

ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน

สมพงษ์ พรอุปถัมภ์*
ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์*

บทคัดย่อ

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ เนื่องจากวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจและการเงินในปัจจุบันที่เกิดขึ้นในหลายประเทศ ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีจึงคาดหวังว่ารายงานของผู้สอบบัญชีจะให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า ดังนั้น IAASB จึงมีการเสนอร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่และเชิญชวนให้มีการแสดงความคิดเห็นต่อร่างรายงานในหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทยด้วย การเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ในรายงาน

ของผู้สอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากยิ่งขึ้นและให้ข้อมูลที่มากขึ้น ส่วนผู้ใช้รายงานจะต้องเข้าใจหลักการและเหตุผลของมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่เพื่อไม่ให้เข้าใจผิดว่าได้รับความเชื่อมั่นต่อบการเงินน้อยลงจากการอ่านเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี ดังนั้น ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ จึงเป็นความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการจัดทำรายงานและผู้ใช้รายงานในการนำรายงานดังกล่าวไปใช้ประโยชน์เพื่อให้เกิดความคุ้มค่าที่ได้รับมากกว่าต้นทุนที่เสียไป

คำสำคัญ: IAASB รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้



* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Abstract

Auditor's report is the final product of auditing process in which auditors express their opinions on the audited financial statements. Due to the current financial and economic crisis in several countries, the auditor's report is expected to give a warning sign in advance to users. Therefore, IAASB has proposed the draft of new auditor's report and invited comments from several countries. Major changes in the auditor's report require auditors to

exercise more judgment and provide more information. Users should understand the principles and reasons underlying this new auditing standard to prevent any misunderstanding, from reading the key audit matters, that the auditors provide less assurance on the audited financial statements. Thus, it will be a challenge for independent auditors in preparing the report and for users in utilizing the report to achieve benefit over cost.

Keywords: IAASB, New Auditor's Report, Auditor, User



บทนำ

ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี และแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ รายงานของผู้สอบบัญชี (Auditors' Report) จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้สื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์จากรายงานของผู้สอบบัญชี หากผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในข้อมูลของผู้สอบบัญชี สื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยในอดีตเป็นรายงานแบบสามวรรค สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบปัจจุบันหรือที่เรียกว่ารายงานแบบหกวรรคในปี พ.ศ. 2555 ต่อมาในปีเดียวกัน International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB 2012, 2013) ซึ่งเป็นหน่วยงานในกำกับของ International Federation of Accountant (IFAC) ก็ได้นำเสนอร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องหลายภาคส่วนได้แสดงความคิดเห็นต่อร่างรายงานดังกล่าวเพื่อนำความเห็นไปสรุปและพิจารณาปรับปรุงร่างดังกล่าว เพื่อประกาศใช้ต่อไปในปี พ.ศ. 2557 และคาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยอย่างรวดเร็วที่สุดประมาณปี พ.ศ. 2560 ผลจากการที่ IAASB ได้ทำการศึกษาวิจัยมาเป็นเวลาหลายปีและแรงกดดันจากหลายฝ่ายที่เรียกหาความรับผิดชอบจากผู้สอบบัญชีในกรณีวิกฤตการณ์ทางการเงินในหลายประเทศ ทำให้ IAASB ต้องมีการเสนอร่างรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ร่างรายงานดังกล่าวมีความน่าสนใจที่มุ่งเน้นการสื่อสารข้อมูลให้ผู้สอบบัญชีได้พบในกิจการที่ตรวจสอบให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบมากขึ้น โดยผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาสื่อสารเรื่องต่างๆ มากยิ่งขึ้น ตามที่กำหนดไว้ในร่างรายงานรูปแบบใหม่ ซึ่ง IAASB เชื่อว่าร่างรายงานดังกล่าวจะให้ข้อมูลที่มี

ประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินและคาดหวังว่าผู้ใช้งบการเงินจะสามารถอ่านร่างรายงานได้อย่างเข้าใจและนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ ดังนั้น ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ดังกล่าวจึงมีประเด็นที่น่าสนใจและความท้าทายต่อผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินของผู้สอบบัญชี

บทความนี้นำเสนอเนื้อหาแบ่งเป็นหกส่วนตามลำดับ ส่วนแรกอธิบายถึงรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในปัจจุบันพร้อมตัวอย่างประกอบ ส่วนที่สองกล่าวถึงประโยชน์ที่ได้รับจากรายงานของผู้สอบบัญชี ส่วนที่สามอธิบายร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่พร้อมตัวอย่างประกอบ ส่วนที่สี่อธิบายความแตกต่างที่สำคัญระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบปัจจุบันและร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ส่วนที่ห้าอภิปรายประเด็นที่น่าสนใจต่อผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินของผู้สอบบัญชีในการนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้ และส่วนสุดท้ายเป็นบทสรุป

1. รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในปัจจุบัน

รายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยนั้น แต่เดิมเป็นรายงานแบบสามวรรคคือ มีวรรคนำ วรรคขอบเขตและวรรคความเห็น หากผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เป็นต้น ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคอธิบายซึ่งอยู่ระหว่างวรรคขอบเขตและวรรคความเห็น ต่อมาในปี พ.ศ. 2555 สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งแปลมาจากมาตรฐานที่กำหนดโดย IAASB รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขนั้นมีทั้งหมด 6 วรรค โดยวรรคแรกเป็นวรรคที่ผู้สอบบัญชีระบุว่าได้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการ วรรคที่สองเป็นวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร

พรรคที่สามสี่และห้าเป็นพรรคที่อธิบายความรับผิดชอบ รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ใช้ในปัจจุบันแสดงได้
ของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีสามพรรคย่อย และพรรคสุดท้ายเป็น ดังนี้
พรรคที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงิน ตัวอย่าง

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้น..(ชื่อกิจการ).....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท..... ซึ่งประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่25x2 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท..... ณ วันที่.....25x2 และผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี)

เลขทะเบียนของผู้สอบบัญชี

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

วรรคแรก หรือวรรคนำ (Introductory Paragraph) เป็นการระบุถึงงบการเงินของกิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ และงวดบัญชีที่ตรวจสอบ งบการเงินนั้นประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่นๆ

วรรคที่สอง ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหาร ต่องบการเงิน (Management's Responsibility for the Financial Statements) กล่าวคือ ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบในการควบคุมภายในเพื่อให้จัดทำงบการเงินให้ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

วรรคที่สาม สืบและหำระบุถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (Auditor's Responsibility) ดังนี้

- วรรคที่สามเป็นการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีว่าเป็นผู้แสดงความเห็นต่องบการเงิน ระบุวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบโดยอ้างอิงมาตรฐานการสอบบัญชีและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมทั้งการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่

ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

- วรรคที่สี่เป็นการอธิบายวิธีการตรวจสอบตั้งแต่การประเมินความเสี่ยง การพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบ แต่ไม่ใช่เพื่อการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ทั้งนี้ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีและความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร

- วรรคที่ห้าเป็นการระบุว่าผู้สอบบัญชีได้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น

วรรคที่หกเป็นวรรคความเห็น (Auditor's Opinion) ซึ่งผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่

2. ประโยชน์ที่ได้รับจากรายงานของผู้สอบบัญชี

งานวิจัยของ DeAngelo (1981) สรุปว่า การที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจพบข้อผิดพลาด และรายงานสิ่งที่ตรวจพบต่อผู้ใช้งบการเงินเป็นสิ่งที่ดีที่สะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งโดยทั่วไปคุณภาพงานสอบบัญชีจะขึ้นอยู่กับวิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐาน

การสอบบัญชีและมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพดี ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระเพื่อจะได้ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและได้ประสิทธิผล บริษัทมีแรงจูงใจ 3 ประการในการว่าจ้างผู้สอบบัญชี ได้แก่ เพื่อลด Agency Cost ที่เกิดขึ้นจากความขัดแย้งระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ถือหุ้นของกิจการ (Fan and Wong, 2005) เพื่อเป็นหลักประกันในกรณีที่มีผลเสียหายเกิดขึ้นจากการใช้ข้อมูลในงบการเงิน (Kellogg, 1984) และเพื่อส่งสัญญาณให้ผู้ใช้งบการเงินทราบข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Dye, 1993) ดังนั้น รายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินให้ทราบถึงเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ และเป็นสิ่งที่สะท้อนถึงคุณภาพของงานสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีแบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ รายงานที่แสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion) และรายงานที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Modified Opinion) ซึ่งเป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

งานวิจัยในอดีตพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของนักลงทุน ผลการศึกษาพบว่า เมื่อผู้สอบบัญชีเสนอความเห็นแบบมีเงื่อนไขส่งผลให้ราคาหุ้นปรับตัวลดลง (Chow and Rice, 1982; Dopuch, Holthausen and Leftwich, 1986; Loudder et al. 1992) นอกจากนี้ Menon และ Williams (2010) พบว่า ราคาหุ้นปรับตัวลดลงมากยิ่งขึ้นเมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีระบุถึงความไม่แน่นอนในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (Going Concern) และความยุ่งยากในการรักษาเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาเงินกู้ (Debt Covenants)

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

สะท้อนให้เห็นถึงความผิดปกติในงบการเงินที่อาจเกิดจากความพยายามตกแต่งกำไร (Earnings Management) โดยผู้บริหาร และปัญหาทางการเงินที่กิจการเผชิญอยู่ ซึ่งอาจนำไปสู่ความไม่แน่นอนในเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ งานวิจัยของ Francis และ Krishnan (1999) พบว่า ผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีรายการคงค้างมาก อันเนื่องมาจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์ในงบการเงินและปัญหาในเรื่องความดำรงอยู่ของกิจการ ผลการศึกษาของ Bartov, Gul และ Tsui (2001) แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างค่าสัมบูรณ์ของรายการคงค้างที่ไม่ปกติ (Absolute Abnormal Accruals) และรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงความเห็นในเรื่องการจำกัดขอบเขต (Scope Limitations) และการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP Departures) ดังนั้น การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์จากข้อมูลของผู้สอบบัญชีได้สื่อสารถึงเหตุการณ์ต่างๆ ที่มีสาระสำคัญและมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงินบางส่วนไม่ได้ใช้ประโยชน์จากรายงานของผู้สอบบัญชีโดยไม่ให้ความสำคัญต่อรายงานดังกล่าว หรือขาดความรู้ความเข้าใจในการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชี จึงมิได้เห็นความสำคัญของประเด็นที่ผู้สอบบัญชชีนำเสนอไว้ในรายงาน Gray, Turner, Coram และ Mock (2011) ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นของผู้จัดทำงบการเงิน ผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชี และพบว่า ผู้ใช้งบการเงินมองเห็นคุณค่าของการตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี แต่ไม่ได้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งฉบับ นอกจากนี้ ผู้จัดทำงบการเงิน ผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจที่ไม่ชัดเจนว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีเป้าหมายเพื่อสื่อสารเรื่องใดและรายงานให้ความเชื่อมั่นในระดับใด ดังนั้น รายงานของผู้สอบบัญชีจึงมิได้ถูกนำไปใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่

3. ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่

ในปลายปี พ.ศ. 2555 The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ได้มีการร่างรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่และเปิดโอกาสให้หลายหน่วยงานในหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทยได้ร่วมแสดงความคิดเห็นต่อร่างรายงานดังกล่าว ซึ่ง IAASB เชื่อว่า ร่างรายงานดังกล่าวจะช่วยทำให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้ใช้รายงานได้รับประโยชน์มากยิ่งขึ้น สาเหตุหลักที่ IAASB มีการปรับเปลี่ยนรายงานผู้สอบบัญชีมีดังนี้

1. IAASB มีการทำวิจัยกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในระดับนานาชาติในปี พ.ศ. 2549 และได้รับผลการวิจัยที่สมบูรณ์ในปี พ.ศ. 2554 ซึ่งระบุว่ามีความต้องการให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอเรื่องสำคัญที่พบในงบการเงินและการปฏิบัติงานตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี

2. มีความต้องการให้เปลี่ยนแปลงรายงานผู้สอบบัญชีเกิดขึ้นในหลายมุมโลก เช่น ความต้องการจาก Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) และ European Commission (EC) เป็นต้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลอย่างเพียงพอและสอดคล้องกับการปรับปรุงบรรษัทภิบาลและการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ในวงกว้าง

3. มีการเรียกร้องให้มีการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีจากนักลงทุนสถาบัน และนักวิเคราะห์ทางการเงิน ที่ต้องการให้ผู้สอบบัญชีช่วยเหลือในการตรวจสอบงบการเงินที่มีความซับซ้อนมากขึ้น และต้องการให้ผู้สอบบัญชีชี้ให้เห็นถึงเรื่องที่มีความอ่อนไหวในงบการเงิน เช่น การใช้ประมาณการทางบัญชี การใช้มูลค่ายุติธรรมในการบันทึกลิขสิทธิ์และหนี้สิน เป็นต้น ซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกจากนี้ ยังมีผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีอีกหลายฝ่ายที่มีความต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกัน เช่น ผู้กำกับดูแลหลักทรัพย์ ผู้ให้กู้ยืมเงิน และหน่วยงานกำกับดูแลสาธารณะ เป็นต้น

4. วิกฤตการณ์นี้สาธารณะในหลายประเทศได้แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการรายงานต่อสาธารณะและความสำคัญของความสัมพันธ์ระหว่างภาคเอกชนและภาครัฐ ซึ่งการปรับปรุงการรายงานผู้สอบบัญชีให้ดีขึ้น ทั้งภาครัฐและภาคเอกชนจะช่วยทำให้งบการเงินทั้งระบบมีความโปร่งใสมากยิ่งขึ้นเนื่องจากร่างรายงานแบบใหม่ได้กำหนดให้มีการนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่พบในระหว่างการตรวจสอบและอาจเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้กำกับดูแลกิจการ ซึ่งประเด็นดังกล่าวอาจมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินแต่ไม่ได้ถูกกำหนดให้รายงานไว้ในรายงานรูปแบบปัจจุบัน



ตัวอย่างร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอผู้ถือหุ้นบริษัท กขค จำกัด

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินรวมนี้แสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท กขค และบริษัทย่อย ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 และผลการดำเนินงานรวมและกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวมสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมรวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานของข้าพเจ้า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงิน รวมทั้งข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (ข้อมูลในย่อหน้านี้เป็นเพียงตัวอย่าง)

เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นเรื่องซึ่งตามดุลยพินิจของข้าพเจ้าในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพมีนัยสำคัญที่สุดจากการตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้า เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของเรื่องที่ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้กำกับดูแลกิจการแต่ไม่ใช่เรื่องทั้งหมดที่มีการสื่อสารกัน ข้าพเจ้าได้ออกแบบวิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้าเกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินรวมโดยรวม ข้าพเจ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงความเห็นต่องบการเงินรวมอันเนื่องจากรเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่อธิบายข้างล่างนี้และข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งเหล่านี้

ค่าความนิยม

ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กลุ่มกิจการต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมประจำปี การทดสอบการด้อยค่าประจำปีนี้มีนัยสำคัญต่อการตรวจสอบของข้าพเจ้าเนื่องจากกระบวนการประเมินผลมีความซับซ้อนและต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก และขึ้นอยู่กับข้อสมมติที่ถูกระทบโดยสภาพเศรษฐกิจหรือตลาดในอนาคต โดยเฉพาะในประเทศ x และ y ดังนั้น วิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้าได้รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินมูลค่าเพื่อช่วยในการประเมินข้อสมมติและวิธีการที่กลุ่มบริษัทใช้ โดยเฉพาะในเรื่องการพยากรณ์การเติบโตของรายได้และกำไรขั้นต้น

ของ (สายธุรกิจ กขค) ข้าพเจ้าได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับความเพียงพอของข้อมูลที่กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับข้อสมมติซึ่งมีผลกระทบต่อแนวโน้มมากที่สุดต่อการทดสอบการด้อยค่า และมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญที่สุดต่อการกำหนดมูลค่าที่ได้รับคืนของค่าความนิยม ข้อมูลที่กลุ่มกิจการเปิดเผยเกี่ยวกับค่าความนิยมแสดงอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 3 ซึ่งอธิบายโดยเฉพาะว่าการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยในข้อสมมติที่สำคัญอาจทำให้เกิดการด้อยค่าของค่าความนิยมได้ในอนาคต

การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 5 เงินลงทุนของกลุ่มกิจการในเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์คิดเป็น $x\%$ ของยอดรวมจำนวนเงินเครื่องมือทางการเงิน เนื่องจากการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินชนิดหุ้นกู้อนุพันธ์ของกลุ่มกิจการไม่ได้ขึ้นอยู่กับราคาอ้างอิงในตลาดซื้อขายคล่อง ดังนั้น จึงมีความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการวัดมูลค่านี้ ซึ่งการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินมีนัยสำคัญต่อการตรวจสอบของข้าพเจ้า กลุ่มกิจการได้พิจารณาว่า มีความจำเป็นต้องพัฒนาแบบจำลองขึ้นเองเพื่อใช้วัดมูลค่าเครื่องมือเหล่านี้ เนื่องจากเครื่องมือดังกล่าวมีโครงสร้างและเงื่อนไขที่มีลักษณะเฉพาะ ข้าพเจ้าได้พิจารณาและประเมินเหตุผลของผู้บริหารในการใช้แบบจำลองที่กิจการพัฒนาขึ้นเองดังกล่าว และปรึกษาเรื่องนี้กับผู้หน้หน้าที่กำกับดูแลกิจการ และข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่า การใช้แบบจำลองดังกล่าวมีความเหมาะสม วิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้ายังได้รวมถึงการทดสอบการควบคุมที่ผู้บริหารใช้เกี่ยวกับการพัฒนาและปรับปรุงแบบจำลองให้มีความแม่นยำและการหาหลักฐานเพื่อยืนยันว่าผู้บริหารได้พิจารณาแล้วว่า ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนแปลงผลลัพธ์ที่ได้จากการใช้แบบจำลองเพื่อสะท้อนข้อสมมติที่ผู้ประกอบกรายอื่นในตลาดจะใช้ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

การซื้อธุรกิจ งบฉ

ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2 ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 25x1 กลุ่มกิจการได้ซื้อธุรกิจ งบฉ ซึ่งเป็นแผนกหนึ่งในบริษัทเอกชนขนาดใหญ่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 กลุ่มกิจการได้บันทึกรายการบัญชีเกี่ยวกับการซื้อธุรกิจเริ่มแรกโดยใช้ตัวเลขชั่วคราว กลุ่มกิจการจะสรุปผลการบันทึกบัญชีการซื้อธุรกิจให้เสร็จสิ้นในระหว่างปี พ.ศ. 25x2 และจำนวนเงินของรายการที่บันทึกไว้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 อาจต้องมีการเปลี่ยนแปลง ข้าพเจ้าได้ให้ความสำคัญเป็นพิเศษกับรายการซื้อธุรกิจนี้ เนื่องจากเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินรวมโดยรวมและโดยข้อเท็จจริงยังไม่เคยมีการประมาณมูลค่าของแผนกนี้เกี่ยวกับการดำเนินงานแยกต่างหาก นอกจากนี้ การตั้งข้อสมมติต่างๆ ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการบันทึกบัญชีการซื้อธุรกิจเริ่มแรกและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มานั้น เป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารอื่นเนื่องมาจากลักษณะของ (ชื่ออุตสาหกรรม)

การรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาระยะยาว

เงื่อนไขและข้อกำหนดของสัญญาระยะยาวของกลุ่มกิจการใน (ชื่อส่วนงาน) มีผลกระทบต่อรายได้ที่กลุ่มกิจการรับรู้ในแต่ละงวด และรายได้จากสัญญาดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวมของกลุ่มกิจการ กระบวนการในการวัดจำนวนเงินรายได้ที่จะรับรู้ใน (ชื่ออุตสาหกรรม) รวมถึงการกำหนดจังหวะเวลาที่เหมาะสมในการรับรู้รายได้นั้นเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ข้าพเจ้าได้ระบุว่า การรับรู้รายได้จากสัญญาระยะยาว

เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญซึ่งต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบ เนื่องจากอาจมีสัญญาจองฉบับอื่นซึ่งเปลี่ยนแปลงสัญญาหลักและกิจการอาจไม่ได้นำมาพิจารณาโดยไม่ตั้งใจหรืออาจจงใจปกปิดสัญญาจองฉบับอื่นดังกล่าวทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต ข้าพเจ้าได้พิจารณาว่าจำเป็นต้องทำการยืนยันเงื่อนไขของสัญญาเหล่านี้กับลูกค้าโดยตรงและทดสอบรายการในสมุดรายวันที่ทำโดยผู้บริหารเกี่ยวกับกรับรู้รายได้ นอกเหนือจากการทดสอบการควบคุมที่กลุ่มกิจการได้กำหนดให้มีเพื่อควบคุมกระบวนการในการทำสัญญาและบันทึกสัญญาระยะยาวและวิธีการตรวจสอบอื่น ทั้งนี้จากการใช้วิธีการตรวจสอบดังกล่าวมา ข้าพเจ้าไม่พบหลักฐานว่ามีสัญญาฉบับอื่น ข้อมูลที่กลุ่มกิจการได้เปิดเผยเกี่ยวกับการรับรู้รายได้แสดงอยู่ในสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 1 และข้อ 4

การดำเนินงานต่อเนื่อง

กลุ่มกิจการจัดทำงบการเงินรวมโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง การใช้เกณฑ์ดังกล่าวมีความเหมาะสมเว้นแต่ผู้บริหารตั้งใจที่จะเลิกกลุ่มกิจการหรือให้กลุ่มกิจการหยุดดำเนินงาน หรือไม่มีทางเลือกอื่นนอกจากการกระทำดังกล่าว การตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้าได้รวมถึงการตรวจสอบเรื่องนี้และข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่า การที่ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการมีความเหมาะสม

ผู้บริหารไม่พบว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นกลุ่มกิจการจึงไม่ได้เปิดเผยเรื่องดังกล่าวในงบการเงินรวม ข้าพเจ้าก็ไม่พบว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญจากผลการตรวจสอบงบการเงินรวมของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตามทั้งผู้บริหารและผู้สอบบัญชีไม่อยู่ในฐานะที่จะสามารถรับประกันความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

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 ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้

การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรวมถึงการที่ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจและใช้ความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตั้งแต่การวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้ารวมถึงการใช้วิธีการดังนี้ด้วย

--ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดเนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการบันทึกรายการหรือแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการข้ามขั้นตอนการควบคุมภายใน

--ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในซึ่งมีผลกระทบต่อการสอบบัญชีเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ

--ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำโดยผู้บริหาร

--ประเมินการนำเสนอ โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินรวมโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลและพิจารณาว่า งบการเงินรวมแสดงรายการและเหตุการณ์ในลักษณะที่ทำให้งบการเงินรวมแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร

--หาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินของกิจการและกิจกรรมทางธุรกิจของกลุ่มกิจการเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ข้าพเจ้ารับผิดชอบในการสั่งการ การควบคุมงาน และการปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบเพียงผู้เดียวต่อการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า (ใช้กับการตรวจสอบกลุ่มกิจการเท่านั้น)

ข้าพเจ้าต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการเกี่ยวกับขอบเขตและจังหวะเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้ ผลการตรวจสอบที่มีนัยสำคัญรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าต้องให้คำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการว่าข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดตลอดจนเรื่องอื่นซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้า และมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและการนำเสนอรายงานฉบับนี้คือ.....

(ลายมือชื่อของสำนักงานสอบบัญชี ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี หรือทั้งสองอย่าง ตามความเหมาะสมในแต่ละประเทศ)

(ที่อยู่)

(วันที่)

4. ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่และรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบปัจจุบัน

1. วรรณกรรมเห็นของผู้สอบบัญชีแสดงเป็นวรรณกรรมแรก เพื่อให้ผู้ใช้รายงานทราบถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการเงินที่กำลังพิจารณาว่าเป็นอย่างไรได้ทันที ทำให้ไม่เกิดความสับสนว่าผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบใด เนื่องจากในร่างรายงานรูปแบบใหม่จะมีวรรคเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีและวรรคอื่นๆ ตามมาซึ่งมีเนื้อหาค่อนข้างมาก หากนำวรรณกรรมเห็นไปไว้ท้ายสุด อาจจะทำให้ผู้ใช้รายงานเข้าใจผิดว่าเรื่องดังกล่าวทั้งหมดกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรูปแบบปัจจุบันซึ่งมีความยาวไม่มากนัก การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีไว้ในวรรคสุดท้ายจึงไม่น่าทำให้ผู้ใช้รายงานเข้าใจผิดได้

2. วรรณกรรมในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีแสดงเป็นวรรคที่สองต่อจากวรรณกรรมเห็นซึ่งใจความสำคัญจะกล่าวถึงการที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี การอ้างถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในวรรคที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติตามข้อกำหนด

จรรยาบรรณในการตรวจสอบงบการเงินและข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระ โดยสรุปว่า ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอต่อการแสดงความเห็นหรือไม่ ซึ่งวรรคดังกล่าวนี้ไม่ได้มีเนื้อหาสำคัญที่แตกต่างจากวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในรายงานรูปแบบปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีจะแสดงวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นในรายงานรูปแบบปัจจุบันก็ต่อเมื่อมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น แต่ร่างรายงานรูปแบบใหม่กำหนดให้ต้องแสดงวรรคนี้ทุกครั้ง

3. ผู้สอบบัญชีต้องรายงาน *เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี* (Key Audit Matters) เพื่อชี้ให้เห็นว่ามีประเด็นสำคัญใดที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่ผู้ซึ่งงบการเงินควรรับทราบ เช่น คดีฟ้องร้อง ความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ เป็นต้น เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีทำการสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการและผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นสมควรนำเสนอไว้ในวรรคเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีให้ข้อสังเกตเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการและการตรวจสอบหรือหลักฐานที่ได้ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีพอใจ อย่างไรก็ตาม รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบปัจจุบันไม่มีข้อกำหนดให้รายงานเรื่องนี้

4. ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) ของกิจการว่า การใช้ข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่องยังเหมาะสมอยู่หรือไม่ หรือมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่ การรายงานนี้ต้องทำทุกครั้งไม่ว่าจะเสนอรายงานแบบไม่มีเงื่อนไขหรือแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการรายงานเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของลูกค้านั้นทุกครั้งไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าลูกค้านั้นมีปัญหาเรื่องนี้หรือไม่ ซึ่งแตกต่างจากรายงานรูปแบบปัจจุบันที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องเฉพาะกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่าถึงแม้ข้อสมมติการดำเนินงานต่อเนื่องยังเหมาะสมอยู่ แต่ก็มีความไม่แน่นอนที่สำคัญซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการโดยการเพิ่มวรรคเน้นเท่านั้น

5. ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคข้อมูลอื่น (Other Information) ทุกครั้งในร่างรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อเป็นการแสดงว่าผู้สอบบัญชีได้อ่านข้อมูลอื่นที่อยู่ในเอกสารต่างๆ ที่มีงบการเงินรวมอยู่ด้วย เช่น รายงานประจำปี บทวิเคราะห์ เป็นต้น แล้วรายงานว่าพบหรือไม่พบความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญระหว่างข้อมูลอื่นกับงบการเงิน การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานในวรรคข้อมูลอื่นเนื่องจากต้องการให้ผู้สอบบัญชีมีความตระหนักถึงหน้าที่ในการสอบทานข้อมูลอื่นที่มีงบการเงินรวมอยู่ด้วยและสื่อสารให้ผู้ใช้ง่ายงานได้รับทราบ อย่างไรก็ตาม ตามมาตรฐานปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคเรื่องอื่น ในกรณีที่อ่านข้อมูลอื่นแล้วพบว่า ข้อมูลอื่นขัดแย้งอย่างสำคัญกับข้อมูลในงบการเงินซึ่งแสดงอย่างถูกต้อง

6. การระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบและการลงลายมือชื่อผู้สอบบัญชีและชื่อสำนักงานสอบบัญชี นอกเหนือจากกรณีที่ระบุชื่อสำนักงานเท่านั้นในรายงานของ

ผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีจำนวนไม่น้อยเชื่อว่า การระบุชื่อผู้สอบบัญชีจะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความรู้สึกรับผิดชอบต่อการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น ตามกฎหมายไทยได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเฉพาะบุคคล จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องระบุชื่อไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งแตกต่างจากแนวปฏิบัติในต่างประเทศบางประเทศที่ระบุเพียงชื่อสำนักงานแต่ไม่ได้ระบุชื่อผู้สอบบัญชี

จากข้อกำหนดและรูปแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่นั้น มีประเด็นที่หลายฝ่ายได้ให้ความสำคัญ เนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีและผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชี ประเด็นที่สำคัญ ได้แก่ วรรคเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี วรรคการดำเนินงานต่อเนื่องและวรรคข้อมูลอื่น

เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (Key Audit Matters)

การรายงานเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชานั้น ทำให้ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีมีรูปแบบที่แตกต่างไปจากรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน กล่าวคือ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 706 เรื่องวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้ให้แนวทางกับผู้สอบบัญชีในการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ (Emphasis of Matters) เมื่อข้อมูลหรือเหตุการณ์นั้นได้ถูกนำเสนอไว้ในงบการเงินและเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เช่น มีความไม่แน่นอนในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือคดีความฟ้องร้อง เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มวรรคเรื่องอื่น (Other Matters) ในกรณีที่เรื่องดังกล่าวไม่ใช่เรื่องที่เปิดเผยไว้ในงบการเงินแต่เป็นข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่ามีความสำคัญ เช่น กรณีงบการเงินปีก่อน (ซึ่งแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ) ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่นและผู้สอบบัญชีต้องการอ้างอิงข้อเท็จจริงดังกล่าว และกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องการถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี

เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหาร ในเรื่องที่มีนัยสำคัญแต่ไม่สามารถถอนตัวได้ ผู้สอบบัญชี อาจพิจารณาเพิ่มวรรคเรื่องอื่นเพื่ออธิบายสาเหตุของการ ที่ไม่สามารถถอนตัวได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม IAASB เห็นว่า การเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์หรือวรรค เรื่องอื่นนั้น แม้จะไม่กระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี แต่ก็ทำให้ลดประสิทธิผลของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องดังกล่าว เนื่องจากวรรคเน้นข้อมูลและ เหตุการณ์อยู่หลังจากวรรคความเห็น ซึ่งแสดงไว้ในส่วนท้าย ของรายงานและไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความเห็น ของผู้สอบบัญชี ส่งผลให้ผู้ใช้รายงานสนใจแต่เพียงวรรค ความเห็น อย่างไรก็ดี วรรค “เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี” (Key Audit Matters) นั้นอยู่ต่อจากวรรคความเห็นและ เกณฑ์ในการแสดงความเห็นทันทีซึ่งเป็นส่วนแรกๆ ของ รายงานและนำเสนอด้วยชื่อ “เรื่องสำคัญ” ก็อาจทำให้ ดึงดูดความสนใจของผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีได้มากกว่า การนำวรรคนี้ไปไว้ในตอนท้ายของรายงานของผู้สอบบัญชี ดังเช่น วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ดังนั้น IAASB เชื่อว่า การเพิ่มเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เข้าไปในรายงานของผู้สอบบัญชี จะทำให้ผู้ใช้รายงานเกิด ความสนใจมากยิ่งขึ้น เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเป็นข้อมูลหนึ่งที่ IAASB เชื่อว่าจะเป็นข้อมูลที่ ช่วยให้ผู้ใช้ง่ายของของผู้สอบบัญชีสามารถประเมิน คุณภาพของรายงานทางการเงิน และเพิ่มความโปร่งใส ในเรื่องต่างๆ ที่เป็นดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ผู้ใช้ รายงานสามารถเข้าใจงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งเป็นการปรับ เปลี่ยนแนวคิดจากการที่ผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลพื้นฐาน เพื่อทำให้เข้าใจงบการเงินมาเป็นการให้ข้อมูลที่สำคัญ ต่อการทำความเข้าใจงบการเงิน มีการเน้นย้ำในประเด็น การสอบบัญชีที่สำคัญที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับงบการเงิน และ เพิ่มความยืดหยุ่นในการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีในการ ให้ข้อมูลเพิ่มเติม

การรายงานเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีส่งผลให้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าเรื่องใดเป็น

เรื่องที่มีความสำคัญที่สุดต่อผู้ใช้ง่ายการเงิน คำถามที่ตามมา คือ ข้อมูลใดที่ผู้สอบบัญชีควรรายงานไว้ในเรื่องสำคัญจาก การสอบบัญชี ตามร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่องการสื่อสารเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีในรายงานของ ผู้สอบบัญชี (IAASB, 2013) ได้ให้คำนิยาม “เรื่องสำคัญ จากการศึกษา” คือเรื่องต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีมีความสำคัญที่สุด ในการตรวจสอบงบการเงินปีปัจจุบัน และเป็นเรื่องที่เลือก มาจากหลายๆ เรื่องที่ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล กิจการ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากผลการ ประเมินความเสี่ยงโดยผู้สอบบัญชี ปัญหาที่ผู้สอบบัญชี พบระหว่างการตรวจสอบ สถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชี ต้องมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงาน ของผู้สอบบัญชี รวมถึงจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญในการควบคุม ภายในของลูกค้านับบัญชี รายการระหว่างกิจการที่ เกี่ยวข้องกันที่สำคัญและผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้หลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ การถูกจำกัด ขอบเขตในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ประเด็น การตรวจสอบที่สำคัญที่ต้องใช้ดุลยพินิจ เช่น เรื่องที่ยาก หรือเรื่องที่ต้องมีการอภิปรายกับผู้สอบทานคุณภาพ งานสอบบัญชี และประเด็นอื่นๆ ที่สำคัญเกี่ยวกับกลยุทธ์ หรือขอบเขตการตรวจสอบ เป็นต้น การเสนอประเด็น จากการศึกษาครั้งนี้ IAASB ต้องการให้ผู้สอบบัญชีใช้ ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการนำเสนอมากกว่า การรายงานที่มีรูปแบบมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม เรื่องสำคัญ จากการศึกษาครั้งนี้ไม่สามารถทดแทนการแสดงความเห็น แบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี (Modified Opinion) ได้ และไม่สามารถทดแทนการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ที่ควรจะทำโดยผู้บริหารของกิจการได้ ซึ่งหลักการนี้ ไม่แตกต่างจากที่มีอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชีในปัจจุบัน

ในทางปฏิบัติมีประเด็นที่ทำทนายหลายประเด็น การสอบบัญชีเป็นการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรตระหนัก ว่าการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญและการอธิบาย

ประเด็นเนื้อหาจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่นต่อการเงินน้อยลงเมื่อทราบข้อมูลจากเรื่องของผู้สอบบัญชีรายงานไว้ในหัวข้อเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีไม่ว่าผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบใดก็ตาม นอกจากนี้ยังมีประเด็นอื่นในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้นได้¹ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมหรือไม่เพื่อใช้ตัดสินใจว่าเรื่องใดถือเป็นเรื่องสำคัญที่ควรรายงาน ผู้สอบบัญชีจะสามารถใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่าเสมอเพียงใดในการตัดสินใจว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญ ความเป็นไปได้หรือไม่ที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่าไม่มีเรื่องใดที่ถือเป็นเรื่องสำคัญ การแสดงข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงิน หากเรื่องสำคัญเรื่องใดเกี่ยวกับข้อมูลเปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชียังต้องรายงานในงวดปัจจุบันด้วยหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาอย่างไรว่าเรื่องใดควรรายงานในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นแทนที่จะรายงานในหัวข้อเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี ในส่วนของผู้ใช้งบการเงินจะได้รับทราบเรื่องสำคัญซึ่งผู้สอบบัญชีพบจากการสอบบัญชีที่ไม่เคยได้รับทราบมาก่อนในรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งในอดีตและปัจจุบัน ผู้ใช้รายงานจึงต้องเข้าใจหลักการและเหตุผลของมาตรฐานใหม่เพื่อที่จะใช้ข้อมูลเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี ให้เป็นประโยชน์และไม่เกิดการเข้าใจผิดหรือรู้สึกว่าได้ได้รับความเชื่อมั่นต่อการเงินน้อยลงกว่าที่ผู้สอบบัญชีให้ไว้ อย่างไรก็ตาม ยังมีอาจสรุปได้ว่าผู้ใช้รายงานจะได้รับประโยชน์จากการรับทราบเรื่องสำคัญเหล่านี้หรือไม่เพียงใด

การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)

ผลของวิกฤตการณ์ทางการเงินในหลายประเทศทำให้ IAASB ตระหนักถึงความสำคัญของการรายงานทางการเงินอย่างทันเวลาและมีการให้สัญญาณเตือนภัยเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่ง IAASB คาดหวังว่า ผู้สอบบัญชีจะสามารถทำหน้าที่ดังกล่าวได้เป็นอย่างดีด้วยการรายงานและเปิดเผยข้อมูล

ที่กระทบต่อความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและความเสี่ยงในเรื่องสภาพคล่องที่กิจการกำลังประสบอยู่ IAASB เห็นว่า แนวทางที่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 570 เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องก็คือ การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานทุกครั้งว่าผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งข้อสรุปว่าการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหารยังเหมาะสมอยู่หรือไม่ และมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่จากการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง แนวปฏิบัติดังกล่าวแตกต่างจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการสอบบัญชีในปัจจุบันที่ให้ผู้สอบบัญชีรายงานไว้ในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์กรณีที่ถูกค่าสอบบัญชีมีความไม่แน่นอนที่สำคัญซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง หากไม่มีความไม่แน่นอนดังกล่าวผู้สอบบัญชีก็ไม่ต้องรายงาน

ข้อมูลอื่น (Other Information)

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้อมูลอื่นหมายถึง ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน นอกเหนือจากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมอยู่ในเอกสารชุดเดียวกันกับงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ข้อมูลอื่น เช่น รายงานประจำปี บทวิเคราะห์และอภิปรายของผู้บริหาร บทวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและการบริหาร หรือข้อมูลเชิงพรรณนาเกี่ยวกับรายงานทางการเงินทั้งในอดีตและอนาคต เป็นต้น ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องอ่านข้อมูลเหล่านี้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ว่ามีความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญกับงบการเงินที่ตรวจสอบหรือไม่ แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลอื่นเหล่านี้ ดังนั้นจึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีระบุไว้

¹ ผู้เขียนขอขอบพระคุณผู้ประเมินบทความที่กรุณาให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์

ในรายงานว่า ผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นต่อข้อมูลดังกล่าวเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ใช้ง่ายงานเข้าใจผิดว่าผู้สอบบัญชีมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อข้อมูลดังกล่าว ในร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานการตรวจสอบข้อมูลอื่นทุกครั้งในรายงานของผู้สอบบัญชีไม่ว่าจะพบหรือไม่พบความขัดแย้งของข้อมูลอื่นกับข้อมูลในงบการเงินที่ตรวจสอบ อย่างไรก็ตามมาตรฐานการสอบบัญชีปัจจุบันได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้เพียงแต่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรค “เรื่องอื่น” เฉพาะกรณีที่พบความขัดแย้งของข้อมูลอื่นกับข้อมูลในงบการเงินที่ตรวจสอบเท่านั้น การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อมูลอื่นทุกครั้งในร่างรายงานใหม่นี้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความตระหนักรู้ถึงหน้าที่ดังกล่าวหรืออาจทำให้ผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้อ่านข้อมูลอื่นหรืออ่านอย่างไม่ละเอียดเพียงพอจะต้องทำงานมากขึ้นเนื่องจากถูกบังคับให้แสดงข้อสรุปในเรื่องนี้ว่าเป็นทางการ

ประเด็นที่น่าสนใจในการนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้

การนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้จะส่งผลต่อผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ตรวจสอบงบการเงินและนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระหน้าที่และความรับผิดชอบ และหากเป็นการตรวจสอบกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ก็อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลามากขึ้นในการตัดสินใจและรวบรวมข้อมูลเพื่อนำเสนอรายงาน เช่น เรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี เป็นต้น ทำให้อาจมีต้นทุนในการเสนอรายงานมากกว่าประโยชน์ที่จะได้รับเนื่องจากผู้ใช้ง่ายงานอยู่ในวงจำกัด อย่างไรก็ตาม IAASB ก็ยังไม่มีแนวทางที่ชัดเจนในการประยุกต์ใช้ร่างรายงานรูปแบบใหม่กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การนำร่างรายงานรูปแบบใหม่มาใช้ไม่ได้ทำให้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

เพียงแต่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการเลือกรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเพื่อนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ การนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้ อาจส่งผลให้ผู้ใช้ง่ายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่เข้าใจข้อมูลที่เปิดเผยไว้ในรายงานมากยิ่งขึ้น แม้ว่าวัตถุประสงค์ในการเปลี่ยนเป็นร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ก็เพื่อให้ผู้ใช้ง่ายงานได้รับข้อมูลที่โปร่งใสมากขึ้นก็ตาม ประเด็นที่น่าสนใจดังกล่าวมีดังต่อไปนี้

5.1 ประเด็นที่น่าสนใจต่อผู้สอบบัญชีในการนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้

1. ประเด็นที่ทำท่ายที่สุดคือ การที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการนำเสนอรายงานมากยิ่งขึ้น เช่น ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีอย่างไรและสามารถใช้ดุลยพินิจอย่างสม่ำเสมอหรือไม่ในการพิจารณาเรื่องสำคัญ และเรื่องใดที่เป็นเรื่องสำคัญแล้วจะต้องรายงานในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์อีกหรือไม่ และทำอย่างไรไม่ให้ผู้ใช้ง่ายงานรู้สึกว่าการเกิดความเชื่อมั่นต่องบการเงินลดน้อยลงเมื่อได้อ่านเรื่องสำคัญ การใช้ดุลยพินิจที่ถูกต้องเหมาะสมนั้น ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้และประสบการณ์ในศาสตร์ที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ เช่น ความรู้ทางการเงิน ความรู้เชิงเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น

2. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เวลาและต้นทุนมากขึ้นในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับลูกค้าสอบบัญชีแต่ละราย เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจมากขึ้นในการนำเสนอประเด็นจากการตรวจสอบลูกค้าซึ่งมีสภาพแวดล้อมและประเด็นความเสี่ยงแตกต่างกัน นอกจากนี้ หากผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไป (Modified Opinion) จะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวมากยิ่งขึ้นถ้ามีเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีหลายเรื่องและผู้สอบบัญชีอาจใช้เวลามากยิ่งขึ้นในการนำเสนอรายงาน อย่างไรก็ตาม ในตัวอย่างร่างรายงานรูปแบบใหม่

ได้เสนอแนวทางในการแก้ปัญหาความยาวของรายงาน โดยนำวรรคมาตรฐานต่างๆ เช่น วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปแสดงไว้นอกรายงานต่างหาก โดยอาจนำเสนอไว้ที่เว็บไซต์ขององค์กรวิชาชีพและให้ผู้ที่สนใจเข้าไปอ่านได้

3. ผู้สอบบัญชีอาจหลีกเลี่ยงที่จะนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีอย่างตรงไปตรงมา หากประเด็นดังกล่าวจะนำมาสู่การตรวจสอบคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีจากหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง หรือลูกค้าสอบบัญชี อาจไม่ต้องการให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอบางประเด็นที่อาจส่งผลในทางลบต่อกิจการ

4. ผู้สอบบัญชีอาจนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีเป็นแบบมาตรฐาน โดยอ้างอิงจากข้อมูลในปีก่อนๆ และลดการใช้ดุลยพินิจลง ทั้งที่เรื่องดังกล่าวอาจไม่ใช่เป็นเรื่องสำคัญสำหรับปีปัจจุบัน เพื่อเป็นการประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย ทำให้การนำเสนอประเด็นจากการตรวจสอบไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอต่อผู้ใช้รายงานเท่าที่ควร

5. ผู้สอบบัญชีอาจเผชิญกับปัญหาในเรื่องการรักษาความลับของลูกค้าสอบบัญชีหรือภาระหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องในกรณีที่ผู้สอบบัญช้นำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่ผู้บริหารกิจการพิจารณาว่าเป็นความลับและไม่ยอมเปิดเผยต่อสาธารณชน

5.2 ประเด็นที่น่าสนใจต่อผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีในการนำร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่มาใช้

1. ความสามารถในการเปรียบเทียบรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างกิจการจะลดลง เนื่องจากแต่ละกิจการจะมีประเด็นจากการตรวจสอบที่แตกต่างกันแม้ว่าจะอยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันก็ตาม นอกจากนี้ ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีควรต้องมีความรู้ในเรื่องต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีรายงานไว้อย่างเพียงพอเพื่อที่จะเข้าใจและ

สามารถประเมินสภาพกิจการได้อย่างเหมาะสม

2. ผู้ใช้รายงานอาจเข้าใจว่าผู้สอบบัญชีกำลังให้ความเชื่อมั่นในเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญช้นำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งที่ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นต่อการเงินโดยรวม ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นแบบแยกองค์ประกอบหรือเฉพาะเรื่อง นอกจากนี้ ผู้ใช้รายงานอาจเกิดความรู้สึกว่าได้รับความเชื่อมั่นต่อการเงินลดน้อยลง เนื่องจากการอ่านเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีและเข้าใจผิดคิดว่าเป็นเรื่องสำคัญที่กระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี ทำให้เกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนได้

3. ผู้ใช้รายงานบางคนอาจเชื่อถือและใช้ข้อมูลที่แสดงไว้ในเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีแทนการอ่านงบการเงิน หรือในทางตรงกันข้าม ผู้ใช้รายงานบางคนอาจไม่ให้ความสนใจต่อรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากมีข้อมูลในปริมาณมากและอ่านเข้าใจยาก โดยมุ่งเน้นการพิจารณาข้อมูลในงบการเงินเพียงอย่างเดียว นอกจากนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปจะมีความยาวมากยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อมูลกับผู้ใช้รายงานมากขึ้น โดยต้องอธิบายเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่เป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีแสดงความคิดเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ผู้ใช้รายงานอาจเกิดความยากลำบากในการอ่านรายงานที่มีข้อมูลมากยิ่งขึ้น

4. การนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีอาจมีความซ้ำซ้อนกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารในงบการเงิน ทำให้ผู้ใช้รายงานได้รับข้อมูลที่ซ้ำซ้อนเกินความจำเป็น และยังไม่มีการพิสูจน์ว่าผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์จากการทราบข้อมูลในเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชีหรือไม่

5. ผู้ใช้รายงานอาจสนใจเฉพาะความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีที่แสดงไว้เป็นวรรคแรก และลดความสนใจต่อข้อมูลในวรรคอื่นๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีความ

ยาวมาก ทั้งที่ข้อมูลในวรรคอื่นๆ ที่ตามมามีประโยชน์และมีความสำคัญต่อการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของลูกค้าสอบบัญชีโดยรวม

บทสรุป

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน IAASB มีความเชื่อว่า ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่จะช่วยทำให้ผู้ใช้งบการเงินของผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องมีการใช้ดุลยพินิจมากยิ่งขึ้นในการนำเสนอเรื่องสำคัญจาก

การสอบบัญชี มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ทันเวลา และให้สัญญาเตือนภัยกับผู้ใช้งบการเงินเพื่อสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินได้อย่างทันเวลา อย่างไรก็ตาม ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินก็อาจพบความท้าทายกับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบถึงผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบ รวมทั้งผลประโยชน์และต้นทุนของการนำร่างรายงานดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทุกฝ่าย รวมทั้งผู้ใช้งบการเงินของผู้สอบบัญชีควรต้องมีความเข้าใจในข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีจะรายงานเพิ่มเติมไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ด้วย

เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 570 เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง <http://www.fap.or.th/มาตรฐานวิชาชีพบัญชี/มาตรฐานการสอบบัญชี.html> [เข้าถึงเมื่อวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ. 2556]
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน <http://www.fap.or.th/มาตรฐานวิชาชีพบัญชี/มาตรฐานการสอบบัญชี.html> [เข้าถึงเมื่อวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ.2556]
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 706 เรื่องวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต <http://www.fap.or.th/มาตรฐานวิชาชีพบัญชี/มาตรฐานการสอบบัญชี.html> [เข้าถึงเมื่อวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ. 2556]
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 720 เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว <http://www.fap.or.th/มาตรฐานวิชาชีพบัญชี/มาตรฐานการสอบบัญชี.html> [เข้าถึงเมื่อวันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ.2556]
- Bartov, E., Gul, F.A., and Tsui, J.S.L. (2001). Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications. **Journal of Accounting and Economics**. Vol.30 Issue 3, pp. 421- 452.
- Chow, C. W. & Rice, S. J. (1982), 'Qualified audit opinions and share prices – An investigation', **Auditing: A Journal of Practices & Theory**, Vol. 1, Winter, pp. 35-53.

- DeAngelo, H.L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 3(3) (December), pp. 183-199.
- Dopuch, N., Holthausen, R., & Leftwich, R. (1986), 'Abnormal stock returns associated with media disclosures of 'subject to' qualified audit opinion'. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 8, pp. 93-117.
- Dye, R. A. (1993), 'Auditing standards, legal liability and auditor wealth', **Journal of Political Economy**, Vol. 101, No. 5, pp. 887-914.
- Fan, J. H. & Wong, T. J. (2005), 'Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia', **Journal of Accounting Research**, Vol. 43, No. 1, pp. 35-72.
- Francis, J., and Krishnan, J. (1999). Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 16, pp. 135-165.
- Gray, G.L., Turner, J.L., Coram, P.J., and Mock, T.J. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. **Accounting Horizons**. Vol. 4, pp. 659-684.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Improving the Auditor's Report: Invitation to Comment. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/iaasb-roundtable-improving-auditors-report> [accessed June 6, 2013]
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). Exposure Draft. [http:// https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international](http://https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international)
- Kellogg, R. L. (1984), 'Accounting activities, security prices, and class action lawsuits', **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 6, No. 3, pp. 185-204.
- Loudder, M. L., Khurana, I. K., Sawyers, R. B., Cordery, C., Johnson, C., Lowe, J., & Wunderle R. (1992), 'The information content of audit qualifications', **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 11, January, pp. 69-82.
- Menon, K. & William, D. D. (2010), 'Investor reaction to going concern audit reports', **The Accounting Review**, Vol. 85, No. 6, pp. 2075-2105.