

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการ ตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

KEY AUDIT MATTERS AND THEIR RISK RESPONSES OF POSSIBLE DELISTING COMPANIES

กัญญนันท์ ปุณฺณวิวัฒน์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
บริษัท สำนักงาน เอ เอ็ม ซี จำกัด

Gunyanun Punyaviwat
Certified Public Accountant
Sam Nak-Ngan A.M.C. Co.,Ltd.

ดร.วชิระ บุญยเนตร
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Wachira Boonyanet, PhD, CPA
Assistant Profession of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการตอบสนองความเสี่ยง ของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

กัญญนันท์ ปุณณาวีวัฒน์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท สำนักงาน เอ เอ็ม ซี จำกัด

ดร.วชิระ บุณยเนตร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 28 มิถุนายน 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 3 สิงหาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 4 สิงหาคม 2563

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเนื้อหาของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน และวิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน จำนวน 22 บริษัท (ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562) ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย การศึกษาครั้งนี้ใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทดังกล่าวสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ถึง 2561 โดยใช้มาตรฐานการสอบบัญชีและประสบการณ์ของผู้เขียนเป็นเกณฑ์ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษพบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ชี้ให้เห็นว่าบริษัทอาจถูกเพิกถอนหรือไม่ รวมทั้งเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ระบุในแต่ละบริษัทมีความแตกต่างกันไปตามความเสี่ยงสืบเนื่องและสภาพแวดล้อมของแต่ละบริษัท ทั้งนี้วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามการตอบสนองความเสี่ยงในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ แต่ไม่เน้นการทดสอบการควบคุมเท่าที่ควร นอกจากนี้การศึกษาไม่พบการใช้รูปแบบมาตรฐานในการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชี ความเสี่ยงทางธุรกิจ การตรวจสอบเนื้อหาสาระ
การทดสอบการควบคุม

KEY AUDIT MATTERS AND THEIR RISK RESPONSES OF POSSIBLE DELISTING COMPANIES

Gunyanun Punyaviwat

Certified Public Accountant

Sam Nak-Ngan A.M.C. Co.,Ltd.

Wachira Boonyanet, PhD, CPA

Assistant Profession of Department of Accountancy

Chulalongkorn Business School

Received: June 28, 2020

Revised: August 3, 2020

Accepted: August 4, 2020

ABSTRACT

This study aims to explore the content of key audit matters (KAMs) of possible delisting companies and responses to identified risks mentioned in KAMs in auditor's reports. Samples include possible delisting companies totaling 22 companies (as of December 31, 2019) of the Stock Exchange of Thailand. The study uses content analysis based on auditing standards and authors' experience to scrutinize KAMs information mentioned in auditor's reports during accounting periods beginning December 31, 2016 to 2018.

It is found that KAMs do not indicate whether these companies would be delisted from the stock exchange or not. Each company's KAMs varies by its inherent risks and environment. Moreover, audit procedures adopted by auditors in response to the identified risks comply with auditing standards. However, the auditors emphasize on substantive tests using tests of details of balances with limitation of tests of controls. Furthermore, no boiler-plate was found to be used to identify KAMs.

Keywords: auditor's report, business risks, substantive test, test of control

■ บทนำ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นเครื่องมือในการสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรของผู้สอบบัญชีเพื่อสื่อสารข้อสรุปจากการปฏิบัติงานไปยังผู้ใช้งบการเงินและผู้มีส่วนได้เสีย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่อการเงินที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารว่าได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ อย่างไรก็ตามการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจยังไม่เป็นไปตามความคาดหวัง (Expectation gap) ของผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี จากผลงานวิจัยหลายชิ้นพบข้อบ่งชี้ถึงปัญหาความแตกต่างของความคาดหวังในรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารกับสิ่งที่นักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินคาดหวัง (i.e. Olojede, Erin, Asiriwa, and Usman, 2020) คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ได้พัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ อย่างต่อเนื่องในแนวทางที่จะทำให้ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ง่ายขึ้น

ในปี พ.ศ. 2559 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ในฐานะประเทศสมาชิกของ IAASB ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบ และยังเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินที่จะทราบถึงความเสี่ยงที่ผู้ตรวจสอบบัญชีตรวจพบ และความเสี่ยงดังกล่าวได้ใช้วิธีการตรวจสอบจนกระทั่งพบเอกสารหลักฐานเป็นที่น่าพอใจ และไม่เป็นความเสี่ยงอันมีสาระสำคัญที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอีกต่อไป อย่างไรก็ตามประเด็นที่เป็นข้อสงสัยของผู้ใช้งบการเงินประการสำคัญ คือ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่แก่นักลงทุนหรือไม่ (Boonyanet and Promsen, 2019) การศึกษาในอดีตชี้ให้เห็นว่าวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอที่จะให้ความเชื่อมั่นว่างบการเงินมีคุณภาพเพียงพอที่จะใช้ในการตัดสินใจ (Wooten, 2003 และ Kleijin and Leeuwen, 2018) ด้วยข้อสงสัยในคุณภาพของการตรวจสอบงบการเงิน (Audit quality) การศึกษาค้นคว้านี้มีจุดมุ่งหมายในการวิเคราะห์ลักษณะของวิธีการตรวจสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งการวิเคราะห์ความสอดคล้องของวิธีตอบสนองความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีที่ได้ประเมินไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่อย่างไร

■ ทบทวนวรรณกรรม

พัฒนาการรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มต้นด้วยพื้นฐานของถ้อยคำมาตรฐาน 2 วรรค ประกอบด้วย 2 ส่วนหลัก คือ วรรคเกริ่นนำ และวรรคความเห็น ต่อมาพัฒนาเป็นรูปแบบมาตรฐาน 3 วรรค ประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก คือ วรรคนำ วรรคขอบเขต และวรรคความเห็น วรรคนำแสดงถึงงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบสำหรับงวดบัญชีและวันสิ้นสุดงวดบัญชี ซึ่งในทางปฏิบัติงบการเงินจะหมายถึง งบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด การระบุถึงงบการเงินแต่ละงบที่ตรวจสอบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีได้รับผิดชอบตรวจสอบงบอะไรบ้าง วรรคขอบเขต คือ วรรคที่อธิบายสิ่งที่ผู้ตรวจสอบบัญชียึดถือปฏิบัติ หากมีความขัดแย้งระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้าสามารถเพิ่มย่อหน้าเพิ่มเติม

หลังวรรคขอบเขตได้ และวรรคความเห็น คือ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีว่าการเงินถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ มาตรฐานแบบ 2 วรรค ไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของบริษัท และวิธีการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบบัญชี รายงานแบบ 6 วรรค ประกอบด้วย 6 ส่วนหลัก คือ วรรคนำ ความรับผิดชอบของผู้บริหาร ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีพร้อมกับขอบเขตการตรวจสอบ และวรรคความเห็น

ในปี 2558 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) เสนอรายงานผู้สอบบัญชีฉบับใหม่ สำหรับการเงินที่ออกในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2559 โดยระบุว่ารายงานใหม่นั้นมีพื้นฐานจากการวิจัยและการศึกษาหลายชิ้นในหลายประเทศในช่วงหลายปีก่อน หนึ่งในจุดอ่อนของรายงานผู้สอบบัญชีก่อนหน้านี้ คือ การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะนักลงทุน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือพัฒนาข้อความใด ๆ ในรายงานผู้สอบบัญชี ก่อนที่รายงานผู้สอบบัญชีฉบับใหม่จะมีผลบังคับใช้ IAASB โน้มน้าวให้ผู้สอบบัญชีรายงานตามรูปแบบรายงานการตรวจสอบใหม่ ทั้งนี้เพื่อเป็นข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้ใช้งบการเงิน ความแตกต่างที่สำคัญของรายงานผู้สอบบัญชีฉบับนี้กับฉบับก่อน คือ การนำวรรคความเห็นมาเป็นวรรคแรก นอกจากนั้นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ คือ การเพิ่มย่อหน้าที่เรียกว่า “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key audit matters, KAMs)” ซึ่งเป็นวรรคที่เปิดเผยเกี่ยวกับความเสี่ยงและวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี การเปิดเผยดังกล่าวเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเป็นอย่างมาก

ประเทศไทยครอบคลุมการวิวัฒนาการของรายงานผู้สอบบัญชี โดยรายงานผู้สอบบัญชีมีขึ้นครั้งแรกในปี 2518 โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งปัจจุบันเรียกว่าสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นองค์กรทางวิชาชีพที่กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบของไทย โดยรายงานฉบับแรกใช้ถ้อยคำของรายงานผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ต่อมาในปี 2542 สมาคมนักบัญชีฯ ได้นำเสนอมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่พร้อมรายงานผู้ตรวจสอบบัญชี 3 วรรค ที่กำหนดโดย IAASB การเปลี่ยนแปลงจากรายงานผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรคเป็น 3 วรรค นั้น สมาคมนักบัญชีฯ ให้เหตุผลว่าประเทศไทยเป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants, IFAC) ดังนั้นมาตรฐานการตรวจสอบของไทยควรคู่ขนานกับ IAASB ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการออกมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ นอกจากนี้รายงานแบบ 3 วรรค เป็นที่ยอมรับในระดับสากล (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2541) ในปี 2555 มีการใช้รายงานผู้ตรวจสอบบัญชี 6 วรรค ซึ่งคู่ขนานกับรายงานผู้ตรวจสอบบัญชีระหว่างประเทศ ในปี 2559 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้นำรายงานผู้สอบบัญชีที่ IAASB แนะนำสำหรับการออกงบการเงินในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เพื่อช่วยยกระดับการบัญชีของไทยให้อยู่ในระดับสากลเช่นเดียวกับในประเทศอื่น

การศึกษาในต่างประเทศมีการวิพากษ์วิจารณ์เพื่อการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชี ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรคเป็น 3 วรรค มีเหตุผลที่มีเป็นการระบุนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารให้ชัดเจนยิ่งขึ้น Manson and Zaman (2001) พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่เป็น 3 วรรค ประสบความสำเร็จในการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี นอกจากนั้น Innes, Brown and Hatherly (1997) พบว่าถ้อยคำ 3 วรรค ช่วยลดช่องว่างระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินในแง่ที่ไม่คาดหวังว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรับผิดชอบต่อบริษัทมากเกินไป นอกจากนี้ยังเชื่อว่าเหตุผลของการเปลี่ยนแปลง คือ การปรับปรุงคุณภาพของรายงานการตรวจสอบ กล่าวคือ ก่อนที่จะมีการนำเสนอรายงานผู้สอบบัญชี 3 วรรค ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ผู้สอบบัญชีใช้คำพูดบางอย่าง เช่น “ขึ้นอยู่กับ (subject to)”, “ยกเว้น (except for)” หรือ “ยกเว้นที่จะกล่าวต่อไป (with the exception of)” ในวรรคความเห็นเพื่ออธิบายข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพ การใช้คำพูดดังกล่าวอาจเป็นช่องทางที่ผู้สอบบัญชีใช้เป็นข้ออ้างในการไม่สามารถตรวจสอบบัญชีให้เป็นที่สิ้นสุด เช่น ความไม่แน่นอน การถูกจำกัดขอบเขต เป็นต้น ดังนั้นมาตรฐานรายงานผู้สอบบัญชีจึงตัดคำว่า “ขึ้นอยู่กับ” ออกจากมาตรฐานการสอบบัญชี

เนื่องจากเป็นคำพูดที่ประนีประนอมและลดค่าข้อมูลของรายงานผู้สอบบัญชี ยิ่งกว่านั้นคำว่า “ขึ้นอยู่กับ” อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบอย่างไม่สมบูรณ์ได้ ดังนั้นองค์กรวิชาชีพในสหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาจึงยกเลิกคำพูดดังกล่าว

ในปี 2016 จากการที่รายงานผู้สอบบัญชีกำหนดให้ระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ EY (2016) กล่าวว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเป็นปัญหาที่น่ากังวลที่สุด เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช่การแสดงแบบที่เปลี่ยนแปลงไป แต่เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่สำคัญของบริษัทซึ่งผู้สอบบัญชีให้ความสนใจเป็นพิเศษและเกี่ยวข้องกับผู้ใช้บริการเงินที่ควรพิจารณา อย่างไรก็ตามสำนักงานสอบบัญชี EY เห็นด้วยกับรายงานผู้สอบบัญชีฉบับนี้ โดยกล่าวว่าผู้มีส่วนได้ส่วนเสียไม่ควรรับข้อมูลเพียงแคในรูปแบบความคิดเห็นแบบ “ผ่าน/ไม่ผ่าน” ข้อมูลในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมองว่าเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของตนเองมิใช่เป็นเพียงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีแจ้งว่าพบความเสี่ยงและสามารถตรวจสอบหาเอกสารหลักฐานจนเป็นที่พอใจของผู้สอบบัญชีเอง ซึ่งอาจจะเป็นคนละมุมระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้เสียก็เป็นไปได้ หน่วยงานองค์กรวิชาชีพและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรมีส่วนร่วมและให้ความรู้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียเพื่อให้เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (EY, 2016)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้ระบุนิยามของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ว่า “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล” (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2560) โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี
2. ช่วยให้ข้อมูลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น
3. ช่วยให้ผู้ใช้บริการเงินเข้าใจกิจการ เข้าใจเรื่องที่สำคัญในการตรวจสอบ และเข้าใจเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารได้ดียิ่งขึ้น
4. เพื่อส่งเสริมการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล
5. เพื่อช่วยให้ฝ่ายบริหารและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลเพิ่มความสนใจในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมากขึ้น

ทั้งนี้ในการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี จะต้องพิจารณาเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน โดยคำนึงถึงเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

1. เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)
2. ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก
3. ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด

นอกจากการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับผู้ใช้งบการเงินผ่านการระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามข้างต้นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องมีการสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างทันทั่วทั้งทีเดียว

กล่าวโดยสรุปเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุดของแต่ละบริษัท และแสดงถึงวิธีการตรวจสอบหรือการจัดการความเสี่ยงนั้นของผู้สอบบัญชี โดยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และช่วยเพิ่มการปรึกษาหารือระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลบริษัท รวมทั้งช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นในรายงานทางการเงินให้แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยง

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่สำคัญ ได้แก่

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั้งในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งนำไปออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยง และการนำวิธีการไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2557) ดังนั้นเมื่อผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญแล้ว จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปรายการที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เพื่อนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการนำเสนอและสื่อสารเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 เรื่อง วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ โดยผ่านการออกแบบและการนำไปปฏิบัติเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวอย่างเหมาะสม ซึ่งวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ประกอบด้วยการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเพียงพอและเหมาะสมของการแสดงรายการในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูล รวมถึงสรุปว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ไม่ว่าจะหลักฐานนั้นจะสนับสนุนหรือขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2555)

■ วิธีการศึกษา

การศึกษานี้มุ่งเน้นเพื่อวิเคราะห์เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน และวิธีการตอบสนองของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ระเบียบวิธีการศึกษาใช้เป็นวิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) จากการรวบรวมข้อมูลของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และนำมาวิเคราะห์ และสรุปเพื่อตั้งข้อสังเกตในแง่มุมต่าง ๆ ข้อมูลที่ใช้ศึกษาเป็นข้อมูลทฤษฎี ได้แก่ ข้อมูลงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งรวมถึงรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เผยแพร่ในฐานข้อมูลเว็บไซต์ของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ ก.ล.ต. (www.sec.or.th) โดยใช้ข้อมูลงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ตามที่ประกาศในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th)

กลุ่มตัวอย่างที่นำมาศึกษา คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 เหตุผลที่เลือกบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนเนื่องจากบริษัทดังกล่าวมีความเสี่ยงที่มากกว่าบริษัทอื่น ดังนั้นผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับประเด็นความเสี่ยงที่ระบุได้ ข้อมูลงบการเงินบริษัทดังกล่าวย้อนหลัง 3 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 – 2561 จากการรวบรวมข้อมูลบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 พบว่ามีจำนวนทั้งสิ้น 22 บริษัท

การศึกษานี้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เพื่อทำความเข้าใจหลักการตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้เป็นหลัก ได้แก่ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 เรื่อง วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ นอกจากนั้นมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว การวิเคราะห์ยังใช้ประสบการณ์ของผู้วิจัยในการสังเคราะห์ข้อมูล และนำไปสู่ข้อสรุปที่สำคัญและเป็นประโยชน์

■ ผลการศึกษา

จากการศึกษาเกี่ยวกับความเสี่ยงที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และวิธีการตอบสนองจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ผู้ศึกษาได้ข้อสรุปจากการศึกษาดังต่อไปนี้

จากการรวบรวมข้อมูลการเข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่งมีจำนวน 22 บริษัท พบว่าบางบริษัทมีเหตุการณ์เพิกถอนมากกว่า 1 กรณี ซึ่งสามารถจำแนกตามเหตุการณ์เพิกถอนทั้ง 3 กรณีได้ดังนี้

1. กรณีฐานะการเงินหรือการดำเนินงานไม่เป็นไปตามที่กำหนด มีจำนวน 15 บริษัท
2. กรณีไม่นำส่งงบการเงิน/ นำส่งงบการเงินล่าช้าเกินกว่ากำหนด/ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง มีจำนวน 9 บริษัท
3. กรณีบริษัทมีสินทรัพย์ทั้งหมด/ เกือบทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือหลักทรัพย์ระยะสั้น (Cash Company) มีจำนวน 1 บริษัท

จากการรวบรวมงบการเงินที่มีการระบุข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 ของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ทั้ง 22 บริษัท พบว่ามีงบการเงินที่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งหมดจำนวน 51 ฉบับ โดยมีงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน จำนวน 9 ฉบับ ซึ่งเป็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ว่า หากผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนี้ เป็นงบการเงินที่ไม่ได้นำส่งแก่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 6 ฉบับ

จากการรวบรวมจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบว่ามีจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละปีปรากฏตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

รายการ	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561
จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งหมด	38	31	25
จำนวนงบการเงินที่ระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	18	17	16
จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉลี่ยต่องบการเงิน	2.1	1.8	1.6

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนมีแนวโน้มลดลง โดยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปี 2560 ลดลงจากปี 2559 จำนวน 0.3 เรื่อง คิดเป็น 14.29% และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปี 2561 ลดลงจากปี 2560 จำนวน 0.2 เรื่อง คิดเป็น 11.11%

จากการรวบรวมข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในระยะเวลา 3 ปี พบว่ามีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามที่ปรากฏในตารางที่ 2 ดังนี้

ตารางที่ 2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561	รวม
1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	5	4	3	12
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	3	3	4	10
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	3	3	1	7
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	3	3	1	7
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	2	3	3	8
6	การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	2	3	2	7
7	อื่น ๆ	20	12	11	43
รวม		38	31	25	94

จากตารางที่ 2 พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกระบุ 6 อันดับแรก ส่วนใหญ่เป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหาร ได้แก่ ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า ค่าเสียหายจากคดีความ และการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รายการที่มีความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญ ได้แก่ การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ และการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ และรายการที่ต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอก ได้แก่ การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

นอกจากนั้นจากการศึกษาพัฒนาการในการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในแต่ละปีจำนวน 17 บริษัท เนื่องจากมีจำนวน 2 บริษัทที่ไม่นำเสนอการเงิน และจำนวน 3 บริษัทที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน จึงไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากการเปรียบเทียบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนในช่วงเวลาระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบข้อมูลที่น่าสนใจเกี่ยวกับการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีที่ว่า บริษัทที่ไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี มีจำนวน 5 บริษัท ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีมีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องเดิม โดยใช้ถ้อยคำในการบรรยายที่เหมือนเดิม ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางรายมีการพัฒนาถ้อยคำเพื่อเพิ่มความเข้าใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น นอกจากนั้นบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชี แต่อยู่ในสำนักงานสอบบัญชีเดียวกัน มีจำนวน 9 บริษัท ส่วนใหญ่มีการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องเดิม โดยมีการปรับแต่งถ้อยคำที่ใช้ในการบรรยาย เพื่อเพิ่มความเข้าใจแก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีบางรายมีการเปลี่ยนแปลงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้ดุลพินิจของผู้สอบบัญชีในการระบุว่าเรื่องใดมีความสำคัญที่ควรนำเสนอ รวมทั้งบริษัทที่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีและเปลี่ยนสำนักงานสอบบัญชี มีจำนวน 3 บริษัท ส่วนใหญ่ไม่มีการเปลี่ยนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำและรูปแบบในการบรรยายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุได้ในเรื่องสำคัญของการตรวจสอบ

จากการรวบรวมข้อมูลวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ระบุเป็นส่วนใหญ่ 6 อันดับแรกในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอนระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 พบว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีตอบสนองความเสี่ยงดังปรากฏในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ													
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ											
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของปริมาณการ/ข้อสมมติ/ชั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจคัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
1	ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	หมายเลข 2	2559	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
			2560	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
			2561	✓	✓					✓	✓	✓	✓				✓
		หมายเลข 8	2559							✓			✓				
			2560							✓			✓				
		หมายเลข 12	2559	✓						✓	✓	✓	✓				✓
			2560	✓						✓	✓	✓	✓				✓
			2561	✓						✓	✓	✓	✓				✓
		หมายเลข 13	2559					✓					✓	✓			
			2560	✓	✓			✓					✓	✓			
			2561	✓	✓			✓					✓	✓			
		หมายเลข 20	2559	✓				✓		✓				✓			✓
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	หมายเลข 2	2559	✓	✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข	2560	✓	✓	✓								✓		✓	

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ													
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุมภายใน	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ											
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ชั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจคัดลอกขยาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
		11	2561	✓	✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 12	2559	✓								✓		✓		✓	✓
			2560	✓								✓		✓		✓	✓
			2561	✓								✓		✓		✓	✓
		หมายเลข 17	2560	✓	✓	✓								✓		✓	
			2561	✓	✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 18	2559		✓	✓								✓		✓	
		หมายเลข 20	2561	✓	✓	✓				✓				✓			
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	หมายเลข 2	2559	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
			2560	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
			2561	✓	✓			✓				✓		✓	✓		✓
		หมายเลข 8	2559		✓			✓						✓	✓		
			2560		✓			✓						✓	✓		
		หมายเลข 9	2559	✓				✓					✓	✓			
			2560	✓				✓					✓	✓			

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ													
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ											
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่า	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ชั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจคัดยอดขาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	หมายเลข 1	2559					✓		✓							
		หมายเลข 9	2560					✓		✓				✓			✓
		หมายเลข 10	2559					✓		✓							✓
		หมายเลข 12	2560	✓				✓		✓							✓
			2561	✓				✓		✓							✓
		หมายเลข 18	2559					✓		✓							✓
			2560					✓		✓							✓
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	หมายเลข 7	2560				✓	✓	✓						✓		
			2561				✓	✓	✓						✓		
		หมายเลข 21	2559					✓	✓			✓					✓
			2560					✓	✓			✓					✓
			2561					✓	✓								
		หมายเลข 22	2559					✓									✓
			2560					✓									✓
			2561					✓									✓

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	หลักทรัพย์	ปี	วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ													
				ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ											
						วิเคราะห์เปรียบเทียบ	พิจารณาข้อบกพร่อง	ประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ชั้นความสำเร็จ	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	ขอคำยืนยันยอด	ตรวจสอบรายงานวิเคราะห์อายุหนี้	ทดสอบการคำนวณ	ตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด	ตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	การสังเกตการณ์	ตรวจคัดลอกขยาย	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
6	การด้อยค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	5	2559	✓				✓									✓
			2560	✓				✓									✓
			2561	✓				✓									✓
		หมายเลข 9	2560					✓	✓						✓		
		หมายเลข 12	2559					✓				✓					✓
			2560					✓				✓					✓
			2561					✓				✓					✓

หมายเหตุ หมายเลขที่ระบุไว้ในตารางแทนชื่อบริษัทที่อาจถูกเพิกถอน

จากตารางที่ 3 ชี้ให้เห็นแนวโน้มที่สำคัญของวิธีการตอบสนองความเสี่ยงของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องประเด็น โดยผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบทั้งการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยรายละเอียดของวิธีการตรวจสอบในแต่ละเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ที่เห็นว่าวิธีการใดเหมาะสมและสามารถลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม การตอบสนองความเสี่ยงส่วนใหญ่จะเป็นการตรวจสอบเนื้อหาสาระด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ โดยบางบริษัทไม่มีการระบุเรื่องทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม รวมทั้งมีการทดสอบระบบการควบคุมภายในเป็นหนึ่งในวิธีการตอบสนองความเสี่ยง แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีแนวโน้มที่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุม โดยวิธีที่นิยมใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ได้แก่ การประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการ/ข้อสมมติ/ขั้นความสำเร็จของงาน การตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี การพิจารณาความถูกต้องและความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติ แต่ไม่ได้กล่าวถึงในวิธีการตอบสนองความเสี่ยง เช่น การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การทดสอบการคำนวณ การตรวจสอบเอกสารภายหลังสิ้นงวด เป็นต้น ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะวิธีการตรวจสอบดังกล่าวได้ดำเนินงานรวมอยู่ในวิธีการตรวจสอบอื่นอยู่แล้ว จากการที่ผู้สอบบัญชีนิยมใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการทดสอบการควบคุมในการแสดงความเห็นต่อความเพียงพอและเหมาะสมของการบันทึกบัญชี จึงชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชียึดเอกสารหลักฐาน (Document based auditing) มากกว่าพิจารณาภาพรวมของทั้งระบบการตรวจสอบซึ่งรวมการทดสอบการควบคุม (Logical based auditing)

จากการวิเคราะห์ในตารางที่ 3 การศึกษาครั้งนี้ยังได้วิเคราะห์ต่อไปอีกว่า วิธีการตอบสนองความเสี่ยงมีความเพียงพอและเหมาะสมของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้เพื่อตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผลการวิเคราะห์พบว่าวิธีการตอบสนองความเสี่ยงในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวอาจยังไม่เพียงพอในการสรุปว่าความเสี่ยงที่กระทบงบการเงินอยู่ในระดับต่ำ ตารางที่ 4 ได้เสนอแนะวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ในการตรวจสอบอีกด้วย

ตารางที่ 4 ข้อเสนอแนะวิธีการตอบสนองความเสี่ยงที่ควรนำมาพิจารณาเป็นวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบที่ไม่ถูกระบุในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เหตุผล
1	ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้า	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315)
		ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การทดสอบระบบการควบคุมภายในทำให้ทราบประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		ขอคำยืนยันยอด	การส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้าเป็นการยืนยันความมีอยู่จริง ความครบถ้วน และถูกต้องการรับรู้มูลค่าของลูกหนี้การค้า (TSA505)
		ตรวจสอบรายการวิเคราะห์อายุหนี้	การสอบทานรายการวิเคราะห์อายุหนี้เป็นข้อบ่งชี้ในการพิจารณาความเพียงพอของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (TSA540)
2	การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ	ทดสอบระบบการควบคุมภายใน	การทดสอบระบบการควบคุมภายในทำให้ทราบประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		วิเคราะห์เปรียบเทียบ	การวิเคราะห์เปรียบเทียบความสัมพันธ์เป็นวิธีการที่สืบค้นความผันผวนและความผิดปกติของรายการขาย ซึ่งจะช่วยให้เห็นว่าการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมอย่างไร หรือช่วยลดขอบเขตการตรวจสอบลงได้ (TSA520)
		ตรวจคัดยอดขาย	เป็นวิธีการตรวจสอบที่มีสำคัญเพื่อให้มีการบันทึกถูกต้องบัญชี และความครบถ้วนของการรับรู้รายได้ (TSA230)
3	การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสมของนโยบายและระบบการควบคุม	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315)
		ทดสอบระบบการควบคุม	การทดสอบระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสม (TSA 315)
		การสังเกตการณ์	การเข้าสังเกตการณ์โครงการที่อยู่ระหว่างดำเนินการยืนยันความมีอยู่จริง ความถูกต้อง และการบันทึกรายการในงวดบัญชีที่ถูกต้องตามชั้นความสำคัญของงานแต่ละโครงการ (TSA230)
4	ค่าเสียหายจากคดีความ	พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินโอกาสและจำนวนเงินที่บริษัทจะต้องจ่ายชำระ การบันทึกหรือไม่บันทึกตัวเลขในงบการเงินเพียงอย่างเดียวอาจไม่เหมาะสม ควรรวมการเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)
5	การประเมินมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	ประเมินความรู้ความสามารถของผู้ประเมินอิสระ	การประเมินความรู้ ความสามารถ รวมถึงความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญเป็นปัจจัยที่สำคัญในการพิจารณาว่าผลงานของผู้เชี่ยวชาญมีความเหมาะสมเชื่อถือได้หรือไม่ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA620)
		พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล	การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกเพียงมูลค่าอาจไม่เหมาะสม และควรเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)

ลำดับที่	เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบที่ ไม่ถูกระบุในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	เหตุผล
6	การด้อยค่าของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	ทำความเข้าใจและประเมินความเหมาะสม ของนโยบายและระบบการควบคุม พิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการ เปิดเผยข้อมูล	การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ และให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง (TSA 315) การพิจารณาความถูกต้องและเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลเป็นรายการที่ต้องใช้ดุลพินิจของผู้บริหารอย่างมากในการประเมินมูลค่าของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การบันทึกเพียงมูลค่าอาจไม่เหมาะสม และควรเปิดเผยข้อมูลที่ครบถ้วนเพียงพอ (TSA540)

■ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์หลักในการศึกษาความเสี่ยงที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนที่เข้าข่ายอาจถูกเพิกถอน อย่างไรก็ตามการศึกษานี้ไม่พบความเกี่ยวข้องกันระหว่างสาเหตุการเข้าเงื่อนไขที่อาจถูกเพิกถอนของบริษัทจดทะเบียนกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แม้ว่าการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีจะไม่เป็นการบ่งชี้ถึงประเด็นในการถูกเพิกถอน และไม่ใช่ว่าสิ่งที่จะทดแทนหรือเป็นเรื่องเพิ่มเติมความเห็นของผู้บริหารในงบการเงิน รวมถึงไม่ใช่สิ่งที่ปิดช่องว่างของการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ของผู้สอบบัญชีได้ แต่การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์โดยเฉพาะนักลงทุนที่จะได้รับความเข้าใจต่อธุรกิจที่ลงทุนมากขึ้น และทราบถึงข้อสังเกตของผู้สอบบัญชีที่ชี้ให้เห็นว่ามีเรื่องที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบและเข้าไปทำการตรวจสอบเป็นพิเศษ โดยสามารถนำข้อสังเกตที่เกิดขึ้นกับบริษัทไปวิเคราะห์เชื่อมโยงไปยังธุรกิจและตัวเลขในงบการเงินเพื่อให้ทราบถึงผลกระทบที่แท้จริงของความเสี่ยงนั้นต่อบริษัท และนำไปประกอบการวางแผนการลงทุนได้

การศึกษานี้สามารถนำไปสู่แนวความคิดว่าผู้สอบบัญชีระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในแต่ละบริษัทมีความแตกต่างกันไปตามความเสี่ยงสืบเนื่อง ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์และข้อมูลดังนี้

1. รายการที่มีความเสี่ยงทำให้งบการเงินมีโอกาสแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ เช่น การรับรู้รายได้จากการขายและบริการ และการรับรู้ต้นทุนขายสินค้า เนื่องจากเป็นรายการที่มีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานของบริษัท และราคาซื้อวัตถุดิบ เนื่องจากเป็นส่วนประกอบหลักของต้นทุนการผลิตต้นทุนสินค้าคงเหลือ และต้นทุนขายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นต้น
2. รายการที่มีความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะทางธุรกิจ เช่น การรับรู้เบี้ยประกันภัยรับ และเงินสำรองเบี้ยประกันภัยที่ยังไม่ถึงเป็นรายได้ของธุรกิจประกันวินาศภัย เป็นต้น
3. รายการที่มีความซับซ้อน และต้องใช้ดุลพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร เช่น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การด้อยค่าของค่าความนิยม การรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง และค่าเสียหายจากคดีความ เป็นต้น
4. รายการที่ใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญภายนอก ซึ่งแบ่งตามประเภทผลงานที่บริษัทใช้บริการจากผู้เชี่ยวชาญภายนอกได้ดังนี้
 - ผลงานของผู้ประเมินราคาอิสระ เช่น การประเมินมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิในการซื้อธุรกิจ เป็นต้น
 - ผลงานของที่ปรึกษาทางการเงิน เช่น การด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย กรณีที่บริษัทใช้ผลงานแบบจำลองทางการเงินในการประเมิน เป็นต้น
 - ผลงานของนักคณิตศาสตร์ประกันภัย เช่น สำรองค่าสินไหมทดแทนของธุรกิจประกันวินาศภัย เป็นต้น
5. การแทรกแซงของผู้บริหารและการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ เช่น ความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารแทรกแซงระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น

ประเด็นที่การศึกษาครั้งนี้พบว่าจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” มีแนวโน้มลดลงอย่างต่อเนื่องตั้งแต่มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานผู้สอบบัญชีมีผลบังคับใช้ น่าจะมีสาเหตุมาจาก ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์จากการตรวจสอบในกิจการนั้นมาระยะหนึ่ง และเห็นว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ไม่มีผลกระทบต่อการเงิน จึงได้เขียนจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในจำนวนที่ลดลงจากมีก่อน
2. ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความกดดันจากผู้บริหารหรือผู้ทำหน้าที่กำกับดูแลบริษัทที่ไม่ต้องการให้รายงานของผู้สอบบัญชีแสดงจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มากเกินไป เนื่องจากป้องกันการสูญเสียความเชื่อมั่นจากนักลงทุน
3. ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการไม่แสดงความเห็นต่อการเงินสามารถชดเชยความรับผิดชอบในการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้ว

ประเด็นที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ จากการศึกษาการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในแต่ละปี การศึกษาครั้งนี้ไม่พบรูปแบบการบรรยายแบบมาตรฐาน (Boiler-plate) ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีมีการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีความสำคัญที่ควรนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละบริษัทสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าเรื่องที่มีความสำคัญที่ควรนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องเดิมจากปีก่อน ผู้สอบบัญชีจะมีการปรับปรุงถ้อยคำในการนำเสนอเพื่อเป็นการเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงของบริษัทให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนในการนำข้อมูลไปใช้ในการตัดสินใจลงทุน และหลีกเลี่ยงข้อสงสัยที่ว่าหากเป็นความเสี่ยงที่เคยปรากฏในปีก่อน ปีต่อมาความเสี่ยงนั้นน่าจะมีการจัดการให้ผลกระทบของเสี่ยงนั้นน้อยลง

นอกจากนี้จากการศึกษาวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่าผู้สอบบัญชีมีการใช้วิธีการตรวจสอบที่สอดคล้องกับความเสี่ยงที่ระบุไว้และเป็นไปตามหลักการตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยส่วนใหญ่เน้นการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ด้วยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ โดยไม่เน้นการทดสอบระบบการควบคุมภายในเท่าที่ควร ซึ่งอาจไม่เพียงพอต่อการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอเหมาะสมที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นเกี่ยวกับการแสดงรายการและมูลค่าของรายการดังกล่าว การศึกษานี้จึงเสนอแนะให้ควรทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการเพื่อเป็นพื้นฐานในการออกแบบวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีควรเพิ่มเติมวิธีการตอบสนองความเสี่ยงด้วยการทดสอบการควบคุม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบระบบการควบคุมภายใน รวมถึงการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งนำไปสู่การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสมต่อไป และในท้ายที่สุดความเป็นไปได้ในการต้องเปิดเผยกระดาดำทำการเพื่อแสดงความ

ข้อจำกัดในการศึกษา

ในการพิจารณาวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของการศึกษานี้เป็นเพียงการพิจารณาจากข้อมูลที่ระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้เผยแพร่ไว้เท่านั้น และไม่มีข้อมูลเชิงลึกอื่น เช่น การสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีเพื่อศึกษาแนวความคิดในการระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุไว้ เป็นต้น นอกจากนี้การศึกษานี้ไม่มีข้อมูลที่สามารถเข้าถึงประสบการณ์การปฏิบัติงานสอบบัญชี และความเข้าใจในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแต่ละคนได้

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

การศึกษาเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตอบสนองของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยหัวข้อที่น่าสนใจ เช่น ประเภทเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีต่อราคาหุ้นและผลการดำเนินงานของกิจการ อิทธิพลของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลที่มีต่อการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นต้น



■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 เรื่อง วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/8r5L4140rK.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูล ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/9jHm9pny7b.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการตรวจสอบงบการเงิน. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/48XZM7P3Ca.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. สืบค้นจาก <http://www.tfac.or.th/upload/9414/JqKwOXdzBe.pdf>

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. การขึ้นเครื่องหมาย. สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/products/trading/equity/tradingsystem_p9.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอนกรณีฐานะการเงิน/ การดำเนินงานไม่เป็นไปตามที่กำหนด. สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/possible_delisting_financial_condition_p1.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอนกรณีไม่นำส่งงบการเงิน/ นำส่งงบการเงินล่าช้าเกินกำหนด/ ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง. สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/possible_delisting_late_submission_p1.html

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. การเข้าเหตุอาจถูกเพิกถอนและการพ้นเหตุเพิกถอนกรณีบริษัทมีสินทรัพย์ทั้งหมด/ เกือบทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือหลักทรัพย์ระยะสั้น (Cash Company). สืบค้นจาก https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/possible_delisting_cash_company_p1.html

ภาษาอังกฤษ

- Alderman, C. W. (1977). Role of uncertainty qualifications: evidence to support the tentative conclusion of the Cohen Commission. *Journal of Accountancy*, 144(5), 97-100.
- _____. (1979). An empirical analysis of the impact of uncertainty qualifications on the market risk components. *Accounting and Business Research*, 9(36), 258-266.
- Boonyanet, Wachira and Promsen, Waewdao. (2019). Key Audit Matters: Just Little Informative Value to Investors in Emerging Markets? *Chulalongkorn Business Review*, 41(159), 153-183.
- EY (2016). *Enhanced Auditor's reporting*. Retrieved from <https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/ODE130/Ernst%20and%20Young%20-enhanced-auditors-reporting.pdf>
- Innes, J., Brown, T. and Hatherly, D. (1997). The expanded audit report -a research study within the development of SAS 600. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 10(5), 702-717.
- De Kleijn, R., & Van Leeuwen, A. (2018). Reflections and review on the audit procedure: Guidelines for more transparency. *International Journal of Qualitative Methods*, 17(1), 1609406918763214.
- Manson, S. and Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600: Auditors' reports on financial statements. *The British Accounting Review*, 33(2), 113-136.
- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). *Audit expectation gap: an empirical analysis*. *Future Business Journal*. 6(10), 1-12.
- Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*. 73(1), 48-51.