

**ลักษณะของการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ:
ดุลยพินิจในการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของ
ผู้สอบบัญชีในกลุ่มสำนักงานบัญชี BIG 4**

**THE NATURE IN REPORTING OF THE KEY
AUDIT MATTER (KAM): THE JUDGMENT IN
WRITING KEY AUDIT MATTER OF CERTIFIED
PUBLIC ACCOUNTANT FROM BIG FOUR
ACCOUNTING FIRMS**

ศจีรัตน์ เมธีสุวภาพ*

Sajeerat Metheesuwapab*

* อาจารย์ประจำหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยสยาม

* Lecturer, Master of Business Administration Program, Siam University

* Email: sajeerat837@hotmail.com

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของการวิจัยครั้งนี้คือ 1) ศึกษาปัญหาการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2) ศึกษา รูปแบบและเทคนิคการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 3) ศึกษาแนวโน้มของการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ 4) ศึกษาประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชี ระดับประเทศ 4 สำนักงาน หรือ Big Four จำนวน 119 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่ได้รับการตรวจสอบความตรงของข้อคำถามและคำนวณค่าความเที่ยงด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของคอนบาร์คเท่ากับ 0.92 การเก็บข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามจำนวน 150 ฉบับได้รับตอบกลับมา จำนวน 119 คน (ร้อยละ 79.3) ผลการวิจัยพบว่า 1) ปัญหาการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ความยากในการใช้ดุลพินิจ จำนวนร้อยละ 40.3 รองลงมาคือ ปัญหาเรื่องความเสี่ยง จำนวนร้อยละ 15.1 มีความไม่แน่ชัดในการประมาณการ จำนวนร้อยละ 8.4 2) เทคนิคและรูปแบบการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร จำนวนร้อยละ 54.6 รองลงมาคือ ใช้วิธีบรรยายวิธีการตรวจสอบเรื่อง KAM อย่างไร จำนวนร้อยละ 32.8 ใช้วิธีทำตารางการตรวจสอบเรื่อง KAM ในแต่ละเรื่อง จำนวนร้อยละ 5.0 3) แนวโน้มของการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดประเด็นใหม่ แล้วจึงเขียน KAM เรื่องใหม่ จำนวนร้อยละ 34.5 รองลงมาเขียนเหมือนปีก่อนๆ (2559) จำนวนร้อยละ 26.1 ยังตัดสินใจไม่ได้ จำนวนร้อยละ 12.6 อาจศึกษาแนวโน้มจากต่างประเทศเพิ่มเติม จำนวนร้อยละ 7.6 4) ศึกษาประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในแง่ของผู้สอบบัญชีพบว่า ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็น จำนวนร้อยละ 56.3 รองลงมาคือ ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ช่วยบริษัทเสนอข้อแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 12.6 ทำให้ผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าได้ลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีลง จำนวนร้อยละ 10.9

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Abstract

The purposes of this research were 1) to study the problems of the key audit matter (KAM) in the auditor report 2) to study KAM format and techniques of the auditors 3) to study the trends on how to write KAM of the auditors and 4) to study the expected benefits on writing KAM of the auditors. A total of 119 participant auditors from big four accounting firms filled their questionnaire. Reliability test result using Cronbach's alpha was 0.92. 150 questionnaires were send and 119 returned which equaled to 79.3 percent. The study results showed that 1) The problem of writing KAM of the auditors was the difficulty in auditor's professional judgment (40.3 percent), issues relating to the risks (15.1 percent), ambiguous estimation (8.4 percent), complexity (6.7 percent), and more than 2 issues (22.7 percent). 2) KAM format and techniques of the auditors that write KAM headings together with the description of how the auditor's approach to audit such matter (54.6 percent), explain how's the audit procedures performed with respect to the matter (32.8 percent), report auditor's KAM by summarizing into a table (5.0 percent). 3) The trend of writing KAM of the auditors was that the auditors determine the most significant matter to write updated key audit matters of the current period (34.5 percent), refer to previous year (2016) (26.1 percent), indecisive (12.6 percent), and, the auditors may study from global trend (7.6 percent). 4) The study results of the expected benefits on writing KAM revealed that in the auditors' view, to help the auditors expressed their confidence in giving auditor's opinion (56.3 percent), to help the auditors to propose suggestions about deficiencies in internal control to a company (12.6 percent), tends to help the auditors to reduce audit risk (10.9 percent).

Keywords: Key Audit Matter (KAM)

ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

การจัดทำรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่เริ่มมาตั้งแต่ปีพุทธศักราช 2559 เป็นเรื่องที่ทำทนาย และกตตันต่อการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี เนื่องจากการแสดงคำวินิจฉัยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) ผู้สอบบัญชีต้องให้ความเห็นว่า มีความซับซ้อนและระบุเรื่องมีความเสี่ยงสูงที่จะเกิดขึ้นในปี 2560 และ ปีต่อไป นับว่าเป็นก้าวต่อไปของรูปแบบการเขียน KAM ตามรายงานแบบใหม่

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องยากเรื่องหนึ่งสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะต้องคำนึงถึงประเด็นต่างๆ ที่ตรวจสอบอย่างรอบคอบโดยต้องมีความรอบรู้และศึกษาปัญหาให้รอบคอบทุกด้าน โดยพิจารณาถึงเรื่องของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ตรวจสอบและประเมินไว้ว่า มีเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงหรือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับรายการนั้นๆ ร่วมกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหาร เช่น การประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนอย่างมาก รวมทั้งการประมาณการในงบการเงินซึ่งเป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน เช่น เรื่องการตัดค่าของสินทรัพย์ทั้งด้านอสังหาริมทรัพย์ ค่าความนิยม การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ตลอดจนผู้สอบบัญชีต้องพิจารณารายการที่สำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างงวด หรือผลกระทบจากการตรวจสอบเหตุการณ์และเรื่องที่มีนัยสำคัญต่องบการเงิน ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องสนใจศึกษาเพื่อนำมากำหนดและรายงานไว้ในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบให้ผู้บริหารและผู้มีส่วนได้เสียของกิจการที่ตรวจสอบได้รับทราบ เพื่อนำไปเสนอไว้ ทั้งนี้เพื่อเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานและนำเสนอในรายงาน

ผู้วิจัยเห็นว่า ปีพุทธศักราช 2559 และปี 2560 เป็นสองปีแห่งการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ KAM ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรฐานการสอบบัญชี ดังนั้นประสบการณ์ดังกล่าวและเทคนิคการเขียน KAM จึงมีความสำคัญและทำทนายความรู้ความสามารถและการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างยิ่ง จึงเห็นความสำคัญในการทำวิจัยในเรื่องนี้ เพื่อเป็นแนวทางในการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในปีต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาปัญหาการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ศึกษารูปแบบและเทคนิคการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. ศึกษาแนวโน้มของการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. ศึกษาประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2558) ให้คำจำกัดความของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter: KAM) หมายถึง เรื่องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน เป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่เลือกมาจากเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลแล้ว จึงศึกษาปัญหาต่างๆ และแนวคิดทฤษฎี ตลอดจนแนวทางการศึกษาแนววิจัยที่เกี่ยวข้องกับรายละเอียด KAM ของผู้ตรวจสอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งใช้ในปี 2559 และศึกษาเรื่องรูปแบบการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสำนักงานสอบบัญชีโอกาสและความท้าทายครั้งสำคัญ ผู้วิจัยได้ใช้เอกสารและทฤษฎีต่างๆ เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ปี 2559 จากสภาวิชาชีพบัญชี ฯ และศึกษาจากรายงานการสอบบัญชี แบบใหม่ ปี 2559 - 2560 จากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 ได้แก่ บริษัท เคพีเอ็มจี ฎมิไชย สอบบัญชีจำกัด , บริษัท ดีลรอยท์ ฟูซ โธมัส ไซยบศ สอบบัญชีจำกัด, บริษัท อี วาย จำกัด และ บริษัท ไฟร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด นอกจากนี้ยังได้ทบทวน แนวคิดจากสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

การพัฒนาของผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญเพื่อให้วิชาชีพการสอบบัญชีเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินทุกส่วน คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants) เนื่องจากรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลต่อความเชื่อถือและความโปร่งใสและการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณประโยชน์ในงานสอบบัญชีและความเชื่อมั่นต่อความถูกต้องในงบการเงินของกิจการ ดังนั้น เรื่อง KAM ในรายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งมีการเพิ่มวรรคใหม่ โดยใช้ชื่อว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นั้นย่อมมีความสำคัญมากที่สุดเรื่องหนึ่งในการสอบบัญชีในปัจจุบัน

จากงานสัมมนาหลักสูตรปูพื้นฐานเพื่อเสริมสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่และงานสัมมนา “The UK Experience on Implementing the Enhanced Auditor Reporting” จัดในวันที่ 12 และ 15 มกราคม พ.ศ. 2559 ตามลำดับ ซึ่งเป็นความร่วมมือระหว่างตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และสภาวิชาชีพบัญชี ที่มีผู้เข้าร่วมสัมมนาประกอบด้วยผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน ผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นๆ เช่น นักวิเคราะห์ นักบัญชี อาจารย์ ผู้ตรวจสอบภายใน และหน่วยงานกำกับดูแล เป็นต้น และได้มีการสำรวจความคิดเห็นจากผู้เข้าร่วมงานทั้งสิ้น 720 คน โดยรวบรวมจากแบบสอบถามทั้งสิ้น 411 ฉบับ ผลการสำรวจพบว่า ผู้สอบบัญชีมีความกังวลในการนำเสนอการเขียน KAM ค่อนข้างมาก สรุปสาระในเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) ผลกระทบจากการนำเสนอ KAM ซึ่งใช้ดุลยพินิจจึงอาจแตกต่างกันในแต่ละคน รวมทั้ง KAM เป็นเรื่องที่อ่อนไหว
- 2) การเขียนโดยใช้คำศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับทางบัญชีและการสอบบัญชีอาจทำให้ผู้ใช้รายงานไม่เข้าใจ
- 3) ความเข้าใจวัตถุประสงค์การนำเสนอ KAM ของผู้ใช้รายงาน
- 4) จะนำเสนออย่างไรเพื่อแสดงถึงความเสี่ยง สิ่งที่ตรวจสอบ และการจัดการความเสี่ยง โดยไม่ให้เข้าใจว่ารายการดังกล่าวมีปัญหาและไม่ได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข
- 5) ภาระการตอบคำถามหรืออธิบายเพิ่มเติมจากผู้ใช้งบการเงินที่อาจเพิ่มขึ้น
- 6) ความขัดแย้งในแนวคิดระหว่างผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชี ความไม่เข้าใจและไม่เต็มใจในการเปิดเผยข้อมูล

ศิลปพร ศรีจันทพร (2560) ได้ทำการวิจัยเรื่อง เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษพบว่าข้อมูล “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณอย่างมีนัยสำคัญ แต่ไม่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนข้อมูลผลการดำเนินงานในงบการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ

ระเบียบวิธีการวิจัย

ผู้วิจัยใช้วิธีการวิจัยเชิงปริมาณ ประชากรคือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตที่ตรวจสอบบริษัทมหาชนและบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากระดับประเทศ 4 สำนักงาน จำนวน 119 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่ได้รับการตรวจสอบความตรงของข้อคำถามและคำนวณค่าความเที่ยงด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของคอนบาร์คเท่ากับ 0.92 การเก็บข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามจำนวน 150 ฉบับได้รับตอบกลับมา จำนวน 119 คน (ร้อยละ 79.3) รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในระดับผู้เป็นหุ้นส่วนของสำนักสอบบัญชี Big 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย

การศึกษาปัญหาการเขียน KAM รูปแบบและเทคนิคการเขียน KAM แนวโน้มของการเขียน KAM และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละ สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม

ปัจจัยส่วนบุคคล	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	33	27.7
หญิง	86	72.3
รวม	119	100.0
ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	38	31.9
ปริญญาโท	77	64.7
ปริญญาเอก	4	3.4
รวม	119	100.0
ประสบการณ์การสอบบัญชี		
ต่ำกว่า 5 ปี	5	4.2
5 - 10 ปี	33	27.7
มากกว่า 10 ปี	81	68.1
รวม	119	100.0
อายุ		
ไม่เกิน 30 ปี	1	0.8
31 - 40 ปี	46	38.7
41 - 50 ปี	52	43.7
มากกว่า 50 ปี	20	16.8
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละ สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นหญิงจำนวนร้อยละ 72.3 ส่วนใหญ่สำเร็จการศึกษาในระดับปริญญาโท จำนวนร้อยละ 64.7 มีประสบการณ์การสอบบัญชีมากกว่า 10 ปีจำนวน ร้อยละ 68.1 มีอายุ 41 - 50 ปี จำนวนร้อยละ 47.3 และรองลงมามีอายุ 31 - 40 ปี จำนวน 46 คน คิดเป็นร้อยละ 38.7

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละ กลุ่มธุรกิจที่ตรวจสอบบัญชี

กลุ่มธุรกิจที่ทานตรวจสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
ธุรกิจธนาคาร	8	6.7
ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์	10	8.4
ธุรกิจพลังงาน	9	7.6
ธุรกิจขนส่ง	11	9.2
ธุรกิจสิ่งทอ	9	7.6
ธุรกิจเกษตร	12	10.1
ธุรกิจก่อสร้าง	27	22.7
ธุรกิจการผลิตอื่นๆ	63	52.9
อื่นๆ*	37	31.1

จากตารางที่ 2 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม ตรวจสอบกลุ่มธุรกิจ โดนเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ธุรกิจการผลิตอื่นๆ จำนวนร้อยละ 52.9 ธุรกิจก่อสร้างจำนวนร้อยละ 22.7 ธุรกิจเกษตรจำนวนร้อยละ 10.1 ธุรกิจขนส่ง จำนวนร้อยละ 9.2 ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์ จำนวนร้อยละ 8.4 ธุรกิจพลังงาน จำนวนร้อยละ 7.6 ธุรกิจธนาคาร จำนวนร้อยละ 6.7 และธุรกิจสิ่งทอ จำนวนร้อยละ 7.6 สำหรับผู้ตอบว่าเป็นธุรกิจอื่น ๆ จำนวนร้อยละ 31.1 คือ ธุรกิจโรงพยาบาล ธุรกิจโรงแรม ธุรกิจการค้า ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ธุรกิจประกันภัย

ตารางที่ 3 จำนวนและร้อยละ ปัญหาการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมา

ปัญหาการเขียน KAM	จำนวน	ร้อยละ
ความซับซ้อน	8	6.7
ความเสี่ยง	18	15.1
ความไม่แน่ชัดในการประมาณการ	10	8.4
ความยากในการใช้ดุลพินิจ	48	40.3
อื่นๆ*	8	6.7
มีปัญหาตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ด้านขึ้นไป	27	22.7
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 3 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม มีปัญหาการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมา มีแง่มุมต่างๆ โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ความยากในการใช้ดุลพินิจ จำนวนร้อยละ 40.3 รองลงมาคือ มีปัญหาตั้งแต่ 2 ด้านขึ้นไป จำนวนร้อยละ 22.7 ปัญหาเรื่องความเสี่ยง จำนวนร้อยละ 15.1 มีความไม่แน่ชัดในการประมาณการ จำนวนร้อยละ 8.4 มีความซับซ้อนจำนวนร้อยละ 6.7 และ ปัญหาอื่นๆ มีจำนวนร้อยละ 6.7 ตามลำดับ คือ มีความยากในการกำหนดจำนวนข้อของ KAM ความยากในการระบุความเสี่ยง และความเข้าใจในธุรกิจ

ตารางที่ 4 จำนวนและร้อยละ เทคนิคการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมา

เทคนิคการเขียน KAM	จำนวน	ร้อยละ
เน้นเรื่องที่มีความสำคัญ มีนัยสำคัญต่อการเงิน	79	66.4
เน้นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจสอบสนใจ	5	4.2
เน้นเรื่องที่มีปัญหาการควบคุมภายใน	2	1.7
เน้นเรื่องที่มีการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ	1	.8
เน้นเรื่องที่มีผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีปัญหามาตรฐานบัญชีบางประการ	2	1.7
อื่นๆ*	5	4.2
เน้นตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ด้านขึ้นไป	25	21.0
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม มีเทคนิคการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมาโดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ การเน้นเรื่องที่มีความสำคัญ มีนัยสำคัญต่อการเงินจำนวนร้อยละ 66.4 รองลงมาคือ เน้นตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ด้านขึ้นไปจำนวนร้อยละ 21.0 เน้นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจสอบสนใจจำนวนร้อยละ 4.2 สำหรับเทคนิคการเขียนอื่นๆ ที่ตอบมาจำนวนร้อยละ 4.2 คือเน้นเรื่องที่มีปัญหาการควบคุมภายใน เน้นเรื่องที่มีผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีปัญหามาตรฐานบัญชีบางประการ และเน้นเรื่องที่มีการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ

ตารางที่ 5 จำนวนและร้อยละ รูปแบบการเขียน KAM ของท่านในรายงานปีที่ผ่านมา

รูปแบบการเขียน KAM	จำนวน	ร้อยละ
นำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร	65	54.6
ใช้วิธีบรรยายวิธีการตรวจสอบเรื่อง KAM อย่างไร	39	32.8
ใช้วิธีทำตารางการตรวจสอบเรื่อง KAM ในแต่ละเรื่อง	6	5.0
อื่นๆ	4	3.4
ใช้รูปแบบตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 รูปแบบขึ้นไป	4	3.4
ไม่ระบุ	1	0.8
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 5 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม มีรูปแบบการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมาโดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ นำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร จำนวนร้อยละ 54.6 รองลงมาคือ ใช้วิธีบรรยายวิธีการตรวจสอบเรื่อง KAM อย่างไร จำนวนร้อยละ 32.8 ใช้วิธีทำตารางการตรวจสอบเรื่อง KAM ในแต่ละเรื่อง จำนวนร้อยละ 5.0 รูปแบบการเขียน อื่นๆ จำนวนร้อยละ 3.4 ใช้รูปแบบตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 รูปแบบขึ้นไป จำนวนร้อยละ 3.4 และไม่ระบุ จำนวนร้อยละ 0.8 ตามลำดับ

ตารางที่ 6 จำนวนและร้อยละ แนวโน้มของการเขียน KAM ในปี 2560

แนวโน้มของการเขียน KAM ในปี 2560	จำนวน	ร้อยละ
เขียนเหมือนปีก่อนๆ (2559)	31	26.1
พิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดประเด็นใหม่ แล้วเขียน KAM เรื่องใหม่	41	34.5
ยังตัดสินใจไม่ได้	15	12.6
อาจศึกษาแนวโน้มจากต่างประเทศเพิ่มเติม	9	7.6
อื่นๆ*	9	7.6
มีแนวโน้มตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป	14	11.8
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 6 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม มีแนวโน้มของการเขียน KAM ในปี 2560 โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดใหม่ แล้วเขียน KAM เรื่องใหม่ จำนวนร้อยละ 34.5 รองลงมาเป็น เขียนเหมือนปีก่อนๆ (2559) จำนวนร้อยละ 26.1 ยังตัดสินใจไม่ได้ จำนวนร้อยละ 12.6 มีแนวโน้มตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป จำนวนร้อยละ 11.8 อาจศึกษาแนวโน้มจากต่างประเทศเพิ่มเติม จำนวนร้อยละ 7.6 และ อื่นๆจำนวนร้อยละ 7.6 คือ การขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจ การพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญในปีก่อนควบคู่ด้วย การพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญใหม่ และการเปิดเผยข้อมูลที่มีความสำคัญ

ตารางที่ 7 จำนวนและร้อยละ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในแง่ของผู้สอบบัญชี

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	จำนวน	ร้อยละ
ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็น	67	56.3
ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ช่วยบริษัทเสนอข้อแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุมภายใน	15	12.6
ทำให้ผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าได้ลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีลง	13	10.9
อื่นๆ*	13	10.9
มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป	11	9.2
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 7 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม เห็นว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในมุมมองของผู้สอบบัญชี โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็น จำนวนร้อยละ 56.3 รองลงมาคือ ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ช่วยบริษัทเสนอข้อแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 12.6 ทำให้ผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าได้ลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีลง จำนวนร้อยละ 10.9 และมีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อขึ้นไป จำนวนร้อยละ 9.2 สำหรับประโยชน์อื่นๆ จำนวนร้อยละ 10.9 คือ การรับทราบของสาธารณชน การที่ผู้สอบบัญชีได้เสนอเรื่องที่มีนัยสำคัญ การไม่ได้ให้ประโยชน์เพิ่ม การสื่อสารให้ผู้ใช้งบประมาณถึงงานของผู้สอบบัญชี และการเพิ่มคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 8 จำนวนและร้อยละ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในแง่ของผู้บริหารกิจการ

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	จำนวน	ร้อยละ
ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับการควบคุมภายใน	10	8.4
ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่จัดทำ	3	2.5
ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นความเสี่ยงจากธุรกิจและจากการควบคุมรวมทั้งแนวทางป้องกัน	92	77.3
อื่นๆ*	7	5.9
มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป	7	5.9
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 8 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม เห็นว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในมุมมองของผู้บริหารกิจการ โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นความเสี่ยงจากธุรกิจและจากการควบคุมรวมทั้งแนวทางป้องกัน จำนวนร้อยละ 77.3 รองลงมาคือ ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 8.4 มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อขึ้นไป จำนวนร้อยละ 5.9 ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่จัดทำ จำนวนร้อยละ 2.5 สำหรับประโยชน์อื่นๆ คาดว่าจะได้รับจำนวนร้อยละ 5.9 คือ ฝ่ายบริหารและกรรมการตรวจสอบไม่เห็นประโยชน์ของการเขียน KAM เท่าที่ควร และมองว่าผู้ที่ได้ประโยชน์น่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์และ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ ก.ล.ต.

ตารางที่ 9 จำนวนและร้อยละ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในแง่ของผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	จำนวน	ร้อยละ
ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนมีโอกาสได้ศึกษาถึงเรื่องสำคัญที่สุดใน การตรวจสอบของธุรกิจ	52	43.7
ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนเข้าใจความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจนั้น	36	30.3
ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนได้วิเคราะห์ว่าสมควรจะลงทุนในธุรกิจนั้นหรือไม่	10	8.4
อื่นๆ*	5	4.2
มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป	16	13.4
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 9 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม เห็นว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในมุมมองของผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนมีโอกาสได้ศึกษาถึงเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบของธุรกิจ จำนวน ร้อยละ 43.7 รองลงมาคือ ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนเข้าใจความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจนั้น จำนวนร้อยละ 30.3 ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนได้วิเคราะห์ว่าสมควรจะลงทุนในธุรกิจนั้นหรือไม่ จำนวนร้อยละ 8.4 มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป จำนวนร้อยละ 13.4 และ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอื่นๆจำนวนร้อยละ 4.2 ตามลำดับ คือ ผู้ถือหุ้นไม่สนใจเรื่อง KAM เท่าที่ควร ยังไม่มีความเข้าใจเรื่องที่มีนัยสำคัญของบริษัทการเงินและไม่ทราบที่มาของบทสรุปของการตรวจสอบ

ตารางที่ 10 จำนวนและร้อยละ ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในแง่ของผู้กำกับดูแล

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	จำนวน	ร้อยละ
ทำให้ผู้บริหารผู้กำกับดูแลมีโอกาสได้ศึกษาเรื่องที่สำคัญในการควบคุมภายใน	11	9.2
ทำให้ผู้กำกับดูแลเข้าใจความเลียงและความซับซ้อนของธุรกิจยิ่งขึ้น	39	32.8
ทำให้ผู้กำกับดูแลได้นำจุดอ่อนต่างๆ ไปเสนอการปรับปรุง	15	12.6
อื่นๆ*	4	3.4
มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป	5	4.2
ไม่แสดงความคิดเห็น	45	37.8
รวม	119	100.0

จากตารางที่ 10 พบว่า ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถาม เห็นว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ในมุมมองของผู้กำกับดูแล โดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ ทำให้ผู้กำกับดูแลเข้าใจความเลียงและความซับซ้อนของธุรกิจยิ่งขึ้น จำนวนร้อยละ 32.8 ทำให้ผู้กำกับดูแลได้นำจุดอ่อนต่างๆ ไปเสนอการปรับปรุง จำนวน ร้อยละ 12.6 ทำให้ผู้บริหารผู้กำกับดูแลมีโอกาสได้ศึกษาเรื่องที่สำคัญในการควบคุมภายใน จำนวน ร้อยละ 9.2 มีประโยชน์ตามข้อข้างต้นตั้งแต่ 2 ข้อ ขึ้นไป จำนวนร้อยละ 4.2 และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอื่นๆ จำนวนร้อยละ 3.4 ตามลำดับ คือ ได้ทราบเรื่องที่มีนัยสำคัญ

ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

จากการตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับข้อเสนอแนะอื่นๆ ใน 1 ปีที่ผ่านมาในการเขียน KAM มีผลสะท้อนกลับในด้านต่างๆ ผู้วิจัยได้วิเคราะห์เนื้อหาข้อเสนอแนะและสรุปเป็นประเด็น ได้ดังนี้ ความตื่นตัวของผู้บริหาร (ร้อยละ 24.4) ความตื่นตัวของคณะกรรมการตรวจสอบ (ร้อยละ 17.6) ความตื่นตัวของผู้ถือหุ้น (ร้อยละ 6.7)

จากการที่ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักสอบบัญชี Big 4 ผู้ทรงคุณวุฒิให้ความเห็นว่า ผู้ถือหุ้นอาจไม่ให้ความสำคัญหรือไม่ทราบความสำคัญของ KAM รวมทั้งฝ่ายบริหารยังขาดการสื่อสารและไม่เข้าใจการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ดังนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องสื่อสารให้ผู้บริหารเข้าใจและไม่ควรใช้คำศัพท์เทคนิคทางบัญชีเฉพาะทางเกินไป โดยควรจะต้องเขียนให้ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบให้เข้าใจง่ายขึ้น สำหรับรูปแบบการเขียน KAM ควรจะมีวิธีการนำเสนอของแต่ละบริษัท แต่เนื้อหาการสื่อสารควรจะไม่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ สำหรับในต่างประเทศการเขียน KAM จะแล้วแต่ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีของแต่ละประเทศเช่นกัน ในด้านประโยชน์ในการเขียน KAM คือ ผู้ใช้งบการเงินได้เห็นความเชื่อมั่นในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี และการเขียน KAM สามารถสร้างมูลค่าให้แก่รายงานของผู้สอบบัญชีและสามารถสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินในเรื่องสำคัญๆ ได้มากขึ้น ส่วนในแง่ของผู้กำกับดูแล คณะกรรมการตรวจสอบให้ความสนใจอย่างมาก กล่าวคือการเขียน KAM ได้สร้างความตื่นตัวมากขึ้นกว่าเดิม สำหรับหน่วยงานภายนอกที่ได้รับประโยชน์จากการเขียน KAM คือ ก.ล.ต. สภาวิชาชีพบัญชี กรมสรรพากร และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับการให้คำศัพท์และภาษาในการเขียน KAM จะมีคำศัพท์ยากอยู่บ้าง แต่ผู้สอบบัญชีต้องพยายามปรับคำศัพท์เทคนิค (การให้คำสัมภาษณ์ส่วนบุคคล ผู้ให้ข้อมูลสำคัญรหัส 001 002 003, 21 สิงหาคม 2561)

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ผู้ถือหุ้นไม่เข้าใจ KAM (ร้อยละ 3.4) ความยากในการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชี (ร้อยละ 3.4) ฝ่ายบริหารและกรรมการมีความกังวลในด้านที่อาจเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป (ร้อยละ 2.5)

ส่วนแนวโน้มที่จะเกิดขึ้น คือ เป็นประสบการณ์และการเรียนรู้ที่ดีแก่ผู้สอบบัญชี (ร้อยละ 3.4) ผู้บริหารและกรรมการมีความเข้าใจต่อประเด็นต่างๆ ใน KAM มากขึ้น (ร้อยละ 2.5) ความตื่นตัวของทุกฝ่ายจะมีมากขึ้น (ร้อยละ 2.5) ความท้าทายในการเขียน KAM ปีถัดไป ให้แตกต่างจากปีแรก (ร้อยละ 1.6) เขียน KAM ควรเปลี่ยนหัวข้อ เรื่อย ๆ เพราะความเสี่ยงอาจจะต่างจากเดิม (ร้อยละ 1.6) ปีต่อไปน่าจะมีประโยชน์มากขึ้น (ร้อยละ 1.6)

ส่วนความเห็นในด้านบทบาทการสนับสนุนการเขียน KAM คือสภานิติวิชาชีพมีบทบาทในเรื่องนี้น้อยไป (ร้อยละ 5.9) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ควรกระตุ้นความสนใจเรื่อง KAM (ร้อยละ 5.0)

สรุปผลการวิจัย

1. ปัญหาการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ความยากในการใช้ดุลพินิจ จำนวนร้อยละ 40.3 รองลงมาคือ ปัญหาเรื่องความเสี่ยง จำนวนร้อยละ 15.1 มีความไม่แน่ชัดในการประมาณการจำนวนร้อยละ 8.4 มีความซับซ้อนจำนวนร้อยละ 6.7 มีปัญหาตั้งแต่ 2 ด้านขึ้นไป จำนวนร้อยละ 22.7

2. เทคนิคและรูปแบบการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร จำนวนร้อยละ 54.6 รองลงมาคือ ใช้วิธีบรรยายวิธีการตรวจสอบเรื่อง KAM อย่างไร จำนวนร้อยละ 32.8 ใช้วิธีทำตารางการตรวจสอบเรื่อง KAM ในแต่ละเรื่อง จำนวนร้อยละ 5.0 รูปแบบการเขียน อื่นๆจำนวนร้อยละ 3.4 ส่วนเทคนิคการเขียน KAM ในรายงานปีที่ผ่านมาโดยเรียงจากมากไปหาน้อยดังนี้ การเน้นเรื่องที่มีความสำคัญ มีนัยสำคัญต่อการเงินจำนวนร้อยละ 66.4 เน้นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจสอบสนใจจำนวนร้อยละ 4.2

3. แนวโน้มของการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดประเด็นใหม่ แล้วจึงเขียน KAM เรื่องใหม่ จำนวนร้อยละ 34.5 รองลงมาเขียนเหมือนปีก่อนๆ (2559) จำนวนร้อยละ 26.1 ยังตัดสินใจไม่ได้ จำนวนร้อยละ 12.6 อาจศึกษาแนวโน้มจากต่างประเทศเพิ่มเติม จำนวนร้อยละ 7.6

4. ศึกษาระยะตอนที่คาดว่าจะได้รับการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในแง่ของผู้สอบบัญชีพบว่า ให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็น จำนวนร้อยละ 56.3 รองลงมาคือ ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ช่วยบริษัทเสนอข้อแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 12.6 ทำให้ผู้สอบบัญชีรู้สึกว่าได้ลดความเสี่ยงจากการสอบบัญชีลง จำนวนร้อยละ 10.9 ส่วนในแง่ของผู้บริหารกิจการ พบว่า ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นความเสี่ยงจากรูทกิจและจากการควบคุมรวมทั้งแนวทางป้องกัน จำนวนร้อยละ 77.3 รองลงมาคือ ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 8.4 ทำให้ผู้บริหารของกิจการมองเห็นจุดอ่อนเกี่ยวกับหลักการบัญชีที่จัดทำ จำนวนร้อยละ 2.5 สำหรับในแง่ของผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปพบว่า ให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนมีโอกาสได้ศึกษาถึงเรื่องสำคัญที่สุดในการตรวจสอบของธุรกิจ จำนวนร้อยละ 43.7 รองลงมาคือ ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนเข้าใจความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจนั้น จำนวนร้อยละ 30.3 ทำให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนได้วิเคราะห์ว่าสมควรจะลงทุนในธุรกิจนั้นหรือไม่ จำนวนร้อยละ 8.4 ในแง่ของผู้กำกับดูแลพบว่า ทำให้ผู้กำกับดูแลเข้าใจความเสี่ยงและความซับซ้อนของธุรกิจยิ่งขึ้น จำนวนร้อยละ 32.8 ทำให้ผู้กำกับดูแลได้นำจุดอ่อนต่างๆ ไปเสนอการปรับปรุง จำนวนร้อยละ 12.6 ทำให้ผู้บริหารผู้กำกับดูแลมีโอกาสได้ศึกษาเรื่องที่สำคัญในการควบคุมภายใน จำนวนร้อยละ 9.2

อภิปรายผลการวิจัย

1. ปัญหาการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ ความยากในการใช้ดุลพินิจ มีมากที่สุด รองลงมาคือ ปัญหาเรื่องความเสี่ยง อาจเนื่องมาจากมุมมองและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีแต่ละคน
2. เทคนิคและรูปแบบการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต คือ การนำหัวข้อเรื่อง KAM คู่กับระบุว่าได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร มากที่สุด รองลงมาคือ ใช้วิธีบรรยายวิธีการตรวจสอบเรื่อง KAM อย่างไร อาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีศึกษาและเอาแบบอย่างจากการเขียน KAM ในต่างประเทศ
3. แนวโน้มของการเขียน KAM ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดประเด็นใหม่ แล้วจึงเขียน KAM เรื่องใหม่ มากที่สุด รองลงมาเป็น เขียนเหมือนปีก่อนๆ (ปี 2559) อาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีศึกษาแบบอย่างจากการเขียนปี 2559
4. ศึกษาประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในแง่ของผู้สอบบัญชีพบว่า ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในการแสดงความคิดเห็น มากที่สุด รองลงมาคือ ทำให้ผู้สอบบัญชีได้ช่วยบริษัทเสนอข้อแก้ไขเกี่ยวกับการควบคุมภายใน อาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีมีการตรวจสอบที่ละเอียดรอบคอบขึ้นเพื่อนำความเสี่ยงมาสรุปผลการตรวจสอบและเขียน KAM ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังรายงานวิจัยของศิลปพร ศรีจันทพร (2560) ที่ทำการวิจัยเรื่อง เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ข้อมูลในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านปริมาณ และข้อมูลผลการดำเนินงานในงบการเงินมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองของตลาดด้านราคาอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ ยังมีรายงานของสมพงศ์ อุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์ (2557) ได้ทำวิจัยเรื่อง เรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยเน้นว่าผู้สอบบัญชีต้องมีการใช้ดุลพินิจให้มากยิ่งขึ้นในการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ทันเวลา และให้สัญญาเตือนภัยกับผู้ใช้งานรายงานเพื่อสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินได้อย่างทันเวลา และได้ย้ำว่า ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งานรายงานอาจพบกับความท้าทายในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบล่าสุดซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบ ถึงผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบ นอกจากนี้ สิงห์ชัย อรุณวุฒิพงศ์ ที่ได้ทำการวิจัย เรื่อง เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ได้อ้างถึงการวิจัยของ IAASB ว่า IAASB ได้ทำการวิจัยระดับนานาชาติกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 ถึง 2554 ผลการวิจัยระบุว่า มีความต้องการให้ผู้สอบบัญชีนำเสนอเรื่องสำคัญที่พบในงบการเงินและการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดประโยชน์จากรายงานของผู้สอบบัญชีมากกว่ารายงานแบบเดิม รวมทั้งผู้ใช้งบการเงินทั่วโลกมีความต้องการให้เปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชี

ข้อเสนอแนะผลการวิจัย

1. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีบทบาทการสนับสนุนการเขียน KAM
2. สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ควรมีการส่งเสริมกระตุ้นความสนใจเรื่อง KAM ให้กับผู้สอบบัญชี ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป
3. ผู้สอบบัญชีควรปรับเปลี่ยนศัพท์และภาษาที่ใช้ในการเขียน KAM ให้เข้าใจง่ายขึ้น เพื่อให้ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไปมีความเข้าใจ

บรรณานุกรม

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *สรุปแบบสอบถามเกี่ยวกับการนำรายงานของผู้สอบ* สืบค้น 3 พฤษภาคม 2561, จาก <http://www.fap.or.th/upload/9414/KSd51qQDyH.pdf>
- ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2560). เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 22.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน*. กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟพริ้นท์ จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟพริ้นท์ จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2561). *เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน*. กรุงเทพมหานคร: บริษัท แอคทีฟพริ้นท์ จำกัด.
- สมพงษ์ อุปถัมภ์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์. (2557). ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 36(141), 36-54.
- สิงห์ชัย อรุณวุฒิจพงศ์. (2559). เอกสารภาษีอากร เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: KAM). *วารสารธรรมนิติ*. 35(421),102-109