



ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM) กับมูลค่า
กิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
The Relationship Between Key Audit Matters (KAM) Reporting and Firm
Value of Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand (SET)

ประภัสสร คงเนียม
Prapat Kongneam

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์
A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Master of Accountancy
Prince of Songkla University
2563
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์



ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM)กับมูลค่า
กิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
The Relationship Between Key Audit Matters (KAM) Reporting and Firm
Value of Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand (SET)

ประภัสสร คงเนียม

Prapat Kongneam

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Master of Accountancy
Prince of Songkla University

2563

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

ชื่อวิทยานิพนธ์ ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM) กับมูลค่า
 กิจกรรมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
 ผู้เขียน นายประภัสสร คงเนียม
 สาขาวิชา การบัญชี

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

คณะกรรมการสอบ

.....

.....ประธานกรรมการ

(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

(ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์)

.....กรรมการ

(ดร.จิตติมา วิเชียรรักษ์)

.....กรรมการ

(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยฉบับนี้เป็นส่วน
 หนึ่งของการศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

.....

(ศาสตราจารย์ ดร.ดำรงศักดิ์ ฟ้ารุ่งสว่าง)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

ขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้มาจากการศึกษาวิจัยของนักศึกษาเอง และได้แสดงความขอบคุณบุคคลที่มีส่วนช่วยเหลือแล้ว

ลงชื่อ

(ดร.มัทนชัย สุทธิพันธุ์)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ลงชื่อ

(นายประภัสสร คงเนียม)

นักศึกษา

(4)

ข้าพเจ้าขอรับรองว่า ผลงานวิจัยนี้ไม่เคยเป็นส่วนหนึ่งในการอนุมัติปริญญาในระดับใดมาก่อน และ
ไม่ได้ถูกใช้ในการยื่นขออนุมัติปริญญาในขณะนี้

ลงชื่อ

(นายประภัสสร คงเนียม)

นักศึกษา

ชื่อวิทยานิพนธ์	ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)
ผู้เขียน	นายประภัสสร คงเนียม
สาขาวิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2562

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาลักษณะและระดับของการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี และเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุน และมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตัวอย่างที่ใช้จำนวน 1,086 ตัวอย่าง การวิเคราะห์เนื้อหาโดยใช้วิธีการนับจำนวนคำที่เปิดเผยในการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี ระหว่างปี พ.ศ.2559 ถึงปี พ.ศ.2561 การศึกษาใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนาสัมพันธ์สหสัมพันธ์และการถดถอยพหุคูณเพื่อวิเคราะห์ข้อมูล จากการศึกษาพบว่ารูปแบบของการรายงานผู้สอบบัญชี ที่นำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความผันแปรไม่แตกต่างกัน ในช่วงปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 ทั้งในส่วนของจำนวนคำและจำนวนเรื่องที่เปิดเผย เฉลี่ยที่ 791.80 คำ ในขณะที่จำนวนเรื่องเฉลี่ยที่ 2.42 เรื่อง การศึกษายังพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงลบระหว่างจำนวนเรื่องที่เปิดเผยและจำนวนวันที่เปิดเผยกับราคาหุ้น อย่างไรก็ตามการศึกษายังพบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกระหว่างจำนวนคำที่เปิดเผยกับราคาหุ้น ในขณะที่ค่าสอบบัญชีและชนิดผู้สอบบัญชีมีผลเชิงบวกต่อความสัมพันธ์กับราคาหุ้น ทั้งนี้การศึกษากการเปิดเผยKAM ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแสดงให้เห็นว่าการรายงาน KAM มีอิทธิพลต่อผู้ลงทุนและการตัดสินใจสะท้อนได้จากมูลค่าหุ้นสามัญ

คำสำคัญ : เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การรายงาน รายงานผู้สอบบัญชี มูลค่ากิจการ

Thesis Title The relationship between Key Audit Matters (KAM) Reporting and Firm Value of Listed companies in the Stock Exchange of Thailand (SET)

Author Mr.Prapat Kongneam

Major Program Master of Accountancy

Academic Year 2019

ABSTRACT

This study aimed to investigate the extent and level of key audit matters (KAM) reporting of listed companies from the Stock Exchange of Thailand (SET), and to test the relationship between KAM reporting and firm value. Using 1,086 samples, content analysis was used to qualify KAM reporting. Descriptive analysis, correlation matrix, and multiple regression were used to analysis in this study. As the results, the study found no different level of KAM reporting of interms of word number as 791.80 average words and number of issues as 2.42 average issues. Moreover, the study also found the negative relationship between KAM reporting and firm value, while audit and types of audits of company and profitability had positive correlated with firm value. The study's results provided the potential of KAM reporting on investor's decision making.

Keywords: KAM; reporting; Audit Reporting; Firm Value

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์และความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ดร.มัทนชัย สุทธิพันธ์ ซึ่งได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และสละเวลาให้คำปรึกษาและคำแนะนำ ตลอดจนช่วยแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ดร.ศิริดา นวลประดิษฐ์ ประธานกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิและ ดร.จิตติมา วิเชียรรักรักษ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาตรวจทานและให้คำชี้แนะอันเป็นประโยชน์ในการแก้ไขวิทยานิพนธ์เล่มนี้ให้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น อีกทั้งขอกราบขอบพระคุณอาจารย์หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ตั้งแต่การศึกษาขั้นต้นมาถึงปัจจุบันและความช่วยเหลือต่าง ๆ

ผู้วิจัยขอขอบคุณครอบครัวที่คอยส่งเสริมและสนับสนุนทางการศึกษามาโดยตลอด และเป็นกำลังใจสำคัญจนสำเร็จการศึกษา

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่สนใจทั่วไป หากมีข้อผิดพลาดประการใด ขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ประภัสสร คงเนียม

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(5)
ABSTRACT	(6)
กิตติกรรมประกาศ	(7)
สารบัญ	(8)
สารบัญตาราง	(10)
บทที่ 1 บทนำ	
ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
คำถามวิจัย	3
วัตถุประสงค์ในการศึกษา	3
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
ขอบเขตการศึกษา	5
นิยามศัพท์	6
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)	8
มูลค่ากิจการ	155
ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา	17
ทบทวนวรรณกรรม	18
กรอบแนวคิดการศึกษา	28
บทที่ 3 ระเบียบวิธีวิจัย	
การพัฒนาสมมติฐานการศึกษา	29
ประชากร และกลุ่มตัวอย่าง	31
เครื่องมือในการเก็บข้อมูล และวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	32
การวัดค่าตัวแปรในการศึกษา	32
วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล	33
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล	
ผลการวิเคราะห์ลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี	35

ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ	38
บทที่ 5 สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	
สรุปและการอภิปรายผลการศึกษา	42
ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา	44
ข้อจำกัดการวิจัย	45
ข้อเสนอแนะและงานวิจัยในอนาคต	466
บรรณานุกรม	48
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก ตัวอย่างรายงานผู้สอบ และเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	53
ภาคผนวก ข รายชื่อของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET	92
ภาคผนวก ค แบบเก็บข้อมูล	106
ประวัติผู้วิจัย	108

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
ตารางที่ 3.1 แสดงขนาดของตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา (Sample)	32
ตารางที่ 3.2 การวัดค่าตัวแปรในการศึกษา	33
ตารางที่ 4.1 แสดงข้อมูลปริมาณการเปิดเผย“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM)	36
ตารางที่ 4.2 แสดงปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญและจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย	36
ตารางที่ 4.3 แสดงการเปิดเผยเรื่องสำคัญและจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย	37
ตารางที่ 4.4 แสดงการทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's Correlation)	39
ตารางที่ 4.5 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Model)	40
ตารางที่ 4.6 แสดงผลการสรุปการทดสอบสมมติฐาน	41

บทที่ 1

บทนำ

ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันได้มีการนำรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่ได้มีการนำเสนอเกี่ยวกับเรื่องสำคัญที่พิจารณาเพื่อเปิดเผยไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีภายใต้หัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ตามที่คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและรับรองมาตรฐานสากล (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) ซึ่งการเสนอร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่มีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจ ในการพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เพื่อนำเสนอผ่านวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และได้มีการเสนอร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report ซึ่งกำหนดค่านิยามของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหมายถึง เรื่องที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาโดยใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดจากการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้าสอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยเรื่องที่มีความเสี่ยงอันมีนัยสำคัญหรือเกี่ยวกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี เรื่องหรือประเด็นปัญหาที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี รวมถึงการได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสถานการณ์ ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับแผนกลยุทธ์การตรวจสอบบัญชี ตลอดจนผลที่เกิดจากการระบุดู บกพร่องที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร จันเพชร,ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, 2560)

อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าเรื่องใดสมควรที่จะนำเสนอเอาไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่ง IAASB ได้มีการยกตัวอย่าง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เช่น ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ความเหมาะสมของแบบจำลองที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ความยากในการตรวจสอบการรวมธุรกิจ และความเสี่ยงจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการรับรู้รายได้ตามสัญญา เป็นต้น ผู้สอบบัญชีต้องไม่ทำให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีสำคัญผิดได้ว่าผู้สอบบัญชีมีการเสนอความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปอันเนื่องมาจาก “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข การไม่แสดงความเห็น หรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายสาเหตุของการนำเสนอรายงานไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดง

ความเห็น ซึ่งจะเป็นวรรคต่างหากจาวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์,2559)

หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าลูกค้าสอบบัญชีไม่มี “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ที่ต้องนำเสนอไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 ที่มีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้าสอบบัญชี และให้รายงานไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีว่าไม่มี “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” การปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ให้สอดคล้องกับหลักการของ IAASB โดยการปรับเอาวรรคความเห็นขึ้นมาไว้เป็นวรรคแรก เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบข้อมูลเชิงคุณภาพ วิเคราะห์สภาพธุรกิจ และเข้าใจภาพรวมของธุรกิจได้อย่างแท้จริง (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์,2559)

โดยงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีแล้วย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่างบการเงินที่ยังไม่ได้รับการตรวจสอบ แต่เนื่องจากเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีอาจคล้ายกันหมดจนทำให้ผู้ใช้งบการเงินมุ่งไปที่ความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยมองข้ามรายงานผู้สอบบัญชีซึ่งหลังจากมีการปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่แล้ว ผู้ใช้งบการเงินจึงควรพิจารณาในส่วนของรายงานอย่างละเอียดถี่ถ้วนแล้ววิเคราะห์ควบคู่ไปกับสภาพแห่งธุรกิจ เพื่อประโยชน์ในการใช้งบการเงินของผู้ลงทุน ในการพิจารณาซื้อขายหลักทรัพย์เพื่อการลงทุน (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์,2559)

อย่างไรก็ตามงานวิจัยในอดีตแสดงให้เห็นว่า การระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะธุรกิจได้ดีขึ้น และการที่ระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น โดยทั่วไปแล้วทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นด้วยในระดับปานกลาง สำหรับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเปลี่ยนแปลงด้านอื่น ๆ โดยผู้ใช้งบการเงินจะดูคุณค่าแทบทุกด้านมากกว่าผู้สอบบัญชี ยกเว้นแต่เพียงด้านการกำหนดให้ไม่ต้องมีการรายงานหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และไม่ต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี สำหรับการตรวจสอบงบการเงินบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์,2558) ข้อมูลผลการดำเนินงานในงบการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณอย่างมีนัยสำคัญ (ศิลปพร ศรีจันเพชร,2560) ผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อราคาหุ้นในประเทศจอร์แดนพบว่า มีเพียงบางส่วนของผลตอบแทนที่ผิดปกติ Abnormal return (ARR) ที่ส่งผลเชิงบวก และอื่น ๆ ที่ส่งผลเชิงลบ (Ali A., et al.,2007) “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ที่ใช้ราคาหุ้นในการวัดการตอบสนองของนักลงทุน ซึ่งใช้ราคาหุ้นถ่วงเฉลี่ยจากราคา 3 ระยะเวลา คือ ก่อนวันที่รายงาน 7 วัน วันที่รายงาน และหลังวันที่รายงาน 7 วัน พบว่าอัตราส่วนทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหุ้น และการเปิดเผย “เรื่อง

สำคัญในการตรวจสอบ”เกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหุ้น (Boonyanet and Promsen ,2018) นอกจากนี้การศึกษารายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ในประเทศไทยยังมีการศึกษาที่จำกัดมาก (ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์,2558) ทั้งนี้ งานวิจัยยังเป็นการเพิ่มมุมมองของทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling) ในการส่งสัญญาณถึงผู้ถือหุ้นผ่านผู้สอบบัญชี เพราะถือได้ว่า ผู้สอบบัญชี คือบุคคลที่ผู้ถือหุ้นให้ความใส่ใจเนื่องจากเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงิน และเพิ่มความน่าเชื่อถือในการติดตามผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงิน รวมไปถึงการตรวจจับการทุจริต และป้องกันการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินของบริษัทอีกด้วย (พิชญ์ณัฐ์ เสี่ยงกลาง, ชุติมา นาคประสิทธิ์,2559)

ดังนั้นจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบในการรายงานการสอบบัญชีเป็นรูปแบบใหม่ จึงนำมาซึ่งปัญหาวิจัย โดยมีวัตถุประสงค์ของงานวิจัยเพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matters : KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

1.1 คำถามวิจัย

1.2.1 ลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชีเป็นอย่างไร

1.2.2 การเปิดเผย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ในรายงานผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์กับมูลค่ากิจการหรือไม่ ถ้ามีอย่างไร

1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี

1.2.1 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.3.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

1. ผลที่ได้จากการศึกษาวิจัยสามารถใช้เป็นแนวทางในการอธิบายทฤษฎีที่นำมาใช้

2. สามารถใช้เป็นฐานข้อมูลให้แก่ผู้ใช้ข้อมูลหรือผู้ที่สนใจได้
3. ใช้เป็นข้อมูลให้แก่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ นำไปปรับปรุงรูปแบบรายงานการสอบบัญชีในอนาคตเพื่อให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น
4. ผู้วิจัยในอนาคตสามารถนำไปใช้ในการอ้างอิงหรือเป็นแนวทางในการศึกษาในแง่มุมต่าง ๆ เพิ่มเติมได้

1.3.2 ประโยชน์เชิงการนำไปใช้

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินผู้ลงทุน หรือผู้ใช้อื่นๆได้ใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างระมัดระวังมากยิ่งขึ้น โดยที่ผู้ใช้งบการเงินได้ใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงในเรื่องต่างๆ เช่น เรื่องที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญ เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงที่กิจการจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน เรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ ซึ่งมักเป็นการตรวจสอบรายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชี และรายการเหล่านี้เป็นประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง เรื่องหรือประเด็นปัญหาที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบบัญชี ผลกระทบต่อการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญทางด้านเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับหรืออื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร และกระทบต่อวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี ตัวอย่าง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เช่น ปัจจัยที่กระทบกับการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ความเหมาะสมของแบบจำลองที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (FAP Newsletter)

ทั้งนี้ KAM เป็นเรื่องที่ยังคงใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือบริษัทอื่นที่ไม่ได้อยู่ในตลาดหลักทรัพย์สามารถนำไปปฏิบัติได้ตามความสมัครใจ ปัจจุบันหลายประเทศได้นำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มาใช้แล้ว เช่น สหราชอาณาจักร เนเธอร์แลนด์ เยอรมนี ออสเตรเลีย แอฟริกาใต้ ฮองกง และสิงคโปร์ เป็นต้น (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2558) ซึ่งผลตอบรับจากผู้ใช้งบการเงินเป็นที่น่าพอใจอย่างยิ่ง เนื่องจากรายงานรูปแบบใหม่ตอบสนองความต้องการได้ดีและเพิ่มความมั่นใจในงบการเงินได้มากยิ่งขึ้น ในส่วนของประเทศไทยทางสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้กำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ภัชรพรรณ กรรณ, ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล, 2561) มีผลบังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2558) และจะเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่นั้น ถือเป็น “นวัตกรรม” ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้นำเสนอรายงานที่ให้ข้อมูลที่เจาะลึก

และเข้าถึงประเด็นที่สำคัญเพื่อประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นอกจากนี้ยังช่วยให้เกิดการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ลงทุนและคณะกรรมการตรวจสอบเพิ่มมากขึ้น อีกทั้งมีประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม เนื่องจากรายงานจะมีความโปร่งใสมากยิ่งขึ้น และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม มิใช่เพื่อผู้ถือหุ้นกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งและตัวบริษัทเท่านั้น อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ถือเป็นความท้าทายอีกประการหนึ่งของผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ ที่อาจจะถูกสาธารณชนตั้งคำถามและตรวจสอบและขอข้อมูลเพิ่มเติมได้

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การวิจัยนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาเกี่ยวกับลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET โดยมีขอบเขตการดำเนินงานวิจัยดังนี้

1.4.1 ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาวินิจฉัยครั้งนี้ ผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ในรายงานผู้สอบบัญชีที่ได้ตรวจพบในขณะทำการตรวจสอบงบการเงินภายใต้มุมมองเรื่องความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ รวมถึงเหตุการณ์หรือรายการที่มีผลกระทบต่อตรวจสอบ ตามแนวทางที่ถูกกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชี และเห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็น “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ที่ต้องเปิดเผยไว้ในหน้ารายงานการสอบบัญชีภายใต้ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” กับมูลค่ากิจการ

1.4.2 ขอบเขตด้านประชากร

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาวินิจฉัย คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ซึ่งประกอบด้วย

- | | |
|----------------------------|------------------------------------|
| 1. กลุ่มเกษตรและอาหาร | 5. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง |
| 2. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค | 6. กลุ่มทรัพยากร |

3. กลุ่มธุรกิจการเงิน

7. กลุ่มบริการ

4. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม

8. กลุ่มเทคโนโลยี

ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561 เหตุที่ใช้ข้อมูลระหว่างปีดังกล่าวเนื่องจากมีการบังคับใช้รายงานผู้สอบบัญชีที่ต้องระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” สำหรับงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป โดยตัวอย่างประชากรที่ใช้เป็นบริษัทที่ถูกรวมในการคำนวณดัชนีราคาตลาดหลักทรัพย์ติดต่อกันเป็นเวลา 3 ปี คือระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้วิธีการเก็บข้อมูลแบบหุติยภูมิ จากรายงานประจำปี (56-2) พ.ศ. 2559 – 2561 โดยวิเคราะห์การเปิดเผยหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งมีประชากรทั้งสิ้น 616 บริษัท ซึ่งในงานวิจัยนี้ได้ตัดประชากรที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขออกจำนวน 254 บริษัท ทำให้เหลือประชากรตัวอย่างที่เป็นไปตามเงื่อนไขจำนวน 362 บริษัท จำนวน 3 ปี รวมเป็นประชากรตัวอย่างทั้งสิ้นจำนวน 1,086 ตัวอย่าง

1.4.3 ขอบเขตด้านเวลา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้เวลาในการวิจัย ตั้งแต่เดือน พฤศจิกายน 2561 ถึงเดือน มีนาคม 2563

1.5 นิยามศัพท์

1.5.1 รายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ (New Auditor’s Report) หมายถึง รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่มีนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เกี่ยวกับเรื่องที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา และประเด็นที่ตรวจพบระหว่างการตรวจสอบบัญชี (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ ,2558)

1.5.2 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) หมายถึง เรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีอยากสื่อสารถึงเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินให้แก่ผู้ที่ใช้งบการเงินทราบ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญของกิจการหรือเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการตรวจสอบ เช่น คดีความต่าง ๆ ที่อยู่ระหว่างการฟ้องร้องซึ่งมีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ การประเมินความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน และความเสี่ยงจากการเลือกวิธีรับรู้รายได้ ผลกระทบจากการปรับปรุง

เหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญ เป็นต้น (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ,2561)

1.5.3 มูลค่ากิจการ (Firm Value) หมายถึง ราคาของหลักทรัพย์ที่ขึ้นหรือลงโดยมีปัจจัยมาจากนักลงทุนในตลาด ในระยะสั้นราคาหุ้นมักไม่นิ่งและมีความผันผวนอย่างมาก นักลงทุนแนววีไอจะให้ความสำคัญกับราคาหุ้นในตลาดเป็นอันดับท้ายๆ จะเน้นการดูมูลค่าที่แท้จริงแล้วนำมาเปรียบเทียบกับราคาตลาดเพื่อการตัดสินใจ แต่ในทางกลับกันนักเล่นหุ้นแนวเทคนิคจะให้ความสำคัญกับราคาหุ้นในตลาดแล้วนำมาวิเคราะห์ความน่าจะเป็นของราคาหุ้นในอนาคตแล้วเข้าเก็งกำไรในหุ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2558)

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี รวมถึงการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET ได้มีการค้นคว้าและรวบรวมแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนำมาใช้ในการศึกษาผลงานวิจัยดังต่อไปนี้

- 2.1 การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)
- 2.2 มูลค่ากิจการ
- 2.3 ทฤษฎีในการศึกษา
- 2.4 ทบทวนวรรณกรรม
- 2.5 กรอบแนวคิดในการศึกษา

2.1 การเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

รายงานสอบบัญชีเริ่มมีขึ้นในประเทศอังกฤษ ซึ่งจะมีผู้สอบบัญชีกล่าวแถลงหรือรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินโดยอ่านในที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้รับฟัง จึงถือว่ารายงานของผู้สอบในช่วงแรกจะอยู่ในรูปของวาจา แต่ก็ได้เขียนรายงานไว้เป็นลายลักษณ์อักษรด้วย ต่อมาข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบไว้ตอนท้ายของหน้างบดุล มีข้อความว่า “ได้ตรวจสอบถูกต้องแล้ว” (หรืออาจไม่มีข้อความนี้ได้แต่ยังต้องแสดงรายงานการตรวจสอบไว้ตอนท้ายของงบดุลที่ตรวจสอบ) พร้อมทั้งให้ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อกำกับไว้ท้ายงบดุลด้วย ซึ่งมีการปฏิบัติสืบต่อกันมาจนกฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทเมื่อปี ค.ศ. 1900 กำหนดให้งบการเงินของบริษัทต้องมีการตรวจสอบบัญชี กฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องลงลายมือชื่อรับรองท้ายงบดุลว่า ได้มีการตรวจสอบบัญชีตามกฎหมายเรียบร้อยแล้ว และต้องทำรายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้นพร้อมกับบัญชีที่ตรวจสอบและงบดุลที่เสนอต่อที่ประชุมใหญ่โดยผู้สอบบัญชีต้องแถลงด้วยว่างบดุลนั้นได้จัดทำถูกต้องครบถ้วน และผู้สอบบัญชีต้องอ่านรายงานการสอบบัญชีให้แก่ที่ประชุมใหญ่ได้รับฟังด้วย กฎหมายระบุว่าผู้สอบบัญชีต้องเขียน “คำรับรอง” ไว้ท้ายงบดุล รวมทั้งจัดทำ “รายงาน” เสนอต่อผู้ถือหุ้น สมัยนั้นคำรับรองของผู้สอบบัญชีเลยกลายเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลไปด้วย ทำให้ผู้สอบบัญชีเสนอข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความ

ยากลำบาก เนื่องจากต้องกล่าวคำรับรองในความถูกต้องของงบการเงินและข้อสังเกตไว้ในรายงานฉบับเดียวกันซึ่งผู้ใช้อาจจะมองข้ามประเด็นสำคัญในรายงานได้ (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560)

ต่อมา ค.ศ. 1907 กฎหมายประเทศอังกฤษบังคับว่า รายงานการสอบบัญชีต้องแนบพร้อมด้วยงบดุล หรือแจ้งไว้ท้ายงบดุลว่ามีรายงานการสอบบัญชี และตั้งแต่ปี ค.ศ. 1929 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแนบรายงานการสอบบัญชีไว้ในงบดุลด้วยทุกครั้ง ในช่วงแรกกฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเฉพาะงบดุลเท่านั้น ต่อมาในปี ค.ศ. 1948 มีการกำหนดให้งบดุลและงบกำไรขาดทุนของบริษัทต้องมีกรรมการลงลายมือชื่ออนุมัติและต้องมีรายงานการสอบบัญชีแนบด้วย ในช่วงศตวรรษที่ 19 รูปแบบรายงานของประเทศอังกฤษได้เข้ามามีบทบาทในประเทศไทย ทั้ง ๆ ที่รายงานดังกล่าวไม่สอดคล้องกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากงบการเงินของบริษัทมหาชนของประเทศอังกฤษต้องได้รับการตรวจสอบตามกฎหมาย ในขณะที่งบการเงินของบริษัทในประเทศไทยยังไม่มีการตรวจสอบแต่ก็เน้นการรายงานต่องบดุลเพื่อวัตถุประสงค์ของการขอกู้ยืมเงินเป็นส่วนใหญ่ (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560)

พัฒนาการและรูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชีในประเทศไทย เริ่มขึ้นในปี พ.ศ.2518 ทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนเป็น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์) ได้มีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งระบุให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจนโดยได้มีการกำหนดให้ใช้รายงานการสอบบัญชีแบบรายงานมาตรฐาน ซึ่งเรียกว่า “รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น” (short-Form-Report) หรือที่เรียกกันแบบไม่เป็นทางการว่า “รายงานสองวรรค” โดยมีรูปแบบรายงานดังนี้ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2557)

(ปัจจุบันเลิกใช้แล้ว)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี (แบบสองวรรค)

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสมและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ..... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเช่นเดียวกับปีก่อน

ลายมือชื่อ

.....

()

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ต่อมาในปี พ.ศ.2541 ทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในปัจจุบัน) ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งได้กำหนดรูปแบบและถ้อยคำของการเขียนรายงานการสอบบัญชี ที่เรียกอย่างเป็นทางการว่า “รายงานแบบสามวรรค” คือมีวรรคนำ วรรคขอบเขตและวรรคแสดงความเห็น เช่น ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนี้ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, ธีรลักษณ์ วิจิตรสารวงษ์, 2557)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี (แบบสามวรรค)

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท จำกัด ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของ

หลักการบัญชีที่กิจการใช้และประมาณการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้นตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขที่ XXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่

ต่อมาสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้เริ่มประกาศใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ ในปี 2555 ที่ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตาม International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services ฉบับรวมเล่ม ปี 2010 ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงแนวทางปฏิบัติงานสอบบัญชีมาเน้นที่การวิเคราะห์ความเสี่ยงของกิจการในการปฏิบัติงานมากขึ้น ในครั้งนี้ได้เปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีจากแบบเดิมที่เรียกกันว่า “แบบสามวรรค” ซึ่งใช้กันมาตั้งแต่คราวที่มีการปรับปรุงมาตรฐานครั้งใหญ่หลังวิกฤตเศรษฐกิจมาเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่เรียกกันว่า “รายงานแบบทวรรค” คือ วรรคแรกเป็นวรรคนำที่ผู้สอบบัญชีระบุว่าได้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการ วรรคที่สองเป็นวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร วรรคที่สาม สี่และห้าเป็นวรรคที่ใช้อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีสามวรรคย่อย ส่วนวรรคสุดท้ายเป็นวรรคที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนี้ (สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, ัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2557)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงการวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีเลือกที่ใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารรวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสม เพื่อเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะทางการเงินของบริษัท
 ณ วันที่ ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน
 ของบริษัท โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐาน
 การรายงานทางการเงินรายงานต่อข้อกำหนดตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น.....
 (รูปแบบและเนื้อหาส่วนนี้ แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะความรับผิดชอบในรายงานอื่นของผู้สอบ
 บัญชี).....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน

XXXXX

วันที่

สำนักงานสอบบัญชี

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

ขณะที่ผู้สอบบัญชีพยายามเรียนรู้กับการฝึกหัดเขียนรายงานแบบทวิพรรค วันที่ 25
 กรกฎาคม 2556 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ International Auditing
 and Assurance Standards Board (IAASB) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่อยู่ในกำกับของ IFAC :
 International Federation of Accountant ก็ได้นำเสนอร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่
 เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องหลายภาคส่วนแสดงความคิดเห็นต่อร่างดังกล่าวในปีเดียวกัน โดยได้นำความเห็นที่
 ได้สรุปเพื่อพิจารณาปรับปรุงร่างเพื่อประกาศใช้ในปี พ.ศ. 2557 และในทางปฏิบัติได้มีการนำมา
 บังคับใช้จริงในประเทศไทยสำหรับงบการเงินที่มีรอบปีบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559

มาตรฐานการสอบบัญชีเดิมที่มีการปรับปรุงใหม่จำนวน 5 ฉบับ และร่างมาตรฐานการ
 สอบบัญชีใหม่อีก 1 ฉบับ ดังนี้

ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with
 Governance

ISA 570 (Revised), Going Concern

ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial
 Statements

ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent
 Auditor's Report

ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent

Auditor's Report

ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the independent Auditor's Report

โดยมีประเด็นสำคัญที่มีการปรับปรุงในรายงานสอบบัญชีรูปแบบใหม่ ประกอบด้วย 7 ข้อ ดังนี้

1. การเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีที่รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
2. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)
3. ข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ
4. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่ตรวจพบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Key Audit Matter: KAM)
5. การเปลี่ยนแปลงลำดับของย่อหน้าในรายงาน
6. มีการเสนอปรับปรุงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและลักษณะสำคัญของการสอบบัญชี
7. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น (Other Information)

รายงานรูปแบบใหม่ ประกอบด้วย วรรคแรกจะเป็นวรรคความเห็น วรรคที่สองจะเป็นวรรคเกณฑ์ในการตัดสินใจ วรรคที่สามเป็นวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ วรรคที่สี่เป็นวรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง วรรคที่ห้าเป็นวรรคข้อมูลอื่น วรรคที่หกเป็นวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน วรรคสุดท้ายเป็นวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560)

การเปิดเผย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter : KAM)” เป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญ เช่น คดีความที่อยู่ระหว่างการฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ การประเมินความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน และความเสี่ยงจากการเลือกวิธีรับรู้รายได้ เพราะการระบุความเสี่ยงจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสภาพทั่วไปและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น ในกรณีที่มีเหตุการณ์อันเป็นที่สงสัยอย่างมีนัยสำคัญ KAM เป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีความสำคัญมากที่สุด ลดช่องว่างของข้อมูลและเพิ่มประสิทธิภาพของการสื่อสาร โดยแสดงวิธีการบริหารจัดการความเสี่ยง (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560) การวิเคราะห์เปิดเผยข้อมูลการเชื่อมโยงข้อมูลในแต่ละวรรค เช่น ประเด็นการดำเนินงานต่อเนื่อง จำต้องพิจารณาทั้งวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นควบคู่กับข้อมูลภายนอกและข้อมูลภายในงบการเงิน ซึ่งจะใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีพิจารณาควบคู่ไปด้วย เพื่อสื่อสารให้ผู้ใช้งบ

การเงินมองเห็นภาพของฐานะทางการเงินของบริษัทได้ครบทุกมุมมองและชัดเจนมากขึ้น (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560) การพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น KAM สามารถแยกพิจารณาออกเป็นดังนี้

1. พิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีจากเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลทั้งหมด
2. พิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงวดปัจจุบันจากเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้ตรวจสอบบัญชีที่ระบุได้
3. ตรวจสอบเงื่อนไขที่ไม่สามารถแสดงต่อเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดที่ได้เป็น KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2 มูลค่ากิจการ

มูลค่ากิจการเป็นราคาของหลักทรัพย์ที่ขึ้นหรือลงโดยมีปัจจัยมาจากนักลงทุนในตลาดซึ่งมีความผันผวนไปตามสภาวะการของตลาดในช่วงเวลาที่แตกต่างกัน ผู้ลงทุนอาจใช้ราคาหุ้นเพื่อเปรียบเทียบกับราคาตลาดเพื่อการตัดสินใจ และอาจจะวิเคราะห์ความน่าจะเป็นของราคาหุ้นในอนาคต เพื่อใช้ในการเกร็งกำไรในหุ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2558)

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อราคาหุ้น สำหรับผู้ลงทุนที่เพิ่งเริ่มต้นทำความรู้จักกับหุ้นอาจมีข้อสงสัยและมีคำถามในใจว่า “วันนี้หุ้นที่ถือไว้ ราคาจะขึ้นหรือลง” และ “ราคาหุ้นที่เปลี่ยนแปลงเกิดจากอะไร” หรือ “เราจะสามารถคาดการณ์หรือรู้ทิศทางของการเปลี่ยนแปลงของราคาหุ้นได้หรือไม่” การที่จะสามารถตอบคำถามเหล่านี้ได้นั้น ผู้ลงทุนต้องเข้าใจปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดราคาหุ้น หรือปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อราคาหุ้น ซึ่งแนวคิดที่จะช่วยให้ผู้ลงทุนตอบคำถามดังกล่าวได้ และช่วยให้ผู้ลงทุนเข้าใจถึงปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดราคาหุ้น คือ “การหามูลค่าที่แท้จริง (Intrinsic Value) ของหุ้นสามัญ” (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2558)

ราคาหุ้นถูกกำหนดมาจากปัจจัยหลายอย่าง การหามูลค่าที่แท้จริงของหุ้นเกิดจาก ผู้ลงทุนที่ต้องการลงทุนในหุ้นวันนี้ ย่อมคาดหวังผลประโยชน์หรือผลตอบแทนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจากการลงทุนในหุ้นดังกล่าว ดังนั้น ราคาหุ้นที่ผู้ลงทุนยอมจ่ายในวันนี้ จึงเป็นราคาสำหรับสิ่งที่คาดหวังว่าจะได้รับในอนาคต นั่นเอง ราคาหุ้นที่เปลี่ยนแปลงไป น่าจะเกิดจากการที่ผู้ลงทุนคาดการณ์ว่า สิ่งที่คุณจะได้รับในอนาคต ทั้งในรูปของ “เงินปันผล” และ “ส่วนต่างราคาที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม” เช่น ถ้ามีผู้คาดการณ์ว่าการลงทุนในหุ้น A จะได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลมากขึ้น ก็จะทำให้บุคคลนั้นยินดีที่จะจ่ายเงินเพื่อลงทุนซื้อหุ้น A ในราคาที่สูงขึ้น ราคาหุ้น A ก็จะปรับตัวสูงขึ้น ในทางกลับกัน ถ้าผู้ลงทุนคนหนึ่งคาดการณ์ว่าหากลงทุนซื้อหุ้น A ณ ปัจจุบัน โดยถือไว้ 2 – 3 เดือน แล้วขายออก อาจจะได้ราคาขายต่อหน่วยน้อยกว่าตอนที่ซื้อมา ผู้ลงทุนคนนั้นก็อาจจะไม่ยอม

จ่ายเงินเพื่อลงทุนซื้อหุ้น A ณ ราคาปัจจุบัน แต่จะยอมจ่ายในราคาที่ต่ำกว่า เพื่อชดเชยกับความเสี่ยงที่คาดว่าจะต้องเกิดขึ้นใน 2 – 3 เดือนข้างหน้า ราคาหุ้น A ก็จะปรับตัวลดลง สรุปก็คือ ราคาหุ้น ณ ปัจจุบันจะถูกกำหนดมาจาก 2 ปัจจัยหลักๆ คือ

1. ผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับ (ทั้งในรูปของเงินปันผลและส่วนต่างราคา)
2. ความเสี่ยงที่ผู้ลงทุนจะต้องเผชิญจากการลงทุนในหุ้น

โดยผลตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับและความเสี่ยงที่ผู้ลงทุนต้องเผชิญจากการลงทุนในหุ้นเป็นตัวกำหนดมูลค่าที่แท้จริงของหุ้น และมูลค่าที่แท้จริงของหุ้นจะส่งผลต่อราคาตลาดของหุ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2558)

ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดระดับของเงินปันผล ราคาหุ้นที่คาดว่าจะขายได้ และความเสี่ยงจากการลงทุน คือ แนวโน้มผลกำไรในอนาคตของบริษัท ซึ่งเกิดมาจากผลการดำเนินงานของบริษัท รูปแบบธุรกิจของบริษัท การก่อหนี้ของบริษัท รวมทั้งแนวโน้มภาวะอุตสาหกรรม ภาวะเศรษฐกิจ และตลาดหุ้น ปัจจัยสามารถนำมาจัดกลุ่มเป็น 3 ปัจจัยใหญ่ๆ คือ

ภาวะเศรษฐกิจ ถ้าเศรษฐกิจดีราคาหุ้นมักจะเพิ่มขึ้น เพราะผู้ลงทุนมองว่าโอกาสที่บริษัทจะขาดทุนในช่วงเวลานั้นมีน้อย จึงกล้าที่จะลงทุนในหุ้นเพิ่มขึ้น กล่าวคือ ในช่วงที่เศรษฐกิจดีประชาชนจะจับจ่ายใช้สอยเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ยอดขายและผลกำไรของบริษัทเพิ่มขึ้น เมื่อบริษัทมีกำไรเพิ่มขึ้น บริษัทก็สามารถจ่ายผลตอบแทนให้แก่ผู้ลงทุนได้มากขึ้นตามไปด้วย ในทางกลับกัน ถ้าเศรษฐกิจไม่ดี ราคาหุ้นก็มักจะลดลง เพราะผู้ลงทุนมีความกังวลในผลประกอบการของบริษัท กล่าวคือ ช่วงที่เศรษฐกิจไม่ดี กำลังซื้อของประชาชนก็ลดลง ยอดขาย และกำไรของบริษัทก็จะลดลง หรืออาจจะขาดทุน ท้ายที่สุดผู้ลงทุนก็จะไม่ได้รับการจัดสรรกำไรจากบริษัท เหตุการณ์ดังกล่าวทำให้ผู้ลงทุนรู้สึกถึงความเสี่ยงจากการลงทุน จึงมีการขายหุ้นออกมา เมื่อมีการขายหุ้นออกมาเป็นจำนวนมากก็จะทำให้ราคาหุ้นปรับตัวลดลงในที่สุด (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2558)

ภาวะอุตสาหกรรม ถ้าอุตสาหกรรมใดอยู่ในช่วงขาขึ้นราคาหุ้นที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้นก็มักจะปรับตัวเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ลงทุนคาดการณ์ว่าผลประกอบการของบริษัทในอุตสาหกรรมนั้นจะปรับเพิ่มขึ้นตามภาวะอุตสาหกรรม ในทางกลับกัน ถ้าอุตสาหกรรมใดอยู่ในช่วงขาลง ราคาหุ้นที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้นก็จะมีการปรับตัวลดลง เนื่องจากผู้ลงทุนกังวลถึงความเสี่ยงจึงขายหุ้นในอุตสาหกรรมดังกล่าวออกมา (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2558)

ผลการดำเนินงานของบริษัท เป็นตัวแปรที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานของบริษัทนั้นๆ โดยตรง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกิจ กลยุทธ์ของบริษัท และความสามารถของผู้บริหาร กล่าวคือ ในช่วงที่สภาวะเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมไม่ดี หากผู้บริหารของบริษัทมีความสามารถสูง ก็อาจจะทำให้ผลประกอบการของบริษัทลดลงไม่มาก และราคาหุ้นก็จะปรับตัวลดลงแค่เพียงเล็กน้อย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ,2558)

2.3 ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา

ทฤษฎีส่งสัญญาณ (Signaling Theory)

ทฤษฎีส่งสัญญาณ Signaling ที่ส่งสัญญาณที่ดีที่สุดของราคาหุ้น คือ การที่บริษัทมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน (Cashflow from operations) หลังลบด้วยกระแสเงินสดจากการลงทุน (Cashflow from investment) หรือเราเรียกตามภาษาของนักการเงินว่า "Free cash flow" เป็นบวก และถ้าเป็นบวกเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ ราคาหุ้นก็จะปรับตัวเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ เนื่องจากว่ากระแสเงินสดส่วนที่เกิดจากเงินลงทุนจะนำไปคืนเงินกู้หรือจ่ายเงินปันผลเพิ่ม ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มความมั่งคั่งให้กับผู้ถือหุ้นนั่นเอง หรือ Signaling ที่มีผลต่อราคาหุ้นอีกอย่างหนึ่ง คือ การเริ่มจ่ายเงินปันผลของบริษัท หลังจากไม่ได้จ่ายเป็นเวลานาน การเริ่มจ่ายเงินปันผลนี้เองเราเรียกว่า "Dividend signaling" ซึ่งเกิดจากความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล (Asymmetry Information) ทำให้การได้รับข้อมูลของนักลงทุนที่แตกต่างกันเพื่อส่งสัญญาณ (Signal) ให้แก่นักลงทุน เป็นทฤษฎีที่อธิบายพฤติกรรมของคนสองฝ่าย ได้แก่ ฝ่ายของผู้ที่ส่งสัญญาณกับฝ่ายของผู้รับสัญญาณ ซึ่งเกิดขึ้นในปี 1973 โดย Michael Spence เป็นทฤษฎีที่นักลงทุนควรศึกษาพฤติกรรมที่ผู้บริหาร หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ส่งสัญญาณไปยังผู้ถือหุ้นรายย่อย Connelly (2011)

ทฤษฎีการส่งสัญญาณใช้อธิบายพฤติกรรมเมื่อผู้ส่งและผู้รับข้อมูลมีการเข้าถึงข้อมูลแตกต่างกัน รวมถึงการจัดการเชิงกลยุทธ์เพื่อใช้แก้ไขปัญหาองค์กร แสดงให้เห็นว่าผู้มีส่วนได้เสียใช้ประเด็นต่าง ๆ ในการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ เพื่อที่จะสรุปผลเกี่ยวกับเจตนากระทำหรือสิ่งที่ตั้งใจ (Srivastava และ Lurie, 2001) อธิบายถึงการเปิดเผยข้อมูลแบบดั้งเดิมเรื่องเกี่ยวกับตลาดหุ้น เช่น การเปิดเผยของผู้บริหารเพื่อส่งสัญญาณให้ตลาดหุ้นทราบเกี่ยวกับความคาดหวังในอนาคต เรื่องผลการดำเนินงานของกิจการ และแบบที่ไม่ใช่แบบดั้งเดิม เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสังคมและสิ่งแวดล้อม ผู้บริหารเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพื่อส่งสัญญาณให้สาธารณชนทราบว่า บริษัทมีกลยุทธ์ที่จะลดความเสี่ยงด้านสังคม ในทางกลับกันการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้นแสดงให้เห็นว่ากิจการมีข่าวไม่ดีหรือตั้งใจปกปิด การใช้ทฤษฎีการส่งสัญญาณในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทผ่านรายงานต่าง ๆ ของกิจการ เช่น รายงานประจำปี (56-2) รายงาน 56-1 และการเปิดเผยเรื่องต่าง ๆ ที่เห็นว่าเป็นความเสี่ยงหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบผ่านทางหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ดังนั้นทฤษฎีการส่งสัญญาณ จึงถูกนำมาใช้ในงานวิจัยนี้เพื่อเป็นการอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) โดยอาศัยการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่จะแสดงในงบการเงิน และเพิ่มความน่าเชื่อถือในการติดตามผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงิน รวมไปถึงการ

ตรวจจับการทุจริตและป้องกันการตกแต่งงบการเงินของบริษัท ทำให้มีความโปร่งใสและน่าเชื่อถือ ส่งผลให้มูลค่ากิจการเพิ่มขึ้นได้ (พิชญ์ณัฐ์ เสงี่ยมกลาง และชุตินา นาคประสิทธิ์, 2559)

2.4 ทบทวนวรรณกรรม

2.4.1 งานวิจัยต่างประเทศ

Boonyanet and Promsen (2018) ศึกษาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยใช้ราคาหุ้น ในการวัดการตอบสนองของนักลงทุน ซึ่งใช้ราคาหุ้นถัวเฉลี่ยจากราคา 3 ระยะเวลา คือ ก่อนวันที่รายงาน 7 วัน วันที่รายงาน และหลังวันที่รายงาน 7 วัน พบว่าอัตราส่วนทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหุ้น และการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับการตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหุ้น

Bedard et al., (2014) บทความนี้เป็นการให้ความเห็นเกี่ยวกับผลกระทบของการประเมินบทความของวารสารด้านบัญชี *Journal of Accountancy* : JOA ซึ่งมีผลบังคับใช้ใน ประเทศฝรั่งเศสตั้งแต่ปี ค.ศ.2003 บทความของวารสารด้านบัญชีเหล่านี้มีความคล้ายคลึงกันกับ Key Audit Matters ที่ผู้ตรวจสอบบัญชีทั่วโลกอาจใช้ในการเปิดเผยในอนาคตอันใกล้ เพื่อเพิ่มคุณค่าของข้อมูลสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผลแสดงให้เห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยผู้ตรวจสอบชาวฝรั่งเศสนั้นมีผลจำกัดมาก และในอีกด้านหนึ่งตลาดการเงินไม่ตอบสนองอย่างมีนัยสำคัญต่อบทความของวารสารด้านบัญชีเหล่านี้ ในทางกลับกันคุณภาพของการตรวจสอบที่ได้รับจากการวัดค่า การจัดการรายได้ ต้นทุนของการตรวจสอบที่ได้รับจากค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ และประสิทธิภาพของการตรวจสอบที่ได้รับจากความล่าช้าของรายงานการตรวจสอบ โดยได้ข้อสรุปของความคิดที่ว่า การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยผู้สอบบัญชีค่อนข้างมีผลเชิงบวกต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูล แต่ทั้งนี้ ผลสรุปที่ได้ อาจแตกต่างกันในบริบทของสถาบันอื่น ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในบริบทที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไม่เหมือนกัน หรือในบริบทที่ผู้สอบบัญชีไม่เพียงแต่เปิดเผยความคิดเห็นอย่างเป็นทางการ ดังนั้นผลที่ได้ช่วยอภิปรายระหว่างประเทศในปัจจุบันให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้นเกี่ยวกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Annette et al., (2016) บทความนี้เป็นการศึกษาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากรายงานหัวข้อ เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ ISA701 กำหนดไว้เกี่ยวกับคุณค่าในการสื่อสารรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับผู้ใช้อ้างอิง พบว่า เนื้อหาของรายงานในส่วนของ KAM ชี้ให้เห็นว่าการรายงานข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงเล็ก ๆ น้อย ๆ ที่สำคัญอาจทำ

ให้เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมในเชิงลบ หากการรายงานข้อมูลในส่วนของ KAM เป็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ อาจทำให้เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมในเชิงบวก ผู้เชี่ยวชาญด้านการลงทุน ประเมินสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของบริษัทให้ดีขึ้นอย่างมาก เมื่อใช้ข้อมูลเปรียบเทียบกับเงื่อนไขใน ส่วนของ KAM ก่อให้เกิดปัจจัยต่าง ๆ ในรูปแบบที่แตกต่างกัน ส่งผลให้ความน่าเชื่อถือไม่เท่ากันของ รายงานของผู้สอบบัญชี และในส่วนของนักลงทุนที่ไม่เป็นมืออาชีพ พบว่าการรายงานข้อมูล KAM ไม่ แสดงความต่างอย่างมีนัยสำคัญสำหรับการตัดสินใจ

Sirois et al., (2014) เพื่อตรวจสอบว่าผู้ใช้ข้อมูลได้มีการอ่านและรวบรวมข้อมูลจากรายงานผู้สอบบัญชีจริงและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เสนอโดยหน่วยงานกำกับดูแล และเพื่อ ตรวจสอบว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในรายงานผู้สอบบัญชีมีผลต่อการรับรู้ของผู้ใช้ในการตรวจสอบ งบการเงินหรือไม่ พบว่า การสื่อสารเรื่องอื่น ๆ เพิ่มเติมในรายงานการตรวจสอบส่งผลกระทบต่ออย่างมี นัยสำคัญต่อผู้ใช้ข้อมูลในงบการเงินโดยลดขั้นตอนในการเข้าถึงข้อมูลเมื่อเรื่องที่มีการเปิดเผยข้อมูลใน รายงานตรวจสอบ และพบว่าการสื่อสารเรื่องเพิ่มเติมในรายงานการตรวจสอบไม่ได้เพิ่มระดับการ เรียนรู้คุณภาพการตรวจสอบ

Mehdi et al., (2011) บทความนี้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ กรุงเตหะราน (SET) มีข้อมูลครบถ้วนหรือไม่ ผู้ใช้งบการเงินเน้นผลการตรวจสอบของข้อมูลหรือไม่ และรายงานผู้สอบบัญชี (โดยเฉพาอย่างยิ่งเรื่องความเห็น) มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ ผลการวิจัยพบว่า บางส่วนของค่าเฉลี่ยผลตอบแทนก่อนวันประกาศมติปกติ และหลังวันประกาศ รายงานผลออกมาเป็นเชิงบวก และวันอื่น ๆ ก็เป็นผลเชิงลบ อีกผลการศึกษาระดับความเชื่อมั่น 95% ระบุว่า ไม่สามารถสรุปได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีผลต่อราคาหุ้นและผลตอบแทนมีความเกี่ยวข้อง กัน สมมติฐานไม่เป็นที่ยอมรับ ผู้ใช้งบการเงินไม่รับรู้ข้อมูลหรือไม่เห็นคุณค่าของรายงานการสอบ บัญชี

Ali et al., (2007) ศึกษาว่ารายงานการตรวจสอบในจอร์แดนเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญใน กระบวนการตัดสินใจของนักลงทุนหรือไม่ พบว่าบางส่วนของผลตอบแทนที่ผิดปกติ ARR มีผลเป็น เชิงบวกและอื่น ๆ มีผลเป็นเชิงลบ ซึ่งนั่นหมายความว่าไม่มีรูปแบบที่ชัดเจนของการเกิดปฏิกิริยาของ หุ้น นอกจากนี้ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า ไม่มีผลกระทบที่ชัดเจนอย่างมีนัยสำคัญของความเห็นที่มี คุณภาพของผู้สอบบัญชีที่มีราคาหุ้นและผลตอบแทน ณ วันที่มีการประกาศ

Cordos & Fulop (2015) วัตถุประสงค์การศึกษาเพื่อตรวจสอบความเห็นด้วยของ ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบว่าเห็นด้วยกับ IAASB เกี่ยวกับการนำเสนอ Key Audit Matters (KAM) ในรายงานการตรวจสอบบัญชี เพื่อปรับปรุงการสื่อสารการตรวจสอบบัญชีหลังจากที่ผู้ใช้งบการเงิน รับรู้ถึงคุณภาพที่ลดลงในช่วงเวลาที่ผ่านมา ซึ่งพบว่าคำตอบที่แสดงความเห็นบนแบบสอบถามจาก สหภาพยุโรปในครั้งนี้บรรลุวัตถุประสงค์ซึ่งโดยส่วนใหญ่มีคำตอบสอดคล้องกับร่างการเปิดเผยเรื่อง

สำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวตามที่หน่วยงานกำกับดูแลได้นำเสนอ และรายงานการตรวจสอบที่มีการระบุ KAM เป็นแนวคิดที่สำคัญและการนำเสนอให้มีการบังคับใช้ มีผลเชิงบวกในการกระบวนการรายงานการตรวจสอบ

Fellnas & Stromback (2015) ศึกษาเกี่ยวกับคุณค่าของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อนักลงทุน ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงหลายประการในปี พ.ศ. 2559 นำไปสู่การนำเสนอหัวข้อ Key Audit Matters (KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบใหม่ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมาจากกระบวนการพัฒนาที่ยาวนานจากวิกฤตการณ์ทางการเงินของโลกที่ปะทุขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551 ซึ่งได้อธิบายว่าเลวร้ายที่สุดในประวัติศาสตร์สมัยใหม่นับตั้งแต่เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำครั้งใหญ่ในยุค 30 และมีจุดอ่อนสำคัญในภาคการเงิน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดวิกฤตการณ์ครั้งใหม่จึงทำให้ผู้สอบบัญชีควรมีการสื่อสารปัญหาไว้ในรายงานการสอบบัญชีภายใต้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งนำไปสู่ผลเชิงบวกเกี่ยวกับคุณภาพของการตรวจสอบ ซึ่งทฤษฎีนี้ใช้ลดช่องว่างและทำให้การรายงาน KAM นั้นความโปร่งใสที่เพิ่มขึ้นส่งผลในเชิงบวกต่อความเชื่อมั่นและความกระจ่าง KAM สามารถเปิดเผยความเสี่ยงที่ช่วยให้นักลงทุนสามารถประเมินความเสี่ยงต่อการลงทุนได้

Velte (2017) ศึกษาเกี่ยวกับความหลากหลายทางเพศในคณะกรรมการตรวจสอบในสหราชอาณาจักรว่ามีอิทธิพลต่อความสามารถในการอ่านเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ หลังจากวิกฤตการณ์ 2008/09 หน่วยงานกำกับดูแลทั่วโลกก็เริ่มมีมาตรการปฏิรูปหลายประการเพื่อเพิ่มความยั่งยืนให้กับองค์กร สถาบันการเงินหลายแห่งมีความตระหนักถึงคุณค่าของงานตรวจสอบ ดังเช่นที่ประเทศอังกฤษ Financial Reporting Council (FRC) (2013) มีการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานการตรวจสอบสำหรับบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน (LSE) สำหรับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 ตุลาคม 2555 มีการแสดงความเห็นในการตรวจสอบของบริษัทที่มีความเสี่ยงที่สำคัญที่สุดที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและขอบเขตการตรวจสอบเชิงประจักษ์เกี่ยวกับการเปิดเผย KAM เป็นหัวข้อท้ายสุด นอกจากนี้ยังวิเคราะห์ว่าสมาชิกเพศหญิงในคณะกรรมการตรวจสอบมีผลเชิงบวกหรือเชิงลบเกี่ยวกับช่วงของค่าสอบบัญชี

Mioa (2018) ศึกษาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบผ่านกรณี Fuyao Glass สํารวจเนื้อหาของข้อมูลการตรวจสอบภายใต้กรณีศึกษา จากมุมมองตามแนวทางที่ปรับปรุงใหม่เพื่อเพิ่มความโปร่งใสของข้อมูลที่ตรวจสอบ บทบาทในการตรวจสอบและเตือนภัยล่วงหน้าสื่อสารให้เห็นถึงเหตุการณ์ทางการเงินโดยรวมขององค์กรที่มีระดับความผิดปกติทางการเงินที่เกิดขึ้นในแต่ละปี สิ่งที่แสดงให้เห็นถึงปัญหาร้ายแรงซึ่งความเห็นในการตรวจสอบไม่ได้มีบทบาทที่พิสูจน์ข้อมูลทางการเงิน ผู้สอบบัญชีไม่เปิดเผยกระบวนการให้ได้ผลลัพธ์ที่ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียทางธุรกิจเชื่อมั่นในความเห็นของผู้สอบบัญชี บทความนี้จึงวิเคราะห์และอธิบายถึงบทบาทของมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ในการเสริมสร้างข้อมูลการตรวจสอบผ่านกรณีของ Fuyao Glass มาตรฐานการสอบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่มี

การปรับปรุงเนื้อหาข้อมูลการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญผ่านการตีความรายงานการตรวจสอบของ Fuyao Glass ซึ่งช่วยเพิ่มความโปร่งใสของการตรวจสอบและเพิ่มมูลค่าโดยรวมให้แก่รายงานการตรวจสอบบัญชี ลดความไม่สมบูรณ์ของข้อมูล ช่วยให้ผู้ใช้มีส่วนได้เสียยอมรับและเชื่อมั่นในงบการเงินมากขึ้น จากการตีความรายงานการเงินดังกล่าวช่วยสนับสนุนข้อมูลเชิงประจักษ์สำหรับประสิทธิผลของแนวทางการแก้ไข และเนื่องจากมีกรณีน้อยเกินไปจึงทำให้ไม่มีวิธีการวิจัยเชิงประจักษ์ที่เกี่ยวข้อง เชื่อว่าในอนาคตอันใกล้บริษัทจดทะเบียนจะนำมาตราฐานการสอบบัญชีใหม่มาใช้ การวิจัยด้านการตรวจสอบเนื้อหาข้อมูลภายใต้มาตรฐานใหม่จะมีเพิ่มขึ้น ซึ่งจะอธิบายการเปลี่ยนแปลงได้มากขึ้น

Segal (2017) วิเคราะห์เนื้อหาของเอกสารทางวิชาการและวิชาชีพก่อนที่จะเห็นผลลัพธ์ของความไม่แน่นอนและความเสี่ยงของ KAM รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับและการเพิ่มความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี การประเมินการนำเสนอ KAM เพื่อนำพัฒนากฎหมายและการศึกษาเชิงปริมาณในอนาคตเกี่ยวกับการนำเสนอ KAM ในแอฟริกาใต้ แอฟริกาใต้ติดอันดับหนึ่งของโลกในด้านความแข็งแกร่งของมาตรฐานการตรวจสอบและการรายงาน ก่อนมีเรื่องไม่สู้ดีเกี่ยวกับ Enron หนึ่งในเรื่องอื้อฉาวที่สำคัญในยุค ที่ Arthur Anderson ได้นำเสนอรายงานความคิดเห็นการตรวจสอบที่เปลี่ยนแปลง AFS แม้ว่าบริษัทมีงบแสดงฐานะทางการเงินและหนี้สินที่น่าสงสัย สิ่งนี้นำไปสู่การล่มสลายรายงานการตรวจสอบ ในกรณีที่มีการให้ความเห็นต่อการตรวจสอบที่แก้ไขข้อมูลความเห็นเพื่อผู้ใช้บ ข้อสังเกต การศึกษานี้มีข้อจำกัด มุ่งเน้นไปที่การสำรวจการนำเสนอ KAM ในแอฟริกาใต้ การวิจัยในอนาคตจำเป็นต้องขยายในเรื่องการตรวจสอบข้อดีข้อเสีย กฎหมายที่เทียบเท่าในเขตอำนาจศาลอื่น ๆ และบทความนี้ไม่ได้วิเคราะห์ข้อมูลเชิงประจักษ์เนื่องจากขาดวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

Gimbar et al., (2016) ศึกษาผลกระทบของวิกฤตต่อ Critical Audit Matters (CAM) มีการนำเสนอการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของรูปแบบการรายงานการตรวจสอบที่กำหนดให้เปิดเผย CAM เพื่อหรือเกี่ยวกับความจำเป็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีอาชีพของผู้สอบบัญชี โดยได้มีการทบทวนการทดสอบในที่สุดหลักฐานเบื้องต้นแสดงให้เห็นว่าควรพิจารณาเพื่อลดความเสี่ยงในการถูกฟ้องร้องซึ่งอาจเป็นผลมาจากการยอมรับข้อเสนอ แนะนำว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอาจลดลงหากคำว่า "การประกันที่สมเหตุสมผล" ในรายงานการตรวจสอบเนื่องจากการเปิดเผยดังกล่าวเป็นโอกาสสำหรับอาชีพที่จะให้ความรู้ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับข้อกังวลของรูปแบบและผลลัพธ์ของการอธิบายผลกระทบสำหรับหน่วยงานกำกับดูแล โดยได้รับการสนับสนุนในทางทฤษฎี ผลลัพธ์สำหรับหน่วยงานกำกับดูแลและการตรวจสอบมีการสรุบบนรูปแบบของผลลัพธ์ที่ได้เพื่อเป็นแนวทางสำหรับงานวิจัยในอนาคต

Brouwer et al., (2016) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่และความเสี่ยงของรายงานในด้านการจัดการรายงาน การประเมิน

และการตัดสินใจในการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยมีการตรวจสอบระดับความเสี่ยงที่สำคัญกับการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพื่อนำเสนอและกำหนดนโยบายที่สำคัญรวมถึงการประมาณการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มีการศึกษาการจัดการงบการเงินของผู้สอบบัญชี 50 บริษัท ที่จดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ ในปี พ.ศ. 2558 พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่สอดคล้องกับนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ประมาณการตามรายงานของฝ่ายบริหารในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มีเพียงร้อยละสิบ ที่มีการกล่าวถึงความเสี่ยงในรายงานที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีความสำคัญต่อบุคคลเนื่องจากเป็นเรื่องสำคัญที่หลายๆบริษัทตระหนักถึงความเสี่ยงและปัญหา เช่น ความน่าเชื่อถือและความต่อเนื่องของระบบการปฏิบัติงานตามกฎระเบียบ แต่เหล่านี้แทบจะไม่ได้กล่าวถึงในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Steven et al., (2018) ศึกษาว่าการเปิดเผย CAM โดยให้ผู้ใช้มีความระมัดระวังความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดของข้อมูลที่แสดง ซึ่งมีการรวบรวมข้อมูลจากผู้เข้าร่วมที่ครอบคลุมทั้งนักศึกษาปริญญาโทบริหารธุรกิจ นักวิเคราะห์ทางการเงินและทนายความ การตรวจสอบว่าการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ (CAM) ช่วยปกป้องผู้สอบบัญชีหรือเตือนผู้ใช้ พบว่าการเปิดเผย CAM นั้นลดความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินที่เกี่ยวข้องกับ CAM ก่อนที่จะมีความรู้เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและการประเมินความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต่ำกว่า ในกลุ่มนักศึกษาปริญญาโทด้านการบริหารธุรกิจและนักวิเคราะห์ทางการเงินมีความแตกต่างที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับการที่ไม่ได้เปิดเผย CAM ในขณะที่กลุ่มทนายความมีความแตกต่างเมื่อเปรียบเทียบกับ CAM กับรูปแบบการรายงานแบบเดิมโดยที่ไม่มีการเปิดเผย CAM ซึ่งการเพิ่มการเปิดเผยทางกฎหมายที่บางคนกังวล CAM สามารถลดการเปิดเผยทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี

Steven et al., (2014) ศึกษาข้อจำกัดและความรับผิดชอบต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (CAM) การเปิดเผยเรื่องสำคัญในกาตรวจสอบ (CAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการกำกับดูแลการบัญชีสำหรับบริษัทมหาชนของสหรัฐอเมริกา Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ได้นำเสนอผลกระทบต่อการรับรองการตรวจสอบบัญชีและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี คำตอบมีความสำคัญเป็นอย่างมากเนื่องจากการเพิ่มความมั่นใจและความรับผิดชอบในการรับรู้เพิ่มขึ้น การให้ถ้อยคำด้วยการเปิดเผย CAM ที่นำเสนอโดย PCAOB (2013) สอดคล้องกับผลของการปฏิเสธความรับผิดชอบ โดยเฉพาะการระบุข้อมูลที่ตรวจสอบที่เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะช่วยลดความมั่นใจในการรับรู้ในข้อมูล และลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในกรณีที่แสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริง

Li (2017) ศึกษาประโยชน์ของการเพิ่มหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี เมื่อ 23 ธ.ค.59 กระทรวงการคลังของจีนได้ออกแนวทางการตรวจสอบ รหัส 1504

มาตรฐานการสอบบัญชีสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของจีน ในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานการสอบบัญชี โดยใช้ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในปี พ.ศ. 2559 เพื่อตรวจสอบค่าใช้จ่ายและประโยชน์ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ พบว่าการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยผู้สอบบัญชีของจีนนั้นมีผลกระทบที่จำกัดมากเมื่อเปรียบเทียบกับเนื้อหาและรูปแบบของประเด็นการตรวจสอบที่สำคัญของต่างประเทศ ผลลัพธ์เชิงประจักษ์พบว่าไม่สนับสนุนแนวคิดที่ว่า การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนำมาซึ่งประโยชน์ที่สำคัญ การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมโดยผู้สอบบัญชีค่อนข้างมีคุณค่าเชิงสัญลักษณ์มากกว่าคุณค่าเชิงประจักษ์ อย่างไรก็ตาม การศึกษาอนุญาตให้เพิ่มคุณค่าของการอภิปรายระหว่างประเทศในปัจจุบันเกี่ยวกับการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การประกาศใช้มาตรฐานการตรวจสอบใหม่ที่เพิ่มเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่มีประโยชน์ชัดเจนในความเป็นจริง ไม่ตอบสนองต่อการเปิดเผยข้อมูลการตรวจสอบที่สำคัญต่อนักลงทุน (ปฏิกริยาของตลาด) และคุณภาพการตรวจสอบ นอกจากนี้การเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้แสดงให้เห็นถึงคุณภาพการตรวจสอบที่สูงขึ้น (วัดจากผลกำไรที่คาดไม่ถึง) เหล่านี้แสดงให้เห็นว่าแนวทางการตรากฎหมายใหม่ในประเทศจีนสำหรับการเพิ่มเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เปลี่ยนแปลงคุณภาพการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ

Nwaobia.N. et al., (2016) ศึกษามาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่พยายามลดช่องว่างของความคาดหวังในการตรวจสอบ โดยการทบทวน “ มาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ” บางส่วนและงานในอดีตเชิงประจักษ์อื่น ๆ ในเรื่องได้ดำเนินการแล้ว พบว่ามาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ เป็นขั้นตอนที่ถูกต้อง และอาจตอบสนองอย่างสมเหตุสมผลต่อช่องว่างของความคาดหวัง ในกรณีที่มีการปฏิบัติตามอย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งมาตรฐานการรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ บรรลุข้อกำหนดที่ใช้เพื่อเชื่อมช่องว่างความคาดหวัง ในด้านประสิทธิภาพและการสื่อสารรวมถึงหนี้สิน และแสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบบัญชีและหน่วยงานด้านบัญชีมีอาชีพ ควรมีความรับผิดชอบที่มากขึ้นในการลดช่องว่างความคาดหวังในการตรวจสอบผ่านระบบการควบคุมคุณภาพที่ได้ปรับปรุง

2.4.2 งานวิจัยในประเทศ

ภัชรพรรณ กรรโณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2561) ศึกษาผลกระทบของปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าปัจจัยเกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสาร เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยสอดคล้องกับ IAASB ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้าน

ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติกรงานของผู้สอบบัญชีไม่ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ปัจจัยเกี่ยวข้องกับ ผู้สอบบัญชีด้านความรับผิดชอบต่อการสื่อสารเรื่องการเปิดเผยข้อมูลส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านประสบการณ์ในธุรกิจที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีด้านการประสานงานและการกำกับดูแลของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ส่งผลต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ศึกษาผลกระทบของปัจจัยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญการตรวจสอบด้านความสัมพันธ์กับผู้รับบริหารไม่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้านความเชื่อมั่นในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ภัชรพรรณ กรรณ และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล (2561) ศึกษาความท้าทายความเป็นมืออาชีพต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ปัจจัยของความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ส่งผลต่อการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องใช้หลายปัจจัยประกอบกัน และยังพบว่าปัจจัยของความเป็นมืออาชีพที่สำคัญของผู้สอบบัญชีคือประสบการณ์ ประกอบด้วย 3 ด้าน 1. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี 2. ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี 3. การประสานงานกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากต่อการตรวจสอบงบการเงินอย่างมืออาชีพ เพื่อให้สามารถตัดสินใจต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นความท้าทายความเป็นมืออาชีพ ผู้สอบบัญชีต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงาน และการประสานงานรวมถึงการกำกับดูแลของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้มีความสอดคล้องกับ KAM ที่เปิดเผยในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อพัฒนากระบวนการตรวจสอบ

ศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่และข้อมูลในงบการเงิน กับการตอบสนองของนักลงทุน

พบว่า ผลการดำเนินงานในงบการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคา อย่างมีนัยสำคัญ และเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2558) สํารวจความคิดเห็นด้านคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจากการเปลี่ยนมาใช้รายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ พบว่า ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นด้วยระดับปานกลางสำหรับประโยชน์ที่จะได้รับการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ และผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยกับคุณค่าแทบทุกด้านมากกว่าผู้สอบบัญชี เว้นแต่เพียงด้านที่กำหนดให้ไม่จำเป็นต้องมีการรายงานในการตรวจสอบและไม่ระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยมีข้อจำกัดของงานวิจัยคือ การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลและตัดผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เคยใช้รายงานผู้สอบบัญชีมาก่อนออกทำให้เหลือเฉพาะผู้ที่เคยประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นส่วนใหญ่ซึ่งถือว่าไม่เป็นตัวแทนของผู้ใช้งบการเงินทั้งหมด และการใช้แบบสอบถามทำให้ไม่อาจทราบข้อมูลเชิงลึกถึงสาเหตุในหลายๆ แง่มุม

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2560) ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่ได้ปฏิบัติจริงเป็นปีแรกจากรายงานผู้สอบบัญชีจำนวน 515 ฉบับสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ย 2.06 เรื่อง โดยกิจการที่อยู่ใน SET50 และ SET100 มีจำนวนมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวม ส่วนด้านสำนักงานบัญชีโดยมีค่าเฉลี่ยสำนักงาน Big4 มีการนำเสนอจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ที่มากกว่า Non-Big4 และมีสัดส่วนในการนำเสนอ KAM แต่ละเรื่องในรูปแบบที่เข้าใจได้ง่ายและเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามสถานะการณ์ที่เหมาะสม การศึกษาในครั้งนี้เป็นเพียงการสรุปในภาพรวมจากรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ในปีแรก จึงยังไม่ได้ลงรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นการให้ข้อมูลเฉพาะกิจการจนกลายเป็นการบรรยายแบบมาตรฐาน(Boiler-plate) สำหรับแต่ละสำนักงานมากนักน้อยเพียงใด อีกทั้งการนำเสนอเหตุผลที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหลายรายงานยังขาดความชัดเจนและการนำเสนอ KAM แต่ละเรื่องขาดหลักฐานเชิงประจักษ์ในประเทศไทยว่าก่อให้เกิดผลเสียต่อผู้สอบบัญชีมากนักน้อยเพียงใด

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ (2559) ศึกษาการรับรู้ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินที่มีความเชี่ยวชาญในวิชาชีพบัญชี และผู้ใช้งบการเงินทั่วไปในประเทศไทย ต่อรายงานการตรวจสอบรูปแบบใหม่ที่ถูกนำเสนอโดย IAASB นักศึกษาปริญญาโทสาขาบริหารธุรกิจและสาขาการเงิน เป็นตัวแทนผู้ใช้งบการเงินโดยทั่วไป และผู้เชี่ยวชาญด้านวิชาชีพบัญชี ประกอบด้วยข้อคำถามห้าส่วน 1.ความ

รับผิดชอบของผู้บริหาร 2.ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี 3.เรื่องสำคัญจากการตรวจสอบ 4.การดำเนินงานต่อเนื่อง 5.คุณค่าโดยรวมของรายงาน พบว่าผู้ใช้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านวิชาชีพบัญชีรู้ว่าหลายประเด็นเป็นของมาตรฐานที่มาจาก IAASB และมีประโยชน์เมื่อเทียบกับผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบโดยทั่วไป และมีเพียงร้อยละ 27 ของผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่สามารถระบุได้ว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบมาตรฐานที่ใช้เป็นตัวอย่างในแบบสอบถามเป็นความเห็นแบบมีเงื่อนไข ร้อยละ 64 ตอบแบบสอบถามได้อย่างถูกต้องหลังจากอ่านรายงานการสอบบัญชีรูปแบบใหม่และรู้ว่าผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นต่อการเงินที่ตรวจสอบโดยรวม ดังนั้นเป็นประโยชน์มากต่อผู้กำหนดมาตรฐานในการหาแนวทางเพื่อลดความไม่เข้าใจระหว่างผู้ใช้งบการเงินกับผู้สอบบัญชีสำหรับรายงานการสอบบัญชีรูปแบบใหม่

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2558) บทความวิเคราะห์สาระสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 701 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับงบการเงินที่รอบบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 บทความนี้จะช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลผู้ใช้งบอื่น ๆ ซึ่งจะทำให้หน่วยงานกำกับดูแลเข้าใจในสาระสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าว และสามารถนำแนวคิดของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไปใช้ในเชิงปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ประโยชน์ของการนำ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชียังไม่มีชัดเจนมากนัก เนื่องจากงานวิจัยเรื่องนี้ยังมีน้อยมาก ถึงแม้จะมีแนวโน้มค่อนข้างดีก็ตาม แต่ก็ได้รับผลตอบแทนเป็นอย่างดีจากผู้ใช้งบการเงินที่นำเสนอเรื่อง Resilient Risk Management (RRM) ของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ ผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจของนักลงทุนที่ไม่ใช่มีอาชีพจากการนำเสนอ KAM ตามข้อเสนอของ PCAOB การวิจัยผลกระทบและประโยชน์ของ KAM ยังขาดอีกหลายแง่มุม เช่น ผลกระทบของการนำเสนอ KAM ต่อราคาหุ้น ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีจากการถูกฟ้องร้องหรือจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ซึ่งการเข้าใจถึงแง่มุมต่าง ๆ มีความจำเป็นต่อการพัฒนารายงานของผู้สอบบัญชีให้สามารถนำเสนอข้อมูลที่เป็ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นในอนาคต

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์ (2557) นำเสนอร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ที่มีความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการจัดทำรายงานและผู้ใช้รายงานในการนำรายงานไปใช้ประโยชน์ให้เกิดความคุ้มค่ามากกว่าต้นทุนที่เสียไป ร่างดังกล่าวจะให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ร่างรายงานรูปแบบใหม่มีประเด็นที่น่าสนใจและมีความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีรวมถึงผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี ร่างรายงานการสอบบัญชีรูปแบบใหม่นี้จะช่วยให้ผู้ใช้ได้รับข้อมูลที่เป็ประโยชน์ในการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นเนื่องจากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจในการนำเสนอเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น เพื่อให้ข้อมูลมีความโปร่งใสและทันเวลาในการส่งสัญญาณเตือนภัยให้กับผู้ใช้รายงานสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินของธุรกิจได้ทันท่วงที่ร่างดังกล่าวซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรพิจารณาผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบอย่าง

รอบคอบ รวมถึงผลประโยชน์และต้นทุนของการนำร่างดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับทุกฝ่าย ทั้งนี้ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชีควรต้องมีความเข้าใจในข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้นำเสนอไว้ในหัวข้อ KAM ด้วย

เกรียงไกร บุญเลิศอุทิศ ศิลปพร ศรีจันเพชร และอนุวัฒน์ ภักดี (2562) ศึกษาความสัมพันธ์ของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) กับผลการดำเนินงาน โดยศึกษาจำนวนวันที่ออกรายงาน ค่าสอบบัญชี รวมไปถึงระดับของการจัดการกำไร พบว่าจำนวน KAM มีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับผลการดำเนินงาน แต่มีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับค่าสอบบัญชี ระยะเวลาในการออกรายงานผู้สอบบัญชี และระดับการจัดการกำไร ส่วนด้านคุณลักษณะของบริษัท พบว่าสำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่จะมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับจำนวน KAM และจำนวนหน้ารายงานผู้สอบบัญชี และผลขาดทุนมีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับจำนวน KAM

ปภาณัช เดชจรัสศรี จอมใจ แชมเพชร และอมลยา โกไศยกานท์ (2562) ศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและเทคโนโลยีที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 และ 701 อ่านง่าย แต่มีลักษณะของเนื้อหาเชิงลบมากกว่ารายงานที่ไม่มีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

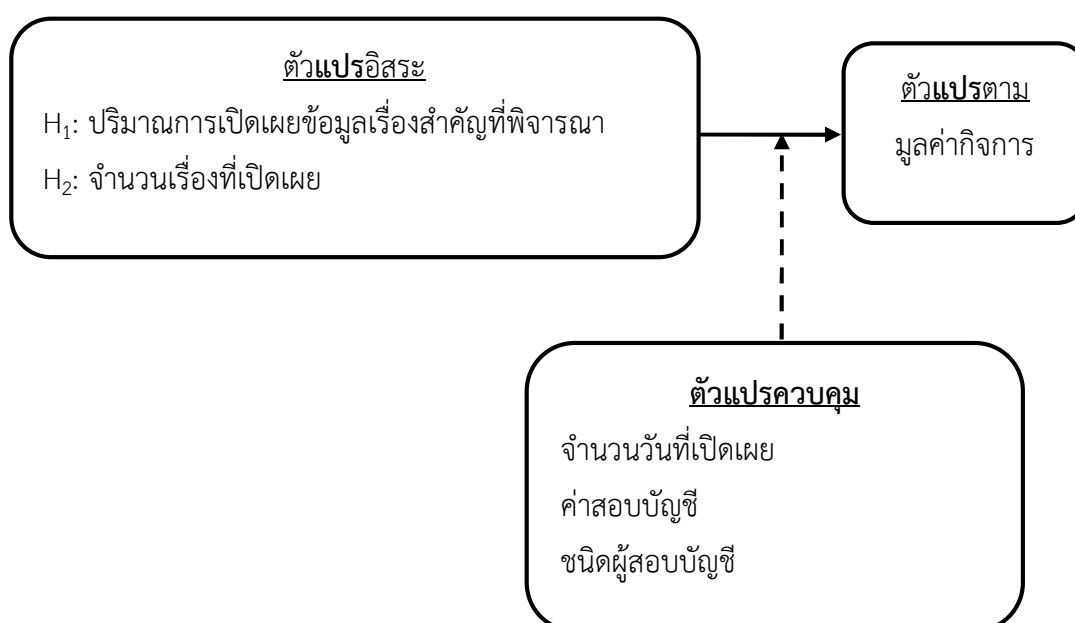
ศศิรัตน์ เมธีสุภาพ (2561) ศึกษาปัญหาการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รูปแบบและเทคนิคการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แนวโน้มของการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กลุ่มตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชี Big4 จำนวน 119 คน พบว่า ปัญหาการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ ความยากในการใช้ดุลยพินิจ ร้อยละ 40.3 ความเสี่ยง ร้อยละ 15.1 ไม่แน่ชัด ร้อยละ 8.4 การระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร ร้อยละ 54.6 วิธีการเขียนบรรยายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 32.8 เขียนเหมือนกับปีก่อน ร้อยละ 7.6

วีระพงษ์ กิตติวงศ์ และศิลปพร ศรีจันเพชร (2562) ศึกษาผลของวัฒนธรรมในระดับชาติที่มีต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมุ่งเน้นมุมมองด้านวัฒนธรรมของ Hofstede (2001) และ Hofstede et al. (2010) ด้านมุมมองการหลีกเลี่ยงความเสี่ยงและมุมมองด้านบุรุษเพศ ซึ่งมีคุณลักษณะทางวัฒนธรรมที่ต่างต่างกันของประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์ ซึ่งไทยมีคุณลักษณะที่หลีกเลี่ยงความเสี่ยงได้ระดับมาและมีสตรีเพศ ส่วนมาเลเซียและสิงคโปร์มีคุณลักษณะที่หลีกเลี่ยงความเสี่ยงในระดับต่ำและก้ำกึ่งระหว่างบุรุษเพศและสตรีเพศ ผลของแบบจำลองพบว่า คุณลักษณะทางวัฒนธรรมในระดับประเทศด้านการหลีกเลี่ยงความเสี่ยง และบุรุษเพศไม่มีผลต่อจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่กลับพบว่า ผู้สอบบัญชีจากประเทศที่มีคุณลักษณะที่หลีกเลี่ยงความเสี่ยง

สูงอย่างประเทศไทย มักจะเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉพาะเจาะจงของกลุ่มอุตสาหกรรม เดียวกันเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเหมือนกัน เพราะผลกระทบที่ตามมาภายหลังยังไม่ชัดเจน

2.5 กรอบแนวคิดการศึกษา

การศึกษางานวิจัยเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ในรายงานผู้สอบบัญชีต่อมูลค่ากิจการ โดยมีกรอบแนวคิดในการศึกษาดังนี้



บทที่ 3

ระเบียบวิธีการวิจัย

การศึกษาวิจัยในงานวิจัยนี้เป็นวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) ประชากรที่ใช้ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม ประกอบด้วย

1. กลุ่มเกษตรและอาหาร
2. กลุ่มธุรกิจการเงิน
3. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
4. กลุ่มบริการ
5. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค
6. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม
7. กลุ่มทรัพยากร
8. กลุ่มเทคโนโลยี

ระหว่างปี พ.ศ. 2559-2561 โดยใช้ตัวอย่างประชากรที่ถูกรวมในการคำนวณดัชนีราคาตลาดหลักทรัพย์ติดต่อกันเป็นเวลา 3 ปี คือระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 การศึกษาวิจัยครั้งนี้ใช้การเก็บข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานประจำปี (56-2) พ.ศ. 2559 – 2561 โดยวิเคราะห์การเปิดเผยหัวข้อ KAM ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งมีประชากรตัวอย่างทั้งสิ้น 616 ซึ่งจำนวนนี้ถูกรวมบริษัทที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนแต่กำลังอยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการ จำนวน 6 บริษัท บริษัทที่มีรอบระยะเวลาต่างไปจากวันที่ 31 ธันวาคม จำนวน 31 บริษัท บริษัทที่มีรายงานประจำปี (56-2) ไม่ครบทั้ง 3 ปี จำนวน 56 บริษัท และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน (Missing Data) จำนวน 161 บริษัท ทำให้เหลือตัวอย่างประชากร จำนวน 362 บริษัท รวม 1,086 ตัวอย่าง ซึ่งมีรายละเอียดการดำเนินการวิจัยดังต่อไปนี้

1. การพัฒนาสมมติฐานการศึกษา
2. ประชากร และกลุ่มตัวอย่าง
3. เครื่องมือในการเก็บข้อมูล และวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
4. การวัดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา
5. วิธีวิเคราะห์ข้อมูล
6. กรอบระยะเวลา

3.1 การพัฒนาสมมติฐานการศึกษา

จากกรอบแนวคิดของตัวแปรที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม และงานวิจัยเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ในรายงานผู้สอบบัญชีต่อการตัดสินใจของนักลงทุนและราคาหุ้นซึ่งกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียที่มีการใช้เงินมากที่สุดคือนักลงทุน

(Toommanon,2000) กล่าวว่านักลงทุนโดยส่วนใหญ่พิจารณาข้อมูลตัวเลขจากงบการเงินโดยเฉพาะอย่างยิ่งงบกำไรขาดทุน ซึ่งมีความเชื่อมั่นว่าถ้าบริษัทมีผลกำไรดีก็เท่ากับว่าบริษัทมีผลประกอบการที่ดีด้วยเช่นกัน กำไรสุทธิจึงเป็นอิทธิพลในการตัดสินใจของนักลงทุน หากมีการตกแต่งตัวเลขกำไรก็จะทำให้นักลงทุนนั้นประเมินสถานะการผิดพลาดได้ (Mulford & Comiskey,1996) มีการสรุปรูปแบบของการตกแต่งกำไรที่เป็นลักษณะการปรับเปลี่ยนประมาณการทางบัญชีเพื่อจัดการกำไรผ่านรายการต่าง ๆ การกำหนดงวดบัญชีที่เริ่มนำมาตราฐานการบัญชีใหม่มาประกาศใช้ หรือการเปลี่ยนแปลงหลักการบางอย่างที่ใช้อยู่เป็นประจำ (White, Sondhi & Fried, 1997) ด้านเทคนิค วิธีการตกแต่งกำไร พบว่า ผู้บริหารจะตกแต่งกำไรโดยใช้ดุลยพินิจสร้างรายการทางธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงผลขาดทุนและเพิ่มปริมาณการผลิตเพื่อให้ต้นทุนคงที่ต่อหน่วยลดลง ต้นทุนขายลดลงและมีกำไรเพิ่มมากขึ้น (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์, ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2557) เพื่อให้ข้อมูลมีความโปร่งใสและทันเวลาในการส่งสัญญาณเตือนภัยให้กับผู้ใช้รายงานสามารถรับมือ กับวิกฤตการณ์ทางการเงินของธุรกิจได้ทันทั่วทั้ง ร่างรายงานการสอบบัญชีรูปแบบใหม่ ซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรพิจารณาผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบอย่างรอบคอบ รวมถึงผลประโยชน์และต้นทุนของการนำร่างดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับทุกฝ่าย ทั้งนี้ผู้ใช้รายงานการสอบบัญชีควรต้องมีความเข้าใจในข้อมูลและผู้สอบบัญชีได้นำเสนอไว้ในหัวข้อ KAM ด้วย (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์,2558)

เนื่องจากงานวิจัยเรื่องนี้ยังมีน้อยมาก ถึงแม้จะมีแนวโน้มค่อนข้างดีก็ตาม แต่ก็ได้รับผลตอบแทนเป็นอย่างดีจากผู้ใช้งบการเงินที่นำเสนอเรื่อง RRM ของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ ผลกระทบต่อการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจของนักลงทุนที่ไม่ใช่มีมืออาชีพจากการนำเสนอ KAM ตามข้อเสนอของ PCAOB การวิจัยผลกระทบและประโยชน์ของ KAM ยังขาดอีกหลายแง่มุม เช่น ผลกระทบของการนำเสนอ KAM ต่อราคาหุ้น ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีจากการถูกฟ้องร้อง หรือจริยธรรมของผู้สอบบัญชี ซึ่งการเข้าใจถึงแง่มุมต่าง ๆ มีความจำเป็นต่อการพัฒนารายงานของผู้สอบบัญชีให้สามารถนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นในอนาคต (ภัชรพรรณ กรรณ , ประเวศ เพ็ญวุฒิกุล , 2561) การนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจะต้องใช้หลายปัจจัยประกอบกัน และยังพบว่าปัจจัยของความเป็นมืออาชีพที่สำคัญของผู้สอบบัญชีคือประสบการณ์ ประกอบด้วย 3 ด้าน 1.ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชี 2. ความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี 3.การประสานงานกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญมากต่อการตรวจสอบงบการเงินอย่างมืออาชีพเพื่อให้สามารถตัดสินใจต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญอย่างมีนัยสำคัญ

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีสมมติฐานที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) รวมทั้งหมด 2 ข้อ ดังต่อไปนี้

H₁: ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ

H₂: จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ

3.2 ประชากร และกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET ณ วันที่ 24 มิถุนายน 2562 ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ

1. กลุ่มเกษตรและอาหาร
2. กลุ่มธุรกิจการเงิน
3. กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง
4. กลุ่มบริการ
5. กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค
6. กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม
7. กลุ่มทรัพยากร
8. กลุ่มเทคโนโลยี

รวมทั้งสิ้น 1,086 ตัวอย่าง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562) เนื่องจากแต่ละกลุ่มธุรกิจมีมูลค่าตามราคาตลาด (Market Capitalization) สูงและมีสภาพคล่องในการซื้อขายสูงอย่างสม่ำเสมอ จึงสามารถสะท้อนภาพรวมของตลาดหุ้นไทยและสามารถเป็นตัวแทนของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยทั้งหมดได้ โดยมีหลักเกณฑ์ในการเลือกกลุ่มตัวอย่างดังนี้

1. เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 ทุกกลุ่มอุตสาหกรรม

2. บริษัทที่ใช้ทำการศึกษาต้องมีรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม เนื่องจากจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงสถานะเศรษฐกิจในช่วงเวลาเดียวกันได้ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องเก็บข้อมูลงบการเงินในช่วงเวลาเดียวกัน และเก็บข้อมูลราคาปิดของหุ้น ณ วันสิ้นรอบบัญชี (สิ้นปีปฏิทิน)

3. มีการเปิดเผยข้อมูลรายงานประจำปี (56-2) ครบถ้วนแล้วทั้ง 3 ปี คือตั้งแต่ พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ.2561 และนำส่งรายงานประจำปีตามรอบเวลาที่กำหนดโดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ตารางที่ 3.1

แสดงขนาดของตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา (Sample)

รายละเอียดการคัดเลือกตัวอย่าง	ปี			
	2559	2560	2561	รวม
บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ณ วันที่ 24 มิถุนายน 2562	616	616	616	1,848
หัก บริษัทที่เข้าข่ายถูกเพิกถอนแต่กำลังอยู่ระหว่าง การฟื้นฟูกิจการ	6	6	6	18
บริษัทที่มีวันสิ้นรอบบัญชีที่ไม่ใช่ 31 ธันวาคม	31	31	31	93
บริษัทที่มีรายงานประจำปี 56-2 ไม่ครบ 3 ปี	56	56	56	168
บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน (Missing Data)	161	161	161	483
จำนวนบริษัทที่ใช้ในการวิจัย (Final Sample)	362	362	362	1,086

จากตารางที่ 3.1 พบว่าบริษัทที่มีคุณสมบัติครบตามหลักเกณฑ์ในการนำมาเป็นตัวอย่างประชากรในการศึกษาวิจัยจำนวนทั้งสิ้น 1,086 ตัวอย่าง

3.3 เครื่องมือในการเก็บข้อมูล และวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ เป็นการศึกษาข้อมูลทุติยภูมิจากรายงานประจำปี (56-2) ของบริษัทระหว่างปี พ.ศ. 2559 – 2561 โดยใช้แบบเก็บข้อมูลในส่วนของ ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณา (word) จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย (Issues) ราคาปิดของหุ้น ณ วันสิ้นรอบบัญชี (สิ้นปีปฏิทิน)

3.4 การวัดค่าตัวแปรในการศึกษา

ตารางที่ 3.2

การวัดค่าตัวแปรในการศึกษา

ตัวแปร	สัญลักษณ์	การวัดค่า
ตัวแปรตาม		
1. มูลค่ากิจการ	PRICE	ราคาปิดของหุ้น ปี 2559 ถึง 2561 (บาท/หุ้น)
ตัวแปรอิสระ		
1. ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณา	WORD	จำนวนคำที่เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชี (นับจำนวนคำ)
2. จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย	ISSUE	จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี (นับจำนวนเรื่อง)
ตัวแปรควบคุม		
1. จำนวนวันที่เปิดเผย	DAYS	จำนวนวัน(นับจากวันสิ้นรอบบัญชีถึงวันที่นำส่งรายงานประจำปี)
2. ค่าสอบบัญชี	FEE	ค่าสอบบัญชี วัดด้วยค่าบริการสอบบัญชีประจำปี (ล้านบาท)
3. ชนิดผู้สอบบัญชี	BIGN	ชนิดของผู้สอบบัญชี วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้ 1 = Big4 0 = Non Big4

3.5 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลในการศึกษาใช้การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของประชากร โดยหาค่าต่ำสุด (Minimum) ค่าสูงสุด (Maximum) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และใช้ในการวิเคราะห์ถดถอยพหุ (Multiple Regression Analysis) ในการวิเคราะห์ข้อมูลที่เป็นแบบ Panel โดยเลือกวิธี Enter ซึ่งเป็นรูปแบบการถดถอยที่นิยมใช้กันมากที่สุดในการวิเคราะห์ข้อมูลในปัจจุบัน (Wiratchai, 2010) เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) กับมูลค่ากิจการ ซึ่งถือเป็นวัตถุประสงค์ในการวิจัยในครั้งนี้ โดย Model ที่ใช้ในการศึกษาคือ

$$\text{PRICE} = a + \beta_1 \text{WORD} + \beta_2 \text{ISSUE} + \beta_3 \text{DAYS} + \beta_4 \text{FEE} + \beta_5 \text{BIGN} + \epsilon$$

โดย	PRICE	คือ	ราคาปิดของหุ้น ณ วันสิ้นปี (Firm Value)
	WORD	คือ	ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณา (Word count)
	ISSUE	คือ	จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย (No.issues : issue ,extent)
	DAYS	คือ	จำนวนวันที่เปิดเผย (Days)
	FEE	คือ	ค่าสอบบัญชี (Audit Fees)
	BIGN	คือ	ชนิดของผู้สอบบัญชี (Big4 /Non Big4)
	ϵ	คือ	ค่าความคลาดเคลื่อน (Tolerance)

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และเพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี (56-2) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 จำนวน 362 บริษัท รวม 1,086 ตัวอย่าง สถิติที่ใช้คือ การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่อศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และการวิเคราะห์แบบสหสัมพันธ์ (Correlation Matrix) และการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Model) ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ ผลการวิจัยที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลจะนำเสนอตามวัตถุประสงค์ ดังนี้

4.1 เพื่อศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี

4.2 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ

4.3 สรุปผลการศึกษาตามการพัฒนาสมมติฐาน

4.1 ผลการวิเคราะห์ลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลในรายงานประจำปี (56-2) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ทุกกลุ่มอุตสาหกรรม จำนวน 616 บริษัท แต่เนื่องจากมีการกำหนดเงื่อนไขของตัวอย่างไว้ทำให้มีตัวอย่างที่เข้าเงื่อนไขครบถ้วนจำนวน 362 บริษัท รวม 1,086 ตัวอย่าง โดยการเก็บข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) เก็บรวบรวมข้อมูล “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ที่มีการเปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลพื้นฐานของบริษัท และการเก็บรวบรวมข้อมูลการเปิดเผย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่นำมาวิเคราะห์ผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าต่ำสุด ค่าสูงสุด ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ซึ่งสามารถสรุปผลที่ได้ดังตารางที่ 4.1

ตารางที่ 4.1

แสดงข้อมูลปริมาณการเปิดเผย“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”(KAM) ในรายงานผู้สอบบัญชี

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	Min	Max	Mean	SD
จำนวนคำ (Word)	0	2,951	791.80	389.929
จำนวนเรื่อง (Issue)	0	9	2.42	1.328

จากตารางที่ 4.1 พบว่าการเปิดเผยข้อมูล “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ”ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่าง 1,086 ตัวอย่าง คิดเป็นค่าเฉลี่ยของจำนวนคำที่เปิดเผยต่ำสุด 0 คำ สูงสุด 2,951 คำ และจำนวนเรื่องที่เปิดเผยต่ำสุด 0 เรื่อง สูงสุด 9 เรื่อง

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาครั้งนี้ ได้แก่ ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณาจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย จำนวนวันที่เปิดเผย ค่าสอบบัญชี และชนิดของผู้สอบบัญชี ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด และค่าสูงสุด ซึ่งสามารถสรุปผลได้ดังตารางที่ 4.2

ตารางที่ 4.2

แสดงปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญและจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย

ตัวแปร	ค่าต่ำสุด	ค่าสูงสุด	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบน
Variable	Min	Max	Avg	มาตรฐาน SD
ปริมาณการเปิดเผย				
ข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณา (คำ)	0	2,951	791.80	389.93
จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย (เรื่อง)	0	9	2.42	1.33
จำนวนวันที่เปิดเผย (วัน)	52	192	96.10	16.20
ค่าสอบบัญชี (ล้านบาท)	0.61	153.33	5.72	13.00
ตัวแปรค่าไม่ต่อเนื่อง (Discrete Variable)				
ตัวแปร	N	Dummy=1	Dummy=0	%
ชนิดของผู้สอบบัญชี (บริษัท)	362	251	111	69.34%

จากตารางที่ 4.2 แสดงค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่าต่ำสุด และค่าสูงสุดของปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณา จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย จำนวนวันที่เปิดเผย ค่าสอบบัญชี และชนิดของผู้สอบบัญชี พบว่าปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ

กลุ่มตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 791.80 คำ ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 389.93 คำ ค่าต่ำสุดเท่ากับ 0 คำ และค่าสูงสุดเท่ากับ 2,951 คำ จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยของกลุ่มตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 2.42 เรื่อง ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 1.33 เรื่อง ค่าต่ำสุดเท่ากับ 0 เรื่อง และค่าสูงสุดเท่ากับ 9 เรื่อง จำนวนวันที่เปิดเผยของกลุ่มตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 96.10 วัน ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 16.20 วัน ค่าต่ำสุดเท่ากับ 52 วัน และค่าสูงสุดเท่ากับ 192 วัน ค่าสอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 5.72 ล้านบาท ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 13.00 ล้านบาท ค่าต่ำสุดเท่ากับ 0.61 ล้านบาท และค่าสูงสุดเท่ากับ 153.33 ล้านบาท และชนิดของผู้สอบบัญชีของกลุ่มตัวอย่างมีการใช้บริการสำนักงาน Big4 251 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 69.34

การแสดงผลการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชี มีการเปิดเผยโดยการจำแนกประเภทได้ดังนี้ การรับรู้รายได้ การด้อยค่า สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และค่าเผื่อ เงินลงทุน ภาษีเงินได้และภาษีรอดัด การซื้อและการรวมธุรกิจ ค่าความนิยม ข้อพิพาทและคดีความ และเรื่องอื่นๆ ใช้สถิติเชิงพรรณนาแสดงจำนวนเรื่องที่เปิดเผย โดยสามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.3

แสดงการเปิดเผยเรื่องสำคัญและจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย

ประเภทเรื่องสำคัญ	2559		2560		2561		เฉลี่ย	
	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
1 การรับรู้รายได้	195	27.20	201	26.66	206	27.99	200	27.36
2 การด้อยค่า	111	15.48	113	14.99	108	14.67	110	15.05
3 สินค้าคงเหลือ	89	12.41	98	13.00	94	12.77	93	12.72
4 ลูกหนี้และค่าเผื่อ	78	10.88	76	10.08	75	10.19	76	10.40
5 เงินลงทุน	35	4.88	32	4.24	29	3.94	32	4.38
6 ภาษีเงินได้, ภาษีรอดัด	31	4.32	28	3.71	24	3.26	27	3.69
7 การซื้อและการรวมธุรกิจ	0	0	28	3.71	31	4.21	19	2.60
8 ค่าความนิยม	17	2.37	18	2.39	17	2.31	17	2.33
9 ข้อพิพาทและคดีความ	10	1.39	12	1.59	10	1.36	10	1.37
10 เรื่องอื่น ๆ	151	21.06	148	19.63	142	19.29	147	20.11
รวม	717	100	754	100	736	100	731	100

จากตารางที่ 4.3 มีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยการแสดงจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยจำแนกตามประเภทเรื่องสำคัญโดยเฉลี่ยดังนี้ การรับรู้รายได้คิดเป็นร้อยละ 27.36 การด้อยค่าคิดเป็นร้อยละ 15.05 สินค้าคงเหลือคิดเป็นร้อยละ 12.72 ลูกหนี้และค่าเผื่อคิดเป็นร้อยละ 10.40 เงินลงทุนคิดเป็นร้อยละ 4.38 ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีคิดเป็นร้อยละ 3.69 การซื้อและการรวมธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 2.60 ค่าความนิยมคิดเป็นร้อยละ 2.33 ข้อพิพาทและคดีความคิดเป็นร้อยละ 1.37 และเรื่องอื่น ๆ คิดเป็นร้อยละ 20.11

โดยในปี 2559 การรับรู้รายได้คิดเป็นร้อยละ 27.20 การด้อยค่าคิดเป็นร้อยละ 15.48 สินค้าคงเหลือคิดเป็นร้อยละ 12.42 ลูกหนี้และค่าเผื่อคิดเป็นร้อยละ 10.88 เงินลงทุนคิดเป็นร้อยละ 4.88 ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีคิดเป็นร้อยละ 4.32 การซื้อและการรวมธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 0.00 ค่าความนิยมคิดเป็นร้อยละ 2.37 ข้อพิพาทและคดีความคิดเป็นร้อยละ 1.39 และเรื่องอื่น ๆ คิดเป็นร้อยละ 20.06

ปี 2560 การรับรู้รายได้คิดเป็นร้อยละ 26.66 การด้อยค่าคิดเป็นร้อยละ 14.99 สินค้าคงเหลือคิดเป็นร้อยละ 13.00 ลูกหนี้และค่าเผื่อคิดเป็นร้อยละ 10.08 เงินลงทุนคิดเป็นร้อยละ 4.24 ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีคิดเป็นร้อยละ 3.71 การซื้อและการรวมธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 3.71 ค่าความนิยมคิดเป็นร้อยละ 2.39 ข้อพิพาทและคดีความคิดเป็นร้อยละ 1.59 และเรื่องอื่น ๆ คิดเป็นร้อยละ 19.63

ปี 2561 การรับรู้รายได้คิดเป็นร้อยละ 27.99 การด้อยค่าคิดเป็นร้อยละ 14.67 สินค้าคงเหลือคิดเป็นร้อยละ 12.77 ลูกหนี้และค่าเผื่อคิดเป็นร้อยละ 10.19 เงินลงทุนคิดเป็นร้อยละ 3.94 ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอตัดบัญชีคิดเป็นร้อยละ 3.26 การซื้อและการรวมธุรกิจคิดเป็นร้อยละ 4.21 ค่าความนิยมคิดเป็นร้อยละ 2.31 ข้อพิพาทและคดีความคิดเป็นร้อยละ 1.36 และเรื่องอื่น ๆ คิดเป็นร้อยละ 19.29

4.2 ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ

หลังจากที่มีการศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชีแล้วนั้น ต่อไปผู้วิจัยจะทำการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ การศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยใช้เทคนิคการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุในการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา ก่อนวิเคราะห์ผลงานวิจัยนี้ได้มีการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระทั้งสองตัว เพื่อพิจารณาว่าตัวแปร

ดังกล่าวมีความสัมพันธ์กันในทิศทางใดเพื่อไม่ให้เกิดปัญหา Multicollinearity หากตัวแปรแต่ละคู่มีความสัมพันธ์สูงมากซึ่งจะส่งผลให้การแปลผลในการวิจัยผิดพลาด โดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) ได้นำเสนอตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4

แสดงการทดสอบค่าสหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson's correlation coefficient)

ตัวแปร	PRICE	WORD	ISSUE	FEE	BIGN	VIF
PRICE	1					
WORD	0.151**	1				1.821
ISSUE	0.019	0.627**	1			1.658
DAYS	-0.101**	-0.025	0.027	1		1.015
FEE	0.305**	0.333**	0.185**	-0.074*	1	1.131
BIGN	0.104**	0.201**	0.155**	-0.082**	0.079**	1.050

** ระดับนัยสำคัญที่ 0.01, * ระดับนัยสำคัญที่ 0.05

จากตารางที่ 4.4 ทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มีการเปิดเผยทั้งที่ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณา และจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยไม่มีความสัมพันธ์กับมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) โดยที่ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณามีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อมูลค่ากิจการที่ระดับนัยสำคัญที่ 0.01 กล่าวคือ เมื่อระดับการเปิดเผยปริมาณเรื่องสำคัญมากส่งผลให้มูลค่ากิจการเพิ่มขึ้น ทั้งนี้อาจเกิดจากผู้ลงทุนมีความเชื่อมั่นต่อข้อมูลในรายงานประจำปีที่ยังมีการเปิดเผยปริมาณเรื่องสำคัญมากทำให้ผู้ลงทุนได้ทราบคำตอบในเรื่องต่างๆเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจได้มากยิ่งขึ้นทำให้ข้อมูลที่ใช้ประกอบการตัดสินใจมีความน่าเชื่อมั่นมากขึ้นด้วย นอกจากนี้การตรวจสอบ Multicollinearity ด้วยค่า Variance Inflation Factor (VIF) พบว่าค่า VIF มีค่าอยู่ระหว่าง 1.015 ถึง 1.821 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระด้วยกันเองจึงไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (อุทัยวรร สหายพัฒนา และฉัตรสิริ ปิยะพิมลสิทธิ์, 2547)

การทดสอบทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Model) ซึ่งมี สมการดังนี้

$$\text{PRICE} = a + \beta_1 \text{WORD} + \beta_2 \text{ISSUE} + \beta_3 \text{DAYS} + \beta_4 \text{FEE} + \beta_5 \text{BIGN} + \epsilon$$

ตารางที่ 4.5

การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Model)

ตัวแปร	B	t (sig)
(Constant)	31.230	3.031**
ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณา	0.016	2.953**
จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย	-4.642	-3.069**
จำนวนวันที่เปิดเผย	-0.231	-2.379*
ค่าสอบบัญชี	1.149	9.095**
ชนิดผู้สอบบัญชี	8.391	2.420**
R Square	.114	
Adj. R Square	.110	
F-value (sig)	27.759**	
N	1,086	

** ระดับความสำคัญที่ 0.01 , * ระดับความสำคัญที่ 0.05

จากตารางที่ 4.5 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุเพื่อพยากรณ์ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) กับมูลค่ากิจการ พบว่าปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณาสามารถพยากรณ์มูลค่ากิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ผลการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุพบว่าค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจพหุคูณที่ปรับแล้ว (Adjusted R²) มีค่าเท่ากับ 0.110 หมายความว่าตัวแปรต่าง ๆ สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ากิจการได้ร้อยละ 11 ส่วนที่เหลือเกิดจากอิทธิพลของตัวแปรอื่น ๆ ที่ไม่ได้นำมาพิจารณา เมื่อพิจารณารายตัวแปรพบว่าปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณามีผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 (B = 0.016) ไม่สามารถปฏิเสธ H₁ ได้ ดังนั้นปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) ซึ่งอธิบายได้ว่าหากมีการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณาในปริมาณมากจะส่งผลให้มูลค่ากิจการเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจเกิดจากผู้ลงทุนมีความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่เปิดเผยเนืองยังมีปริมาณเรื่องสำคัญที่เปิดเผยมากจะทำให้อธิบายประเด็นต่าง ๆ ที่ตรวจพบได้อย่างละเอียดจนทำให้ผู้ลงทุนเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เปิดเผยได้ชัดเจนมากยิ่งขึ้นเช่นกัน ทำให้การตัดสินใจง่ายขึ้นด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ วิชิระ บุญยเนตร และแววดาว พรหมเสน ที่พบว่าเรื่อง

สำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับอัตราส่วนทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับราคาหุ้นอย่างมีนัยสำคัญโดยเฉพาะกำไรต่อหุ้น รวมถึงการตั้งสำรองค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อราคาหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยในอดีตของ เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปพร ศรีจันเพชร, และอนุวัฒน์ ภักดี, (2562) ที่พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ และผลการวิจัยพบว่าจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยมีความสัมพันธ์เชิงลบกับมูลค่ากิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ($B = -4.642$) จึงปฏิเสธ H_0 ยอมรับ H_2 จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ ซึ่งอธิบายได้ว่า จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยยิ่งมีมากเท่าใดจะทำให้ผู้ลงทุนขาดความเชื่อมั่นต่อผลการดำเนินงานในอนาคตของบริษัทซึ่งข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารออกมาเพื่อชี้ให้เห็นความเสี่ยงในหลากหลายเรื่องจนเกินไปทำให้ผู้ลงทุนนั้นมองเห็นได้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่าหากลงทุนไปจะก่อให้เกิดความเสียหายมากกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ

ในส่วนของตัวเองแปรควบคุมนั้นพบว่า ค่าสอบบัญชี และชนิดของผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 แสดงให้เห็นว่าเมื่อผู้สอบบัญชีวิเคราะห์แล้วเห็นว่างบการเงินมีความเสี่ยงสูง จะทำให้ค่าบริการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีประเมินสูงขึ้นตามไปด้วย และเมื่อกิจการเลือกใช้ผู้สอบบัญชีที่เป็น Big4 ก็จะทำให้การแสดงความเห็นในรายงานสอบบัญชีผ่านเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้ผู้ลงทุนมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้นด้วย และจะส่งผลต่อเนื่องต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) ให้เพิ่มขึ้นตามไปด้วยเช่นกัน

ทั้งนี้การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการในรายงานประจำปี (56-2) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ตามสมมติฐาน สามารถสรุปได้ตามตารางที่ 4.7 ดังนี้

ตารางที่ 4.6

แสดงผลการสรุปการทดสอบสมมติฐาน

	สมมติฐาน	ทิศทาง	ผลลัพธ์
H1	ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ	+	ยอมรับ
H2	จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ	+	ปฏิเสธ

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผย ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี (56-2) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง พ.ศ. 2561 จำนวน 1,086 ตัวอย่าง โดยการเก็บข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยเก็บรวบรวมข้อมูลเรื่องสำคัญที่เปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชี โดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ด้วยการนับคำ และจำนวนเรื่องจากนั้นทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) เพื่อช่วยในการตอบวัตถุประสงค์ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการ และใช้การวิเคราะห์แบบสหสัมพันธ์ (Correlation Matrix) และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Model) เพื่อตอบวัตถุประสงค์การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการ ซึ่งสามารถสรุปผลและการอภิปรายผลได้ดังนี้

- 5.1 สรุปและการอภิปรายผลการศึกษา
- 5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา
- 5.3 ข้อจำกัดการวิจัย
- 5.4 ข้อเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต

5.1 สรุปและการอภิปรายผลการศึกษา

บทสรุปและการอภิปรายผลการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำเสนอวัตถุประสงค์และอภิปรายผลการศึกษาเปรียบเทียบกับงานวิจัยในอดีตได้ดังนี้

5.1.1 ลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี

สรุปผลการศึกษา พบว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่มีรายชื่อหลักทรัพย์อยู่ในกลุ่มดัชนี SET ทั้ง 8 กลุ่มอุตสาหกรรม คือ กลุ่มเกษตรและอาหาร 38 บริษัท กลุ่มสินค้าอุปโภคบริโภค 15 บริษัท กลุ่มธุรกิจการเงิน 44 บริษัท กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม 54 บริษัท กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง 79 บริษัท กลุ่มทรัพยากร 30 บริษัท กลุ่มบริการ 69 บริษัท และกลุ่มเทคโนโลยี 33 บริษัท รวมทั้งสิ้น 362 บริษัท รวมทั้งสิ้น 1,086 ตัวอย่าง เปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบภายใต้ ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณาเฉลี่ย 791.80 คำ ต่ำสุด 0 คำ สูงสุด 2,951 คำ ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 389.93 คำ และจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยเฉลี่ย 2.42 เรื่อง ต่ำสุด 0 เรื่อง สูงสุด 9 เรื่อง ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน 1.33 เรื่อง

5.1.2 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ

การศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) จากรายงานประจำปี (56-2) ระหว่างปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 ซึ่งทำการศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี ตามที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์กำหนดให้งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ต้องเปิดเผยหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” การอภิปรายผลการศึกษาผู้วิจัยจะแยกพิจารณาผ่านสมมติฐานดังต่อไปนี้

สมมติฐานที่ 1 (H_1) ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ(ราคาหุ้น) ผลการศึกษาพบว่าปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับมูลค่ากิจการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 0.01 จากการศึกษากลุ่มตัวอย่าง 362 บริษัท 1,086 ตัวอย่าง พบว่าเมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปริมาณมากก็จะส่งผลให้มูลค่ากิจการเพิ่มขึ้น 0.016 (ระดับนัยสำคัญ 0.01) ซึ่งอาจเกิดจากการที่ผู้ลงทุนสามารถมองเห็นถึงความเสี่ยงที่ถูกเปิดเผยผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้อธิบายเนื้อหาของเรื่องที่ตรวจพบไว้อย่างละเอียดชัดเจนจนสามารถตัดสินใจได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นตามสมมติฐานที่วางไว้ ซึ่งขัดแย้งกับงานวิจัยในอดีตของ เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปพร ศรีจันเพชร, และอนุวัฒน์ ภัคดี, (2562) ที่พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับผลการดำเนินงานโดยมีผลการดำเนินงานลดลงร้อยละ 0.6 (ระดับนัยสำคัญ 0.10) ในขณะที่ผลการศึกษาของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) ไม่พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับมูลค่าหุ้น

สมมติฐานที่ 2 (H₂) จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เปิดเผยส่งผลเชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) ผลการศึกษาพบว่าจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยมีความสัมพันธ์เชิงลบกับมูลค่ากิจการอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 0.01 จากการศึกษากลุ่มตัวอย่าง 362 บริษัท พบว่าเมื่อมีการเปิดเผยจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากจะส่งผลให้มูลค่ากิจการลดลง 4.642 (ระดับนัยสำคัญ 0.01) ซึ่งอาจเกิดจากผู้ลงทุนขาดความเชื่อมั่นต่อข้อมูลการตัดสินใจต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยจำนวนความเสี่ยงในหลาย ๆ เรื่อง จนทำให้มองเห็นความเสี่ยงที่มากเกินไปทำให้ผู้ลงทุนตัดสินใจที่จะไม่ลงทุนจึงส่งผลให้ราคาตลาดนั้นลดลงตามไปด้วย ซึ่งแย้งกับสมมติฐานที่วางไว้ อธิบายได้ว่าจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยในปริมาณมากจะทำให้ผู้ลงทุนขาดความเชื่อมั่นและเลือกที่จะลดปริมาณการลงทุนหรืออาจจะไม่ลงทุน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ เกรียงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปพร ศรีจันเพชร, และอนุวัฒน์ ภัคดี, (2562) ที่พบว่าจำนวนเรื่องสำคัญมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับผลการดำเนินงาน แต่งานวิจัยในอดีตของ วชิระ บุญเนตร, และแหวดาว พรหมเสน, (2561) พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ อัตราส่วนทางการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อราคาหุ้นโดยเฉพาะกำไรต่อหุ้น รวมไปถึงการตั้งสำรองค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อราคาหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนผลการศึกษาจากงานวิจัยในอดีตของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) ไม่พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับมูลค่าหุ้นอย่างมีนัยสำคัญ

ทั้งนี้ตัวแปรควบคุม ผลการศึกษาพบว่า ค่าสอบบัญชี และชนิดผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 0.01 และจำนวนวันที่เปิดเผยมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่น 0.01

5.2 ประโยชน์ที่ได้รับจากการศึกษา

การศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ซึ่งผู้วิจัยพบประโยชน์ที่ได้รับจากผลการศึกษาในครั้งนี้ โดยแบ่งออกเป็น 2 ด้าน คือ ประโยชน์เชิงทฤษฎี และประโยชน์เชิงการนำไปใช้งาน ดังนี้

5.2.1 ประโยชน์เชิงทฤษฎี

การศึกษาค้นคว้าวิจัยได้ประยุกต์ใช้การเก็บข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยการเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปี (56-2) ที่มีอยู่ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีข้อมูลครอบคลุมสิ่งที่ผู้วิจัยต้องใช้เพื่อทดสอบตามวัตถุประสงค์ของงานวิจัยในครั้งนี้ เพื่อใช้เป็นข้อมูลสำหรับการกำหนดรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นในอนาคตได้

จากการศึกษาค้นคว้าวิจัยนี้แสดงให้เห็นว่า ทฤษฎีส่งสัญญาณ (Signaling Theory) สามารถอธิบายถึงลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี ทฤษฎีส่งสัญญาณ (Signaling Theory) สามารถอธิบายลักษณะและระดับการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จากผลการศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นตัวแทนของผู้ลงทุนทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้อง สิ่งผิดปกติ ระบบการควบคุมภายใน การทุจริตต่าง ๆ การตกแต่งตัวเลขของข้อมูลในงบการเงิน และนำเสนอผ่านทางหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจพบ และใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสิ่งที่ตรวจพบแล้วเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องเปิดเผยและสื่อสารไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตภายใต้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อสื่อสารและส่งสัญญาณต่าง ๆ ที่ทำให้ผู้ลงทุนได้ทราบถึงข้อมูลและความเสี่ยงต่าง ๆ เพื่อใช้ในการประกอบการตัดสินใจที่จะลงทุนเพิ่มหรือไม่

5.2.2 ประโยชน์เชิงนำไปใช้

การศึกษาค้นคว้าวิจัยนี้ผู้วิจัยทำการศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ (ราคาหุ้น) ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) มีการเปิดเผยปริมาณการเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทั้งหมดจากกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษา ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะทำให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยนำไปใช้วางแผนเพื่อให้การบริหารงานมีความรัดกุม และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงของธุรกิจที่ผู้สอบบัญชีต้องนำมาพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญเพื่อเปิดเผยในรายงานผู้สอบบัญชีนำเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

5.3 ข้อจำกัดการวิจัย

การศึกษาค้นคว้าวิจัยนี้มีข้อจำกัดในเรื่องสื่อที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล และประชากร ดังนี้

1. การศึกษานี้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี (56-2) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึง ปี พ.ศ. 2561 เพียงสื่อเดียวที่ใช้ประกอบการศึกษาเนื่องจากเป็นเรื่องที่เริ่มมีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ผู้วิจัยจึงกำหนดเป็นข้อจำกัดการศึกษาเนื่องจากประเภทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจมีการจำแนกให้มีความละเอียดมากขึ้นกว่านี้ได้ อย่างไรก็ตามผู้วิจัยเลือกใช้สื่อรายงานประจำปี (56-2) ในการเก็บรวบรวมข้อมูล เนื่องจากเป็นสื่อที่ได้รับความนิยมและเป็นที่ยอมรับจากผู้ใช้อ้างอิงโดยส่วนใหญ่ นอกจากนี้ยังเป็นสื่อที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมายที่บังคับให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องจัดทำรายงานเพื่อเผยแพร่ให้แก่ผู้ใช้อ้างอิง

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้คือ กระดาษทำการแบบเก็บข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งผู้วิจัยประยุกต์มาจากแบบเก็บข้อมูลเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจากงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเก็บรวบรวมปริมาณและจำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผยในรายงานของผู้สอบ และงานในอนาคตอาจใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลแบบอื่น ๆ ในการวิเคราะห์ข้อมูล

3. ประชากรที่ใช้ในการศึกษา จากการศึกษาที่ใช้ประชากรบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ซึ่งเป็นประชากรที่เป็นบริษัทขนาดใหญ่ และได้รับความสนใจจากผู้ใช้อ้างอิงเป็นอันดับแรก ๆ ซึ่งงานในอนาคตอาจเลือกประชากรกลุ่มอื่น ๆ มาทำการวิจัยได้อีกหลากหลายกลุ่มประชากร

5.4 ข้อเสนอแนะและงานวิจัยในอนาคต

การศึกษาค้นคว้านี้ได้ทำการศึกษาลักษณะและระดับการเปิดเผยข้อมูล KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี และทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” KAM ต่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนและมูลค่ากิจการ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET) ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปี 56-2 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึงปี พ.ศ. 2561 เพื่อให้ครอบคลุมรายละเอียดของการศึกษา ผู้วิจัยขอเสนอแนะงานวิจัยในอนาคต ดังนี้

1. การศึกษาค้นคว้านี้แสดงให้เห็นว่าปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณา มีความสัมพันธ์เชิงลบกับมูลค่ากิจการ แต่เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเพิ่งเริ่มมีผลบังคับใช้เพียงแค่ 3 ปี ดังนั้นการศึกษาในครั้งต่อไปควรเพิ่มระยะเวลาที่ใช้ในการศึกษา ปริมาณการเปิดเผยเรื่องสำคัญที่พิจารณาที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี เพื่อจะทำให้ทราบแน่ชัดยิ่งขึ้นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนั้นให้ประโยชน์กับนักลงทุนมากน้อยเพียงใด

2. สำหรับการศึกษาในครั้งต่อไปอาจจะมีการเพิ่มตัวแปรในส่วนของประเภทของเรื่องสำคัญ และการเปลี่ยนแปลงประเภทของเรื่องสำคัญที่เปิดเผยในแต่ละปี เพื่อศึกษาเพิ่มเติมว่าหากมีการระบุประเภทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และการเปลี่ยนแปลงประเภทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะทำให้มีการตอบสนองอย่างไรต่อมูลค่าของกิจการ

บรรณานุกรม

- เกரியงไกร บุญเลิศอุทัย, ศิลปะพร ศรีจันเพชร, และอนูวัฒน์ ภัคดี. (2562). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบบอกอะไร. วารสารวิชาชีวะบัญชี, 15(45), 5-25.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). ประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิด เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ. วารสารวิชาชีวะบัญชี, 11(32), 110-127.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. วารสารวิชาชีวะบัญชี, 11(31), 26-44.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสบการณ์ปีแรก. วารสารวิชาชีวะบัญชี, 13(38), 5-21.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562). www.set.or.th
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปะพร จันเพชร, ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2560). อ่านและเขียนรายงานของผู้สอบบัญชี.
- ภาณัช เดชจรัสศรี, จอมใจ แซ่มเพชร, และอมลยา โกศัยกานนท์. (256). คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรและเทคโนโลยีที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารการจัดการสมัยใหม่, 17(1), 43-55.
- ประทีป วชิทองรัตน์. (2560). ประสิทธิภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. วารสารสามคมนักวิจัย, 22(2), 252-263.
- พิชญ์ณัฐ เสี่ยงกลาง, และชุตินา นาคประสิทธิ์. (2559). ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการกับการเลือกผู้สอบบัญชี : กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารชุมชนวิจัย, 10(3), 73-85.
- ภัชรพรรณ กรรโณ, และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561). KAM กับการเปลี่ยนแปลงหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต. การประชุมวิชาการและนำเสนอผลงานวิชาการระดับชาติ UTCC Academic Day ครั้งที่ 2, 571-584.
- ภัชรพรรณ กรรโณ, และประเวศ เพ็ญวุฒิกุล. (2561). ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อคุณภาพการเปิดเผยการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. วารสารมหาจุฬานาครทรรศน์, 5(3), 926-942.
- วชิระ บุญยเนตร, และแววดาว พรหมแสน . (2561). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: ข้อมูลที่มีคุณค่าเพียงเล็กน้อยของนักลงทุนในตลาดเกิดใหม่. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 41(159), 153-182.

- วีระพงษ์ กิตติวงศ์, และศิลปะพร ศรีจั่นเพชร. (2562). ผลของวัฒนธรรมในระดับชาติที่มีต่อการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ. วารสารวิชาชีพบัญชี, 15(46), 45-63.
- วศินี ธรรมศิริ, และนภมณี เตพละกุล. ผลกระทบจากการแก้ไขงบการเงินหลายครั้งต่อค่าสอบบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี, 12(35), 66-85.
- ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ. (2561). ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ: ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี BIG4. สุทธิปริทัศน์, 32(104), 210-222.
- ศิลปพร ศรีจั่นเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วารสารวิชาชีพบัญชี, 13(38), 22-37.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงค์. (2557). ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ : ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 36(141), 36-54.
- สมพงษ์ พรอุปถัมภ์. (2559). ความแตกต่างของการรับรู้ของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้ที่เป็นผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ และผู้ใช้ที่ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพ ที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, 38(147), 1-24.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. <https://market.sec.or.th>
- อุทัยวรรณ สายพัฒนา และฉัตรสิริ ปิยะพิมลสิทธิ์. (2547). Collinearity. วารสารปริชาติ, 17(1). 55-6
- Al-Thuneibat, A., Khamees, B., and Al-Fauoumi, N. (2008). The effect of qualified auditor's opinions on share prices: evidence from Jordan. Managerial Auditing Journal, 2(1), 84-101.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, N. (2014). Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. 1-24.
- Boonyanet, W., and Promsen, W. (2018). Key Audit Matters: Just Little Information Value to Investors in Emerging Markets?. Chulalongkorn business review, 41(159), 153-183.
- Brouwer, A., Eimers, P., and Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the note to the financial statements. Education of Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 1-24.
- Cordos, G., and Fulop, M. (2015). Understanding audit reporting changes:

- introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.
- Fellnas, V., Stromback, J., and Anell, A. (2015). KEY AUDIT MATTERS – En studie I dess varde for private investerare. Lunds University, 1-69.
- Gimbar, C., Hansen, B., and Ozlanski, M. (2016). Errly Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. *American Accounting Association*, 10(1), A24-A33.
- Hinkle, D.E., William, W., & Stephen, G.J. (1998). *Applied Statistics for the Behavior Sciences*. 4th ed. New York: Houghton Mifflin.
- Kachelmeier, S., Schmidt, J., and Valentine, K. (2014). The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report. 1-46.
- Kachelmeier, S., Schmidt, J., and Valentine, K. (2018). Do Critical Audit Matter Disclosures Protect Auditors by Forewarning Users of Misstatement Risk?, 1-37.
- Kohler, A., Ratzinger-Sakel, N., and Theis, J. (2016). The Effect of Key Audit Matters On the Auditor's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professional and Non-professional Investors. 1-62.
- Li, H. (2017). The Benefit of Adding Key Audit Matters to the Auditing Report. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 49, 21-24.
- Menon, K., and D. D. Williams. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. *The Accounting Review*, 85 (6), 2075–2105.
- Miao, Z. (2018). Study on Key Audit Matters – Take the Case of Fuyao Glass. *International Conference on Education and Management Science*, 194-197.
- Moradi, M., Salehi, M., Rigi, M., and Moeinizade, M. (2011). The effect of qualified audit report on share prices and returns: Evidence of Iran. *African Journal of Business Management*, 5(8), 3354-3360.
- Mulford, C. W. & Comiskey, E. E. (1996). *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.
- Nwaobia, N., Luke, & Theophilus, A. (2016). THE NEW AUDITORS' REPORTING STANDARDS AND THE AUDIT EXPECTATION GAP. *International Journal of Advanced Academic Reseach*, 2(11), 118-133.
- Piriyakul, M. (2013). Panel data analysis. *Ramkhamhaeng Research Journal*

- of Sciences And Technology, 30(2), 41-54. (in Thai).
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key Audit Matters – An Exploration of the rationale and possible unintended consequences in a South African. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Sirois, L., Bedard, J., and Bera, P. (2014). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study. 1-57.
- Toommanon, V. (2000). Do you know Creative Accounting and Earnings Quality?. Bangkok: Ionic Inter trade Resources. (in Thai)
- Velte, P. (2017). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Wiley Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1-8.
- White, G.I., Sondhi, A.C., & Fried, D. (1997). *The analysis and use of financial statements*. 2 Edition. New York: John Wiley.
- Wiratchai, N. (2010). 21701 Curriculum and Instructional Research and Quantitative Analysis Statistics. Sukhothai Thammathirat Open University, Bangkok. (in Thai).

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

ตัวอย่างรายงานผู้สอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมาตรฐานการสอบบัญชี

1. ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอผู้ถือหุ้นบริษัท กขค จำกัด

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินรวมนี้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานของข้าพเจ้า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน รวมทั้งข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (ข้อมูลในย่อหน้านี้เป็นเพียงตัวอย่าง)

เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นเรื่องซึ่งตามดุลยพินิจของข้าพเจ้าในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพมีนัยสำคัญที่สุดจากการตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้า เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของเรื่องที่ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้กำกับดูแลกิจการแต่ไม่ใช่เรื่องทั้งหมดที่มีการสื่อสารกัน ข้าพเจ้าได้ออกแบบวิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้าเกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินรวมโดยรวม ข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงความเห็นต่องบการเงินรวมอันเนื่องจากเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่อธิบายข้างล่างนี้และข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งเหล่านี้

ค่าความนิยม

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กลุ่มกิจการต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมประจำปี การทดสอบการด้อยค่าประจำปีนี้มีนัยสำคัญต่อการตรวจสอบของข้าพเจ้าเนื่องจากกระบวนการประเมินผลมีความซับซ้อนและต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก และขึ้นอยู่กับข้อสมมติที่ถูกระทบโดยสภาพเศรษฐกิจหรือตลาดในอนาคต โดยเฉพาะในประเทศ x และ y ดังนั้น วิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้าได้รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าเพื่อช่วยในการประเมินข้อสมมติและวิธีการที่กลุ่มบริษัทใช้ โดยเฉพาะในเรื่องการพยากรณ์การเติบโตของรายได้และกำไรขั้นต้นของ (สายธุรกิจ กขค) ข้าพเจ้าได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับความเพียงพอของข้อมูลที่กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับข้อสมมติซึ่งมีผลกระทบที่อ่อนไหวมากที่สุดต่อการทดสอบการด้อยค่า และมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อการกำหนดมูลค่าที่จะได้รับคืนของค่าความนิยม ข้อมูลที่กลุ่มกิจการเปิดเผยเกี่ยวกับค่าความนิยมแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3 ซึ่งอธิบาย โดยเฉพาะว่าการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยในข้อสมมติที่สำคัญอาจทำให้เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมได้ในอนาคต

การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 5 เงินลงทุนของกลุ่มกิจการในเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์คิดเป็น x% ของยอดรวมจำนวนเงินเครื่องมือทางการเงินเนื่องจากการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์ของกลุ่มกิจการไม่ได้ขึ้นอยู่กับราคาอ้างอิงในตลาดซื้อขายคล่อง ดังนั้น จึงมีความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการวัดมูลค่านี้ ซึ่งการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินมีนัยสำคัญต่อการตรวจสอบของข้าพเจ้า กลุ่มกิจการได้พิจารณาว่า มีความจำเป็นต้องพัฒนาแบบจำลองขึ้นเองเพื่อใช้วัดมูลค่าเครื่องมือเหล่านี้ เนื่องจากเครื่องมือดังกล่าวมีโครงสร้างและเงื่อนไขที่มีลักษณะเฉพาะ ข้าพเจ้าได้พิจารณาและประเมินเหตุผลของผู้บริหารในการใช้แบบจำลองที่กิจการพัฒนาขึ้นเองดังกล่าว และปรึกษาเรื่องนี้กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ และข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่า การใช้แบบจำลองดังกล่าวมีความเหมาะสม วิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้ายังได้รวมถึงการทดสอบการควบคุมที่ผู้บริหารใช้เกี่ยวกับการพัฒนาและปรับปรุงแบบจำลองให้มีความแม่นยำและการหาหลักฐานเพื่อยืนยันว่าผู้บริหารได้พิจารณาแล้วว่า ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนแปลงผลลัพธ์ที่ได้จากการใช้แบบจำลองเพื่อสะท้อนข้อสมมติที่ผู้ประกอบการรายอื่นในตลาดจะใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

การซื้อธุรกิจ งบจล

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2 ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 25x1 กลุ่มกิจการได้ซื้อธุรกิจ งบจล ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในบริษัทเอกชนขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 กลุ่มกิจการได้บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจเริ่มแรกโดยใช้ตัวเลขชั่วคราว กลุ่มกิจการจะสรุปผลการบันทึกบัญชีการซื้อธุรกิจให้เสร็จสิ้นในระหว่างปีพ.ศ. 25x2 และจำนวนเงินของรายการที่บันทึกไว้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 อาจต้องมีการเปลี่ยนแปลงซ้ำเข้าได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับรายการซื้อธุรกิจนี้ เนื่องจากเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินรวมโดยรวมและโดยข้อเท็จจริงยังไม่เคยมีการประมาณมูลค่าของแผนกนี้เยี่ยงการดำเนินงานแยกต่างหาก นอกจากนี้ การตั้งข้อสมมติต่าง ๆ ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีการซื้อธุรกิจเริ่มแรกและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้นเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารอันเนื่องมาจากลักษณะของ (ซื้ออุตสาหกรรม)

การรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระยะยาว

เงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญาระยะยาวของกลุ่มกิจการใน (ชื่อส่วนงาน) มีผลกระทบต่อรายได้ที่กลุ่มกิจการรับรู้ในแต่ละงวด และรายได้จากสัญญาดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของกลุ่มกิจการกระบวนการในการวัดจำนวนเงินรายได้ที่จะรับรู้ใน (ชื่ออุตสาหกรรม) รวมถึงการกำหนดจังหวะเวลาที่เหมาะสมในการรับรู้รายได้นั้นเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ข้าพเจ้าได้ระบุว่า การรับรู้รายได้จากสัญญาระยะยาวเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบ เนื่องจากอาจมีสัญญาฉบับอื่นซึ่งเปลี่ยนแปลงสัญญาหลักและกิจการอาจไม่ได้นำมาพิจารณาโดยไม่ตั้งใจหรืออาจจงใจปกปิดสัญญาฉบับอื่นดังกล่าวทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต ข้าพเจ้าได้พิจารณาว่าจำเป็นต้องทำการยืนยันเงื่อนไขของสัญญาเหล่านี้กับลูกค้าโดยตรงและทดสอบรายการในสมุดรายวันที่ทำโดยผู้บริหารเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ นอกเหนือจากการทดสอบการควบคุมที่กลุ่มกิจการได้กำหนดให้มีเพื่อควบคุมกระบวนการในการทำสัญญาและบันทึกสัญญาระยะยาวและวิธีการตรวจสอบอื่น ทั้งนี้จากการใช้วิธีการตรวจสอบดังที่กล่าวมา ข้าพเจ้าไม่พบหลักฐานว่ามีสัญญาฉบับอื่น ข้อมูลที่กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับการรับรู้รายได้แสดงอยู่ในสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 1 และข้อ 4

การดำเนินงานต่อเนื่อง

กลุ่มกิจการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง การใช้เกณฑ์ดังกล่าวมีความเหมาะสมเว้นแต่ผู้บริหารตั้งใจที่จะเลิกกลุ่มกิจการหรือให้กลุ่มกิจการหยุดดำเนินงาน หรือไม่มี

ทางเลือกอื่นนอกจากการกระทำดังกล่าวการตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้าได้รวมถึงการตรวจสอบเรื่องนี้และข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่า การที่ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการมีความเหมาะสมผู้บริหารไม่พบว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นกลุ่มกิจการจึงไม่ได้เปิดเผยเรื่องดังกล่าวในงบการเงินรวม ข้าพเจ้าก็ไม่พบว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจากผลการตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตามทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชีไม่อยู่ในฐานะที่จะสามารถรับประกันความสามารถของกลุ่มกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

ข้อมูลอื่น

(ข้อความในส่วนนี้ขึ้นอยู่กับร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 (ปรับปรุงใหม่) ข้อความในส่วนนี้อาจรวมถึง (ก) รายละเอียดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น (ข) การระบุถึงเอกสารที่มี ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงาน (ค) ข้อความที่ระบุถึงผลลัพธ์เกี่ยวกับข้อมูลอื่นจากงานของผู้สอบบัญชี (ง) ข้อความที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลอื่น ดังนั้น จึงไม่แสดงความเห็นจากการตรวจสอบหรือให้ข้อสรุปจากการสอบทานกับข้อมูลอื่น

ความรับผิดชอบของ (ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการหรือตำแหน่งอื่นที่เหมาะสม) ต่องบการเงินรวม

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และจัดให้มีการควบคุมภายในที่ผู้บริหารเห็นว่าจำเป็นเพื่อให้กลุ่มกิจการสามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการมีหน้าที่ในการตรวจสอบกระบวนการการรายงานทางการเงินของกลุ่มกิจการ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินรวม

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินรวมโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือ ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น

สาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้

การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรวมถึงการที่ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจและใช้ความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตั้งแต่การวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบการปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการใช้วิธีการดังนี้ด้วย

--ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อ

ตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็น

เกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น

สาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดเนื่องจากการทุจริต

อาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการบันทึกรายการหรือ

แสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการข้ามขั้นตอนการควบคุมภายใน

--ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในซึ่งมีผลกระทบต่อการสอบบัญชีเพื่อออกแบบวิธีการ

ตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมี

ประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ

--ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชี

และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำโดยผู้บริหาร

--ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินรวมโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลและ

พิจารณาว่างบการเงินรวมแสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะที่ทำให้งบการเงินรวมแสดงข้อมูล

โดยถูกต้องตามที่ควร

--หาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการและ

กิจกรรมทางธุรกิจของกลุ่มกิจการเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ข้าพเจ้า

รับผิดชอบในการสั่งการ การควบคุมงานและการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและข้าพเจ้าเป็น

ผู้รับผิดชอบเพียงผู้เดียวต่อการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า(ใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการเท่านั้น)

ข้าพเจ้าต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลกิจการเกี่ยวกับขอบเขตและจังหวะเวลาของการตรวจสอบ

ตามที่ได้วางแผนไว้ผลการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุม

ภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าต้องให้คำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลกิจการว่าข้าพเจ้าได้ปฏิบัติ

ตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแล

เกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ
ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของสำนักงานสอบบัญชี ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

(ที่อยู่)

(วันที่)

2. ตัวอย่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่จะนำเสนอในแต่ละประเด็นที่ตรวจพบระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของธุรกิจ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	วิธีการตรวจสอบที่สำคัญ
<p>การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ การดำเนินงานที่สำคัญของกลุ่มบริษัทคือการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง ซึ่งมีเงื่อนไขและข้อตกลงที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละสัญญา ดังนั้นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ การพิจารณาว่ารายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งนั้นเกิดขึ้นจริง และมีการรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการถูกต้องและครบถ้วนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p> <p>ทั้งนี้นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้ และรายละเอียดของข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3.11 และข้อ 29 ตามลำดับ</p>	<p>วิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมถึง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง • สอบทานการออกแบบและการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน • ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้จากการขายพร้อมบริการติดตั้ง และ • ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบเงื่อนไขและข้อตกลงของสัญญาขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งและทดสอบการคำนวณรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งนั้น <p>เกิดขึ้นจริง มีการรับรู้ในรอบบัญชีที่ถูกต้องและ</p>

	<p>ครบถ้วน และตรวจสอบเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี สำหรับรายได้จากการขายพร้อมบริการติดตั้งดังกล่าว</p> <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบรายการรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งที่เกิดขึ้นในระหว่างปีและช่วงใกล้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีกับเอกสารประกอบรายการ - การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง
<p>การด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า</p> <p>เนื่องจากการพิจารณาเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้าขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและข้อสมมติที่สำคัญที่ผู้บริหารของกลุ่มบริษัทนำมาใช้ในการประมาณค่าเพื่อการด้อยค่าดังกล่าว ดังนั้นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ การแสดงมูลค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า และค่าเพื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้าว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p> <p>ทั้งนี้นโยบายการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยม ความสัมพันธ์กับลูกค้า และการด้อยค่า และรายละเอียดสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3.5 ข้อ 3.7 ข้อ 3.8 ข้อ 10 และข้อ 12 ตามลำดับ</p>	<p>วิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมถึง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการด้อยค่า • สอบทานการออกแบบและการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน • ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการด้อยค่า และ • ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบหลักฐานประกอบการพิจารณาของผู้บริหารเกี่ยวกับข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า - ประเมินความเหมาะสมของวิธีการประเมินมูลค่าและข้อสมมติที่สำคัญที่ผู้บริหารของบริษัทนำมาใช้ในประมาณค่าเพื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า

<p>การซื้อขายหุ้น</p> <p>ในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2560 กลุ่มบริษัทได้เข้าซื้อบริษัท ซินเนเจอร์ เทคโนโลยี จำกัด (“ซินเนเจอร์”) เป็นจำนวนเงินรวม 52 ล้านบาท โดยกลุ่มบริษัทได้ดำเนินการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมา และการปันส่วนมูลค่ายุติธรรมของรายการ ณ วันที่ซื้อกิจการเสร็จสิ้นแล้ว เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ ความถูกต้องของการซื้อธุรกิจดังกล่าวว่ากระบวนการซื้อธุรกิจและการรับรู้รายการสินทรัพย์และหนี้สินของซินเนเจอร์ ณ วันซื้อกิจการ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p> <p>ทั้งนี้นโยบายการบัญชีสำหรับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินรวม และรายละเอียดการซื้อธุรกิจซินเนเจอร์ ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2.3 และข้อ 4 ตามลำดับ</p>	<p>วิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมถึง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ • ทดสอบการออกแบบและการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน • ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบข้อตกลงและเงื่อนไขในสัญญาซื้อหุ้นของซินเนเจอร์ หลักฐานการชำระเงิน หลักฐานการโอนกรรมสิทธิ์ในหุ้นสามัญ และตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องประกอบการบันทึกบัญชี - ตรวจสอบรายละเอียดสินทรัพย์และหนี้สินของซินเนเจอร์ ณ วันซื้อกิจการ ซึ่งประกอบด้วย การตรวจสอบความมีอยู่จริง กรรมสิทธิ์ ข้อผูกพัน ความครบถ้วนและการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน - ตรวจสอบรายงานการปันส่วนมูลค่าจากการซื้อธุรกิจ (Purchase Price Allocation) ของผู้ประเมินมูลค่าอิสระ โดยผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเหมาะสมของวิธีการประเมินมูลค่ายุติธรรมและข้อสมมติที่สำคัญที่ผู้บริหารของบริษัทนำมาใช้ในประเมินมูลค่ายุติธรรม - สอบทานการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
<p>การรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการ</p> <p>การดำเนินงานที่สำคัญของกลุ่มบริษัทคือการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง ซึ่งมี</p>	<p>วิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมถึง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับ

<p>เงื่อนไขและข้อตกลงที่แตกต่างกันสำหรับแต่ละสัญญา ดังนั้นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ การพิจารณาว่ารายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งนั้นเกิดขึ้นจริง และมีการรับรู้รายได้จากการขายและให้บริการถูกต้องและครบถ้วนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p> <p>ทั้งนี้นโยบายการบัญชีสำหรับรายได้ และรายละเอียดของข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3.11 และ ข้อ 26 ตามลำดับ</p>	<p>การรับรู้รายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทดสอบการออกแบบและการปฏิบัติตามการควบคุมภายใน • ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้จากการขายพร้อมบริการติดตั้ง และ • ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบเงื่อนไขและข้อตกลงของสัญญาขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งและทดสอบการคำนวณรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งนั้นเกิดขึ้นจริง มีการรับรู้ในรอบบัญชีที่ถูกต้องและครบถ้วน และตรวจสอบเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี สำหรับรายได้จากการขายพร้อมบริการติดตั้งดังกล่าว - ตรวจสอบรายการรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้งที่เกิดขึ้นในระหว่างปี <p>และช่วงใกล้วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีกับเอกสารประกอบรายการ</p> <ul style="list-style-type: none"> - การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับรายได้จากการขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์พร้อมบริการติดตั้ง
<p>การด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า</p> <p>เนื่องจากการพิจารณาเกี่ยวกับการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้าขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและข้อ</p>	<p>วิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมถึง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทำความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการด้อยค่า • ทดสอบการออกแบบและการปฏิบัติตาม

<p>สมมติที่สำคัญที่ผู้บริหารของกลุ่มบริษัทนำมาใช้ในการประมาณ ค่าเพื่อการด้อยค่าดังกล่าว ดังนั้นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ การแสดงมูลค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า และค่าเพื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้าว่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</p> <p>ทั้งนี้นโยบายการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยม ความสัมพันธ์กับลูกค้า และการด้อยค่า และรายละเอียดสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3.5 ข้อ 3.7 ข้อ 3.8 ข้อ 10 และข้อ 12 ตามลำดับ</p>	<p>การควบคุมภายใน</p> <ul style="list-style-type: none"> • ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการด้อยค่า และ • ตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> - ตรวจสอบหลักฐานประกอบการพิจารณาของผู้บริหารเกี่ยวกับข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า - ประเมินความเหมาะสมของวิธีการประเมินมูลค่าและข้อสมมติที่สำคัญที่ผู้บริหารของบริษัทนำมาใช้ในประมาณค่าเพื่อการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อย ค่าความนิยมและความสัมพันธ์กับลูกค้า
---	--

3. มาตรฐานการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISATM 701 - การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมกราคม พ.ศ. 2558 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนเมษายน พ.ศ. 2559 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปล ISATM 701 - การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของ ISATM 701 - การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISATM 701 - การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2015 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ ISATM 701 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 - การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : ISATM 701, *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*
ISBN: 978-1-60815-250-6

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-5
วันถือปฏิบัติ	6
วัตถุประสงค์	7
คำจำกัดความ	8
ข้อกำหนด	
การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	9-10
การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	11-16
การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล	17
เอกสารหลักฐาน	18
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก1-ก8
การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ก9-ก30
การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ	ก31-ก59
การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ก60-ก63	
เอกสารหลักฐาน	ก64

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”



คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับควมรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้ความสำคัญกับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเรื่องที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงรูปแบบและเนื้อหาของการสื่อสารดังกล่าว
2. วัตถุประสงค์ของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคือเพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยให้ข้อมูลการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความโปร่งใสมากขึ้น การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเรื่องเหล่านั้นซึ่งเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินในการทำความเข้าใจกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงินที่ตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก4)
3. การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อาจให้หลักเกณฑ์กับผู้ใช้งบการเงินในการติดต่อกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมากขึ้นเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกิจการ งบการเงินที่ตรวจสอบหรือการปฏิบัติงานสอบบัญชี
4. การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อยู่ในบริบทของผู้สอบบัญชีที่กำลังแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่ใช่
 - (ก) การทดแทนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้บริหารต้องเปิดเผยหรือนำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควร
 - (ข) การทดแทนการที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)¹
 - (ค) การทดแทนการรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง)² เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง หรือ
 - (ง) ความเห็นที่แตกต่างหากของแต่ละเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5-ก8)

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ย่อหน้าที่ 22-23

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



5. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้กับการตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และในสถานการณ์เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจที่จะสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้เมื่อผู้สอบบัญชีถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี³ อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ห้ามผู้สอบบัญชีในการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เว้นแต่การรายงานถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ⁴

วันถือปฏิบัติ

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559

วัตถุประสงค์

7. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีคือการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมถึงสื่อสารเรื่องเหล่านั้นโดยอธิบายไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

คำจำกัดความ

8. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สามารถกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ข้อกำหนด**การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**

9. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการพิจารณา ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องเหล่านี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก9-ก18)

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 30-31

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 29

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



- (ก) เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁵ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19- ก22)
 - (ข) การใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหาร รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีประมาณการที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก24)
 - (ค) ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก25-ก26)
10. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่พิจารณาตามข้อกำหนดย่อหน้าที่ 9 เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก11 และ ก27-ก30)

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

11. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องโดยใช้หัวข้อย่อที่เหมาะสม และแยกต่างหากไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่มีสถานการณ์ในย่อหน้าที่ 14 หรือ 15 ภาษาที่ใช้เกริ่นนำในวรรคนี้ของรายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุว่า
- (ก) เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือเรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน (สำหรับงวดปัจจุบัน) และ
 - (ข) เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก33)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช่การทดแทนการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

12. ผู้สอบบัญชีต้องไม่สื่อสารเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ปรับเปลี่ยนความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ซึ่งเป็นผลมาจากเรื่องดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก5)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”



การอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง

13. คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีต้องรวมการอ้างถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน (ถ้ามีการเปิดเผยไว้) และต้องกล่าวถึงว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก41)
 - (ก) ทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก45)
 - (ข) ได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก51)

สถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ได้ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี

14. ผู้สอบบัญชีต้องอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53-ก56)
 - (ก) กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
 - (ข) ในสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่ควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเพราะการกระทำดังกล่าวถูกคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีผลกระทบทางลบมากกว่าผลประโยชน์ของสาธารณะถ้ามีการสื่อสารดังกล่าว ข้อกำหนดนี้จะไม่ถือปฏิบัติถ้ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวแล้ว

ผลกระทบเกี่ยวเนื่องระหว่างคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและองค์ประกอบอื่นทีู่กกำหนดให้ต้องรวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

15. เรื่องใดเรื่องหนึ่งที่น่าไปสู่อความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 570 (ปรับปรุง) ถือเป็นลักษณะของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ดังกล่าว เรื่องเหล่านี้ต้องไม่ถูกอธิบายในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีและไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13-14 แต่ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (ก) รายงานเรื่องเหล่านี้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง และ
 - (ข) กล่าวอ้างถึงวรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข (วรรคเกณฑ์การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่ระบุในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่อง ไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6-ก7)



รูปแบบและเนื้อหาของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในสถานการณ์อื่น

16. ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบว่า ไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสาร หรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องเหล่านั้นตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 15 ผู้สอบบัญชีต้องรวมข้อความของผลกระทบนี้ในส่วนที่แยกต่างหากของรายงานของผู้สอบบัญชีภายในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก57-ก59)

การสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล

17. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล ดังนี้
- (ก) เรื่องต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หรือ
 - (ข) ถ้าเกี่ยวข้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการและการตรวจสอบ การกำหนดของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก60-ก63)

เอกสารหลักฐาน

18. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ^๖ ดังนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก64)
- (ก) เรื่องต่างๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีซึ่งพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9 และเหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีในแต่ละเรื่องดังกล่าวว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ตามย่อหน้าที่ 10
 - (ข) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารมีเพียงเรื่องที่ได้ปฏิบัติตามในย่อหน้าที่ 15 แล้ว และ
 - (ค) ในกรณีที่เกี่ยวข้อง เหตุผลของการพิจารณาของผู้สอบบัญชีที่จะไม่สื่อสารเรื่องที่พิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

- ก1. นัยสำคัญ หมายถึง ระดับความสำคัญของเรื่องในบริบทหนึ่ง นัยสำคัญของแต่ละเรื่องขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในบริบทที่เรื่องดังกล่าวถูกนำมาพิจารณา นัยสำคัญให้ความหมายในบริบทของปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ตัวอย่างเช่น ขนาดของรายการ ลักษณะและผลกระทบของเรื่อง หรือ ความสนใจของผู้ใช้งบการเงินหรือผู้รับ เป็นต้น นัยสำคัญจึงเกี่ยวกับการวิเคราะห์อย่างเป็นกลางในข้อเท็จจริงและสถานการณ์ รวมถึงลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล

^๖ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และ ก6



- ก2. ผู้ใช้งบการเงินได้แสดงความสนใจในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้หารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียดเพื่อหาข้อสรุปกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการสื่อสารแบบสองทางตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 260 (ปรับปรุง)⁷ และเรียกร้องให้มีความโปร่งใสในการสื่อสารดังกล่าวมากขึ้น ตัวอย่างเช่น ผู้ใช้งบการเงินได้แสดงความสนใจเป็นพิเศษในการทำความเข้าใจดุลยพินิจที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม เนื่องจากเกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการจัดทำงบการเงิน
- ก3. การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจช่วยส่งเสริมการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญต่าง ๆ เหล่านั้น และอาจช่วยให้ฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพิ่มความสนใจในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งมีการอ้างอิงถึงในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก4. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 320⁸ อธิบายว่าเป็นการสมเหตุสมผลที่ผู้สอบบัญชีสันนิษฐานว่าผู้ใช้งบการเงิน
- (ก) มีความรู้ตามสมควรเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและเศรษฐกิจและการบัญชี และมีความเต็มใจที่จะศึกษาข้อมูลในงบการเงินด้วยความระมัดระวังและความรอบคอบอย่างสมเหตุสมผล
 - (ข) มีความเข้าใจว่างบการเงินถูกจัดทำ แสดงรายการและตรวจสอบในระดับของความสำเร็จที่สำคัญ
 - (ค) ตระหนักถึงความไม่แน่นอนที่มีอยู่ในการวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่ขึ้นอยู่กับการใช้ประมาณการดุลยพินิจ และการพิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต และ
 - (ง) ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อมูลในงบการเงิน
- เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลมาจากงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีจึงถือว่าเป็นผู้ใช้กลุ่มเดียวกับผู้ใช้งบการเงิน

ความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ความเห็นของผู้สอบบัญชี และองค์ประกอบอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4 ย่อหน้าที่ 12 และย่อหน้าที่ 15)

- ก5. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 (ปรับปรุง) ระบุถึงข้อกำหนดและให้แนวทางในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน⁹ การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ใช่การทดแทนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินซึ่งแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องได้กำหนดให้ผู้บริหารต้องจัดทำขึ้นหรือการเปิดเผยที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) กล่าวถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับความเหมาะสมหรือความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน¹⁰

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล”

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 4

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10-15 และ ก1 - ก10

¹⁰ อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก7



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- ก6. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงคำอธิบายถึงเรื่องที่ทำให้มีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) จะช่วยสนับสนุนความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน และช่วยให้สามารถระบุสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ การแยกการสื่อสารเรื่องนี้ออกจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่อธิบายในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้เรื่องดังกล่าวสามารถสังเกตเห็นได้ชัดในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ 15) ภาคผนวกในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 705 (ปรับปรุง) ได้รวมตัวอย่างของภาษาในการขึ้นต้นวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบว่าจะถูกดัดแปลงอย่างไร เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง และมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ย่อหน้าที่ ก58 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ตัวอย่างว่า วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะถูกนำเสนออย่างไรเมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าไม่พบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีนอกเหนือจากเรื่องที่กล่าวถึงในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในวรรคการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก7. เมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นยังจำเป็นที่จะช่วยเพิ่มความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบ และดังนั้นข้อกำหนดในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังคงใช้ได้อยู่ อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแต่ละรายการหรือโดยรวมมีสาระสำคัญและแผ่กระจายต่อบงการเงิน¹¹
- ขึ้นอยู่กับนัยสำคัญของเรื่องต่างๆ ที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าไม่มีเรื่องอื่นที่เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในสถานการณ์ดังกล่าว ให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 15 (อ่านย่อหน้าที่ ก58)
 - ถ้าเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่อง นอกเหนือจากเรื่องต่าง ๆ ที่ทำให้แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ถูกพิจารณาว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญอย่างมากว่า คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเรื่องอื่นต้องไม่ชี้แนะว่า บงการเงินในภาพรวมมีความน่าเชื่อถือมากขึ้นกว่าสถานการณ์ที่ควรเป็นในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (อ่านย่อหน้าที่ ก47)

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- ก8. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)¹² กำหนดหลักการสำหรับผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินของทุกกิจการโดยให้รวมการสื่อสารเพิ่มเติมในรายงานของผู้สอบบัญชีจากการใช้วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่น เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการกระทำดังกล่าว ในกรณีนี้ วรรคเหล่านี้จะถูกนำเสนอแยกออกจากวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เมื่อเรื่องดังกล่าวถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การใช้ย่อหน้าดังกล่าว ไม่ใช่การทดแทนคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของแต่ละเรื่องตามย่อหน้าที่ 13¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับดังกล่าว¹⁴

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9-10)

- ก9. กระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ถูกออกแบบให้เลือกเรื่องสำคัญจากเรื่องต่าง ๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล โดยใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน
- ก10. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถูกจำกัดถึงเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน แม้ว่ามีการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ (เช่น แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะอ้างอิงถึงแต่ละงวดสำหรับงบการเงินที่ถูกนำเสนอ)¹⁵
- ก11. แม้ว่าพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะพิจารณาจากการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องนำเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในงวดก่อนมาปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม อาจเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีที่จะพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวที่เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในการตรวจสอบงบการเงินของงวดก่อนยังคงเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับงบการเงินงวดปัจจุบันหรือไม่

เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9)

- ก12. แนวคิดเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีอยู่บนพื้นฐานที่ว่า การตรวจสอบใช้เกณฑ์ความเสี่ยงและเน้นการระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน รวมถึงการออกแบบและปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าว และได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่าง

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

¹³ อ่านดูมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 8(ข) และ 10(ข)

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) ย่อหน้า ก1-ก3

¹⁵ อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 710 “ข้อมูลเปรียบเทียบ-ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ”



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เพียงพอเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี เมื่อความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับยอดคงเหลือของบัญชี ประเภทของรายการ หรือการเปิดเผยข้อมูลใด ๆ ที่ได้ประเมินไว้มีระดับความเสี่ยงสูงขึ้น ผู้สอบบัญชียังต้องใช้ดุลยพินิจในการวางแผน การปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบ และการประเมินผลมากขึ้นเท่านั้น และในการออกแบบตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นสำหรับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ในระดับที่สูงขึ้น¹⁶ เมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นแล้วเนื่องจากความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้สูงขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐานหรือรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การเน้นการได้รับหลักฐานจากบุคคลที่สาม หรือการได้รับหลักฐานสนับสนุนจากแหล่งข้อมูลอิสระหลาย ๆ แห่ง¹⁷

- ก13. ดังนั้น เรื่องที่ท้าทายความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอหรือท้าทายความสามารถของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อการเงิน จึงอาจเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะในการพิจารณาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก14. เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี มักเกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีความซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารในงบการเงิน ดังนั้น เรื่องเหล่านี้จึงมักเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่ยากหรือซับซ้อน และมักส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์การตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี การจัดสรรทรัพยากร การใช้ความพยายามและเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ผลกระทบเหล่านี้อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น ขอบเขตของการมีส่วนร่วมของบุคลากรอาวุโสในงานการตรวจสอบนั้นหรือ การมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี หรือบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับการบัญชีหรือสอบบัญชีที่ได้ว่าจ้างหรือเป็นพนักงานของสำนักงานเพื่อจัดการกับเรื่องเหล่านี้
- ก15. มาตรฐานการสอบบัญชีหลายฉบับได้กำหนดการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังตัวอย่างเช่น
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารอุปสรรคสำคัญ (ถ้ามี) ที่พบระหว่างการตรวจสอบให้กับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับต่าง ๆ ได้กล่าวถึงอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบในเรื่องดังนี้ เช่น
 - รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน¹⁹ มีข้อจำกัดเฉพาะเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในการประเมินว่า รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นมีลักษณะการดำเนินธุรกรรมและเงื่อนไขทั้งหมด

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 7(ข)

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ ก19

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ข) และ ก21

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ย่อหน้าที่ ก42



เช่นเดียวกันกับรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ (ยกเว้นการเปรียบเทียบราคาซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถประเมินได้)

- ข้อจำกัดของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ เช่น เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการถูกจำกัดการเข้าถึงข้อมูล²⁰
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ระบุถึงข้อกำหนดสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานให้มีหน้าที่ขอคำปรึกษาอย่างเหมาะสมในเรื่องที่ซับซ้อนและเป็นโต้แย้งกัน²¹ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจร่วมกันปรึกษาร่วมกับบุคคลอื่นภายในองค์กรเดียวกันหรือภายนอกองค์กรในเรื่องเฉพาะด้านที่สำคัญ ซึ่งอาจเป็นหัวข้อที่วัดได้ว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานยังถูกกำหนดให้ปรึกษาร่วมกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ ที่สำคัญที่พบระหว่างการตรวจสอบ²²

ข้อพิจารณาในการกำหนดเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้า 9)

- ก16. ผู้สอบบัญชีอาจมีความคิดเห็นเบื้องต้นในขั้นตอนการวางแผน เกี่ยวกับเรื่องที่มีแนวโน้มจะเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีซึ่งอาจเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ และผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับขอบเขตงานและช่วงเวลาของการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) อย่างไรก็ตาม การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะใช้เกณฑ์จากผลการตรวจสอบหรือหลักฐานที่ได้รับตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ
- ก17. ย่อหน้าที่ 9 กล่าวถึงข้อพิจารณาเฉพาะในการกำหนดเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ข้อพิจารณาดังกล่าวเน้นไปที่ลักษณะของเรื่องต่างๆ ที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งมักเชื่อมโยงกับเรื่องต่างๆ ที่ถูกเปิดเผยไว้ในงบการเงิน และตั้งใจที่จะสะท้อนให้เห็นถึงขอบเขตการตรวจสอบงบการเงินที่อาจเป็นเรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจ การกำหนดให้มีข้อพิจารณาดังกล่าวไม่ได้ชี้ให้เห็นว่า เรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณานี้จำเป็นต้องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเสมอไป แต่จะเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ก็ต่อเมื่อได้ถูกพิจารณาว่ามีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 อย่างไรก็ตามเนื่องจากข้อพิจารณาต่างๆ มักจะเกี่ยวข้องกัน (เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ตามย่อหน้าที่ 9(ข)-(ค) อาจถูกระบุให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ) การนำข้อพิจารณาเหล่านั้นไปสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจึงสามารถทำได้มากกว่าหนึ่งข้อสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และอาจทำให้เรื่องดังกล่าวมีโอกาสมากขึ้นในการตรวจสอบมากขึ้น

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 49(ง)

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 18

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 ย่อหน้าที่ 19



ก18. นอกเหนือจากเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาตามย่อหน้าที่ 9 ยังมีเรื่องอื่นๆ ที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความใส่ใจเป็นพิเศษ และอาจถูกระบุเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ตามย่อหน้าที่ 10 เรื่องดังกล่าวอาจรวมถึง เรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้เปิดเผยในงบการเงิน เช่น การติดตั้งระบบเทคโนโลยีสารสนเทศใหม่ (หรือการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญต่อระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ) ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี อาจจัดอยู่ในเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม หรือมีความเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (เช่น การเปลี่ยนแปลงของระบบที่กระทบต่อการรับรู้รายได้ เป็นต้น)

เรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9(ก))

ก19. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล เกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ระบุโดยผู้สอบบัญชี²³ ย่อหน้าที่ ก13 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) อธิบายไว้ว่า ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล เกี่ยวกับความวางแผนของผู้สอบบัญชีในการจัดการเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ก20. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) นิยามความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญว่าเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ถูกระบุและประเมินไว้ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่า จะต้องมีการพิจารณาเรื่องการตรวจสอบเป็นพิเศษ เรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารและรายการผิดปกติที่มีนัยสำคัญ มักถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจึงมักเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ก21. อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญทุกเรื่องอาจไม่จำเป็นต้องนำเสนอเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 สันนิษฐานว่ามีความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนี้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ²⁴ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ได้ระบุว่า เนื่องจากไม่สามารถคาดเดาวิธีที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมได้ ความเสี่ยงดังกล่าวนี้จึงถือเป็นความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการทุจริต และเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ²⁵ อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงดังกล่าวอาจไม่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงนั้น และดังนั้นความเสี่ยงนี้อาจไม่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 10

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 15

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 26-27

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 31



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ก22. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) อธิบายว่าการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ อาจมีการเปลี่ยนแปลงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม²⁶ การปรับเปลี่ยนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้สำหรับเฉพาะบางเรื่องของการงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงอย่างมากในวิธีการตรวจสอบ เช่น หากการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีอยู่บนพื้นฐานของการคาดการณ์ว่าการควบคุมบางส่วนได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่ต่อมาผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมดังกล่าวไม่ได้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่ประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ) อาจทำให้เรื่องนี้ถูกพิจารณาเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้บริหารรวมถึงการประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีความไม่แน่นอนในการประมาณการอย่างมาก (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ข))

ก23. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้ทบทวนใน การกำกับดูแลถึงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับแง่มุมเชิงคุณภาพที่สำคัญของวิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการ รวมถึง นโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลใน งบการเงิน²⁷ ในหลายกรณี ประเด็นดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีแนวโน้มเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

ก24. อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงินได้เน้นถึงความสนใจในเรื่องการประมาณการทางบัญชีที่ระบุว่ามี ความไม่แน่นอนในการประมาณการอย่างมากตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540²⁸ ซึ่งเรื่อง ดังกล่าวอาจไม่ถูกพิจารณาเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ทั้งนี้การประมาณการทางบัญชีขึ้นอยู่กับ ดุลยพินิจของผู้บริหารอย่างมาก และมักเป็นเรื่องที่ซับซ้อนที่สุดในงบการเงิน อีกทั้งอาจต้องการ การมีส่วนร่วมจากทั้งผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารและผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงินจึงเน้น ย้ำว่า นโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงิน (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่มี นัยสำคัญของนโยบายดังกล่าว) เกี่ยวข้องต่อการทำความเข้าใจในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งใน สถานการณ์ที่วิธีปฏิบัติทางบัญชีของกิจการไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกิจการอื่นใน อุตสาหกรรมเดียวกัน

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 31

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก)

²⁸ อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมและ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ย่อหน้าที่ 10-11



ผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์สำคัญหรือรายการสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด (อ้างอิงย่อหน้าที่ 9(ค))

ก25. เหตุการณ์หรือรายการที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการเงินหรือการตรวจสอบ อาจเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและถูกระบุเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจมีการปรึกษากับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในช่วงต่าง ๆ ตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ เกี่ยวกับผลกระทบต่อการเงินของรายการสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการสำคัญที่ไม่ใช่รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือรายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจที่ผิดปกติ²⁹ ผู้บริหารอาจต้องทำการตัดสินใจที่ยุ้งยากและซับซ้อน เกี่ยวกับการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของรายการสำคัญดังกล่าว ซึ่งอาจส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี

ก26. การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ ทางด้านเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับ อุตสาหกรรม หรืออื่น ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร อาจกระทบต่อวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี และเป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10)

ก27. เรื่องต่าง ๆ ที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีอาจส่งผลต่อการสื่อสารที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว มักเป็นข้อบ่งชี้ว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสนทนากับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างสม่ำเสมอเพื่อหารือประเด็นในรายละเอียดเชิงลึกเกี่ยวกับเรื่องที่ยุ้งยากและซับซ้อน เช่น การใช้นโยบายการบัญชีที่สำคัญ ซึ่งถือเป็นประเด็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีหรือผู้บริหาร

ก28. แนวคิดของเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดนำไปใช้ในบริบทของกิจการและการปฏิบัติงานตรวจสอบ เมื่อเป็นเช่นนี้แล้ว การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีและการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงมีจุดประสงค์เพื่อระบุเรื่องต่าง ๆ ซึ่งเฉพาะเจาะจงกับการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเกี่ยวกับความสำคัญของเรื่องดังกล่าวเมื่อเปรียบเทียบกับเรื่องอื่น ๆ ในการตรวจสอบ

ก29. ข้อพิจารณาอื่น ๆ ที่อาจใช้ในการพิจารณานัยสำคัญของเรื่องที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และการพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ รวมถึง

- ความสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินโดยรวม โดยเฉพาะความมีสาระสำคัญต่อการเงิน

²⁹ อ่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 16(ก) ย่อหน้าที่ 16(ค) และ ย่อหน้าที่ ก22 และภาคผนวก 2

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



- ลักษณะของนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวหรือความซับซ้อนหรือการใช้ความเห็นส่วนบุคคลของผู้บริหารในการเลือกใช้นโยบายที่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรม
- ลักษณะและความมีสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ถูกปรับปรุงแล้วและยังไม่ปรับปรุงทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ อันเนื่องมาจากการทุจริตและข้อผิดพลาดที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว (ถ้ามี)
- ลักษณะและระดับของการใช้ความพยายามในการตรวจสอบที่จำเป็นเพื่อจัดการเรื่องดังกล่าว รวมถึง
 - ขอบเขตของทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่จำเป็นต้องใช้ในวิธีการตรวจสอบเพื่อจัดการเรื่องดังกล่าว หรือประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากวิธีการเหล่านั้น (ถ้ามี)
 - ลักษณะของการปรึกษาหารือภายนอกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว
- ลักษณะและระดับความยากในการประยุกต์ใช้วิธีการตรวจสอบ การประเมินผลจากวิธีการดังกล่าว และการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและนำเชื่อถือตามความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ
- ความรุนแรงของข้อบกพร่องในการควบคุมที่ระบุได้ซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว
- เมื่อเรื่องดังกล่าวประกอบด้วยหลาย ๆ เรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกันนั้นมีส่วนร่วมในการพิจารณาในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะยาว อาจเกี่ยวข้องกับเรื่องการรับรู้รายได้ การฟ้องร้องหรือเหตุการณ์อื่นที่อาจเกิดขึ้นซึ่งต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี และอาจกระทบต่อประมาณการทางบัญชีอื่น ๆ

ก30. การกำหนดว่าเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีเรื่องใดบ้างจะมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดควรมีที่เรื่องนั้นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ จำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่รวมอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีอาจเป็นผลมาจากขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะของธุรกิจและสภาพแวดล้อม รวมไปถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ของงานตรวจสอบแต่ละงาน โดยทั่วไปจำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีมากเท่าใด ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณามากขึ้นว่าแต่ละเรื่องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตรงตามคำจำกัดความหรือไม่ เนื่องจากหากมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจำนวนมากอาจเป็นการขัดแย้งกับหลักการเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แยกต่างหากในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

ก31. การจัดวางให้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่แยกต่างหาก อยู่ใกล้กับความเห็นของผู้สอบบัญชี อาจช่วยให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นที่สังเกตเห็นได้ง่ายขึ้น และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินรับทราบถึงความสำคัญของข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงในแต่ละงานตรวจสอบ



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- ก32. การจัดลำดับการนำเสนอเรื่องแต่ละเรื่องภายใต้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ถือเป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลดังกล่าวอาจจัดเรียงตามความสำคัญภายใต้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี หรืออาจแสดงตามลักษณะของเรื่องที่ถูกเปิดเผยไว้ในงบการเงิน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 11 ให้ระบุหัวข้อย่อยของแต่ละเรื่องไว้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เพื่อให้เรื่องต่างๆ แยกกันอย่างชัดเจนมากขึ้น
- ก33. เมื่อมีการนำเสนอข้อมูลทางการเงินเปรียบเทียบ ภาษาที่ใช้ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะต้องมีความเหมาะสมที่จะชี้ให้เห็นว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ถูกกล่าวถึงนั้นมาจากการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น และอาจอ้างอิงโดยระบุถึงงวดของงบการเงินนั้นด้วย (เช่น “สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1”)

คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

- ก34. ความเพียงพอของคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบถือเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบควรเป็นการอธิบายอย่างกระชับและเหมาะสม ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่าทำไมเรื่องดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีมีวิธีการจัดการเรื่องดังกล่าวในการตรวจสอบเช่นใด การจำกัดการใช้คำศัพท์เฉพาะทางเกี่ยวกับการสอบบัญชีจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินที่ไม่มีความรู้ความเข้าใจด้านการสอบบัญชีสามารถสามารถเข้าใจเรื่องราวเกี่ยวกับเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจเป็นอย่างมากในระหว่างการตรวจสอบ ลักษณะและขอบเขตของข้อมูลที่นำเสนอโดยผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีความเหมาะสมในบริบทของความรับผิดชอบของฝ่ายที่เกี่ยวข้อง (เช่น สำหรับผู้สอบบัญชีซึ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ในรูปแบบที่กระชับและเข้าใจง่าย ในขณะที่เดียวกันก็ไม่เหมาะสมที่จะเป็นผู้ให้ข้อมูลดั้งเดิมเกี่ยวกับกิจการ)
- ก35. ข้อมูลดั้งเดิม คือ ข้อมูลใดๆ เกี่ยวกับกิจการที่ยังไม่ถูกเปิดเผยต่อสาธารณะโดยกิจการเอง (เช่น ไม่รวมอยู่ในงบการเงินหรือข้อมูลอื่นๆ ณ วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หรือ ไม่ถูกกล่าวถึงในการสื่อสารที่เป็นวาจาหรือลายลักษณ์อักษรโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น การประกาศข้อมูลทางการเงินเบื้องต้น หรือ คำอธิบายอย่างย่อเพื่อนักลงทุน) ข้อมูลดังกล่าวเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก36. ถือเป็นเรื่องเหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะหลีกเลี่ยงคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เป็นการให้ข้อมูลดั้งเดิมของกิจการอย่างไม่เหมาะสม คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยปกติจะไม่ใช้ข้อมูลดั้งเดิมเกี่ยวกับกิจการ เนื่องจากเป็นคำอธิบายเรื่องสำคัญในบริบทของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นในการรวมข้อมูลเพิ่มเติมเพื่ออธิบายว่าเหตุใดเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และถูกพิจารณาให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ รวมถึงจัดให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวที่ไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมีความจำเป็น ผู้สอบบัญชีอาจกระตุ้นให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมแทนการที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้ให้ข้อมูลดั้งเดิมในรายงานของผู้สอบบัญชี



- ก37. ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจรวมการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในงบการเงินหรือส่วนอื่นใดในรายงานประจำปี เพื่อให้ข้อเท็จจริงอย่างชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องสำคัญดังกล่าวที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติม เช่น อาจรวมข้อมูลที่นำเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับความอ่อนไหวของข้อสมมติหลักที่ใช้ในประมาณการทางบัญชี หรือเหตุผลของกิจการในการเลือกใช้นโยบายหรือการปฏิบัติทางการบัญชีทางใดทางหนึ่งเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินมีทางเลือกหลายทางที่ยอมรับได้
- ก38. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ให้คำจำกัดความของรายงานประจำปีและอธิบายถึงเอกสาร เช่น รายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้บริหาร คำชี้แจงของผู้บริหาร รายงานการสอบทานการดำเนินงานและการเงิน หรือการรายงานอื่นที่คล้ายคลึงกันโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ตัวอย่างเช่น รายงานของกรรมการ) สารจากประธานกรรมการ สารจากส่วนงานกำกับดูแลกิจการ รายงานการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปี แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่น แต่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาข้อมูลนี้ รวมถึงการสื่อสารสาธารณะอื่น ๆ โดยกิจการหรือแหล่งอื่นที่น่าเชื่อถือในการให้รายละเอียดในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก39. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่ถูกจัดเตรียมขึ้นระหว่างการตรวจสอบอาจมีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการร่างคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีที่เป็นการสื่อสารด้วยวาจาจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และเอกสารหลักฐานการตรวจสอบอื่นๆ ที่เป็นเกณฑ์ที่มีประโยชน์สำหรับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้จัดการเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้หลังจากนั้น และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่นำไปสู่ข้อสรุปดังกล่าว อีกทั้งสนับสนุนให้บันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผลการตรวจสอบจากวิธีดังกล่าว รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ เอกสารหลักฐานดังกล่าวอาจช่วยให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่อธิบายถึงนัยสำคัญของเรื่อง และช่วยในการนำข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 18 ไปใช้ด้วย

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 12 (ก) และ ก1-ก5



- ก37. ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจรวมการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในงบการเงินหรือส่วนอื่นใดในรายงานประจำปี เพื่อให้ข้อเท็จจริงอย่างชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องสำคัญดังกล่าวที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติม เช่น อาจรวมข้อมูลที่นำเชื่อถือมากขึ้น เกี่ยวกับความอ่อนไหวของข้อสมมติหลักที่ใช้ในประมาณการทางบัญชี หรือเหตุผลของกิจการในการเลือกใช้นโยบายหรือการปฏิบัติทางการบัญชีทางใดทางหนึ่งเมื่อแม่บทการรายงานทางการเงินมีทางเลือกหลายทางที่ยอมรับได้
- ก38. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ให้คำจำกัดความของรายงานประจำปีและอธิบายถึงเอกสาร เช่น รายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานของผู้บริหาร คำชี้แจงของผู้บริหาร รายงานการสอบทานการดำเนินงานและการเงิน หรือการรายงานอื่นที่คล้ายคลึงกันโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ตัวอย่างเช่น รายงานของกรรมการ) สารจากประธานกรรมการ สารจากส่วนงานกำกับดูแลกิจการ รายงานการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปี³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปี แม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องการเงินไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลอื่น แต่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาข้อมูลนี้ รวมถึงการสื่อสารสาธารณะอื่น ๆ โดยกิจการหรือแหล่งอื่นที่น่าเชื่อถือในการให้รายละเอียดในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก39. เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่ถูกจัดเตรียมขึ้นระหว่างการตรวจสอบอาจมีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการร่างคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือเอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีที่เป็นการสื่อสารด้วยวาจาจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และเอกสารหลักฐานการตรวจสอบอื่นๆ ที่เป็นเกณฑ์ที่มีประโยชน์สำหรับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้จัดการเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ ข้อสรุปที่ได้หลังจากนั้น และการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญที่นำไปสู่ข้อสรุปดังกล่าว อีกทั้งสนับสนุนให้บันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผลการตรวจสอบจากวิธีดังกล่าว รวมถึงเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ เอกสารหลักฐานดังกล่าวอาจช่วยให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่อธิบายถึงนัยสำคัญของเรื่อง และช่วยในการนำข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 18 ไปใช้ด้วย

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 720 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น” ย่อหน้าที่ 12 (ก) และ ก1-ก5



การอ้างอิงตำแหน่งที่เรื่องดังกล่าวถูกเปิดเผยในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

- ก40. ย่อหน้าที่ 13(ก)-(ข) กำหนดให้คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องระบุถึง สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ และวิธีการที่เรื่องดังกล่าวถูกจัดการอย่างไรในการตรวจสอบ ดังนั้น คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจึงไม่ใช่ข้อมูลที่ซ้ำซ้อนกับข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงิน อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องใด ๆ สามารถทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับวิธีการที่ผู้บริหารจัดการเรื่องดังกล่าวในการจัดทำงบการเงิน
- ก41. นอกเหนือจากการอ้างอิงถึงการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจเน้นให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตประเด็นหลักต่างๆ ของการเปิดเผยดังกล่าว ขอบเขตของการเปิดเผยของผู้บริหารเกี่ยวกับประเด็นเฉพาะหรือปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเฉพาะที่ส่งผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดปัจจุบัน อาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีประเด็นเฉพาะว่าได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ เพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจสาเหตุที่เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น
- เมื่อกิจการได้รวมการเปิดเผยที่สำคัญเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจเน้นให้ผู้ใช้งบการเงินสังเกตถึงการเปิดเผยเกี่ยวกับข้อสมมติหลัก การเปิดเผยช่วงของผลลัพธ์ที่อาจเป็นไปได้ และการเปิดเผยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวกับแหล่งที่มาหลักของประมาณการที่มีความไม่แน่นอนหรือประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของคำอธิบายว่าเหตุใดเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบและได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ
 - เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ว่าไม่มีความไม่แน่นอนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่า เรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องเกี่ยวกับข้อสรุปนี้ที่กีดกันระหว่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในสถานการณ์ดังกล่าว คำอธิบายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีควรครอบคลุมประเด็นเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่ระบุได้หรือสถานการณ์ที่ถูกเปิดเผยในงบการเงิน เช่น การขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ แหล่งเงินทุนที่กิจการมี และการก่อหนี้ใหม่ที่เป็นไปได้เพื่อชำระหนี้เก่า หรือการไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงตามสัญญาการกู้ยืม และปัจจัยที่ช่วยบรรเทาที่เกี่ยวข้อง³¹

³¹ อ่านมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก3



สาเหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องหนึ่งที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13(ก))

- ก42. คำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีมีไว้เพื่อให้ข้อมูลเชิงลึกถึงสาเหตุที่เรื่องดังกล่าวถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดังนั้น ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 9-10 และการนำไปปฏิบัติในย่อหน้าที่ ก12-ก29 เกี่ยวกับการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อาจเป็นการช่วยผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวอย่างไรในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การอธิบายถึงปัจจัยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีและเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ มักจะเป็นเรื่องที่ใช้งบการเงินให้ความสนใจ
- ก43. ความเกี่ยวข้องของข้อมูลสำหรับผู้ใช้งบการเงิน เป็นข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีในการกำหนดเรื่องที่จะรวมในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยอาจรวมถึงการพิจารณาว่าคำอธิบายช่วยทำให้เกิดความเข้าใจในการตรวจสอบและการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีมากขึ้นหรือไม่
- ก44. การเชื่อมโยงเรื่องเข้ากับสถานการณ์ของกิจการโดยตรงอาจช่วยลดโอกาสที่คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีรูปแบบเป็นมาตรฐานเกินไปและมีประโยชน์น้อยลงเมื่อเวลาผ่านไป ตัวอย่างเช่น เรื่องบางเรื่องอาจถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบสำหรับหลายกิจการในอุตสาหกรรมนั้น ๆ เนื่องจากสถานการณ์ของอุตสาหกรรมหรือความซับซ้อนในการรายงานทางการเงิน ในการอธิบายสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด อาจจะเป็นประโยชน์หากผู้สอบบัญชีเน้นประเด็นต่าง ๆ อย่างเฉพาะเจาะจงกับกิจการ (เช่น สถานการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อตลาดที่เพิ่มขึ้นในงบการเงินงวดปัจจุบัน) ซึ่งจะช่วยให้คำอธิบายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น และยังคงมีความสำคัญในการอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกิดขึ้นอีกในช่วงเวลาต่อมา
- ก45. คำอธิบายอาจอ้างอิงถึงข้อพิจารณาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในสถานการณ์ของการตรวจสอบเพื่อพิจารณาเรื่องดังกล่าวว่าเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด ตัวอย่างเช่น
- สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการได้รับหลักฐานการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ตลาดที่ขาดสภาพคล่องสำหรับเครื่องมือทางการเงินบางชนิด
 - นโยบายการบัญชีใหม่หรือที่กำลังจะมีขึ้น ตัวอย่างเช่น เรื่องเฉพาะกิจการหรือเฉพาะอุตสาหกรรมซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกันภายในบริษัท
 - การเปลี่ยนแปลงในกลยุทธ์หรือรูปแบบธุรกิจของกิจการที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน



การจัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ข))

ก46. จำนวนของรายละเอียดที่มีไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่ออธิบายว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ถูกจัดการอย่างไรในการตรวจสอบ ถือเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพตามย่อหน้าที่ 13(ข) ผู้สอบบัญชีอาจอธิบายถึง

- แนวทางในการตอบสนองหรือวิธีการของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องมากที่สุดกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือที่เฉพาะเจาะจงกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้
- สภาพภาพรวมของวิธีการตรวจสอบที่ใช้
- การแสดงถึงผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีหรือ
- ข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

หรืออธิบายโดยใช้ส่วนผสมบางอย่างขององค์ประกอบเหล่านี้ร่วมกัน

กฎหมายหรือข้อบังคับหรือมาตรฐานการสอบบัญชีของแต่ละประเทศอาจกำหนดรูปแบบหรือเนื้อหาของคำอธิบายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรืออาจระบุให้รวมหนึ่งหรือมากกว่าขององค์ประกอบเหล่านี้

ก47. เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความสำคัญของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกับองค์ประกอบอื่นของรายงานของผู้สอบบัญชี รวมถึงความเห็นของผู้สอบบัญชี ความระมัดระวังอาจเป็นสิ่งจำเป็น ดังนั้น ภาษาที่ใช้ในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ควรมีลักษณะดังนี้

- ไม่ชี้แนะว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบยังไม่ถูกแก้ไขอย่างเหมาะสมโดยผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- เชื่อมโยงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเข้ากับสถานการณ์เฉพาะของกิจการโดยตรง และหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทั่วไปหรือภาษาที่เป็นมาตรฐานที่ไม่เฉพาะเจาะจงกับกิจการ
- พิจารณาว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบได้ระบุถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงินอย่างไร (ถ้ามี)
- ไม่ได้ระบุหรืออธิบายโดยนัยว่าเป็นความเห็นแตกต่างหากสำหรับแต่ละองค์ประกอบของงบการเงิน

ก48. การอธิบายเรื่องการตอบสนองและวิธีการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อวิธีการตรวจสอบได้มีการปรับเปลี่ยนอย่างมีนัยสำคัญให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของกิจการ อาจช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจสถานการณ์ที่ผิดปกติและดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีที่จำเป็นเพื่อจัดการความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ วิธีการตรวจสอบในช่วงเวลาหนึ่งอาจได้รับอิทธิพลโดยสถานการณ์เฉพาะของแต่ละกิจการ สภาพเศรษฐกิจ หรือการพัฒนาของอุตสาหกรรม จึงอาจเป็นประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีที่อ้างอิงถึงลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

- ก49. ตัวอย่างเช่น ในการอธิบายวิธีการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีที่ถูกระบุว่ามีความไม่แน่นอนอย่างมากในการประมาณ เช่น การประเมินมูลค่าของเครื่องมือทางการเงินที่มีความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจเน้นว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้หรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี การอ้างอิงการใช้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีดังกล่าวจะไม่ลดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีสำหรับการแสดงความเห็นต่อการเงิน และดังนั้น จึงไม่เป็นเรื่องที่ขัดต่อย่อหน้าที่ 14-15 ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620³²
- ก50. การอธิบายวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอาจเป็นเรื่องท้าทาย โดยเฉพาะในเรื่องที่ซับซ้อนและต้องใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นเรื่องยากที่จะสรุปวิธีการตรวจสอบที่ปฏิบัติให้ออกมาอย่างกระชับที่เพียงพอต่อการสื่อสารถึงลักษณะและขอบเขตของการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้และการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องอธิบายวิธีการตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติ เพื่อสื่อสารว่าได้จัดการเรื่องดังกล่าวอย่างไรในการตรวจสอบ คำอธิบายดังกล่าวอาจเป็นคำอธิบายในภาพรวมแต่ไม่ใช่การอธิบายอย่างละเอียดเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงาน
- ก51. ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ก46 ผู้สอบบัญชีอาจแสดงถึงผลลัพธ์ของการตอบสนองของผู้สอบบัญชีในคำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในการให้ข้อมูลนี้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวัง เพื่อหลีกเลี่ยงการให้คำอธิบายที่สื่อถึงความเห็นที่แยกต่างหากในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง หรือหลีกเลี่ยงการให้คำอธิบายที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยในความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินโดยรวม

สถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 14)

- ก52. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจขัดขวางการเปิดเผยต่อสาธารณะโดยผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะบางเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น กฎหมายหรือข้อบังคับอาจห้ามโดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการสื่อสารต่อสาธารณะใดๆ ที่อาจมีผลต่อการสืบสวนโดยหน่วยงานที่เหมาะสมเกี่ยวกับการทำผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือมีข้อสงสัย (เช่น เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการฟอกเงิน)
- ก53. ตามที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14(ข) การที่เรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น เนื่องจากข้อสันนิษฐานที่ว่า จะเกิดประโยชน์ต่อสาธารณะในการให้ความโปร่งใสมากขึ้นเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น การใช้ดุลยพินิจที่ไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะเหมาะสมก็ต่อเมื่อผลกระทบเชิงลบต่อกิจการหรือสาธารณะซึ่งเป็นผลจากการสื่อสารถูกมองว่ามีนัยสำคัญซึ่งคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลว่าจะมีมากกว่าประโยชน์สาธารณะจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว

³² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 620 “การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี”



ก54. การตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จะคำนึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจมุมมองของผู้บริหารเกี่ยวกับนัยสำคัญของผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว ยิ่งไปกว่านั้น การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลยังช่วยให้ข้อมูลในการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าจะสื่อสารเรื่องดังกล่าวหรือไม่ โดย

- ช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจสาเหตุที่กิจการไม่เปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ (เช่น ถ้ากฎหมายหรือข้อบังคับหรือแม่บทการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะอนุญาตให้ชะลอการเปิดเผยหรือไม่ให้เปิดเผยเรื่องดังกล่าว) และเข้าใจมุมมองของผู้บริหารต่อผลกระทบเชิงลบ (ถ้ามี) จากการเปิดเผยนั้น ผู้บริหารอาจให้ความสนใจไปที่บางประเด็นเกี่ยวกับกฎหมาย ข้อบังคับ หรือแหล่งอื่น ๆ ซึ่งเชื่อถือได้ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาผลกระทบเชิงลบ (เช่น ประเด็นดังกล่าวอาจรวมถึงความเสียหายต่อการรองทางการเงินของกิจการ หรือสถานะการแข่งขัน) อย่างไรก็ตาม มุมมองของผู้บริหารต่อผลกระทบเชิงลบเพียงอย่างเดียวไม่อาจบรรเทาความจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่า ผลกระทบเชิงลบดังกล่าวถูกควดอย่างสมเหตุสมผลว่ามีมากกว่าประโยชน์สาธารณะที่ได้รับจากการสื่อสารตามย่อหน้าที่ 14(ข)
- ช่วยเน้นว่า มีการสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ และการสื่อสารดังกล่าวสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ว่าการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวไม่เหมาะสม หรือไม่
- ช่วยให้ผู้สอบบัญชีกระตุ้นให้ฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความกังวลเกี่ยวกับการสื่อสารจำกัดเพียงบางประเด็นของเรื่อง ดังนั้น ข้อมูลส่วนอื่น ๆ จึงอาจมีความละเอียดอ่อนน้อยกว่าและสามารถสื่อสารได้

ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่ามีความจำเป็นจะต้องได้รับหนังสือรับรองที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารเพื่อชี้แจงสาเหตุที่การเปิดเผยต่อสาธารณะเป็นเรื่องไม่เหมาะสม รวมถึงมุมมองของผู้บริหารต่อนัยสำคัญของผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารดังกล่าว

ก55. อาจเป็นเรื่องจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาความหมายโดยนัยของการสื่อสารเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าเรื่องดังกล่าวจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ การสื่อสารนี้อาจเป็นประโยชน์ในการให้ข้อมูลสำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบเชิงลบที่อาจเกิดขึ้นจากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว

ก56. ประเด็นที่ถูกพิจารณาโดยผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตัดสินใจไม่สื่อสารเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เป็นประเด็นที่ซับซ้อนและรวมถึงดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาด้านกฎหมาย



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

รูปแบบและเนื้อหาของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในสถานการณ์อื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก57. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 นำไปใช้ได้กับ 3 สถานการณ์ ดังนี้
- (1) ผู้สอบบัญชีพิจารณาตามย่อหน้าที่ 10 ว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ่านย่อหน้าที่ ก59)
 - (2) ผู้สอบบัญชีพิจารณาตามย่อหน้าที่ 14 ว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี และไม่มีเรื่องอื่น ๆ ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
 - (3) เฉพาะเรื่องที่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเท่านั้น ที่เป็นเรื่องที่ถูกสื่อสารตามย่อหน้าที่ 15
- ก58. เนื้อหาด้านล่างเป็นตัวอย่างการนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสาร

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

[ยกเว้นเรื่องที่ได้อธิบายในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (วรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง) ของผู้สอบบัญชี หรือวรรคความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง] ข้าพเจ้าพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า

- ก59. การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบรวมถึงการตัดสินใจเกี่ยวกับระดับความสำคัญของเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น อาจเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะไม่กำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอย่างน้อยหนึ่งเรื่อง que สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ที่จำกัด (เช่น กิจการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีการดำเนินงานที่จำกัดมาก ๆ) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 10 เนื่องจากไม่มีเรื่องใดที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

- ก60. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที่³³ กำหนดเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสถานการณ์ของงานตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารมุมมองเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเมื่อปรึกษาหารือเกี่ยวกับขอบเขตงานที่วางไว้และช่วงเวลาของการตรวจสอบ และอาจปรึกษาหารือเพิ่มเติมในเรื่องดังกล่าวเมื่อ

³³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 21



สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สื่อสารเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ การกระทำเช่นนี้อาจช่วยให้บรรเทาความเสียหายในเชิงปฏิบัติที่ต้องการให้มีการสื่อสารแบบสองทางโดยการหารือและมีการสนทนาแต่ละประเด็นของเรื่องนั้นอย่างละเอียดเพื่อหาข้อสรุปเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในช่วงเวลาที่งบประมาณจะเสร็จสมบูรณ์เพื่อเผยแพร่

- ก61. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทำให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตระหนักถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้โอกาสผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับคำชี้แจงเพิ่มเติมตามความจำเป็น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการให้รายงานของผู้สอบบัญชีแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะเป็นประโยชน์ในการช่วยอำนวยความสะดวกในการปรึกษาหารือ การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นการรับรู้ถึงบทบาทสำคัญของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการสอดส่องดูแลกระบวนการรายงานทางการเงินและให้โอกาสกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เข้าใจเกณฑ์สำหรับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและวิธีการอธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี อีกทั้งยังทำให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือเพิ่มเติมอาจเป็นประโยชน์ด้วยข้อเท็จจริงที่ว่าเรื่องเหล่านี้จะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก62. การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่ถูกกำหนดตามย่อหน้าที่ 17(ก) ยังรวมถึงสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น คือเรื่องที่ถูกกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี (อ่านย่อหน้าที่ 14 และ ก54)
- ก63. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 17(ข) ให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่าผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี การสื่อสารนี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีโอกาสปรึกษาหารือเพิ่มเติมกับบุคคลอื่นที่มีความคุ้นเคยกับการตรวจสอบและเรื่องที่สำคัญที่อาจเกิดขึ้น (เช่น ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ถ้ามีการแต่งตั้งผู้นั้น) การปรึกษาหารือเหล่านี้อาจทำให้ผู้สอบบัญชีประเมินอีกครั้งถึงการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18)

- ก64. ย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดเตรียมเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบที่เพียงพอ ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีสามารถเข้าใจการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญได้ ในบริบทของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพนี้รวมถึงการพิจารณาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี เพื่อสรุปว่าเรื่องใดบ้างเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในกรณีนี้ มักได้รับการสนับสนุนมาจากเอกสารหลักฐานของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องแต่ละเรื่อง (อ่านย่อหน้าที่ ก39) และเอกสาร

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



หลักฐานของงานตรวจสอบอื่น ๆ เกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงานตรวจสอบ (เช่น บันทึกความสำเร็จของงาน) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีจัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสาเหตุที่เรื่องอื่น ๆ ที่ถูกสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ไม่เป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก ข

รายชื่อของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET

รายชื่อของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย SET

1. อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร	38 บริษัท
2. อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค	15 บริษัท
3. อุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน	44 บริษัท
4. อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม	54 บริษัท
5. อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	79 บริษัท
6. อุตสาหกรรมทรัพยากร	30 บริษัท
7. อุตสาหกรรมบริการ	69 บริษัท
8. อุตสาหกรรมเทคโนโลยี	33 บริษัท
รวม	<u>362</u> บริษัท

ลำดับที่

ชื่อย่อ

ชื่อบริษัท

1. อุตสาหกรรมเกษตรและอาหาร

1.	APURE	บริษัท อกริเพียว โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
2.	ASIAN	บริษัท ห้างเย็นเอเซีย ซีฟู้ด จำกัด (มหาชน)
3.	BRR	บริษัท น้ำตาลบุรีรัมย์ จำกัด (มหาชน)
4.	CBG	บริษัท คาราบาวกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
5.	CFRESH	บริษัท ซีเฟรชอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
6.	CM	บริษัท เชียงใหม่โพรเซ่นฟู้ดส์ จำกัด(มหาชน)
7.	CPF	บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน)
8.	CPI	บริษัท ชุมพรอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
9.	EE	บริษัท อีเทอเนล เอนเนอยี จำกัด (มหาชน)
10.	GFPT	บริษัท จีเอฟพีที จำกัด (มหาชน)
11.	HTC	บริษัท หาดทิพย์ จำกัด (มหาชน)
12.	ICHI	บริษัท อิชิตัน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
13.	KBS	บริษัท น้ำตาลครบุรี จำกัด (มหาชน)
14.	LEE	บริษัท ลีพัฒนาผลิตภัณฑ์ จำกัด (มหาชน)
15.	LST	บริษัท ลำสูง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
16.	M	บริษัท เอ็มเค เรสโตรองด์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
17.	MALEE	บริษัท มาลีกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
18.	MINT	บริษัท ไมเนอร์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
19.	PB	บริษัท เพอร์ซิเดนท เบเกอร์รี่ จำกัด (มหาชน)
20.	PM	บริษัท พรีเมียร์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)
21.	PPPM	บริษัท พีพี ไพร์ม จำกัด (มหาชน)
22.	SAPPE	บริษัท เซ็ปเป้ จำกัด (มหาชน)
23.	SAUCE	บริษัท ไทยเทพรส จำกัด (มหาชน)
24.	SNP	บริษัท เอส แอนด์ พี ซินดิเคท จำกัด (มหาชน)
25.	SORKON	บริษัท ส. ขอนแก่นฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน)
26.	SST	บริษัท ทรีพีซีไทย จำกัด (มหาชน)
27.	STA	บริษัท ศรีตรังแอกโรอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
28.	TC	บริษัท ทรอปปิคอลแคนนิง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
29.	TFG	บริษัท ไทยฟู๊ดส์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
30.	TIPCO	บริษัท ทิปโก้ฟู๊ดส์ จำกัด (มหาชน)
31.	TKN	บริษัท ถั่วแก่น้อย ฟู๊ดแอนด์มาร์เก็ตติ้ง จำกัด (มหาชน)
32.	TRUBB	บริษัท ไทยรับเบอร์ลาเท็กซ์คอร์ปอเรชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
33.	TU	บริษัท ไทยยูเนี่ยน กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
34.	TVO	บริษัท น้ำมันพืชไทย จำกัด (มหาชน)
35.	TWPC	บริษัท ไทยวา จำกัด (มหาชน)
36.	UPOIC	บริษัท สหอุตสาหกรรมน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
37.	UVAN	บริษัท ยูนิวานิชน้ำมันปาล์ม จำกัด (มหาชน)
38.	VPO	บริษัท วิจิตรภัณฑ์ปาล์มออยล์ จำกัด (มหาชน)

2. อุตสาหกรรมสินค้าอุปโภคบริโภค

1.	B52	บริษัท บี-52 แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)
2.	FANCY	บริษัท แฟนซีวู้ด อินดัสตรีส์ จำกัด (มหาชน)
3.	ICC	บริษัท ไอ.ซี.ซี. อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
4.	L&E	บริษัท ไลท์ติ้ง แอนด์ อีควิปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
5.	MODERN	บริษัท โมเดิร์นฟอรั่มกรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
6.	OGC	บริษัท โอเชียนกลาส จำกัด (มหาชน)
7.	PDJ	บริษัท แพรนด์้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)
8.	PG	บริษัท ประชาอาหารณ์ จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
9.	SABINA	บริษัท ซาบีน่า จำกัด (มหาชน)
10.	SIAM	บริษัท สยามสตีลอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
11.	SUC	บริษัท สหยูเนี่ยน จำกัด (มหาชน)
12.	TNR	บริษัท ไทยนิปปอนรับเบอร์อินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
13.	TOG	บริษัท ไทยออปติคอลล กิ๊ป จำกัด (มหาชน)
14.	TSR	บริษัท เทียร์สุรัตน์ จำกัด (มหาชน)
15.	UPF	บริษัท ยูเนี่ยนไฟโอเนียร์ จำกัด (มหาชน)
3. อุตสาหกรรมธุรกิจการเงิน		
1.	AEC	บริษัทหลักทรัพย์ เออีซี จำกัด (มหาชน)
2.	AMANAH	บริษัท อะมานะฮ์ ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)
3.	ASK	บริษัท เอเชียเสรีมิกจิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)
4.	ASP	บริษัท เอเชีย พลัส กิ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
5.	AYUD	บริษัท อลิอันซ์ ออยุธยา แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)
6.	BAY	ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน)
7.	BBL	ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
8.	BFIT	บริษัทเงินทุน ศรีสวัสดิ์ จำกัด (มหาชน)
9.	BKI	บริษัท กรุงเทพประกันภัย จำกัด (มหาชน)
10.	BLA	บริษัท กรุงเทพประกันชีวิต จำกัด (มหาชน)
11.	CGH	บริษัท คันทรี กิ๊ป โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
12.	CIMBT	ธนาคาร ซีไอเอ็มบี ไทย จำกัด (มหาชน)
13.	CNS	บริษัทหลักทรัพย์ โนมูระ พัฒนสิน จำกัด (มหาชน)
14.	ECL	บริษัท ตะวันออกพาณิชย์ลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)
15.	FSS	บริษัทหลักทรัพย์ ฟินันเซีย ไซรัส จำกัด (มหาชน)
16.	IFS	บริษัท ไอเอฟเอส แคปปิตอล (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
17.	JMT	บริษัท เจ เอ็ม ที เนท์เวอร์ค เซอร์วิสเซส จำกัด (มหาชน)
18.	KBANK	ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน)
19.	KCAR	บริษัท กรุงไทยคาร์เร้นท์ แอนด์ ลีส จำกัด (มหาชน)
20.	KGI	บริษัทหลักทรัพย์ เคจีไอ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
21.	KKP	ธนาคารเกียรตินาคิน จำกัด (มหาชน)
22.	KTB	ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
23.	KTC	บริษัท บัตรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)
24.	LHFG	บริษัท แอล เอช ไฟแนนซ์เซียล กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
25.	MBKET	บริษัทหลักทรัพย์ เมย์แบงก์ กิมเอ็ง (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
26.	MFC	บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน เอ็มเอฟซี จำกัด(มหาชน)
27.	MTC	บริษัท เมืองไทย แคปปิตอล จำกัด (มหาชน)
28.	PE	บริษัท พรีเมียร์เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด (มหาชน)
29.	PL	บริษัท ภัทรลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)
30.	S11	บริษัท เอส 11 กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
31.	SAWAD	บริษัท ศรีสวัสดิ์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
32.	SCB	ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)
33.	SMK	บริษัท สิ้นมั่นคงประกันภัย จำกัด (มหาชน)
34.	TCAP	บริษัท ทูมธนาชาติ จำกัด (มหาชน)
35.	THANI	บริษัท ราชธานีลิสซิ่ง จำกัด (มหาชน)
36.	THRE	บริษัท ไทยรับประกันภัยต่อ จำกัด (มหาชน)
37.	THREL	บริษัท ไทยรีประกันชีวิต จำกัด (มหาชน)
38.	TIC	บริษัท ไทยประกันภัย จำกัด (มหาชน)
39.	TIP	บริษัท ทิพยประกันภัย จำกัด (มหาชน)
40.	TK	บริษัท ฐิติกร จำกัด (มหาชน)
41.	TMB	ธนาคารทหารไทย จำกัด (มหาชน)
42.	TSI	บริษัท ไทยเศรษฐกิจประกันภัย จำกัด (มหาชน)
43.	TVI	บริษัท ประกันภัยไทยวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
44.	ZMICO	บริษัทหลักทรัพย์ ซีมิโก้ จำกัด (มหาชน)

4. อุตสาหกรรมสินค้าอุตสาหกรรม

1.	AJ	บริษัท เอ.เจ.พลาสติก จำกัด (มหาชน)
2.	ALLA	บริษัท ออลล่า จำกัด (มหาชน)
3.	ALUCON	บริษัท อลูคอน จำกัด (มหาชน)
4.	APCS	บริษัท เอเชีย พร็อกซิชั่น จำกัด (มหาชน)
5.	ASEFA	บริษัท อาซีฟา จำกัด (มหาชน)
6.	BSBM	บริษัท บางสะพานบาร์มิล จำกัด (มหาชน)
7.	CEN	บริษัท แคปปิตอล เอ็นจิเนียริง เน็ตเวิร์ค จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
8.	CRANE	บริษัท ชูโก จำกัด (มหาชน)
9.	CSC	บริษัท ฝาจีบ จำกัด (มหาชน)
10.	CSP	บริษัท ซีเอสพี สตีลเซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
11.	CTW	บริษัท จรุงไทยไวร์แอนด์เคเบิล จำกัด (มหาชน)
12.	CWT	บริษัท ชัยวัฒนา แทนเนอรี่ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
13.	EASON	บริษัท อีซัน เพ้นท์ จำกัด (มหาชน)
14.	FMT	บริษัท ฟรุ่กาวา เม็ททัล (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
15.	GC	บริษัท โกลบอล คอนเน็คชั่นส์ จำกัด (มหาชน)
16.	GIFT	บริษัท แกรททิทูต อินฟินิท จำกัด (มหาชน)
17.	GJS	บริษัท จี เจ สตีล จำกัด (มหาชน)
18.	HFT	บริษัท ฮั่วฟง รับเบอร์ (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
19.	IHL	บริษัท อินเตอร์ไฮด์ จำกัด (มหาชน)
20.	INOX	บริษัท โปสโค-ไทยน็อกซ์ จำกัด (มหาชน)
21.	IVL	บริษัท อินโดรามา เวนเจอร์ส จำกัด (มหาชน)
22.	MAX	บริษัท แมกซ์ เมทัล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
23.	MCS	บริษัท เอ็ม.ซี.เอส.สตีล จำกัด (มหาชน)
24.	MILL	บริษัท มิลล์คอน สตีล จำกัด (มหาชน)
25.	NEP	บริษัท เอ็นอีพี อสังหาริมทรัพย์ และอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
26.	PAP	บริษัท แปซิฟิกไพพ์ จำกัด (มหาชน)
27.	PATO	บริษัท พาโตเคมีอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
28.	PCSGH	บริษัท พี.ซี.เอส.แมชีน กรุ๊ปโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
29.	PERM	บริษัท เพ็มสินสตีลเว็คส์ จำกัด (มหาชน)
30.	PK	บริษัท พัฒน์กล จำกัด (มหาชน)
31.	PMTA	บริษัท พีเอ็ม โทรีเซน เอเชีย โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
32.	PTTGC	บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)
33.	SAM	บริษัท สามชัย สตีล อินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
34.	SAT	บริษัท สมบูรณ์ แอ็ดวานซ์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
35.	SITHAI	บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)
36.	SLP	บริษัท สาลี พรินท์ติ้ง จำกัด (มหาชน)
37.	SMIT	บริษัท สหมิตรเครื่องกล จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
38.	SMPC	บริษัท สหมิตรถัณฑ์ จำกัด (มหาชน)
39.	SNC	บริษัท เอส เอ็น ซี พอร์เมอร์ จำกัด (มหาชน)
40.	SPACK	บริษัท เอส. แพ็ค แอนด์ พรินท์ จำกัด (มหาชน)
41.	SUTHA	บริษัท สุธากัญจน์ จำกัด (มหาชน)
42.	TCCC	บริษัท ไทยเซ็นทรัลเคมี จำกัด (มหาชน)
43.	TCJ	บริษัท ที.ซี.เจ.เอเชีย จำกัด (มหาชน)
44.	TFI	บริษัท ไทยฟิล์มอินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
45.	TGPRO	บริษัท ไทย-เยอรมัน โปรดัคส์ จำกัด (มหาชน)
46.	THE	บริษัท เดอะ สตีล จำกัด (มหาชน)
47.	THIP	บริษัท ทานตะวันอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
48.	TMD	บริษัท อุตสาหกรรมถังโลหะไทย จำกัด (มหาชน)
49.	TMT	บริษัท ทีเอ็มที สตีล จำกัด (มหาชน)
50.	TPBI	บริษัท ทีพีบีไอ จำกัด (มหาชน)
51.	TRU	บริษัท ไทยรุ่งยูเนี่ยนคาร์ จำกัด (มหาชน)
52.	TWP	บริษัท ไทยไวโรโปรดคท์ จำกัด (มหาชน)
53.	UTP	บริษัท ยูไนเต็ด เปเปอร์ จำกัด (มหาชน)
54.	VNT	บริษัท วินิไทย จำกัด (มหาชน)
5. อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง		
1.	A	บริษัท อารีญา พรอพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
2.	AMATA	บริษัท อมตะ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
3.	AMATAV	บริษัท อมตะ วิเอ็น จำกัด (มหาชน)
4.	ANAN	บริษัท อนันดา ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
5.	AP	บริษัท เอพี (ไทยแลนด์) จำกัด (มหาชน)
6.	BJCHI	บริษัท บีเจซี เฮฟวี อินดัสตรี จำกัด (มหาชน)
7.	CCP	บริษัท ผลิตภัณฑ์คอนกรีตชลบุรี จำกัด (มหาชน)
8.	CGD	บริษัท คันทรี กรุ๊ป ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
9.	CI	บริษัท ชาญอิสสระ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
10.	CK	บริษัท ช.การช่าง จำกัด (มหาชน)
11.	CNT	บริษัท คริสเตียนีและนิลเสน (ไทย) จำกัด (มหาชน)
12.	DCC	บริษัท ไดนาสตีเซรามิค จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
13.	DCON	บริษัท ดีคอนโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
14.	DRT	บริษัท ผลิตภัณฑ์ตราเพชร จำกัด (มหาชน)
15.	EMC	บริษัท อีเอ็มซี จำกัด (มหาชน)
16.	ESTAR	บริษัท อีสเทอร์น สตาร์ เร็ล เอสเตท จำกัด (มหาชน)
17.	EVER	บริษัท เอเวอร์แลนด์ จำกัด (มหาชน)
18.	GEL	บริษัท เจนเนอร์ล เอนจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
19.	GLAND	บริษัท แกรนด์ คาแนล แลนด์ จำกัด (มหาชน)
20.	GREEN	บริษัท กรีน รีซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
21.	ITD	บริษัท อิตาลีเลียนไทย ดีเวลล็อปเมนต์ จำกัด (มหาชน)
22.	J	บริษัท เจเอเอส แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
23.	JCK	บริษัท เจซีเค อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
24.	KWG	บริษัท คิง ไว กรุ๊ป (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
25.	LALIN	บริษัท ลลิล พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
26.	LH	บริษัทแลนด์แอนด์เฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
27.	LPN	บริษัท แอล.พี.เอ็น.ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
28.	MBK	บริษัท เอ็ม บี เค จำกัด (มหาชน)
29.	MJD	บริษัท เมเจอร์ ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
30.	MK	บริษัท มั่นคงเคหะการ จำกัด (มหาชน)
31.	NCH	บริษัท เอ็น. ซี. เฮาส์ซิง จำกัด (มหาชน)
32.	NNCL	บริษัท นวนคร จำกัด (มหาชน)
33.	NOBLE	บริษัท โนเบิล ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
34.	NUSA	บริษัท อนุศาศิริ จำกัด (มหาชน)
35.	NWR	บริษัทเนาวรัตน์พัฒนาการ จำกัด (มหาชน)
36.	ORI	บริษัท อริจิน พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน)
37.	PACE	บริษัท เพช ดีเวลลอปเม้นท์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
38.	PF	บริษัท พร็อพเพอร์ตี้ เพอร์เฟค จำกัด (มหาชน)
39.	PLAT	บริษัท เดอะ แพลทินัม กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
40.	PLE	บริษัท เพาเวอร์ไลน์ เอนจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
41.	PPP	บริษัท พรีเมียร์ โปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
42.	PREB	บริษัท พรีเมิลท์ จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
43.	PRECHA	บริษัท ปรีชากรู๊ป จำกัด (มหาชน)
44.	PRIN	บริษัท ปรีณัฐริ จำกัด (มหาชน)
45.	PSH	บริษัท พฤกษา โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
46.	PYLON	บริษัท ไพลอน จำกัด (มหาชน)
47.	Q-CON	บริษัท ควอลิตี้คอนสตรัคชั่นโปรดักส์ จำกัด (มหาชน)
48.	QH	บริษัท ควอลิตี้เฮาส์ จำกัด (มหาชน)
49.	RCI	บริษัท โรแยล ซีรามิค อุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
50.	RICHY	บริษัท ริชี เฟลซ 2002 จำกัด (มหาชน)
51.	ROJNA	บริษัท สวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน)
52.	S	บริษัท สิงห์ เอสเตท จำกัด (มหาชน)
53.	SAMCO	บริษัท สัมมากร จำกัด (มหาชน)
54.	SC	บริษัท เอสซี แอสเสท คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
55.	SCC	บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน)
56.	SCCC	บริษัท ปูนซิเมนต์นครหลวง จำกัด (มหาชน)
57.	SCP	บริษัท ทักษิณคอนกรีต จำกัด (มหาชน)
58.	SEAFCO	บริษัท ซีฟโก้ จำกัด (มหาชน)
59.	SENA	บริษัท เสนาดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
60.	SF	บริษัท สยามฟิวเจอร์ดีเวลลอปเม้นท์ จำกัด (มหาชน)
61.	SIRI	บริษัท แสนสิริ จำกัด (มหาชน)
62.	SPALI	บริษัท ศุภาลัย จำกัด (มหาชน)
63.	SRICHA	บริษัท ศรีราชาคอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
64.	STEC	บริษัท ซิโน-ไทย เอ็นจิเนียริงแอนด์คอนสตรัคชั่น จำกัด(มหาชน)
65.	STPI	บริษัท เอสทีพี แอนด์ ไอ จำกัด (มหาชน)
66.	SYNTEC	บริษัท ซินเท็ค คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
67.	TASCO	บริษัท ทีบีโก้แอสฟัลท์ จำกัด (มหาชน)
68.	TCMC	บริษัท ทีซีเอ็ม คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
69.	TPIPL	บริษัท ทีพีไอ โพลีน จำกัด (มหาชน)
70.	TRC	บริษัท ทีอาร์ซี คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
71.	TRITN	บริษัท ไทรทัน โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
72.	TTCL	บริษัท ทีทีซีแอล จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
73.	U	บริษัท ยู ซีดี จำกัด (มหาชน)
74.	UMI	บริษัท สหโมเสคอุตสาหกรรม จำกัด (มหาชน)
75.	UNIQ	บริษัท ยูนิค เอ็นจิเนียริง แอนด์ คอนสตรัคชั่น จำกัด (มหาชน)
76.	VNG	บริษัท วนชัย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
77.	WHA	บริษัท ดับบลิวเอชเอ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
78.	WIJK	บริษัท วิก แอนด์ ฮุกแลนด์ จำกัด (มหาชน)
79.	WIN	บริษัท สวนอุตสาหกรรม วินโคสต์ จำกัด (มหาชน)

6. อุตสาหกรรมทรัพยากร

1.	7UP	บริษัท เซเว่น ยูทิลิตี้ส์ แอนด์ พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)
2.	AKR	บริษัท เอกรัฐวิศวกรรม จำกัด (มหาชน)
3.	BAFS	บริษัท บริการเชื้อเพลิงการบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
4.	BCP	บริษัท บางจาก คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
5.	BCPG	บริษัท บีซีพีจี จำกัด (มหาชน)
6.	CKP	บริษัท ซีเค พาวเวอร์ จำกัด (มหาชน)
7.	DEMCO	บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)
8.	EASTW	บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน)
9.	EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)
10.	ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
11.	GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)
12.	GPSC	บริษัท โกลบอล เพาเวอร์ ซินเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
13.	GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
14.	LANNA	บริษัท ลานนาเรียซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
15.	MDX	บริษัท เอ็ม ดี เอ็กซ์ จำกัด (มหาชน)
16.	PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
17.	PTG	บริษัท พีทีจี เอ็นเนอยี จำกัด (มหาชน)
18.	PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
19.	PTTEP	บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
20.	RATCH	บริษัท ราช กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
21.	RPC	บริษัท อาร์พีซี จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
22.	SCG	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)
23.	SOLAR	บริษัท โซลาร์ตรอน จำกัด (มหาชน)
24.	SPRC	บริษัท สตาร์ ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด (มหาชน)
25.	SUPER	บริษัท ซุปเปอร์ เอนเนอร์ยี คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
26.	SUSCO	บริษัท ซัสโก้ จำกัด (มหาชน)
27.	TAE	บริษัท ไทย อะโกร เอ็นเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
28.	TCC	บริษัท ไทย แคปปิตอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
29.	TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)
30.	TTW	บริษัท ทีทีดับบลิว จำกัด (มหาชน)
7. อุตสาหกรรมบริการ		
1.	AAV	บริษัท เอเชีย เอวิเอชั่น จำกัด (มหาชน)
2.	AMARIN	บริษัท อมารินทร์พรีนติ้ง แอนด์ แพคเกจจิ้ง จำกัด (มหาชน)
3.	AQUA	บริษัท อควา คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
4.	AS	บริษัท เอเชียซอฟต์แวร์ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
5.	ASIA	บริษัท เอเชียโฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
6.	ASIMAR	บริษัท เอเชีย มาร์ติน เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
7.	B	บริษัท บี จิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
8.	BA	บริษัท การบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
9.	BCH	บริษัท บางกอก เซน ฮอสพิทอล จำกัด (มหาชน)
10.	BDMS	บริษัท กรุงเทพดุสิตเวชการ จำกัด (มหาชน)
11.	BEAUTY	บริษัท บิวตี้ คอมมูนิตี้ จำกัด (มหาชน)
12.	BEC	บริษัท บีอีซี เวิลด์ จำกัด (มหาชน)
13.	BEM	บริษัท ทางด่วนและรถไฟฟ้ากรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
14.	BH	บริษัท โรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ จำกัด (มหาชน)
15.	BIG	บริษัท บิ๊ก คาเมร่า คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
16.	BWG	บริษัท เบตเตอร์ เวิลด์ กรีน จำกัด (มหาชน)
17.	CENTEL	บริษัท โรงแรมเซ็นทรัลพลาซา จำกัด (มหาชน)
18.	CPALL	บริษัท ซีพี ออลล์ จำกัด (มหาชน)
19.	CSS	บริษัท คอมมิวนิเคชั่น แอนด์ ซิสเต็มส์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
20.	DTC	บริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
21.	EKH	บริษัท เอกซัยการแพทย์ จำกัด (มหาชน)
22.	ERW	บริษัท ดี เอราวัณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
23.	FN	บริษัท เอฟเอ็น แฟคตอรี เอ๊าท์เลท จำกัด (มหาชน)
24.	GENCO	บริษัทบริหารและพัฒนาเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม จำกัด (มหาชน)
25.	GLOBAL	บริษัท สยามโกลบอลเฮ้าส์ จำกัด (มหาชน)
26.	GRAMMY	บริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน)
27.	HMPRO	บริษัท โฮม โปรดักส์ เซ็นเตอร์ จำกัด (มหาชน)
28.	IT	บริษัท ไอที ซิตี จำกัด (มหาชน)
29.	JWD	บริษัท เจดับเบิลยูดี อินโฟโลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
30.	KAMART	บริษัท คาร์มาร์ท จำกัด (มหาชน)
31.	LOXLEY	บริษัท ล็อกซเลย์ จำกัด (มหาชน)
32.	LPH	บริษัท โรงพยาบาล ลาดพร้าว จำกัด (มหาชน)
33.	LRH	บริษัท ลา구나 รีสอร์ท แอนด์ โฮเทล จำกัด (มหาชน)
34.	MACO	บริษัท มาสเตอร์ แอด จำกัด (มหาชน)
35.	MAJOR	บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน)
36.	MAKRO	บริษัท สยามแม็คโคร จำกัด (มหาชน)
37.	MATCH	บริษัท แม็ทซิง แม็กซิไมซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน)
38.	M-CHAI	บริษัท โรงพยาบาลมหาชัย จำกัด (มหาชน)
39.	MEGA	บริษัท เมก้าไลฟ์ไซแอนซ์ จำกัด (มหาชน)
40.	MIDA	บริษัท ไมต้า แอสเซ็ท จำกัด (มหาชน)
41.	MONO	บริษัท โมโน เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
42.	MPIC	บริษัท เอ็ม พิคเจอร์ส เอ็นเตอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
43.	NOK	บริษัท สายการบินนกแอร์ จำกัด (มหาชน)
44.	NTV	บริษัท โรงพยาบาลนนทเวช จำกัด (มหาชน)
45.	NYT	บริษัท นามยง เทอร์มินัล จำกัด (มหาชน)
46.	PLANB	บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน)
47.	PRAKIT	บริษัท ประกิต โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
48.	PRINC	บริษัท ฟรินซิเฟิล แคปิตอล จำกัด (มหาชน)
49.	PSL	บริษัท ฟรีเชียส ชิฟปิ้ง จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
50.	RCL	บริษัท อาร์ ซี แอล จำกัด (มหาชน)
51.	RJH	บริษัท โรงพยาบาลราชธานี จำกัด (มหาชน)
52.	ROBINS	บริษัท โรบินสัน จำกัด (มหาชน)
53.	RS	บริษัท อาร์เอส จำกัด (มหาชน)
54.	SE-ED	บริษัท ซีเอ็ดยูเคชั่น จำกัด (มหาชน)
55.	SHANG	บริษัท แชนกรี-ลา โฮเต็ล จำกัด (มหาชน)
56.	SINGER	บริษัท ซิงเกอร์ประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
57.	SKR	บริษัท ศิครินทร์ จำกัด (มหาชน)
58.	SPC	บริษัท สหพัฒนพิบูล จำกัด (มหาชน)
59.	SPI	บริษัท สหพัฒนาอินเตอร์โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
60.	SVH	บริษัท สมิตีเวช จำกัด (มหาชน)
61.	TH	บริษัท ตงฮั่ว โฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
62.	THAI	บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)
63.	TKS	บริษัท ที.เค.เอส. เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
64.	TTA	บริษัท โทรีเซนไทย เอเยนต์ซีส์ จำกัด (มหาชน)
65.	VIBHA	บริษัท โรงพยาบาลวิภาวดี จำกัด (มหาชน)
66.	VIH	บริษัท ศรีวิชัยเวชวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
67.	WAVE	บริษัท เวฟ เอ็นเตอร์เทนเมนต์ จำกัด (มหาชน)
68.	WICE	บริษัท ไวส์ โลจิสติกส์ จำกัด (มหาชน)
69.	WORK	บริษัท เวิร์คพอยท์ เอ็นเทอร์เทนเมนท์ จำกัด (มหาชน)
8. อุตสาหกรรมเทคโนโลยี		
1.	ADVANC	บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
2.	AIT	บริษัท แอ็ดวานซ์ อินฟอร์เมชั่น เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
3.	ALT	บริษัท เอแอลที เทเลคอม จำกัด (มหาชน)
4.	CCET	บริษัท แคล-คอมพ์ อีเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
5.	DELTA	บริษัท เดลต้า อีเลคโทรนิคส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
6.	DTAC	บริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
7.	EIC	บริษัท อุตสาหกรรม อีเล็กโทรนิคส์ จำกัด (มหาชน)
8.	FORTH	บริษัท ฟอर्थ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
9.	HANA	บริษัท ฮานา ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)

<u>ลำดับที่</u>	<u>ชื่อย่อ</u>	<u>ชื่อบริษัท</u>
10.	ILINK	บริษัท อินเทอร์เน็ตลิงค์ คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
11.	INET	บริษัท อินเทอร์เน็ตประเทศไทย จำกัด (มหาชน)
12.	INTUCH	บริษัท อินทัช โฮลดิ้งส์ จำกัด (มหาชน)
13.	JAS	บริษัท จัสมิน อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล จำกัด (มหาชน)
14.	JMART	บริษัท เจ มาร์ท จำกัด (มหาชน)
15.	JTS	บริษัท จัสมิน เทเลคอม ซิสเต็มส์ จำกัด (มหาชน)
16.	KCE	บริษัท เคซีอี อีเลคโทรนิคส์ จำกัด (มหาชน)
17.	MFEC	บริษัท เอ็ม เอฟ อี ซี จำกัด (มหาชน)
18.	MSC	บริษัท เมโทรซิสเต็มส์คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
19.	NEX	บริษัท เน็กซ์ พอยท์ จำกัด (มหาชน)
20.	PT	บริษัท พรีเมียร์ เทคโนโลยี จำกัด (มหาชน)
21.	SAMART	บริษัท สามารถคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
22.	SAMTEL	บริษัท สามารถเทลคอม จำกัด (มหาชน)
23.	SDC	บริษัท สามารถ ดิจิตอล จำกัด (มหาชน)
24.	SIS	บริษัท เอสไอเอส ดิสทริบิวชั่น (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
25.	SMT	บริษัท สตาร์ส ไมโครอิเล็กทรอนิกส์ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
26.	SVI	บริษัท เอสวีไอ จำกัด (มหาชน)
27.	SVOA	บริษัท เอสวีโอเอ จำกัด (มหาชน)
28.	SYMC	บริษัท ซิมโฟนี คอมมิวนิเคชั่น จำกัด (มหาชน)
29.	SYNEX	บริษัท ซินเน็ค (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
30.	TEAM	บริษัท ทีมพีซีชั่น จำกัด (มหาชน)
31.	THCOM	บริษัท ไทยคม จำกัด (มหาชน)
32.	TWZ	บริษัท ทีดับบลิวแซด คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
33.	TRUE	บริษัท ทรู คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)

ภาคผนวก ค

แบบเก็บข้อมูล

1. แบบเก็บข้อมูล

ความสัมพันธ์ระหว่าง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (KAM) กับมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (SET)

ชื่อบริษัท ชื่อย่อ

ลำดับ	รายการ	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561
1.	ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเรื่องสำคัญที่พิจารณา(จำนวนคำ)			
2.	จำนวนเรื่องสำคัญที่เปิดเผย (จำนวนเรื่อง)			
3.	จำนวนวันที่นำส่ง (วัน) นับจากวันที่สิ้นรอบบัญชีถึงวันที่นำส่งรายงานประจำปีแก่ กลต.)			
4.	ค่าสอบบัญชี (บาท)			
5.	ชนิดผู้สอบ (1 : Big4 / 0 : Non Big4)			
6.	ราคาปิดของหุ้น ณ วันสิ้นปี			

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ สกุล นายประภัสสร คงเนียม
รหัสประจำตัวนักศึกษา 6110521706
วุฒิการศึกษา
วุฒิ ชื่อสถาบัน ปีที่สำเร็จการศึกษา
บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต 2544

ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน

ผู้จัดการ บริษัท เค ที ซี เน็ตติ้ง จำกัด 555/9 หมู่ที่ 2 ตำบลพะวง อำเภอเมืองสงขลา
จังหวัดสงขลา