และประเภทบริการ (SERVICE) มีจำนวนเท่ากับ 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 61.80 ภาคบริการมีการใช้สำนักงานสอบบัญชี Big 4 สูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

#### 4.2 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของตัวแปรอิสระ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และรายงานการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป

ข้อมูลทั่วไปของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) ความอิสระ (ACIND) การประชุม (ACMEET) ขนาดของกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) และตัวแปรควบคุม ได้แก่ ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Big 4) อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) รายงานผลขาดทุนปีก่อน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) และการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ จำนวน ร้อยละ ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Sd.) รายละเอียดดังต่อไปนี้

**ตาราง 4.4** แสดงจำนวนและร้อยละของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบของกลุ่มตัวอย่าง  
ในภาพรวม 4 ปี

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ	Mean	Sd.
ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE)	.41	.256
ความเป็นอิสระ (ACIND) (สัดส่วนเฉลี่ย)	.40	.090
จำนวนการประชุมต่อปี (ACMEET)	15.85	8.339
ขนาดกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE)	3.12	.349

จากตารางที่ 4.4 พบว่า

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ดังต่อไปนี้

ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (Financial Experience of Audit Committee Members: ACEXPE) พบว่า กลุ่มตัวอย่างมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ วัดโดยจำนวนกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน หารจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด เฉลี่ยเท่ากับ .41 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ .256 ภาพรวมตามเกณฑ์ มีอย่างน้อย 1 คน จากกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน หรือโดยเฉลี่ยร้อยละ 33.33 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์

ความอิสระ (AC independent: ACIND) พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบอิสระต่อคณะกรรมการบริษัทโดยเฉลี่ยเท่ากับ .40 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ .090 ภาพรวมตามเกณฑ์ มีอย่างน้อย 1 คน จากกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน หรือโดยเฉลี่ยร้อยละ 33.33 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์

การประชุม (AC meeting: ACMEET) พบว่า จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี เฉลี่ยเท่ากับ 15.85 ครั้ง ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 8.339 ภาพรวมเป็นไปตามเกณฑ์คือจำนวนการประชุมไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี

ขนาดของกรรมการตรวจสอบ (AC size: ACSIZE) พบว่า จำนวนสมาชิกคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยเท่ากับ 3 คน ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ .349 ภาพรวมเป็นไปตามหลักการกำกับดูแลกิจการปี 2560 กรรมการตรวจสอบต้องมีอย่างน้อย 3 คน

ตาราง 4.5 แสดงจำนวนและร้อยละของการขาดทุน (LOSS) ของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลพื้นฐาน	INDUS			SERVICE			รวม		
	กลุ่ม ตัวอย่าง	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ	กลุ่ม ตัวอย่าง	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ	กลุ่ม ตัวอย่าง	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ
บริษัทประสบ ผลขาดทุน	79	56	70.89	89	48	53.93	168	104	61.90
บริษัทประสบ ผลขาดทุน ติดต่อกัน 3 ปี	79	4	5.06	89	8	8.99	168	12	7.14

จากตารางที่ 4.5 การขาดทุน (LOSS) ของกลุ่มตัวอย่าง พบว่า

บริษัทประสบผลขาดทุน ประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวนเท่ากับ 56 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 70.89 และประเภทบริการ (SERVICE) บริษัทประสบผลขาดทุน เท่ากับ 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53.93 ภาคบริการประสบผลขาดทุนสูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม

บริษัทประสบผลขาดทุนติดต่อกัน 3 ปี ประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวนเท่ากับ 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5.06 และประเภทบริการ (SERVICE) บริษัทประสบผลขาดทุนติดต่อกัน 3 ปี เท่ากับ 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 8.99 ภาคบริการประสบผลขาดทุนติดต่อกัน 3 ปี สูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม

ตาราง 4.6 แสดงจำนวน ร้อยละ คะแนนเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม ในภาพรวม 4 ปี

คุณลักษณะของตัวแปรควบคุม	Mean	Sd.
ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL)	53.42	.733
ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF)	3.123	1.138
หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV)	.341	.216



ตาราง 4.6 แสดงจำนวน ร้อยละ คะแนนเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ของตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม ในภาพรวม 4 ปี (ต่อ)

N=672		
คุณลักษณะของตัวแปรควบคุม	จำนวน	ร้อยละ
<b>ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Big 4)</b>		
1: สำนักงานสอบบัญชีคือ Big 4	380	56.55
0: อื่น ๆ	292	43.45
<b>รายงานขาดทุนปีก่อน (LOSS)</b>		
1: รายงานการขาดทุนในปีที่แล้ว	302	44.94
0: อื่น ๆ	370	55.06
<b>ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีก่อน (PREVIOUS AR)</b>		
1: ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีก่อนและปีปัจจุบันเหมือนกัน	120	17.86
0: อื่น ๆ	552	82.14
<b>ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป Modified Audit opinion: MAO</b>		
1: ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	140	20.83
0: เป็นอย่างอื่น	532	79.17

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ตัวแปรควบคุม ดังต่อไปนี้

ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (Audit Report Lag: ARL) พบว่า Logarithmic รายงานการตรวจสอบล่าช้าเฉลี่ยเท่ากับ 53.42 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ .733 ภาพรวมโดยเฉลี่ยไม่เกินเกณฑ์ คือ 120 วัน

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (Audit Fees: AF) พบว่า Logarithmic ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบภายนอก เฉลี่ยเท่ากับ 3.123 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.138 ภาพรวมค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ประมาณ 3 ล้านบาท

อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมของ บริษัท  $i$  ในปี  $t$  (Leverage: LEV) พบว่า หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมของ บริษัท  $i$  ในปี  $t$  เฉลี่ยเท่ากับ .341 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ .216 อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวมต่ำ แสดงว่าภาพรวมมีโครงสร้างหนี้รวมเมื่อเทียบกับสินทรัพย์รวมแล้วต่ำ ซึ่งจะเกิดผลดีมีภาระการชำระคืนหนี้สินน้อย

ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm Size: Big 4) พบว่า มีการใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี จาก Big 4 สูงกว่า Non-Big 4 มีการใช้บริการจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 380 ตัวอย่าง คิดเป็น ร้อยละ 56.55 จากทั้งหมด 672 ตัวอย่าง

การขาดทุนปีก่อน (LOSS) พบว่า บริษัทที่มีการขาดทุนในปีที่แล้ว มีจำนวน 302 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 44.94 จากทั้งหมด 672 ตัวอย่าง

รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous Audit Report: PREVIOUS AR) พบว่า บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในก่อนหน้า มีจำนวน 120 ตัวอย่าง คิดเป็นร้อยละ 17.86 จากทั้งหมด 672 ตัวอย่าง

ตัวแปรตาม (Modified Audit opinion: MAO) พบว่า บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป มีจำนวนเท่ากับ 140 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 20.83 จากทั้งหมด 672 ตัวอย่าง

**ตารางที่ 4.7** แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง แสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปแต่ละปี

สินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)						
ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2561	2560	2559	2558	รวม	%
รายงานแบบมีเงื่อนไข	5	1	2	2	10	16.95%
งบการเงินไม่ถูกต้อง	0	0	0	0	0	0%
การไม่แสดงความเห็น	1	1	0	0	2	3.39%
รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความ ไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับ การดำเนินงานต่อเนื่อง	3	4	6	0	13	22.03%
รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคข้อมูล และเหตุการณ์ที่เน้น	6	8	6	14	34	57.63%
<b>รวม</b>	<b>15</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>16</b>	<b>59</b>	<b>100%</b>

บริการ (SERVICE)						
ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	2561	2560	2559	2558	รวม	%
รายงานแบบมีเงื่อนไข	2	3	3	3	11	12.94%
งบการเงินไม่ถูกต้อง	0	0	0	0	0	0%
การไม่แสดงความเห็น	0	0	0	0	0	0%
รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	2	2	1	0	5	5.88%
รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น	17	14	14	24	69	81.18%
<b>รวม</b>	<b>21</b>	<b>19</b>	<b>18</b>	<b>27</b>	<b>85</b>	<b>100%</b>

จากตารางที่ 4.7 การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ที่กระทบการแสดงความเห็น ประกอบด้วยรายงานแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง และไม่แสดงความเห็น รวมถึงไม่กระทบการแสดงความเห็น แต่มีวรรคที่เปิดเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเป็นข้อมูลในการตัดสินใจ ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง และรายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น จะพบว่าประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) แนวโน้มการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ประเภทกระทบการแสดงความเห็นจะเพิ่มขึ้น และสูงขึ้นในปีปัจจุบัน และสัดส่วนความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจำนวนบริษัทเรียงจากมากไปน้อย ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น จำนวน 57.63% รองลงมา รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง จำนวน 22.03% และรายงานแบบมีเงื่อนไข จำนวน 16.95% ในขณะที่ประเภทบริการ (SERVICE) มีแนวโน้มคงที่และลดลงในปีปัจจุบัน และสัดส่วนความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจำนวนบริษัทเรียงจากมากไปน้อย ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น จำนวน 81.18% รายงานแบบมีเงื่อนไข จำนวน 12.94% และรายงานแบบไม่มีเงื่อนไข เปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง 5.88%

#### 4.3 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณสมบัติคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม กับ การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ (Pearson Correlation Matrix) ตัวแปรอิสระ คือ คุณสมบัติคณะกรรมการตรวจสอบ (AC) และตัวแปรควบคุม กับ การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ดังตารางที่ 4.8 รายละเอียดดังต่อไปนี้

**ตาราง 4.8** แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ (Pearson Correlation Matrix) ระหว่างตัวแปรแต่ละคู่

AC	MAO	ACIND	ACSIZE	ACMEET	ACEXP E	BIG4	LEV	Loss	Previous _AR	ARL	AF
MAO	1										
ACIND	0.36	1									
ACSIZE	0.16	-0.088*	1								
ACMEET	.103**	-.053	.330**	1							
ACEXPE	.069	-.048	-.105**	-.020	1						
BIG4	-.046	-.007	-.057	-.017	.166**	1					
LEV	.217**	.037	.032	.100**	.101**	.045	1				
Loss	-.02	.003	-.073	-.060	.010	-.029	-.008	1			
Previous_AR	.536**	.019	.032	.113**	.021	-.062	.196**	-.038	1		
ARL	.108**	.019	-.062	-.107**	-.068	-.243**	.020	.076*	.075	1	
AF	.191**	.034	-.005	.138**	.010	.323**	.157**	-.073	.252**	-.032	1

หมายเหตุ \*, \*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05, .01

จากตาราง 4.8 ผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ พบว่า **ตัวแปรอิสระ** คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 มีค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.103 มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำมาก สำหรับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) -ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

**ตัวแปรควบคุม** ได้แก่ ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 มีค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.108 มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำมาก

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.191 มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำมาก

หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม Leverage (LEV) มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.217 มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำ

รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) (PREVIOUS AR) มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ค่าสัมประสิทธิ์ เท่ากับ 0.536 มีความสัมพันธ์อยู่ในระดับต่ำ

สำหรับการใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และการขาดทุนปีก่อนไม่มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ ที่ระดับ .01

ดังนั้นตัวแปรอิสระ คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ การประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ ทางสถิติที่ระดับ .01 สำหรับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างไม่มีนัยสำคัญ ทางสถิติที่ระดับ .01

จากตาราง 4.8 ผลการวิเคราะห์ตัวแปรรายคู่ที่จะนำมาวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ มีความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแต่ละคู่ ไม่เกิน 0.80 ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรมีค่าตั้งแต่ 0.103 – 0.536 ตัวแปรทั้งหมดเหล่านี้มีความสัมพันธ์น้อยกว่า 0.80 จึงสรุปได้ว่าไม่พบ Multicollinearity และสามารถนำตัวแปรแต่ละตัวไปวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ต่อไปได้

#### 4.4 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) ความเป็นอิสระ (ACIND) การประชุม (ACMEET) และขนาด (ACSIZE) กับตัวแปรควบคุม ประกอบด้วย ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ (ARL) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) ขนาดบริษัทตรวจสอบ (Big 4) หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม Leverage (LEV) การขาดทุน (LOSS) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) (PREVIOUS AR) และการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

ตาราง 4.9 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Constant	-19.060	4.706	16.403	1	.000	.000
ACIND	.609	1.265	.232	1	.630	1.838
ACSIZE	-.030	.343	.007	1	.931	.971
ACMEET	.012	.015	.659	1	.417	1.012
ACEPE	.907	.463	3.834	1	.050	2.476
LogARL	3.407	2.217	2.362	1	.124	30.171
LogAF	1.616*	.396	16.618	1	.000	5.031
BIG4	-.503	.263	3.666	1	.056	.605
LEV	1.398*	.551	6.441	1	.011	4.047
Loss	.033	.239	.019	1	.890	1.034
Previous_AR	2.518*	.253	98.970	1	.000	12.398

Nagelkerke R<sup>2</sup> มีค่า 0.40, chi square=15.028, p-value>.05, Overall Percentage = 85.6

หมายเหตุ \* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

จากตาราง 4.9 คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ และตัวแปรควบคุม อธิบายความแปรปรวนของการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปได้ร้อยละ 40.00 (Nagelkerke R<sup>2</sup> = 0.40) ซึ่งเป็นโมเดลที่มีความเหมาะสม (chi square= 15.028, p-value>.05) โดยโอกาสในการที่บริษัทได้รับความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปหาได้จาก Prob (MAO) =  $1/(1 + e^{-z})$  และมีตัวแปรที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 คือ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) และโมเดลสามารถทำนายการที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปได้ถูกต้องร้อยละ 85.6

จากตารางค่าสัมประสิทธิ์สามารถนำมาเขียนเป็นสมการของความน่าจะเป็นในการทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปได้ที่มีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ได้ดังนี้

$$Z = -19.060 + 1.616 (\text{LogAF}) + 1.398(\text{LEV}) + 2.518 (\text{Previous AR})$$

ผลการทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป พบว่า ตัวแปรคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) และความเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACEXPE) เพิ่มขึ้นในแต่ละตัว จะทำให้มีโอกาสที่บริษัทได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น ยกเว้นแต่จำนวนของกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) ที่มีจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นจะทำให้มีโอกาสที่บริษัทจะได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง อย่างไม่มีนัยสำคัญ

สำหรับตัวแปรควบคุม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) เมื่อมีหรือเพิ่มขึ้น จะทำให้มีโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญ สำหรับความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ และรายงานผลการขาดทุนปีก่อน (LOSS) เมื่อมีหรือเพิ่มขึ้น จะทำให้มีโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น และตัวแปรควบคุมเพียง 1 ตัว เท่านั้น ที่มีความสัมพันธ์เชิงลบ คือ การใช้บริการสอบบัญชีขนาดของสำนักงานสอบบัญชี Big 4 เท่านั้น โอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง อย่างไม่มีนัยสำคัญ

ผลจากสมการทำนายที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 สรุปได้ว่า ตัวแปรอิสระคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่สามารถทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป มีเฉพาะตัวแปรควบคุม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (AF) หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) เมื่อมีหรือเพิ่มขึ้น จะทำให้มีโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

#### 4.5 การสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

จากผลการทดสอบสมมติฐานตัวแปรอิสระ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบความเชี่ยวชาญ (ACEXPE) ความเป็นอิสระ (ACIND) การประชุม (ACMEET) และขนาด (ACSIZE) มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.12

ตาราง 4.10 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่	สมมติฐานการวิจัย	ผลการทดสอบความสัมพันธ์	ผลการทดสอบสมมติฐาน
H1	H1: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	เชิงบวก อย่างไม่มีนัยสำคัญ	ปฏิเสธสมมติฐาน
H2	H2: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	เชิงลบ อย่างไม่มีนัยสำคัญ	ปฏิเสธสมมติฐาน
H3	H3: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	เชิงบวก อย่างมีนัยสำคัญ	ปฏิเสธสมมติฐาน
H4	H4: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป	เชิงบวก อย่างไม่มีนัยสำคัญ	ปฏิเสธสมมติฐาน

จากตารางที่ 4.10 สรุปผลการทดสอบสมมติฐานดังนี้

**สมมติฐานที่ 1** H1: มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป

สรุปได้ว่าไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 1 นั่นคือ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05



**สมมติฐานที่ 2 H2:** มีความสัมพันธ์เชิงลบขนาดคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป

สรุปได้ว่า ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 2 นั่นคือ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

**สมมติฐานที่ 3 H3:** มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

สรุปได้ว่า ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 3 นั่นคือ จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

**สมมติฐานที่ 4 H4:** มีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างความเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบและโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลงไป

สรุปได้ว่า ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ 4 นั่นคือ ความเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACEXPE) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05



## บทที่ 5

### สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่อง อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญ ความอิสระ การประชุม และขนาดของกรรมการตรวจสอบ และการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในการตรวจสอบ สำหรับรูปแบบสำหรับรูปแบบการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงประจักษ์ (Empirical Research) การศึกษากลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคอุตสาหกรรมและบริการมีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการศึกษาครั้งนี้ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบและความคิดเห็นจากการตรวจสอบถูกรวบรวมจากรายงานประจำปี บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้ข้อมูลจากปี 2558 ถึง 2561 กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยภาคอุตสาหกรรม 79 บริษัท ภาคบริการ 89 บริษัท รวมทั้งสิ้น 168 บริษัท งานวิจัยไม่รวมอุตสาหกรรมการเงิน ได้แก่ ธนาคาร เงินทุนและหลักทรัพย์ ประกันภัย ประกันชีวิต กองทุน ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้แบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ กลุ่มของตัวแปรที่สนใจศึกษาหรือตัวแปรอธิบาย และกลุ่มของตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัย ตัวแปรแต่ละกลุ่มสามารถสรุปได้ดังนี้

กลุ่มของตัวแปรที่สนใจศึกษาประกอบด้วย (1) ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (2) ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (วัดค่าโดยใช้อัตราส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเป็นอิสระ) (3) ความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (วัดค่าโดยใช้สัดส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความชำนาญด้านการบัญชีหรือการเงิน) และ (4) การประชุม (วัดค่าโดยจำนวนการประชุมต่อปี)

สำหรับกลุ่มของตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัยประกอบด้วย ความล่าช้ารายงานการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (Big 4) อัตราส่วนของหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (Leverage) รายงานผลการขาดทุนปีก่อน และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป (Previous AR)

การวิเคราะห์ข้อมูลจะใช้โปรแกรม Statistical Package for Social Science (SPSS for Windows) ที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ประกอบด้วย สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ซึ่งแสดงอยู่ในรูปของ ความถี่และร้อยละ (Frequency and Proportion) ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) ทั้งนี้เพื่อใช้อธิบายผลการวิจัยในเบื้องต้นเกี่ยวกับข้อมูลของกลุ่มตัวแปรที่เก็บรวบรวมได้ ส่วนสถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลครั้งนี้ประกอบด้วย การทดสอบสมมติฐานการวิจัย ความสัมพันธ์คณะกรรมการตรวจสอบกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนไปรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ เมทริกซ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์

ผู้วิจัยจะแบ่งประเด็นของการนำเสนอผลการวิจัยออกเป็น 3 ส่วนหลัก ๆ คือ (1) สรุปผลการวิจัย ประกอบด้วย ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐานของตัวแปรที่สนใจศึกษา ตัวแปรควบคุม และผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (2) การอภิปรายผลการวิจัย โดยจัดเรียงตามสมมติฐานการวิจัย และ (3) ข้อเสนอแนะมีรายละเอียด ดังนี้

## 5.1 สรุปผลการวิจัย

### 5.1.1 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติพื้นฐาน

#### ตัวแปรอิสระ

จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.00 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.00 และจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบโดยเฉลี่ยที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 4.00 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.00 จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบนี้สอดคล้องกับหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 แนวปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542: 309) และคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ (2553: 7) กรรมการตรวจสอบอย่างน้อยสามคน ขึ้นอยู่กับขนาดและความรับผิดชอบ โดยทั่วไปตามมาตรฐานสากลจำนวนสมาชิกของคณะกรรมการตรวจสอบจะอยู่ระหว่าง 3-5 ราย ผลการศึกษาพบมีเพียงบริษัทเดียว ที่กรรมการตรวจสอบไม่ถึงเกณฑ์ เพราะกรรมการลาออกกำลังหาคนใหม่เท่านั้น และบางบริษัทมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนกรรมการตรวจสอบอยู่สูงถึง 5 คน

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 44.11 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 10.67 และความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบเมื่อเทียบกับคณะกรรมการบริษัททั้งหมด โดยเฉลี่ยที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 42.38 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 9.78 คณะกรรมการตรวจสอบเกือบทุกบริษัทเกินกว่าในสาม เท่ากับ 33% ของคณะกรรมการบริษัททั้งหมด คือ จำนวนกรรมการอิสระไม่น้อยกว่าหนึ่งในสามของกรรมการทั้งหมด โดยกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน มีเพียงบริษัทเดียวที่กรรมการตรวจสอบลาออกกำลังหาคนใหม่เท่านั้น และเมื่อเทียบกับคณะกรรมการบริษัททั้งหมด เป็นสัดส่วนที่มีการถ่วงดุลฝ่ายบริหารเพื่อลดปัญหาตัวแทน ความขัดแย้งผลประโยชน์ สามารถทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ในทางตรงกันข้าม บางบริษัทมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสัดส่วนความเป็นอิสระอยู่สูงถึง 5 คน หรือมีสัดส่วนความเป็นอิสระอยู่สูงถึง 55% ของคณะกรรมการบริษัท

จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี โดยเฉลี่ยเท่ากับ 15.85 ครั้ง ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 8.339 สอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเฉลี่ยปีละ 4 ครั้ง (2542: 315) และคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ (2553: 14) เพื่อพิจารณารายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน และการพิจารณาร่วมกับผู้สอบบัญชีถึงข้อจำกัดจากการตรวจสอบ ประสานงานกับผู้สอบบัญชี ผลการตรวจสอบเพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ

ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงิน โดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) และที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 1.50 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.29 สัดส่วนของคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชี โดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 45.67 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 34.81 และที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 48.63 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 3.35 สอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2542: 309) และคู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ (2553: 9) กรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงการรายงานทางการเงินที่จะมีผลต่อผลการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเพราะคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่หลักในการสอบทานการรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพที่ดีที่สุด

### ตัวแปรควบคุม

ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 53.56 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 8.00 และที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 53.30 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 6.70 ประเภทสินค้าอุตสาหกรรมจะมีความซับซ้อนการบันทึกบัญชีมากกว่าประเภทบริการ จึงส่งผลให้อาจใช้เวลาตรวจสอบมากกว่าประเภทบริการ

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ โดยเฉลี่ยที่เป็นสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3,645,701.53 บาท ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 16,315,322.09 บาท และที่เป็นบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 2,658,362.40 บาท ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 2,838,827.55 บาท ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีธุรกิจประเภทสินค้าอุตสาหกรรมจะมีความซับซ้อนกว่าประเภทบริการ จึงส่งผลให้ค่าสอบบัญชีประเภทสินค้าอุตสาหกรรมสูงกว่าประเภทบริการ

อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (Leverage) โดยเฉลี่ยประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 0.33 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.22 และประเภทบริการ (SERVICE) มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 0.35 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.21 โอกาสหรือความเสี่ยงต้องมีการบริหารจัดการที่ดีด้วยความระมัดระวังจะมีประโยชน์และสามารถสร้างผลกำไรประเภทอุตสาหกรรมก่อนนี้เกิดผลตอบแทนมากกว่าประเภทบริการ

การใช้บริการสอบบัญชี ขนาดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีการบริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีจำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 51.90 และประเภทบริการ (SERVICE) มีจำนวนเท่ากับ 55 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 61.80 มีการใช้บริการสอบบัญชี Big 4 ในอุตสาหกรรมประเภทบริการ (SERVICE) มากกว่าประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS)

รายงานการขาดทุนปีก่อน ประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวนเท่ากับ 56 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 70.89 และประเภทบริการ (SERVICE) บริษัทประสบผลขาดทุน เท่ากับ 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 53.93 และประเภทบริการ (SERVICE) ในปีปัจจุบันประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป จำนวนเท่ากับ 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5 และประเภทบริการ (SERVICE) บริษัทการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เท่ากับ 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4 ซึ่งเป็นผลขาดทุนจากปีก่อน ส่งผลต่อการเปิดวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีก่อนมีจำนวนเท่ากับ 32 บริษัท ของประเภทสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) มีจำนวนเท่ากับ 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.46 และประเภทบริการ (SERVICE) มีจำนวนเท่ากับ 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.35 ประเภทบริการ ได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในปีก่อนสูงกว่าประเภทสินค้าอุตสาหกรรม ในขณะที่เดียวกันอุตสาหกรรมประเภทบริการ มีการใช้บริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 สูงกว่าประเภทสินค้าอุตสาหกรรมด้วย

#### ตัวแปรตาม

บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปปีปัจจุบัน มีจำนวนเท่ากับ 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 20.83 ประเภทสินค้าอุตสาหกรรม จำนวนเท่ากับ 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 17.72 (ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเหมือนปีก่อน 10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 28) และประเภทบริการ (SERVICE) มีจำนวนเท่ากับ 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24.72 (ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเหมือนปีก่อน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 42 อุตสาหกรรมประเภทบริการมีการปรับปรุงแก้ไขคุณภาพรายงานทางการเงินเปลี่ยนแปลงความเห็นจากเดิมแบบความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นแบบไม่มีเงื่อนไขสูงกว่าอุตสาหกรรมประเภทสินค้าอุตสาหกรรม โดยอุตสาหกรรมประเภทบริการ มีการใช้บริการสอบบัญชี จากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 สูงกว่าประเภทสินค้าอุตสาหกรรม

#### **5.1.2 ความสัมพันธ์ระหว่างคุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ กับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไป**

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ ตัวแปรอิสระ คือ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางลบกับตัวแปรตาม คือ การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป พบว่า ปฏิเสธสมมติฐานทุกข้อ มีเพียงข้อสมมติฐานเดียว คือ คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่ว่าจำนวนการประชุมต่อปีของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ในทางบวก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01 สำหรับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์กับการที่บริษัทได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01

จากสมการทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน การประชุม และขนาดกรรมการตรวจสอบ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประเภทสินค้าอุตสาหกรรมและบริการ ที่ทำหน้าที่ในการสอดส่องกำกับดูแลกระบวนการรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน นำไปสู่การลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป และผลการศึกษานี้พบข้อพิสูจน์ว่า คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบไม่สามารถทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนตัวแปรควบคุม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป เมื่อมีหรือเพิ่มขึ้น จะทำให้มีโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 สำหรับ รายงานผลการขาดทุนปีก่อน และสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ไม่สามารถทำนายโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ภาพรวมสามารถสรุปได้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมาก มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป หรือมีความสัมพันธ์กันในทิศทางเดียวกัน และผลการทำนายการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน การประชุม และขนาดกรรมการตรวจสอบ ที่เป็นส่วนสำคัญ หลักการกำกับดูแลกิจการปี 2560 แต่ไม่มีอิทธิพลต่อการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ จากผลการศึกษาข้อมูลเบื้องต้นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประเภทสินค้าอุตสาหกรรมและบริการพบว่า กลุ่มตัวอย่าง 168 บริษัท พบว่ากรรมการตรวจสอบไม่จับบัญชีหรือการเงิน เป็นจำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 12.50 กรรมการตรวจสอบเป็นผู้ถือหุ้นเป็นจำนวน 58 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 34.52 และกรรมการตรวจสอบไม่เป็นไปหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือน้อยกว่า 3 คน เป็นจำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.60 ดังนั้น การส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการปี 2560 เกี่ยวกับคุณลักษณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิผล รวมถึงการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งจากงานวิจัยนี้การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบจะพิจารณาเฉพาะจำนวนการประชุมที่ต้องไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี อาจจะไม่เพียงพอตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 ในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้เกิดความโปร่งใส เพื่อส่งเสริมให้เกิดคุณภาพรายงานทางการเงิน และส่งผลต่อการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป และผู้วิจัยไม่ได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยสำหรับการทดสอบตัวแปรควบคุมเนื่องจากมิได้เป็นตัวแปรที่สนใจศึกษา เพียงแต่ต้องการนำมาวิเคราะห์และยืนยันว่าองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี สำหรับกลุ่มของตัวแปรที่ใช้ในการควบคุมผลการวิจัย ผลการวิจัยพบว่า สอดคล้องกับงานวิจัยในอดีต กล่าวคือ บริษัทมีแนวโน้มสูงที่จะได้รับความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ถ้าเพิ่มขึ้นหรือมี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม Leverage (LEV) และรายงานการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

## 5.2 อภิปรายผล

ผลการทดสอบความสัมพันธ์คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ มีเพียงจำนวนการประชุมต่อปีของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนการประชุมต่อปีมากลดโอกาสการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ยืนยันผลวิจัยในอดีต Buallay and Aldhaen (2018, 500) พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญและเป็นบวก ต่อการเปิดเผยรายงานความยั่งยืน และ Chariri and Januarti (2017, 314) พบว่าการประชุมมีความสัมพันธ์เชิงบวกคุณภาพกำไร ในขณะที่เห็นแย้งผลวิจัย Hamdan (2020, 135) ไม่พบว่าการประชุมมีความสัมพันธ์อย่างใดต่อคุณภาพกำไร สำหรับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน ไม่มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ยืนยันผลวิจัยที่ผ่านมา Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) พบว่าไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ผลการวิจัยเห็นแย้งกับ Buallay and Aldhaen (2018, 500) พบว่าขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเป็นอิสระคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบทางบวกต่อการเปิดเผยรายงานความยั่งยืน ในขณะที่ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบเชิงลบต่อการเปิดเผยรายงานความยั่งยืน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในขณะที่ Chariri and Januarti (2017, 314) พบว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินและบัญชี มีอิทธิพลเชิงบวกต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ผลการวิจัยมีทั้งเห็นด้วยและไม่เห็นด้วยกับงานวิจัยในอดีต สาเหตุผลวิจัยเห็นแย้งอาจมีสาเหตุจากสภาพแวดล้อม รวมถึงการกำกับดูแลในการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการแต่ละประเทศ ตัวแปรวัดคุณภาพรายงานทางการเงิน งานวิจัยนี้วัดจากการสื่อสารผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป และกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกันโดยผู้วิจัยเน้นอุตสาหกรรมประเภทสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ อาจมีผลต่อผลลัพธ์งานวิจัยแตกต่างกันจากประเภทอุตสาหกรรม (สุปราณี กาญจนเพ็ญ, 2559)



จากสมการความน่าจะเป็นคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระ การประชุม ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญทางบัญชีหรือการเงิน ไม่มีอิทธิพลในการทำนายการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ สอดคล้องกับงานวิจัย Munifah and Suryandari (2019, 57) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีอิทธิพลต่อการได้รับการแสดงความเห็นที่มีเงื่อนไข งานวิจัยนี้ผลการทำนายไม่เป็นไปตามสมมติฐานและวัตถุประสงค์ของหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ในความคาดหวังที่จะกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารให้ถูกต้องเชื่อถือได้ และครบถ้วน เพื่อลดปัญหาความขัดแย้งผลประโยชน์ เพื่อรักษาไว้ซึ่งสิทธิและประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งจะส่งผลดีคุณภาพรายงานทางการเงิน มีผลต่อการลดโอกาสในการจะได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตามผลการวิจัยมีทั้งเห็นด้วยและเห็นแย้งงานวิจัยในอดีต เนื่องจากสภาพแวดล้อม ช่วงเวลา และกลุ่มตัวอย่างผู้วิจัยเป็นบริษัทในภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ ข้อสังเกตจากผลการวิจัยจากข้อมูลพื้นฐานกลุ่มตัวอย่างจะพบว่า กรรมการตรวจสอบไม่จับบัญชีหรือการเงิน คิดเป็นร้อยละ 12.50 กรรมการตรวจสอบเป็นผู้ถือหุ้น คิดเป็นร้อยละ 34.52 และกรรมการตรวจสอบไม่เป็นไปหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือน้อยกว่า 3 คน คิดเป็นร้อยละ 0.60 ดังนั้นจากความไม่มีประสิทธิผลของคุณลักษณะกรรมการตรวจสอบก็อาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการทำหน้าที่กำกับดูแลรายงานทางการเงิน และคุณภาพรายงานทางการเงิน จึงไม่มีผลกระทบอย่างใดต่อการลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่สามารถทำนายการลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสัดส่วนความอิสระมาก ลดโอกาสการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สอดคล้องกับผลวิจัย Chariri and Januarti (2017, 314); และ Zaitul and Ilona (2018, 436) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน และ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) พบว่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่งานวิจัย ภูษณิศรา ส่งเจริญ (2564, 169) สัดส่วนกรรมการอิสระมีสัดส่วนสูงส่งผลทำให้ผลการดำเนินงานบริษัทลดลง เช่นเดียวกับ ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562: 112) พบว่าความอิสระของคณะกรรมการ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ Abdul Wahab et al. (2016, 391) พบว่าความอิสระคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความระมัดระวังทางบัญชี เช่นเดียวกับงานวิจัย Hamdan (2020, 134) แสดงให้เห็นว่าความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพกำไรวัดจากรายการคงค้างดุลยพินิจผู้บริหาร สะท้อนคุณภาพรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ข้อสังเกตจากงานวิจัย หลักการกำกับดูแลกิจการประเทศไทยที่มีการปรับปรุงปี 2560 ความอิสระของ

คณะกรรมการตรวจสอบอย่างเดียว อาจไม่สามารถลดโอกาสในการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไป เพราะต้องคำนึงถึงคุณสมบัติอื่นประกอบ ได้แก่ ความเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงิน สัดส่วนต้องไม่น้อยกว่าสามคน และการประชุมในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน ผลการตรวจสอบเพื่อนำไปปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน ส่งผลต่อการลดโอกาสแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป

จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ไม่สามารถทำนายการลดโอกาสของบริษัทที่ได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนการประชุมต่อปีมาก ทำให้มีการกำกับดูแลฝ่ายบริหารลดปัญหาความขัดแย้งผลประโยชน์ฝ่ายบริหาร ส่งผลคุณภาพรายงานทางการเงินที่ดี ลดโอกาสการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยสอดคล้อง Hamdan (2020, 135) พบว่าการประชุมไม่มีผลต่อการปรับปรุงคุณภาพกำไร และ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป แต่ในขณะที่งานวิจัย Abdul Wahab et al., (2016, 391) พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบกับความระมัดระวังทางบัญชี และภูษณิศาส่งเจริญ (2564, 169) ผลวิจัยพบว่าจำนวนครั้งการประชุมมาก ทำให้ผลการดำเนินงานของบริษัทเพิ่มขึ้น วัดจากอัตราผลตอบแทนจากการถือหุ้น จากผลการวิจัยที่ไม่สอดคล้องอาจมาจากสภาพแวดล้อม รวมถึงแนวทางการกำกับดูแลแต่ละประเทศ กลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน และการวัดตัวแปรในการกำกับดูแลกิจการคุณภาพรายงานทางการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบต่างกัน ซึ่งงานวิจัยนี้วัดจากการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระ จากผลลัพธ์งานวิจัยได้ให้ข้อสังเกตว่าการพิจารณาการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบจากจำนวนการประชุมต่อปีที่บ่อย แสดงถึงความใส่ใจในการปฏิบัติงาน แต่ถ้าการประชุมไม่ได้ให้ความสำคัญกับคุณภาพ ในการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงินให้มีความถูกต้อง เชื่อถือ จากผลการตรวจสอบ การส่งเสริมให้เกิดความอิสระของผู้สอบบัญชี การประชุมร่วมคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี โดยไม่มีฝ่ายบริหาร และการนำผลการตรวจสอบเข้าประชุมหารือในคณะกรรมการบริษัท เพื่อปรับปรุงให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ก็ไม่อาจที่จะลดโอกาสในการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปได้

ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่สามารถทำนายการลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยปฏิเสสมมติฐานที่ว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งใหญ่ออกโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยสอดคล้อง Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป และ Zaitul and Ilona (2018, 436) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน งานวิจัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562, 102) พบว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี สาเหตุจากกลุ่มประชากรผู้วิจัยเน้นเฉพาะภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการเท่านั้น รวมถึงช่วงเวลา และหลักการกำกับดูแลกิจการที่มีการปรับปรุงปี 2560 ข้อสังเกตจากงานวิจัยคณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนมากอย่างเดียว อาจไม่สามารถลดโอกาสในการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เพราะจำนวนกรรมการตรวจสอบมากเกินไป แต่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ อาจนำมาซึ่งการอภิปรายและการตัดสินใจที่ไม่มีประสิทธิภาพ

ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่สามารถทำนายการลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยปฏิเสสมมติฐานที่ว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งมีสัดส่วนมาก จะส่งผลให้มีการกำกับดูแลติดตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน ลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัย สอดคล้อง Zaitul and Ilona (2018, 436) ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีและการเงินกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน แต่ผลการวิจัยเห็นแย้งกับงานวิจัย เกรียงไกร บุญเลิศสุทัย และอนุวัฒน์ ภัคดี (2562, 20) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้การบัญชีและการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความทันเวลาการรับรู้ผลขาดทุน ซึ่งแสดงว่าคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีความรู้บัญชีและการเงิน นำความรู้ติดตามและบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ เช่นเดียวกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) พบว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป และ Abdul Wahab et al. (2016, 391) พบว่าความเชี่ยวชาญทางด้านกรบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความระมัดระวังทางบัญชี จากข้อมูลเบื้องต้นงานวิจัยพบว่า บริษัทประเภทภาคสินค้าอุตสาหกรรมและบริการ ยังมีคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความอิสระ แต่พบว่าบางบริษัทยังไม่มีกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงิน อย่างน้อย 1 คน ตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 ที่แสดงความมีประสิทธิภาพ ในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน รวมถึงการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการตรวจสอบที่จะนำไปสู่การปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน นั้นหมายถึงการที่ต้องเคร่งครัด

คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบให้เกิดความมีประสิทธิภาพ นำไปสู่การปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน และลดโอกาสได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากผู้สอบบัญชี

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ตัวแปรควบคุม ได้แก่ ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) สำนักงานสอบบัญชี Big 4 การขาดทุนปีก่อน และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป และตัวแปรตาม คือ การที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป พบว่าความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (Leverage) รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 แสดงให้เห็นว่าความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (Leverage) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อน ยิ่งมากหรือมี แสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน มีโอกาสมากที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นของที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่รายงานผลการขาดทุนปีก่อน มีความสัมพันธ์ทางบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป และการใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ที่มีความสัมพันธ์ทางลบกับโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ ที่ระดับ .01

ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องงานวิจัย Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 103) พบว่าความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไม่มีนัยสำคัญ ผลการศึกษาแสดงว่าความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบอย่างมาก มีโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น เพราะการตรวจสอบจากวันสิ้นปี จนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาการตรวจสอบที่เกี่ยวกับการแสดงความเห็น เช่น สินค้าคงเหลือ ต้นทุนขาย และบัญชีที่เกี่ยวข้อง ที่อาจส่งต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องที่ไม่มีแผนรองรับการดำเนินงานต่อเนื่อง จะส่งผลต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป การแสดงข้อมูลที่มีนัยสำคัญ วรรคเรื่องสาระสำคัญการตรวจสอบ ที่มีความสำคัญในการสื่อสารผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบในการปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน

ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดง ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ ผลวิจัยสอดคล้องงานวิจัย Shakhathreh et al. (2020, 11) พบว่าค่าสอบบัญชีมีผลกระทบทางบวกต่อระดับคุณภาพการเปิดเผยรายงานทางการเงิน แต่ไม่สอดคล้อง Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 104) ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สาเหตุผลวิจัยเห็นแย้งอาจมาจากสภาพแวดล้อม ประเทศ ช่วงเวลาและกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน จากผลข้อมูลเบื้องต้นที่ศึกษาส่วนใหญ่การเลือก ผู้สอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 เพราะต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ และ สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ลงทุน รวมถึงความเสี่ยงที่พบจากการตรวจสอบเกี่ยวกับความเชื่อถือได้รายงาน ทางการเงิน ผลลัพธ์การวิจัยนี้แสดงว่าค่าธรรมเนียมการตรวจสอบสูง เป็นผลจากโอกาสที่บริษัทจะ ได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดง ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยเห็นแย้งกับงานวิจัย Shakhathreh et al. (2020,11) พบว่าหนี้สิน รวมหารด้วยสินทรัพย์รวม มีความสัมพันธ์เชิงลบคุณภาพรายงานทางการเงิน และ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 103) ไม่พบว่ามีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดง ความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สาเหตุความต่างกันของผลวิจัยอาจมาจากสภาพแวดล้อม และกลุ่มตัวอย่าง ที่แตกต่างกัน ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า หนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น มีความเสี่ยงสูง การก่อหนี้ ส่งผลต่อความสามารถชำระหนี้ จะทำให้มีโอกาที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็น ที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป มีความสัมพันธ์ทางบวกกับ โอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ สอดคล้องกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 103) พบว่ารายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลง ไป มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น ผลการศึกษานี้แสดงว่าเมื่อมีรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นเปลี่ยนแปลงไป จะทำให้ มีโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

รายงานผลการขาดทุนปีก่อน มีความสัมพันธ์ทางบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไม่มีนัยสำคัญ สอดคล้องกับ Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 103) พบว่ารายงานผลการขาดทุนปีก่อน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น สาเหตุความต่างกันของผลวิจัยอาจมาจากสภาพแวดล้อมแต่ละประเทศ ช่วงเวลาและกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ผลการศึกษานี้แสดงว่าเมื่อมีรายงานผลการขาดทุนปีก่อน การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>2</sup> เกี่ยวกับความสามารถการดำเนินงานต่อเนื่อง บริษัทมีโอกาสจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

การใช้บริการสอบบัญชี ขนาดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงลบกับโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง อย่างไม่มีนัยสำคัญ ผลการวิจัยไม่สอดคล้อง Alkilani, Hussin, and Salim (2019, 103) พบว่า สำนักงานสอบบัญชี Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ต้องการให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ มีโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น และ Shakhathreh et al. (2020, 12) ไม่พบว่าขนาดสำนักงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญกับการแสดงความเห็น สาเหตุความต่างกันของผลวิจัยอาจมาจากสภาพแวดล้อมและกลุ่มตัวอย่างที่แตกต่างกัน ผลการศึกษากการใช้บริการสอบบัญชี ขนาดสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ต้องการให้มีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลต่อรายงานทางการเงินมีคุณภาพ ลดโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

### 5.3 ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยนำเสนอข้อเสนอแนะประเด็นหรือข้อคิดที่ได้จากการวิจัยโดยอิงกับผลการวิจัยที่ได้จากการศึกษาดังนี้

คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบที่มีผลต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป คือ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ไม่สอดคล้องสมมติฐานที่ว่าจำนวนการประชุมต่อปียิ่งมาก จะเป็นปัจจัยที่จะส่งเสริมและสนับสนุนให้คณะกรรมการตรวจสอบปฏิบัติงานด้วยความมีประสิทธิภาพ ควรจะส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน แต่ผลวิจัยแสดงให้เห็นว่าจำนวนการประชุมที่บ่อยต่อปี มีความสัมพันธ์กับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปมากขึ้นด้วย และจากสมการความน่าจะเป็นคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีอิทธิพลต่อการลดโอกาสการได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไป อย่างมีนัยสำคัญ งานวิจัยนี้ผลการทำนายไม่เป็นไปตามสมมติฐานและวัตถุประสงค์ของหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ ในความคาดหวังที่จะกำกับดูแล

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง

รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยฝ่ายบริหารให้ถูกต้องเชื่อถือได้ และครบถ้วน ซึ่งจะส่งผลดีคุณภาพรายงานทางการเงิน มีผลต่อการลดโอกาสในการจะได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิผล มีส่วนส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการ เกี่ยวกับคุณภาพรายงานทางการเงิน ถึงแม้จะไม่มีอิทธิพลโดยตรงต่อการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างไรก็ตาม ควรกำหนดแนวปฏิบัติที่ดีให้มีความชัดเจนและเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น คือ จำนวนการประชุม แสดงการใส่ใจในการกำกับดูแลกิจการที่ดี แต่ควรคำนึงถึงคุณภาพในการติดตามคุณภาพรายงานทางการเงินจากผลการตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานคณะกรรมการตรวจสอบมีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงินและการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สามารถสรุปข้อเสนอแนะจากผลการวิจัยเชิงนโยบายและเชิงปฏิบัติได้ดังนี้

### 5.3.1 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการออกกฎระเบียบของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ มีเพียงจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยแสดงให้เห็นว่า จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบที่บ่อยต่อปี แต่บริษัทจะได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปมากขึ้นด้วย ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี ปี 2560 หลักปฏิบัติข้อที่ 6 คณะกรรมการต้องจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและอิสระ คณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย 3 คน ทุกรายต้องมีอิสระและมีหลักเกณฑ์ตามที่ ก.ล.ต. และต.ล.ท. (กฤษยา, 2561, 87) หน้าที่คณะกรรมการตรวจสอบในการสอบทานรายงานทางการเงินถูกต้องครบถ้วน การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง แต่ผลการวิจัยจำนวนการประชุมที่บ่อยนั้นไม่ส่งผลให้การได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปลดลง ดังนั้น คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ต.ล.ท.) ควรกำหนดให้มีความชัดเจนเป็นรูปธรรมและนำไปสู่การปฏิบัติ จำนวนครั้งการประชุมต่อปี และต้องคำนึงถึงคุณภาพการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีการประสานและสื่อสารผลการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายบริหารร่วมประชุม และนำประเด็นคุณภาพรายงานทางการเงินจากผลการตรวจสอบมาเป็นวาระการประชุมร่วมกับฝ่ายบริหาร เพื่อให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ ลดปัญหาของตัวแทน (Agency problems) และข้อมูลที่ไม่เท่ากัน (Information asymmetry) รักษาไว้ซึ่งสิทธิประโยชน์ผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย เป็นส่วนสำคัญในการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะส่งเสริมคุณภาพรายงานทางการเงิน จะนำไปสู่การลดโอกาสที่จะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปได้ต่อไป

### 5.3.2 ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติงานบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

5.3.2.1 แนวทางสนับสนุนสำหรับองค์ประกอบของกรรมการบริษัท ในการกำกับดูแลให้เกิดคุณภาพของงบการเงินผ่านคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบของคณะกรรมการบริษัทตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 ในการกำกับดูแลและถ่วงดุลฝ่ายบริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีความโปร่งใส ดังนั้น การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากจำนวนการประชุมไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี สำคัญประเด็นคุณภาพการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบร่วมกับคณะกรรมการบริษัท ที่เกี่ยวกับผลการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายบริหาร และการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชีเพื่อนำไปสู่การปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน และต้องคำนึงถึงจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนอย่างน้อย 3 คน และควรมีความเป็นอิสระเพื่อถ่วงดุลการจัดทำรายงานทางการเงินฝ่ายบริหารให้มีคุณภาพ และกรรมการตรวจสอบ ต้องมีความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินอย่างน้อย 1 คน เพื่อประสาน และมีส่วนร่วมประชุมกับผู้สอบบัญชี ในการปรับปรุงให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ รวมถึงการคัดเลือกผู้สอบบัญชี ที่มีคุณภาพและค่าสอบบัญชีที่เหมาะสม เพื่อเสนอให้ผู้ถือหุ้นแต่งตั้ง เพื่อส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลดีต่อคุณภาพรายงานทางการเงิน

5.3.2.2 ประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างคุณภาพของการกำกับดูแลกิจการ

ผลการวิจัย คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ บริษัทอยู่ในอุตสาหกรรมภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ ไม่สามารถทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนไปจากข้อมูลพื้นฐานที่พบว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบบางบริษัทพบว่ากรรมการตรวจสอบไม่มีเชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีหรือการเงิน คณะกรรมการตรวจสอบถือหุ้น และมีจำนวนไม่ครบตามหลักเกณฑ์คือ อย่างน้อย 3 คน ดังนั้น บริษัทต้องให้ความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 และแนวปฏิบัติที่ดีคณะกรรมการตรวจสอบที่ออกโดยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2553) ในการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ที่มีความอิสระ ในการกำกับดูแลให้มีระบบควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม การควบคุมทางการเงินและการบัญชี และรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิผล ทำหน้าที่สอบทานรายงานทางการเงินเพื่อให้มีคุณภาพ มีความถูกต้อง เพียงพอ ครบถ้วน และเชื่อถือได้ ต้องมีอย่างน้อย 3 คน ที่มีความอิสระ โดยจำนวนขึ้นอยู่กับขอบเขต ความรับผิดชอบ และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และอย่างน้อย 1 คน ที่มีความรู้ความเข้าใจหรือมีประสบการณ์ด้านการบัญชีหรือการเงิน และมีความรู้ต่อเนื่องที่มีการเปลี่ยนแปลงรายงานทางการเงิน ส่งเสริมการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ไม่นับแต่จำนวนการประชุมบ่อยเท่านั้น แต่ต้องคำนึงถึงคุณภาพการประชุม โดยกำหนดจำนวนครั้ง



ในการประชุมแต่ละปี ขึ้นอยู่กับขนาดของธุรกิจ การประชุมอย่างน้อยปีละ 4 ครั้ง โดยการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบร่วมกับคณะกรรมการบริษัท ที่เกี่ยวกับผลการตรวจสอบรายงานทางการเงินที่ จัดทำโดยฝ่ายบริหาร และการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชีเพื่อนำไปสู่การปรับปรุงคุณภาพรายงาน ทางการเงิน รวมถึงการคัดเลือกผู้สอบบัญชี ที่มีคุณภาพและค่าสอบบัญชีที่เหมาะสม เพื่อเสนอให้ ผู้ถือหุ้นแต่งตั้ง ข้อกำหนดช่วยให้การปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ และส่งผลให้ข้อมูลทางการเงิน มีคุณภาพ ลดปัญหาตัวแทน และรักษาไว้ซึ่งสิทธิและประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย

### 5.3.3 ข้อจำกัดและข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต

#### 5.3.3.1 ข้อจำกัดงานวิจัย

ผลการวิจัยกลุ่มตัวอย่างงานวิจัยนี้ คือ อุตสาหกรรมประเภทสินค้าอุตสาหกรรม และ บริการ อาจแตกต่างกับอุตสาหกรรมประเภทอื่น นอกจากนี้การเก็บรวบรวมข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา โดยเฉพาะข้อมูลด้านความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงิน เนื่องจากบางบริษัทข้อมูลด้าน ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบบางบริษัทก็ได้เปิดเผย อย่างชัดเจน กล่าวคือ บางท่านอาจจะมีความรู้ทางด้านนี้ แต่เนื่องจากมิได้เป็นวุฒิการศึกษา จึงมิได้ เปิดเผยไว้ในทางตรงกันข้าม เปิดเผยเฉพาะวุฒิการศึกษาซึ่งอาจจะเป็นความรู้สาขาอื่นที่ไม่ใช่การบัญชี หรือการเงิน อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยแก้ปัญหานี้ด้วยการศึกษาข้อมูลในอดีตของคณะกรรมการตรวจสอบ ว่าเคยดำรงตำแหน่งที่เกี่ยวข้อง หรือเคยได้รับประกาศนียบัตรทางการบัญชีหรือการเงิน หรือเป็น ผู้สอบบัญชีหรือไม่ ทำให้ได้ข้อมูลที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน และสมบูรณ์ ก่อนที่จะนำมาประมวลผล และสรุปผลการวิจัย

#### 5.3.3.2 ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต

1) การศึกษาในครั้งต่อไป ควรมีการศึกษาภาพรวมตัวแปรความเป็นอิสระ ขนาดและ ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อทดสอบว่าตัวแปรที่ นำมารวมกันแล้วนั้นจะยังคงมีอิทธิพลต่อการลดโอกาสที่บริษัทได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลง ไปหรือไม่ เนื่องจากผลการวิจัยที่ได้จากการศึกษาค้างนี้ให้ผลไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ ไม่ว่าจะเป็ นองค์ประกอบด้านความเป็นอิสระ ขนาดหรือความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน ต่างไม่มีอิทธิพล ต่อการลดโอกาสที่จะได้รับการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2) ผลการทดสอบความสัมพันธ์จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป แต่ไม่มีอิทธิพลต่อการทำนายการลดโอกาส การได้รับความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ในการศึกษาครั้งต่อไปอาจพิจารณาประเด็นคุณภาพ การประชุม คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายบริหาร และประเด็นวาระการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบเสนอผลการตรวจสอบรายงานทางการเงิน ในการประชุมคณะกรรมการบริษัท และฝ่ายบริหาร รวมถึงการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชี ในการประชุม ผู้ถือหุ้น เพื่อดูผลลัพธ์การปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงิน ที่มีต่อการลดโอกาสที่จะได้รับการแสดง ความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป

3) การศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยศึกษาเฉพาะตัวแปรเกี่ยวกับ (1) จำนวนคณะกรรมการ ตรวจสอบ (2) ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (3) จำนวนความถี่การประชุมของ คณะกรรมการตรวจสอบ และ (4) ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการ ตรวจสอบ ในอนาคต อาจทำการวิเคราะห์ปัจจัยอื่น ๆ เพิ่มเติมไม่ว่าจะเป็นการศึกษาจากการทบทวน บรรณกรรม เพื่อค้นหาตัวแปรใหม่ ๆ ที่อาจจะมีความสัมพันธ์กับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป นอกจากนี้ อาจขยายการวิเคราะห์ออกไปจากการศึกษานี้ ประเภทของรายงานผู้สอบบัญชีให้มีความ หลากหลายมากกว่าการศึกษานี้

4) การศึกษานี้กลุ่มตัวอย่างเป็นบริษัทในภาคอุตสาหกรรมและภาคบริการ การศึกษา ในครั้งต่อไป ควรกำหนดกลุ่มตัวอย่างภาคอุตสาหกรรมอื่นเพื่อเปรียบเทียบผลลัพธ์ที่ได้ อาจแตกต่างกัน หรืออาจจะขยายกลุ่มตัวอย่างในการเพิ่มจำนวนปีที่ศึกษา เนื่องจากจะทำให้เห็นภาพความเปลี่ยนแปลง ที่เกิดขึ้นในแต่ละช่วงเวลา ผลการวิจัยที่ได้จะช่วยยืนยันบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของ คณะกรรมการตรวจสอบกับการมีส่วนร่วมในการกำกับดูแลกิจการได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

5) การศึกษานี้ใช้ข้อมูลทุติยภูมิ สำหรับการศึกษาในอนาคต ควรศึกษาเชิงปริมาณ สามารถ ใช้การสำรวจเพื่อรวบรวมข้อมูลจากคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงข้อมูลเชิงคุณภาพสามารถรวบรวม ผ่านการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายนอก หรือสัมภาษณ์คณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผลลัพธ์ที่ได้ อาจ แตกต่างกันไป

## บรรณานุกรม

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2554, 28 กันยายน). *ประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการรายการย่อกับผู้มีในงบการเงิน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2554*. <http://www.dbd.go.th/>
- กุลยา จันทะเดช. (2561). หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี พ.ศ. 2560. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 14(41), 73-93.
- เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และอนุวัฒน์ ภัคดี. (2562). ผลกระทบของคะแนนการกำกับดูแลกิจการและคุณลักษณะคณะกรรมการบริษัทต่อความทันเวลาของงบการเงิน. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 42(162) เมษายน-มิถุนายน 2562, 1-26.
- เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, อนุวัฒน์ ภัคดี และศิลปพร ศรีจันทะเพชร. (2562). ผลกระทบของคะแนนการกำกับดูแลกิจการและคุณลักษณะคณะกรรมการบริษัทต่อความทันเวลาของงบการเงิน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15(48) ธันวาคม 2562, 5-30.
- เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย. (2562). ผลกระทบของคะแนนการกำกับดูแลกิจการและคุณลักษณะคณะกรรมการบริษัทต่อความทันเวลาของงบการเงิน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15 (ธันวาคม 2562, 5-30.
- ฆณาการ ปุประระ, ฤกษ์ชัย พุประทีปศิริ และณธกร ภัฏนราพงษ์. (2559). ปัจจัยการกำกับดูแลกิจการของบริษัทที่ส่งผลต่อผลการดำเนินงาน: กรณีศึกษากลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทย ในพระราชูปถัมภ์ สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี*, 5(1), 34-42.
- จิราภรณ์ พงศ์พันธุ์พัฒนา. (2558). กลไกการกำกับดูแลกิจการที่ดี และผลการดำเนินงานของกิจการ: บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่*, 8(1), 67-77.
- ณัฐพัชร์ ธรรมนุสาร และสันสกฤต วิจิตรเลขการ. (2559). *กลไกการกำกับดูแลกิจการ: ความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างความเป็นเจ้าของกับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี*. การประชุมเสนอผลงานวิจัยระดับบัณฑิตศึกษาแห่งชาติ ครั้งที่ 17 และการสัมมนาวิชาการเพื่อเผยแพร่งานวิจัยสู่ชุมชน ครั้งที่ 5.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2542, 23 มิถุนายน). แนวทางปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ. [https://www.set.or.th/dat/content/rule/th/BorJorRor2500\\_TH.pdf](https://www.set.or.th/dat/content/rule/th/BorJorRor2500_TH.pdf)
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2561). *ข้อมูลรายบริษัท/หลักทรัพย์*. <https://www.set.or.th/set/commonslookup.do?language=th&country=TH>

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562, 24 มกราคม). หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560 *Corporate Governance Code for listed companies 2017*.

[https://www.set.or.th/sustainable\\_dev/th/cg/principle\\_p1.html?printable=true](https://www.set.or.th/sustainable_dev/th/cg/principle_p1.html?printable=true)

ทิพย์ธัญญา ทริณานนท์. (2560). อิทธิพลของการกำกับดูแลกิจการที่มีต่อการจัดการกำไร และมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐศาสตร์: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่ม SET 100. วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญามหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2560). อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 1: กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.

ปิยะณัฐ ฤกษ์พุดม และสุรีย โภษกรณ์ภู. (2562). ผลกระทบคุณภาพการสอบบัญชีที่มีต่อผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 15(47) กันยายน 2562, 17-31.

พรอนงค์ บุษราตระกูล, จรรย์ญา เสถียรโชค และณรงค์ฤทธิ อัครเรืองพิภพ. (2559). ความมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการที่มีต่อผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *งานวิจัยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*.

พิชญ์ณัฐ เสี่ยมกลาง และชุตินา นาคประสิทธิ์. (2559). ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับการเลือกผู้สอบบัญชี: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารชุมชนวิจัย*, 10(3), 73-85.

ภัชรพรรณ กรรณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2560). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบใบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *วารสารมหาจุฬานาครธรรม์*, 5(3), 926-942.

ภูษณิศาส์ ส่งเจริญ. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผลการดำเนินงาน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการ สถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณภูมิ (สาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์)*. 5(1), 162-172.

ยุวดี เครือรัฐติกาล. (2557). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของกลไกการกำกับดูแลกิจการกับประสิทธิภาพในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การศึกษาอิสระ. มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2557). ฝืนงบการเงิน. *พระนครวิชาการ*, 6(2), 27-31.

- วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). ผลกระทบการควบคุมคุณภาพ ตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น*, 14(1 - 4), 11-40.
- วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2564). การกำกับดูแลกิจการ การเลือกผู้สอบบัญชี และมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีผลประเมินการกำกับดูแลกิจการระดับดีเลิศ. *วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร*, 18(1), 140-163.
- ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ. (2561). ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของกลุ่มผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี Big 4. *สุทธิปริทัศน์*, 32(104), 210-222.
- ศิริชัย พงษ์วิชัย. (2561). *การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วยคอมพิวเตอร์เน้นสำหรับงานวิจัย*. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนวัธน์ ภักดี. (2562). ศึกษาผลกระทบการกำกับดูแลกิจการ ลักษณะองค์กร และคุณภาพการสอบบัญชี: หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์ สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี*, 8(1), 101-116.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 22-38.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) การดำเนินงานต่อเนื่อง*.  
[https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA570\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA570(Revised).pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน*.  
[https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA700\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA700(Revised).pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*.  
[https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA701.pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA701.pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*.  
[https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA705\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA705(Revised).pdf)

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่น ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต* [https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA706\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA706(Revised).pdf)
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559, 31 ธันวาคม). *มาตรฐานการสอบบัญชี 720 (ปรับปรุง) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น.* [https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559\\_TSA720\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/uploads/files/TSA/2559_TSA720(Revised).pdf)
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2553, ธันวาคม). *คู่มือคณะกรรมการตรวจสอบ.* <https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Documents/Regulation/AChandbook.pdf>
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2561). *เอกสารเผยแพร่ของบริษัทที่ออกและเสนอขายหลักทรัพย์.* <https://market.sec.or.th/public/idisc/th/FinancialReport/ALL>
- สุปราณี กาญจนเพ็ญ. (2559). *การเปลี่ยนแปลงการกำกับดูแลกิจการ โครงสร้างความเป็นเจ้าของ โครงสร้าง คณะกรรมการบริษัท โครงสร้างคณะกรรมการตรวจสอบ และคุณภาพกำไร.* วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.สุวรรณฯ อภัยบัณฑิตกุล และอรรณพล จรจันทร์. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. บทวิเคราะห์เรื่องจากวิกฤติเศรษฐกิจโลก สุวิกฤตการณ์จ้างงานไทย : ไฟไหม้ฟางที่ยังไม่รู้วันดับ. Macroeconomic Analysis Briefing สำนักงานนโยบายเศรษฐกิจมหภาค.
- สุวิสา ไชยสุวรรณ. (2559). *ผลกระทบของกลไกการกำกับดูแลกิจการต่อคุณภาพกำไรของบริษัทจดทะเบียนหลังวิกฤติการณ์ทางการเงินในเอเชีย.* วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2563). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ แนวคิดและกรณีศึกษา.* พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: จามจุรี โปรดักส์.
- Abdullah AL-Mamun; Yasser, Q. R.; Rahman, M.. A.; Wickramasinghe, A. and Nathan, T. M. (2014). Relationship between audit committee characteristic, external auditors and economic value added (EVA) of public listed firms in Malaysia. *Corporate ownership & control*, 12(1), 899-909.
- Abedalqader AL – Thuneibat, A., Tawfiq Ibrahim Al Issa, R. and Ata Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial auditing journal*, 26(4), 317-334. <https://doi.org/10.1108/02686901111124648>

- Al-Mamun, A., Yasser, Q. R., Rahman, M. A., Wickramasinghe, A., & Nathan, T. M. (2014). Relationship between Audit committee characteristic, external auditors and economic value added (EVA) of public listed firms in Malaysia. *Corporate ownership & control*, 12(1), 899-909. <https://doi.org/10.22495/cocv12i1c9p12>
- Alqatamin, R. M. (2018). Audit committee effectiveness and company performance: evidence from Jordan. *Accounting and finance research*, 7(2), 48-60.
- Al-Thuneibat, Ali Abedalqader. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334
- Asmar, M., Alia, M. A. and Ali, F. H. (2018). The impact of corporate governance mechanisms on disclosure quality: evidence from companies listed in the Palestine exchange. *international journal of economics, commerce and management*, 6(4) April 2018, 401-411.
- Buallay, A. M., and AlDhaen, E. S. (2018). The relationship between audit committee characteristics and the level of sustainability report disclosure. In conference on e-business, e-services and e-society (pp. 492-503).
- Chariri, A., Januarti, I. (2017) Audit committee characteristics and integrated reporting: empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange. *European research studies journal*. XX (4B), 264-318.
- Dakhlalh, M. M., Rashid, N., Wan Abdullah, W. A. and Al. Shehab, H. J. (2020). Audit Committee and Tobin's Q as a measure of firm performance among Jordanian companies (2020). *Journal of adv research in dynamical & control systems*, 12(1), 28-41. DOI: 0.5373/JARDCS/V12I1/20201005
- De Andrés Suárez, J., Cabal García, E., Fernández Méndez, C. and Rodríguez .Gutiérrez, C. (2013). The effectiveness of the audit committee in Spain: Implications of its existence on the auditor's opinion, *SERIEs* 4, 333–352  
<https://doi.org/10.1007/s13209-012-0094-7>
- De Vlaminck, N., & Sarens, G. (2015). The relationship between audit committee characteristics and financial statement quality: evidence from Belgium. *Journal of management & governance*, 19(1), 145-166.

- Dwekat, A., Mardawi, Z. and Abdeljawad, I. (2018). Corporate governance and auditor quality choice: evidence from palestinian corporations. *International journal of economics and financial issues*, 8(2), 47-53.
- García, L. S., Barbadillo, E. R., & Pérez, M. O. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management & Governance*, 16 (2), 305-331.
- Hamdan, A. M. M.; Mushtaha, S. M. S. and Al-Sartawi, A. A. M.. (2013).The Audit committee characteristics and earnings quality: Evidence from Jordan, *Australasian accounting, business and finance journal*, 7(4), 2013, 51-80.  
DOI:10.14453/aabfj.v7i4.5
- Hamdan, A. (2020). The role of the audit committee in improving earnings quality: The case of industrial companies in GCC. *Journal of International Studies*,13(2), 127-138.
- Kabir, H. and Sharma, D. S. and Islam, A. and Salat, A. (2011). Big 4 auditor affiliation and accruals quality in Bangladesh. *Managerial auditing journal*, 26(2), 161-181
- Khlif, H., and Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: does external auditor's size matter?. *Managerial auditing journal*, 31 (3), 269-289.
- Kusnadi, Y., Leong, K. S., Suwardy, T., & Wang, J. (2016). Audit committees and financial reporting quality in Singapore. *Journal of business ethics*. 139(1). 197-214 DOI 10.1007/s10551-015-2679-0
- Lawrence, A., Meza, M.M., and Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. *The accounting review*, 80(1), 256-286.
- Madi, H. K., Ishak, Z. and Manaf, N. A. A. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *procedia –social d behavioral sciences*, 164, 486-492
- Munifah, S. and Suryandari, D. (2019). The Influences of the board of commissioners, board of directors, audit committee, managerial ownership, and company size to WDP opinion. *Accounting analysis journal*, 8(1) (2019), 45-57.  
<https://doi.org/10.15294/aaj.v8i1>



- Saaydah, M. (2019). Corporate governance and the modification of audit opinion: a study in the Jordanian market. *International journal of applied research in management and economics*, 2(2), 28-46.
- Salehi, M. and Shirazi, M.. (2016). Audit committee impact on the quality of financial reporting and disclosure Evidence from the Tehran Stock Exchange. *Management Research Review*, 39(12), 1639-1661.
- Shakhatreh, M. Z., Alsmadi, S. A. and Alkhataybeh, A. (2020).The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan. *Accounting, corporate governance & business ethics. Cogent business & management. Taylor & francis journals*, 7(1), 1-15. DOI: 10.1080/23311975.2020.1771076
- Sierra, G. L., Barbadillo, E. R., Orta Pe´rez, M. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies. DOI 10.1007/s10997-010-9152-3.
- Suprianto, E.; Suwarno, M., Henny; R., Sawitri, D. (2017). Audit committee accounting expert and earnings management with “status” audit committee as moderating variable. *Indonesian journal of sustainability accounting and management*, 1(2), 49–58.
- Suryanto,T., Thalassinos, J.E. and Thalassinos, E.I. (2017) Board characteristics, audit committee and audit quality: The case of Indonesia. *International journal of economics and business administration*, V(3), 44-57.
- Wahab, A., Aswadi, E., Madah, M. and Haron, H. (2016). Corporate Governance and Earnings Conservatism in Malaysia. *Accounting research journal*. 29(4), 391–412.
- Yin, F., Gao, S., Li, W. and Huang, Z. (2012). Determinants of audit committee meeting frequency: evidence from Chinese listed companies. *Managerial auditing journal*, 27(4), 425-444.
- Zaid Alkilani, S., Wan Hussin, W. N. and Salim, B. (2019). The Influence of audit committee characteristics on modified audit opinion in Jordan. *Journal of fnance and accounting*, 7(3), May 2019, 10, 95-106.  
DOI: 10.11648/j.jfa.20190703.14

Zaitul, Z. and Ilona, D. (2018). Gender in audit committee and financial reporting timeliness: the case of unique continental European model. *International journal of engineering and technology*,.7(2.29), 436-442.  
<http://dx.doi.org/10.14419/ijet.v7i2.29.13668>





ภาคผนวก

## ภาคผนวกที่ 1

รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยภาคสินค้าอุตสาหกรรมและบริการ

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
1	AH	บริษัท อาปิโก ไฮเทค จำกัด (มหาชน)	AAV	บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)
2	AJ	บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน)	AHC	บริษัท โรงพยาบาลเอกชล จำกัด (มหาชน)
3	ALUCON	บริษัท อลูคอน จำกัด (มหาชน)	AMARIN	บริษัท อมารินทร์พรินติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
4	AMC	บริษัท เอเชีย เมทัล จำกัด (มหาชน)	AOT	บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน)
5	ASEFA	บริษัท อาซีฟา จำกัด (มหาชน)	AQUA	บริษัท อควา คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
6	BSBM	บริษัท บางสะพานบาร์มิล จำกัด (มหาชน)	AS	บริษัท เอเชียซอฟท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
7	CEN	บริษัท แคปปิตอล เอ็นจิเนียริ่ง เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน)	ASIA	บริษัท เอเชียไฮเทล จำกัด (มหาชน)
8	CITY	บริษัท ซิตี้ สตีล จำกัด (มหาชน)	ASIMAR	บริษัท เอเชีย มาร์ติน เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
9	CRANE	บริษัท ชูโก จำกัด (มหาชน)	B	บริษัท บี จิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
10	CSC	บริษัท ฝาจีบ จำกัด (มหาชน)	BA	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
11	CSP	บริษัท ซีเอสพี สตีลเซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)	BCH	บริษัท บางกอก เซน ฮอสพิทอล จำกัด (มหาชน)
12	CTW	บริษัท จรุงไทยไวร์แอนด์ เคเบิล จำกัด (มหาชน)	BDMS	บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน)

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
13	CWT	บริษัท ชัยวัฒนา แทนเนอรี่ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	BEAUTY	บริษัท บีวดี คอมมูนิตี้ จำกัด (มหาชน)
14	EASON	บริษัท อีซัน เพ้นท์ จำกัด (มหาชน)	BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)
15	FMT	บริษัท ฟรุททาวา เมททัล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	BEM	บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้า กรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
16	GC	บริษัท โกลบอล คอนเน็คชั่นส์ จำกัด (มหาชน)	BIG	บริษัท บิ๊ก คาเมร่า คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
17	GIFT	บริษัท แกรททิทูด อินฟินิท จำกัด (มหาชน)	BJC	บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน)
18	GJS	บริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน)	BTS	บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
19	GLOCON	บริษัท โกลบอล คอนซูเมอร์ จำกัด (มหาชน)	CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัล พลาซา จำกัด (มหาชน)
20	GSTEEL	บริษัท จี สตีล จำกัด (มหาชน)	CHG	บริษัท โรงพยาบาลจุฬารัตน์ จำกัด (มหาชน)
21	GYT	บริษัท กู๊ดเยียร์ (ประเทศ ไทย) จำกัด (มหาชน)	CMR	บริษัท เชียงใหม่รามธุรกิจ การแพทย์ จำกัด (มหาชน)
22	HFT	บริษัท ฮิวฟง รับเบอร์ (ไทย แลนด์) จำกัด (มหาชน)	COL	บริษัท ซีโอแอล จำกัด (มหาชน)
23	HTECH	บริษัท แฮลเซียน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	COM7	บริษัท คอมเซเว่น จำกัด (มหาชน)
24	IHL	บริษัท อินเตอร์ไฮด์ จำกัด (มหาชน)	CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)
25	INOX	บริษัท โปสโค-ไทยน็อกซ์ จำกัด (มหาชน)	CSR	บริษัท เทพธานีกรีธา จำกัด (มหาชน)
26	IRC	บริษัท อีโนเว รับเบอร์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	CSS	บริษัท คอมมิวนิเคชั่น แอนด์ ซิสเต็มส์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
27	IVL	บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)	DTC	บริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)
28	KKC	บริษัท กุลธรคอร์ป จำกัด (มหาชน)	ERW	บริษัท ดี เอราวัณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
29	LHK	บริษัท โลหะกิจ เม็ททอล จำกัด (มหาชน)	FE	บริษัท ฟาร์อีสท์ เฟมไลน์ ดีตีบี จำกัด (มหาชน)
30	MCS	บริษัท เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)	GENCO	บริษัท บริหารและพัฒนาเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม จำกัด (มหาชน)
31	MILL	บริษัท มิลล์คอน สตีล จำกัด (มหาชน)	GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
32	NEP	บริษัท เอ็นอีพี อสังหาริมทรัพย์ และ อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	GRAMMY	บริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน)
33	NFC	บริษัท เอ็นเอฟซี จำกัด (มหาชน)	GRAND	บริษัท แกรนด์ แอสเสท ไโฮเทลส์ แอนด์ พรอพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
34	PAP	บริษัท แปซิฟิกไพพ์ จำกัด (มหาชน)	HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
35	PATO	บริษัท พาโตเคมีอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	IT	บริษัท ไอที ซิตี จำกัด (มหาชน)
36	PCSGH	บริษัท พี.ซี.เอส.แมชชีน กรุ๊ป โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)	JUTHA	บริษัท จุฑานาวี จำกัด (มหาชน)
37	PERM	บริษัท เพ็มสินสตีลเวคส์ จำกัด (มหาชน)	KAMART	บริษัท คาร์มาร์ท จำกัด (มหาชน)
38	PK	บริษัท พัฒน์กล จำกัด (มหาชน)	KDH	บริษัท ธนบุรี เมดิเคิล เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
39	PMTA	บริษัท พีเอ็ม โทริเซน เอเชีย โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	KWC	บริษัท กรุงเทพโสภณ จำกัด (มหาชน)

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
40	PTL	บริษัท โพลีเพล็กซ์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	LOXLEY	บริษัท ล็อกซเลย์ จำกัด (มหาชน)
41	PTTGC	บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)	LPH	บริษัท โรงพยาบาลลาดพร้าว จำกัด (มหาชน)
42	SAM	บริษัท สามชัย สตีล อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	LRH	บริษัท ลาภาน่า รีสอร์ท แอนด์ โฮเทล จำกัด (มหาชน)
43	SAT	บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)	M-CHAI	บริษัท โรงพยาบาลมหาชัย จำกัด (มหาชน)
44	SITHAI	บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)	MACO	บริษัท มาสเตอร์ แอด จำกัด (มหาชน)
45	SLP	บริษัท สาลี พรินท์ติ้ง จำกัด (มหาชน)	MAJOR	บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
46	SMIT	บริษัท สหมิตรเครื่องกล จำกัด (มหาชน)	MAKRO	บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน)
47	SMPC	บริษัท สหมิตรถังแก๊ส จำกัด (มหาชน)	MANRIN	บริษัท แมนดารินโฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
48	SNC	บริษัท เอส เอ็น ซี ฟอรัมเมอร์ จำกัด (มหาชน)	MATCH	บริษัท แม็ทชิง แม็กซิโมซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
49	SPACK	บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)	MATI	บริษัท มติชน จำกัด (มหาชน)
50	SPG	บริษัท สยามภัณฑ์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	MC	บริษัท แม็คกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
51	SSSC	บริษัท ศูนย์บริการเหล็ก สยาม จำกัด (มหาชน)	MEGA	บริษัท เมก้า ไฟฟ์ไอเอ็นซ์ จำกัด (มหาชน)
52	STANLY	บริษัท ไทยสแตนเลย์ การไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)	MIDA	บริษัท ไมต้า แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
53	STARK	บริษัท สตาร์ค คอร์เปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	MONO	บริษัท โมโน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
54	SUTHA	บริษัท สุธากัญจน์ จำกัด (มหาชน)	MPIC	บริษัท เอ็ม พิคเจอร์ส เอ็นเตอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
55	TCCC	บริษัท ไทยเซ็นทรัลเคมี จำกัด (มหาชน)	NEW	บริษัท วัฒนาการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
56	TCJ	บริษัท ที.ซี.เจ.เอเชีย จำกัด (มหาชน)	NMG	บริษัท เนชั่น มัลติมีเดีย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
57	TCOAT	บริษัท อุตสาหกรรม ผ้าเคลือบพลาสติกไทย จำกัด (มหาชน)	NOK	บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)
58	TFI	บริษัท ไทยฟิล์มอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)	NTV	บริษัท โรงพยาบาลนนทเวช จำกัด (มหาชน)
59	TGPRO	บริษัท ไทย-เยอรมัน โปรดัคส์ จำกัด (มหาชน)	NYT	บริษัท นามยง เทอร์มินัล จำกัด (มหาชน)
60	THE	บริษัท เดอะ สตีล จำกัด (มหาชน)	OHTL	บริษัท โอเอชทีแอล จำกัด (มหาชน)
61	THIP	บริษัท ทานตะวัน อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	PLANB	บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)
62	TIW	บริษัท ไทยแลนด์ไอออนเว็คส์ จำกัด (มหาชน)	POST	บริษัท บางกอก โพสต์ จำกัด (มหาชน)
63	TKT	บริษัท ที.กรุงไทย อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)	PRAKIT	บริษัท ประกิต โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
64	TMD	บริษัท อุตสาหกรรมถลุงโลหะ ไทย จำกัด (มหาชน)	PRINC	บริษัท พรินซิเพิล แคปิตอล จำกัด (มหาชน)
65	TMT	บริษัท ทีเอ็มที สตีล จำกัด (มหาชน)	PRO	บริษัท โปรเฟสชั่นแนล เวสต์ เทคโนโลยี (1999) จำกัด (มหาชน)
66	TNPC	บริษัท ไทยนามพลาสติกส์ จำกัด (มหาชน)	PSL	บริษัท พรีเมียมชิปปิ้ง จำกัด (มหาชน)



ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
67	TOPP	บริษัท ไทย โอ.พี.พี. จำกัด (มหาชน)	RAM	บริษัท โรงพยาบาล รามคำแหง จำกัด (มหาชน)
68	TPA	บริษัท ไทยโพลีเอคริลิค จำกัด (มหาชน)	RCL	บริษัท อาร์ ซี แอล จำกัด (มหาชน)
69	TPP	บริษัท ไทยบรรจุภัณฑ์และ การพิมพ์ จำกัด (มหาชน)	ROH	บริษัท โรงแรมรอยัล ออคิต (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
70	TRU	บริษัท ไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด (มหาชน)	RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)
71	TSC	บริษัท ไทยสตีลเคเบิล จำกัด (มหาชน)	SE-ED	บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
72	TSTH	บริษัท ทาทา สตีล (ประเทศ ไทย) จำกัด (มหาชน)	SHANG	บริษัท แชนกรี-ลา โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
73	TWP	บริษัท ไทยไวร์โปรดักต์ จำกัด (มหาชน)	SINGER	บริษัท ซิงเกอร์ประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
74	TYCN	บริษัทไทยคูน เวิลด์ไวด์ กรุป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	SKR	บริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน)
75	UAC	บริษัท ยูเอซี โกลบอล จำกัด (มหาชน)	SPC	บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน)
76	UP	บริษัท ยูเนี่ยนพลาสติก จำกัด (มหาชน)	SPI	บริษัท สหพัฒนาอินเตอร์ โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
77	UTP	บริษัท ยูไนเต็ด เปเปอร์ จำกัด (มหาชน)	SVH	บริษัท สมิติวุช จำกัด (มหาชน)
78	VARO	บริษัท วโรปกรณ์ จำกัด (มหาชน)	TBSP	บริษัท ทีบีเอสพี จำกัด (มหาชน)
79	VNT	บริษัท วินิไทย จำกัด (มหาชน)	TH	บริษัท ตงฮั่ว โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)

ที่	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (สินค้าอุตสาหกรรม)	สัญลักษณ์	ชื่อบริษัท (บริการ)
80			THAI	บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
81			TKS	บริษัท ที.เค.เอส. เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
82			TSTE	บริษัท ไทยซูการ์ เทอร์มิเนลล์ จำกัด (มหาชน)
83			TTA	บริษัท โทรคมนาคมไทย เอเยนตีสี่ จำกัด (มหาชน)
84			VGI	บริษัท วีจีไอ จำกัด (มหาชน)
85			VIBHA	บริษัท โรงพยาบาลวิภาวดี จำกัด (มหาชน)
86			VIH	บริษัท ศรีวิชัยเวชวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
87			WAVE	บริษัท เวฟ เอ็นเตอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
88			WICE	บริษัท ไวส์ โลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
89			WORK	บริษัท เวิร์คพอยท์ เอ็นเทอร์ เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)

## ภาคผนวกที่ 2

## จำนวนและร้อยละข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่าง

ข้อมูลพื้นฐาน	INDUS			SERVICE			รวม		
	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%	จำนวน (บริษัท)	กลุ่ม ตัวอย่าง	%
1. กรรมการตรวจสอบไม่จับบัญชีหรือการเงิน	9	79	11.39	12	89	13.48	21	168	12.50
2. บริษัท BIG 4 ตรวจสอบ	41	79	51.90	55	89	61.80	96	168	57.14
3. กรรมการตรวจสอบจำนวนการประชุมไม่ถึง 4 ครั้ง/ปี	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
4. แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขงบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็นความไม่แน่นอนการดำเนินงานต่อเนื่อง	14	79	17.72	22	89	24.72	36	168	21.43
5. กรรมการตรวจสอบเป็นผู้บริหาร	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
6. กรรมการตรวจสอบถือหุ้น	22	79	27.85	36	89	40.45	58	168	34.52
7. กรรมการตรวจสอบไม่เป็นไปหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือน้อยกว่า 3 คน	1	79	1.27	0	89	0.00	1	168	0.60
8. บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากแบบไม่มีเงื่อนไข มาเป็นแบบมีเงื่อนไขงบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น ความไม่แน่นอนการดำเนินงานต่อเนื่อง	14	79	17.72	17	89	19.10	31	168	18.45
9. บริษัทที่มีการเปลี่ยนความเห็นจากแบบแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง ไม่แสดงความเห็น ความไม่แน่นอนการดำเนินงานต่อเนื่อง มาเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข	16	79	20.25	23	89	25.84	39	168	23.21
10. ความล่าช้าในการลงวันที่ในรายงานเกิน 120 วัน หรือเกิน 4 เดือน	0	79	0.00	0	89	0.00	0	168	0.00
11. บริษัทประสบผลขาดทุน	56	79	70.89	48	89	53.93	104	168	61.90
12. บริษัท ประสบผลขาดทุนติดต่อกัน 3 ปี	4	79	5.06	8	89	8.99	12	168	7.14

ประวัติผู้วิจัย



## ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ นามสกุล	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์ Assistant Professor Dr. Vansiri Prasoetthap
ตำแหน่งทางวิชาการ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาวิชาการบัญชี
คุณวุฒิทางวิชาชีพ	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA)
ประวัติการศึกษา	บัญชีบัณฑิต (บช.บ.), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538 บัญชีมหาบัณฑิต (บช.ม.), จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545 Ph.D. in Business Economic, University of Pune, 2553
ตำแหน่งปัจจุบัน	- ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ประจำสาขาวิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร - กรรมการประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร
งานอื่นที่ทำในปัจจุบัน	- ผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ และที่ปรึกษา บริษัทเอกชน
ประวัติการทำงานบริหารในอดีต	พ.ศ. 2557 – 2559 <ol style="list-style-type: none"> <li>1. รองอธิการบดีฝ่ายการคลังและทรัพย์สิน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร</li> <li>2. กรรมการสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยี ราชมงคลพระนคร</li> </ol> พ.ศ. 2555 – 2557 <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ผู้ช่วยอธิการบดี ช่วยปฏิบัติหน้าที่ ด้านวิชาการและงานสภามท.พระนคร</li> <li>2. เลขานุการสภามหาวิทยาลัย เทคโนโลยีราชมงคลพระนคร</li> <li>3. ผู้ช่วยเลขานุการสภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยี ราชมงคลพระนคร</li> </ol>
ประสบการณ์วิชาชีพบัญชี	พ.ศ. 2538 – 2541 ผู้สอบบัญชีอาวุโส (Senior Auditor) บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด (Pricewaterhouse Coopers) พ.ศ. 2541 – ปัจจุบัน ผู้ตรวจสอบบัญชีอิสระ บริษัทเอกชน มูลนิธิ พ.ศ. 2559 – ปัจจุบัน ที่ปรึกษาด้านบัญชีและภาษี

- การฝึกอบรมหลักสูตรผู้บริหาร**
1. อบรมหลักสูตร การพัฒนานักบริหารมหาวิทยาลัยสายวิชาการ ระดับสูง รุ่นที่ 26 (นบม.26) ระหว่างวันที่ 6 กรกฎาคม – 27 สิงหาคม 2558 จัดโดยสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา ณ โรงแรมปทุมวัน ปริ๊นเซส ต่างจังหวัด และประเทศเยอรมนี
  2. หลักสูตร นักบริหารการเงินการคลังภาครัฐระดับสูง รุ่นที่ 2 (บงส. 2) ระหว่างวันที่ 17 มกราคม – 13 มิถุนายน 2558 จัดโดย กรมบัญชีกลาง ณ กรมบัญชีกลาง และเบลเยียม-ฝรั่งเศส
  3. อบรมศึกษาดูงานหลักสูตร เสริมสร้างผู้นำ รุ่น 4 (มูลนิธิเสริมสร้างขีดความสามารถมนุษย์) อบรมหลักสูตร Executive Management หัวข้อเรื่อง “The Management & Development of a Modern Higher Education Institution” ณ โรงเรียนคานาอัน ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี
  4. อบรมหลักสูตร Executive Management หัวข้อเรื่อง “The Management & Development of a Modern Higher Education Institution” รุ่นที่ ๒ โครงการความร่วมมือทางวิชาการแบบ Co-funding จาก “Temasek Foundation Support in Development a Society in Thailand” ณ Nanyang Polytechnic International ประเทศสิงคโปร์ โดยทุนประเภท 1(ก) ระหว่างวันที่ 8-21 มิถุนายน 2555
- ประสบการณ์สอน ในรายวิชาต่าง ๆ**
- ระดับปริญญาตรี**
- การสอบบัญชีและงานให้ความเชื่อมั่น การสอบบัญชี การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน
- ระดับปริญญาโท**
- สัมมนาการสอบบัญชี ระบบบัญชี ปัญหาการสอบบัญชี ปัญหาการบัญชีภาษีอากรขั้นสูง การบัญชีบริหาร การบริการให้ความเชื่อมั่นวิชาชีพขั้นสูง สัมมนาบัญชีบริหาร การวางแผนภาษีอากรเชิงกลยุทธ์

## ผู้ทรงคุณวุฒิ

พ.ศ. 2555 – 2557	ผู้ทรงคุณวุฒิพิจารณาบทความวิจัย มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์
พ.ศ. 2559 – 2560	ผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือวิจัย นักวิจัย มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์และนักศึกษาปริญญาโท คณะบริหารธุรกิจ มทร.พระนคร
พ.ศ. 2561	ผู้ทรงคุณวุฒิประเมินบทความเพื่อตีพิมพ์ การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิจัย ระดับชาติ ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ
พ.ศ. 2562	ผู้เชี่ยวชาญตรวจเครื่องมือวิจัย นักศึกษาปริญญาเอก คณะบริหารธุรกิจ มทร.พระนคร กรรมการประเมินผลการสอน เพื่อขอกำหนด ตำแหน่งวิชาการ

## ผลงานทางวิชาการ

### บทความวิจัย

1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2563). ผลกระทบการควบคุมคุณภาพตามมาตรฐานควบคุมคุณภาพฉบับที่ 1 (TSQC1) ที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (Big4) และในประเทศ (Non - Big 4) ในมุมมองผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในประเทศไทย. วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น. ปีที่ 14. ฉบับที่ 1-4. 11 - 40.
2. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2564). การกำกับดูแลกิจการ การเลือกผู้สอบบัญชี และมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีผลประเมินการกำกับดูแลกิจการระดับดีเลิศ. วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร. ปีที่ 18. ฉบับที่ 1. 140 - 163.

- บทความวิชาการ
1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2563). การควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ก้าวสู่มาตรฐานการบริหารคุณภาพ (ISQM๑). **วารสารวิชาการวิทยาลัยสันตพล**. 2(2), 243-253.
  2. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562, มกราคม – เมษายน). การพัฒนาตัวชี้วัดคุณภาพการสอบบัญชี (AQIs) เพื่อยกระดับคุณภาพการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีไทยสู่สากล. **วารสารร่มพญักษ์**. 37(1), 56-66.
  3. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2557, กุมภาพันธ์). ฝึในงบการเงิน. **พระนครวิชาการ**, 6(2), 27-31.
- หนังสือ
1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2563). **รู้ทันการสอบบัญชี : การวางแผนกระดาษทำการ และรายงาน**. กรุงเทพฯ : โอเดียน สโตร์.
  2. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). **กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Audit Working Paper for Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs)**. กรุงเทพฯ : โอเดียน สโตร์.
  3. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2562). **รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต: แนวทางและกรณีศึกษา**. กรุงเทพมหานคร : กรุงเทพฯ : โอเดียน สโตร์.
  4. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2550). **แนวคิดและกรณีศึกษาปัญหาการสอบบัญชี**. กรุงเทพมหานคร : อักษรสยามการพิมพ์.
- เอกสารประกอบการสอน
1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2560). **เอกสารประกอบการสอนวิชาการสอบบัญชี**. กรุงเทพมหานคร : สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร.
- ผลงานวิชาการอื่น
1. วันสิริ ประเสริฐทรัพย์. (2550). ปัญหาการสอบบัญชี. [online] Available: <http://www.bcc.rmcutp.ac.th/teacher/vansiri,2550>.
- E-Courseware