

แนวทางการตรวจสอบความสามารถ ในการดำเนินงานต่อเนื่องในภาวะการณ แพร่ระบาดของโรคโควิด 19

Tailor-Made Audit Programs of Going Concern in the COVID-19 Pandemic

สนธิสรณ์ ปานสมุทร

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
บริษัท พีเคเอฟ/ ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด
Email: song.sanisorn@gmail.com

Sanisorn Pansamut

Certified Public Accountant
PKF Audit (Thailand) Co., Ltd.
Email: song.sanisorn@gmail.com

ดร.วชิระ บุญยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accountancy
Chulalongkorn Business School
Email: wachira@cbs.chula.ac.th

แนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในภาวะการณั แพร่ระบาดของโรคโควิด 19

สนธิสรณ์ ปานสมุทร์

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บริษัท พีเคเอฟ ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด

Email: song.sanisorn@gmail.com

ดร.วชิระ บุนยเนตร

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 25 พฤษภาคม 2564

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 13 มิถุนายน 2564

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 17 มิถุนายน 2564

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินเพื่อระบุความเสี่ยงและการตอบสนองความเสี่ยงในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยเก็บข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 112 คน และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ Independent Samples t-test และ One-Way ANOVA

ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญในการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุด คือ การตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน และให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ การตรวจสอบความผิดปกติของบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น สำหรับวิธีการประเมินความเสี่ยงที่ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญมากที่สุด คือ การอ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการกิจการ และคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง และให้ความสำคัญน้อยที่สุด คือ การสอบถามว่ากิจการได้ถูกปฏิเสธการให้สินเชื่อจากผู้ให้สินเชื่อ นอกจากนี้ การศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดแนวทางการตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่องที่ระดับความมีนัยสำคัญ .05 พบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดแนวทางการตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง ได้แก่ รูปแบบการทำงาน การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของกิจการ การเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ การศึกษานี้เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

คำสำคัญ: การประเมินความเสี่ยง การตรวจสอบเนื้อหาสาระ การดำเนินงานต่อเนื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570

Tailor-Made Audit Programs of Going Concern in the COVID-19 Pandemic

Sanisorn Pansamut

Certified Public Accountant

PKF Audit (Thailand) Co., Ltd.

Email: song.sanisorn@gmail.com

Wachira Boonyanet, PhD, CPA, FAC

Associate Professor of Department of Accountancy

Chulalongkorn Business School

Email: wachira@cbs.chula.ac.th

Received: May 25, 2021

Revised: June 13, 2020

Accepted: June 17, 2020

ABSTRACT

This study aims to explore the opinions of auditors and audit assistants regarding risk assessments and risk responses whether there is substantial doubt about the entity's ability to continue as a going concern. Data collection tool is a questionnaire survey from 112 respondents. The statistical analysis comprises of both descriptive and inferential statistics: Independent Sample T-Test and One-Way ANOVA.

The analysis reveals that respondents are more likely to put their effort on substantive tests than the assessment of inherent risks and control risks. On substantive tests, they focus on examining subsequent events and pay less concern on examining unusual of list of stakeholders. On risk assessments, the respondents put more effort on reading minutes of shareholders' meeting, board of directors' meeting, and other directors' meeting and pay less concern on verifying the entity has been denied on credit granting from creditors. Furthermore, the study attempts to identify factors affecting the determination of audit programs of going concern. It is found that, at a .05 significant level, the analysis reveals different factors influencing going concern audit programs including that types of audit firms, qualified as certified public accountant, client size and auditors of listed companies. This study helps auditors to develop audit plans when clients are substantial doubt about the entity's ability to continue as a going concern.

Keywords: *risk assessment, substantive tests, going concern, ISA 570*

ความไม่แน่นอนไม่ว่าจะเป็นปัจจัยทั้งภายในและภายนอกของกิจการส่งผลกระทบต่อกิจการจำนวนมากในการดำรงอยู่ เนื่องจากสภาพแวดล้อมมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ทำให้กิจการต้องปรับตัวให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป พร้อมทั้งวางแผนการดำเนินธุรกิจให้สามารถอยู่รอดท่ามกลางการเปลี่ยนแปลงที่ไม่อาจคาดเดาได้ ดังเช่นในปัจจุบัน สถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 เป็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญอย่างยิ่ง เป็นสถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ไม่ปกติ และเป็นสถานการณ์ใหม่ที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ทำให้บางกิจการหยุดการดำเนินงานชั่วคราว หรือบางกิจการทยอยปิดกิจการลง เนื่องจากไม่สามารถสร้างรายได้ที่เพียงพอในการรองรับต้นทุนและภาระต่างๆที่เกิดขึ้นได้ รวมถึงกระแสเงินสดที่สามารถนำมาใช้ในกิจการไม่เพียงพอจากสถานการณ์ดังกล่าว ส่งผลให้เกิดข้อบ่งชี้ถึงความไม่แน่นอน รวมถึงความเสี่ยงในด้านต่างๆ ที่เพิ่มขึ้น เช่น ความสามารถในการรับชำระหนี้ จากลูกหนี้ ความสามารถในการจ่ายชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้ สภาพคล่อง แหล่งเงินทุนที่เปลี่ยนแปลงไป ปัญหาทางด้านสินเชื่อ เป็นต้น จากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ รวมถึงการใช้เกณฑ์การดำเนินงานอย่างต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงิน ดังนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการประมาณการเกี่ยวกับอนาคตของกิจการว่าจะสามารถดำรงอยู่ต่อไปได้ หรือไม่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเหมาะสมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมภายใต้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การศึกษาในอดีตพบว่าเมื่อเกิดประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีต เช่น อัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น โดยไม่ให้ความสำคัญกับสภาพแวดล้อมของธุรกิจ เช่น แนวโน้มทางเศรษฐกิจ เป็นต้น (Boonyanet, 2006) อย่างไรก็ตามแนวโน้มของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีพยายามกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบเกี่ยวกับงานบัญชีและผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการประเมินเหตุการณ์ในอนาคตโดยใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งรวมถึงวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตที่มีความน่าเชื่อถือเหมาะสม และเพียงพอว่าข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินจัดทำบนพื้นฐานที่เป็นไปได้ และไม่คลาดเคลื่อนจากเหตุการณ์ที่จะเกิดในอนาคตมาก

ในภาวะการณ์แพร่ระบาดของ COVID-19 ที่ยังไม่สามารถคาดการณ์ผลกระทบที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการมากนักน้อยเพียงไร ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องกำหนดแนวทางการสอบบัญชีเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่ากิจการสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง จากความสำคัญของปัญหาดังกล่าวการศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระของความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในภาวะการณ์แพร่ระบาดของ COVID-19 รวมถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อเป็นแนวทางในการวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

■ การทบทวนวรรณกรรม

ความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมภายนอก ไม่ว่าจะเป็นสภาพแวดล้อมจากการปฏิบัติงานหรือสภาพแวดล้อมทั่วไป เป็นสิ่งที่ยากที่องค์กรจะสามารถควบคุมได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ซึ่งส่งผลกระทบต่อการดำรงอยู่ขององค์กร รวมไปถึงการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่รวดเร็ว ประกอบกับการแข่งขันที่สูงขึ้น ล้วนแล้วแต่ส่งผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสภาวะการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 เป็นปัจจัยเสี่ยงที่สำคัญในการวางแผนธุรกิจที่ส่งผลกระทบต่ออย่างรุนแรง รวดเร็วและเป็นวงกว้างมากที่สุดกับหลากหลายธุรกิจ จนอาจทำให้บางรายต้องเลิกกิจการเนื่องจากไม่สามารถสร้างรายได้เพื่อรองรับต้นทุนได้เพียงพอ

ดังนั้น เพื่อให้การศึกษาแนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องมีประสิทธิภาพ และสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎีหรือวรรณกรรมทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ดังนี้ แนวคิดเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในมาตรฐานวิชาชีพบัญชี แนวคิดเกี่ยวกับสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 ที่ส่งผลกระทบต่อตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง และวรรณกรรมทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

■ แนวคิดเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในมาตรฐานวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องปรากฏอยู่ในมาตรฐานรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวคือ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้กำหนดให้ผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งมีปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ระดับของความไม่แน่นอนอันเกิดจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะและเงื่อนไขของธุรกิจ และระดับของปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการ การใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับเรื่องในอนาคตขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีอยู่ ณ เวลาที่มีการใช้ดุลยพินิจนั้น เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจากนั้นอาจให้ผลลัพธ์ที่ไม่สอดคล้องกับดุลยพินิจเดิม ซึ่งมีความสมเหตุสมผลในขณะที่ใช้ดุลยพินิจ (IASB, 2018) ในขณะเดียวกันมาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์สำคัญในการตรวจสอบบัญชี เริ่มตั้งแต่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีกำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมของงานการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อกำหนดการตรวจสอบรายการหรือเหตุการณ์ที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวอาจกระทบงบการเงินโดยรวม และหรือในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์เรียบร้อยแล้ว มาตรฐานสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งในระดับงบการเงิน และในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยการประเมินความเสี่ยงรวมถึง การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการ การสอบถามผู้บริหารและบุคคลที่เกี่ยวข้อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การสังเกตการณ์และการตรวจทาน เพื่อให้ทราบถึงความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง รวมถึงใช้เป็นเกณฑ์ในการออกแบบและการนำไปปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ได้ให้ประเด็นที่สำคัญในการตรวจสอบบัญชี ได้แก่ การดำเนินงานต่อเนื่อง และประเด็นทางสภาพคล่อง รวมถึงการสูญเสียลูกค้านำสำคัญ การถูกฟ้องร้องที่ยังไม่สิ้นสุดและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น การรับประกันการขาย การค้าประกันทางการเงิน และการรักษาสภาพแวดล้อม การดำเนินงานภายใต้ข้อบังคับทางกฎหมายที่มีความซับซ้อนอย่างมาก โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ได้ให้แนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยง ได้แก่ การทดสอบการควบคุม เพื่อประเมินประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมเชิงป้องกันเชิงตรงพบ และเชิงแก้ไขของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง วิธีการประเมินความเสี่ยงบางประเภทอาจไม่ได้ออกแบบมาเพื่อเป็นการทดสอบการควบคุมโดยเฉพาะ แต่อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในได้ เช่น การสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับงบประมาณและปัจจัยที่เกี่ยวข้องในการจัดทำงบประมาณ การหาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างงบประมาณและข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง เป็นต้น และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง ซึ่งประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

เนื่องจากการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นปัญหาของการตรวจสอบธุรกิจ มาตรฐานการสอบบัญชีจึงได้มีมาตรฐานเฉพาะคือ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารในการจัดทำงบการเงิน และการให้ข้อสรุปจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ โดยกำหนดแนวทางปฏิบัติที่สำคัญ ได้แก่ 1) วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องภายในกิจการ เช่น ด้านการเงิน ด้านการดำเนินงาน และด้านอื่น เช่น กิจการอยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้องหรือถูกดำเนินคดีตามกฎหมาย ซึ่งถ้าหากแพคติกิจการจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อเรียกร้องให้ชดเชยความเสียหายได้ครบถ้วน การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือข้อกำหนดทางกฎหมายอื่น เช่น ข้อกำหนดในด้านความสามารถในการชำระหนี้หรือข้อกำหนดด้านสภาพคล่องสำหรับสถาบันการเงิน เป็นต้น 2) การประเมินความสามารถของฝ่ายผู้บริหาร และ 3) วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเมื่อพบเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจนำไปสู่การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เช่น ขอให้ผู้บริหารทำการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ในกรณีที่ผู้บริหารยังไม่ได้ประเมิน การประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง การประเมินจากประมาณการกระแสเงินสดและการวิเคราะห์ประมาณการนั้นเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาผลในอนาคตของเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในการประเมินแผนงานของผู้บริหารในอนาคต ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ นอกจากนั้นยังรวมถึง อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อดูว่ามีการอ้างอิงถึงปัญหาทางการเงินที่กิจการประสบอยู่ การสอบถามที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการเกี่ยวกับการมีอยู่ของคดีความและการเรียกร้อง ความเสียหายทางกฎหมาย และความสมเหตุสมผลของการประเมินของผู้บริหารถึงผลของเรื่องดังกล่าวตลอดจนประมาณการผลกระทบทางการเงิน เป็นต้น

นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องว่ากิจการจะสามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้โดยไม่เลิกกิจการ ไม่ชำระบัญชี หรือหยุดการดำเนินงานที่สำคัญในระยะเวลา 12 เดือนข้างหน้านับจากวันที่ในรายงานทางการเงิน (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 560)

หากผู้สอบบัญชีประเมินแล้วพบว่ามีความเหมาะสมในการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ และกิจการได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข (ถ้าไม่มีประเด็นอื่นที่กระทบความเห็น) และควรเพิ่มวรรคเน้น “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” รวมทั้งอาจแสดงความคิดเห็นแบบไม่แสดงความคิดเห็น หากความไม่แน่นอนมีสาระสำคัญและแผ่กระจาย หากกิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (แล้วแต่ผลกระทบต่องบการเงิน) หากผู้บริหารเห็นว่ากิจการไม่เหมาะสมที่จะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง และได้เปลี่ยนไปใช้เกณฑ์อื่นที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข และอาจเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในเรื่องดังกล่าว แต่หากผู้บริหารยังไม่เปลี่ยนเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570)

■ การแพร่ระบาดของ COVID-19 กับผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน

จากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 ส่งผลกระทบต่อเปลี่ยนแปลงในหลายด้าน ไม่ว่าจะเป็นการหยุดกิจการชั่วคราว การเลิกประกอบกิจการ การชะลอการลงทุน การหยุดชะงักของห่วงโซ่อุปสงค์และอุปทาน การชะลอการใช้จ่ายของผู้บริโภค เป็นต้น ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อการทำงานและกระแสเงินสดของกิจการ กิจการต้องใช้ความระมัดระวังในการดำเนินงานและจัดทำงบการเงินให้ถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงินและมีการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วน (ICAEW, 2020) สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ได้ชี้ให้เห็นผลกระทบที่เกิดจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ได้แก่ การดำเนินงานต่อเนื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (โดยเฉพาะค่าความนิยมและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดัตบัญชี) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ การรับรู้รายได้ สัญญาเช่าระยะยาว ต้นทุนการกู้ยืมที่นำมารวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ (KPMG, 2020)

หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและตรวจสอบบัญชีได้เสนอแนะแนวทางการจัดทำงบการเงินให้กับฝ่ายบริหารในหลายประเด็น รวมทั้งเสนอแนะแนวทางการตรวจสอบงบการเงินต่อผู้สอบบัญชีอีกด้วย Center for Audit Quality (2020) ระบุว่าผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการคาดการณ์และรักษาสภาพคล่องทางการเงินในช่วง 12 เดือนข้างหน้า หากคาดการณ์ว่าจะมีความไม่แน่นอนหรือมีข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินให้ครบถ้วน นอกจากนี้ Baskan (2020) และ Arnold (2020) แนะนำฝ่ายบริหารของกิจการในประเด็นที่สำคัญ ได้แก่ การประเมินสภาพคล่องของกิจการว่ามีเพียงพอหรือไม่ การจัดหาแหล่งเงินทุนเพื่อใช้ในการดำเนินธุรกิจรวมถึงเงื่อนไขการจัดหาเงินทุนและการสนับสนุนทางการเงิน โดยพิจารณาว่าการสนับสนุนดังกล่าวจะก่อให้เกิดภาระผูกพันในอนาคตหรือไม่ การประเมินผลกระทบของการหยุดชะงักทางธุรกิจซึ่งมีความซับซ้อนเกินกว่าการคาดการณ์ รวมถึงแนวทางในการดำเนินการทางธุรกิจภายหลังจากวิกฤต ในขณะที่อาจจะต้องมีการประเมินสถานการณ์ที่เป็นไปได้ในอนาคต การประเมินความพร้อมในการจัดหาเงินทุนหรือรับความช่วยเหลือทางการเงิน รวมถึงความเป็นไปได้ในการละเมิดสัญญา การคาดการณ์ทางเศรษฐกิจพื้นฐานในปัจจุบันและอนาคต รวมถึงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจกลางที่อาจจะเป็นไปได้ เพื่อใช้ในการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคต โดยควรให้ความสำคัญกับสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้และวิธีการวิเคราะห์ความอ่อนไหวในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้ การประเมินความน่าเชื่อถือของข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาการหยุดดำเนินงานชั่วคราวหรือการหยุดการดำเนินงานถาวรในอนาคต รวมไปถึงการคาดการณ์ระยะเวลาจากผลกระทบทางเศรษฐกิจ ซึ่งส่งผลต่อประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คือ การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอที่จะสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของฝ่ายบริหารในการจัดทำงบการเงิน และเพื่อสรุปตามหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่าความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินการต่อไปอย่างต่อเนื่องหรือไม่ (มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง) ผู้สอบบัญชีควรสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับข้อมูลที่มีอยู่เกี่ยวกับการคาดการณ์ในอนาคตและพิจารณาว่าเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินของฝ่ายบริหารและประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติฐานที่เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องที่ผู้บริหารใช้ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะต้องได้รับหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่ (ICAEW, 2020)

บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีเมื่อเกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินการต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจต้องดำเนินการตามขั้นตอนเพิ่มเติมและพิจารณาผลกระทบของสิ่งที่ตรวจพบในรายงานของผู้สอบบัญชี และสิ่งหนึ่งที่สำคัญคือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการโดยผู้สอบบัญชีควรใช้วิจรรย์ญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการพิจารณาความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล (Center for Audit Quality, 2020) ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลการตรวจสอบเกี่ยวกับการประเมินของผู้บริหารและผลกระทบของการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เพียงพอต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีหรือรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่ามีความสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินแผนการของฝ่ายบริหารเพิ่มเติม โดยพิจารณาว่าฝ่ายบริหารสามารถดำเนินการตามแผนได้หรือไม่ และหากฝ่ายบริหารสามารถดำเนินการได้ ข้อสงสัยในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องอาจลดลงได้ หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการดำเนินงานต่อเนื่อง เช่น การคาดการณ์โดยฝ่ายบริหารเกี่ยวกับกระแสเงินสดในอนาคต เพื่อสนับสนุนว่าแผนในอนาคตจะสามารถลดข้อสงสัยเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบให้แน่ใจว่าข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการประมาณการมีความน่าเชื่อถือ และสมมติฐานที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีความเหมาะสม นอกจากนี้หากกิจการมีการจัดหาแหล่งเงินทุน ไม่ว่าจะมาจากบุคคลภายนอก กิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือแหล่งอื่น ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าบุคคลเหล่านั้นมีเจตนาและความสามารถในการให้การสนับสนุนหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับเจตนาและความสามารถในการให้การสนับสนุนโดยเฉพาะอย่างยิ่งจากบุคคลภายนอก เพื่อลดข้อสงสัยของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง (Dohrer & Tysiac, 2020)

ในภาวะการณ์แพร่ระบาดของ COVID-19 Dohrer and Tysiac (2020) และ Kelly (2020) แนะนำให้ผู้สอบบัญชีประเมินและตรวจสอบงบการเงินของกิจการ ดังนี้

1. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการคาดการณ์และความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้
2. ประเมินว่าฝ่ายบริหารได้ทำดีที่สุดเท่าที่จะทำได้ในการคาดการณ์แผนการหรือการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องโดยอาศัยข้อมูลที่มีอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ในสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 เป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ทำให้ส่งผลกระทบต่อความไม่แน่นอนที่สูงขึ้น
3. การประเมินผลเกี่ยวข้องกับการประมาณการและการคาดการณ์ในความไม่แน่นอนควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับความเสี่ยงและความไม่แน่นอน
4. การพิจารณาความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องควรดูเป็นรายกิจการ กิจการที่มีฐานะการเงินที่ดีและแข็งแกร่ง อาจไม่มีข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในระยะเวลา 12 เดือนแต่ไม่สามารถใช้เป็นข้อสรุปได้กับทุกธุรกิจ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาแต่ละสถานการณ์เป็นรายธุรกิจและรายกิจการ
5. การจัดทำงบการเงินควรให้ความสำคัญต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากสถานการณ์ความไม่แน่นอนจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ไม่สามารถประเมินความแน่นอนได้ว่าเมื่อใดการระบาดครั้งนี้จะคลี่คลายถ้าหากต้องรอสถานการณ์ให้ดีขึ้นแล้วจึงจัดทำงบการเงินอาจทำให้ไม่ทันต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้

■ บรรณกรรมทางการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาปัญหาของภาวะการแพร่ระบาดของ COVID-19 ประเด็นเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชียังอยู่ในวงจำกัด การศึกษาในอดีตมุ่งเน้นการประเมินการให้ความมีประสิทธิภาพของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง การศึกษาของ Triani, Satyawan and Yanthi (2017) พบว่า มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 เป็นเครื่องมือที่สำคัญ ในการกำหนดแนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องและการแสดงความคิดเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในเรื่องการวางแผนกลยุทธ์ของฝ่ายบริหารเพื่อแก้ไขปัญหา ที่กิจการกำลังเผชิญอยู่ จากการสำรวจความคิดเห็นของสำนักงานตรวจสอบบัญชี พบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีความคิดเห็นตรงกันว่า ฝ่ายบริหาร คือ บุคคลสำคัญในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับแผนการบริหารจัดการในสถานการณ์ที่อาจเกิดความไม่แน่นอน ในอนาคตซึ่งส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ดังนั้นควรมุ่งเน้นการประเมินการตรวจสอบ เกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องจากฝ่ายบริหารมากกว่ามุ่งเน้นประเมินผลการดำเนินงานในอดีต Joshi (2020) ยังกล่าวต่อไปอีกว่า ผู้สอบบัญชีควรสอบถามและปรึกษาหารือกับฝ่ายบริหารถึงการวางแผนและสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ภายใต้การดำเนินกิจการ ต่อไปในอนาคต โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีมุ่งเน้นถึงการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการ จะสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไปได้ ซึ่งให้แนวคิดและแนวทางปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยง รวมทั้งผู้สอบบัญชี ต้องใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มกำลังความสามารถ อย่างไรก็ตาม งานวิจัยของ Bava and Trana (2019) ยังแนะนำให้ผู้สอบบัญชีวิเคราะห์ตัวชี้วัดทางการเงิน เนื่องจากเป็นตัวชี้วัดหลัก ที่จะบ่งชี้ถึงความไม่แน่นอนของการดำเนินกิจการได้เป็นอย่างดี โดยเน้นการตรวจสอบว่าปัจจุบันกิจการมีหนี้สินสูงกว่า สินทรัพย์หรือมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียนมากที่สุด

นอกจากนั้น Crucean (2021) การวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานเป็นสิ่งจำเป็น และสมควร เช่น การลดลงของรายการค้า และการประกาศแผนการรับมือกับสถานการณ์ จากการศึกษาพบว่า สองในสามของกิจการที่นำมาวิเคราะห์ได้นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ไว้ในรายงานของกรรมการ และครึ่งหนึ่งมีการระบุไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีได้เพิ่มวรรณกรรม ในการสร้างความสนใจให้กับผู้ใช้งบการเงินในเรื่องของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 การศึกษา ยังพบอีกด้วยว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการแพร่ระบาดในรายงานประจำปีมีความสัมพันธ์ กับขนาดของกิจการตรวจสอบบัญชี กล่าวคือ กิจการขนาดใหญ่และจำนวนพนักงานที่มากมีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับผลกระทบของการแพร่ระบาด COVID-19 มากกว่ากิจการขนาดเล็ก Crucean (2021) สรุปว่าผู้สอบบัญชี ควรตรวจสอบประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นอย่างยิ่งในสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 Savova (2020) ให้ความเห็นเชิงสรุปว่าผลกระทบจากสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงาน อย่างต่อเนื่องอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนทางเศรษฐกิจทั่วโลก ทำให้ส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการประเมินประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่องดังกล่าว อย่างเต็มกำลังความสามารถและควรประเมินในทุกกิจการ Joshi (2020) ให้ความเห็นว่า หากผู้สอบบัญชีใช้วิจารณญาณ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วรายงานของผู้สอบบัญชีจะสะท้อนให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ อย่างแท้จริง และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสีย

จากวรรณกรรมในอดีตยังไม่พบแนวทางการตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับสถานการณ์การแพร่ระบาดของ COVID-19 มีเพียงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ที่ได้ระบุแนวทางกว้างในกรณีตรวจพบประเด็น การดำเนินงานต่อเนื่อง การศึกษาครั้งนี้จะช่วยให้การกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีในสถานการณ์การแพร่ระบาด ของ COVID-19

■ วิธีการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงสำรวจระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินแนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างโดยใช้แบบสอบถามซึ่งไม่สามารถทราบได้แน่นอนถึงจำนวนและสัดส่วนประชากรทั้งหมด ในการศึกษาครั้งนี้จึงใช้สูตรหาขนาดตัวอย่างของ Cochran (1977) ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 385 ตัวอย่าง ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% โดยแบบสอบถามประกอบด้วย 3 ส่วน ได้แก่ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป ส่วนที่ 2 แบบสอบถามความคิดเห็น และส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม โดยได้ทำการประชาสัมพันธ์การตอบแบบสอบถามผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ได้แก่ Line Facebook ซึ่งจะเชื่อมโยงมายัง Google form ไปยังกลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาให้ได้มากที่สุด

แบบสอบถามเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนนตามลำดับตามแนวคิดของ Modified Likert Scale 5 ระดับ ได้แก่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง (4.21 - 5.00) เห็นด้วย (3.41 - 4.20) ไม่แน่ใจ (2.61 - 3.40) ไม่เห็นด้วย (1.81 - 2.60) และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง (1.00 - 1.80) (ประคอง กรรณสูตร, 2542) รวมถึงการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติเชิงอนุมาน ซึ่งเป็นการหาความแตกต่างของระดับความคิดเห็นในแนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และการทดสอบสมมติฐานที่ระดับความมีนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 ได้แก่ การเปรียบเทียบความแตกต่าง (Independent Samples t-test) และการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-Way ANOVA) โดยใช้วิธี LSD (Least Significant Difference) ในการทดสอบรายคู่

■ ผลการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ เป็นการสำรวจโดยใช้แบบสอบถาม โดยส่งให้ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 385 ตัวอย่าง และผลการตอบกลับของกลุ่มตัวอย่างมีจำนวนทั้งสิ้น 112 แบบสอบถาม คิดเป็นร้อยละ 29.09 ผลการศึกษาเป็นดังต่อไปนี้

ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

การศึกษาส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลเบื้องต้น ได้แก่ ความถี่ และค่าร้อยละ เกี่ยวกับข้อมูลด้านประชากรศาสตร์ของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ได้แก่ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี รูปแบบการทำงาน ด้านการตรวจสอบบัญชี ตำแหน่งงานปัจจุบัน การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ขนาดของกิจการส่วนใหญ่ที่ทำการตรวจสอบ และการตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ผลสรุปของข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างเป็นดังนี้

- ระดับการศึกษาของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีจำนวน 70 คน คิดเป็นร้อยละ 62.50 และจบการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 37.50
- ประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี 5 - 10 ปี จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 53.57 รองลงมา มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 32 คน คิดเป็นร้อยละ 28.57 นอกจากนี้ มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี 11 - 15 ปี และมากกว่า 15 ปี จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.71 และ 8 คน คิดเป็นร้อยละ 7.15 ตามลำดับ

- รูปแบบการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 กิจการ (Big 4) จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 57.15 รองลงมาเป็นผู้สอบบัญชีอิสระ จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 21.43 นอกจากนี้เป็นผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีข้ามชาติ (Multi-national firm) และผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีภายในประเทศ (Local firm) จำนวน 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.71 และ 12 คน คิดเป็นร้อยละ 10.71 ตามลำดับ
- ตำแหน่งงานปัจจุบันของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้จัดการขึ้นไป (Audit manager ขึ้นไป) จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 60.71 รองลงมาเป็นหัวหน้าทีมตรวจสอบบัญชี (Audit in-charge) จำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 30.36 และเป็นผู้ช่วยทีมตรวจสอบบัญชี (Audit staff) จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 8.93
- กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 78 คน คิดเป็นร้อยละ 69.64 และไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 34 คน คิดเป็นร้อยละ 30.36
- ขนาดของกิจการส่วนใหญ่ที่ทำการตรวจสอบของกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 57.14 รองลงมาเป็นกิจการขนาดกลาง (ทุนจดทะเบียนมากกว่า 5 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 20 ล้านบาท) จำนวน 26 คน คิดเป็นร้อยละ 23.22 และเป็นกิจการขนาดเล็ก (ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท) จำนวน 22 คน คิดเป็นร้อยละ 19.64
- กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 72 คน คิดเป็นร้อยละ 64.29 และไม่ได้ตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 35.71

จากลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง สามารถสรุปได้ว่ากลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรี มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี 5 – 10 ปี เป็นผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 กิจการ (Big 4) อยู่ในตำแหน่งผู้จัดการขึ้นไป (Audit manager ขึ้นไป) เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่ (ทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท) และตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นในการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

การวิเคราะห์ในส่วนนี้จะเป็นการวิเคราะห์ตามความคิดเห็นของผู้สอบแบบสอบถาม ประกอบด้วยการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การวิเคราะห์ดังกล่าวจะเป็นการวิเคราะห์โดยการใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และความหมายของค่าเฉลี่ย ตารางที่ 1 แสดงการให้ความสำคัญของผู้ตอบแบบสอบถามในการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับความคิดเห็นในการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
1.	การประเมินความเสี่ยง								
	1.1 สอบทานว่ากิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์หรือมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน	1.79	8.93	0.00	37.50	51.79	4.29	0.98	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
	1.2 สอบทานว่ากิจการมีกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเป็นลบ	5.36	8.93	5.36	41.07	39.29	4.00	1.14	เห็นด้วย
	1.3 สอบทานว่าในปีที่ผ่านมากิจการมีผลขาดทุนจำนวนมากจนทำให้เกิดผลขาดทุนมากกว่าทุนที่ออกและชำระแล้ว	5.36	10.71	5.36	32.14	46.43	4.04	1.20	เห็นด้วย
	1.4 สอบทานว่ามูลค่าของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดของกิจการ เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น มีมูลค่าลดลงอย่างมีสาระสำคัญ	7.14	10.71	17.86	39.29	25.00	3.64	1.18	เห็นด้วย
	1.5 สอบทานความสามารถในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้ระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระในระยะเวลาอันใกล้	5.36	5.36	1.79	44.64	42.86	4.14	1.06	เห็นด้วย
	1.6 สอบทานถึงความสามารถในการชำระหนี้ได้ตามกำหนดเวลาและไม่สามารถขอขยายระยะเวลาในการชำระหนี้ได้ภายในระยะเวลาอันใกล้	7.14	7.14	7.14	37.50	41.07	3.98	1.19	เห็นด้วย
	1.7 สอบทานว่ากิจการได้นำเงินกู้ยืมระยะสั้นจำนวนมากมาใช้ในการลงทุนในสินทรัพย์ที่ให้ผลตอบแทนในระยะยาว	5.36	8.93	23.21	35.71	26.79	3.70	1.12	เห็นด้วย
	1.8 สอบทานว่ากิจการได้ถูกปฏิเสธการให้สินเชื่อจากผู้ให้สินเชื่อ	8.93	14.29	25.00	33.93	17.86	3.38	1.19	ไม่แน่ใจ

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
1.9	สอบทานว่าในระยะเวลา 6 เดือนที่ผ่านมากิจการถูกลดอันดับจากการจัดอันดับสินเชื่อจากสถาบันจัดอันดับสินเชื่อ	7.14	14.29	23.21	30.36	25.00	3.52	1.22	เห็นด้วย
1.10	สอบทานว่ากิจการไม่สามารถหาแหล่งเงินทุนที่มีความจำเป็นในการดำเนินธุรกิจในระยะเวลาอันใกล้	7.14	10.71	14.29	46.43	21.43	3.64	1.15	เห็นด้วย
1.11	สอบทานว่ากิจการได้ทำสัญญาระยะยาวที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับกิจการ เช่น สัญญาขายสินค้าที่มีกำไรต่ำมาก เป็นต้น	7.14	8.93	12.50	53.57	17.86	3.66	1.10	เห็นด้วย
1.12	สอบทานว่าผู้ขายรายสำคัญของกิจการมีการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาการให้สินเชื่อโดยลดระยะเวลาการให้สินเชื่อลงหรือเปลี่ยนจากการให้สินเชื่อเป็นการซื้อสินค้าด้วยเงินสดเท่านั้น	7.14	14.29	8.93	39.29	30.36	3.71	1.24	เห็นด้วย
1.13	สอบทานว่ากิจการมีระยะเวลาการจ่ายชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้การค้า เพิ่มขึ้นมากกว่า 15 วัน เมื่อเทียบกับปีก่อน	1.79	19.64	17.86	41.07	19.64	3.57	1.07	เห็นด้วย
1.14	สอบทานว่าในระยะเวลา 6 เดือนที่ผ่านมากิจการสูญเสียผู้ขายรายสำคัญที่มีสัดส่วนของการซื้อมากกว่า 15% ของการซื้อทั้งหมดและเป็นการซื้อสินค้าที่จำเป็นที่ใช้ในการประกอบกิจการ	3.57	16.07	8.93	51.79	19.64	3.68	1.08	เห็นด้วย
1.15	สอบทานว่าในระยะเวลา 6 เดือนที่ผ่านมากิจการสูญเสียลูกค้ารายสำคัญที่มีสัดส่วนของรายได้มากกว่า 15% ของรายได้ทั้งหมด	5.36	10.71	8.93	55.36	19.64	3.73	1.07	เห็นด้วย

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
	1.16 สอบทานว่าในระยะเวลา 6 เดือนที่ผ่านมา กิจกรรมสูญเสียส่วนแบ่งการตลาดจำนวนมากให้กับคู่แข่งทำให้รายได้ของกิจการลดลงมากกว่า 20% เมื่อเทียบกับปีก่อน	5.36	12.50	14.29	51.79	16.07	3.61	1.07	เห็นด้วย
	1.17 สอบทานว่าในระยะเวลา 6 เดือนที่ผ่านมา กิจกรรมมีการสูญเสียผู้บริหารรายสำคัญโดยไม่สามารถหาผู้ใดมาทดแทนได้	5.36	14.29	23.21	35.71	21.43	3.54	1.14	เห็นด้วย
	1.18 สอบทานว่าความต้องการในสินค้าและบริการลดลงอย่างมาก ซึ่งส่งผลทำให้รายได้ของกิจการลดลงมากกว่า 20% เมื่อเทียบกับปีก่อน	1.79	10.71	8.93	48.21	30.36	3.95	0.99	เห็นด้วย
	1.19 สอบทานว่ากิจการดำเนินธุรกิจในอนาคตที่มีการเปลี่ยนแปลงที่ไม่แน่นอนสูงมากในสถานการณ์ที่ไม่ปกติจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ทำให้ไม่สามารถคาดการณ์รายได้ของกิจการในระยะเวลาอันใกล้ได้	5.36	8.93	8.93	39.29	37.50	3.95	1.15	เห็นด้วย
	1.20 สอบทานว่ากิจการอยู่ในระหว่างการถูกฟ้องร้อง หรือถูกดำเนินคดีทางกฎหมาย	8.93	3.57	8.93	41.07	37.50	3.95	1.19	เห็นด้วย
	1.21 สอบทานว่ามีการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายหรือนโยบายของภาครัฐ ซึ่งส่งผลกระทบต่อทางลบโดยตรงต่อการดำเนินธุรกิจของกิจการในระยะเวลาอันใกล้	7.14	8.93	12.50	44.64	26.79	3.75	1.16	เห็นด้วย

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
	1.22 อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการกิจการและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบถึงผลประกอบการฐานะทางการเงิน ปัญหาที่กิจการกำลังเผชิญอยู่ และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น	0.00	0.00	5.36	44.64	50.00	4.45	0.60	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
	1.23 หาข้อมูลเพิ่มเติมจากแหล่งที่มาภายนอกเช่นข่าว ประกาศที่สำคัญของกิจการ บทวิเคราะห์จากนักวิเคราะห์ เป็นต้น เพื่อประเมินถึงสถานการณ์ที่อาจจะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง	1.79	0.00	8.93	53.57	35.71	4.21	0.75	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม						3.83	0.82	เห็นด้วย	
2.	การตรวจสอบเนื้อหาสาระ								
	2.1 สอบทานกระแสเงินสดที่ผู้บริหารใช้ในการคาดการณ์โดยคำนึงถึงสถานการณ์ที่ไม่ปกติจากการแพร่ระบาดของ COVID-19	1.79	3.57	8.93	53.57	32.14	4.11	0.84	เห็นด้วย
	2.2 ตรวจสอบระยะเวลาที่ผู้บริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตซึ่งได้ครอบคลุมกับสถานการณ์ที่ไม่แน่นอนในปัจจุบัน	1.79	1.79	14.29	50.00	32.14	4.09	0.83	เห็นด้วย
	2.3 ตรวจสอบระยะเวลาที่ผู้บริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตซึ่งได้ครอบคลุมระยะเวลาอย่างน้อย 3-5 ปีข้างหน้า	1.79	8.93	19.64	41.07	28.57	3.86	0.99	เห็นด้วย

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
	2.4 ตรวจสอบความสมเหตุสมผลของสมมติฐานในการประมาณการกระแสเงินสดที่ผู้บริหารใช้ว่าได้คำนึงถึงสถานการณ์ที่ไม่แน่นอนในปัจจุบันอย่างครอบคลุมและครบถ้วน	0.00	1.79	14.29	46.43	37.50	4.20	0.75	เห็นด้วย
	2.5 สอบทานประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยผู้บริหารในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนกับผลการดำเนินงานจริงในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน	0.00	7.14	8.93	51.79	32.14	4.09	0.83	เห็นด้วย
	2.6 สอบทานประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยผู้บริหารกับผลการดำเนินงานจริงในรอบระยะเวลาบัญชีในปัจจุบัน	0.00	3.57	10.71	50.00	35.71	4.18	0.76	เห็นด้วย
	2.7 ตรวจสอบความถูกต้องของประมาณการกระแสเงินสดที่ผู้บริหาคาดการณ์ว่าเป็นไปตามโมเดลและสมมติฐานที่ผู้บริหาคำหนดขึ้นว่าสอดคล้องกัน	0.00	1.79	12.50	53.57	32.14	4.16	0.70	เห็นด้วย
	2.8 ทดสอบการคำนวณการคาดการณ์ประมาณการกระแสเงินสดที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร	0.00	1.79	8.93	58.93	30.36	4.18	0.66	เห็นด้วย
	2.9 ตรวจสอบความสมเหตุสมผลของการประเมินผลกระทบทางการเงินของคดีความที่อาจเกิดขึ้นที่จัดทำโดยผู้บริหาร	1.79	1.79	8.93	53.57	33.93	4.16	0.80	เห็นด้วย
	2.10 ส่งหนังสือยืนยันคดีความไปยังที่ปรึกษากฎหมายของกิจการเพื่อตรวจสอบคดีความและการฟ้องร้องค่าเสียหายทางกฎหมาย	0.00	0.00	5.36	39.29	55.36	4.50	0.60	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ลำดับ	ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี	ระดับความสำคัญ (ร้อยละ)					ระดับความสำคัญ		
		ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง	ไม่เห็นด้วย	ไม่แน่ใจ	เห็นด้วย	เห็นด้วยอย่างยิ่ง	\bar{X}	SD	ความหมาย
2.11	ส่งหนังสือยืนยันการให้การสนับสนุนทางการเงินไปยังผู้ให้การสนับสนุน	3.57	0.00	8.93	42.86	44.64	4.25	0.90	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.12	ตรวจสอบว่ากิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อตกลงระหว่างกิจการและผู้ให้การสนับสนุนทางการเงินอย่างครบถ้วน	1.79	0.00	3.57	50.00	44.64	4.36	0.72	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.13	ประเมินความสามารถทางการเงินของผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน ไม่ว่าจะเป็จำนวนเงินสด ฐานะการเงิน และการจัดอันดับสินเชื่อว่ามีเพียงพอต่อการให้การสนับสนุน	1.79	1.79	5.36	48.21	42.86	4.29	0.80	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.14	ตรวจสอบว่าผู้บริหารของกิจการมีความตั้งใจที่จะหยุดดำเนินงานหรือขายกิจการ	1.79	0.00	1.79	55.36	41.07	4.34	0.69	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.15	ตรวจสอบความผิดปกติของบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น	5.36	5.36	19.64	41.07	28.57	3.82	1.08	เห็นด้วย
2.16	ตรวจสอบว่ากิจการมีการลดทุนที่มีสาระสำคัญ	5.36	5.36	7.14	48.21	33.93	4.00	1.06	เห็นด้วย
2.17	ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อให้ทราบถึงเหตุการณ์ที่จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่ง	0.00	0.00	3.57	39.29	57.14	4.54	0.57	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
2.18	ตรวจสอบหนังสือรับรองจากฝ่ายบริหารเพื่อให้ทราบถึงเหตุการณ์ที่จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่ง	0.00	1.79	14.29	39.29	44.64	4.27	0.77	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ภาพรวม							4.19	0.52	เห็นด้วย

ตารางที่ 1 ชี้ให้เห็นในภาพรวมที่ว่าแนวทางในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องในภาวะการณ์แพร่กระจายของ COVID-19 ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.19 มากกว่าการประเมินความเสี่ยง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.83 โดยรายละเอียดของผลสรุปของการตอบแบบสอบถามเป็นดังนี้

การประเมินความเสี่ยง พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.83 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในการสอบทานเกี่ยวกับการอ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการกิจการและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบถึงผลประกอบการ ฐานะทางการเงิน ปัญหาที่กิจการกำลังเผชิญอยู่ และความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.45 รองลงมาคือ ปัจจุบันกิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์หรือมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียนซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.29 และเรื่องที่เห็นด้วยน้อยที่สุดคือ การสอบทานว่ากิจการได้ถูกปฏิเสธการให้สินเชื่อจากผู้ให้สินเชื่อซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.38 การให้ความสำคัญที่สูงดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญกับข้อมูลในอดีตมากกว่าการมองไปยังเหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

การตรวจสอบเนื้อหาสาระ พบว่าภาพรวมของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วย ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.19 โดยผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากที่สุดในการตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้ทราบถึงเหตุการณ์ที่จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.54 รองลงมาคือ การสอบทานการส่งหนังสือยืนยันคัดค้านความไปยั้งที่ปรึกษากฎหมายของกิจการเพื่อตรวจสอบคดีความและการฟ้องร้องค่าเสียหายทางกฎหมายซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.50 และเรื่องเห็นด้วยน้อยที่สุด คือ การตรวจสอบความผิดปกติของบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.82 การให้ความสำคัญที่สูงดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยเน้นเอกสารหลักฐานเชิงประจักษ์มากกว่าการใช้วิจารณ์ญาณในการคาดการณ์เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

ผลการวิเคราะห์จากการทดสอบสมมติฐาน

การศึกษาในส่วนนี้เป็นการทดสอบสมมติฐานโดยใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics) ได้แก่ Independent Samples t-test และ One-Way ANOVA โดยใช้วิธี LSD (Least Significant Difference) ในการทดสอบรายคู่เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลซึ่งระบุความแตกต่างและทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่มีอิทธิพลต่อระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางการตรวจสอบความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องที่นำมาใช้ในการตรวจสอบบัญชีสมมติฐานในการทดสอบว่าปัจจัยทางประชากรศาสตร์มีผลต่อการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ เป็นดังนี้

H_0 : ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงไม่แตกต่างกัน

H_1 : ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงแตกต่างกัน

การทดสอบสมมติฐานของปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่มี 2 ตัวเลือก โดยใช้ Independent Samples t-test ระดับการมีนัยสำคัญ 0.05 พบความแตกต่างระหว่างปัจจัยทางประชากรศาสตร์กับการให้ความสำคัญในการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ดังกล่าว ได้แก่ ระดับการศึกษา การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการมีประสบการณ์ตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยง ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.17 มากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่มีระดับการศึกษาปริญญาตรี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.62 หากผู้ตอบแบบสอบถามเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.62 น้อยกว่า ผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.11 นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามที่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่า ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.27 ผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่มีประสบการณ์การตรวจสอบบริษัทจดทะเบียน ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.04

การทดสอบสมมติฐานของปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่มีตั้งแต่ 3 ตัวขึ้นไป โดยใช้ One-Way ANOVA ระดับการมีนัยสำคัญ 0.05 พบความแตกต่างระหว่างปัจจัยทางประชากรศาสตร์กับการให้ความสำคัญในการกำหนดแนวทางการตรวจสอบ ปัจจัยทางประชากรศาสตร์ดังกล่าว ได้แก่ ประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี (จำนวนปี) รูปแบบการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี และขนาดของกิจการที่ตรวจสอบ โดยที่หากผู้ตอบแบบสอบถามมีประสบการณ์ตรวจสอบบัญชี 11-15 ปี มีความคิดเห็นมากที่สุด ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.09 รองลงมาคือ ประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.08 ประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีมากกว่า 15 ปี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.07 และประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี 5 - 10 ปี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.08 กลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามที่ความแตกต่างกันทางสถิติที่มีนัยสำคัญ ได้แก่ กลุ่มที่มีประสบการณ์ระหว่าง 5 - 10 ปี และ กลุ่มที่มีประสบการณ์น้อยกว่า 5 ปี

ในกรณีของรูปแบบการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชี ผู้ตอบแบบสอบถามที่ผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 กิจการ (Big 4) ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.29 มากกว่าผู้สอบบัญชีอิสระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.93 โดยกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามดังกล่าวให้ความสำคัญในการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ความแตกต่างกันทางสถิติที่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้ในกรณีของขนาดของกิจการส่วนใหญ่ที่ทำการตรวจสอบพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบกิจการที่มีขนาดทุนจดทะเบียนมากกว่าหรือเท่ากับ 20 ล้านบาท ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.28 มากกว่าผู้ตอบแบบสอบถามที่ตรวจสอบกิจการที่ทุนจดทะเบียนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ล้านบาท ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.92 โดยกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถามดังกล่าวให้ความสำคัญในการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ความแตกต่างกันทางสถิติที่มีนัยสำคัญ

■ สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาครั้งนี้มุ่งเน้นไปที่การวิเคราะห์แนวทางในการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง รวมถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการวางแผนการตรวจสอบเพื่อเป็นแนวทางในการวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ สรุปผลการศึกษาของงานวิจัยได้ดังนี้

ความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าเมื่อเกิดภาวะการณ์แพร่กระจาย COVID-19 แนวทางการตรวจสอบควรเน้นไปที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าใช้แนวทางการประเมินความเสี่ยงในความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้ความสำคัญต่อการอ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการกิจการและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบถึงผลประกอบการ ฐานะทางการเงิน ปัญหาที่กิจการกำลังเผชิญอยู่และความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการอ่านรายงานการประชุมรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไปในอนาคต เช่น ปัญหาทางด้านการเงินที่กิจการประสบอยู่ การกักเงินที่ผิดปกติ เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Crucean (2021) ที่พบว่า กิจการส่วนใหญ่ที่นำมาวิเคราะห์ได้นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการแพร่ระบาดของ COVID-19 ไว้ในรายงานของกรรมการและหมายเหตุประกอบงบการเงิน นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ความสำคัญรองลงมา คือ การสอบถามว่าปัจจุบันกิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์หรือมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียน ทั้งนี้ น่าจะเป็นเพราะอัตราส่วนดังกล่าวช่วยในการประเมินสภาพคล่องเงินทุนหมุนเวียนภายในกิจการ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bava and Trana (2019) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีเน้นการตรวจสอบว่าปัจจุบันกิจการมีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์หรือมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียนสำหรับตัวชี้วัดทางการเงินเพื่อนำไปสู่การประเมินความเสี่ยงในเบื้องต้นว่า มีสิ่งผิดปกติที่จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Triani, Satyawan and Yanthi (2017) ที่พบว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบด้วยการใช้สมมติฐานพื้นฐาน 3 เรื่อง ประกอบด้วย สมมติฐานเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางการเงิน สมมติฐานเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางการดำเนินงาน และสมมติฐานเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางด้านอื่นประกอบกัน ส่วนความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามที่มีต่อความเป็นไปได้สำหรับแนวทางการประเมินความเสี่ยงของความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องที่น้อยที่สุด คือ การสอบถามว่ากิจการได้ถูกปฏิเสธการให้สินเชื่อจากผู้ให้สินเชื่อ ซึ่งชี้ให้เห็นว่าการถูกปฏิเสธการให้สินเชื่ออาจมาจากสาเหตุอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง เช่น กิจการที่ก่อตั้งขึ้นมาในระยะเวลายาวนานทำให้ไม่มีประวัติของสินเชื่อในอดีต กิจการมีขนาดเล็กไม่มีสินทรัพย์อื่นที่สามารถใช้เป็นหลักประกันจึงอาจทำให้ไม่สามารถขอสินเชื่อได้ และนโยบายการให้สินเชื่อของสถาบันการเงินที่เข้มงวด เป็นต้น

นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามยังเห็นว่า การประเมินเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้ทราบถึงเหตุการณ์ที่จะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องยังเป็นสิ่งที่สำคัญมากที่สุด ทั้งนี้ น่าจะเป็นเพราะผู้สอบบัญชีสามารถมีเอกสารหลักฐานที่ชัดเจนว่าเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นจริง และใช้เป็นเอกสารหลักฐานในการอ้างอิงในการแสดงความเห็นได้อย่างชัดเจน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Crucean (2021) นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามยังให้ความสำคัญกับ การส่งหนังสือยืนยันคติความไปยั้งที่ปรึกษากฎหมายของกิจการเพื่อตรวจสอบคติความและการฟ้องร้องค่าเสียหายทางกฎหมาย ทั้งนี้ น่าจะเป็นเพราะการถูกฟ้องร้องอาจเกิดภาวะหนี้สินล้นพ้นตัวในอนาคต อย่างไรก็ตาม ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบความผิดปกติของบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นน้อยที่สุด ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นอาจไม่มีสิ่งผิดปกติ

การทดสอบสมมติฐานเกี่ยวกับปัจจัยทางประชากรศาสตร์ที่มีอิทธิพลต่อการให้ความสำคัญในแนวทางการประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบเนื้อหาสาระในความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง สามารถแสดงได้ดังนี้ การทดสอบสมมติฐานพบว่าระดับการศึกษาที่แตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ และประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงที่แตกต่างกันโดยประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีน้อยกว่า 5 ปี มีระดับความคิดเห็นต่อการประเมินความเสี่ยงมากกว่าประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชี 5-10 ปี ซึ่งชี้ให้เห็นว่าผู้ที่มีประสบการณ์น้อยอาจมุ่งเน้นการตรวจสอบไปที่การประเมินความเสี่ยงมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบบัญชีมากกว่า

ในส่วนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ รูปแบบการทำงานด้านการตรวจสอบบัญชีที่แตกต่างกันมีระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระของความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องที่แตกต่างกัน โดยผู้สอบบัญชีภายใต้สังกัดกิจการตรวจสอบบัญชีรายใหญ่ระดับโลก 4 กิจการ (Big 4) ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าผู้สอบบัญชีอิสระ นอกจากนั้นการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระในความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องมากกว่าการไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรวมถึงผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่ให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระของความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ยังพบอีกว่าการมีประสบการณ์การตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระของความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องมากกว่าผู้สอบบัญชีที่ไม่มีประสบการณ์ตรวจสอบกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ค้นพบประเด็นสำคัญที่นำไปสู่การกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีในภาวะการณ์แพร่กระจายของ COVID-19 ได้แก่ การที่ผู้ตอบแบบสอบถามซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติงานการตรวจสอบบัญชีให้ความสำคัญต่อข้อมูลการเงินในอดีต เช่น อัตราส่วนของงบการเงิน กระแสเงินสดในอดีต เป็นต้น และผู้ตอบแบบสอบถามยังเน้นการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากกว่าการประเมินความเสี่ยงของกิจการ แนวทางการตรวจสอบดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าการตรวจสอบยึดข้อมูลและเอกสารหลักฐานเชิงประจักษ์ ในอดีตและ การยึดมั่นข้อมูลและหลักฐานเชิงประจักษ์ในอดีตนี้ อาจเป็นแรงจูงใจให้ฝ่ายบริหารจัดทำเอกสารหลักฐานโดยใช้ข้อมูลในอดีตโดยไม่คำนึงถึงความเป็นไปได้ในอนาคต เช่น การทำประมาณการกระแสเงินสด การจัดทำเอกสารหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีผู้สนับสนุนทางการเงินตลอดเวลาหากเกิดปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นต้น สภาพแวดล้อมที่ยึดข้อมูลในอดีตและเอกสารหลักฐานเชิงประจักษ์อาจจะเกิดจากแนวทางการกำกับดูแลของหน่วยงานกำกับดูแลที่มุ่งเน้นการสอบทานที่เอกสารหลักฐานที่ใช้ในการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีซึ่งมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเก็บรวบรวมเอกสารหลักฐานในอดีตให้มากที่สุด เพื่อใช้ในการป้องกันตัวเมื่อเกิดเหตุการณ์การสอบทานกระดาษทำการจากหน่วยงานกำกับดูแล การศึกษาค้นคว้านี้ชี้ให้เห็นว่าผู้มีหน้าที่

ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแล ควรกำหนดแนวทางในการสอบทานเหตุการณ์ในอนาคต เช่น การตรวจสอบประมาณการ การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นต้น โดยเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีใช้วิจรณ์ญาณที่เก็จากความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์การสอบบัญชีที่จะมองไปยังอนาคตว่ากิจการอาจจะมีปัญหาเกี่ยวกับการประมาณการทางการบัญชี รวมทั้งการประสบบัญหาคารดำเนินการต่อเนื่องในอนาคตหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับแนวโน้มมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดให้ผู้จัดทำงบการเงินต้องอาศัยข้อมูลที่เกิดจากการประมาณการเหตุการณ์ในอนาคตมากกว่าการใช้ข้อมูลในอดีตเพื่อจัดทำงบการเงิน (IASB, 2018)

■ เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- ประคอง วรรณสุด. (2542). สถิติเพื่อการวิจัยทางพฤติกรรมศาสตร์ (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200 เรื่องวัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบ. สืบค้นจาก <https://www.tfac.or.th>. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 315 เรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ. สืบค้นจาก <https://www.tfac.or.th>. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 330 เรื่องวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้. สืบค้นจาก <https://www.tfac.or.th>. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 560 เรื่องเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน. สืบค้นจาก <https://www.tfac.or.th>. (2563). มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 570 เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง. สืบค้นจาก <https://www.tfac.or.th>.

ภาษาอังกฤษ

- Arnold, Christopher. (2020). *Summary of Covid-19 Audit Considerations*. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>.
- Baskan, Tuba Derya. (2020). Analyzing the going concern uncertainty during the period of COVID-19 pandemic in terms of independent auditor's reports. *Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), 28-42.
- Bava, Fabrizio & Trana, Melchior Gromis. (2019). Big4 Versus Non-Big4 Opinion about the Going Concern Assessment: A Survey. *International Journal of Business and Management*, 14(2), 87-98.
- Boonyanet, Wachira. (2006). Factors influencing going concern audit report: Questionnaire survey approach. *Chulalongkorn Business Review*, 28(3), 45 - 65.
- Center for Audit Quality. (2020). *Auditor Reporting COVID-19 Considerations*. Retrieved from <https://www.thecaq.org/auditor-reporting-covid-19-considerations/>.
- Cochran, W. (1977) *Sampling Techniques*. John Wiley and Sons, New York.

- Crucean, Andreea Claudia & Hategan, Camelia-Daniela. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. *Audit Financiar*, 1(1611), 105 – 118.
- Dohrer, Bob & Tysiac, Ken. (2020). *Going concern tips for auditors during the pandemic*. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/apr/going-concern-tips-for-auditors-during-coronavirus-pandemic.html>.
- ICAEW. (2020). *Coronavirus, going concern and the auditor's report*. Retrieved from <https://www.icaew.com/insights/features/2020/mar-2020/coronavirus-going-concern-and-the-auditors-report>.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IFRS.
- Joshi, Prem Lal. (2020). Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 2(1), 1-9.
- Kelly, Matt. (2020). *The new pressures for going-concern warnings*. Retrieved from <https://iaonline.theiia.org/2020/Pages/The-New-Pressures-for-Going-concern-Warnings.aspx>.
- KPMG. (2020). *KPMG quick guide on COVID-19*. Retrieved from <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>.
- Savova, Kameliya. (2020). Global Impact of COVID 19 on the Concept of “Going Concern”. *The 20th International Scientific Conference Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020*.
- Triani, Ni Nyoman Alit, Satyawana, Made Dudy & Yanthi Merlyana Dwindi. (2017). Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570. *Asian Journal of Accounting Research*, 2(2), 29 – 35.