

การเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19  
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)



ประภัสสร มีแสงพันธ์

สารนิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาการบัญชี วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2564

**INFORMATION DISCLOSURE IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S  
REPORT DURING THE COVID-19 SITUATION OF LISTED COMPANIES  
ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND (SET 100)**

**PRAPASSORN MEESANGPANTH**

**A Thematic Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Accountancy**

**College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University**

**2021**



## ใบรับรองสารนิพนธ์

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา บัญชีมหาบัณฑิต

หัวข้อสารนิพนธ์ การเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19  
ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)

เสนอโดย นางสาวประภัสสร มีแสงพันธ์

สาขาวิชา บัญชีมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ผศ.ดร.รัชดาภรณ์ เสมาชันท์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบสารนิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ผศ.ดร.พัทธนันท์ เพชรเชิดชู)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์

(ผศ.ดร.รัชดาภรณ์ เสมาชันท์)

.....กรรมการ

(ผศ. ดร. ศิริเดช คำสุพรหม)

วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชีรับรองแล้ว

..... คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี

(ผศ.ดร.ศิริเดช คำสุพรหม)

วันที่ 20 เดือน ก.ค. พ.ศ. 2564

หัวข้อสารนิพนธ์	การเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์ โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)
ชื่อผู้เขียน	ประภัสสร มีแสงพันธ์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผศ.ดร.รัชดาภรณ์ เสมอจันทร์
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2563

### บทคัดย่อ

การวิจัยในครั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) เพื่อศึกษาการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 และเพื่อศึกษาเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัย คือ บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ที่มีระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม จำนวน 95 บริษัท โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผลการวิจัย ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean)



ผลการวิจัย (1) ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ ซึ่งพบในอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยประมาณ 2 เรื่อง และส่วนใหญ่ใช้วิธีการตรวจสอบเป็นวิธีการคำนวณ (2) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ เนื่องจากเป็นกลุ่มที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์โควิด 19 มากที่สุด (3) การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กลุ่มอุตสาหกรรม และลักษณะการนำเสนอ

Thematic Paper Topic	INFORMATION DISCLOSURE IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT DURING THE COVID-19 SITUATION OF LISTED COMPANIES ON THE STOCK EXCHANGE OF THAILAND (SET 100)
Author	Prapassorn Meesangpanth
Thematic Paper Advisor	Asst. Prof. Dr. Ratchadapon Semakhan
Department	Accounting
Academic Year	2020

### ABSTRACT

The aim of this research is to study the types of transactions being disclosed in the key audit matters paragraph in the independent Auditor's Report during the COVID-19 situation of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET 100). This was done to study the disclosure of information during the COVID-19 situation in the independent Auditor's Report of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET 100) in the financial statements for the year ended on December 31, 2020 and to study the comparative the independent Auditor's Report of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET 100) in the financial statements for the year ended on December 31, 2019 and December 31, 2020. The sample groups used in the research were listed companies on the Stock Exchange of Thailand with the highest market value in the top 100 or SET 100 with the accounting period which ended in December 31, of 95 companies. It was done by using the method of collecting information from the independent Auditor's Report in the financial statements for the year ended on December 31, 2019 and December 31, 2020. SPSS was used to analyze the research results, using multiple regression analysis, T-test for mean difference between two groups of the data, and one-industry mean difference test, ANOVA, frequency distribution, percentage and mean.

Research results (1) Types of transactions are disclosed in the key audit matters paragraph in the independent Auditor's Report of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET 100) when COVID-19 situation happened, the information being disclosed is mostly about revenue recognition which is found in the technology industry. There are disclosed 2 the key audit matters, and most of them use the audit method as a calculation method. (2) The Certified Public Accountant of listed company on the Stock Exchange of Thailand (SET 100) has disclosed the situation of COVID-19 in the independent Auditor's Report in the financial statements for the year ended on December 31, 2020, most of them are disclosed in the service industry because it is the group that is most affected by the COVID-19 situation. (3) Comparison of the independent Auditor's Report of listed companies on the Stock Exchange of Thailand (SET 100) in the financial statements for the year ended on 31 December 2019 and 31 December 2020, there is no difference both in the key audit matters in the number of the key audit matters industrial group and presentation style.

## กิตติกรรมประกาศ

สารนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างสมบูรณ์ โดยได้รับความอนุเคราะห์และความช่วยเหลืออย่างดียิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รัชดาภรณ์ เสมอจันทร์ อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ที่ท่านได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้คำปรึกษา แนะนำอัน เป็นประโยชน์ต่อการทำสารนิพนธ์เป็นอย่างมากและตรวจทานเนื้อหาสารนิพนธ์ฉบับนี้ทุกขั้นตอนตลอดจนสำเร็จลุล่วง ทำให้ผู้วิจัยได้รับความรู้และประสบการณ์ในการทำสารนิพนธ์เป็นอย่างมาก ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริเดช คำสุพรหม คณบดีวิทยาลัยบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต สำหรับการให้คำปรึกษา แนะนำ อบรมสั่งสอนด้วยความเมตตา ซึ่งเป็นประโยชน์ในการจัดทำสารนิพนธ์ให้เสร็จสมบูรณ์

ขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ตลอดระยะเวลาที่ได้ศึกษา ซึ่งวิชาความรู้เหล่านั้นเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการทำสารนิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงแนวทางและหลักการความรู้และประสบการณ์ เพื่อนำไปใช้ในการชีวิตการทำงานและชีวิตประจำวัน

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัว ที่สนับสนุนและให้กำลังใจในทุกๆ เรื่องตลอดมา จนทำให้ผู้วิจัยได้มีโอกาสมาศึกษาในครั้งนี้ และขอขอบคุณกัลยาณมิตรทุกท่านที่มีส่วนร่วมในการให้ความช่วยเหลือการวิจัยครั้งนี้ หากมีข้อบกพร่องประการใดๆ จากการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยต้องกราบขออภัยไว้ ณ ที่นี้ด้วย

ประภัสสร มีแสงพันธ์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ฐ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	2
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
1.4 กรอบแนวคิด.....	3
1.5 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.6 คำนิยามศัพท์.....	4
2 ทบทวนวรรณกรรม.....	6
2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	6
2.2 แนวคิด บทความและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์โควิด 19.....	11
2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	14
3 ระเบียบวิธีวิจัย.....	21
3.1 กลุ่มตัวอย่างและการเลือกตัวอย่าง.....	21
3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	22
3.3 สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ข้อมูล.....	26
4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	31
ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับ แรก หรือ SET 100 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage).....	32

สารบัญ (ต่อ)

บทที่		หน้า
ส่วนที่ 2	การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ วิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย(Mean).....	36
ส่วนที่ 3	การทดสอบสมมติฐานการวิจัย.....	66
5	สรุปผลการวิจัย อธิบาย และข้อเสนอแนะ.....	69
	5.1 สรุปผลการวิจัย.....	69
	5.2 อภิปรายผล.....	70
	5.3 ข้อเสนอแนะ.....	73
	5.4 ประโยชน์ในการวิจัย.....	73
	บรรณานุกรม.....	74
	ภาคผนวก.....	78
	ก รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100.....	79
	ข ผลการแสดงผลและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS.....	84
	ประวัติผู้เขียน.....	95

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ข้อมูลบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก.....	21
4.1 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของหมวดธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก.....	32
4.2 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของกลุ่มอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก.....	33
4.3 สรุปผลการวิเคราะห์กลุ่มอุตสาหกรรมและหมวดธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก.....	33
4.4 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562.....	36
4.5 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563.....	37
4.6 สรุปผลการวิเคราะห์เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563.....	38
4.7 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562.....	43
4.8 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2563.....	44



สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.9	สรุปผลการวิเคราะห์การจัดลำดับ 3 อันดับแรกของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และพ.ศ. 2563.....	45
4.10	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อบริษัท พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	47
4.11	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าความสัมพันธ์ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	48
4.12	สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563....	48
4.13	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจำแนกอุตสาหกรรมและสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	49
4.14	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตระหว่างอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	51
4.15	สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	51
4.16	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของวิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	54
4.17	สรุปผลการวิเคราะห์การจัดลำดับ 3 อันดับแรกของวิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	55
4.18	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของลักษณะการนำเสนอในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	57



สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่		หน้า
4.19	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าความ สัมพันธ์ของลักษณะการนำเสนอ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	58
4.20	สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบสัดส่วนลักษณะการนำเสนอใน วรรณกรรมเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และพ.ศ. 2563.....	59
4.21	ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์ โควิด 19 ในวรรณกรรมเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2563.....	61
4.22	สรุปผลการวิเคราะห์การเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรณกรรม เรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2563.....	62

## สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
1.1	กรอบแนวคิด.....	3
2.1	ขั้นตอนการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น KAMs .....	9
4.1	กราฟกลุ่มอุตสาหกรรม.....	35
4.2	กราฟการเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563.....	42
4.3	กราฟการเปิดเผยในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นตามกลุ่มอุตสาหกรรม.....	64

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญ

จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 หรือ ที่เรียกกันว่า โควิด 19 ส่งผลกระทบต่ออย่างกว้างขวางในหลายประเทศทั่วโลก กระทรวงสาธารณสุขได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้โรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (Coronavirus Disease 2019) หรือ โรคโควิด 19 (COVID-19) เป็นโรคติดต่ออันตราย ตามพระราชบัญญัติโรคติดต่อ พ.ศ. 2558 เพื่อเฝ้าระวัง ป้องกัน และควบคุมโรคติดต่ออันตราย ซึ่งสามารถแพร่กระจายจากคนสู่คนผ่านทาง การไอ จาม สัมผัส โดยตรงกับสารคัดหลั่ง เช่น น้ำมูก น้ำลายของคน ผู้ติดเชื้อจะมีอาการหลายแบบตั้งแต่ติดเชื้อแบบไม่มีอาการ อาการเล็กน้อยคล้ายเป็นไข้หวัดธรรมดา อาการปานกลางเป็นปอดอักเสบ และอาการรุนแรงมากจนอาจถึงขั้นเสียชีวิต นอกจากนี้ยังมีแนวทางการปฏิบัติหรือมาตรการป้องกันโรคโควิด 19 ต่างๆ ได้แก่ การรักษาระยะห่างทางสังคม (Social Distance) เพื่อลดโอกาสเสี่ยงในการสัมผัสเชื้อ และป้องกันการแพร่ระบาดจากคนสู่คน ไม่ให้เชื้อขยายเพิ่มขึ้นเป็นวงกว้าง เช่น ห้ามการรวมตัวกัน ในสถานที่ศึกษา สถานที่ทำงาน สถานบันเทิงหรือพื้นที่ส่วนรวมอื่นๆ เปลี่ยนเป็นการทำงานที่บ้าน (work from home: WFH) การสื่อสารผ่านระบบอินเทอร์เน็ต การเรียนผ่านช่องทางออนไลน์ เป็นต้น (กระทรวงสาธารณสุข, 2563)

สถานการณ์ข้างต้น มีแนวโน้มลุกลามและส่งผลกระทบต่อหลากหลายธุรกิจ ในทางเศรษฐกิจ และมีแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 อย่างต่อเนื่องและรวดเร็วในภูมิภาคต่างๆ ทั่วโลก ซึ่งแน่นอนว่าประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่ได้รับผลกระทบดังกล่าวด้วยเช่นกัน สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงประกาศแนวปฏิบัติทางการบัญชีเรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์โควิด 19 เนื่องจากสถานการณ์ดังกล่าว อาจส่งผลกระทบต่อตลาดการเงินของโลกและการจัดทำรายงานงบการเงินของกิจการ อาจส่งผลให้ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในเผชิญกับความท้าทายในการจัดทำงบการเงิน การปฏิบัติงานการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563) การประเมินความเสี่ยง การสังเกตและข้อสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพเพิ่มมากขึ้นอีกด้วย ตลอดจนทุกชั้นตอน

ของการสอบทานและตรวจสอบ และการถูกจำกัดการเข้าถึงสถานประกอบการของลูกค้า (สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ, 2563)

นอกจากนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือการแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อเหตุการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 หรือสถานการณ์โควิด 19 ในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ยังเพิ่มประสิทธิภาพในการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้เข้าใจเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน โดยสามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการ และเรื่องที่ผู้บริหารใช้วิจารณญาณอย่างมีสาระสำคัญ สามารถตีความหมายได้อย่างโปร่งใส กระชับ ชัดเจน และเข้าใจง่าย (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2560) ผู้สอบบัญชีจึงมีการต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถทำหน้าที่ตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงินได้ตามมาตรฐานวิชาชีพอย่างมีคุณภาพ ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือในการตัดสินใจลงทุน รวมถึงตอบสนองนักลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2563)

ดังนั้นจากความเป็นมาและความสำคัญที่กล่าวมาข้างต้น จึงเกิดข้อสงสัยว่าสถานการณ์การแพร่ระบาดของโควิด 19 ส่งผลต่อการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอย่างไรบ้าง ผู้วิจัยจึงสนใจการศึกษาเกี่ยวกับเรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)” ขึ้น

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้ได้กำหนดวัตถุประสงค์การศึกษาไว้ดังนี้

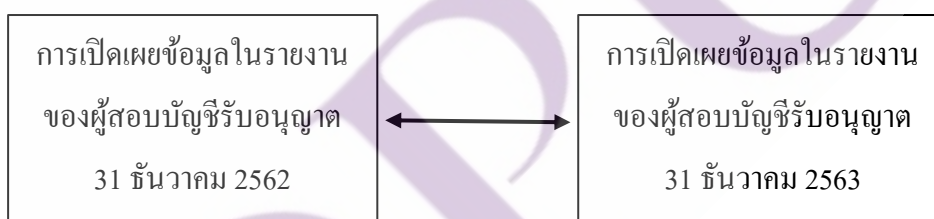
1. เพื่อศึกษาประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)
2. เพื่อศึกษาการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

### 1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของงบการเงินได้ดีขึ้นในช่วงสถานการณ์โควิด 19 จากหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
2. เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียของกิจการได้แนวทางในการทำความเข้าใจสถานการณ์โควิด 19 ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการได้ดีขึ้น จากหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
3. เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลการเปรียบเทียบกับลักษณะการเปิดเผยในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในช่วง พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ไปใช้ในการประเมินลักษณะการเปิดเผยในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอนาคตจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่คล้ายกันและอาจจะเกิดขึ้นได้

### 1.4 กรอบแนวคิด

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้กำหนดเป็นกรอบแนวคิดในการวิจัยดังนี้



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิด

### 1.5 สมมติฐานของการศึกษา

การศึกษานี้ได้กำหนดสมมติฐานการศึกษาไว้ดังนี้

สมมติฐานที่ 1 : ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น

สมมติฐานที่ 2 : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

สมมติฐานที่ 3 : การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 มีความแตกต่างกัน

## 1.6 คำนิยามศัพท์

การวิจัยนี้มีการกำหนดคำนิยามศัพท์เฉพาะไว้ดังนี้

**รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Independent Auditor's Report)** หมายถึง รายงานที่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นในรายงานว่างบการเงินนี้มีความถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อที่เราจะได้มีความระมัดระวังในการอ่านงบการเงิน และนำไปประกอบการตัดสินใจได้ (FINNOMENA, 2562)

**เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM)** หมายถึง วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กล่าวถึงเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุด และได้ถูกเปิดเผยตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

**ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น (Emphasis of Matter)** หมายถึง วรรคที่อยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่กล่าวถึงเรื่องที่ต้องขอให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตเรื่องที่น่าหรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน ซึ่งอธิบายเรื่องดังกล่าวไว้โดยละเอียด ภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีแล้วเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ และจำเป็นต้องความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

**ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant)** หมายถึง ผู้ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือ เรียกสั้นๆว่า ผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถตรวจสอบและรับรองงบการเงินได้ทุกกิจการ (ฉบับเบิ้ลจี, 2552) และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**สถานการณ์โควิด 19 (COVID 19)** หมายถึง สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ซึ่งเป็นไวรัสสายพันธุ์ใหม่ที่ไม่เคยพบมาก่อนในมนุษย์ก่อให้เกิดอาการป่วยระบบทางเดินหายใจ และสามารถแพร่เชื้อจากคนสู่คนได้ โดยเชื้อไวรัสนี้พบครั้งแรกในการระบาดในเมืองอู่ฮั่น มณฑลหูเป่ย์ สาธารณรัฐประชาชนจีน ในช่วงปลายปี 2019 ซึ่งส่งผลกระทบต่อหลายประเทศทั่วโลก (กรมควบคุมโรค, 2563)



**วิธีการตรวจสอบ (Audit Process)** หมายถึง วิธีการต่างๆ ที่ใช้สำหรับการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยอาจใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง หรือใช้ทุกวิธีก็ได้ ประกอบด้วย 6 วิธี คือ การคำนวณ (Computation) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Procedure) การตรวจสอบหลักฐาน (Inspection) การสอบถาม (Inquiry) การสังเกตการณ์ (Observation) และการขอคำยืนยัน (Confirmation)

**สำนักงานสอบบัญชี (Audit Firm)** หมายถึง บริษัทหรือสำนักงานตรวจสอบบัญชี โดยให้บริการตรวจสอบบัญชีการ ที่ปรึกษาทางธุรกิจ และด้านอื่นๆที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ คือ กลุ่มขนาดใหญ่หรือ Big 4 ประกอบด้วย Deloitte, EY, KPMG และ PwC และกลุ่มนอกเหนือจาก Big 4 หรือ Non-Big4

**อุตสาหกรรม (Industry)** หมายถึง กลุ่มอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนที่กำหนดตามหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้บริษัทที่ประกอบธุรกิจใกล้เคียงกันได้อยู่ในหมวดเดียวกัน เพื่อความเหมาะสมในการเปรียบเทียบระหว่างกันและเป็นข้อมูลด้านการลงทุนได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้การจัดกลุ่มนั้นยังสามารถสะท้อนประเภทธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนได้ชัดเจน และสะท้อนให้เห็นถึงอุตสาหกรรมของประเทศได้มากขึ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, ม.ป.ป.) ประกอบด้วย 7 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มทรัพยากร กลุ่มเทคโนโลยี กลุ่มธุรกิจการเงิน กลุ่มบริการ กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

**ลักษณะการนำเสนอ (Pattern)** หมายถึง ลักษณะหรือรูปแบบในการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งมีลักษณะเป็นตาราง หรือบรรยาย โดยลักษณะดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับข้อกำหนดแบบฟอร์มตามบริษัทหรือสำนักงานสอบบัญชีของแต่ละแห่ง

## บทที่ 2

### ทบทวนวรรณกรรม

การวิจัยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) โดยมีรายละเอียดของ แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องจากข้อมูลที่ได้เผยแพร่ในรูปแบบต่างๆ ดังต่อไปนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2.2 แนวคิด บทความและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์โควิด 19

2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.3.1 งานวิจัยในประเทศ

2.3.2 งานวิจัยต่างประเทศ

2.1 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701 ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมกราคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 โดยมีวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ข้อ 7) โดยให้คำจำกัดความเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่อง que สื่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ข้อ 8) และผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและพิจารณาเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษ ดังต่อไปนี้



## 1. การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

โดยพิจารณาจากเรื่องต่างๆ ที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้

1.1 เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ได้แก่

1.1.1 ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการวางแผนของผู้สอบบัญชีในการจัดการเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก19)

1.1.2 ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ รวมถึงเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารและรายการผิดปกติที่มีนัยสำคัญ โดยความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมักเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก20)

1.1.3 ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทุกเรื่องอาจไม่จำเป็นต้องนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรืออาจไม่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงนั้น และดังนั้นความเสี่ยงนี้อาจไม่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก21)

1.1.4 การประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ อาจมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก22)

1.2 การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก ได้แก่

1.2.1 ผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึงนโยบายการบัญชีประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งมีแนวโน้มเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก23)

1.2.2 การประมาณการทางบัญชีเป็นเรื่องที่ซับซ้อนที่สุดในงบการเงิน ซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมาก อาจต้องการการมีส่วนร่วมจากทั้งผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน และสถานการณ์ที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก24)

### 1.3 ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

1.3.1 ผู้สอบบัญชีอาจปรึกษากับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในช่วงต่างๆ ตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ เกี่ยวกับผลกระทบต่อบงการเงินของรายการสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการสำคัญที่ไม่ใช่รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจที่ผิดปกติ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อบงการเงินหรือการตรวจสอบ ผู้บริหารอาจต้องตัดสินใจที่ยุ้งยากและซับซ้อน เกี่ยวกับการรับรู้การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของรายการสำคัญ อาจเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก25)

1.3.2 การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญทางด้านเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับ อุตสาหกรรม หรืออื่นๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก26)

## 2. การพิจารณาเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

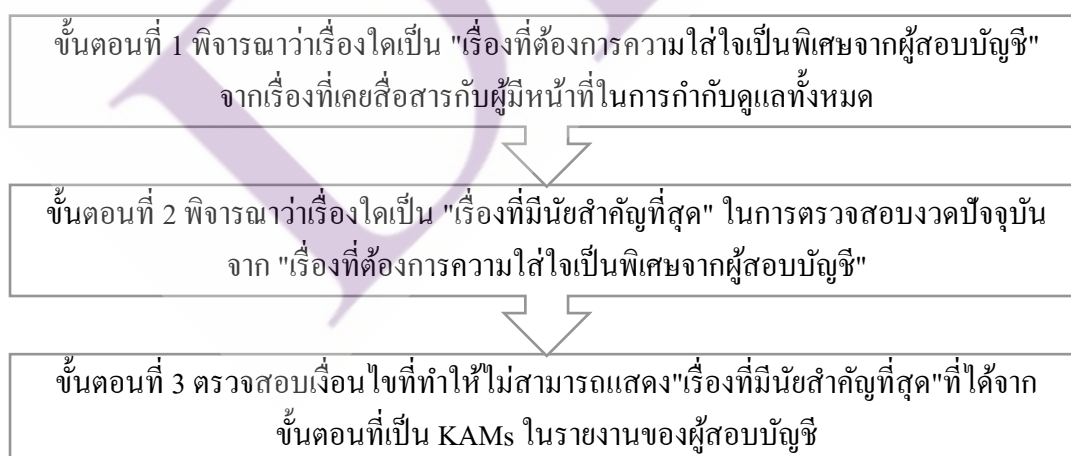
เมื่อผู้สอบบัญชีกำหนดเรื่องที่พิจารณาเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษและเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

2.1 เรื่องต่างๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี มักเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและเป็นเรื่องที่ยุ้งยากและซับซ้อน ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจมีสนทนากับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอเพื่อหารือประเด็นในรายละเอียดเชิงลึก นอกจากนี้การใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญ ซึ่งถือเป็นประเด็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีหรือผู้บริหาร (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS 701 ย่อหน้าที่ ก27)

2.2 แนวคิดของเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด มีจุดประสงค์เพื่อระบุเรื่องต่างๆ ที่เฉพาะเจาะจงกับการตรวจสอบ และใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเกี่ยวกับความสำคัญของเรื่องดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับเรื่องอื่นๆ ในการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2559, อ้างอิง TAS701 ย่อหน้าที่ ก28)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ มีการบังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Key Audit Matters : KAM) ตั้งแต่ พ.ศ. 2559 เป็นต้นมา เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อมูลที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชี เล็งเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและต้องใช้ดุลพินิจค่อนข้างสูงในการตรวจสอบ และต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวไปยังผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งจะสื่อสารผ่านหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน รายงานของผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารข้อมูลในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นจะบังคับใช้ กับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ซึ่งได้ให้คำนิยาม ของหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่า “เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลพินิจของผู้ ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการ ตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล” โดยผู้สอบบัญชีจะ พิจารณาจากเรื่องที่ตรวจสอบที่ต้องการความใส่ใจในการปฏิบัติงานเป็นพิเศษ เช่น เรื่องที่ผู้สอบ บัญชีประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สารสำคัญ รวมถึงเรื่องที่ต้องใช้ดุลพินิจที่สำคัญต่อเรื่องที่ผู้บริหารประมาณการ และใช้ดุลพินิจซึ่ง มีความไม่แน่นอนอย่างมาก เป็นต้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

การพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น KAMs ที่จะนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี มีขั้นตอน ของการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สำคัญอยู่ 3 ขั้นตอน เพื่อความเข้าใจที่กระจ่างมากขึ้น แนวทางการพิจารณาเรื่องดังกล่าวได้สรุปโดยละเอียดไว้ดังนี้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและคณะ, 2560, น. 4-6)



ภาพที่ 2.1 ขั้นตอนการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น KAMs

ที่มา: นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ

ขั้นตอนที่ 1 ผู้สอบบัญชีต้องทบทวนและพิจารณาเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (TCWG) ทั้งหมดและเลือกว่าเรื่องใดเป็น "เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี" (Significant Auditor Attention) ได้แนะนำให้คำนึงถึงด้านต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 1) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 2) เรื่องที่เป็น "ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ" ที่ระบุได้ในช่วงการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่ตรวจสอบในขั้นการวางแผน
- 3) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจรรณญาณสูง เนื่องจากเป็นเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจรรณญาณอย่างมากหรือเป็นเรื่องเกี่ยวกับประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง
- 4) ผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีความสำคัญต่องบการเงินที่เกิดขึ้นในงวดที่มีต่อการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ 2 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า จากเรื่องที่เข้าเงื่อนไขในขั้นตอนที่หนึ่งนั้นเรื่องใดเป็น "เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด" ในการตรวจสอบงวดปัจจุบันและเลือกให้เรื่องนั้นเป็น "เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ" หรือ KAMs

ขั้นตอนที่ 3 พิจารณาว่าเรื่องที่เลือกให้เป็น KAMs นั้นเข้าเงื่อนไขที่ทำให้ไม่สามารถนำเสนอเป็น KAMs ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้หรือไม่

นอกจากนี้ การเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ISA 701 ไม่มีการจำกัดจำนวนเรื่องของ KAMs หรือระบุให้มีจำนวน KAMs ขั้นต่ำที่ต้องแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาจำนวนเรื่องจากปัจจัยต่างๆ เช่น

- 1) ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ เช่น จำนวน KAMs มีจำนวนมากขึ้น หากกิจการมีขนาดใหญ่มากขึ้นหรือมีความซับซ้อนมากขึ้น
- 2) ลักษณะธุรกิจและสภาพแวดล้อมของกิจการ เช่น หากกิจการมีลักษณะธุรกิจที่พิเศษหรือเฉพาะเจาะจงที่เป็นที่น่าสนใจเป็นพิเศษ มีผลทำให้จำนวน KAMs มากขึ้น
- 3) ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในการตรวจสอบ เช่น มีสถานการณ์สำคัญเกิดขึ้นหลายประเด็นในระหว่างการตรวจสอบ

หากยังมีเรื่องของผู้สอบบัญชีระบุให้เป็น KAMs ในเบื้องต้นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาให้คิดว่าเรื่องใดกันแน่ที่เข้าข่ายเป็น KAMs และต้องตระหนักว่าจำนวนเรื่อง KAMs ที่มากเกินไปอาจแสดงให้เห็นว่าเรื่องดังกล่าวไม่ใช่เรื่องที่สำคัญที่สุด (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะและคณะ, 2560, น. 4-10)

## 2.2 แนวคิด บทความและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์โควิด 19

การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 ได้มีมาตรการการป้องกันการ รักษา ระยะห่างทางสังคม (Social Distance) ซึ่งได้เปลี่ยนวิธีการทำงานของผู้สอบบัญชีและลูกค้าของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพร้อมที่จะตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลง รวมถึงรักษาคุณภาพในการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพ จึงได้เสนอเรื่องที่ควรพิจารณาการปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ (1) หลักฐานการสอบบัญชี เช่น การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีโดยการเข้าถึงทางไกล และสินค้าคงเหลือ จากมาตรการการรักษา ระยะห่างทางสังคม ทำให้ไม่สามารถเข้าถึงสถานประกอบการของลูกค้าได้ ผู้สอบบัญชีจึงต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบอื่นมาใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้หลักฐานเพียงพอและเหมาะสม แต่ยังคงเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการนำเทคโนโลยีต่างๆ มาใช้ เช่น การตรวจเอกสารหลักฐานในรูปแบบสแกน (Scanned Documentation) การทดสอบการควบคุมผ่านทางแบ่งปันหน้าจอสด (Live Screenshares) และวิดีโอสด (Live Video) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐาน การใช้การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ (2) ประสิทธิภาพทางบัญชี มีลักษณะเกี่ยวข้องกับข้อสมมติและความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า รวมทั้งกระบวนการและวิธีการคำนวณที่ซับซ้อน ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินหลายรายการ ทำให้ผู้บริหารประมาณการได้ยากมากขึ้น ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความท้าทายในการตรวจสอบดุลยพินิจและข้อสมมติของฝ่ายบริหาร จึงจำเป็นต้องใช้ผลงานผู้เชี่ยวชาญมาประกอบการตัดสินใจ รวมถึงการประเมินความเสี่ยง การตอบสนองต่อความเสี่ยง และความโปร่งใสของผู้บริหารในการเปิดเผยข้อมูลด้วย (3) การสอบทานคุณภาพงาน เนื่องจากกิจการต่างๆ มีเกณฑ์ความจำเป็นของคุณภาพในการตรวจสอบต่างกัน ผู้สอบบัญชีจึงต้องไม่มีการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ของคุณภาพงาน แต่เปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานให้กับเข้าสถานการณ์ดังกล่าวได้ ซึ่งจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญมากขึ้นกว่าเดิม ตลอดทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ รวมถึงการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างผู้ช่วยในทีม เพื่อให้มีความเข้าใจถูกต้องตรงกัน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2563)

สถานการณ์การระบาดของเชื้อโรคโควิด 19 ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงไปทั่วทุกมุมโลกและหลายสาขาอาชีพ รวมทั้งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ผู้สอบบัญชีก็เป็นอีกอาชีพหนึ่งที่มีความยากลำบากในการทำงานเช่นเดียวกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ได้ข้อสรุปว่ารายงานทางการเงินนั้นถูกต้องตามควร และเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องเหมาะสมและใช้ตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีจะรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้ยากขึ้น เพราะต้องเว้นระยะห่าง ห้ามรวมกลุ่ม และการหลีกเลี่ยงการสัมผัสสิ่งของต่างๆ รวมถึงเอกสารหลักฐาน และหนึ่ง



ในงานสำคัญของผู้สอบบัญชี คือ การประเมินว่าผู้บริหารได้ประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ กิจการจะสามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้โดยไม่เลิกกิจการไม่ชำระบัญชีหรือหยุดการดำเนินงานที่สำคัญในระยะเวลา 12 เดือน ข้างหน้านับจากวันที่ในรายงานทางการเงิน ท่านผู้อ่านคงเริ่มเห็นเงาของความยากลำบากของผู้สอบบัญชีแล้วว่าใครจะไปรู้อนาคตขนาดนั้น แม้แต่ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการเองก็อาจไม่รู้อนาคตก็ได้ เพราะความแน่นอนคือความไม่แน่นอน โชคดีที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกมาตรการผ่อนปรนซึ่งเปรียบเสมือนผู้บันสุขให้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ต้องการใช้หนีบไปใช้ได้และถ้าไม่ต้องการใช้ก็ไม่ว่ากัน ทำให้กิจการสามารถเลือกที่จะไม่นำเรื่อง “ความไม่แน่นอนในอนาคต” มาพิจารณาในการรายงานทางการเงิน เช่น การค้ายค่าของสินทรัพย์ การวัดมูลค่ายุติธรรม การประมาณการหนี้สิน การวัดมูลค่าเงินลงทุน โดยมีระยะเวลาโปรโมชั่นจนถึงวันสิ้น หรือ 31 ธันวาคม 2563 และต้องมีการเปิดเผยถึงการเลือกใช้มาตรการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่จะใช้ข้อผ่อนปรนไม่ได้ถ้าข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้นแล้ว เช่น หนี้สูญแล้ว กิจการกำลังจะปิดตัวลงแล้ว เป็นต้น (สภาวิชาชีพบัญชี, 2563)

จากสถานการณ์การระบาดของไวรัสโควิด 19 ส่งผลกระทบและความเปลี่ยนแปลงอย่างมากในการดำเนินชีวิตประจำวัน จึงเกิดข้อสงสัยว่าเมื่อสถานการณ์การระบาดของไวรัสโควิด 19 จึงเป็นที่มาของ คำว่า New Normal หรือ New Norm หมายถึง ความปกติใหม่หรือการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้คนในการใช้ชีวิตประจำวัน และการขับเคลื่อนทางเทคโนโลยีโดยเฉพาะออนไลน์ เช่น การทำงานที่ไหนเมื่อไหร่ก็ได้เพียงแค่มืออุปกรณ์สื่อสาร เช่น คอมพิวเตอร์ โทรศัพท์ มือถือและอินเทอร์เน็ต วิกฤติโควิด 19 ทำให้นักบัญชีก็ต้องมีการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการทำงาน จากที่เมื่อก่อนนักบัญชีต้องนั่งทำงานอยู่แค่เพียงในออฟฟิศเท่านั้น และเมื่อทำงานที่บ้าน (Work Form Home) ทำให้นักบัญชีไม่ได้นั่งทำงานกับเพื่อนร่วมงาน จึงไม่มีใครสามารถตอบคำถามได้ในทันที ดังนั้น ความยืดหยุ่น ความโปร่งใส และการทำงานได้ด้วยตัวเอง จึงถือเป็นปัจจัยสำคัญที่หลายองค์กรต่างเริ่มมองเห็น ถึงข้อได้เปรียบในการใช้ซอฟต์แวร์คลาวด์กับขั้นตอนการทำงานต่างๆ เพราะทีมงานไม่เพียงแต่ที่สามารถเข้าถึงระบบงานได้จากทางไกล และทำงานผ่านอุปกรณ์เคลื่อนที่ได้เท่านั้น แต่ยังสามารถเข้าถึงข้อมูลส่วนรวม ผังระบบงานต่างๆ ที่ถูกรวบรวมไว้และยังสามารถติดตามเทคโนโลยีใหม่ๆ ได้ ตลอดเวลาด้วยสิ่งรองรับความปลอดภัยนี้ช่วยลดปัญหาต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นในการทำงานในขณะที่ยังเป็นการรักษามาตรฐานการทำงานได้อย่างดี นอกจากนี้ยังมีความกังวลเกี่ยวกับการรักษาความปลอดภัยในการเข้าถึงข้อมูล ทำให้องค์กรต่างๆ อยู่ในระหว่างพิจารณา ทบทวนโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีของตนเอง รวมถึงรวบรวมเครื่องมือเพื่อการเชื่อมต่อและการบริหารจัดการทางไกลเพื่อรับมือกับการปรับเปลี่ยนระบบ เนื่องจากฝ่ายการเงินและบัญชี ถือเป็นศูนย์กลางของความอยู่รอดทางธุรกิจ เป็นที่ทราบการดีว่าการแพร่ระบาดของโควิด 19 นั้น

ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโลกอย่างรุนแรงและเป็นวงกว้างทำให้โลกเข้าสู่สภาวะถดถอยอย่างมาก ธุรกิจประเภทที่ปรับตัวได้จะยังคงอยู่รอดและสามารถเติบโตต่อไปในหลายบริษัท จึงต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำงานใหม่ๆ ให้เป็นไปตามสภาวะการดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน สำหรับนักบัญชีการเงินจำเป็นต้องปรับวิธีการทำงานให้ยืดหยุ่นมากยิ่งขึ้น จากเดิมเราจะเห็นกันมาตลอดว่างานบัญชีจำเป็นต้องใช้เอกสารมากมายงานบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติงานในออฟฟิศเท่านั้น แต่เมื่อเกิดวิกฤตโควิด 19 ขึ้น จึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องค้นหาแนวทางการทำงานใหม่ เพื่อรองรับการทำงานหลังยุคโควิด 19 (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2563)

สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 ในปัจจุบัน ได้ถูกจำกัดขอบเขตในมาตรการรักษาระยะห่าง (Social Distance) โดยให้ทุกคนอยู่บ้านและทำงานจากที่บ้าน (Work From Home) ให้มากที่สุด จากสถานการณ์ข้างต้นทำให้เกิดข้อสงสัยว่าผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีได้รับผลกระทบจากสถานการณ์นี้หรือไม่ สามารถตรวจสอบบัญชีจากที่บ้านของแต่ละคนได้ไหม และจำเป็นต้องเข้าไปตรวจสอบที่สถานประกอบการของลูกค้า จึงเกิดวิธีการใช้ Remote Audit ซึ่งหมายถึง การตรวจสอบโดยที่ไม่ได้เข้าไปตรวจสอบ ณ สถานประกอบการของลูกค้าแต่สามารถเก็บรวบรวมหลักฐานต่างๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสมต่อการแสดงความเห็นต่อข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้ก็ต้องขึ้นความสามารถในการเข้าถึงเอกสารและหลักฐานการสอบบัญชีอยู่ในรูปของอิเล็กทรอนิกส์หรือสามารถสื่อสารและแปลงเอกสารในรูปของกระดาษให้อยู่ในรูปแบบแฟ้มข้อมูลและส่งให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือผู้สอบบัญชีสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลและหลักฐานต่างๆ โดยไม่ต้องเข้าไปที่กิจการของลูกค้า การประชุมกับลูกค้าหรือการสัมภาษณ์จะดำเนินการผ่านการประชุมออนไลน์ (Video Conference) เช่น การใช้โปรแกรม Zoom โปรแกรม Window Meeting เป็นต้น การทำ Remote Audit ก็อาจเป็นไปได้ แต่ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องสามารถมั่นใจ พิจารณาประกอบการตัดสินใจได้ว่า เอกสารหลักฐานมีความถูกต้อง ครบถ้วน เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือหรือไม่ โอกาสที่จะถูกคุกคามจากไซเบอร์ ความพร้อมของอุปกรณ์ในการเชื่อมต่ออินเทอร์เน็ต การรับส่งข้อมูล ตารางเวลาที่ต้องมีความยืดหยุ่นตลอด โดยเฉพาะการประชุมทางไกล เวลาที่สามารถประชุมร่วมกันต้องตรงกัน หากมีคนใดคนหนึ่งไม่ว่าจะเป็นสมาชิกในทีมตรวจสอบหรือลูกค้าติดประชุมอื่นหรือไม่สะดวก ทุกคนที่เหลือจะต้องเลื่อนการประชุมออกไป แต่สิ่งที่ตามมา คือ การควบคุมระยะเวลาในการตรวจสอบให้เป็นไปตามแผนและตรงตามกำหนดเวลาที่ ตกลงกับลูกค้า เพื่อวิเคราะห์หรือระบุสัญญาณหรือข้อบ่งชี้ของสิ่งผิดปกติและนำไปวางแผนและดำเนินการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (จุฑาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์, 2563)

การระบาดใหญ่ของไวรัสโคโรนา 2019 (COVID 19) เป็นโศกนาฏกรรมครั้งใหญ่ของมนุษยชาติทั่วโลก การแพร่กระจายของโรคระบาดมีผลกระทบทางเศรษฐกิจให้ถดถอยรุนแรง หลาย

ภาคส่วนของเศรษฐกิจกำลังประสบกับความเสียหายและผลกระทบทางธุรกิจในระยะยาว ซึ่งยังไม่สามารถคาดคะเนได้ ท่ามกลางผลกระทบของสถานการณ์ โควิด 19 กิจกรรมที่ได้รับผลกระทบอาจเผชิญกับความท้าทายในการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยมีข้อพิจารณาในการรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากสถานการณ์ โควิด 19 อาจมีผลกระทบทางบัญชีจำนวนมากต่อกิจการที่มีบริษัทย่อย การดำเนินงานการลงทุนหรือการร่วมค้าในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด หน่วยงานที่มีผู้จัดจำหน่ายหรือลูกค้าที่สำคัญในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากโรคระบาด รวมถึงหน่วยงานที่มีธุรกรรมการให้กู้ยืมหรือการกู้ยืมจากหน่วยงานในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากไวรัสอาจประสบปัญหาทางบัญชี นอกจากนี้การรายงานผลกระทบทางการเงินที่เกิดขึ้นอาจไม่ได้ถูกจำกัดเฉพาะหน่วยงานหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยตรงที่อยู่ในพื้นที่ที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ โควิด 19 แต่อาจเกี่ยวโยงกับกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกันทางอ้อม เนื่องจากผลกระทบทางเศรษฐกิจทั่วโลกที่กว้างมากขึ้นของสถานการณ์ โควิด 19 ต่อตลาดการเงิน จึงอาจเหมาะสมที่กิจการต้องพิจารณาผลกระทบการแพร่กระจายของโรคระบาดในการรายงานทางการเงินและการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น การด้อยค่าของสินทรัพย์ (รวมถึงค่าความนิยม) การประเมินค่าและการด้อยค่าของลูกหนี้เงินให้กู้ยืมและเงินลงทุน การประเมินมูลค่าสินทรัพย์และภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ความเสียหายและผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้น การชดเชยสินค้าคงเหลือและการปรับเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาที่ให้กับลูกค้า ภาระผูกพันตามสัญญา สวัสดิการพนักงานและผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง การดำรงอยู่ของกิจการ เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน การได้รับเงินชดเชยจากการประกันภัยที่เกี่ยวข้องกับการหยุดชะงักทางธุรกิจ และสัญญาเช่า ซึ่งการรับรู้ผลกระทบทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับปัญหาดังกล่าวจะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะของแต่ละกิจการที่ได้รับผลกระทบจากการแพร่กระจายที่ไม่เท่ากัน (สันติพงศ์เจริญพิทย์, 2563)

## 2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### 2.3.1 งานวิจัยในประเทศ

หน้ารายการของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เริ่มมีการใช้ครั้งแรกในปี 2559 โดยเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพด้านการสื่อสารให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีในแง่ความโปร่งใสในการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน ได้เข้าใจเรื่องที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เฉพาะเจาะจงต่อกิจการที่ได้รับ การตรวจสอบ และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจกิจการ รวมถึงเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณอย่างสาระสำคัญอีกด้วย ซึ่งศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) สํารวจหน้ารายการของผู้สอบบัญชีรูปแบบ



ใหม่ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 334 บริษัท ในปี 2559 มีจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยเฉลี่ย 1.89 เรื่องต่อบริษัท เรื่องสำคัญที่มีการเปิดเผยมากที่สุด คือ การรับรู้รายได้ รองลงมา คือ การด้อยค่าและสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ และอุตสาหกรรมที่มีเรื่องสำคัญในการเปิดเผยมากที่สุด คือ อุตสาหกรรมเทคโนโลยี รองลงมา คือ สินค้าอุตสาหกรรม นอกจากนี้การที่นักลงทุนได้รับข้อมูลเรื่องสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบมากขึ้นจะส่งให้นักลงทุนสามารถตัดสินใจซื้อ-ขายได้ง่ายขึ้น

การจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ยังเป็นเรื่องที่ทำทนายและกีดกันต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบ เนื่องจากการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องยากเรื่องหนึ่งสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะต้องคำนึงถึงประเด็นต่างๆ ที่ตรวจสอบอย่างรอบคอบโดยต้องมีความรอบรู้และศึกษาปัญหาให้รอบคอบทุกด้าน โดยพิจารณาถึงเรื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบและประเมินไว้ว่า มีเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงหรือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับรายการนั้นๆ ร่วมกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งจากการศึกษาของ ศิริรัตน์ เมธิสุภาพ (2561) ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและการใช้ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีของกลุ่มสำนักงานบัญชี BIG 4 จำนวน 119 คน พบว่า ความยากในการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นปัญหาการเขียน KAM ผู้สอบใช้เทคนิคและรูปแบบการเขียน KAM แบบการนำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร และมีพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดส่วนใหญ่เป็นประเด็นใหม่ในการเขียน KAM นอกจากนี้ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในแง่ของผู้สอบบัญชี คือ ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็นในแง่ของผู้บริหารกิจการ คือ ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นความเสี่ยงจากธุรกิจและจากการควบคุมรวมทั้งแนวทางป้องกัน ในแง่ของผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป คือ ให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนมีโอกาสได้ศึกษาถึงเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบของธุรกิจ และในแง่ของผู้กำกับดูแล คือ ทำให้ผู้กำกับดูแลเข้าใจความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจยิ่งขึ้น

ต่อมาในช่วงปี 2562 ได้มีการศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ปี 2559 -2560 จำนวน 95 บริษัท โดยสุพรรณิ คำวาส (2562) ได้ศึกษาประเภทรายการที่เปิดเผยในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีเรื่องของผู้สอบบัญชีได้เปิดเผยไว้ 5 เรื่อง คือ เรื่องแรกประเด็นการตรวจสอบพบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญมากที่สุดคือเรื่องการรับรู้รายได้ รองลงมา คือ เรื่องการด้อยค่าค่าความนิยม และเรื่องการซื้อขายหรือการรวมกิจการ ตามลำดับ เรื่องที่สองวิธีการตรวจสอบ พบว่า ผู้สอบบัญชีเลือกใช้วิธีตรวจเอกสารหลักฐานทางบัญชีและการตรวจทางกายภาพของสินทรัพย์ที่มีตัวตนมากที่สุด รองลงมา คือ วิธีการตรวจสอบด้วยการ

คำนวณซ้ำและวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ทำให้ผู้สอบบัญชีได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมมากที่สุด เรื่องที่สามเหตุผลในการกำหนดเรื่องที่น่ามาเปิดเผย ซึ่งผู้สอบบัญชีใช้การเลือกเรื่องการประมาณการที่ซับซ้อนของผู้บริหารมากที่สุด รองลงมา คือ เรื่องของรายการที่มีความซับซ้อนในการตรวจสอบและเหตุผลเกี่ยวกับข้อสมมติฐานที่ใช้ในการประมาณการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจร่วมกันในการเปิดเผย ตามลำดับ จะเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีเลือกเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดจะเกี่ยวข้องกับการประมาณการรายการที่มีความซับซ้อนและการใช้ข้อสมมติฐานในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีความเสี่ยงและข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นเรื่อง que ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการตรวจสอบ รวมทั้งอาจมีความจำเป็นที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญด้วย เรื่องที่สี่การระบุข้อมูลที่นำมาอ้างอิงการเปิดเผย ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการอ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงินมากกว่าการอ้างอิงมาตรฐานรายงานทางการเงิน เพื่อเป็นการระบุหรือเชื่อมโยงข้อมูลในงบการเงิน นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มความโปร่งใสของงบการเงินอีกด้วย และเรื่องสุดท้ายรูปแบบในการนำเสนอ พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนิยมใช้รูปแบบตารางมากกว่ารูปแบบการบรรยาย เนื่องจากการมีความชัดเจนในการนำเสนอข้อมูล และทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจมากขึ้น

สำหรับประเทศไทยได้เริ่มนำเสนอรายงานในรูปแบบใหม่ในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) และถูกให้ใช้สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งศูนย์วิจัย วุฒิจินดานนท์ และปัญญา อิศระวรวานิช (2562) ได้ศึกษาและเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และงบการเงินสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2560 จำนวน 1,045 บริษัท โดยสำรวจย่อหน้าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และจำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีเลือกนำเสนอย่อหน้า KAM เป็นรูปแบบตาราง จำนวน KAM ที่นำเสนอโดยเฉลี่ยมีจำนวน 2 เรื่อง สำหรับเนื้อหาของ KAM ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงมากที่สุด คือ การรับรู้รายได้มากที่สุด รองลงมาเป็นการด้อยค่าสินทรัพย์และการแสดงมูลค่าสินค้างเหลือ ตามลำดับ และอุตสาหกรรมเทคโนโลยีเป็นอุตสาหกรรมที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยจำนวน KAM มากที่สุด นอกจากนี้รายงานส่วนใหญ่เป็นของสำนักงานในกลุ่ม Big 4

และปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) และตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ (MAI) จิตติมา วิเชียรรักษ์และคณะ (2563) ได้เลือกกลุ่มตัวอย่างจำนวน 509 บริษัท ในปี 2561 พบว่า มีปริมาณการเปิดเผยจำนวนเฉลี่ย 1.96 เรื่องต่อบริษัท การนับค่าของการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ย

730.63 คำ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุด คือ กลุ่มเทคโนโลยี เนื่องจากกลุ่มเทคโนโลยีมีแนวโน้มการเติบโตและขยายตัวอย่างรวดเร็ว จึงส่งผลต่อความเสี่ยงที่เพิ่มมากขึ้น รองลงมา คือ กลุ่มทรัพยากร ซึ่งมีความเสี่ยงสูงจากการดำเนินงานที่จะเกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและชุมชน นอกจากนี้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีความเสี่ยง ลักษณะของกิจการมีความซับซ้อน มากกว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ จึงมีการเปิดเผยมากกว่า

นอกจากนี้ความสัมพันธ์ของความเป็นมืออาชีพของ ฌฎฐธิดา จินมอญ (2559) ได้กล่าวถึง ด้านการเรียนรู้อย่างชาญฉลาด ด้านเทคนิคและการปฏิบัติหน้าที่ ด้านความสัมพันธ์และการติดต่อสื่อสาร ได้รับการสนับสนุนความเป็นมืออาชีพ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แต่ด้านทักษะการจัดการองค์กรไม่มีอิทธิพลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางการพัฒนาคุณภาพการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ สร้างคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีความน่าเชื่อถือและสร้างข้อได้เปรียบในวิชาชีพสอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อปรับปรุงและพัฒนากลยุทธ์บริการงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพสูงมากยิ่งขึ้น ดังนั้นคุณภาพการสอบบัญชีเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของตนอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

รวมถึงผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อ โดย กัชรพรรณ์ กรรโณ (2561) ได้สอบถามผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จำนวน 319 คน พบว่า ปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผย เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลมีแค่แนวทางการปฏิบัติเท่านั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความระมัดระวังและต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อการเปิดเผยข้อมูลสู่สาธารณชน รองลงมา คือ ด้านการประสานงานและการกำกับดูแลต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งต้องใช้ความร่วมมือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ในการศึกษาและทำความเข้าใจในธุรกิจอย่างถ่องแท้ เพื่อให้เกิดข้อมูลที่มีคุณภาพ และเปิดเผยอย่างตรงไปตรงมา และด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสอบบัญชี แต่ด้านความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติกรงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อคุณภาพคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่ำที่สุด และปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีผลกระทบมากที่สุด คือ ด้านความเชื่อมั่นในการจัดการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เปิดเผยอย่างมีคุณภาพ โปร่งใส กระชับ ชัดเจน เข้าใจง่าย และความทันต่อข้อมูล ส่งผลให้ได้รับความเชื่อมั่นจากผู้ใช้งบการเงิน และด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริการ ไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการ

สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ บางที่ผู้บริหารอาจไม่เข้าใจเกี่ยวกับการเปิดเผย เพราะถ้ายังเปิดเผยมากเท่าไรอาจส่งผลกระทบต่อทางกิจการมากขึ้นเท่านั้น

### 2.3.2 งานวิจัยต่างประเทศ

สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 เกิดขึ้นและเปลี่ยนแปลงอย่างไม่คาดคิด ก่อให้เกิดการตรวจสอบช่วงสิ้นปีของจีนทั้งหมดหยุดชะงักอย่างกว้างขวาง ส่งผลกระทบต่ออย่างมากต่อวิธีการดำเนินงานของผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องปรับตัวดำเนินการตรวจสอบ โดยการออกแบบการดำเนินการใหม่ๆ รวมถึงการเปลี่ยนลำดับขั้นตอนการตรวจสอบที่วางแผนไว้เพื่อทำงานในสิ่งที่ทำได้ก่อน เปลี่ยนรูปแบบวิธีการดำเนินการตรวจสอบ วิธีรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบไม่ใช่เพียงการทำงานจากที่บ้าน (Work From Home) ผ่านช่องทางออนไลน์ แต่ยังคงอาศัยข้อมูลจากลูกค้าหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในการสื่อสาร โดยใช้คอมพิวเตอร์เป็นสื่อกลางภาพและเสียง (VDO Call) การแก้ไขปัญหาตรงเวลาทำที่เป็นไปได้ควบคู่กันไป เพื่อรักษาคุณภาพการตรวจสอบและให้แน่ใจว่ามีการตรวจสอบคุณภาพและเสร็จสิ้นในเวลาที่เหมาะสมของการตรวจสอบ และที่สำคัญที่สุดคือ ผู้ตรวจสอบสร้างพฤติกรรมใหม่ ด้วยการตอบสนองต่อการหยุดชะงักต่อคุณภาพและประสิทธิภาพของงานตรวจสอบที่ทำงานเป็นทีม เกือบทั้งหมด เช่น การประชุมทีม ซึ่ง Yi Luo (2020) กล่าวว่า ตามปกติแล้วจะมีการประชุมเป็นประจำทุกวันในห้องประชุมหรือสถานที่ทำงาน ต้องเปลี่ยนเป็นการสื่อสารโดยใช้คอมพิวเตอร์เป็นสื่อกลางภาพและเสียง (Video Conference) รวมถึงการเปลี่ยนแปลงการมีปฏิสัมพันธ์ในแต่ละวันของทีมตรวจสอบมากขึ้น นอกจากนี้การสัมภาษณ์ส่วนใหญ่ของผู้จัดการหรือผู้จัดการอาวุโสในบริษัทตรวจสอบ Big 4 ได้จัดอันดับการตอบสนองหรือปรับตัวต่อสถานการณ์ดังกล่าวให้เป็นเรื่องธรรมดา แตกต่างจากบริษัทตรวจสอบ Non-Big 4 เนื่องจากทรัพยากรที่มีอยู่องค์กรแตกต่างกัน ความรับผิดชอบในงาน การมุ่งเน้นและการเข้าถึงทรัพยากรที่แตกต่างกัน จึงทำให้ลักษณะของงานตรวจสอบที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์โควิด 19 แตกต่างกันไปด้วย

ซึ่งยังรวมถึงมาตรการทำงานจากที่บ้าน (Work From Home) บริษัทตรวจสอบควรลงทุนในโปรแกรมดิจิทัล (Digital Programs) มากขึ้น รวมถึงความปลอดภัยของเครือข่าย บล็อกเชน (blockchain) และการพัฒนาฟังก์ชันข้อมูล สิ่งนี้สามารถช่วยให้ผู้ตรวจสอบปรับตัวเข้ากับประสบการณ์การทำงานจากที่บ้านได้มากขึ้น โดยคาดว่าจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและความยืดหยุ่นในการสื่อสารระหว่างผู้ตรวจสอบกับลูกค้าได้ และดูเหมือนว่าจะมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับคุณภาพการตรวจสอบ โดย Khaldoon Albitar, Ali Meftah Gerged, Hassan Kikhia and Khaled Hussainey (2020) คาดว่าสถานการณ์โควิด 19 ส่งผลกระทบต่อคุณภาพในการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นจะเห็นการลดลงของค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ (Audit Fees) ความท้าทายในการประเมินการ



ดำเนินการต่อเนื่อง (Going Concern Assessment) ให้เสร็จสิ้น ความน่าเชื่อถือในระดับต่ำและความเพียงพอของหลักฐานการตรวจสอบ ความเป็นไปได้มากที่จะสูญเสียบุคลากร (Auditor Human capital) เนื่องจากการเจ็บป่วยหรือการกักตัว และการลดเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ (Audit Personnel Salaries) ซึ่งคาดว่าจะส่งผลกระทบต่อคุณภาพของกระบวนการตรวจสอบ (Audit Procedures) นอกจากนี้สถานการณ์โควิด 19 ยังเป็นความท้าทายที่สำคัญสำหรับกิจกรรมความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) อีกด้วย จากผลการวิจัยยังไม่พบข้อสรุปผลกระทบของการตรวจสอบที่แน่ชัดแต่ข้อมูลดังกล่าวสามารถเป็นเครื่องมือวิจัยในอนาคตได้

การปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบเป็นแนวทางปฏิบัติที่จำเป็น ซึ่งไม่สามารถเน้นมากเกินไปได้ในการตรวจสอบ ควรศึกษาและมุ่งเน้นไปที่ความสำคัญของการวางแผนการตรวจสอบ (ISA 300) ในการเพิ่มคุณภาพการตรวจสอบในสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 โดย Owolabi, Sunday A., Joshua and Abimbola A (2020) ได้มุ่งมองจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่อาศัยอยู่ในรัฐ โอกูน (Ogun) ประเทศไนจีเรีย พบว่า มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องยึดถือ โดยผู้ตรวจสอบบัญชีตลอดเวลา เพื่อเพิ่มคุณภาพของการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบให้ยึดมั่นในการตรวจสอบอย่างเคร่งครัด มาตรฐานและสุขภาพของผู้ช่วยตรวจสอบบัญชีแต่ละคนเป็นสิ่งสำคัญมาก นอกเหนือจากมาตรการที่กำหนดโดยการตรวจสอบบริษัท เนื่องจากมีความสัมพันธ์ทางสถิติเชิงบวกและการประยุกต์การวางแผนการตรวจสอบ (ISA 300) ที่เพียงพอจะช่วยในการทုံเท ความสนใจไปยังส่วนที่สำคัญของการตรวจสอบและยังเป็นปัจจัยสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงอย่างทันทั่วทั้งที่ และเนื่องจากการดำเนินการตรวจสอบระยะไกล (Remote audit) อาจเกิดความสงสัยเชิงผู้ประกอบวิชาชีพขาดสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 จึงควรการใช้วิดีโอ (VDO) เพื่อตรวจนับสต็อกและเอกสารอิเล็กทรอนิกส์อื่นๆ ซึ่งมีประโยชน์มากสำหรับผู้ตรวจสอบ ในสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 รวมทั้งการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบอย่างเพียงพอ เหมาะสมและคุณภาพการตรวจสอบในสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 นอกจากมาตรการที่กำหนดโดยสำนักงานตรวจสอบ เพื่อดำเนินการตรวจสอบในสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด 19 แล้ว การปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบให้ดีขึ้น และเหมาะสมกับสถานการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ความสำคัญกับการทำงานภาคสนามยังเป็นกระบวนการและวิธีการที่ความรู้ที่ได้เรียนรู้ในสาขานั้นถูกผสมเข้ากับประสบการณ์การทำงานภาคสนาม Yanru Zou (2020) ได้ศึกษาการดำเนินการตรวจสอบภาคสนามในประเทศจีน โดยใช้โซเชียลมีเดียเป็นเครื่องมือในการดำเนินการดำเนินการภาคสนาม หรือการสื่อสารผ่านอินเทอร์เน็ตในรูปแบบของ WeChat ในการติดต่อระหว่างผู้วิจัยกับผู้ตรวจสอบในประเทศจีน เน้นการเข้าถึงงานภาคสนามเป็นกระบวนการ

ต่อเนื่อง ขึ้นตอนต่างๆ ของการสื่อสาร การเข้าถึงตั้งแต่การปฏิเสธจนถึงการยอมรับเผยให้เห็นถึงความตึงเครียดระหว่างผู้วิจัยและผู้เข้าร่วมปฏิบัติงาน แต่ในขณะที่ใช้ We Chat ก็มีความเสี่ยงในการละเมิดความเป็นมืออาชีพและความเป็นส่วนตัว ซึ่งการศึกษานี้ทำให้ Yanru Zou (2020) เข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับผู้ตรวจสอบบัญชี ความวิตกกังวลร่วมกันและความพึงพอใจในงานตรวจสอบที่ต้องการเป็นการฝึกประสบการณ์การปฏิบัติร่วมกันและการติดต่อสื่อสาร นอกจากนี้ยังเป็นพยานการทำงานของกันและกันผ่านโซเชียลมีเดียหรือผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในการแข่งขันร่วมกัน เนื่องจากโลกเปิดกว้างมากขึ้น จากข้อมูลข้างต้น เป็นทฤษฎีไม่สามารถแยกส่วนกับผลกระทบได้และการตั้งอยู่ในสนาม ซึ่งข้อมูลเกิดจากความสัมพันธ์แบบพึ่งพาซึ่งกันและกันระหว่างนักวิจัยทฤษฎีและนักวิจัยการปฏิบัติงาน

## บทที่ 3

### ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative research) โดยแบ่งขั้นตอนการดำเนินการวิจัยออกเป็นดังนี้

- 3.1 กลุ่มตัวอย่างและการเลือกตัวอย่าง
- 3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.3 สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ข้อมูล

#### 3.1 กลุ่มตัวอย่างและการเลือกตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม ซึ่งมีบางบริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้สิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม ดังนั้นผู้วิจัยได้จำนวนตัวอย่างสุดท้ายในการศึกษา จำนวน 95 ตัวอย่าง จาก 100 บริษัท ซึ่งเก็บข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 เพื่อเป็นตัวแทนสำหรับการเปิดเผยรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ช่วงสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2564)

**ตารางที่ 3.1** ข้อมูลบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก

คำอธิบาย	จำนวน(บริษัท)
บริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก (SET 100) พ.ศ. 2563	100
หัก บริษัทที่ไม่ได้มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม	(5)
กลุ่มตัวอย่างที่เลือกศึกษาในครั้งนี้	95

### 3.2 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 เพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการ แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 เก็บข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 พ.ศ. 2563 โดยเก็บรวบรวมข้อมูลไว้ในโปรแกรม Excel ประกอบด้วยข้อมูล ชื่อบริษัท รอบระยะเวลาบัญชี กลุ่มอุตสาหกรรม และหมวดธุรกิจ โดยจำแนกกลุ่มอุตสาหกรรม แบ่งออกเป็น จำนวน 7 กลุ่ม ประกอบด้วย

1. เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
2. ทรัพยากร
3. เทคโนโลยี
4. ธุรกิจการเงิน
5. บริการ
6. สินค้าอุตสาหกรรม
7. อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

ขั้นตอนที่ 2 เก็บรวบรวมและศึกษาข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชี 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 โดยเก็บรวบรวมข้อมูลไว้ในโปรแกรม Excel ซึ่งแบ่งวิธีการเก็บข้อมูลได้ ดังต่อไปนี้

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562

1. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เลือกเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินมาเป็นเรื่องสำคัญของงวดปัจจุบัน ซึ่งบางบริษัทอาจจะมีการเปิดเผยหนึ่งเรื่องหรือมากกว่าหนึ่งเรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย โดยจำแนกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แบ่งออกเป็น จำนวน 20 เรื่อง ประกอบด้วย

1. การรับรู้รายได้
2. การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม



3. การวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้
4. การวัดมูลค่าภาษีรอการตัดบัญชี
5. การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน
6. การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน
7. การวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
8. การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
9. การด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้
10. การด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
11. การด้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม
12. การด้อยค่าสินทรัพย์อื่น
13. มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
14. การบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ
15. ประมาณการหนี้สิน
16. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
17. สำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน
18. การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก
19. ข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ
20. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

2. วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เลือกวิธีอะไรบ้างที่ใช้ในการตรวจสอบกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวิธีการตรวจสอบยังขึ้นอยู่กับประเภทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย ซึ่งบางบริษัทอาจจะมีการเปิดเผยหนึ่งวิธีหรือมากกว่าหนึ่งวิธี โดยจำแนกวิธีการตรวจสอบ แบ่งออกเป็น จำนวน 6 วิธี ประกอบด้วย

1. การคำนวณ
2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
3. การตรวจสอบหลักฐาน
4. การสอบถาม
5. การสังเกตการณ์
6. การขอคำยืนยัน

3. ลักษณะหรือรูปแบบการนำเสนอ ซึ่งลักษณะการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะขึ้นอยู่กับข้อกำหนดแบบฟอร์มตามบริษัทหรือสำนักงานสอบบัญชีของแต่ละแห่ง โดยจำแนกลักษณะการนำเสนอ แบ่งออกเป็น จำนวน 2 ลักษณะ ประกอบด้วย

1. รูปแบบตาราง
2. รูปแบบบรรยาย

4. สำนักงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นบริษัทหรือสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน และได้รับการรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสังกัด โดยจำแนกสำนักงานของผู้สอบบัญชี แบ่งออกเป็น จำนวน 2 กลุ่ม ประกอบด้วย

1. กลุ่มขนาดใหญ่หรือ Big 4
2. กลุ่มนอกเหนือจาก Big 4 หรือ Non-Big4

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

1. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้เลือกเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินมาเป็นเรื่องสำคัญของงวดปัจจุบัน ซึ่งบางบริษัทอาจจะมีการเปิดเผยหนึ่งเรื่องหรือมากกว่าหนึ่งเรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย โดยจำแนกเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แบ่งออกเป็น จำนวน 20 เรื่อง ประกอบด้วย

1. การรับรู้รายได้
2. การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
3. การวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการให้
4. การวัดมูลค่าภาษีหรือการตัดบัญชี
5. การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน
6. การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน
7. การวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
8. การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
9. การด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการให้
10. การด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
11. การด้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม
12. การด้อยค่าสินทรัพย์อื่น
13. มูลค่าของสินค้าคงเหลือ

14. การบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ
15. ประมาณการหนี้สิน
16. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
17. สำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน
18. การนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก
19. ข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ
20. ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

2. วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้เลือกวิธีอะไรบ้างที่ใช้ในการตรวจสอบกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวิธีการตรวจสอบยังขึ้นอยู่กับประเภทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย ซึ่งบางบริษัทอาจจะมีการเปิดเผยหนึ่งวิธีหรือมากกว่าหนึ่งวิธี โดยจำแนกวิธีการตรวจสอบ แบ่งออกเป็น จำนวน 6 วิธี ประกอบด้วย

1. การคำนวณ
2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
3. การตรวจสอบหลักฐาน
4. การสอบถาม
5. การสังเกตการณ์
6. การขอคำยืนยัน

3. ลักษณะหรือรูปแบบการนำเสนอ ซึ่งลักษณะการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะขึ้นอยู่กับข้อกำหนดแบบฟอร์มตามบริษัทหรือสำนักงานสอบบัญชีของแต่ละแห่ง โดยจำแนกลักษณะการนำเสนอ แบ่งออกเป็น จำนวน 2 ลักษณะ ประกอบด้วย

1. รูปแบบตาราง
2. รูปแบบบรรยาย

4. สำนักงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นบริษัทหรือสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน และได้รับการรับรองงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในสังกัด โดยจำแนกสำนักงานของผู้สอบบัญชี แบ่งออกเป็น จำนวน 2 กลุ่ม ประกอบด้วย

1. กลุ่มขนาดใหญ่หรือ Big 4
2. กลุ่มนอกเหนือจาก Big 4 หรือ Non-Big4

5. การเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ซึ่งศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตว่ามี การเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรคเรื่องใด และลักษณะการเปิดเผย รวมถึงผลกระทบที่ได้รับจากการเกิดสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 หรือ สถานการณ์ โควิด 19 โดยจำแนกการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 แบ่งออกเป็น จำนวน 3 กลุ่ม ประกอบด้วย

1. กลุ่มเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19
2. กลุ่มเปิดเผยเรื่องอื่นๆ
3. กลุ่มเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 และเรื่องอื่นๆ

ขั้นตอนที่ 3 นำข้อมูลที่เกี่ยวข้องไปทำการวิเคราะห์ทางสถิติต่อไป

### 3.3 สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาในครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ

ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS โดยใช้สถิติในการวิเคราะห์ ข้อมูล โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage) โดยสามารถกำหนดตัวแปรและแทนค่าในโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS ได้ดังต่อไปนี้

#### 1. อุตสาหกรรม

หน้าต่าง Variable View

กลุ่มอุตสาหกรรม	แทนค่า	I
-----------------	--------	---

หน้าต่าง Data view

เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	แทนค่า	1
ทรัพยากร	แทนค่า	2
เทคโนโลยี	แทนค่า	3
ธุรกิจการเงิน	แทนค่า	4
บริการ	แทนค่า	5
สินค้าอุตสาหกรรม	แทนค่า	6
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	แทนค่า	7

## 2. หมวดธุรกิจ

หน้าต่าง Variable View

กลุ่มหมวดธุรกิจ	แทนค่า	G
หน้าต่าง Data view		
การท่องเที่ยวและสันทนาการ	แทนค่า	1
การแพทย์	แทนค่า	2
ขนส่งและโลจิสติกส์	แทนค่า	3
เงินทุนและหลักทรัพย์	แทนค่า	4
ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์	แทนค่า	5
เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	แทนค่า	6
ธนาคาร	แทนค่า	7
ธุรกิจการเกษตร	แทนค่า	8
บรรจุภัณฑ์	แทนค่า	9
บริการรับเหมาก่อสร้าง	แทนค่า	10
ประกันภัยและประกันชีวิต	แทนค่า	11
ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์	แทนค่า	12
พลังงานและสาธารณูปโภค	แทนค่า	13
พัฒนาอสังหาริมทรัพย์	แทนค่า	14
พาณิชย์	แทนค่า	15
วัสดุก่อสร้าง	แทนค่า	16
สื่อและสิ่งพิมพ์	แทนค่า	17
อาหารและเครื่องดื่ม	แทนค่า	18

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ วิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean) โดยสามารถกำหนดตัวแปรและแทนค่าในโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS ได้ดังต่อไปนี้

## 1. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

### หน้าต่าง Variable View

การรับรู้รายได้	แทนค่า	K1
การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	แทนค่า	K2
การวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้	แทนค่า	K3
การวัดมูลค่าภาษีหรือการตัดบัญชี	แทนค่า	K4
การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน	แทนค่า	K5
การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน	แทนค่า	K6
การวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	แทนค่า	K7
การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	แทนค่า	K8
การด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้	แทนค่า	K9
การด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	แทนค่า	K10
การด้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม	แทนค่า	K11
การด้อยค่าสินทรัพย์อื่น	แทนค่า	K12
มูลค่าของสินค้าคงเหลือ	แทนค่า	K13
การบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ	แทนค่า	K14
ประมาณการหนี้สิน	แทนค่า	K15
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	แทนค่า	K16
สำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน	แทนค่า	K17
การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก	แทนค่า	K18
ข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ	แทนค่า	K19
ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	แทนค่า	K20

### หน้าต่าง Data view

มีการเปิดเผย	แทนค่า	1
ไม่มีการเปิดเผย	แทนค่า	0

## 2. วิธีการตรวจสอบ

### หน้าต่าง Variable View

การคำนวณ	แทนค่า	M1
การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	แทนค่า	M2



การตรวจสอบหลักฐาน	แทนค่า	M3
การสอบถาม	แทนค่า	M4
การสังเกตการณ์	แทนค่า	M5
การขอคำยืนยัน	แทนค่า	M6
หน้าต่าง Data view		
มีการเลือกใช้วิธีการตรวจ	แทนค่า	1
ไม่มีการเลือกใช้วิธีการตรวจ	แทนค่า	0
3. ลักษณะหรือรูปแบบการนำเสนอ		
หน้าต่าง Variable View		
ลักษณะการนำเสนอ	แทนค่า	P
หน้าต่าง Data view		
รูปแบบตาราง	แทนค่า	1
รูปแบบบรรยาย	แทนค่า	2
ไม่มีการเปิดเผย	แทนค่า	0
4. สำนักงานของผู้สอบบัญชี		
หน้าต่าง Variable View		
สำนักงานของผู้สอบบัญชี	แทนค่า	F
หน้าต่าง Data view		
กลุ่มขนาดใหญ่หรือ Big 4	แทนค่า	1
กลุ่มนอกเหนือจาก Big 4 หรือ Non-Big4	แทนค่า	2
5. การเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19		
หน้าต่าง Variable View		
สถานการณ์โควิด 19	แทนค่า	COVID
หน้าต่าง Data view		
มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19	แทนค่า	1
มีการเปิดเผยเรื่องอื่น	แทนค่า	2
มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 และเรื่องอื่น	แทนค่า	3
ไม่มีการเปิดเผย	แทนค่า	0

### ส่วนที่ 3 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย คือ

สมมติฐานที่ 1 : ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น

สมมติฐานที่ 2 : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

สมมติฐานที่ 3 : การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 มีความแตกต่างกัน

## บทที่ 4

### ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) ผู้วิจัยได้แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยมีรายละเอียดดังนี้

ลำดับขั้นตอนในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ วิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean)

ส่วนที่ 3 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สัญลักษณ์ที่ใช้ในการนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้การนำเสนอข้อมูลเพื่อให้เข้าใจตรงกันในการแปลความหมาย โดยผู้วิจัยได้กำหนดสัญลักษณ์ที่ใช้ในการเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

Sig	แทน	ระดับนัยสำคัญทางสถิติ (Significance)
F	แทน	สถิติพิจารณาความมีนัยสำคัญจากการแจกแจง
t (T-test)	แทน	ค่าเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างที่อาจมีความสัมพันธ์กันหรือเป็นอิสระต่อกัน

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ตารางที่ 4.1 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของหมวดธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก

## G

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
tourism and leisure	1	1.1	1.1	1.1
medical	4	4.2	4.2	5.3
transport and logistics	2	2.1	2.1	7.4
capital and Securities	6	6.3	6.3	13.7
electronic components	3	3.2	3.2	16.8
Information and Communication Technology	6	6.3	6.3	23.2
bank	8	8.4	8.4	31.6
agribusiness	2	2.1	2.1	33.7
packaging	1	1.1	1.1	34.7
Valid construction services	2	2.1	2.1	36.8
Insurance and life insurance	1	1.1	1.1	37.9
Petrochemicals and Chemicals	2	2.1	2.1	40.0
Energy and Utilities	25	26.3	26.3	66.3
real estate development	10	10.5	10.5	76.8
commerce	9	9.5	9.5	86.3
building materials	3	3.2	3.2	89.5
media and publications	3	3.2	3.2	92.6
food and drink	7	7.4	7.4	100.0
Total	95	100.0	100.0	

ตารางที่ 4.2 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของกลุ่มอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก

I

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid agriculture and food industry	9	9.5	9.5	9.5
resource	25	26.3	26.3	35.8
technology	9	9.5	9.5	45.3
financial business	15	15.8	15.8	61.1
service	19	20.0	20.0	81.1
industrial products	3	3.2	3.2	84.2
real estate and construction	15	15.8	15.8	100.0
Total	95	100.0	100.0	

ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคราะห์กลุ่มอุตสาหกรรมและหมวดธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก

กลุ่มอุตสาหกรรมและหมวดธุรกิจ	จำนวน(บริษัท)	ร้อยละ
1. เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร		
ธุรกิจการเกษตร	2	2.10
อาหารและเครื่องดื่ม	7	7.40
รวม	9	9.50
2. ทรัพยากร		
พลังงานและสาธารณูปโภค	25	26.30
รวม	25	26.30
3. เทคโนโลยี		
ชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์	3	3.20
เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร	6	6.30
รวม	9	9.50

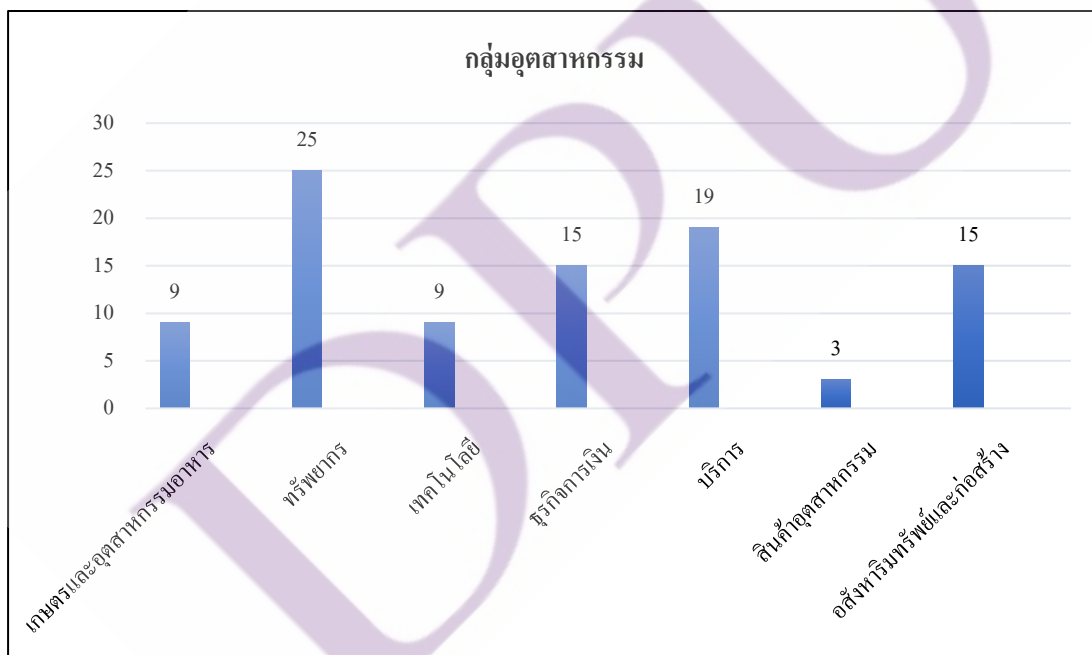
ตารางที่ 4.3 (ต่อ)

กลุ่มอุตสาหกรรมและหมวดธุรกิจ	จำนวน(บริษัท)	ร้อยละ
<b>4. ธุรกิจการเงิน</b>		
เงินทุนและหลักทรัพย์	6	6.30
ธนาคาร	8	8.40
ประกันภัยและประกันชีวิต	1	1.10
รวม	15	15.80
<b>5. บริการ</b>		
การท่องเที่ยวและสันทนาการ	1	1.10
การแพทย์	4	4.20
ขนส่งและโลจิสติกส์	2	2.10
พาณิชย์	9	9.50
สื่อและสิ่งพิมพ์	3	3.20
รวม	19	20.00
<b>6. สินค้าอุตสาหกรรม</b>		
6.1 บรรจุก๊าซ	1	1.10
6.2 ปิโตรเคมีและเคมีภัณฑ์	2	2.10
รวม	3	3.20
<b>7. อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง</b>		
7.1 บริการรับเหมาก่อสร้าง	2	2.10
7.2 พัฒนาอสังหาริมทรัพย์	10	10.50
7.3 วัสดุก่อสร้าง	3	3.20
รวม	15	15.80
รวมทั้งสิ้น	95	100.00

จากตาราง 4.3 พบว่า บริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ประกอบด้วย หมวดธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคจำนวน 25 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.30 รองลงมาเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ประกอบด้วย หมวดธุรกิจการท่องเที่ยวและสันทนาการ



การ หมวดธุรกิจการแพทย์ หมวดธุรกิจขนส่งและโลจิสติกส์ หมวดธุรกิจพาณิชย์ และหมวดธุรกิจ สื่อและสิ่งพิมพ์ จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 20.00 กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน ประกอบด้วย หมวดธุรกิจเงินทุนและหลักทรัพย์ หมวดธุรกิจธนาคาร และหมวดธุรกิจประกันภัย และประกันชีวิต จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15.80 กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ประกอบด้วย หมวดธุรกิจบริการรับเหมาก่อสร้าง หมวดธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ และ หมวดธุรกิจวัสดุก่อสร้าง จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 15.80 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและ อุตสาหกรรมอาหาร ประกอบด้วย หมวดธุรกิจการเกษตร และหมวดอาหารและเครื่องดื่ม จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.50 กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ประกอบด้วย หมวดชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ และหมวดเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.50 และกลุ่ม อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม ประกอบด้วย หมวดบรรจุภัณฑ์ และหมวดปิโตรเคมีและ เคมีภัณฑ์ จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.20 ตามลำดับ



ภาพที่ 4.1 กราฟกลุ่มอุตสาหกรรม

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) คือ วิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean)

ตารางที่ 4.4 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562

\$Kam62 Frequencies

	Responses		Percent of Cases
	N	Percent	
K1	42	19.4%	45.7%
K2	23	10.6%	25.0%
K3	5	2.3%	5.4%
K4	5	2.3%	5.4%
K5	1	0.5%	1.1%
K6	13	6.0%	14.1%
K7	8	3.7%	8.7%
K8	29	13.4%	31.5%
K9	9	4.1%	9.8%
K10	12	5.5%	13.0%
K11	2	0.9%	2.2%
K12	6	2.8%	6.5%
K13	16	7.4%	17.4%
K14	4	1.8%	4.3%
K15	9	4.1%	9.8%
K16	3	1.4%	3.3%
K17	1	0.5%	1.1%
K18	7	3.2%	7.6%
K19	5	2.3%	5.4%
K20	17	7.8%	18.5%
Total	217	100.0%	235.9%

ตารางที่ 4.5 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

**\$Kam63 Frequencies**

	Responses		Percent of Cases
	N	Percent	
K1	42	19.7%	44.7%
K2	20	9.4%	21.3%
K3	5	2.3%	5.3%
K4	5	2.3%	5.3%
K5	2	0.9%	2.1%
K6	6	2.8%	6.4%
K7	3	1.4%	3.2%
K8	34	16.0%	36.2%
K9	9	4.2%	9.6%
K10	13	6.1%	13.8%
K11	2	0.9%	2.1%
K12	3	1.4%	3.2%
K13	18	8.5%	19.1%
K14	2	0.9%	2.1%
K15	6	2.8%	6.4%
K16	3	1.4%	3.2%
K17	1	0.5%	1.1%
K18	20	9.4%	21.3%
K19	3	1.4%	3.2%
K20	16	7.5%	17.0%
Total	213	100.0%	226.6%

**ตารางที่ 4.6** สรุปผลการวิเคราะห์เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี รับอนุญาต	รวม			พ.ศ. 2562			พ.ศ. 2563		
	(430 KAMs)			(217 KAMs)			(213 KAMs)		
	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ
การรับรู้รายได้	84	19.53	1	42	19.40	1	42	19.70	1
การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อย และบริษัทร่วม	43	10.00	3	23	10.60	3	20	9.40	3
การวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใ้	10	2.33	12	5	2.30	12	5	2.30	9
การวัดมูลค่าภาษีรอการตัดบัญชี	10	2.33	12	5	2.30	12	5	2.30	9
การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการ ลงทุน	3	0.70	17	1	0.50	16	2	0.90	11
การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและ เครื่องมือทางการเงิน	19	4.42	8	13	6.00	6	6	2.80	8
การวัดมูลค่าความนิยมและ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	11	2.56	11	8	3.70	9	3	1.40	10
การด้อยค่าของค่าความนิยมและ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	63	14.65	2	29	13.40	2	34	16.00	2
การด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใ้	18	4.19	9	9	4.10	8	9	4.20	7
การด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและ บริษัทร่วม	25	5.81	7	12	5.50	7	13	6.10	6
การด้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม	4	0.93	16	2	0.90	15	2	0.90	11
การด้อยค่าสินทรัพย์อื่น	9	2.09	13	6	2.80	11	3	1.40	10
มูลค่าของสินค้าคงเหลือ	34	7.91	4	16	7.40	5	18	8.50	4
การบันทึกและการแสดงรายการที่ สำคัญ	6	1.40	15	4	1.80	13	2	0.90	11
ประมาณการหนี้สิน	15	3.49	10	9	4.10	8	6	2.80	8
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	6	1.40	15	3	1.40	14	3	1.40	10
สำรองผลประ โยชน์ระยะยาวของ พนักงาน	2	0.47	18	1	0.50	16	1	0.50	12
การนำมามาตรฐานการรายงานทาง การเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก	27	6.28	6	7	3.20	10	20	9.40	3
ข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่ สำคัญ	8	1.86	14	5	2.30	12	3	1.40	10

#### ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	รวม (430 KAMs)			พ.ศ. 2562 (217 KAMs)			พ.ศ. 2563 (213 KAMs)		
	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ	จำนวน	ร้อยละ	ลำดับ
ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	33	7.67	5	17	7.80	4	16	7.50	5
รวม	430	100.00		217	100.0		213	100.0	

หมายเหตุ: การเรียงลำดับอาจมีบางลำดับที่ซ้ำกัน เนื่องจากมีจำนวนบริษัทที่เปิดเผยเท่ากัน

จากตาราง 4.6 พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 สำหรับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ จำนวน 84 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.53 รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 63 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 14.65 เรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 43 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10.00 เรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จำนวน 34 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.91 เรื่องค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.67 เรื่องการนำมามาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก จำนวน 27 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6.28 เรื่องการด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 25 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5.81 เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.42 เรื่องการด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.19 เรื่องประมาณการหนี้สิน จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.49 เรื่องการวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.56 เรื่องการวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.33 เรื่องการวัดมูลค่าภาษีรอการตัดบัญชี จำนวน 10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.33 เรื่องการด้อยค่าสินทรัพย์อื่น จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.09 เรื่องข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ จำนวน 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.86 เรื่องการบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องการด้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.93 เรื่องการ

วัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.70 และเรื่องสำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.47 ตามลำดับ

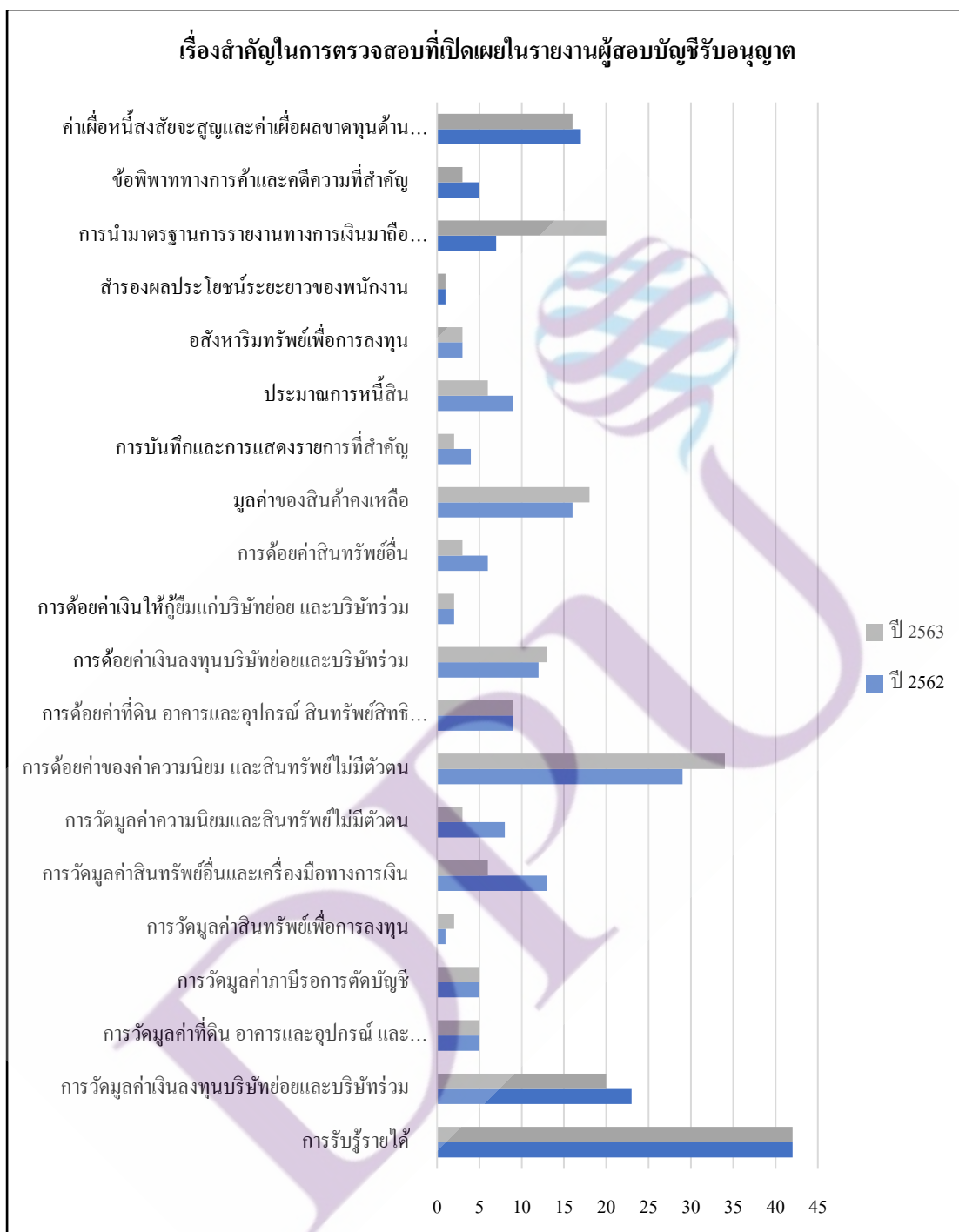
เมื่อจำแนกเป็นรายปี พบว่า ในส่วนของ พ.ศ. 2562 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.40 รองลงมาเป็นเรื่องการค้ำค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 29 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 13.40 เรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 23 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 10.60 เรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.80 เรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จำนวน 16 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.40 เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6.00 เรื่องการค้ำค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 12 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 5.50 เรื่องการค้ำค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.10 เรื่องประมาณการหนี้สิน จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.10 เรื่องการวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.70 เรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.20 เรื่องการค้ำค่าสินทรัพย์อื่น จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.80 เรื่องการวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.30 เรื่องการวัดมูลค่าภาษีรอการตัดบัญชี จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.30 เรื่องข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.30 เรื่องการบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.80 เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องการค้ำค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.90 เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.50 และเรื่องสำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.50 ตามลำดับ

และในส่วนของ พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ จำนวน 42 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 19.70 รองลงมาเป็นเรื่องการค้ำค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 34 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.00 เรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 20 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.40 เรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก จำนวน 20 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.40 เรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 8.50 เรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จำนวน 16 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.50 เรื่องการค้ำค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6 เรื่องการค้ำค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 9 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.20 เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.80 เรื่อง



ประมาณการหนี้สิน จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.80 เรื่องการวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และสินทรัพย์สิทธิการใช้ จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.30 เรื่องการวัดมูลค่าภาษีรอการตัดบัญชี จำนวน 5 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.30 เรื่องการวัดมูลค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องการค้อยค่าสินทรัพย์อื่น จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องข้อพิพาททางการค้าและคดีความที่สำคัญ จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.40 เรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.90 เรื่องการค้อยค่าเงินให้กู้ยืมแก่บริษัทย่อย และบริษัทร่วม จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.90 เรื่องการบันทึกและการแสดงรายการที่สำคัญ จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.90 และเรื่องสำรองผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.50 ตามลำดับ

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบ 3 อันดับแรกของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่พบบ่งชี้ใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 พบว่า ไม่มีความแตกต่างกัน นอกจากนี้ใน พ.ศ. 2563 ได้มีการเปิดเผยเรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก ซึ่งเพิ่มอยู่ในอันดับที่ 3 เนื่องจากมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่เริ่มบังคับใช้ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 จำนวน 2 ฉบับ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า



ภาพที่ 4.2 กราฟการเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

เมื่อวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มอุตสาหกรรมการเปิดเผยในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ  
ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย  
ไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ซึ่งสามารถอธิบาย  
ข้อมูล ได้ดังนี้

ตารางที่ 4.7 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดย  
จำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562

Report Y2562

I	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
agriculture and food industry	3	0	0	1	0	4	1	3	2	2
resource	4	12	2	1	1	0	0	10	3	6
technology	8	1	0	0	0	1	2	4	2	0
financial business	7	2	0	0	0	3	1	1	0	0
service	9	4	1	2	0	4	4	8	0	3
industrial products	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0
real estate and construction	11	3	2	1	0	1	0	2	2	1
Total	42	23	5	5	1	13	8	29	9	12

Report Y2562

I	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
agriculture and food industry	0	1	2	0	1	0	0	0	0	1
resource	0	3	3	0	2	0	0	2	0	0
technology	0	0	3	1	1	0	1	2	3	1
financial business	0	1	0	1	3	0	0	3	0	14
service	2	0	6	1	0	0	0	0	1	0
industrial products	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
real estate and construction	0	0	1	0	2	3	0	0	1	1
Total	2	6	16	4	9	3	1	7	5	17

หมายเหตุ: จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ 3 อันดับแรกอาจจะมีบางเรื่องที่มีจำนวนเท่ากัน  
ดังนั้นจึงเลือกเรื่องที่มีความใกล้เคียงกันกับอุตสาหกรรมมากที่สุด

ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2563

Report Y2563

I	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
agriculture and food industry	3	0	0	1	1	2	1	2	2	2
resource	5	13	2	2	1	0	1	13	3	5
technology	8	1	1	0	0	0	0	4	1	0
financial business	7	0	0	0	0	1	0	2	0	1
service	8	1	0	1	0	2	1	9	1	4
industrial products	0	2	0	0	0	0	0	2	1	0
real estate and construction	11	3	2	1	0	1	0	2	1	1
Total	42	20	5	5	2	6	3	34	9	13

Report Y2563

I	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
agriculture and food industry	0	0	2	0	1	0	0	1	0	1
resource	0	1	3	0	1	0	0	2	0	0
technology	0	0	3	0	1	0	1	1	3	1
financial business	0	1	0	0	3	0	0	10	0	12
service	2	0	8	2	0	0	0	5	0	1
industrial products	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
real estate and construction	0	0	1	0	0	3	0	1	0	1
Total	2	3	18	2	6	3	1	20	3	16

หมายเหตุ: จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ 3 อันดับแรกอาจจะมีบางเรื่องที่มีจำนวนเท่ากัน ดังนั้นจึงเลือกเรื่องที่มีความใกล้เคียงกันกับอุตสาหกรรมมากที่สุด

ตารางที่ 4.9 สรุปผลการวิเคราะห์การจัดลำดับ 3 อันดับแรกของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และพ.ศ. 2563

พ.ศ. 2562			
อุตสาหกรรม	ลำดับที่ 1	ลำดับที่ 2	ลำดับที่ 3
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
ทรัพยากร	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม
เทคโนโลยี	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
ธุรกิจการเงิน	ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	การรับรู้รายได้	การนำมามาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก
บริการ	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
สินค้าอุตสาหกรรม	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
พ.ศ. 2563			
อุตสาหกรรม	ลำดับที่ 1	ลำดับที่ 2	ลำดับที่ 3
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
ทรัพยากร	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	การรับรู้รายได้
เทคโนโลยี	การรับรู้รายได้	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
ธุรกิจการเงิน	ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	การนำมามาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก	การรับรู้รายได้
บริการ	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การรับรู้รายได้	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
สินค้าอุตสาหกรรม	การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	มูลค่าของสินค้าคงเหลือ
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	การรับรู้รายได้	การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

จากตาราง 4.9 พบว่า การจัดลำดับ 3 อันดับแรกของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 จำนวน 95 บริษัท แบ่งออกเป็น 7 กลุ่มอุตสาหกรรม ดังต่อไปนี้

เมื่อจำแนกเป็นรายปี พบว่า ในส่วนของ พ.ศ. 2562 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงินเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการรับรู้รายได้ และเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องการด้อยค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเผื่อขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการรับรู้รายได้ และเรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และเรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามลำดับ

และในส่วนของ พ.ศ. 2563 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และเรื่องการรับรู้รายได้ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องค่าเผื่อหนี้สงสัยจะ



สูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก และเรื่องการรับรู้รายได้ ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการรับรู้รายได้ และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และเรื่องมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ตามลำดับ และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้เป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และเรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามลำดับ

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำแนกตามอุตสาหกรรมของ พ.ศ. 2562 และพ.ศ. 2563 พบว่า เรื่องการรับรู้รายได้ใน พ.ศ. 2562 มีการเปิดเผยถึง 5 ใน 7 ของกลุ่มอุตสาหกรรม และ พ.ศ. 2563 มีการเปิดเผยถึง 6 ใน 7 ของกลุ่มอุตสาหกรรม และเรื่องที่พบมากอีกของทั้งสองปี ได้แก่ การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม การด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่าของสินค้าคงเหลือ การวัดมูลค่าสินทรัพย์อื่นและเครื่องมือทางการเงิน ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เป็นต้น

นอกจากนี้ยังมีบางกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกิดขึ้นเฉพาะอุตสาหกรรม เช่น กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน เปิดเผยเรื่องค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญและค่าเพื่อผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมากที่สุด และการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก เช่น ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง เปิดเผยเรื่องการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก เช่น ฉบับที่ 16 เรื่องสัญญาเช่า เป็นต้น

**ตารางที่ 4.10** ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อบริษัท พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

**Report**

	sum_K63	sum_K62
Mean	2.2421	2.2842
Minimum	.00	.00
Maximum	6.00	6.00
Sum	213.00	217.00

ตารางที่ 4.11 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าความสัมพันธ์ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

	Paired Differences	t	df	Sig. (2-tailed)	
					95% Confidence Interval of the Difference
					Upper
Pair 1	sum_K62 - sum_K63	.21769	.476	94	.635

ตารางที่ 4.12 สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบความแตกต่างของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

รายงานของ ผู้สอบบัญชี	รวม			พ.ศ. 2562			พ.ศ. 2563			t	Sig.
	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max		
จำนวนเรื่อง สำคัญ	2.26	0	6	2.28	0	6	2.24	0	6	0.476	0.635

หมายเหตุ: นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ (Sig.) = 0.05

จากตาราง 4.12 พบว่า การเปรียบเทียบความแตกต่างของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 มีผลการวิเคราะห์ค่า T-test ทดสอบเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 มีค่า  $t = 0.476$  และ ค่า Sig. = 0.635 ซึ่งมากกว่านัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ไม่มีความแตกต่าง ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจเฉลี่ย 2.26 เรื่องต่อบริษัท

เมื่อจำแนกเป็นรายปี พบว่า ในส่วนของ พ.ศ. 2562 มากที่สุดเท่ากับ 6 เรื่อง จนถึงน้อยที่สุดเท่ากับ 0 เรื่อง หรือไม่มีการเปิดเผย และมีจำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 2.28 เรื่องต่อบริษัท และในส่วนของ พ.ศ. 2563 เรื่องสำคัญในการตรวจมีการเปิดเผยมากที่สุดเท่ากับ 6 เรื่อง จนถึงน้อยที่สุดเท่ากับ 0 เรื่อง หรือไม่มีการเปิดเผย และจำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 2.24 เรื่องต่อบริษัท

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 พบว่า ค่าเฉลี่ยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของทั้งสองปีใกล้เคียงกัน และไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญในทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4.13 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจำแนกอุตสาหกรรมและสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

		sum_K62 sum_K63	
I	F	sum_K62	sum_K63
agriculture and food industry	Mean	2.3750	2.1250
	Big4		
	Sum	19.00	17.00
	% of Total N	8.4%	8.4%
	Mean	2.0000	2.0000
	Non-Big4		
	Sum	2.00	2.00
	% of Total N	1.1%	1.1%
	Total		
Sum	21.00	19.00	
% of Total N	9.5%	9.5%	
resource	Mean	1.9545	2.1250
	Big4		
	Sum	43.00	51.00
	% of Total N	23.2%	25.3%
	Mean	2.0000	1.0000
	Non-Big4		
	Sum	6.00	1.00
	% of Total N	3.2%	1.1%
	Total		
Sum	49.00	52.00	
% of Total N	26.3%	26.3%	
technology	Mean	3.3333	2.7778
	Big4		
	Sum	30.00	25.00
	% of Total N	9.5%	9.5%
	Mean	3.3333	2.7778
	Total		
	Sum	30.00	25.00
	% of Total N	9.5%	9.5%

ตารางที่ 4.13 (ต่อ)

		sum_K62 sum_K63		
I	F		sum_K62	sum_K63
financial business	Big4	Mean	2.5385	2.4667
		Sum	33.00	37.00
		% of Total N	13.7%	15.8%
	Non-Big4	Mean	1.5000	.0000
		Sum	3.00	.00
		% of Total N	2.1%	.0%
	Total	Mean	2.4000	2.4667
		Sum	36.00	37.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
service	Big4	Mean	2.5294	2.5294
		Sum	43.00	43.00
		% of Total N	17.9%	17.9%
	Non-Big4	Mean	1.0000	1.0000
		Sum	2.00	2.00
		% of Total N	2.1%	2.1%
	Total	Mean	2.3684	2.3684
		Sum	45.00	45.00
		% of Total N	20.0%	20.0%
industrial products	Big4	Mean	1.6667	2.3333
		Sum	5.00	7.00
		% of Total N	3.2%	3.2%
	Total	Mean	1.6667	2.3333
		Sum	5.00	7.00
		% of Total N	3.2%	3.2%
real estate and construction	Big4	Mean	2.0667	1.8667
		Sum	31.00	28.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
	Total	Mean	2.0667	1.8667
		Sum	31.00	28.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
Total	Big4	Mean	2.3448	2.2857
		Sum	204.00	208.00
		% of Total N	91.6%	95.8%
	Non-Big4	Mean	1.6250	1.2500
		Sum	13.00	5.00
		% of Total N	8.4%	4.2%
Total	Mean	2.2842	2.2421	
	Sum	217.00	213.00	
		% of Total N	100.0%	100.0%

ตารางที่ 4.14 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตระหว่างอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

**ANOVA**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
sum_KAM62	Between Groups	14.745	6	2.458	1.607	.155
	Within Groups	134.581	88	1.529		
	Total	149.326	94			
sum_KAM63	Between Groups	6.593	6	1.099	.800	.572
	Within Groups	120.839	88	1.373		
	Total	127.432	94			

**ANOVA**

sum\_KAM62& KAM63

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	37.262	6	6.210	1.224	.302
Within Groups	446.422	88	5.073		
Total	483.684	94			

ตารางที่ 4.15 สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

อุตสาหกรรม	รวม			พ.ศ. 2562			พ.ศ. 2563		
	Total	Big4	Non-Big4	Total	Big4	Non-Big4	Total	Big4	Non-Big4
				n = 95	n = 87	n = 8	n = 95	n = 91	n = 4
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	2.22	2.25	2.00	2.33	2.37	2.00	2.11	2.13	2.00
ทรัพยากร	2.02	2.04	1.50	1.96	1.95	2.00	2.08	2.13	1.00
เทคโนโลยี	3.06	3.06	0.00	3.33	3.33	0.00	2.78	2.78	0.00
ธุรกิจการเงิน	2.44	2.51	0.75	2.40	2.54	1.50	2.47	2.47	0.00
บริการ	2.37	2.53	1.00	2.37	2.53	1.00	2.37	2.53	1.00
สินค้าอุตสาหกรรม	2.00	2.00	0.00	1.67	1.67	0.00	2.33	2.33	0.00

ตารางที่ 4.15 (ต่อ)

อุตสาหกรรม	รวม			พ.ศ. 2562			พ.ศ. 2563		
	Total	Big4	Non-Big4	Total	Big4	Non-Big4	Total	Big4	Non-Big4
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	1.97	1.97	0.00	2.07	2.07	0.00	1.87	1.87	0.00
รวม	2.26	2.32	1.13	2.28	2.34	1.63	2.24	2.29	1.25
One-way ANOVA									
F-test	1.224			1.607			0.800		
Sig.	0.302			1.55			0.572		

หมายเหตุ: ค่าเฉลี่ยกลุ่มสำนักงานสอบบัญชีแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4.15 พบว่า การเปรียบเทียบจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชี โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 3.06 เรื่อง แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 3.06 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย รองลงมาเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.44 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.51 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.75 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.37 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.53 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.22 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.25 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.02 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.04 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.50 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.00 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.00 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 1.97 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.97 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย ตามลำดับ

เมื่อจำแนกเป็นรายปี พบว่า ในส่วนของ พ.ศ. 2562 ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 3.33 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 3.33 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.40 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.54 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4



จำนวนเฉลี่ย 1.50 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.37 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.53 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.33 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.37 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.07 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.07 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 1.96 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.95 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.00 เรื่อง และกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 1.67 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.67 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย

และในส่วนของ พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.78 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.78 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.47 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.47 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.37 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.53 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.33 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.33 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.11 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.13 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.00 เรื่อง กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.08 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 2.13 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.00 เรื่อง และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 1.87 เรื่อง แบ่งเป็นกลุ่ม Big 4 จำนวนเฉลี่ย 1.87 เรื่อง และกลุ่ม Non-Big 4 จำนวนเฉลี่ย 0.00 เรื่องหรือไม่มีการเปิดเผย

นอกจากนี้การเปรียบเทียบจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบระหว่างอุตสาหกรรมพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีมีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเปิดเผยเฉลี่ยมากที่สุด ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องกับลักษณะเฉพาะของธุรกิจ จากตารางที่ 4.9 ในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี กลุ่มเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีการรับรู้รายได้ เป็นประเด็นสำคัญเพราะช่วงเวลาที่รับรู้รายได้นั้นแตกต่างจากธุรกิจอื่น เช่น กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีจะรับรู้รายได้เมื่อให้บริการตามสัญญาเรียบร้อยแล้ว ในขณะที่ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จะ

ทยอยรับรู้ตามขั้นความสำเร็จของงาน ส่วนอุตสาหกรรมอื่นมักรับรู้รายได้เมื่อจำหน่ายสินค้าได้ซึ่งการรับรู้รายได้ซับซ้อนน้อยกว่าสองอุตสาหกรรมดังกล่าว (สุนิย์รัตน์ วุฒิจินดามนต์ และปัญญา อิศระวรวานิช, 2562)

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบลำดับของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำแนกตามอุตสาหกรรมใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 พบว่า ไม่มีความแตกต่างกัน แต่การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของกลุ่ม Big 4 กับกลุ่ม Non-Big 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 และกลุ่ม Big 4 มีการเปิดเผยจำนวนเรื่องมากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 อันเนื่องมาจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 นิยมให้กลุ่ม Big 4 เป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการมากกว่ากลุ่ม Non-Big 4 ซึ่งประกอบไปด้วย บริษัท ดีลอยท์ ทูซ โรมัทสู ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด (Deloitte), บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด (PwC), บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิไชย สอบบัญชี จำกัด (KMPG) และบริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด (EY)

ค่าทดสอบ One-way ANOVA พบว่า ค่าเฉลี่ยของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่แตกต่างกันในระหว่างอุตสาหกรรม โดยเปรียบเทียบกับกลุ่มตัวอย่างรวม และจำแนกรายปี

ตารางที่ 4.16 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของวิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

Report Y2562

I	M1	M2	M3	M4	M5	M6
agriculture and food industry	9	9	9	7	1	1
resource	23	21	22	14	1	2
technology	9	8	9	7	0	3
financial business	15	14	15	8	0	1
service	19	17	18	13	3	5
industrial products	2	2	2	1	1	1
real estate and construction	12	15	14	11	0	3
Total	89	86	89	61	6	16

ตารางที่ 4.16 (ต่อ)

## Report Y2563

I	M1	M2	M3	M4	M5	M6
agriculture and food industry	9	9	8	4	1	1
resource	24	21	21	17	2	3
technology	9	8	9	7	1	2
financial business	15	11	14	6	0	1
service	19	17	16	10	3	4
industrial products	3	3	3	1	0	0
real estate and construction	10	14	14	9	1	2
Total	89	83	85	54	8	13

ตารางที่ 4.17 สรุปผลการวิเคราะห์การจัดลำดับ 3 อันดับแรกของวิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

พ.ศ. 2562			
อุตสาหกรรม	ลำดับที่ 1	ลำดับที่ 2	ลำดับที่ 3
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
ทรัพยากร	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
เทคโนโลยี	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
ธุรกิจการเงิน	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
บริการ	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
สินค้าอุตสาหกรรม	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน	การคำนวณ

พ.ศ. 2563			
อุตสาหกรรม	ลำดับที่ 1	ลำดับที่ 2	ลำดับที่ 3
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
ทรัพยากร	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
เทคโนโลยี	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
ธุรกิจการเงิน	การคำนวณ	การตรวจสอบหลักฐาน	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
บริการ	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
สินค้าอุตสาหกรรม	การคำนวณ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	การตรวจสอบหลักฐาน	การคำนวณ



ตามลำดับ และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นวิธีการตรวจสอบหลักฐาน และวิธีการคำนวณ ตามลำดับ

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบวิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำแนกตามอุตสาหกรรมของ พ.ศ. 2562 และพ.ศ. 2563 พบว่า ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้วิธีการคำนวณเป็นอันดับแรก รองลงมาเป็นวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และวิธีการตรวจสอบหลักฐานตามลำดับ

นอกจากนี้วิธีการตรวจสอบในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้ ยังขึ้นอยู่กับประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ได้เปิดเผยด้วย เพื่อให้มีความสอดคล้องกันและเป็นไปตามมาตรฐานบัญชีที่ได้กำหนดไว้สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลือกใช้

**ตารางที่ 4.18** ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของลักษณะการนำเสนอในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

Report Y2562

P	F	N	% of Total N
No	Big4	2	2.1%
	Non-Big4	1	1.1%
	Total	3	3.2%
table	Big4	50	52.6%
	Total	50	52.6%
narrative	Big4	35	36.8%
	Non-Big4	7	7.4%
	Total	42	44.2%
Total	Big4	87	91.6%
	Non-Big4	8	8.4%
	Total	95	100.0%

ตารางที่ 4.18 (ต่อ)

## Report Y2563

I

P	F	N	% of Total N
No	Big4	1	1.1%
	Total	1	1.1%
table	Big4	54	56.8%
	Total	54	56.8%
narrative	Big4	36	37.9%
	Non-Big4	4	4.2%
	Total	40	42.1%
Total	Big4	91	95.8%
	Non-Big4	4	4.2%
	Total	95	100.0%

ตารางที่ 4.19 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปรียบเทียบค่าความสัมพันธ์ของ  
ลักษณะการนำเสนอ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

## One-Sample Test

	Test Value = 1						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
					Lower	Upper	
P_62	7.205	94	.000	.411	.30	.52	
P_63	7.760	94	.000	.411	.31	.52	

## One-Sample Test

	Test Value = 2						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
					Lower	Upper	
P_62	-10.346	94	.000	-.589	-.70	-.48	
P_63	-11.143	94	.000	-.589	-.69	-.48	



ตารางที่ 4.19 (ต่อ)

One-Sample Test						
Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
P_62	24.756	94	.000	1.411	1.30	1.52
P_63	26.664	94	.000	1.411	1.31	1.52

ตารางที่ 4.20 สรุปผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบสัดส่วนลักษณะการนำเสนอในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563

การนำเสนอ	เฉลี่ย	พ.ศ. 2562				พ.ศ. 2563			
		Total	Big4	Non-Big4	t	Total	Big4	Non-Big4	t
	n = 95	n = 95	n = 87	n = 8		n = 95	n = 91	n = 4	
รูปแบบตาราง	54.70	52.60	52.60	0.00	7.205*	56.80	56.80	0.00	7.760*
รูปแบบบรรยาย	43.15	44.20	36.80	7.40	-10.346*	42.10	37.90	4.20	-11.143*
ไม่มีการเปิดเผย	2.15	3.20	2.10	1.10	24.756*	1.10	1.10	0.00	26.664*
รวม	100.00	100.00	91.60	8.40		100.00	95.80	4.20	

หมายเหตุ: \* = ค่า Sig. อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4.20 พบว่า การเปรียบเทียบสัดส่วนลักษณะการนำเสนอในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยจำแนกตามสำนักงานสอบบัญชี มีผลการวิเคราะห์ค่า T-test ทดสอบเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 แสดงว่าลักษณะการนำเสนอสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 และสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนใหญ่เป็นลักษณะการนำเสนอการใช้รูปแบบตาราง คิดเป็นร้อยละ 54.70 รองลงมาเป็นรูปแบบบรรยาย คิดเป็นร้อยละ 43.15 และไม่มีการเปิดเผย คิดเป็นร้อยละ 2.15

เมื่อจำแนกเป็นรายปี พบว่า ในส่วนของ พ.ศ. 2562 ส่วนใหญ่เป็นลักษณะการนำเสนอการใช้รูปแบบตาราง คิดเป็นร้อยละ 52.60 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 52.60 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย รองลงมาเป็นการใช้รูปแบบบรรยาย คิดเป็นร้อยละ 44.20 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 36.80 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 7.40

และไม่มีการเปิดเผย คิดเป็นร้อยละ 3.20 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 2.10 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 1.10 ซึ่ง พ.ศ. 2562 สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 จำนวน 87 บริษัท ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 จำนวน 8 บริษัท

และในส่วนของ พ.ศ. 2563 การใช้รูปแบบตาราง คิดเป็นร้อยละ 56.80 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 56.80 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย รองลงมาเป็นการใช้รูปแบบบรรยาย คิดเป็นร้อยละ 42.10 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 37.90 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 4.20 และไม่มีการเปิดเผย คิดเป็นร้อยละ 1.10 แบ่งออกเป็นกลุ่ม Big 4 คิดเป็นร้อยละ 1.10 และกลุ่ม Non-Big 4 คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย ซึ่ง พ.ศ. 2563 สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 จำนวน 91 บริษัท ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 จำนวน 4 บริษัท

เมื่อพิจารณาผลตามการเปรียบเทียบสัดส่วนการใช้รูปแบบตารางในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เพิ่มขึ้นร้อยละ 4.20 ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 ไม่มีการใช้รูปแบบตารางในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่เปลี่ยนแปลง และการใช้รูปแบบบรรยายในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เพิ่มขึ้นร้อยละ 1.10 ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 ลดลงร้อยละ 3.20 อันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของกลุ่มสำนักงานสอบบัญชี คือ สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 เพิ่มขึ้นจำนวน 4 บริษัท ขณะที่สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 ลดลงจำนวน 4 บริษัท นอกจากนี้ลักษณะการนำเสนอรูปแบบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับแบบฟอร์มตามสำนักงานสอบบัญชีของแต่ละแห่ง ซึ่งเมื่อมีการเลือกลักษณะการนำเสนอรูปแบบไหนแล้วก็จะใช้ลักษณะการนำเสนอรูปแบบเดิม ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้เป็นไปตามแบบฟอร์มเดียวกันของในสำนักงานสอบบัญชี

ตารางที่ 4.21 ผลการวิเคราะห์จากโปรแกรม SPSS ของการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ใน  
 วรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2563

Report			
I	COVID	N	% of Total N
	0	7	7.4%
agriculture and food industry	1	2	2.1%
	Total	9	9.5%
	0	17	17.9%
resource	1	2	2.1%
	2	6	6.3%
	Total	25	26.3%
	0	4	4.2%
technology	1	1	1.1%
	2	3	3.2%
	3	1	1.1%
	Total	9	9.5%
	0	4	4.2%
financial business	1	6	6.3%
	2	4	4.2%
	3	1	1.1%
	Total	15	15.8%
	0	8	8.4%
service	1	7	7.4%
	2	1	1.1%
	3	3	3.2%
	Total	19	20.0%
	0	2	2.1%
industrial products	2	1	1.1%
	Total	3	3.2%
	0	6	6.3%
real estate and construction	1	3	3.2%
	2	4	4.2%
	3	2	2.1%
	Total	15	15.8%
	0	48	50.5%
Total	1	21	22.1%
	2	19	20.0%
	3	7	7.4%
	Total	95	100.0%

ตารางที่ 4.21 (ต่อ)

COVID				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	48	50.5	50.5	50.5
1	21	22.1	22.1	72.6
Valid 2	19	20.0	20.0	92.6
3	7	7.4	7.4	100.0
Total	95	100.0	100.0	

ตารางที่ 4.22 สรุปผลการวิเคราะห์การเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยจำแนกตามอุตสาหกรรม พ.ศ. 2563

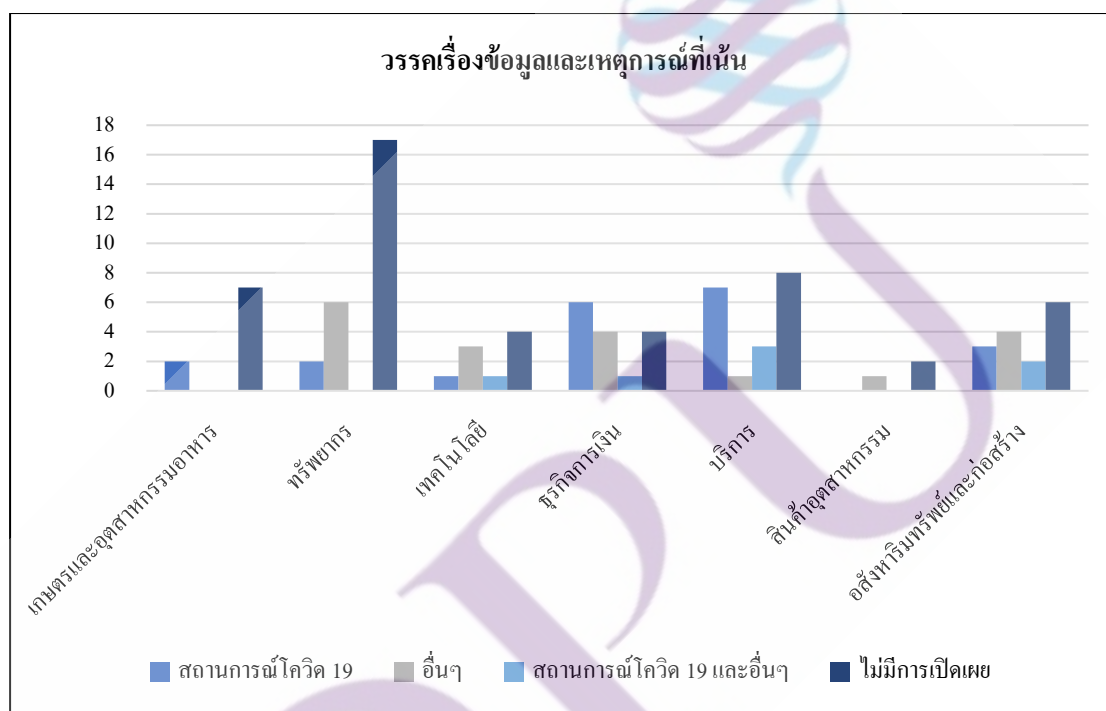
อุตสาหกรรม	สถานการณ์โควิด 19		อื่นๆ		สถานการณ์โควิด 19 และอื่นๆ		ไม่มีการเปิดเผย	
	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ	จำนวน (บริษัท)	ร้อยละ
เกษตรและอุตสาหกรรม								
อาหาร	2	2.10	0	0.00	0	0.00	7	7.40
ทรัพยากร	2	2.10	6	6.30	0	0.00	17	17.90
เทคโนโลยี	1	1.10	3	3.20	1	1.10	4	4.20
ธุรกิจการเงิน	6	6.30	4	4.20	1	1.10	4	4.20
บริการ	7	7.40	1	1.10	3	3.20	8	8.40
สินค้าอุตสาหกรรม	0	0.00	1	1.10	0	0.00	2	2.10
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	3	3.20	4	4.20	2	2.10	6	6.30
รวม	21	22.10	19	20.00	7	7.40	48	50.50

จากการศึกษาการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ดังนั้นจึงเก็บรวบรวมข้อมูลในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นของกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 95 บริษัท

จากตาราง 4.22 พบว่า สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 หรือ สถานการณ์โควิด 19 ที่เปิดเผยในวาระเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 พ.ศ. 2563 จำนวน 95 บริษัท ส่วนใหญ่ไม่มีการเปิดเผย จำนวน 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 50.50 รองลงมา มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 จำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 22.10 มีการเปิดเผยเรื่องอื่นๆ จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 20.00 และมีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 และเรื่องอื่นๆ จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.40 ตามลำดับ

เมื่อพิจารณาผลตามการเปิดเผยในวาระเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นตามเรื่อง พบว่า เรื่องสถานการณ์โควิด 19 มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.40 รองลงมา กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6.30 กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.20 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.10 กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.10 กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.10 และกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 0 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย ตามลำดับ เรื่องอื่นๆ ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6.30 รองลงมา กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.20 กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.20 กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.20 กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.10 กลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.10 และกลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 0 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย ตามลำดับ เรื่องสถานการณ์โควิด 19 และเรื่องอื่นๆ ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 3 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.20 รองลงมา กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.10 กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.10 กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 1 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 1.10 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 0 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 0 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย และกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 0 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 0.00 หรือไม่มีการเปิดเผย ตามลำดับ และไม่มีการเปิดเผยส่วนใหญ่มักมีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 17.90 รองลงมา กลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 8 บริษัท คิดเป็น

ร้อยละ 8.40 กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 7.40 กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 6.30 กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.20 กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 4 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 4.20 และกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 2.10



ภาพที่ 4.3 กราฟการเปิดเผยในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นตามกลุ่มอุตสาหกรรม

ซึ่งเรื่องสถานการณ์โควิด 19 รวมทั้งหมดที่มีการเปิดเผยในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 10 บริษัท รองลงมา กลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 7 บริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 5 บริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร จำนวน 2 บริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 2 บริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี จำนวน 2 บริษัท และกลุ่มอุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 0 บริษัท หรือไม่มีการเปิดเผย ตามลำดับ

ซึ่งจะเห็นได้ว่ากลุ่มอุตสาหกรรมบริการเป็นกลุ่มที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด ประกอบด้วยหมวดการท่องเที่ยวและสันทนาการ หมวดการแพทย์ หมวดขนส่งและโลจิสติกส์ หมวดพาณิชย์ และหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์



เมื่อพิจารณาผลตามการวิเคราะห์ข้อมูลการเปิดเผยในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ พบว่า สถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ทำให้เกิดการชะลอตัวของเศรษฐกิจ และมีผลกระทบต่อธุรกิจและอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ เช่น ระบบห่วงโซ่อุปทาน การใช้จ่ายของผู้บริโภค การจำกัดหรือหยุดชะงักการประกอบกิจการ การดำเนินงานที่ล่าช้าขึ้น เป็นต้น

ซึ่งสามารถอธิบายข้อมูลและเหตุการณ์ได้ดังนี้ เช่น ธุรกิจโรงแรมหลายแห่ง ต้องปิดการดำเนินงานเป็นการชั่วคราว เนื่องจากมาตรการล็อกดาวน์ เพื่อควบคุมการระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ป้องกันการแพร่เชื้อและจำกัดการเคลื่อนย้ายของผู้คน และกระทบต่อจำนวนนักท่องเที่ยวในไทยและต่างประเทศที่ลดลง ธุรกิจอาหารหลายแห่ง ไม่สามารถขายสินค้าและให้บริการกับลูกค้าที่ต้องการรับประทานอาหารภายในร้านได้ แต่ยังสามารถให้ลูกค้าซื้อสินค้าและรับกลับได้หรือให้บริการแบบส่งถึงบ้านได้ และธุรกิจขนส่งมวลชนด้วยรถไฟฟ้า มีผลกระทบต่อปริมาณผู้ใช้บริการทั้งระบบทางด่วนและระบบรถไฟฟ้า และส่งผลกระทบต่อรายได้ ในช่วงเวลาที่มีการปรับลดช่วงระยะเวลาในการให้บริการและนโยบายการสนับสนุนการทำงานที่บ้าน (work from home) ของหน่วยงานต่าง ๆ และยังคงส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน กระแสเงินสด ตลอดจนการดำรงอัตราส่วนทางการเงิน และการประเมินผลกระทบทางการเงินเกี่ยวกับมูลค่าของสินทรัพย์ ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องจากความไม่แน่นอนของสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ในอีกหลายธุรกิจ

นอกจากนี้ บางบริษัทได้มีการเลือกนำแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชีมาถือปฏิบัติ รวมถึงมีการพิจารณายกเลิกการถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีดังกล่าว ซึ่งเคยถือปฏิบัติในช่วงที่ผ่านมา และได้บันทึกขาดทุนจากผลกระทบดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปี

### ส่วนที่ 3 การทดสอบสมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 : ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น

จากตารางที่ 4.6 พบว่า ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงสุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม และเรื่องการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติครั้งแรก ตามลำดับ จากตารางที่ 4.12 เรื่องสำคัญในการตรวจมีการเปิดเผยมากที่สุดเท่ากับ 6 และน้อยที่สุดเท่ากับ 0 หรือไม่มีการเปิดเผยโดยมีจำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 2.24 เรื่องต่อบริษัท จากตารางที่ 4.9 เรื่องการรับรู้รายได้ ส่วนใหญ่จะพบในอุตสาหกรรมเทคโนโลยี อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง และอุตสาหกรรมเกษตร และอุตสาหกรรมอาหารเป็นอันดับแรก นอกจากนี้ยังพบว่าเรื่องการรับรู้รายได้มีการเปิดเผยคิด 3 อันดับแรกถึง 6 ใน 7 ของกลุ่มอุตสาหกรรม และจากตารางที่ 4.17 ยังพบว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้ส่วนใหญ่เป็นวิธีการคำนวณ รองลงมาเป็นการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และการตรวจสอบหลักฐานตามลำดับ

จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 1 ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) ไม่ได้มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น เนื่องจากเรื่องการรับรู้รายได้เป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่อกิจการและแสดงถึงการดำเนินงานของบริษัท จึงมีการพิจารณาเป็นสิ่งที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษและเปิดเผยปกติอยู่แล้ว และมีจำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ยประมาณ 2 เรื่องต่อบริษัท เนื่องจากการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มากเกินไปอาจจะสะท้อนถึงการบริหารหรือดำเนินงานของกิจการในทางลบ รวมถึงสะท้อนภาพลักษณ์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและสำนักงานสอบบัญชีเองด้วย ทำให้นักลงทุนไม่มั่นใจกับการลงทุนในกิจการนั้นๆ นอกจากนี้กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี หรือกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีการเปิดเผยเรื่องรายได้มากที่สุดเป็นอันดับแรก ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องกับลักษณะเฉพาะ และความซับซ้อนของธุรกิจ รวมถึงวิธีการรับรู้รายการที่แตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่น

สมมติฐานที่ 2 : ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

จากตาราง 4.22 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น เรื่องสถานการณ์โควิด 19 ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ รองลงมาในกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน และกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง ตามลำดับ และเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 พร้อมเรื่องอื่นๆ ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ รองลงมาในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยี และกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน ตามลำดับ นอกจากนี้เมื่อรวมเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ทั้งหมดที่มีการเปิดเผยในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมบริการ จำนวน 10 บริษัท รองลงมาในกลุ่มอุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน จำนวน 7 บริษัท กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง จำนวน 5 บริษัท ตามลำดับ

จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

สมมติฐานที่ 3 : การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 มีความแตกต่างกัน

จากตาราง 4.6 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วมตามลำดับ จากตาราง 4.12 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 จำนวนเฉลี่ยเท่ากับ 2.26 เรื่อง หรือมีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบประมาณ 2 เรื่อง ซึ่งค่าเฉลี่ยเรื่องสำคัญในการตรวจของทั้งสองปีใกล้เคียงกัน จากตาราง 4.15 อุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็นอุตสาหกรรมเทคโนโลยี รองลงมาเป็นธุรกิจการเงิน และอุตสาหกรรมบริการ ตามลำดับ โดยค่าเฉลี่ยของจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่แตกต่างกันในระหว่างอุตสาหกรรม และจากตาราง 4.20 ลักษณะการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนใหญ่เป็นการนำเสนอในรูปแบบตาราง และใช้ใน

สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 ซึ่งในระหว่าง พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการนำเสนอเพียงเล็กน้อย ซึ่งอาจถือได้ว่าแทบไม่มีการเปลี่ยน ทั้งนี้เกิดจากใน พ.ศ. 2563 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ได้ใช้บริการในสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เพิ่มขึ้น และลักษณะการนำเสนอดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับแบบฟอร์มตามที่สำนักงานสอบบัญชีได้กำหนดขึ้นเพื่อให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน

จึงสรุปได้ว่าสมมติฐานที่ 3 การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกัน ทั้งในเรื่องของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กลุ่มอุตสาหกรรม และลักษณะการนำเสนอ

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย อธิบาย และข้อเสนอแนะ

การวิจัยเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100)

การดำเนินการวิจัยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 จำนวน 95 บริษัท สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 จากนั้นนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาวิเคราะห์ในโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS โดยใช้วิธีการทางหลักสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) การทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างสองกลุ่มด้วย T-test ทดสอบความแตกต่างของค่าเฉลี่ยระหว่างอุตสาหกรรมด้วย One-way ANOVA การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) และค่าเฉลี่ย (Mean) โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

- 5.1 สรุปผลการวิจัย
- 5.2 อภิปรายผล
- 5.3 ข้อเสนอแนะ
- 5.4 ประโยชน์ในการวิจัย

#### 5.1 สรุปผลการวิจัย

##### 5.1.1 สรุปผลการวิเคราะห์

5.1.1.1 ข้อมูลทั่วไปของบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม จำนวน 95 บริษัท ส่วนใหญ่เป็นกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 25 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.30



5.1.1.2 ข้อมูลที่ได้เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียน อยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ส่วนใหญ่เป็น (1) การเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้ คิดเป็นร้อยละ 19.40 (2) จำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.28 เรื่องต่อบริษัท (3) เปิดเผยในอุตสาหกรรมเทคโนโลยี (4) วิธีการคำนวณ (5) รูปแบบตาราง (6) สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่กลุ่ม Big4 และสำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ส่วนใหญ่เป็น (1) การเปิดเผยเรื่องการรับรู้รายได้ คิดเป็นร้อยละ 19.70 (2) จำนวนเรื่องที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.24 เรื่องต่อบริษัท (3) เปิดเผยในอุตสาหกรรมเทคโนโลยี (4) วิธีการคำนวณ (5) รูปแบบตาราง (6) สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่กลุ่ม Big4 (7) ไม่มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 และเรื่อง อื่นๆ จำนวน 48 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 50.50

#### 5.1.2 สรุปผลตามการทดสอบสมมติฐาน

จากการทดสอบสมมติฐานการวิจัย โดยผู้วิจัยได้ทำการสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน การวิจัยตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนี้

5.1.2.1 ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) ไม่ได้มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น

5.1.2.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

5.1.2.3 การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกัน

## 5.2 อภิปรายผล

จากการวิเคราะห์ ผู้วิจัยได้อภิปรายผลการวิเคราะห์ได้ตามตัวแปรที่ได้ทำการศึกษา ดังนี้

5.2.1 ประเภทของรายการที่เปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) ไม่ได้มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัย พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย



ไม่ได้มีความแตกต่างกัน เมื่อมีสถานการณ์โควิด 19 เกิดขึ้น สอดคล้องกับศิลปพร ศรีจันทเพร (2560) และพรณี คำवास (2562) และสุนีย์รัตน์ วุฒิจินดามนทร์ และปัญญา อิศระวรวานิช (2562) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีการเปิดเผยมากที่สุด คือการรับรู้รายได้ รองลงมา คือการด้อยค่าสินทรัพย์หรือความนิยม นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับข้อพิจารณาในการรายงานของผู้สอบบัญชี ในช่วงสถานการณ์โควิด 19 ของสันติ พงศ์เจริญพิทย์ (2563) และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนเรื่องสำคัญเฉลี่ยต่อบริษัทอยู่ที่ 2.24 เรื่อง หรือประมาณ 2 เรื่อง ใกล้เคียงกับศิลปพร ศรีจันทเพร (2560) จำนวนเรื่องสำคัญเฉลี่ยต่อบริษัทอยู่ที่ 1.89 เรื่อง หรือประมาณ 2 เรื่อง สอดคล้องกับสุนีย์รัตน์ วุฒิจินดามนทร์ และปัญญา อิศระวรวานิช (2562) เฉลี่ยมีจำนวน 2 เรื่อง ซึ่งแสดงว่าสถานการณ์โควิด 19 ไม่ได้ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

นอกจากนี้กลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องมากที่สุด สอดคล้องกับ สุนีย์รัตน์ วุฒิจินดามนทร์ และปัญญา อิศระวรวานิช (2562) ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องกับลักษณะเฉพาะของธุรกิจในกลุ่มเทคโนโลยี และการรับรู้รายได้เป็นประเด็นสำคัญเพราะช่วงเวลาที่จะรับรู้รายได้ได้นั้นแตกต่างจากธุรกิจอื่น และยังสอดคล้องกับเรื่องรายได้ที่มีการเปิดเผยเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากที่สุด

5.2.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัย พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในวรรคเรื่องข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเรื่องสถานการณ์โควิด 19 ในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการมากที่สุด และกลุ่มอุตสาหกรรมบริการเป็นกลุ่มที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด เนื่องจากกลุ่มธุรกิจโรงแรมหลายแห่ง ต้องปิดการดำเนินงานเป็นการชั่วคราว เนื่องจากมาตรการล็อกดาวน์ เพื่อควบคุมการระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ป้องกันการแพร่เชื้อและจำกัดการเคลื่อนย้ายของผู้คน และจำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติและคนไทยที่ลดลง กลุ่มธุรกิจอาหารหลายแห่ง ไม่สามารถขายสินค้าและให้บริการกับลูกค้าที่ต้องการรับประทานอาหารภายในร้านได้ แต่ยังสามารรถให้ลูกค้าซื้อสินค้าและรับกลับได้หรือให้บริการแบบส่งถึงบ้านได้ และกลุ่มธุรกิจขนส่งมวลชนด้วยรถไฟฟ้า มีผลกระทบต่อปริมาณผู้ใช้บริการทั้งระบบทางด่วนและระบบรถไฟฟ้า และส่งผลกระทบต่อรายได้ ในช่วงเวลาที่มีการปรับลดช่วงระยะเวลาในการให้บริการและนโยบายการสนับสนุนการทำงานที่บ้าน (work from home) ของหน่วยงาน

ต่างๆ และยังส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างมาก นอกจากนี้บางบริษัทได้มีการเลือกนำแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ที่ประกาศโดยสภาวิชาชีพบัญชีมาถือปฏิบัติใช้ สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563

5.2.3 การเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET 100) สำหรับงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 และ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกัน

จากการวิเคราะห์ผลการวิจัย พบว่า การเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องการรับรู้รายได้ รองลงมาเป็นเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเรื่องการวัดมูลค่าเงินลงทุนบริษัทย่อยและบริษัทร่วม ตามลำดับ ซึ่งลำดับใน พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกัน โดยมีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยเท่ากับ 2 เรื่อง ซึ่งอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในมากที่สุด ส่วนใหญ่เป็นอุตสาหกรรมเทคโนโลยี รองลงมาเป็นธุรกิจการเงิน และอุตสาหกรรมบริการ ตามลำดับ เมื่อวิเคราะห์ตามกลุ่มอุตสาหกรรมพบว่า จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งสองปี ประมาณ 2-3 เรื่องต่อบริษัท ซึ่งถือว่าใกล้เคียงกับค่าเฉลี่ยต่อปี และลักษณะการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนใหญ่เป็นการนำเสนอในรูปแบบตาราง ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 มีการนำมาใช้มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Non-Big 4 โดยส่วนใหญ่แล้วไม่ค่อยมีการเปลี่ยนแปลง เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม Big 4 เป็นกลุ่มที่ได้รับความน่าเชื่อถือในด้านการตรวจสอบเป็นอย่างมากทั้งในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดสูงที่สุด 100 อันดับแรก หรือบริษัทอื่นๆ ซึ่งส่งผลต่อลักษณะการนำเสนอตามสำนักงานสอบบัญชีด้วย จึงสรุปได้ว่าทั้งในเรื่องของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กลุ่มอุตสาหกรรม และลักษณะการนำเสนอ พ.ศ. 2562 และ พ.ศ. 2563 ไม่ได้มีความแตกต่างกัน

นอกจากนี้ผลการวิเคราะห์การเปรียบเทียบตามสมมติฐานข้อที่ 3 ยังสนับสนุนและสอดคล้องกับสมมติฐานข้อที่ 1 ด้วย เพราะสถานการณ์โควิด 19 ที่เกิดขึ้นไม่ได้มีผลทำให้ประเภทรายการการนำเสนอของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแตกต่างกัน ทั้งนี้เพื่อเป็นการยืนยันอีกครั้ง จากกลุ่มตัวอย่างเดียวกัน และช่วงระหว่างที่เกิดสถานการณ์โควิด 19 ขึ้น

### 5.3 ข้อเสนอแนะ

#### 5.3.1 ข้อเสนอแนะเพื่อนำไปใช้

5.3.1.1 ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับประเด็นหรือรายการเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานในช่วงเหตุการณ์สถานการณ์โควิด 19

5.3.1.2 ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ให้ความสำคัญและถูกพิจารณาให้เป็นเรื่องสำคัญในงวดบัญชีปัจจุบัน ไปพิจารณาลักษณะและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายกัน

#### 5.3.2 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยในอนาคต

5.3.2.1 ควรศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการศึกษาการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบช่วงสถานการณ์โควิด 19 ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

5.3.2.2 ควรศึกษาวิธีการหรือแนวทางการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ในช่วงสถานการณ์โควิด 19 ว่ามีการปรับเปลี่ยนแนวทางและได้รับผลกระทบในการเข้าตรวจสอบอย่างไรบ้าง รวมถึงแนวทางการวางแผนการตรวจสอบในอนาคต

5.3.2.3 ควรศึกษาประเด็นการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และผลกระทบจากการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในมุมมองของผู้บริหารหรือนักลงทุน รวมถึงภาพลักษณ์ของผู้สอบเพิ่มขึ้น ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางในการป้องกันปัญหาหรืออุปสรรคในอนาคต

### 5.4 ประโยชน์ในการวิจัย

5.4.1 ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำผลการวิเคราะห์การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 ทั้งในภาพรวมและตามประเภทอุตสาหกรรมไปประเมินหรือวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้นของสถานการณ์โควิด 19

5.4.2 ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลการเปรียบเทียบจากงานวิจัย และข้อมูลอ้างอิงในอดีตไปวิเคราะห์หรือคาดการณ์ ลักษณะการนำเสนอต่างๆ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต รวมถึงเหตุการณ์อื่นที่อาจจะเกิดขึ้น



บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กระทรวงสาธารณสุข. (2563). *ประกาศกระทรวงสาธารณสุขให้โรคโควิด 19 (COVID 19) เป็นโรคติดต่ออันตราย*(ราชกิจจานุเบกษา). สืบค้น 25 มีนาคม 2564, จาก [http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2563/E/048/T\\_0001.PDF](http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2563/E/048/T_0001.PDF)
- จิตติมา วิเชียรรักษ์ และคณะ. (2563). *การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ เอ็ม เอ ไอ. ม.ป.ท. : มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์. การประชุมวิชาการระดับนานาชาติและระดับชาติ ด้านบริหารธุรกิจและการบัญชี 2563.*
- จุฑาทิพ อัสสะบำรุงรัตน์. (2563). *ถึงเวลาที่เรานำ Remoting Audit มาใช้กันหรือยัง*. สืบค้น 25 มีนาคม 2564, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/u1H3XbDOW3.pdf>
- ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์. (2560). *การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่(บทความวิจัย)*. กรุงเทพฯ: วารสารวิชาชีพบัญชี.
- ณัฐธิดา จินมอญ. (2559). *ความเป็นมืออาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย*(วิทยานิพนธ์). ม.ป.ท. :มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2564). *ราคาหลักทรัพย์ - ดัชนี SET100*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2564, จาก <https://marketdata.set.or.th/mkt/sectorquotation.do?sector=SET100TH>
- นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และคณะ. (2560). *อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : น. 1-18.
- ภัทรพรรณ กรร โณ. (2561). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย*(วิทยานิพนธ์). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ภัทรพรรณ กรร โณ. (2561). *KAM กับการเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- มหาวิทยาลัยนเรศวร. (2561). *การวิเคราะห์ข้อมูลและการรายงานผลการวิจัย*. สืบค้น 10 มิถุนายน 2564, จาก <http://chsm.nu.ac.th/dhsstartup/wp-content/uploads/2018/01/Data-Analysis-and-Reporting.pdf>
- มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. (2563). *การจัดเล่มปริญญาานิพนธ์*. สืบค้น 12 มิถุนายน 2564 , จาก <https://grad.dpu.ac.th/upload/content/files.pdf>
- ศจีรัตน์ เมธิสุภาพ. (2561). *ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: คุณยพินิจในการ*



เขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี BIG 4 (บทความวิจัย). วารสารสุทธิปริทัศน์.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(บทความวิจัย). กรุงเทพฯ: วารสารวิชาชีพบัญชี.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701. การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้น 27 กุมภาพันธ์ 2564, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/4x9uV7CGE1.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019. สืบค้น 23 มีนาคม 2564, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/H2MmK2vkZm.PDF>

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). การปฏิบัติงานตรวจสอบในสถานการณ์โรคระบาด. สืบค้น 23 มีนาคม 2564, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/3xkINpPMjk.pdf>

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2559). เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (Key Audit Matters). สืบค้น 27 กุมภาพันธ์ 2564, จาก <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/12>

สันติ พงศ์เจริญพิทย์. (2563). COVID-19 ข้อพิจารณาในการรายงานของผู้สอบบัญชี(บทความ). จดหมายข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. สืบค้น 14 มิถุนายน 2564, จาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/VCrw0yIp6h.pdf>

สุนิษฐ์รัตน์ วุฒิจินดานนท์ และปัญญา อิศระวรวานิช. (2562). รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสบการณ์ปีต่อมาในประเทศไทย(บทความวิจัย). วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์ สุพรรณิ คำवास. (2562). การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) และมูลค่าองค์กรตามราคาตลาดของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(วิทยานิพนธ์). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). New Normal กับนักบัญชียัง. สืบค้น 25 มีนาคม 2564, จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/44QM6Hx34a.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2564). เอกสารเผยแพร่ของบริษัทที่ออกและเสนอขายหลักทรัพย์(งบการเงิน). สืบค้น 14 มิถุนายน 2564, จาก <https://market.sec.or.th/public/idisc/th/FinancialReport/FS>



- Ajarn B. (2558). *Multiple Regression*. สืบค้น 10 มิถุนายน 2564, จาก  
<https://www.youtube.com/watch?v=7hmWVwWPsLI&t=572s>
- Thanut Wongsachue. (2558). *การวิเคราะห์ถดถอยพหุ ด้วยโปรแกรม SPSS*. สืบค้น 10 มิถุนายน 2564, จาก <https://www.youtube.com/watch?v=XiBTuEQGrSY>
- Thanut Wongsachue. (2558). *การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ ด้วยโปรแกรม SPSS*. สืบค้น 10 มิถุนายน 2564, จาก [https://www.youtube.com/watch?v=0w11N\\_2xSE4&t=444s](https://www.youtube.com/watch?v=0w11N_2xSE4&t=444s)
- Thanut Wongsachue. (2561). *Multiple Response – การวิเคราะห์ข้อมูลที่ตอบได้หลายข้อ*. สืบค้น 10 มิถุนายน 2564, จาก <https://www.youtube.com/watch?v=8RpYOK5EwwE>

### ภาษาต่างประเทศ

- Helen Thompson. (2020). *Covid-19 having significant impact on the world's auditors*. Retrieved 7 March 2021 form <https://www.accaglobal.com/in/en/news/2020/april/ACCA-Covid-19-Research-Audit.html>
- Khaldoon Albitar, Ali Meftah Gerged, Hassan Kikhia and Khaled Hussainey. (2020). *Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality*. Retrieved 6 March 2021 form <https://www.researchgate.net/publication/343876817>
- Owolabi, Sunday A., Joshua and Abimbola A. (2020). *Application of isa 300and audit quality in the covid-19 pandemic era:standpoints of accounting practitioners*. Retrieved 6 March 2021 form <https://www.ajhssr.com/wp-content/uploads/2020/11/Z20411210222.pdf>
- Yanru Zou. (2020). *Methodological Insights Experiencing and knowing in the field: an autoethnographic account of conducting audit fieldwork in China*. Retrieved 7 March 2021 form <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-07-2020-4706>
- Yi Luo. (2020). *Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Response to COVID-19*. Retrieved 6 March 2021 form [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3643823](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3643823)



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก.

รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มี  
มูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100

รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100

ลำดับ	ตัวย่อ	ชื่อหลักทรัพย์	รอบบัญชี
1	ACE	บริษัท แอ็บ โซลูท คลีน เอ็นเนอร์จี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
2	ADVANC	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
3	AEONTS	บริษัท อีออน ธนสินทรัพย์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	*28/2/2563
4	AMATA	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
5	AOT	บริษัท ท่าอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน)	*30/9/2563
6	AP	บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
7	AWC	บริษัท แอสเสท เวิร์ด คอร์ป จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
8	BAM	บริษัทบริหารสินทรัพย์ กรุงเทพพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
9	BANPU	บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
10	BBL	ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
11	BCH	บริษัท บางกอก เซน สอส์ปีทอล จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
12	BCP	บริษัท บางจาก คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
13	BCPG	บริษัท บีซีพีจี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
14	BDMS	บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด(มหาชน)	31/12/2563
15	BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
16	BEM	บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
17	BGRIM	บริษัท บี.กริม เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
18	BH	บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
19	BJC	บริษัท เบอร์ลี่ ยุคเกอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
20	BPP	บริษัท บ้านปู เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
21	BTS	บริษัท บีทีเอส กรุ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	*31/3/2563
22	CBG	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
23	CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
24	CHG	บริษัท โรงพยาบาลจุฬารัตน์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
25	CK	บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
26	CKP	บริษัท ซีเค พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
27	COM7	บริษัท คอมเซเว่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
28	CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
29	CPF	บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
30	CPN	บริษัท เซ็นทรัลพัฒนา จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
31	CRC	บริษัท เซ็นทรัล รีเทล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563

รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 (ต่อ)

ลำดับ	ตัวย่อ	ชื่อหลักทรัพย์	รอบบัญชี
32	DELTA	บริษัทเดลต้า อิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
33	DOHOME	บริษัท ดูโฮม จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
34	DTAC	บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
35	EA	บริษัท พลังงานบริสุทธิ์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
36	EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
37	EPG	บริษัท อีสเทิร์นโพลีเมอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	*31/3/2563
38	ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
39	GFPT	บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
40	GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
41	GPSC	บริษัท โกลบอล เพาเวอร์ ซินเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
42	GULF	บริษัท กัลฟ์ เอ็นเนอร์จี ดีเวลลอปเมนท์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
43	GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นเจียริง จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
44	HANA	บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
45	HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
46	INTUCH	บริษัท อินทัช โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
47	IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
48	IVL	บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
49	JAS	บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
50	JMART	บริษัท เจ มาร์ท จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
51	JMT	บริษัท เจ เอ็ม ที เน็ทเวอร์ค เซอร์วิสเซส จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
52	KBANK	ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
53	KCE	บริษัท เคซีอี อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
54	KKP	ธนาคารเกียรตินาคินภัทร จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
55	KTB	ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
56	KTC	บริษัท บัตรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
57	LH	บริษัท แลนด์เอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
58	MAJOR	บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
59	MBK	บริษัท เอ็ม บี เค จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
60	MEGA	บริษัท เมก้าไลฟ์ไชนเอนซ์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
61	MINT	บริษัท ไมเนอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
62	MTC	บริษัท เมืองไทย แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)	31/12/2563

รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 (ต่อ)

ลำดับ	ตัวย่อ	ชื่อหลักทรัพย์	รอบบัญชี
63	OR	บริษัท ปตท. น้ำมันและการค้าปลีก จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
64	ORI	บริษัท อริจิ้น พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
65	OSP	บริษัท โอสดสภา จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
66	PLANB	บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
67	PRM	บริษัท ปริมา มารีน จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
68	PTG	บริษัท พีทีจี เอ็นเนอยี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
69	PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
70	PTTEP	บริษัท ปตท. สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
71	PTTGC	บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
72	QH	บริษัท ควอลิตี้เฮาส์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
73	RATCH	บริษัท ราช กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
74	RBF	บริษัท อาร์ แอนด์ บี ฟู้ด ซัพพลาย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
75	RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
76	SAWAD	บริษัท ศรีสวัสดิ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
77	SCB	ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
78	SCC	บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
79	SCGP	บริษัท เอสซีจี แพคเกจจิ้ง จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
80	SPALI	บริษัท สุภาลัย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
81	SPRC	บริษัท สตาร์ ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
82	STA	บริษัท ศรีตรังแอโกรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
83	STEC	บริษัท ซิโน-ไทย เอ็นจีเนียริ่งแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
84	SUPER	บริษัท ซูเปอร์ เอนเนอร์ยี คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
85	TASCO	บริษัท ทีปโก้แอสฟัลท์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
86	TCAP	บริษัท ทูนคราต จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
87	THANI	บริษัท ราชธานีลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
88	TISCO	บริษัท ทีสโก้ไฟแนนเชียลกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
89	TOA	บริษัท ทีโอเอ เฟ้นท์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
90	TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
91	TPIPP	บริษัท ทีพีไอ โพลีน เพาเวอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
92	TQM	บริษัท ทีคิวเอ็ม คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
93	TRUE	บริษัท ทู คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563



รายชื่อบริษัทจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีมูลค่าสูงสุดในตลาด 100 อันดับแรก หรือ SET 100 (ต่อ)

ลำดับ	ตัวย่อ	ชื่อหลักทรัพย์	รอบบัญชี
94	TTB	ธนาคารทหารไทยชนชาติ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
95	TTW	บริษัท ทีทีดับบลิว จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
96	TU	บริษัท ไทยยูเนี่ยน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
97	TVO	บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
98	VGI	บริษัท วีจีไอ จำกัด (มหาชน)	*31/03/2563
99	WHA	บริษัท ดับบลิวเอชเอ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)	31/12/2563
100	WHAUP	บริษัท ดับบลิวเอชเอ ยูทิลิตี้ส์ แอนด์ พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)	31/12/2563

ที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

หมายเหตุ :

\* บริษัทที่ไม่ได้มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 31 ธันวาคม



ภาคผนวก ข.

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS

1. จากตารางที่ 4.1

**G**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid tourism and leisure	1	1.1	1.1	1.1
medical	4	4.2	4.2	5.3
transport and logistics	2	2.1	2.1	7.4
capital and Securities	6	6.3	6.3	13.7
electronic components	3	3.2	3.2	16.8
Information and Communication Technology	6	6.3	6.3	23.2
bank	8	8.4	8.4	31.6
agribusiness	2	2.1	2.1	33.7
packaging	1	1.1	1.1	34.7
construction services	2	2.1	2.1	36.8
Insurance and life insurance	1	1.1	1.1	37.9
Petrochemicals and Chemicals	2	2.1	2.1	40.0
Energy and Utilities	25	26.3	26.3	66.3
real estate development	10	10.5	10.5	76.8
commerce	9	9.5	9.5	86.3
building materials	3	3.2	3.2	89.5
media and publications	3	3.2	3.2	92.6
food and drink	7	7.4	7.4	100.0
Total	95	100.0	100.0	

2. จากตารางที่ 4.2

**I**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid agriculture and food industry	9	9.5	9.5	9.5
resource	25	26.3	26.3	35.8
technology	9	9.5	9.5	45.3
financial business	15	15.8	15.8	61.1
service	19	20.0	20.0	81.1
industrial products	3	3.2	3.2	84.2
real estate and construction	15	15.8	15.8	100.0
Total	95	100.0	100.0	

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

3. จากตารางที่ 4.4

**\$Kam62 Frequencies**

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
	K1	42	19.4%	45.7%
	K2	23	10.6%	25.0%
	K3	5	2.3%	5.4%
	K4	5	2.3%	5.4%
	K5	1	0.5%	1.1%
	K6	13	6.0%	14.1%
	K7	8	3.7%	8.7%
	K8	29	13.4%	31.5%
	K9	9	4.1%	9.8%
\$Kam62 <sup>a</sup>	K10	12	5.5%	13.0%
	K11	2	0.9%	2.2%
	K12	6	2.8%	6.5%
	K13	16	7.4%	17.4%
	K14	4	1.8%	4.3%
	K15	9	4.1%	9.8%
	K16	3	1.4%	3.3%
	K17	1	0.5%	1.1%
	K18	7	3.2%	7.6%
	K19	5	2.3%	5.4%
	K20	17	7.8%	18.5%
Total		217	100.0%	235.9%

4. จากตารางที่ 4.5

**\$Kam63 Frequencies**

		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
	K1	42	19.7%	44.7%
	K2	20	9.4%	21.3%
	K3	5	2.3%	5.3%
	K4	5	2.3%	5.3%
	K5	2	0.9%	2.1%
	K6	6	2.8%	6.4%
	K7	3	1.4%	3.2%
	K8	34	16.0%	36.2%
	K9	9	4.2%	9.6%
\$Kam63 <sup>a</sup>	K10	13	6.1%	13.8%
	K11	2	0.9%	2.1%
	K12	3	1.4%	3.2%
	K13	18	8.5%	19.1%
	K14	2	0.9%	2.1%
	K15	6	2.8%	6.4%
	K16	3	1.4%	3.2%
	K17	1	0.5%	1.1%
	K18	20	9.4%	21.3%
	K19	3	1.4%	3.2%
	K20	16	7.5%	17.0%
Total		213	100.0%	226.6%

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

5. จากตารางที่ 4.7

Report Y2562

Sum

I	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
agriculture and food industry	3	0	0	1	0	4	1	3	2	2
resource	4	12	2	1	1	0	0	10	3	6
technology	8	1	0	0	0	1	2	4	2	0
financial business	7	2	0	0	0	3	1	1	0	0
service	9	4	1	2	0	4	4	8	0	3
industrial products	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0
real estate and construction	11	3	2	1	0	1	0	2	2	1
Total	42	23	5	5	1	13	8	29	9	12

Report Y2562

Sum

I	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
agriculture and food industry	0	1	2	0	1	0	0	0	0	1
resource	0	3	3	0	2	0	0	2	0	0
technology	0	0	3	1	1	0	1	2	3	1
financial business	0	1	0	1	3	0	0	3	0	14
service	2	0	6	1	0	0	0	0	1	0
industrial products	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
real estate and construction	0	0	1	0	2	3	0	0	1	1
Total	2	6	16	4	9	3	1	7	5	17

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

6. จากตารางที่ 4.8

Report Y2563

Sum

I	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
agriculture and food industry	3	0	0	1	1	2	1	2	2	2
resource	5	13	2	2	1	0	1	13	3	5
technology	8	1	1	0	0	0	0	4	1	0
financial business	7	0	0	0	0	1	0	2	0	1
service	8	1	0	1	0	2	1	9	1	4
industrial products	0	2	0	0	0	0	0	2	1	0
real estate and construction	11	3	2	1	0	1	0	2	1	1
Total	42	20	5	5	2	6	3	34	9	13

Report Y2563

Sum

I	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
agriculture and food industry	0	0	2	0	1	0	0	1	0	1
resource	0	1	3	0	1	0	0	2	0	0
technology	0	0	3	0	1	0	1	1	3	1
financial business	0	1	0	0	3	0	0	10	0	12
service	2	0	8	2	0	0	0	5	0	1
industrial products	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
real estate and construction	0	0	1	0	0	3	0	1	0	1
Total	2	3	18	2	6	3	1	20	3	16



ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

7. จากตารางที่ 4.10

Report		
	sum_K63	sum_K62
Mean	2.2421	2.2842
Minimum	.00	.00
Maximum	6.00	6.00
Sum	213.00	217.00

8. จากตารางที่ 4.11

Paired Samples Test					
	Paired Differences	t	df	Sig. (2-tailed)	
					95% Confidence Interval of the Difference
					Upper
Pair 1	sum_K62 - sum_K63	.21769	.476	94	.635

9. จากตารางที่ 4.13

		sum_K62 sum_K63		
I	F	sum_K62	sum_K63	
agriculture and food industry	Big4	Mean	2.3750	2.1250
		Sum	19.00	17.00
		% of Total N	8.4%	8.4%
	Non-Big4	Mean	2.0000	2.0000
		Sum	2.00	2.00
		% of Total N	1.1%	1.1%
	Total	Mean	2.3333	2.1111
		Sum	21.00	19.00
		% of Total N	9.5%	9.5%
resource	Big4	Mean	1.9545	2.1250
		Sum	43.00	51.00
		% of Total N	23.2%	25.3%
	Non-Big4	Mean	2.0000	1.0000
		Sum	6.00	1.00
		% of Total N	3.2%	1.1%
	Total	Mean	1.9600	2.0800
		Sum	49.00	52.00
		% of Total N	26.3%	26.3%
technology	Big4	Mean	3.3333	2.7778
		Sum	30.00	25.00
		% of Total N	9.5%	9.5%
	Total	Mean	3.3333	2.7778
		Sum	30.00	25.00
		% of Total N	9.5%	9.5%

## ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

## 9. จากตารางที่ 4.13 (ต่อ)

		sum_K62 sum_K63		
I	F	sum_K62	sum_K63	
financial business	Big4	Mean	2.5385	2.4667
		Sum	33.00	37.00
		% of Total N	13.7%	15.8%
	Non-Big4	Mean	1.5000	.0000
		Sum	3.00	.00
		% of Total N	2.1%	.0%
	Total	Mean	2.4000	2.4667
		Sum	36.00	37.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
service	Big4	Mean	2.5294	2.5294
		Sum	43.00	43.00
		% of Total N	17.9%	17.9%
	Non-Big4	Mean	1.0000	1.0000
		Sum	2.00	2.00
		% of Total N	2.1%	2.1%
	Total	Mean	2.3684	2.3684
		Sum	45.00	45.00
		% of Total N	20.0%	20.0%
industrial products	Big4	Mean	1.6667	2.3333
		Sum	5.00	7.00
		% of Total N	3.2%	3.2%
	Total	Mean	1.6667	2.3333
		Sum	5.00	7.00
		% of Total N	3.2%	3.2%
real estate and construction	Big4	Mean	2.0667	1.8667
		Sum	31.00	28.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
	Total	Mean	2.0667	1.8667
		Sum	31.00	28.00
		% of Total N	15.8%	15.8%
Total	Big4	Mean	2.3448	2.2857
		Sum	204.00	208.00
		% of Total N	91.6%	95.8%
	Non-Big4	Mean	1.6250	1.2500
		Sum	13.00	5.00
		% of Total N	8.4%	4.2%
Total	Mean	2.2842	2.2421	
	Sum	217.00	213.00	
		% of Total N	100.0%	100.0%

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

10. จากตารางที่ 4.14

**ANOVA**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
sum_KAM62	Between Groups	14.745	6	2.458	1.607	.155
	Within Groups	134.581	88	1.529		
	Total	149.326	94			
sum_KAM63	Between Groups	6.593	6	1.099	.800	.572
	Within Groups	120.839	88	1.373		
	Total	127.432	94			

**ANOVA**

sum\_ KAM62& KAM63

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	37.262	6	6.210	1.224	.302
Within Groups	446.422	88	5.073		
Total	483.684	94			

11. จากตารางที่ 4.16

**Report Y2562**

Sum

I	M1	M2	M3	M4	M5	M6
agriculture and food industry	9	9	9	7	1	1
resource	23	21	22	14	1	2
technology	9	8	9	7	0	3
financial business	15	14	15	8	0	1
service	19	17	18	13	3	5
industrial products	2	2	2	1	1	1
real estate and construction	12	15	14	11	0	3
Total	89	86	89	61	6	16

**Report Y2563**

Sum

I	M1	M2	M3	M4	M5	M6
agriculture and food industry	9	9	8	4	1	1
resource	24	21	21	17	2	3
technology	9	8	9	7	1	2
financial business	15	11	14	6	0	1
service	19	17	16	10	3	4
industrial products	3	3	3	1	0	0
real estate and construction	10	14	14	9	1	2
Total	89	83	85	54	8	13

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

12. จากตารางที่ 4.18

**Report Y2562**

I

P	F	N	% of Total N
No	Big4	2	2.1%
	Non-Big4	1	1.1%
	Total	3	3.2%
table	Big4	50	52.6%
	Total	50	52.6%
narrative	Big4	35	36.8%
	Non-Big4	7	7.4%
	Total	42	44.2%
Total	Big4	87	91.6%
	Non-Big4	8	8.4%
	Total	95	100.0%

**Report Y2563**

I

P	F	N	% of Total N
No	Big4	1	1.1%
	Total	1	1.1%
table	Big4	54	56.8%
	Total	54	56.8%
narrative	Big4	36	37.9%
	Non-Big4	4	4.2%
	Total	40	42.1%
Total	Big4	91	95.8%
	Non-Big4	4	4.2%
	Total	95	100.0%

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

13. จากตารางที่ 4.19

**One-Sample Test**

	Test Value = 1					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
P_62	7.205	94	.000	.411	.30	.52
P_63	7.760	94	.000	.411	.31	.52

**One-Sample Test**

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
P_62	-10.346	94	.000	-.589	-.70	-.48
P_63	-11.143	94	.000	-.589	-.69	-.48

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
P_62	24.756	94	.000	1.411	1.30	1.52
P_63	26.664	94	.000	1.411	1.31	1.52

ผลการแสดงและวิเคราะห์ข้อมูลจากโปรแกรมสำเร็จรูป SPSS (ต่อ)

14. จากตารางที่ 4.21

COVID				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
0	48	50.5	50.5	50.5
1	21	22.1	22.1	72.6
Valid 2	19	20.0	20.0	92.6
3	7	7.4	7.4	100.0
Total	95	100.0	100.0	

Report			
I	COVID	N	% of Total N
agriculture and food industry	0	7	7.4%
	1	2	2.1%
	Total	9	9.5%
resource	0	17	17.9%
	1	2	2.1%
	2	6	6.3%
Total	25	26.3%	
technology	0	4	4.2%
	1	1	1.1%
	2	3	3.2%
Total	9	9.5%	
financial business	0	4	4.2%
	1	6	6.3%
	2	4	4.2%
Total	15	15.8%	
service	0	8	8.4%
	1	7	7.4%
	2	1	1.1%
Total	3	3.2%	
industrial products	0	2	2.1%
	2	1	1.1%
	Total	3	3.2%
real estate and construction	0	6	6.3%
	1	3	3.2%
	2	4	4.2%
Total	2	2.1%	
Total	0	48	50.5%
	1	21	22.1%
	2	19	20.0%
Total	3	7	7.4%
Total	Total	95	100.0%



**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ - สกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

นางสาวประภัสสร มีแสงพันธ์

พ.ศ. 2561

ปริญญาตรี บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

บริษัท สำนักงานปิติเสวี จำกัด