

อิทธิพลของคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในประเทศไทย

THE INFLUENCE OF AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS ON MODIFIED AUDIT OPINION IN THAILAND

วันสิริ ประเสริฐทรัพย์^{1*}
VANSIRI PRASOETTHAP^{1*}

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีต่อการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ กลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษาเป็นข้อมูลทุติยภูมิจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2558 ถึง พ.ศ. 2561 กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 168 บริษัท ประกอบด้วยอุตสาหกรรม ประเภทภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 79 บริษัท และภาคบริการ จำนวน 89 บริษัท แบบเฉพาะเจาะจงที่มีข้อมูลครบถ้วน เก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) การวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มตัวแปร ด้วยสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน นำมาใช้ในการทดสอบสมมติฐาน โดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ และการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์

ผลการวิจัยพบว่า คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ได้แก่ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ

คำสำคัญ : คณะกรรมการตรวจสอบ ; การกำกับดูแลกิจการ ; การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ; ประเภทรายงานของผู้สอบบัญชี

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร, Assistant Professor Dr., Accounting Department, Faculty of Business Administration, Rajamangala University of Technology Phra Nakhon

* Corresponding Author. Email: vansiri.p@rmutp.ac.th

Received: Jan 3, 2022, Revised: May 30, 2022, Accepted: Jun 01, 2022

ABSTRACT

The purpose of this research was to study the relationship between the audit committee and the reduction of the company's chances of receiving modified audit opinions. The sample of this qualitative research was the secondary data from the companies listed on the Stock Exchange of Thailand between the year 2015 to 2018. The purposive sampling method was used to collect the data of 168 companies with complete information. The sample consisted of 79 industrial product companies and 89 companies in service provider category. The data of the audit committee and the modified audit opinions were collected from the Annual Registration Statement (Form 56-1). The variable data were analyzed by using descriptive statistics and inferential statistics, then the logistic regression correlation analysis and logistic regression analysis were used to test the hypotheses.

The results revealed that there was no significant relationship between the audit committee characteristics, the independence of the audit committee, the audit committee size, numbers of meetings, and the expertise in accounting or finance of the audit committee on reducing the chance that the company would receive a modified audit opinion.

Keywords : Audit Committee ; Corporate Governance ; Modified Audit Opinion ; Types of Audit Reports

บทนำ

จากปัญหาสภาวะเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบัน มีปัญหาการทุจริตด้านการเงิน (Financial Fraud) อย่างต่อเนื่อง เช่น กรณีบริษัท Enron บริษัทพลังงานยักษ์ใหญ่ สหรัฐอเมริกา หรือบริษัท Satyam Computer ที่เป็นบริษัทยักษ์ใหญ่ ด้านการจัดการเทคโนโลยี ในประเทศอินเดีย หรือข่าวล่าสุดจาก คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) บริษัทสื่อขนาดใหญ่ ตกแต่งบัญชีให้รายได้สูงกว่าความเป็นจริง ทำให้อาจเป็นเหตุให้สงสัยเกี่ยวกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีของคณะกรรมการบริษัทและผู้บริหาร รวมถึงการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีที่ควรสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้ถือหุ้น และมีส่วนได้เสีย เพราะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจในภาพรวมของประเทศไทย โดยเฉพาะภาคสินค้าอุตสาหกรรม สร้างมูลค่าเพิ่มหนึ่งในสามผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ และภาคบริการ เป็นแหล่งจ้างงาน และแหล่งรายได้หลักของประเทศ (ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2563) ดังนั้น การบริหารองค์กรให้สามารถอยู่รอด รักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน และความน่าเชื่อถือของธุรกิจโดยรวม การกำกับดูแลกิจการ จึงมีความสำคัญในการถ่วงดุลการบริหารงานฝ่ายบริหาร ในการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อลดปัญหาตัวแทน

และข้อมูลไม่เท่ากัน การมีคณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญในการทำหน้าที่ตรวจสอบกระบวนการรายงานทางการเงิน กำกับดูแลประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และพัฒนารายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ

คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) มีส่วนสำคัญในการตรวจสอบและกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงิน มีการกำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบในประเทศไทยเป็นข้อบังคับสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560 ล่าสุด (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560) กล่าวว่า คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ควรมีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน 1 ใน 3 ต้องมีความรู้เกี่ยวกับบัญชีหรือการเงิน มีการประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชี และมีความเป็นอิสระ เพื่อสร้างความมั่นใจถึงคุณภาพทางการเงิน จากงานวิจัยที่ผ่านมาได้มีการศึกษาคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบมีผลกระทบต่อคุณภาพของการรายงานทางการเงิน (เกรียงศักดิ์ บุญเลิศอุทัย, อนุรักษ ภัคดี และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2562, 102; Chariri and Januarti, 2017, 310)

การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลลัพธ์ การตรวจสอบเพื่อใช้เป็นเครื่องมือสื่อสารต่อสาธารณะ ถึงความ

คาดหวังในการตรวจสอบความถูกต้องและการเข้าถึง ข้อเท็จจริงทางการเงิน เป็นตัวชี้วัดคุณภาพการรายงานทางการเงินทางอ้อมจากผู้สอบบัญชีที่เป็นบุคคลภายนอก มีงานวิจัยที่ใช้ความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นตัวแทนสำหรับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน เช่นงานวิจัย ศรีณีย์พร รักษาพงษ์ และชุตินา นาคประสิทธิ์ (2562, 30) ศึกษาความสัมพันธ์ความเห็นของผู้สอบบัญชีกับความล้มเหลวธุรกิจ และงานวิจัยต่างประเทศ การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แสดงถึงคุณภาพการรายงานทางการเงินที่มีปัญหา (Alkilani, Hussin and Salim, 2019, 97; Munifah and Suryandari, 2019, 53)

จากข้อมูลข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาความสัมพันธ์คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตามหลักการกำกับดูแลกิจการ ปี 2560 ได้แก่ การประชุม ความอิสระ ขนาด และความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการ กับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี ที่ผ่านมามีงานวิจัยในประเทศไทยค่อนข้างน้อย การศึกษาครั้งนี้เพื่อเติมช่องว่างเหล่านี้ โดยใช้ตัวอย่างที่เป็นปัจจุบันและมีการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ สามารถลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปได้หรือไม่ เพื่อนำผลการศึกษานี้เป็นข้อเสนอแนะให้ผู้กำหนดนโยบายมีข้อมูลเชิงประจักษ์เกี่ยวกับคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีผลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปรวมถึงเสนอแนะแนวทางในการกำกับดูแลให้เกิดคุณภาพการรายงานทางการเงินผ่านคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงประสิทธิผลของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างคุณภาพของการกำกับดูแลกิจการ

วัตถุประสงค์การวิจัย

ศึกษาความสัมพันธ์ของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ 4 ประการ ได้แก่ ความเป็นอิสระ จำนวนการประชุม ขนาด และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน ของคณะกรรมการตรวจสอบ ที่มีต่อการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

กรอบแนวคิดของการวิจัย

ตามทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) การปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี สามารถลดปัญหาผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of interests) ตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี

สำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560 คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ มีส่วนสำคัญ ในการกำกับ ติดตาม ดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ โปร่งใส โดยผู้วิจัยกำหนดเป็นตัวแปรอิสระ โดยคำนึงถึงคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบที่มีส่วนสำคัญต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน 4 ตัวแปร ได้แก่ ความเป็นอิสระ ขนาด จำนวนการประชุม และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ (ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุรักษ์ ภัคดี, 2562, 102; Alkilani et al., 2019, 95; Chariri and Januarti, 2017, 307)

การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นการวัดผลคุณภาพการรายงานทางการเงิน บ่งบอกถึงการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อผลการกำกับดูแลรายงานทางการเงินที่จัดทำโดยฝ่ายบริหารของคณะกรรมการตรวจสอบ การแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 จะแบ่งการแสดงความเห็นเป็น 2 ประเภท ได้แก่ รายงานแบบไม่มีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ หรือไม่มีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีไม่ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นถ้าคณะกรรมการตรวจสอบไม่กำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น ผู้วิจัยจึงกำหนดตัวแปรการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่นเดียวกับงานวิจัยต่างประเทศศึกษาบทบาทคณะกรรมการตรวจสอบที่มีผลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Alkilani et al., 2019, 95; Munifah and Suryandari, 2019, 57)

คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบและการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

1. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ
คณะกรรมการตรวจสอบที่มีอิสระ ไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ กับบริษัทเมื่อเทียบกับจำนวนกรรมการบริษัททั้งหมด จะส่งผลดีต่อการกำกับและถ่วงดุลฝ่ายบริหาร ในการจัดทำรายงานทางการเงินให้มีโปร่งใส เชื่อถือได้ ลดปัญหาตัวแทนและข้อมูลไม่เท่ากัน เช่นเดียวกับงานวิจัย Alkilani et al. (2019, 95) พบว่าความเป็นอิสระคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่ ศิลปพร ศรีจันเพชร

และอนุวัฒน์ ภัคที (2562, 112) พบว่าความอิสระของ คณะกรรมการตรวจสอบ ส่งผลกระทบเชิงลบต่อคุณภาพการ สอบบัญชี ผลการวิจัยที่ผ่านมาไม่น้อยและข้อสรุปไม่ชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งข้อคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 1 ดังนี้

H1: ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

2. ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบขนาดใหญ่จะมีการควบคุมที่ดีกว่าและมีศักยภาพในการทำให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพดีขึ้นเพราะการมีส่วนร่วมมากขึ้น ในขณะที่งานวิจัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุรักษ์ ภัคที (2562, 102) พบว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบเชิงลบต่อคุณภาพการสอบบัญชี และ Alkilani et al. (2019, 95) พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยในอดีตยังมีน้อยและข้อสรุปไม่ชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 2 ดังนี้

H2: ขนาดของคณะกรรมการตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

3. จำนวนการประชุมของคณะกรรมการ จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบสะท้อนประสิทธิภาพการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีความโปร่งใส เช่น เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ. (2562, 5) และ Chariri and Januarti (2017, 312) แสดงให้เห็นว่าจำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์อย่างมากกับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัท ในขณะที่ Alkilani et al. (2019, 95) พบว่าการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นเปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยมีทั้งด้วยและเห็นแย้ง ดังนั้น ผู้วิจัยตั้งคำถามในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 3 ดังนี้

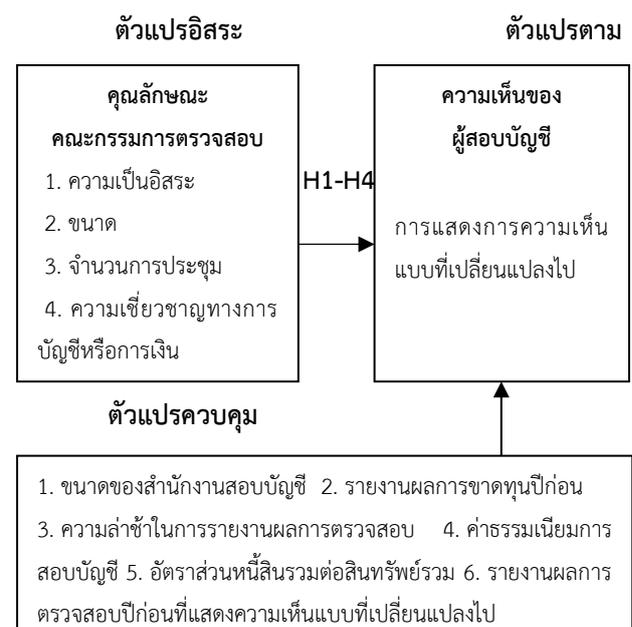
H3: จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

4. ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ จากแนวทางกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบไม่น้อยกว่า 3 คน และอย่างน้อย 1 คน ต้องมีความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน จะช่วยกำกับดูแลการจัดทำรายงานทางการเงินของฝ่ายบริหารให้เกิดความถูกต้องและโปร่งใส

สอดคล้องงานวิจัย เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ. (2562, 5) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้บัญชีการเงิน ช่วยเพิ่มความทันเวลาของงบการเงิน อย่างมีนัยสำคัญ เช่นเดียวกับ Alkilani et al. (2019, 10) พบว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีมีแนวโน้มที่จะได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไปจากการตรวจสอบลดลง เพื่อให้ได้ข้อสรุปชัดเจน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงตั้งคำถาม ในการทดสอบสมมติฐานข้อที่ 4 ดังนี้

H4: ความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวแปรควบคุม เป็นตัวแปรอิสระที่ผู้วิจัยไม่ได้มุ่งศึกษา อาจจะมีอิทธิพลต่อตัวแปรตามในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยกำหนด 6 ตัวแปร จากการทบทวนวรรณกรรม ได้ดังนี้ 1. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (เกรียงไกร บุญเลิศอุทัยและคณะ, 2562) 2. การรายงานผลขาดทุนปีก่อน (Alkilani et al., 2019) 3. ความล่าช้าในการตรวจสอบ (Alkilani et al., 2019) 4. ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (Shakhatreh, Alsmadi, and Alkhataybeh., 2020) 5. อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2559) และ 6. รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Alkilani et al., 2019) ดังภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ศึกษา บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยใช้วิธีสุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง (Purposive Sampling) เลือกตัวอย่างกลุ่มอุตสาหกรรมจากภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ เพราะมีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจ เป็นแหล่งจ้างงาน และรายได้หลักของประเทศไทย โดยตัวอย่างที่มีข้อมูลครบถ้วน ประกอบไปด้วยภาคสินค้าอุตสาหกรรม 79 บริษัท ภาคบริการ 89 บริษัท รวม 168 บริษัท ในช่วงระยะเวลาปี 2558-2561 ผู้วิจัยจึงเลือกช่วงเวลานี้ เพราะข้อมูลสามารถเข้าถึงเพียงพอที่จะบรรลุวัตถุประสงค์วิจัยนี้

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) ของทุกบริษัทที่เป็นตัวอย่าง และนำคำนวณตามตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ใช้เทคนิคการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อค้นหาตัวทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และสร้างสมการทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจากคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบมีตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยดังนี้ $MAO = \beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACSIZE + \beta_3 ACMEET + \beta_4 ACEXPE + \beta_5 \text{LogARL} + \beta_6 \text{LogAF} + \beta_7 \text{BIG4} + \beta_8 \text{LEV} + \beta_9 \text{Loss} + \beta_{10} \text{Previous AR} + \varepsilon$ ตัวแปรที่วัดอธิบายไว้ในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ตัวแปรที่วัดในรูปแบบ

ตัวแปร		เกณฑ์การวัด
ตัวแปรตาม		
Modified Audit Opinion	MAO	การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ตัวแปรหุ่น เท่ากับ 1 หากบริษัทได้รับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป ถ้าเป็นอย่างอื่น คือ 0
ตัวแปรอิสระ		
AC independent	ACIND	สัดส่วนกรรมการอิสระต่อคณะกรรมการบริษัททั้งหมด
AC size	ACSIZE	จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 1 ตัวแปรที่วัดในรูปแบบ (ต่อ)

ตัวแปร		เกณฑ์การวัด
AC meeting	ACMEET	จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี
Audit Committee Accounting or Financial Expertise	ACEXPE	ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือบัญชีของคณะกรรมการตรวจสอบ วัดโดยจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือบัญชีหารจำนวนคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด
ตัวแปรควบคุม		
Audit Report Lag	ARL	Logarithmic ความล่าช้าในการรายงานตรวจสอบ วัดจากจำนวนวันนับจาก ณ วันที่ในงบการเงิน จนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
Audit Fees	AF	Logarithmic ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
Audit Firm Size	BIG4	ตัวแปรหุ่นที่เท่ากับ 1 หากขนาดสำนักงานสอบบัญชี คือ Big 4 ถ้าไม่ใช่ คือ 0
Leverage	LEV	อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวมของ บริษัท i ในปี t
Loss	Loss	ตัวแปรหุ่นที่เท่ากับ 1 หาก รายงานผลการขาดทุนในปีก่อน ถ้าไม่ใช่ เท่ากับ 0
Previous Audit Report	Previous AR	ตัวแปรหุ่น เท่ากับ 1 ถ้าบริษัทได้รับรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ถ้าไม่ใช่ เท่ากับ 0

การเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้ได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับ คณะกรรมการตรวจสอบ และการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ถูกรวบรวมข้อมูลจากแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (56-1) จำนวน 4 ปี ในช่วงระยะเวลาปี 2558-2561 (www.market.sec.or.th) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการ จำนวน 168 บริษัท ข้อมูลตัวอย่างทั้งหมด 672 ตัวอย่าง

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา เพื่อวิเคราะห์ภาพรวมข้อมูลพื้นฐานกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา

โดยนำเสนอในรูปแบบ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2. การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงอนุมาน ดังนี้

2.1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ ระหว่างตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม แล้วนำข้อมูลที่ได้มาตรวจสอบตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุม ที่ต้องไม่มีความสัมพันธ์ โดยใช้ค่าสถิติ Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) และการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson' Correlation Coefficient: r) เพื่อให้สอดคล้องและเหมาะสม ในการนำไปวิเคราะห์ถดถอยโลจิสติกส์ต่อไป

2.2 การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ตัวแปรอิสระ ตัวแปรควบคุม และตัวแปรตาม เพื่อค้นหาตัวทำนายการลดโอกาสการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) และสร้างสมการทำนายการลดโอกาสบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จากคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ สัญลักษณ์ของค่าสหสัมพันธ์ที่ได้จากการทดสอบ อาจเป็นบวกหรือลบ จากผลการทดสอบ สามารถตอบวัตถุประสงค์และสมมติฐานงานวิจัยได้อย่างครบถ้วน

สรุปผลการวิจัย

ตอนที่ 1 แสดงผลข้อมูลทั่วไปของตัวแปรอิสระ คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ และตัวแปรตาม การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตารางที่ 2 แสดงจำนวนความถี่และร้อยละของกลุ่มตัวอย่าง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่อการแสดงความเห็นทั้งหมด ในภาพรวม 4 ปี

ประเภทความเห็น	ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป		แบบไม่มีเงื่อนไข		รวม 4 ปี (N=672)	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
อุตสาหกรรม						
สินค้า	59	8.78	257	38.24	316	47.02
อุตสาหกรรม (INDUS)						
บริการ (SERVICE)	85	12.65	271	40.33	356	52.98
รวม	144	21.43	506	75.30	672	100

จากตารางที่ 2 การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ภาพรวม 4 ปี พบว่า ภาพรวมบริษัทส่วนใหญ่ได้รับความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข บริษัทได้รับความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จำนวน 144 ตัวอย่าง (ร้อยละ 21.43) และแบบไม่มีเงื่อนไข 506 ตัวอย่าง (ร้อยละ 75.30) โดยภาคบริการ (SERVICE) ได้รับความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปสูงกว่าภาคสินค้าอุตสาหกรรม (INDUS) ภาคบริการ (SERVICE) มีจำนวน 85 ตัวอย่าง (ร้อยละ 12.65) ในขณะที่ภาคสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 59 ตัวอย่าง (ร้อยละ 8.78)

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ของกลุ่มตัวอย่างในภาพรวม 4 ปี

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

จากตารางที่ 3 พบว่า คุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน (Financial Experience of Audit Committee: ACEXPE) พบว่า กลุ่มตัวอย่าง เป็นไปตามเกณฑ์เกินกว่าร้อยละ 33 มีอย่างน้อย 1 ใน 3 จากคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมด ความอิสระ (AC independent: ACIND) พบว่า สัดส่วนคณะกรรมการตรวจสอบอิสระต่อคณะกรรมการบริษัทโดยเฉลี่ย เป็นไปตามเกณฑ์ เกินกว่า 33% มีอิสระเกิน 1 ใน 3 จากกรรมการบริษัททั้งหมด การประชุม (ACMEET) พบว่า จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบต่อปี เฉลี่ยเท่ากับ 15.85 ครั้งต่อปี เป็นไปตามเกณฑ์ไม่น้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี และขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (AC size ACSIZE) พบว่า จำนวนสมาชิกคณะกรรมการตรวจสอบเฉลี่ยเท่ากับ 3 คน เป็นไปตามเกณฑ์ควรมีอย่างน้อย 3 คน

ตอนที่ 2 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบตัวแปรควบคุม และการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวแปร	MAO	ACIND	ACSIZE	ACMEET	ACEXPE	BIG4	LEV	Loss	Previous_AR	ARL	AF	Tolerance	VIF
MAO	1												
ACIND	0.36 (.345)	1										.985	1.016
ACSIZE	0.16 (.675)	-.088* (.022)	1									.868	1.152
ACMEET	.103* (.008)	-.053 (.168)	.330* (.000)	1								.850	1.176
ACEXPE	.069 (.076)	-.048 (.217)	-.105* (.007)	-.020 (.602)	1							.944	1.059
BIG4	-.046 (.238)	-.007 (.856)	-.057 (.137)	-.017 (.657)	.166* (.000)	1						.796	1.256
LEV	.217* (.000)	.037 (.338)	.032 (.400)	.100* (.009)	.101* (.009)	.045 (.246)	1					.933	1.072
Loss	-.021 (.578)	.003 (.937)	-.073 (.059)	-.060 (.121)	.010 (.801)	-.029 (.456)	-.008 (.846)	1				.983	1.017
Previous AR	.536* (.000)	.019 (.619)	.032 (.404)	.113* (.003)	.021 (.579)	-.062 (.111)	.196* (.000)	-.038 (.319)	1			.882	1.134
ARL	.108* (.005)	.006 (.871)	-.059 (.126)	-.093* (.016)	-.074 (.055)	-.255* (.000)	.050 (.195)	.087* (.025)	.094* (.015)	1		.913	1.096
AF	.191* (.000)	.076* (.048)	-.002 (.962)	.039 (.308)	.039 (.310)	.116* (.003)	.042 (.282)	-.077* (.046)	.167* (.000)	-.012 (.755)	1	.792	1.262

* p < .05

จากตารางที่ 4 พบว่า คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) มีความสัมพันธ์ทางลบกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) ($r = -.088$)

จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ($r = .103$) และขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) ($r = .330$)

ความเชี่ยวชาญทางการเงิน (ACEXPE) มีความสัมพันธ์ทางลบกับขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) ($r = -.105$)

ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับความเชี่ยวชาญทางการเงิน (ACEXPE) ($r = .166$)

อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ($r = .217$) จำนวนการประชุมของคณะกรรมการ

ตรวจสอบ (ACMEET) ($r = .100$) และความเชี่ยวชาญทางการเงิน (ACEXPE) ($r = .101$)

รายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ($r = .536$) จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) ($r = .113$) และอัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม (LEV) ($r = .196$)

ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ (ARL) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ($r = .108$) และรายงานผลขาดทุนปีก่อน (Loss) ($r = .076$)

ความล่าช้าการรายงานผลการตรวจสอบ (ARL) มีความสัมพันธ์ทางลบกับจำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) ($r = -.107$) และขนาดสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) ($r = -.243$)

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) มีความสัมพันธ์ทางบวกกับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) ($r = .191$) จำนวนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET)



($r = .138$) ขนาดสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) ($r = .323$) อัตราส่วนหนี้สินรวมหารด้วยสินทรัพย์รวม Leverage (LEV) ($r = .157$) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) ($r = .252$)

การตรวจสอบปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (multicollinearity) พบว่า ค่า Tolerance มากกว่า 0.1 ทุกตัว และค่า VIF น้อยกว่า 10 ทุกตัวแปร สรุปได้ว่าไม่มีปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงพหุ นำตัวแปรแต่ละตัวไปวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ต่อไปได้

ตอนที่ 3 การวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ กับตัวแปรควบคุม และการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตารางที่ 5 แสดงผลการวิเคราะห์การถดถอยโลจิสติกส์ระหว่างคุณลักษณะของคณะกรรมการตรวจสอบ ตัวแปรควบคุม และการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวแปรตาม	ตัวแปรอิสระ	ค่าสถิติ						
		N	B	S.E.	Wald	df	Exp (B)	
MAO=1 (N=140)	Constant	672	-19.060* (.000)	4.706	16.403	1	.000	
	MAO=0 (N=532)	ACIND	672	.609 (.630)	1.265	.232	1	1.838
		ACSIZE	672	-.030 (.931)	.343	.007	1	.971
		ACMEET	672	.012 (.417)	.015	.659	1	1.012
		ACEXPE	672	.907 (.050)	.463	3.834	1	2.476
		LogARL	672	3.407 (.124)	2.217	2.362	1	30.171
		LogAF	672	1.616* (.000)	.396	16.618	1	5.031
		BIG4=0	292	-.503 (.056)	.263	3.666	1	.605
		BIG=1	380	-	-	-	-	-
		LEV	672	1.398* (.011)	.551	6.441	1	4.047
Loss=0	370	.033 (.890)	.239	.019	1	1.034		
Loss=1	302	-	-	-	-	-		
Previous _AR=0	552	2.518* (.000)	.253	98.970	1	12.398		
Previous _AR=1	120	-	-	-	-	-		

Pseudo R square=.256 Chi-Square=198.301***, df=10 , sig=.000

* p<.05

จากตารางที่ 5 ความเหมาะสมตัวแบบมีนัยสำคัญทางสถิติ (Sig = .000) ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนด ณ ระดับ 0.05 ค่าสถิติดังกล่าวจะใช้ทดสอบสมมติฐานที่ว่า การลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO = 1) ขึ้นอยู่กับตัวแปรอิสระ และตัวแปรควบคุมอย่างน้อย 1 ตัวแปร ผลการทดสอบพบว่า มีนัยสำคัญทางสถิติ ตัวแปรควบคุม ได้แก่ อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (LEV) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนที่แสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) ตัวแปรสามารถทำนายสมการได้ถูกต้อง ร้อยละ 25.6 (Pseudo $R^2 = .256$) อธิบายได้ด้วยตัวแบบในการทำนายโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ดังต่อไปนี้ $Z = -19.060 + 1.616 (\text{LogAF}) + 1.398(\text{LEV}) + 2.518 (\text{Previous AR})$

ผลจากสมการทำนายที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับ 0.05 ผลจากการศึกษานี้พิสูจน์ได้ว่า คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่สามารถทำนายโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นที่เปลี่ยนแปลงไป สรุปได้ว่าปฏิเษตรสมมติฐานทุกข้อที่ว่าคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงลบต่อโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป นั่นคือ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ (ACIND) จำนวนการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ (ACMEET) จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบ (ACSIZE) และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงิน (ACEXPE) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการลดโอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (MAO) อย่างมีนัยสำคัญ ตัวแปรควบคุม รายงานผลขาดทุนปีก่อน ความล่าช้ารายงานผลการตรวจสอบ และขนาดสำนักงานสอบบัญชี (BIG4) ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการลดโอกาสการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยแตกต่างจากวิจัยในอดีต ในขณะที่ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (AF) อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม (LEV) และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Previous AR) มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการลดโอกาสการแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลง ยืนยันผลการวิจัยที่ผ่านมา

อภิปรายผลการวิจัย

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบที่มีสัดส่วนความอิสระมาก ลดโอกาสการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป สอดคล้องกับ ผลวิจัย Alkilani et al. (2019, 104) พบว่าความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่ไม่สอดคล้องงานวิจัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดิ (2562, 112) พบว่าความอิสระของคณะกรรมการ ส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี วัดตัวแปรจากขนาดของสำนักงานสอบบัญชี จึงอาจเป็นสาเหตุของผลวิจัยต่างกัน ข้อเสนอแนะจากงานวิจัย สัดส่วนความอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบเป็นหลักฐานบรรลุตตามหลักการแสดงความมีอยู่จริงเท่านั้น อาจไม่เพียงพอในการลดโอกาสในการที่บริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นต้องคำนึงความมีประสิทธิภาพผลด้วย รวมถึงคำนึงถึงคุณสมบัติอื่น ไม่ว่าจะเป็นความเชี่ยวชาญทางการเงินด้วย และการประชุมที่มีการติดตามผลคุณภาพรายงานทางการเงิน

จำนวนการประชุม ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าคณะกรรมการตรวจสอบมีจำนวนการประชุมต่อปีมาก ทำให้มีการกำกับดูแลฝ่ายบริหารลดปัญหาความขัดแย้งผลประโยชน์ฝ่ายบริหาร ส่งผลคุณภาพรายงานทางการเงินที่ลดโอกาสการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยสอดคล้อง Alkilani et al. (2019, 104) การประชุมคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่งานวิจัย ภูษณิศรา ส่งเจริญ (2564, 169) ผลวิจัยพบว่าจำนวนครั้งการประชุมมาก ทำให้ผลการดำเนินงานของบริษัทเพิ่มขึ้น วัดจากอัตราผลตอบแทนจากการถือหุ้น การวัดตัวแปรคุณภาพรายงานทางการเงินต่างกันอาจเป็นสาเหตุผลวิจัยต่างกัน ผลลัพธ์งานวิจัยได้ให้ข้อเสนอแนะว่าการพิจารณาการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบจากจำนวนการประชุมต่อปีที่บ่อย แสดงถึงความใส่ใจในการปฏิบัติงาน แต่ถ้าการประชุมไม่ได้ให้ความสำคัญกับคุณภาพเพื่อปรับปรุงให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ก็ไม่อาจที่จะลดโอกาสในการที่บริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปได้

ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบยิ่งใหญ่ ลดโอกาสของบริษัทที่ได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลวิจัยสอดคล้อง Alkilani et al. (2019, 104) พบว่าไม่มีอิทธิพลต่อการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ในขณะที่งานวิจัย ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดิ (2562, 102) พบว่าขนาดคณะกรรมการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อคุณภาพการสอบบัญชี สาเหตุจากกลุ่มประชากรผู้วิจัย เน้นเฉพาะภาคสินค้าอุตสาหกรรมและภาคบริการเท่านั้น อาจมีผลต่อผลลัพธ์งานวิจัยแตกต่างกัน ข้อเสนอแนะจากงานวิจัยคณะกรรมการตรวจสอบที่มีจำนวนมาก แต่ไม่มีความอิสระ ไม่มีความรู้ความเข้าใจในการกำกับดูแลรายงานทางการเงินให้มีคุณภาพ อาจนำมาซึ่งการอภิปรายและการตัดสินใจที่ไม่มีประสิทธิภาพ จึงไม่อาจลดโอกาสในการที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงิน ผลการวิจัยปฏิเสธสมมติฐานที่ว่า ความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบไม่มีความสัมพันธ์ต่อการลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยไม่สนับสนุนงานวิจัย เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย และคณะ (2562, 20) พบว่า คณะกรรมการตรวจสอบมีความรู้การบัญชีและการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความทันเวลาการรับรู้ผลขาดทุน และงานวิจัย Alkilani et al. (2019, 104) พบว่าความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงินของคณะกรรมการตรวจสอบ ลดโอกาสของบริษัทได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผลการวิจัยเห็นแย้งอาจมาจากสาเหตุวัดตัวแปรคุณภาพรายงานทางการเงิน กลุ่มตัวอย่างและสภาพแวดล้อมของประเทศที่ต่างกัน ข้อเสนอแนะจากงานวิจัยพบว่า จำนวนคณะกรรมการตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางการเงินหรือการบัญชีหรือการเงิน ตามหลักการที่กำหนดอาจไม่เพียงพอ แต่ต้องให้ความสำคัญใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญติดตามประเด็นผลการตรวจสอบนำไปสู่การปรับปรุงคุณภาพรายงานทางการเงินที่ดียิ่งขึ้น

สำหรับตัวแปรควบคุม พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวม และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโอกาสที่บริษัทจะได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ แสดงถึงว่า

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์ รวมถึงสูง และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อนมีการแสดง ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป จะแสดงถึงการมีปัญหาเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน มีโอกาสมากที่บริษัทจะได้รับการแสดง ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้น ยืนยันผลงานวิจัยที่ผ่านมา Shakhtrah et al. (2020, 11) พบว่าค่าธรรมเนียมการสอบ บัญชี มีผลกระทบต่อระดับคุณภาพการเปิดเผยรายงาน การการเงิน และสอดคล้องงานวิจัยศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2559, 47) พบว่าอัตราส่วนหนี้สินรวมต่อสินทรัพย์รวมจะมีความเสถียร คุณภาพกำไรต่ำ และ สนับสนุนผลวิจัย Alkilani et al. (2019, 104) พบว่ารายงานผลการตรวจสอบปีก่อนมีการแสดงความเห็น ที่เปลี่ยนแปลงไป มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการที่บริษัทได้รับการ แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

ผลการศึกษานี้พิสูจน์ได้ว่า คุณลักษณะของคณะกรรมการ ตรวจสอบ ความอิสระ ขนาดคณะกรรมการตรวจสอบ จำนวน การประชุม และความเชี่ยวชาญทางการบัญชีหรือการเงินของ คณะกรรมการตรวจสอบที่มีสูง ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการลด โอกาสของบริษัทในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่ เปลี่ยนแปลงไป อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้มีตัวแปรควบคุม ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี อัตราส่วนหนี้สินรวมต่อ สินทรัพย์รวมเพิ่มขึ้น และรายงานผลการตรวจสอบปีก่อน มีการ แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ส่งผลต่อโอกาสของบริษัท ในการได้รับการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มขึ้น

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัย

ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย สำนักงานคณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ในฐานะผู้กำกับ ดูแลและส่งเสริมให้บริษัท จัดทะเบียนมีการปฏิบัติตามหลักการ กำกับดูแลที่ดี ปี 2560 เพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพ ทำให้

รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ควรกำหนดแนวปฏิบัติที่ดีชัดเจน เป็นรูปธรรม และมีการประเมินการประยุกต์ใช้จริง เกี่ยวกับ คุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่เพียงให้ความสำคัญ หลักการเชิงปริมาณจากสัดส่วน จำนวน ที่อาจไม่นำไปสู่การ ปฏิบัติจริง แต่ควรพิจารณาหลักการตัวชี้วัดเชิงคุณภาพด้วย

2. ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ บริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์ต้องให้ความสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการกำกับ ดูแลกิจการปี 2560 เกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ ไม่เพียงมีหลักฐานให้ปฏิบัติตามหลักการเท่านั้น แต่ต้องคำนึง ความมีประสิทธิภาพ ส่งเสริมให้เกิดการปฏิบัติได้จริง ในการกำกับ ดูแลติดตามกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อให้ รายงานทางการเงินมีคุณภาพ

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

1. ข้อจำกัดงานวิจัย ผลการวิจัยนี้ไม่สามารถอธิบาย อุตสาหกรรมประเภทอื่น และความเห็นประเภทอื่นได้ นอกจากนี้ ผู้วิจัยอาจจะมองข้ามตัวแปรที่อาจจะมามีอิทธิพลต่อการแสดง ความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จึงไม่สามารถกล่าวได้ว่า ตัวแปรที่ศึกษารั้งนี้จะสามารถอ้างอิงได้ทั้งหมด

2. ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อในอนาคต การศึกษา ครั้งนี้ผู้วิจัยศึกษาเฉพาะตัวแปรบางตัวแปร ในอนาคตอาจจะทำ การวิเคราะห์ปัจจัยอื่นเพิ่มเติมเกี่ยวกับคุณลักษณะคณะกรรมการ ตรวจสอบ เพื่อให้ผลวิเคราะห์ครอบคลุมและชัดเจนยิ่งขึ้น นอกจากนี้ควรกำหนดตัวอย่างภาคอุตสาหกรรมอื่น เพื่อเป็นการ เปรียบเทียบผลลัพธ์ หรืออาจจะขยายกลุ่มตัวอย่าง ระยะเวลาใน การศึกษา และสำหรับการศึกษาในอนาคตควรศึกษาเชิงปริมาณ และข้อมูลเชิงคุณภาพเพิ่มเติม

กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณคณะกรรมการบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร ที่ให้ทุนสนับสนุนการทำงานวิจัยจากงบประมาณ เงินรายได้

เอกสารอ้างอิง

- [1] เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย อนุวัฒน์ ภักดี และศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2562). ผลกระทบของคะแนนการกำกับดูแลกิจการและ คุณลักษณะคณะกรรมการบริษัทต่อความทันเวลาของงบการเงิน. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 42(162), 1-26.

- [2] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2560). *หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2560*. สืบค้นจากแหล่งข้อมูลออนไลน์ เมื่อวันที่ 18 ตุลาคม 2562 จาก https://www.set.or.th/sustainable_dev/th/cg/principle_p1.html?printable=true
- [3] ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2563). *10 ปี อุตสาหกรรมไทย เรามาไกลแค่ไหน*, FAQ Focused and Quick, 165, 1-12.
- [4] ภูษณิศาส์ ส่งเจริญ. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผลการดำเนินงาน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการ สถาบันเทคโนโลยีแห่งสุวรรณภูมิ (สาขามนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์)*, 5(1), 162-172.
- [5] ศรัณย์พร รักษาพงษ์ และชุตินา นาคประสิทธิ์. (2562). การศึกษาเปรียบเทียบการกำกับดูแลกิจการระหว่างบริษัทที่มีความล้มเหลวทางธุรกิจ กรณีศึกษาตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 3(1), 21-48.
- [6] ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2559). คณะกรรมการตรวจสอบช่วยเพิ่มคุณภาพกำไรหรือไม่, *วารสารวิชาบัญชี*, 12(33), 40-49.
- [7] ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภัคดี. (2562). ศึกษาการกำกับดูแลกิจการ ลักษณะองค์กร และคุณภาพการสอบบัญชี: หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาการบริหารธุรกิจ สมาคมสถาบันอุดมศึกษาแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์ สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี*, 8(1), 101-116.
- [8] สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2561). *เอกสารเผยแพร่ของบริษัทที่ออกและเสนอขายหลักทรัพย์*. สืบค้นจากแหล่งข้อมูลออนไลน์ เมื่อวันที่ 18 ตุลาคม 2562 จาก <https://market.sec.or.th/public/idisc/th/FinancialReport/ALL>
- [9] Alkilani, S. Z., Hussin, W. N. W., Salim, B. (2019). The Influence of Audit Committee Characteristics on Modified Audit Opinion in Jordan. *Journal of Finance and Accounting*, 7(3), 95-106. Retrieved from <https://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo?journalid=171&doi=10.11648/jjfa.20190703.14>
- [10] 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. Retrieved from <https://www.ersj.eu/dmdocuments/2017-xx-4-b-23.pdf>
- [11] 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), 45-57. Retrieved from <https://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/aaaj/article/view/27238>
- [12] Shakhathreh, 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