

ความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับระยะเวลาการออกรายงาน ผู้สอบบัญชี : กรณีรายงานการสอบบัญชีที่มีการระบุถึง เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ดร.นนทวรรณ ยมจินดา

ดร.ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์

ดร.ลภินี โกศลบุญ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 26 ตุลาคม 2562

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 8 ธันวาคม 2562

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 17 ธันวาคม 2562

พรสุดา หวังประเสริฐกุล

เจ้าหน้าที่ฝ่ายวิเคราะห์งบประมาณ

บริษัท บุญรอดเทรตติ้ง จำกัด

บทคัดย่อ

การกำหนดให้รายงานผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) สร้างความท้าทายในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีให้กับผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนฯ ในประเทศไทยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 งานวิจัยนี้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ความเสี่ยงในการรายงานและความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ถึง 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าองค์ประกอบทั้งสามซึ่งเป็นตัวแทนของความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

คำสำคัญ: ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Audit Risk and the Audit Report Lag: The Case of Auditor's Report with Key Audit Matters

Dr.Nontawan Yomchinda

Dr.Chanchai Tangruenrat

Dr.Lapinee Kosonboon

*Assistant Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University*

Received: *October 26, 2019*

Revised: *December 8, 2019*

Accepted: *December 17, 2019*

Ponsuda Wangprasertkul

Budget Analyst, Boonrawd Trading Co., Ltd.

ABSTRACT

The requirement for key audit matters (KAMs) disclosure in the audit report of the Thai listed companies with the financial statement period ended on or after December 31, 2016 cause great challenges to auditors of those listed firms. We examine the relationship between the duration time spend for preparing auditor's report which includes the key audit matters (KAMs) and audit risk, report risk and auditors' proficiency for the Thai listed firms with year-end as of December 31, 2016 until December 31, 2017. The result shows that, each of the three components, which proxies for auditor's risk in reporting opinion to the financial statements, is significantly associated with audit report lag (ARL).

Keywords: Audit Report Lag, Audit Report, Audit Risk, Key Audit Matters (KAM)

1. บทนำ

ลักษณะเชิงคุณภาพอย่างหนึ่งของรายงานทางการเงินคือ เป็นรายงานทางการเงินที่มีความน่าเชื่อถือและมีการเปิดเผยต่อผู้ใช้งายงานนั้นได้อย่างทันต่อเวลา การจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีได้อย่างทันเวลาช่วยในการสื่อสารข้อมูลที่มีคุณภาพระหว่างผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ใช้งายการเงิน เนื่องจากการสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งายงานทางการเงินว่างบการเงินได้ผ่านการตรวจสอบและการแสดงความเห็นจากผู้สอบบัญชีที่มีความรู้ความสามารถนั้น มีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและให้ข้อมูลนั้นภายในระยะเวลาที่ทันต่อการใช้ตัดสินใจ

การศึกษานี้ได้พัฒนามาจากงานวิจัยของ Owusu-Ansah & Leventis, (2006); Afify (2009) และ Samaha & Khlif (2017) ซึ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการออกรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ และความตรงเวลาในการเปิดเผยรายงานประจำปี ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่เกิดขึ้นใหม่ ซึ่งมีลักษณะของตลาดทุนที่คล้ายคลึงกับตลาดทุนในประเทศไทย งานวิจัยฉบับนี้ได้มีการปรับเปลี่ยนจากงานวิจัยในอดีต เพื่อให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย โดยศึกษาความสัมพันธ์ของความเสี่ยงในการสอบบัญชี ได้แก่ ความเสี่ยงจากการควบคุมและความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการ ความเชี่ยวชาญในการสอบบัญชี ความเสี่ยงจากการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ว่ามีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีหรือไม่อย่างไร กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัยนี้ได้แก่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้รายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี (Key Audit Matters – KAMs) ตามที่กำหนดไว้ใน มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ให้ใช้กับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป (TFAC, 2016, a)

2. ทบทวนวรรณกรรม

2.1 รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารต่อผู้ใช้งายการเงิน โดยการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบว่ามีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ นับเริ่มตั้งแต่การบังคับใช้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้ลงนามรับรองการสอบบัญชีและได้มีการใช้แบบรายงานของผู้สอบบัญชีแบบสั้น หรือแบบสองวรรค และเปลี่ยนเป็นแบบสามวรรคตามรูปแบบรายงานที่กำหนดโดย Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ของสหรัฐอเมริกา และต่อมาสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศให้มีการใช้รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และได้เปลี่ยนรูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชีเป็นแบบทวรรค ซึ่งเน้นที่ความเสี่ยงของกิจการจากการดำเนินกิจการเพิ่มมากขึ้น โดยเริ่มใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 (Srijunpetch, 2017) จนกระทั่งเมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2556 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) ภายใต้การกำกับดูแลของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants – IFAC) และสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศให้มีการใช้รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการ

ตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในปี พ.ศ. 2557 มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป (TFAC, 2016, a)

รายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มีความแตกต่างจากเดิมคือ มีการเพิ่มในส่วนในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters – KAMs) คือ เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดที่เลือกขึ้นมาจากประเด็นความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแล (TFAC, 2016, a) ตัวอย่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น ความเสี่ยงจากการเลือกวิธีการรับรู้รายได้ คติความที่อยู่ในกระบวนการฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ เป็นต้น (SEC, 2017) การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชียังทำให้เนื้อหาของรายงานดังกล่าวไม่สามารถกำหนดถ้อยคำที่เป็นรูปแบบมาตรฐาน เนื่องจากแต่ละกิจการย่อมต้องมีความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจง ตามลักษณะและกลยุทธ์ในการดำเนินงาน ขนาดของกิจการ และตามลักษณะของอุตสาหกรรมที่ดำเนินงานอยู่ ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมภายนอกในแต่ละช่วงเวลาได้อีกด้วย ผู้สอบบัญชีจึงต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างมากในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวต่อผู้ใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้อง (Samaha & Khelif, 2017; Leventis, Weetman & Caramanis, 2005; Hogan & Jeter, 1999)

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและการตั้งสมมติฐาน

การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับความเสี่ยงในการสอบบัญชี ประกอบด้วยความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) และความเสี่ยงในการรายงานที่ผิดพลาด (Risk of Material Misstatement-RMM) อันเกิดจากรisk inherent ของกิจการที่ตรวจ (Inherent Risk) และความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk) ซึ่งความเสี่ยงจากการตรวจสอบเหล่านี้ อาจลดลงได้หากผู้สอบบัญชีมีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ (Audit expertise) (Schelker, 2012) ดังนั้นงานวิจัยนี้ จึงศึกษาองค์ประกอบของความเสี่ยงที่อาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาในการปฏิบัติงานมากขึ้น และอาจทำให้ต้องใช้เวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น ดังนี้

2.2.1 ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk)

เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ตามวิชาชีพในการให้บริการลูกค้า ย่อมต้องมีการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีโดยจะมีการวางแผนการสอบบัญชี เพื่อให้ระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk) อยู่ในระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ และสอดคล้องกับผลจากการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) และความเสี่ยงจากการควบคุมภายในของกิจการ (Control Risk) ของกิจการที่ตรวจสอบ (TFAC, 2013)

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk)

ความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นความเสี่ยงที่รายการในงบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยไม่เกี่ยวข้องกับความสามารถในการตรวจพบและแก้ไขรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเกิดจากการจัดให้มีการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ ในงานวิจัยนี้ใช้ตัวแปรที่เป็นตัวแทนของความเสี่ยงสืบเนื่องจำนวน 2 ตัวแปร ดังนี้

2.2.1.1 การดำเนินธุรกิจใอุตสาหกรรมการเงิน ผลทดสอบจากงานวิจัยในอดีตหลายงานแสดงให้เห็นว่าอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินมีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาออกรายงานผู้สอบบัญชี เป็นผลมาจากระดับความเข้มงวด

ของหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแล (Hogan and Jeter, 1999; Henderson and Kaplan, 2000) จึงทำให้ธุรกิจการเงินต้องมีการออกแบบระบบการจัดทำข้อมูลและรายงานทางการเงินที่เข้มงวดตามไปด้วย ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินและออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากลุ่มธุรกิจอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน (Dunn and Mayhew, 2004)

2.2.1.2 ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ ผลการดำเนินงานของบริษัท กำไรหรือขาดทุน เป็นการส่งสัญญาณบ่งบอกถึงข่าวไม่ดีอันเป็นผลมาจากการดำเนินงานตลอดทั้งปีของบริษัท (Ashton et al. 1987) ทั้งยังเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจตามปกติ นั่นคือ เพื่อการแสวงหากำไร ดังนั้นหากบริษัทมีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ จะทำให้ผู้สอบบัญชีอาจต้องใช้เวลาในการตรวจสอบความถูกต้อง รวมถึงตรวจสอบหาสาเหตุของผลการดำเนินงานที่ขาดทุนนั้น รวมถึงอาจจำเป็นต้องตรวจสอบว่ามีการทุจริตเกิดขึ้นด้วยหรือไม่ จึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบและออกรายงานผู้สอบบัญชีมากกว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ (Carlsaw and Kaplan, 1991; Ahmad and Kamarudin, 2014)

ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk)

ความเสี่ยงจากการควบคุมเป็นความเสี่ยงอีกประเภทหนึ่งที่สามารถส่งผลกระทบต่อรายการในงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยไม่เกี่ยวข้องกับความความสามารถในการตรวจพบและความเสี่ยงสืบเนื่องอื่น ในงานวิจัยนี้ใช้ตัวแปรที่เป็นตัวแทนของความเสี่ยงจากการไม่สามารถจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอจำนวน 2 ตัวแปร ดังนี้

2.2.1.3 ขนาดของกิจการ จากงานวิจัยในอดีต พบว่า กิจการที่มีขนาดใหญ่ใช้เวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก เนื่องจากกิจการที่มีขนาดใหญ่มีทรัพยากรมากเพียงพอในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีกว่ากิจการขนาดเล็ก เป็นการลดปริมาณงานในการทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของรายงานทางการเงินในช่วงสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก (Knechel and Pyne, 2001; Lee, Mande and Son, 2009; Yomchinda, 2012; Samaha & Khelif 2017) นอกจากนี้กิจการที่มีขนาดใหญ่ยังได้รับความสนใจจากสาธารณชนเป็นจำนวนมาก ซึ่งรวมถึงนักลงทุนและนักวิเคราะห์ที่นำผลการดำเนินงานของกิจการใช้ในการประกอบการตัดสินใจก่อนการลงทุน จึงเกิดความกดดันในการเผยแพร่ข้อมูลสู่สาธารณชนอย่างทัน่วงที (Owusu - Ansah, 2000)

2.2.1.4 รายได้ของกิจการ งานวิจัยในอดีต พบว่า กิจการที่มีรายได้มาก ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้ระยะเวลาในการออกรายงานน้อยกว่ากิจการที่มีรายได้น้อย (Givoly and Palmon, 1982; Ashton, Willingham and Elliott, 1987) เนื่องจากรายได้เป็นสิ่งที่สะท้อนถึงความเป็นไปได้ในการเจริญเติบโตของกิจการ กิจการที่มีรายได้มาก แสดงถึงความสามารถในการดำเนินธุรกิจและแสดงถึงศักยภาพในการแสวงหาทรัพยากรให้มากเพียงพอ เพื่อการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและประสิทธิภาพ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาตรวจสอบน้อยลง ใช้เวลาออกรายงานน้อยกว่ากิจการที่มีรายได้น้อย (Knechel and Pyne, 2001; Lee et al., 2009; Yomchinda, 2012; Samaha & Khelif 2017)

2.2.2 ความเสี่ยงในการรายงาน (Reporting Risk)

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่างบการเงินของบริษัทถูกค่าแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือมีหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอที่จะสรุปว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง)

เรื่องการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (TFAC, 2016, b) มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แบ่งความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปออกเป็น 3 รูปแบบคือ การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และไม่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน โดยในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปนี้ จะมีการให้ข้อมูลเพิ่มเติมในวรรคเกณฑ์แสดงความเห็น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจเรื่องราว เหตุการณ์สำคัญต่าง ๆ ได้ดียิ่งขึ้น รวมทั้งสามารถสังเกตได้เด่นชัดในรายงานของผู้สอบบัญชี จากการแบ่งแยกข้อความที่ต้องการสื่อสารออกจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

การที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นในงบการเงินนั้น มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับระยะเวลาการสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นในการเจรจากับฝ่ายบริหารของบริษัทถึงความผิดปกติของงบการเงิน รวมทั้งอาจต้องเพิ่มขอบเขตในการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล เพื่อรวบรวมหลักฐานความผิดปกติของงบการเงิน และเพิ่มความระมัดระวังในการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อป้องกันตนเองจากความเสี่ยงในการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีในอนาคต จึงส่งผลให้ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้นตามไปด้วย (Spathis, 2003; Leventis et.al., 2005)

2.2.3 ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Audit Expertise)

ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญในกระบวนการตรวจสอบรายงานทางการเงิน แสดงให้เห็นได้จากการที่มีงานวิจัยในอดีตหลายงานวิจัยที่ให้ผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big4 เป็นตัวแทนของผู้สอบบัญชีที่มีบุคคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ มีขั้นตอนการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งมีเทคโนโลยีขั้นสูงนั้น ซึ่งมีส่วนสนับสนุนให้การตรวจสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและมีความรวดเร็วในการออกรายงานการสอบบัญชีมากกว่าผู้สอบบัญชีในสำนักงานที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big4 (Newton and Ashton, 1989; Schwartz and Soo, 1996) ในงานวิจัยของ Leventis et al., 2005 พบว่าความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีที่วัดจากการเป็นผู้สอบบัญชีในสำนักงานกลุ่ม Big4 นี้มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระยะเวลาออกรายงานของผู้สอบบัญชี สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ho-Young and Geum-Joo (2008) ที่พบว่าสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีประสิทธิภาพในการออกรายงานการสอบบัญชีได้รวดเร็วกว่าบริษัทที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big4

2.3 สมมติฐานงานวิจัย

จากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้องกับระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (Samaha & Khelif, 2017 และ Afify, 2009) งานวิจัยนี้ได้นำมาปรับเปลี่ยนจากงานวิจัยดั้งเดิม โดยการใช้กลุ่มตัวอย่างจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและการใช้ตัวแปรที่เป็นตัวแทนของความเสียหายในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการต่อยอดองค์ความรู้ในส่วนของความเสียหายในการสอบบัญชี ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการ ความเสี่ยงจากการควบคุม ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี และ ความเสี่ยงจากการการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ว่ามีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่หรือไม่อย่างไร โดยตั้งเป็นสมมติฐาน เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชีกับความเสียหายในการสอบบัญชี ประเภทต่าง ๆ ดังนี้

- H₁ : ประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากประเภทอุตสาหกรรมอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน
- H₂ : กิจการที่มีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากกิจการที่มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ
- H₃ : กิจการที่มีขนาดใหญ่ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากกิจการที่มีขนาดเล็ก
- H₄ : กิจการที่มีรายได้มากใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากกิจการที่มีรายได้น้อย
- H₅ : การแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากการแสดงความคิดเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หรือไม่มีเงื่อนไขแต่มีข้อสังเกต
- H₆ : สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big 4

3. วิธีวิจัย

3.1 ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงการสอบบัญชีประเภทต่างๆ และระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters - KAMs) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากมีการใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป (TFAC, 2016, a) ดังนั้นเพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบเกี่ยวกับรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ต่างกัน ประชากรที่ใช้ศึกษาในงานวิจัยนี้จึงจำกัดเพียงบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีการรายงานความเห็นของผู้สอบบัญชีโดยใช้รายงานที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่องบการเงิน ได้แก่ บริษัทจดทะเบียนฯ ที่มีรอบระยะเวลาสิ้นสุดระหว่างวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2560 เท่านั้น ทำให้มีจำนวนประชากรทั้งหมดจำนวน 1,210 บริษัท และเมื่อตัดบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน เช่น ข้อมูลรายงานผู้สอบบัญชี ข้อมูลมูลค่าตามราคาตลาด (Market Capitalization) กองทุนรวมต่างๆ ฯลฯ และข้อมูลทางการเงินสำหรับใช้ในการวิเคราะห์ไม่ครบถ้วนออกแล้ว จะทำให้เหลือกลุ่มตัวอย่างจำนวน 501 บริษัท หรือ 1,002 ค่าสังเกตดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัย

จำนวนบริษัทที่ใช้ในการวิจัย	จำนวนบริษัท		
	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	รวม
จำนวนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	605	605	1210
หัก บริษัทที่ไม่มีข้อมูลรายงานผู้สอบบัญชี	(14)	(14)	(28)
หัก บริษัทที่ไม่มีข้อมูล Market Capital	(33)	(33)	(66)
หัก กองทุนรวมต่างๆ	(48)	(48)	(96)
หัก บริษัทที่ไม่มีข้อมูลการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	(2)	(2)	(4)
หัก บริษัทที่มีข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ที่ไม่ครบถ้วน	(7)	(7)	(14)
คงเหลือ	501	501	1,002

3.2 วิธีการเก็บข้อมูล

การศึกษความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงการสอบบัญชี และระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters – KAMs) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยคือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีการดำเนินงานปี พ.ศ. 2559–2560 โดยเก็บรวบรวมข้อมูลที่เปิดเผยจากรายงานประจำปีของบริษัท แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) หมายเหตุประกอบงบการเงิน และข้อมูลพหุคูณมิติจากฐานข้อมูล SETSMART (SET Market Analysis and Reporting Tool)

3.3 ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย ประกอบด้วย ตัวแปรอิสระที่เป็นตัวแทนของความเสี่ยงในการสอบบัญชี เฉพาะความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน (Risk of Material Misstatement: RMM) ได้แก่ การประกอบธุรกิจในตลาดหลักทรัพย์ การมีผลการดำเนินงานขาดทุน ขนาดของกิจการ และรายได้ของกิจการ ความเสี่ยงในการรายงาน ได้แก่ ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ส่วนตัวแปรตามซึ่งเป็นตัวแปรหลักของการศึกษา ได้แก่ ระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (Audit Report Lag) ซึ่งคำนวณจากผลต่างของระยะเวลาระหว่างวันที่สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีประจำปี และวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี วิธีการในงานวิจัยของ Owusu-Ansah & Leventis (2006)

3.4 แบบจำลองงานวิจัย

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงในการสอบบัญชี และระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชี โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เป็นแบบจำลองที่ใช้ในงานวิจัยตามสมการ ดังนี้

$$ARL = \alpha + \beta_1 \text{Financial} + \beta_2 \text{Loss} + \beta_3 \text{Mkt.Cap} + \beta_4 \text{Revenue} + \beta_5 \text{Opinion} + \beta_6 \text{Big4} + \varepsilon$$

ตารางที่ 2 แสดงคำอธิบายตัวแปรต่าง ๆ รวมถึงทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่แสดงถึงความเสี่ยงต่าง ๆ กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดหวังไว้ ดังนี้

ตารางที่ 2 ตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย

ตัวแปร	ความหมาย	คำอธิบาย	ทิศทางความสัมพันธ์
ARL	Audit Report Lag	ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการออกรายงาน (วันที่ในงบการเงิน - วันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี)	
Financial	ประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน	มีค่าเท่ากับ 0 เมื่อประเภทธุรกิจอยู่ในกลุ่มธุรกิจอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน และมีค่าเท่ากับ 1 เมื่อประเภทธุรกิจในกลุ่มธุรกิจการเงิน	-
Loss	ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ	มีค่าเท่ากับ 0 เมื่อแสดงผลประกอบการกำไรสุทธิและมีค่าเท่ากับ 1 เมื่อแสดงผลประกอบการขาดทุนสุทธิ	+
Mkt. Cap	ขนาดของกิจการ	คำนวณจาก Natural Logarithm ของมูลค่าตามตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการ : $\ln(\text{Market Cap})$	-
Revenue	รายได้ของกิจการ	คำนวณจาก Natural Logarithm ของรายได้รวมของกิจการ : $\ln(\text{Revenue})$	-
Opinion	ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี	มีค่าเท่ากับ 0 เมื่อแสดงความเห็นแบบ ไม่มีเงื่อนไข หรือไม่มีเงื่อนไขแต่มีข้อสังเกต และมีค่าเท่ากับ 1 เมื่อแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (ไม่กระทบความเห็นส่วนอื่น) หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็น	+
Big4	สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 คือ PwC EY Deloitte และ KPMG	มีค่าเท่ากับ 0 เมื่อใช้สำนักงานสอบบัญชีอื่นๆ ที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big 4 และมีค่าเท่ากับ 1 เมื่อใช้สำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4	-

4. ผลการศึกษา

ผลการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงในการสอบบัญชี ความเสี่ยงในการรายงานและความสามารถของผู้สอบบัญชี และระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่เป็นรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยแสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน ดังนี้

4.1 การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

ตารางที่ 3 แสดงข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรอิสระและตัวแปรตามสำหรับกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด โดยแสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด และสูงสุด ของตัวแปรที่มีข้อมูลที่มีลักษณะต่อเนื่อง ได้แก่ ระยะเวลาที่ใช้ในการออกรายงานผู้สอบบัญชี (ARL) ขนาดของกิจการ (Mkt. Cap) และรายได้ของกิจการ (Revenue) ดังนี้

ตารางที่ 3 ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนาของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด (n = 1,002)

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย (Mean)	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.)	ค่าต่ำสุด (Min)	ค่าสูงสุด (Max)
ARL	53.73	5.51	24.00	88.00
Mkt. Cap	21.86	4.18	0.00	27.86
Revenue	15.11	1.94	0.00	21.44

จากข้อมูลที่แสดงในตารางที่ 3 จะเห็นได้ว่ากลุ่มตัวอย่างมีระยะเวลาการรายงานของผู้สอบบัญชีเฉลี่ยประมาณ 53.73 วัน โดยมีระยะเวลาการรายงานของผู้สอบบัญชีที่สั้นที่สุดคือ 24 วัน และยาวที่สุดคือ 88 วัน ซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ที่กำหนดให้มีการนำส่งงบการเงินประจำปีผ่านการตรวจสอบภายใน 3 เดือนนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี (SET, 2017)

สำหรับกลุ่มตัวแปรที่ถูกกำหนดค่าเป็นตัวแปรหุ่น (Dummy Variables) ได้แก่ ประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน (Financial) ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ (Loss) ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Opinion) และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี (Big 4) ใช้วิธีการวัดความถี่ของกลุ่มตัวอย่าง ตามที่แสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ข้อมูลทางสถิติเชิงพรรณนาของกลุ่มตัวอย่างที่ถูกกำหนดค่าเป็นตัวแปรหุ่น (n = 1,002)

ตัวแปร	รายการ (ร้อยละ)	จำนวน
Financial	ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน	89
	กลุ่มธุรกิจการเงิน	11
Loss	กำไรสุทธิ	81
	ขาดทุนสุทธิ	19
Opinion	แบบไม่มีเงื่อนไข	96
	แบบที่เปลี่ยนแปลงไป	4
Big4	ไม่ใช่ Big 4	35
	ใช้ Big 4	65

จากข้อมูลในตารางที่ 4 แสดงให้เห็นว่า บริษัทในกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นกิจการที่ไม่ได้อยู่ในอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน มีผลการดำเนินงานเป็นกำไรสุทธิ ได้รับการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข และใช้บริการตรวจสอบบัญชีจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่

4.2 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson and Spearman Correlation Coefficient)

การทดสอบผลที่ได้จากการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 1,002 ค่าสังเกต โดยแบ่งออกเป็น 2 ส่วนคือ การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson Correlation Coefficient) และการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์สเปียร์แมน (Spearman Correlation Coefficient) ผลการทดสอบ (ไม่ได้แสดงตารางผล) พบว่าระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชี (ARL) มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับตัวแปรผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ (Loss) และประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Opinion) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 นั่นคือ การมีผลการดำเนินงานขาดทุน การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี

นอกจากนี้ระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชี (ARL) มีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงข้าม (ค่าสัมประสิทธิ์เป็นค่าลบ) กับตัวแปร ขนาดของกิจการ (Mkt. Cap) รายได้ของกิจการ (Revenue) และตัวแปรสำนักงานสอบบัญชีที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 (Big 4) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 และที่ระดับนัยสำคัญ 0.1 สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์แบบเพียร์สัน และระดับนัยสำคัญ 0.05 สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์แบบสเปียร์แมนกับตัวแปร ประเภทอุตสาหกรรม ธุรกิจการเงิน (Financial) แสดงให้เห็นว่าการที่กิจการมีขนาดใหญ่ มีรายได้มาก อยู่ในธุรกิจประเภทกลุ่มธุรกิจการเงิน และการที่ผู้สอบบัญชีมีความชำนาญในการตรวจสอบมากกว่า ทำให้ระยะเวลาในการออกรายงานน้อยกว่า

4.3 การวิเคราะห์ความถดถอยพหุเชิงเส้น (Multiple Linear Regression Analysis)

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยพหุเชิงเส้น สามารถนำแต่ละกลุ่มตัวอย่างมาสรุปผลดังแสดงในตารางที่ 5 ดังนี้

ตารางที่ 5 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยพหุเชิงเส้นตามสมการ

$$ARL = \alpha + \beta_1 \text{Financial} + \beta_2 \text{Loss} + \beta_3 \text{Mkt.Cap} + \beta_4 \text{Revenue} + \beta_5 \text{Opinion} + \beta_6 \text{Big4} + \varepsilon$$

	Coefficients	t	p-value
(Constant)	58.930	37.669	.000
Financial	0.078	.149	.882
Loss	1.114***	2.564	.010
Mkt. Cap	-0.170***	-3.828	.000
Revenue	-0.173**	-1.780	.075
Opinion	2.453***	2.768	.006
Big 4	-2.167***	5.890	.000

n = 1,002, Adjusted R Square = 0.109, F-Statistic = 21.368

***, **, * หมายถึงค่า p-value ที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 0.05 และ 0.10 ตามลำดับ

จากการทดสอบสมมติฐานโดยการวิเคราะห์ความถดถอยพหุเชิงเส้นของกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 1,002 ค่าสังเกตพบว่า ค่า Adjusted R-squared ของสมการที่ใช้ในการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงในการสอบบัญชีและระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAMs) คิดเป็นร้อยละ 10.90 แสดงว่าตัวแปรอิสระที่ใช้ในการทดสอบ สามารถอธิบายระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ได้ร้อยละ 10.90 และส่วนที่เหลืออีกร้อยละ 89.10 เป็นผลมาจากตัวแปรอื่น นอกจากนี้ F-Statistic มีค่าเท่ากับ 21.368 แสดงให้เห็นว่าตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยมีความเหมาะสม

ตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างมีนัยสำคัญ พิจารณาจากค่า p-value ที่มีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่ 0.01 ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่องซึ่งแสดงโดย ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ (Loss) ความเสี่ยงในการควบคุมซึ่งแสดงโดยขนาดของกิจการ (Mkt. Cap) ความเสี่ยงในการรายงาน แสดงโดยประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Opinion) และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี แสดงโดยการใช้สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 (Big 4) ซึ่งทิศทางของความสัมพันธ์ของตัวแปรแต่ละตัวข้างต้นเป็นไปตามที่คาดหมายไว้ทั้งหมด กล่าวคือ การมีผลการดำเนินงานขาดทุน และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่ยาวนาน ในขณะที่ กิจการขนาดใหญ่และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่สั้นลง

นอกจากนี้ตัวแปรอิสระที่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 ได้แก่ รายได้ของกิจการ (Revenue) โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามตามที่ได้คาดหมายไว้คือ กิจการที่มีรายได้มากมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่สั้นกว่า ส่วนประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน (Financial) เมื่อถูกควบคุมโดยตัวแปรอื่น ๆ ตามตัวแปรในสมการที่ใช้ในการทดสอบแล้ว ไม่พบความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

4.4 การอภิปรายผลการทดสอบสมมติฐาน

จากการทดสอบสมมติฐานสามารถนำมาอธิบายผลในแต่ละสมมติฐานได้ดังต่อไปนี้

H₁ : ประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากประเภทอุตสาหกรรมอื่นที่ไม่ใช่กลุ่มธุรกิจการเงิน

แม้จะสามารถตรวจพบความสัมพันธ์ในระหว่างตัวแปรในการทดสอบความสัมพันธ์โดยการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ แต่จากผลการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานพบว่าประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน (Financial) มีค่า p-value สูงกว่าระดับนัยสำคัญ 0.10 จึงสรุปผลได้ว่าเมื่อมีการควบคุมโดยตัวแปรอื่น ๆ ตามตัวแปรในสมการที่ใช้ในการทดสอบแล้วประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจการเงินไม่มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาการออกรายงานผู้สอบบัญชีอย่างนัยสำคัญทางสถิติ ผลการทดสอบแสดงให้เห็นว่าการกำกับดูแลอย่างเข้มงวดของหน่วยงานในการกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยไม่ทำให้เกิดความแตกต่างกันในการเปิดเผยรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่มีข้อกำหนดเฉพาะในการรายงานข้อมูลทางการเงินเฉพาะอุตสาหกรรม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Leventis et al. (2005) ที่แสดงผลศึกษาเช่นเดียวกันสำหรับตลาดทุนเกิดใหม่ในประเทศกรีซ

H₂ : ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากบริษัท ที่มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิของกิจการ (Loss) มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ณ ระดับนัยสำคัญ 0.01 จึงสรุปผลได้ว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ ใช้ระยะเวลา ในการออกรายงานผู้สอบบัญชีมากกว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ เนื่องจากบริษัทที่มีผลการดำเนินงานขาดทุนสุทธิ ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบความถูกต้องเพิ่มมากขึ้น รวมถึงอาจต้องทำการตรวจสอบการทุจริตเพิ่มเติม จึงส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีมากกว่าบริษัทที่มีผลการดำเนินงานกำไรสุทธิ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Carslaw & Kaplan (1991) และ Ahmad & Kamarudin (2014)

H₃ : กิจการที่มีขนาดใหญ่ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากกิจการที่มีขนาดเล็ก

จากผลการทดสอบพบว่าขนาดของกิจการ (Mkt. Cap) มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ในทิศทางตรงข้าม ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 จึงสรุปผลได้ว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Knechel & Pyne (2001), Lee et al. (2009) Yomchinda (2012) และ Samaha & Khlif (2017) ที่อธิบายไว้ว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่มีทรัพยากรมากเพียงพอในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีกว่ากิจการขนาดเล็ก เป็นการลดปริมาณงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลดปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการ (Substantive test) อันเนื่องมาจากผลที่น่าพอใจจากการทดสอบการควบคุม (Test of Control) จึงทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากิจการที่มีขนาดเล็ก อีกทั้งกิจการที่มีขนาดใหญ่ได้รับความสนใจจากสาธารณชน รวมไปถึงนักลงทุนและนักวิเคราะห์เป็นจำนวนมาก ที่นำผลการดำเนินงานของกิจการใช้ในการประกอบการตัดสินใจก่อนการลงทุน จึงเกิดความกดดันต่อบริษัทจดทะเบียนในการเผยแพร่ข้อมูลสู่สาธารณชนอย่างทันท่วงที (Owusu - Ansah, 2000)

H₄ : กิจการที่มีรายได้มากใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากกิจการที่มีรายได้น้อย

ผลการศึกษาพบว่า รายได้ของกิจการ มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ในทิศทางตรงข้าม ณ ระดับนัยสำคัญที่ 0.10 จึงสรุปผลได้ว่ากิจการที่มีรายได้มากใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่ากิจการที่มีรายได้น้อย เนื่องจากกิจการที่มีรายได้มาก แสดงถึงศักยภาพของบริษัทที่มีทรัพยากรมากเพียงพอในการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการตรวจสอบและเวลาในการออกรายงานน้อยกว่ากิจการที่มีรายได้น้อย ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Givoly & Palmon (1982), Ashton et al. (1987), Knechel & Pyne, (2001), Lee et al. (2009); Yomchinda, 2012 และ Samaha & Khlif (2017)

H₅ : การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หรือไม่มีเงื่อนไขแต่มีข้อสังเกต

ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี (Opinion) มีความสัมพันธ์กับ ระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ในทิศทางเดียวกัน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 สรุปผลได้ว่า การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไป โดยแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข งบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นในงบการเงิน ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีมากกว่าการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หรือไม่มีเงื่อนไข แต่มีข้อสังเกต เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นในการเจรจากับฝ่ายบริหารของบริษัทถึงความผิดปกติของงบการเงิน รวมทั้ง

เพิ่มขอบเขตในการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล รวบรวมหลักฐาน ความผิดปกติของงบการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Spathis, (2003) และ Leventis et al. (2005)

H₆ : สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีแตกต่างจากสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big 4

จากตารางที่ 5 แสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 (Big 4) มีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี (ARL) ในทิศทางตรงข้าม ณ ระดับนัยสำคัญ 0.01 สรุปผลได้ว่า สำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ใช้ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่าสำนักงานที่ไม่ได้อยู่ในกลุ่ม Big 4 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Leventis et al. (2005) และ Ho-Young & Geum-Joo (2008) ที่ระบุว่าความรวดเร็วในการออกรายงานการสอบบัญชีเป็นผลมาจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 มีบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญ มีขั้นตอนการตรวจสอบที่มีมาตรฐาน และสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 นั้นมีเทคโนโลยีที่ช่วยส่งเสริมให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (Schwartz & Soo, 1996; Newton & Ashton, 1989)

5. สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้ พัฒนามาจากการศึกษาเกี่ยวกับลักษณะที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีและการออกรายงานการสอบบัญชีอย่างทันเวลาในตลาดทุนที่เกิดขึ้นใหม่ ของ Owusu-Ansah & Leventis, (2006); Afify (2009) และ Samaha & Khlif (2017) โดยมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการศึกษาให้เน้นถึงความเสี่ยงรูปแบบต่าง ๆ ที่อาจมีความสัมพันธ์กับระยะเวลาในออกรายงานของผู้สอบบัญชี ได้แก่ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน (Risk of Material Misstatement: RMM) ได้แก่ การประกอบธุรกิจในอนาคตทางการเงิน การมีผลการดำเนินงานขาดทุน ขนาดของกิจการ และรายได้ของกิจการ ความเสี่ยงในการรายงาน ได้แก่ ประเภทการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า การมีผลการดำเนินงานขาดทุน และการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานมากกว่า แต่ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ขนาดของกิจการและรายได้ของกิจการ ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานน้อยกว่า แสดงให้เห็นว่า ความเชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีและศักยภาพของกิจการที่มีขนาดใหญ่ที่มีทรัพยากรมากเพียงพอในการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีกว่า ทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชีน้อยกว่า

ผลของงานวิจัยนี้ แสดงให้เห็นว่าแม้ว่ารูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีจะมีการปรับเปลี่ยนให้มีการให้ข้อมูลกับผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นก็อาจเป็นการลดผลกระทบความเสี่ยงในการใช้รายงานทางการเงินไปยังผู้อ่านรายงานทางการเงินได้ทั้งหมด ผู้สอบบัญชีเองยังคงต้องรักษาคุณภาพของงานตรวจสอบ เพื่อสร้างความมั่นใจในการใช้ข้อมูลในงบการเงิน จึงทำให้ ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานจนถึงการออกรายงานของผู้สอบบัญชียังคงต้องขึ้นอยู่กับความเสี่ยงประเภทต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินเหล่านั้น

นอกเหนือจากผลการศึกษาข้างต้น การศึกษานี้ พบว่า ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการออกรายงาน ผู้สอบบัญชีไม่มีความสัมพันธ์กับประเภทอุตสาหกรรมธุรกิจ ไม่ว่าจะกิจการจะดำเนินธุรกิจในอนาคตทางการเงินหรือไม่ ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากหน่วยงานกำกับดูแลกิจการมีความเข้มงวดในการดูแลบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอย่างเข้มข้น จึงส่งผลให้การเปิดเผยรายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่ละอุตสาหกรรมไม่มีความแตกต่างกัน ไม่ว่าจะได้รับการกำกับดูแลจากหน่วยงานอื่นเพิ่มเติมหรือไม่

เนื่องจากงานวิจัยนี้มีการรวบรวมข้อมูล เพื่อการศึกษาภายหลังจากการประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่นาน ทำให้กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ครอบคลุมระยะเวลาเพียง 2 ปีเท่านั้น จึงเกิดข้อจำกัดในการอธิบายความสัมพันธ์ของข้อมูล รวมถึงการนำผลการศึกษาไปใช้ในวงกว้าง งานวิจัยในอนาคตที่สามารถรวบรวมข้อมูลที่ครอบคลุมระยะเวลาของกลุ่มตัวอย่างที่ยาวนานขึ้นอาจทำให้ความสามารถในการอธิบายตัวแบบที่ใช้ในการวิจัยมีความแตกต่างออกไป

REFERENCES

- Afify, H. (2009). Determinants of audit report lag Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1), 56–86.
- Ahmad, R. A. R., and Kamarudin, K. A. (2014). Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting: Malaysian Evidence. *Research Gate*, 1–18.
- Ashton, R.H., Willingham, J.J. and Elliott, R.K. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275–292.
- Carlsaw, C. A. P. N., and Kaplan, S. E. (1991). An examination of audit delay: Further evidennce from New Zealand. *Accounting and Business Research*, Winter, 21–32.
- Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9, 35–98.
- Givoly, G. and Palmon, D. (1982). Timeliness of Annual Earnings Announcements: Some Empirical Evidence. *The Accounting Review*, 57(3), 486–508.
- Henderson, B.C. and Kaplan, S.E. (2000). Research notes: an examination of audit report lag for banks: a panel data approach. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 159–174.
- Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18, 1–17.
- Ho-Young, L. and Geum-Joo, J.(2008). Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Korea - An Examination Of Auditor-Related Factors. *The Journal of Applied Business Research*, 24(2), 36.
- Knechel, W., and Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, 20, 137–146.
- Leventis, S., P. Weetman, and C. Caramanis. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45–58.
- Lee, H.-Y., Mande, V., & Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non audit services by the external auditor reduce audit report lags? *International Journal of Auditing*, 13, 87–104.
- Newton, J. D. & Ashton, R. H. (1989). The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 8, 22–37.

- Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and Business Research*, 30(3), 241–254.
- Owusu-Ansah, S. and Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15(2), 273–287.
- Samaha, K., and Khlif, H. (2017). Audit-related attributes, regulatory reforms and timely disclosure Further evidence from an emerging market. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15(2), 158–179.
- Schwartz, K.B. and Soo, B.S. (1996). The association between auditor changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 357–70.
- Schelker, M. (2012). Auditor expertise: Evidence from the public sector. *Economics Letters*, 116(3), September 2012, 432-435.
- SEC. (2017). Get to Know KAM, *the Securities and Exchange Commission*, Thailand. https://www.sec.or.th/TH/Documents/Information/Interviews-Articles/posttoday_100260.pdf.
- SET (2017). Information Disclosure. The Stock Exchange of Thailand. https://www.set.or.th/en/regulations/supervision/listed_disclosure_p5.html
- Srijunpetch, S. (2017). The new format auditor's report (again). Department of Accountancy, Thammasat University. https://www.tbs.tu.ac.th/wp-content/uploads/2017/05/Session-3_2-slp-เตรียมพบรายงานแบบใหม่อีกแล้ว.pdf.
- Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: an empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, 7(1), 1–15.
- TFAC. (2013). The Federation of Accounting Professions. TSA315 (Revised) : Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment. <http://www.tfac.or.th/upload/9414/ZuYoe3JhWP.pdf>.
- TFAC. (2016). (a). The Federation of Accounting Professions. TSA701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. <http://www.tfac.or.th/upload/9414/4x9uV7CGE1.pdf>.
- TFAC. (2016). (b). The Federation of Accounting Professions. TSA705: Modification to the Opinion in the Independent Auditor's Report. <http://www.fap.or.th/upload/9414/fKPMCOhSnh.pdf>.
- Yomchinda, N. (2012). Essays on Internal Control Deficiency and Firm's Diversification. (Ph.D. Dissertation), Lindner's College of Business, University of Cincinnati.

