



## Research Article

ผลกระทบจากการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจาก  
สถานการณ์ Covid-19 และปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการในปี 2563  
**The Impact on Adoption of Temporary Relief Measures for Accounting Alternatives  
Due to Covid-19 Situation and Factors Affecting to Adoption in 2020**

บริพัตร หมื่นศรี<sup>1</sup> และ พรปรวีณ์ ชาญสุวรรณ<sup>2\*</sup>

Boripat Muensri<sup>1</sup>, Phornpravee Chansuwan<sup>2\*</sup>

## ARTICLE INFO

## Name of Autor:

1. บริพัตร หมื่นศรี

คณะวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยศิลปากร วิทยาเขตสารสนเทศเพชรบุรี

## Boripat Muensri,

Faculty of Management Sciences

Silpakorn University, Phetchaburi IT

Campus, Thailand

Email: [boripat.mue@gmail.com](mailto:boripat.mue@gmail.com)

## Corresponding Author\*:

2. ดร.พรปรวีณ์ ชาญสุวรรณ

คณะวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยศิลปากร วิทยาเขตสารสนเทศเพชรบุรี

## Dr. Phornpravee Chansuwan

Faculty of Management Sciences

Silpakorn University, Phetchaburi IT

Campus, Thailand

Email: [phornpravee.cha@gmail.com](mailto:phornpravee.cha@gmail.com)

## คำสำคัญ:

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย; มาตรการผ่อนปรน;

บัญชี; ความสามารถในการทำกำไร

## Keywords:

The Stock exchange of Thailand; Relief

Measures; Accounting; Profitability

## Article history:

Received: 22/05/2023

Revised: 20/06/2023

Accepted: 28/06/2023

Available online: 30/06/2023

## How to Cite:

Muensri, B. & Chansuwan, P. (2023). The Impact on Adoption of Temporary Relief Measures for Accounting Alternatives Due to Covid-19 Situation and Factors Affecting to Adoption in 2020. Journal of Dhamma for Life, 29(2), 1-14.

## ABSTRACT

This research aims to study the impact, the purpose of this research is to study the impact and factors affecting the choice of accounting relief measures due to the Covid-19 situation announced in 2020 by collecting information from the company's financial statements. The population used is companies listed on the Stock Exchange of Thailand. Excluding property funds Real Estate Investment Trust Category of companies undergoing business rehabilitation Companies with incomplete information and companies listed on the Market for Alternative Investment totaling 551 companies. And the sample group is companies listed on the Stock Exchange of Thailand that have temporarily relaxed measures for additional accounting alternatives, totaling 343 companies. The relaxation measures will be clearly disclosed in the notes to the financial statements that Which financial reporting standards do you choose to use installment measures for? according to accounting practices. The researcher analyzed the data by considering the distribution of data and comparing the mean of financial items before and after use. Such temporary relief measures whether there is a significant difference or not using Paired Sample t-Test. The statistics used were descriptive statistics according to financial ratios with the lowest, highest, mean and standard deviation of the 2018-2021 financial statements, inferential statistics. The Paired Sample t-Test was used to test the difference in the size ratio of the company before and after use. relief measures and multiple linear regression analysis.

The result from the Paired Sample t-Test revealed that Effects and factors affecting the choice of accounting

concession measures in the field of average ratio of total assets (deflated by total paid-up capital) was higher after firms adopted relief measures compared with pre-adoption period at the significant level of 0.05. The regression analysis shed some light on factors about size of the companies, profitability and disclosure of relief measures in the notes to the financial statements were related to quantity of using accounting alternative from relief measures at the significance level of 0.05.

### บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบและปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ Covid-19 ที่ประกาศใช้ในปี 2563 โดยรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินของบริษัท ประชากรที่ใช้ คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่รวมกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หมวดบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 551 บริษัท และกลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีมีทั้งสิ้น 343 บริษัท ซึ่งบริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนจะเปิดเผยข้อมูลชัดเจนในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนสำหรับมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับใดบ้าง ตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี ผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อมูลโดยพิจารณาการกระจายของข้อมูลและเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของรายการทางการเงินก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวดังกล่าว ว่าแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ โดยใช้การเปรียบเทียบรายคู่ สถิติที่ใช้ได้แก่สถิติเชิงพรรณนาตามอัตราส่วนทางการเงินที่มีค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของงบการเงิน 2561-2564, สถิติเชิงอนุมาน โดยใช้การทดสอบ เป็นการทดสอบความแตกต่างของอัตราส่วนขนาดของบริษัทก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อนปรน และการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณ

ผลการวิจัยจากการทดสอบ Paired Sample t-Test พบว่า ผลกระทบและปัจจัยส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการปรนทางบัญชีในด้านอัตราส่วนค่าเฉลี่ยของสินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วของบริษัทก่อนและหลังการใช้มาตรการผ่อนปรนฯ แตกต่างกัน โดยที่ค่าเฉลี่ยอัตราส่วนของสินทรัพย์สูงขึ้นหลังการใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 และผลจากการทดสอบวิเคราะห์สมการถดถอย พบว่า ขนาดของบริษัท ความสามารถในการทำกำไรและการเปิดเผยมาตรการผ่อนปรนฯ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีความสัมพันธ์ต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

### บทนำ

ในระหว่างการแพร่ระบาดของเชื้อไวรัสโคโรนาโดยเริ่มขึ้นตั้งแต่ปลายเดือนธันวาคม 2562 ที่ผ่านมาและยังไม่รู้ว่าจะมีจุดสิ้นสุดการระบาดเมื่อไหร่ โดยต่อมาได้มีการประกาศสถานการณ์ฉุกเฉินและมีการล็อกดาวน์ทั่ว

ทุกพื้นที่ของประเทศไทย สถานการณ์ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อการค้าเงินชีวิตและเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศไทยหยุดชะงัก ถดถอยอย่างรุนแรงในธุรกิจและอุตสาหกรรมจำนวนมาก โดยธุรกิจส่วนใหญ่ได้ประสบภาวะขาดทุนอย่างหนัก ไม่สามารถรักษาการทำกำไรไว้ได้ จนถึงขั้นปิดตัวลงทั้งในประเทศและต่างประเทศ แม้ว่าธุรกิจจะประสบปัญหาอย่างไรก็ตาม การจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อรายงานผลการดำเนินงานของบริษัทก็ยังคงเป็นหน้าที่หลักของทุกธุรกิจที่จัดทำโดยนักบัญชี เนื่องจากสถานการณ์ภาวะวิกฤตโรคระบาดนี้ เป็นสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอนสูง ไม่สามารถระบุหรือคาดการณ์ผลกระทบที่มีต่อการเงินของกิจการได้ ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้มีการออกมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบในช่วงสถานการณ์วิกฤตโรคระบาดของไวรัสโคโรนา เพื่อเป็นรูปแบบเดียวกันในการจัดทำงบการเงินตามที่กำหนดไว้ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

ตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี เพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา (COVID-19) เป็นทางเลือกของทุกกิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เว้นแต่ข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลของกิจการนั้นมีการระบุไว้เป็นอย่างอื่น โดยกิจการที่จะใช้ข้อผ่อนปรนนี้จะต้องได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 และต้องจัดทำงบการเงินในช่วงเวลาที่ COVID-19 ยังคงอยู่ในความไม่แน่นอนสูง ที่มีรอบระยะเวลารายงานสิ้นสุดภายในช่วงเวลาระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2563 โดยมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา (COVID-19) ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 16/2563 มีด้วยกันทั้งสิ้น 7 ข้อ ดังนี้

1. การวัดมูลค่าผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยวิธีอย่างง่ายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงินหรือแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัย
2. การวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่อยู่ในความต้องการเครื่องมือทางการเงิน หรือแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับธุรกิจประกันภัย
3. การวัดมูลค่ายุติธรรมสำหรับรายการสินทรัพย์ทางการเงิน และสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม
4. การเปลี่ยนแปลงสัญญาเช่า ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
5. การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ตามมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
6. การประเมินข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
7. การประมาณการหนี้สิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

เมื่อกิจการใช้ข้อมูลก่อนปรนจะต้องเปิดเผยข้อมูลการใช้ข้อมูลก่อนปรน ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามข้อมูลก่อนปรนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

นอกจากนี้ กิจการยังสามารถเลือกที่จะยุติการใช้มาตรการผ่อนปรนโดยไม่จำเป็นต้องยกเลิกทุกข้อพร้อมกันในคราวเดียว หรือหากกิจการเลือกที่จะคงใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวจนถึงสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ทางเลือกดังกล่าว ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่กิจการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติทางการบัญชี เกี่ยวกับมาตรการผ่อนปรนในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อีกทั้งหากกิจการคาดว่าจะรับรู้ผลกระทบของการสิ้นสุด การใช้มาตรการผ่อนปรนในงบการเงินงวดถัดมา กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบต่อรายการแต่ละรายการในงบการเงินของกิจการ (ถ้ามี) โดยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบดังกล่าวอาจอยู่ในรูปแบบของคำอธิบายโดยไม่จำเป็นต้องระบุเป็นจำนวนเงินหากกิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้ และกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย (TFAC, 2020) เนื่องจากกิจการจำเป็นต้องใช้ข้อมูลทางการบัญชีในอดีตและปัจจุบัน รวมถึงคาดการณ์สิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต (Forward-looking Information) มาใช้ประกอบดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชีต่อไป เพื่อให้สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจในงบการเงินที่ถูกต้องภายใต้ความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจ ความระมัดระวังทางบัญชีถือว่ามีความสำคัญที่กิจการต้องคำนึงถึง ซึ่งความระมัดระวังทางบัญชียังเป็นตัวแทนคุณภาพของงบการเงินอีกด้วย

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการสำรวจการใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์แพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา (COVID-19) โดยทำการศึกษาผลกระทบจากมาตรการผ่อนปรนดังกล่าวของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ตามที่บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการใช้มาตรการผ่อนปรนดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า หากบริษัทเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว จะส่งผลกระทบต่องบการเงินมากน้อยเพียงใดต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563

### วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อสำรวจการใช้มาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาผลกระทบจากมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

### วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประชากร คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่รวมกองทุนรวม อสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หมวดบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วนและบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 551 บริษัท

2. กลุ่มตัวอย่าง คือ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีมีทั้งสิ้น 343 บริษัท ซึ่งบริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนจะเปิดเผยข้อมูลชัดเจนในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนสำหรับมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับใดบ้าง ตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนตัวอย่างในการศึกษาวิจัย

จำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี	343 บริษัท
จำนวนบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ไม่ใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี	208 บริษัท
รวม	551 บริษัท
เปอร์เซ็นต์ของบริษัทที่ใช้มาตรการผ่อนปรนฯ	62.25%

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจ ข้อมูลเป็นข้อมูลทุติยภูมิที่รวบรวมจากงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่รวมกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ กองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ หมวดบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูการดำเนินงาน และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ วิธีการเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากเนื้อหาที่กิจการเปิดเผยข้อมูลการใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี ตามแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งได้เผยแพร่ข้อมูลในเว็บไซต์ [www.sec.or.th](http://www.sec.or.th) ซึ่งแสดงในรายละเอียดตามลำดับ ดังนี้

3.1 การสำรวจมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีที่กลุ่มตัวอย่างเลือกใช้เก็บรวบรวมข้อมูลจากการเปิดเผยนโยบายบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปี พ.ศ. 2563 จากนั้นนำเสนอข้อมูลเป็นตารางความถี่ และข้อมูลสถิติเชิงพรรณนา

3.2 ผลกระทบจากการใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี และการรับรู้รายการที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม โดยส่วนนี้กิจการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับผลกระทบต่อรายการทางการเงิน ข้อมูลในส่วนนี้มีประโยชน์มากในการประเมินว่า มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีทำให้รายการทางการเงินของกิจการเปลี่ยนแปลงอย่างไรบ้างจากนั้น ผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อมูลโดยพิจารณาการกระจายของข้อมูลและเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของรายการทางการเงินก่อนและหลังการใช้

มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวดังกล่าว ว่าแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ โดยใช้การเปรียบเทียบรายคู่ Paired Sample t-Test

3.3 ทำการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชี

### ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปร

การวิเคราะห์ข้อมูล จะวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยอ้างอิงตัวแบบตัวแปรอิสระส่วนทางการเงินจากงานวิจัยของนพพร สรแพทย์, (2557) ดังนี้

4.1 ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ขนาดบริษัท โครงสร้างบริษัท อายุการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องของกิจการ ขนาดของสำนักงานบัญชีรับอนุญาต ตารางที่ 2 สรุปวิธีที่ใช้ในการวัดมูลค่าของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปร	วิธีการที่ใช้ในการศึกษา
1. ขนาดของบริษัท (SIZE)	วัดด้วยสินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว
2. โครงสร้างเงินทุน (STRUCTURE)	วัดจากอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น
3. อายุการดำเนินงาน (AGE)	วัดจากรยะเวลาจำนวนปี นับตั้งแต่ปีที่จดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจนถึงปี 2563
4. ความสามารถในการทำกำไร (ROA)	วัดจากกำไรสุทธิก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีต่อสินทรัพย์รวม
5. สภาพคล่องของกิจการ (WORKING)	วัดจากสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียน
6. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (AUDIT)	วัดค่าโดย 1 = บริษัทที่อยู่ในกลุ่ม Big 4 0 = บริษัทที่ไม่อยู่ในกลุ่ม Big 4
7. การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (DISCLOSE)	วัดค่าโดย 1 = เปิดเผยแค่บางส่วน 0 = เปิดเผยอย่างครบถ้วน

4.2 ตัวแปรตาม คือ จำนวนข้อผ่อนปรนที่บริษัทได้เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีในช่วงสถานการณ์ COVID-19 ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 7 ข้อผ่อนปรน

ผู้ศึกษาได้ทำการวัดค่าโดยนำข้อมูลที่มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ที่มีการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือก

เพิ่มเติมทางบัญชี ในปี พ.ศ. 2563 จำนวน 343 บริษัท เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของอัตราส่วนทางการเงินก่อนใช้และหลังใช้มาตรการผ่อนปรนฯ รวมทั้งปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนดังกล่าว

#### 4.3 การทดสอบสมมติฐาน

วิเคราะห์สถิติเชิงอนุมานในการวิเคราะห์หาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม จะใช้วิธีการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Linear Regression Analysis) วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตาม Y กับตัวแปรอิสระ X โดยอ้างอิงตัวแปรอิสระอัตราส่วนทางการเงินจากงานวิจัยของนพพร สรแพทย์, (2557)

$$\text{EXEMPT}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_i + \beta_2 \text{STRUCTURE}_i + \beta_3 \text{AGE}_i + \beta_4 \text{ROA}_i + \beta_5 \text{WORKING}_i + \beta_6 \text{AUDIT}_i + \beta_7 \text{DISCLOSE}_i + \varepsilon$$

โดยที่  $i$  คือบริษัทที่  $i$ , ทั้งหมด 343 บริษัท

$\beta_0$  คือ ส่วนตัดแกน Y

$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_7$  คือ สัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร

EXEMPT คือ ตัวแปรตาม ในที่นี้คือ จำนวนข้อผ่อนปรนที่บริษัทได้เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีในช่วงสถานการณ์ COVID-19

SIZE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ ขนาดของบริษัท

STRUCTURE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ โครงสร้างเงินทุน

AGE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ อายุการดำเนินงาน

ROA คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ ความสามารถในการทำกำไร

WORKING คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ สภาพคล่องของกิจการ

AUDIT คือ ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ในที่นี้คือ ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี การแทนค่าในโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ให้ กำหนดให้ 1 คือ ผู้สอบบัญชีของบริษัทใน Big 4 และ 0 คือ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่บริษัทใน Big 4

DISCLOSE คือ ตัวแปรหุ่น (Dummy Variable) ในที่นี้คือ กิจการได้มีการเปิดเผยข้อมูลครบถ้วนตามที่ประกาศฯ ได้กำหนดหรือไม่ การแทนค่าในโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ กำหนดให้ 1 คือ เปิดเผยแค่บางส่วน และ 0 คือ เปิดเผยอย่างครบถ้วน

#### ผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์ทั้งหมด สามารถสรุปผลได้ดังนี้

##### 1. สรุปผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยสถิติเชิงพรรณนาตามอัตราส่วนทางการเงินของงบการเงินปี 2561-2564

ตัวแปร	จำนวน	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
ขนาดของบริษัท	1372	0.0 6	717.58	18.620 5	43.6071 5
โครงสร้างเงินทุน	1372	- 17.01	64.78	1.3196	2.50168
ความสามารถในการทำกำไร	1372	- 616.00	64.17	2.8603	20.2955 8
สภาพคล่องของกิจการ	1372	0.0 4	216.06	2.9440	9.58111
อายุการดำเนินงาน	1372	1.0 0	46.00	20.696 8	11.1040 4

จากการวิเคราะห์ข้อมูลการแจกแจงความถี่ตามอัตราส่วนทางการเงิน เพื่อแสดงค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของงบการเงิน 2561-2564 พบว่า ขนาดของบริษัท มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 18.62 และมีค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 43.6 ส่วนโครงสร้างเงินทุน มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 1.32 และมีค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 2.5 ส่วนความสามารถในการทำกำไร มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 2.86 และมีค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 20.3 ส่วนสภาพคล่อง มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 2.94 และมีค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 9.58 ส่วนอายุการดำเนินงาน มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 20.7 ปี และมีค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 11.1 ปี

ขนาดสำนักงานสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 343 บริษัท พบว่า มีบริษัทที่ใช้ผู้สอบบัญชีของบริษัทใน Big 4 จำนวน 223 บริษัท และบริษัทที่ไม่ใช้ผู้สอบบัญชีของบริษัทใน Big 4 จำนวน 120 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 65 และ 35 ตามลำดับ และตัวแปรจำนวนหัวข้อมาตรการผ่อนปรนฯ ที่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พบว่า บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 1 ข้อ จำนวน 54 บริษัท บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 2 ข้อ จำนวน 77 บริษัท บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 3 ข้อจำนวน 98 บริษัท บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 4 ข้อจำนวน 72 บริษัท บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 5 ข้อจำนวน 26 บริษัท บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 6 ข้อจำนวน 12 บริษัท และบริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ 7 ข้อจำนวน 4

## 2. สรุปผลการวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

จากการทดสอบ Paired Sample t-Test เพื่อทดสอบความแตกต่างของอัตราส่วนก่อนและหลังการใช้มาตรการผ่อนปรนฯ สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติเชิงอนุมาน โดยใช้การทดสอบ Paired Sample t-Test

อัตราส่วนทางการเงิน	จำนวน	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน	Sig.(2-tailed)
ขนาดของบริษัท-หลังใช้มาตรการฯ	686	20.0959	48.34752	0.000*
ขนาดของบริษัท-ก่อนใช้มาตรการฯ	686	17.1451	38.26355	
โครงสร้างเงินทุน-หลังใช้มาตรการฯ	686	1.3291	1.82680	0.871
โครงสร้างเงินทุน-ก่อนใช้มาตรการฯ	686	1.3102	3.03127	
ความสามารถในการทำกำไร-หลังใช้มาตรการฯ	686	2.6158	14.45435	0.641
ความสามารถในการทำกำไร-ก่อนใช้มาตรการฯ	686	3.1049	24.80674	
สภาพคล่องของกิจการ-หลังใช้มาตรการฯ	686	2.7888	7.91761	0.350
สภาพคล่องของกิจการ-ก่อนใช้มาตรการฯ	686	3.0993	10.99966	

สมมติฐานที่ 1 พบว่า อัตราส่วนค่าเฉลี่ยของสินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วของ บริษัทก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อนปรนฯ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ โดยขนาดของบริษัทก่อนใช้ มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 17.15 ในขณะที่ หลังใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 20.1 ซึ่งแสดง ให้เห็นว่า หลังจากที่มีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีในช่วงปี 2563 รวมถึงหลังมีการประกาศใช้มาตรการ ผ่อนปรนฯ ส่งผลให้ขนาดของบริษัทเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับช่วงก่อนที่มีการประกาศใช้มาตรฐาน การบัญชีและมาตรการผ่อนปรน เนื่องจากบริษัทต้องทำการบันทึกบัญชีรายการบัญชีทางด้านสินทรัพย์เป็น จำนวนมากขึ้นกว่าในช่วงปีก่อนที่มีการประกาศใช้ ซึ่งขนาดของบริษัทที่สูงขึ้นนั้นมีแนวโน้มมาจากสินทรัพย์ที่ สูงขึ้นของบริษัท ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของกฤติยา ฮวบเจริญ, (2564) ที่ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจาก มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์แพร่ระบาดของ โรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ที่มีต่อบริษัทจดทะเบียน พบว่า อัตราส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติและเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลทางบวกกับกิจการเป็นส่วนใหญ่ คือ อัตราผลตอบแทนต่อ สินทรัพย์รวม ซึ่งเป็นอัตราส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องด้วยการให้ข้อผ่อนปรนดังกล่าวส่งผล กระทบกับมูลค่าสินทรัพย์ใหญ่หลายรายการในงบการเงิน ซึ่งมักเป็นรายการที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน

สมมติฐานที่ 2 พบว่า อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อน ปรนฯ ไม่แตกต่างกัน โดยโครงสร้างเงินทุนของบริษัทก่อนใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 1.31 ในขณะที่ หลังใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 1.33 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหลังช่วงของการประกาศใช้มาตรฐานการ บัญชีและมาตรการผ่อนปรนฯ บริษัทมีการรับรู้หนี้สินในสัดส่วนที่ไม่แตกต่างจากช่วงก่อนที่มีการประกาศใช้ อย่างไม่มีนัยสำคัญ

สมมติฐานที่ 3 พบว่า อัตราส่วนกำไรสุทธิก่อนหักดอกเบี้ยและภาษีต่อสินทรัพย์รวมของบริษัทก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่แตกต่างกัน ความสามารถในการทำกำไรของบริษัทก่อนใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.1 ในขณะที่ หลังใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 2.6 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหลังช่วงของการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีและมาตรการผ่อนปรนฯ บริษัทมีประสิทธิภาพในการทำกำไรที่ไม่แตกต่างจากช่วงก่อนที่มีการประกาศใช้อย่างไม่มีนัยสำคัญ

สมมติฐานที่ 4 พบว่า อัตราส่วนสภาพคล่องของบริษัท ก่อนและหลังการใช้ มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่แตกต่างกัน อัตราส่วนสินทรัพย์หมุนเวียนต่อหนี้สินหมุนเวียนของบริษัทก่อนใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.1 ในขณะที่ หลังใช้มาตรการผ่อนปรนฯ มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 2.8 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหลังช่วงของการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีและมาตรการผ่อนปรนฯ บริษัทมีสภาพคล่องของกิจการที่ไม่แตกต่างจากช่วงก่อนที่มีการประกาศใช้อย่างไม่มีนัยสำคัญ

### 3. สรุปผลการวิเคราะห์สมการถดถอย (Multiple Regression Analysis)

$$\text{EXEMPT}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_i + \beta_2 \text{STRUCTURE}_i + \beta_3 \text{AGE}_i + \beta_4 \text{ROA}_i + \beta_5 \text{WORKING}_i + \beta_6 \text{AUDIT}_i + \beta_7 \text{DISCLOSE}_i + \varepsilon$$

โดยที่  $i$  คือบริษัทที่  $i$ , ทั้งหมด 343 บริษัท

$\beta_0$  คือ ส่วนตัดแกน  $Y$

$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_7$  คือ สัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปร

EXEMPT คือ ตัวแปรตาม ในที่นี้คือ จำนวนข้อผ่อนปรนที่บริษัทได้เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีในช่วงสถานการณ์ COVID-19

SIZE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ ขนาดของบริษัท

STRUCTURE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ โครงสร้างเงินทุน

AGE คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ อายุการดำเนินงาน

ROA คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ ความสามารถในการทำกำไร

WORKING คือ ตัวแปรอิสระ ในที่นี้คือ สภาพคล่องของกิจการ

AUDIT กำหนดให้ 1 คือ ผู้สอบบัญชีของบริษัทใน Big 4 และ 0 คือ ผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่บริษัทใน Big 4

DISCOSE กำหนดให้ 1 คือ เปิดเผยแค่บางส่วน และ 0 คือ เปิดเผยอย่างครบถ้วน

จากการทดสอบความสัมพันธ์ทางสถิติสมการถดถอย สามารถสรุปผลได้ดังนี้

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีฯ ของบริษัทจดทะเบียน

ตัวแปรอิสระ	ค่าสัมประสิทธิ์	t	p-value	ยอมรับ/ปฏิเสธสมมติฐาน
-------------	-----------------	---	---------	-----------------------

	$\beta$			
ค่าคงที่	3.501	18.685	0.000*	
ขนาดของบริษัท	-0.009	-5.859	<b>0.000*</b>	ยอมรับสมมติฐาน $H_0$
โครงสร้างเงินทุน	-0.063	-1.805	0.072	ปฏิเสธสมมติฐาน $H_0$
อายุการดำเนินงาน	-0.001	-0.125	0.900	ปฏิเสธสมมติฐาน $H_0$
ความสามารถในการทำกำไร	-0.033	-3.855	<b>0.000*</b>	ยอมรับสมมติฐาน $H_0$
สภาพคล่อง	-0.011	-1.726	0.085	ปฏิเสธสมมติฐาน $H_0$
ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	-0.111	-0.760	0.448	ปฏิเสธสมมติฐาน $H_0$
การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุฯ	-1.087	-4.153	<b>0.000*</b>	ยอมรับสมมติฐาน $H_0$

\* ณ ระดับนัยสำคัญ 0.05

### อภิปรายผลการวิจัย

ปัจจัยด้านขนาดของบริษัท พบว่า ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ บริษัทที่มีขนาดเล็กนั้นเลือกที่จะใช้มาตรการผ่อนปรนมากกว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ เพราะได้รับผลกระทบทางการเงินมากกว่าบริษัทใหญ่ เนื่องจากมีสินทรัพย์รวมน้อย และทรัพยากรด้านบุคลากร ความสามารถอื่น ๆ ค่อนข้างจำกัด นอกจากนี้มาตรการผ่อนปรนหลายข้อยังส่งผลเชิงบวกต่อสินทรัพย์รายการสำคัญให้สูงขึ้นด้วย บริษัทใหญ่จึงไม่เลือกใช้หรือใช้มาตรการผ่อนปรนในจำนวนที่น้อยมาก ๆ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของเดอชอนันต์ บังกิโกล และ ตุลยา ตูลาดิลก, (2564) ที่ศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่กำหนดการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนไทยจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 พบว่า บริษัทขนาดใหญ่จึงมีแนวโน้มที่จะไม่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราว ทางบัญชีเพราะบริษัทต้องการที่จะนำเสนอผลการดำเนินงานสะท้อนสถานะเศรษฐกิจในช่วงการแพร่ระบาดไวรัส COVID-19 เพื่อลดต้นทุนทางการเมือง ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Hypothesis) ของ Watts and Zimmerman (1986) จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯขึ้นอยู่กับขนาดของบริษัท

ปัจจัยด้านขนาดโครงสร้างเงินทุน พบว่า โครงสร้างเงินทุนไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ เนื่องจากบริษัทที่มีโครงสร้างหลักของเงินทุนมาจากจำนวนหนี้สินที่มากกว่าส่วนของเจ้าของไม่ได้ส่งผลต่อการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรน เพราะผลกระทบจากการนำมาตรการผ่อนปรนมาปรับใช้นั้นไม่ได้ส่งผล

ต่อหนี้สินมากพอจนเป็นสาระสำคัญ เช่นเดียวกับผลกระทบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่อาจส่งผลเชิงบวกให้กับงบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่ขึ้นอยู่กับโครงสร้างเงินทุน

ปัจจัยด้านอายุการดำเนินงานพบว่า อายุการดำเนินงานไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ เนื่องจากผลกระทบ COVID-19 นั้นเป็นผลกระทบวงกว้าง ถึงแม้บริษัทที่เริ่มมาอย่างยาวนาน อาจจะมีประสบการณ์ในการดำเนินงานมากกว่าบริษัทที่กำลังเข้าตลาดหลักทรัพย์ แต่ก็ไม่สามารถเลี่ยงผลกระทบดังกล่าวได้ อายุการดำเนินงานของบริษัทจึงไม่ใช่สาระสำคัญแต่อย่างใด จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่ขึ้นอยู่กับอายุการดำเนินงาน

ปัจจัยด้านความสามารถในการทำกำไร พบว่า ROA มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ เพราะ มาตรการผ่อนปรนฯ นั้นส่งผลเชิงบวกให้กับงบการเงินทั้งในด้านของกำไรสุทธิและสินทรัพย์รวมหลายรายการ การปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าวจะช่วยให้ ROA เพิ่มขึ้นหรือลดผลกระทบเชิงลบกับบริษัทได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของกฤติยา ฮวบเจริญ, (2564) ที่ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการนำมาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 มาใช้ต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า อัตราส่วนที่มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลทางบวกกับกิจการเป็นส่วนใหญ่ คือ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ เนื่องจากการใช้ข้อผ่อนปรนดังกล่าวส่งผลกระทบต่อมูลค่าสินทรัพย์รายการใหญ่หลายรายการในงบการเงิน เช่น ลูกหนี้การค้า สัญญาเช่า ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตราสารหนี้และตราสารทุน ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และค่าความนิยม จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ขึ้นอยู่กับความสามารถในการทำกำไร

ปัจจัยด้านสภาพคล่องของกิจการ พบว่า สภาพคล่องไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ บริษัทที่ดำเนินกิจการมายาวนานถึงแม้จะมีสภาพคล่องที่ต่ำ แต่ก็ยังสามารถดำเนินกิจการต่อไปได้โดยไม่มีปัญหา อีกทั้งมาตรการผ่อนปรนฯ ยังไม่ส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องอีกด้วย จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่ขึ้นอยู่กับสภาพคล่องของกิจการ

ปัจจัยด้านขนาดของสำนักงานสอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีของบริษัท Big 4 และ ไม่ใช่ Big 4 ไม่มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ เนื่องจากบริษัทที่นำมามาตรการผ่อนปรนฯ มาปรับใช้นั้นจะต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ครบถ้วนเพื่อเป็นแนวทางเดียวกัน โดยบริษัทที่ไม่ใช้นั้นจะเปิดเผยว่าไม่ใช้หรือไม่ต้องเปิดเผยก็ได้ ซึ่งไม่มีสาระสำคัญให้ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบมีความเห็นต่องบการเงินเปลี่ยนไป จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ไม่ขึ้นอยู่กับขนาดของสำนักงานสอบบัญชี

ปัจจัยด้านการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พบว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการผ่อนปรนฯ มีความสัมพันธ์กับการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ เนื่องจาก บริษัทที่เลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ หลายข้อจะเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุฯ ชัดเจนและครบถ้วนเรียงเป็นลำดับข้อผ่อนปรนที่เลือกใช้ในส่วน of มาตรฐานรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน รวมทั้งระบุถึงรายการบัญชีใช้กับข้อผ่อนปรนนั้นๆ ชัดเจนกว่าบริษัทที่เลือกใช้ข้อผ่อนปรนในจำนวนที่น้อย ซึ่งจะเปิดเผยเพียงการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ จึงสรุปได้ว่า การเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนฯ ขึ้นอยู่กับการที่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

## สรุป

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจการใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, เพื่อศึกษาผลกระทบจากมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีเนื่องจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินของบริษัท ผลการวิจัย พบว่าผลกระทบและปัจจัยส่งผลต่อการเลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีในด้านอัตราส่วนค่าเฉลี่ยของสินทรัพย์รวมต่อจำนวนทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วของบริษัทก่อนและหลังการใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ แตกต่างกัน โดยที่ค่าเฉลี่ยอัตราส่วนของสินทรัพย์สูงขึ้นหลังการใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ ระดับนัยสำคัญที่ 0.05 และผลจากการทดสอบวิเคราะห์สมการถดถอย พบว่า ขนาดของบริษัท ความสามารถในการทำกำไรและการเปิดเผยมาตรการผ่อนปรนฯ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินมีความสัมพันธ์ต่อการเลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ ที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

## ข้อจำกัดของงานวิจัย

ผลการวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาอัตราส่วนการเงินเฉพาะบริษัทที่เลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ ทั้งก่อนและหลังใช้เพื่อศึกษาความแตกต่าง สำหรับงานวิจัยในอนาคตควรที่จะศึกษากลุ่มตัวอย่างบริษัทที่ไม่เลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ เพื่อนำมาเปรียบเทียบความแตกต่าง และผลกระทบกับบริษัทที่เลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนดังกล่าว รวมทั้งในการศึกษาครั้งนี้ไม่ได้ทำการศึกษาบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ เอ็ม เอ ไอ และการวิจัยในครั้งนี้ไม่ได้จำแนกการศึกษากลุ่มบริษัทออกเป็นกลุ่มอุตสาหกรรม

## ข้อเสนอแนะ

1. นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินควรสังเกตหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทที่ใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนฯ เนื่องจากมาตรการผ่อนปรนนี้นั้นส่งผลให้บริษัทที่เลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนดังกล่าวจะแสดงผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินที่แตกต่างไปจากบริษัทที่ไม่เลือกใช้จ่ายมาตรการผ่อนปรนดังกล่าว ซึ่งอาจทำให้งบการเงินไม่สะท้อนให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริง และผลการวิจัยนี้จะเป็นข้อมูลให้กับสภาวิชาชีพหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง สามารถนำไปปรับปรุงหรือพัฒนาการออกมาตรการทางบัญชีในอนาคต
2. งานวิจัยนี้กำหนดขอบเขตการศึกษาเป็นภาพรวม ผลที่ออกมาจะเป็นข้อมูลที่กว้าง สำหรับงานวิจัยในอนาคตควรศึกษาแบบจำแนกอุตสาหกรรม เนื่องจากผลกระทบจาก COVID-19 นั้นส่งผลกระทบต่อแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมแตกต่างกันออกไป
3. ในการศึกษาครั้งต่อไป ควรมีการเพิ่มหรือขยายตัวแปรอิสระที่มีค่าว่าความสัมพันธ์กับมาตรการผ่อนปรนทางบัญชีฯ เช่น อัตราผลตอบแทนต่อผู้ถือหุ้น อัตราหนี้สินต่อสินทรัพย์

## เอกสารอ้างอิง

- เดชนันต์ บังกิโล และ ตุลยา ตูลาดิลกม. (2564). ปัจจัยที่กำหนดการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนไทยจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19. *วารสารวิจัยบัญชี*, 17(56), 5
- กฤติยา ฮวบเจริญ. (2564). ผลกระทบจากการนำมาตราการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัส โคโรนา 2019 มาใช้ต่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การค้นคว้า อิสระปริญญามหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นพพร สรแพทย์. (2557). ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลทางการบัญชีตาม TFRS บริษัทกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การค้นคว้า อิสระปริญญามหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยราชวมงคลพระนคร.
- อินทิรา สุราษฎร์. (2557). ผลกระทบจากการเลือกใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจาก COVID-19 ต่อมูลค่าของกิจการและผลการดำเนินงานทางบัญชี. การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เบญจวรรณ ก้านขุนทด. (2563). การใช้มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์ COVID-19 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). คำชี้แจงเรื่องการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้หลังจากวันสิ้นสุดแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19). เข้าถึงเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2565 เข้าถึงได้ จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/MTEzD7L5j0.pdf>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). ตัวอย่างประกอบความเข้าใจสำหรับแนวปฏิบัติ ทางการบัญชี เรื่อง มาตรการผ่อนปรนชั่วคราวสำหรับทางเลือกเพิ่มเติมทางบัญชีเพื่อรองรับ ผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID- 19) เข้าถึงเมื่อ 19 กุมภาพันธ์ 2565 เข้าถึงได้จาก <https://www.tfac.or.th/upload/9414/wUfrFdrXv8.pdf>