

การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ : ประสบการณ์ปีแรก

ดร.ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทคัดย่อ

การศึกษานี้ได้รวบรวมและวิเคราะห์การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่ได้ปฏิบัติจริงเป็นปีแรก จากการศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 515 ฉบับสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ย 2.06 เรื่อง โดยกิจการที่อยู่ใน SET50 และ SET100 มีจำนวนเรื่องมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ หากวิเคราะห์ในแง่การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (เรียกว่า “Big4”) และ สำนักงานสอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (เรียกว่า “Non-Big4”) จะพบว่า โดยเฉลี่ยแล้ว สำนักงาน Big4 มีการนำเสนอจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (“KAM”) ที่มากกว่า อีกทั้งมีสัดส่วนที่มากกว่าในด้านการนำเสนอผลการตรวจสอบ KAM แต่ละเรื่อง ด้านการนำเสนอ KAM ในรูปแบบที่เข้าใจได้ง่ายขึ้น นอกจากนี้ ยังมีการเปลี่ยนชื่อผู้ลงหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามที่สถานการณ์ที่เหมาะสม

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชี การสอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

New Auditor's Report: The 1st-year Experiences

Dr.Chanchai Tangruenrat

*Assistant Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University*

ABSTRACT

This study collects and analyzes the use of extended form of the auditor's report for the first year in Thailand. Based on 515 auditor's reports of the companies listed in the Stock Exchange of Thailand, the number of Key Audit Matter (KAM) presented is on average 2.06 paragraphs, with SET50 and SET100 companies having the number of KAMs significantly more than the overall average. When analyzed in term of differences between the auditor's reports prepared by the Big 4 and Non-Big 4 audit firms, the number of KAMs presented by the Big 4 firms is on average higher than those of the Non-Big 4 firms. Moreover, the auditor's reports by the Big 4 firms have proportionately more indications of the outcomes of the auditor's procedures on KAMs and more presentation of the KAMs that might be easier to understand. More of the auditor's reports by the Big 4 firms also tailor the wording "those in charge of governance" to those more appropriate with the individual context.

Keywords: Auditor's Report, Audit, Key Audit Matters

1. บทนำ

การวิจัยนี้มุ่งศึกษาว่าการนำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มาใช้เป็นปีแรกกว่าให้ผลอย่างไร และมีปัญหาอะไรบ้าง อีกทั้งคุณภาพการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) มีความแตกต่างกับสำนักงานที่มีขนาดย่อมลงมา (Non-Big4) หรือไม่ จากการที่มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่เพิ่งเริ่มใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบบัญชีที่สิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

2. การทบทวนวรรณกรรม

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลจากกระบวนการสอบบัญชีซึ่งถือเป็นเครื่องมือในการติดต่อสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งหมายรวมถึงผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ และบุคคลทั่วไป อย่างไรก็ตาม การสื่อสารข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีมักเกิดช่องว่างของความคาดหวัง (Expectation Gap) ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินที่จะมีการรับรู้ประโยชน์และความน่าเชื่อถือของงบการเงินที่ผ่านการตรวจสอบแล้ว (Paul J. Coram, Theodore J. Mock, Jerry L. Turner & Glen L. Gray, 2001) ทำให้ผู้ลงทุนและผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการให้รายงานของผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับปฏิบัติการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) เห็นว่าการพัฒนารูปแบบหน้ารายงานจะให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้นโดยการเพิ่มการสื่อสารข้อมูลในหน้ารายงานที่ตรงตามความต้องการของผู้ใช้งบการเงินและเพื่อประโยชน์ของผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยในประเทศไทยมีผลบังคับใช้สำหรับ

ตรวจสอบงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

ประเด็นสำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลงในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ แบ่งได้เป็น 7 ข้อ ดังนี้ (Henchochaichana, Sillapaporn Srinunpetch, and Chanchai Tangruenrat, 2017)

1. การเปลี่ยนแปลงลักษณะย่อหน้าในรายงาน

รายงานแบบใหม่ได้นำหลักการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินมาไว้บนอันดับแรก จากนั้นจึงตามด้วยย่อหน้าเกี่ยวกับการแสดงความเห็น และวรรคอื่น ๆ และมีภาคเพิ่มเติมซึ่งต้องกล่าวถึงในรายงานบางเรื่องที่เป็นเรื่องใหม่

2. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Key Audit Matter: KAM)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานถึงประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไว้ด้วย ซึ่งประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หมายถึง ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาและใช้ดุลยพินิจในฐานะของผู้สอบบัญชีแล้วพบว่าเป็นประเด็นที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน และประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะเปลี่ยนไปในการสอบบัญชีแต่ละครั้ง

3. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)

รายงานแบบใหม่ครอบคลุมถึงข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง ที่นำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ โดยพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญใด ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่ เพียงใด

4. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น (Other Information)

ผู้สอบบัญชีต้องกล่าวด้วยว่าตนได้ปฏิบัติตามติดตามหรืออ่านทานข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเอกสารอื่น ๆ ด้วย เพื่อพิจารณาว่ามีการแสดงข้อมูลอื่นที่ขัดแย้งกับงบการเงินกันหรือไม่ ตาม ISA 720 The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

5. ข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ

รายงานแบบใหม่มีข้อความที่ว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระและได้ปฏิบัติตามครบถ้วนตามขอบเขตงานที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบด้านจริยธรรมหรือจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อกำหนดดังกล่าว

6. การเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีที่รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Engagement Partner) เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินของบริษัทดังกล่าว โดยมีข้อยกเว้นในกรณีที่การเปิดเผยข้อมูลนี้จะก่อให้เกิดความเสียหาย สำหรับประเทศไทย การเปลี่ยนแปลงในข้อนี้ไม่มีผลกระทบต่ออย่างใดทั้งสิ้น เนื่องจากในประเทศไทย ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อในนามของบุคคลธรรมดา ไม่ใช่ในนามของสำนักงานสอบบัญชี

7. มีการเสนอปรับปรุงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและลักษณะสำคัญของการสอบบัญชี ให้มีรายละเอียดและชัดเจนยิ่งขึ้น

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุดของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ คือ การให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matters: KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย โดยให้นำเสนอเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ คือ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (ISA 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมักเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ หรือเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ การศึกษา KAM ของต่างประเทศศึกษา เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มักเปิดเผย เช่น ความไม่แน่นอนของการประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง หรือประเด็นปัญหาที่ตรวจสอบพบในระหว่างการสอบบัญชี เช่น ภัยภัยที่กระทบการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินและความยากในการตรวจสอบการรวมธุรกิจ เป็นต้น

3. วิธีการเก็บข้อมูล

ผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลจากรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัท ซึ่งมีหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ไม่รวมตลาด mai) สำหรับการตรวจสอบที่มีงวดบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ซึ่งเป็นงวดแรกที่มีมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เริ่มมีผลบังคับใช้ โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจาก www.set.or.th ซึ่งทำให้ได้รายงานของผู้สอบบัญชีทั้งสิ้นจำนวน 515 ฉบับ

ต่อมา ข้อมูลได้ถูกแปลงค่าโดยให้อยู่ในรูปแบบที่จะนำไปประมวลผลด้วยโปรแกรม SPSS ได้ โดยการกำหนดค่าตัวแปรต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ตัวแปร	การแปลงมูลค่า
จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี	เลขจำนวนหน้า (คิดเป็นจำนวนเต็มหน้าเท่านั้น)
จำนวนเรื่อง KAM	เลขจำนวนเรื่อง (รวมทั้งเรื่องที่แสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปและความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง)
Big4	หากตรวจสอบโดย Big 4 แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่เท่ากับ 0
การระบุเหตุผลการเป็น KAM	หากมีการระบุเหตุผลการเป็น KAM แทนค่าด้วย 1 หากไม่ระบุ 0
การระบุผลสรุปของการตรวจสอบ KAM	หากมีการระบุผลสรุปของการตรวจสอบ KAM แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
นำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง	หากมีการนำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
มีนำเสนอข้อมูลอื่น	หากมีการนำเสนอข้อมูลอื่น แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
มีการระบุผลการการสอบทานข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี	หากมีการระบุผลการการสอบทานข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี ซึ่งหมายถึงได้รับข้อมูลอื่นก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
มีการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามสถานการณ์	หากมีการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเป็นไปตามสถานการณ์ แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
มีการย้ายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบางส่วนไปภาคผนวก	หากมีการย้ายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบางส่วนไปภาคผนวก แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
มีการใส่วรรคที่ระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	หากมีการใส่วรรคที่ระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน แทนค่าด้วย 1 หากไม่ใช่มีค่า 0
เพศ	หากผู้สอบบัญชีเป็นเพศชายให้มีค่าเท่ากับ 1 หากเป็นเพศหญิงให้มีค่าเท่ากับ 0

นอกจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารและการใช้วิธีการทางสถิติแล้ว การศึกษานี้ได้ยังใช้วิธีสัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี กรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จำนวน 3 คน และผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นหุ้นส่วนในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่จำนวน 4 คน โดยการสัมภาษณ์จะทำหลังจากการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้ เพื่อให้ได้ผลการวิเคราะห์ที่สมเหตุสมผลที่สุด

4. ผลการศึกษาและการวิเคราะห์ข้อมูล

4.1 ภาพรวมของการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่า จากจำนวนงบการเงินทั้งสิ้น 515 บริษัทในการศึกษาครั้งนี้ มี 349 บริษัท (ร้อยละ 68) ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง (Big4) ซึ่งในจำนวนนี้มี 182 บริษัท (ร้อยละ 52) ที่ตรวจสอบโดย EY ในขณะที่ KPMG ตรวจสอบจำนวน 75 บริษัท (ร้อยละ 21) PwC ตรวจสอบ 65 บริษัท (ร้อยละ 19) และ Deloitte ตรวจสอบ 27 บริษัท (ร้อยละ 8)

ตารางที่ 1 ลักษณะทั่วไป

ประเด็น	ทั้งสิ้น		SET50		SET100	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีที่ศึกษา*	515		48		94	
จำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกโดย Big4	349	67.8	43	89.6	81	86.2
สัดส่วนเพศชายที่เป็นผู้สอบบัญชี	223	43	26	54.2	43	51.1
จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเฉลี่ยต่อบริษัท	5.87		6.92		5.49	
จำนวนเรื่อง KAM เฉลี่ยต่อบริษัท**	2.06		2.54		2.33	
จำนวนรายงานที่มีการนำเสนอข้อมูลอื่น	510	99.0	48	100.0	94	100.0
จำนวนรายงานระบุผลการการสอบทานข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี	47	9.1	6	12.5	14	14.9

* จำนวนที่ขาดไปส่วนใหญ่เกิดจากบริษัทที่มีรอบบัญชีหลังวันที่เริ่มใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ (31 ธ.ค. 2559)
 ** จากการทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของจำนวน KAM สำหรับกิจการใน SET50 และ SET100 กับค่าเฉลี่ยโดยรวม พบว่ามีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยค่า Sig. = .001 และ .000 ตามลำดับ ค่า F = 10.998 และ 7.192 ตามลำดับ

การเปลี่ยนมาใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีผลทำให้โดยเฉลี่ยแล้ว รายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวเท่ากับ 5.87 หน้า จากเดิมที่รายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวประมาณ 1-2 หน้า ในขณะที่จำนวนหน้าโดยเฉลี่ยของรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่อยู่ในกลุ่ม SET50 และ SET100 มีความยาวเท่ากับ 6.92 และ 5.49 หน้า ตามลำดับ (ซึ่งสูงกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวมประมาณร้อยละ 17.9 และ 10.6 ตามลำดับ) ค่าเฉลี่ยที่สูงขึ้นของจำนวนหน้าของรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มนี้จะเป็นสิ่งที่สมเหตุสมผลเนื่องจากเห็นการสะท้อนให้เห็นถึงการดำเนินงานที่มากหรือซับซ้อนมากขึ้นในบริษัทที่มีมูลค่าทางการตลาดสูงดังกล่าว โดยค่าเฉลี่ยที่เพิ่มขึ้นนั้นเกิดจากทั้งจำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่มากขึ้น (ดังที่กล่าวถึง

ด้วย) อีกทั้งการบรรยายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ต้องเพิ่มขึ้นจากการตรวจสอบกลุ่มบริษัท อย่างไรก็ตาม จำนวนหน้าโดยเฉลี่ยนี้ควรใช้เป็นเพียงตัวเลขเบื้องต้นเพื่อเข้าใจถึงปริมาณที่มีมากขึ้นเท่านั้น เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งใช้ขนาดตัวอักษรและประเภทตัวอักษรที่แตกต่างกัน จึงทำให้มีจำนวนหน้าที่แตกต่างกันด้วย

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM)

การศึกษานี้พบว่าจำนวนเรื่อง KAM มีทั้งสิ้น 1,060 เรื่องจากบริษัททั้ง 515 บริษัท นั่นคือ เฉลี่ยแล้วเท่ากับ 2.06 เรื่องต่อบริษัท¹ หากพิจารณาจำนวนเรื่อง KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีเฉพาะสำหรับบริษัทที่อยู่ใน SET50 และ SET100 จะเห็นว่ามีจำนวนเท่ากับ 2.54 และ 2.33 ตามลำดับ ซึ่งถือว่ามีจำนวนมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวม

¹ จำนวนเรื่อง KAM ข้างต้นมีได้รวมเพียงเรื่องที่อยู่ในภายใต้หัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่ยังไม่รวมถึงเรื่องที่อธิบายไว้ในวรรคเกณฑ์ในการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป และความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วยเช่นเดียวกัน

อยู่มากพอควร ทั้งนี้ ถือเป็นเรื่องที่สมเหตุสมผล เนื่องจากบริษัทที่มีขนาดใหญ่หรือซับซ้อนมากกว่ามักมีเรื่องที่ต้องให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจในการตรวจสอบมากกว่า อย่างไรก็ตาม จำนวน KAM ของผู้สอบบัญชีไทยมีค่าน้อยกว่า หากนำไปเปรียบเทียบกับจำนวนความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีรายงานสำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทในเครือสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ (ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับ KAM) โดย FRC (Financial Reporting Council) (2015) ได้ระบุว่า รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับกิจการ FTSE 350 มีการรายงานความเสี่ยงดังกล่าวโดยเฉลี่ยที่ 4.2 เรื่องต่อบริษัท ในขณะที่ กิจการ FTSE 100 รายงาน 5.0 เรื่องต่อบริษัท ซึ่งไม่น่าใช่เรื่องที่แปลกเมื่อพิจารณาจากขนาดกิจการที่ต่างกันอย่างมากระหว่างบริษัทจดทะเบียนทั้ง 2 แห่ง

เมื่อพิจารณาเป็นรายอุตสาหกรรม จะพบว่า โดยรวมแล้ว อุตสาหกรรมด้านเทคโนโลยีมีจำนวนเฉลี่ยเรื่องสำคัญ

ในการตรวจสอบสูงที่สุดที่ 2.38 เรื่อง ในขณะที่ธุรกิจค้าปลีกมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดที่ 1.84 เรื่อง นอกจากนี้ การพิจารณาเฉพาะบริษัทที่อยู่ใน SET 50 และ SET 100 จะเห็นว่า อุตสาหกรรมด้านค่าเฉลี่ยของจำนวน KAM สูงสุด กลับกลายเป็นธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรมที่เฉลี่ย 4.0 เรื่องต่อบริษัท รายละเอียดตามประเภทอุตสาหกรรมปรากฏในตารางที่ 2

เมื่อพิจารณาโดยรวม เรื่องที่ผู้สอบบัญชีระบุให้เป็น KAM มากที่สุด คือ การรั่วไหล การวัดมูลค่าสินทรัพย์ (เช่น การวัดมูลค่าบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม ที่ดินอาคารและอุปกรณ์) และการพิจารณาของสินทรัพย์ (เช่น การตัดยค่าของค่าความนิยม และที่ดินอาคารและอุปกรณ์) ตามลำดับ แต่หากพิจารณาในกิจการขนาดใหญ่ (ตั้งในกรณีของบริษัทใน SET 50 และ SET 100) จะพบว่า การตัดยค่าของสินทรัพย์มีส่วนส่วนมากที่สุด ซึ่งมีความคล้ายกับรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทที่อยู่ใน FTSE350 (FRC, 2015)

ตารางที่ 2 จำนวน KAM โดยเฉลี่ยเป็นรายอุตสาหกรรม

อุตสาหกรรม	จำนวน รายงาน	จำนวน KAM เฉลี่ย		
		รวม	SET50	SET100
เทคโนโลยี	39	2.38	2.50	2.78
บริการ	98	2.23	2.20	2.09
ธุรกิจการเงิน	54	2.20	2.38	2.14
เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร	45	2.13	3.25	2.29
ทรัพยากร	40	2.05	2.36	2.17
สินค้าอุปโภคบริโภค	30	2.03		
หมวดบริษัทจดทะเบียนที่อยู่ระหว่างฟื้นฟูการดำเนินงาน	7	2.00		
อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	132	1.92	2.71	2.52
สินค้าอุตสาหกรรม	70	1.84	4.00	4.00
รวม	515	2.06	2.54	2.33

อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่า ผู้สอบบัญชีของไทยไม่ค่อยมีการระบุให้โอกาสในการทุจริตเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ในขณะที่ ร้อยละ 7.8 ของรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทใน FTSE 350 จะระบุถึงโอกาสการเกิด

ทุจริตในการรับรู้รายได้ ในขณะที่อีกร้อยละ 8.8 ก็ระบุถึงการแทรกแซงการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร (FRC, 2006) ตารางที่ 3 แจกแจงรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ KAM ในการศึกษา

ตารางที่ 3 เรื่องที่ถูกระบุเป็น KAM

ประเด็น	ทั้งสิ้น		SET50		SET100	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
การรับรู้รายได้	268	25.3	20	11.4	50	22.8
การวัดมูลค่าสินทรัพย์	235	22.2	25	10.5	37	16.9
การวัดมูลค่าบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วม	75	7.1	7	2.7	12	5.5
การวัดมูลค่าที่ดินอาคารและอุปกรณ์	72	6.8	1	0.4	11	5.0
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอดบัญชี	40	3.8	5	2.0	7	3.2
การวัดมูลค่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน	37	3.5	1	0.4	2	0.9
การวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงินและสินทรัพย์ชีวภาพ	11	1.0	3	1.2	5	2.3
การด้อยค่าของสินทรัพย์	152	14.3	35	14.0	52	23.7
การด้อยค่าความนิยม	64	6.0	19	7.6	29	13.2
การด้อยค่าที่ดินอาคารและอุปกรณ์	50	4.7	12	4.8	15	6.8
การด้อยค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	20	1.9	3	1.2	7	3.2
การด้อยค่าเงินลงทุน	15	1.4	1	0.4	1	0.5
การด้อยค่าอื่น	3	0.3	-	-	-	-
ค่าเผื่อลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	145	13.7	9	3.6	22	10.0
ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	109	10.3	8	3.2	25	11.4
ธุรกรรมกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	62	5.8	11	4.4	15	6.8
การซื้อขาย/รวมกิจการ	47	4.4	9	3.6	12	5.5
รายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	15	1.4	2	0.8	3	1.4
ประมาณการหนี้สิน	46	4.4	7	2.8	9	4.1
ประมาณการค่าเช่าและหนี้สิน	42	4.0	6	2.4	7	3.2
ผลประโยชน์พนักงาน	4	0.4	1	0.4	2	0.9

ตารางที่ 3 เรื่องที่ถูกระบุเป็น KAM (ต่อ)

ประเด็น	กึ่งสั้น		SET50		SET100	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
อื่น ๆ	43	4.0	7	5.7	9	4.1
การดำเนินงานต่อเนื่อง	10	0.9	-	-	-	-
การปฏิบัติตามสัญญาเงินกู้	10	0.9	-	-	2	0.9
ข้อพิพาท	7	0.7	4	3.2	4	1.8
ภาษี (ประเด็นอื่นที่ไม่ใช่ภาษีเงินได้ รอดักบัญชี)	3	0.3	1	0.8	1	0.5
การแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร	1	0.1	-	-	-	-
อื่น ๆ	12	1.1	2	1.6	2	0.9
รวม	1,060	100.0	122	100.0	219	100.0

4.2 การนำเสนอประเด็นต่าง ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ส่วนนี้เป็นแสดงผลการศึกษาเกี่ยวกับการนำเสนอประเด็นต่าง ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่โดยผู้สอบบัญชี ซึ่งจะรวมถึงการวิเคราะห์ความแตกต่างระหว่างการนำเสนอรายงานโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) และ สำนักงานสอบบัญชีที่มีขนาดเล็กลงมา (Non-Big 4)

ผลการศึกษาพบว่า โดยภาพรวมแล้ว ค่าเฉลี่ยของจำนวนหน้าของรายงานของผู้สอบบัญชีของ Big 4 มีจำนวน 6.16 หน้า ซึ่งมากกว่าจำนวนหน้าของรายงานที่ออกโดย

Non-Big 4 ทั้งนี้ ปัจจัยหลักปัจจัยหนึ่งที่เป็นไปได้ คือ จำนวนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (KAM) ที่ Big 4 ระบุ มีจำนวนมากกว่า Non-Big4 ซึ่งอาจเป็นผลมาจากการที่กิจการขนาดใหญ่มักจ้าง Big 4 เป็นผู้สอบบัญชี จึงทำให้มีจำนวน KAM มากขึ้นด้วย (ดังที่สังเกตได้จากจำนวน KAM ของกิจการใน SET50 และ SET100 จะมีจำนวนมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวม อีกทั้งงบการเงินของกิจการใน SET50 และ SET100 ก็ตรวจสอบโดย Big 4 มากกว่าร้อยละ 80 ตามที่ปรากฏในตารางที่ 3 ข้างต้น) ตารางที่ 4 ได้สรุปข้อมูลที่สำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่โดยจำแนกตามประเภทผู้สอบบัญชี (ระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4)

ตารางที่ 4 ข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีที่จำแนกตามประเภทผู้สอบบัญชี

ประเด็น	รวม		Big 4		Non-Big 4	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
จำนวนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี*	5.87		6.16		5.26	
ตรวจสอบโดย Big4	349	67.8				
จำนวนเรื่อง KAM*	2.06		2.14		1.89	
ระบุเหตุการณ์เป็น KAM	507	98.4	345	98.9	162	97.6
ระบุผลสรุปของการตรวจสอบ KAM	80	15.5	64	18.7	16	9.6
นำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง	185	35.9	163	47.1	22	13.3
มีนำเสนอข้อมูลอื่น	510	99.0	345	98.9	165	99.4
ระบุผลการสอบทานข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี	47	9.1	40	11.5	7	4.2
มีการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามสถานการณ์	95	18.4	83	23.8	12	7.2
มีการย้ายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบางส่วนไปภาคผนวก	10	1.9	-	-	10	6.0
มีการใส่วรรคที่ระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	227	44.1	182	52.1	45	27.1
จำนวนรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น**	515		349		166	

* จำนวนเฉลี่ย

การนำเสนอ KAM โดยผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 512 ฉบับ (จากทั้งสิ้น 515 ฉบับ) มีการนำเสนอหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยมีการใช้ถ้อยคำบรรยายมาตรฐานตามที่แนะนำในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 (ปรับปรุง) เป็นการเกริ่นนำก่อนที่จะบรรยาย KAM แต่ละเรื่องเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ จำนวน KAM ที่มีการนำเสนออยู่ที่ 1-7 เรื่อง ต่อ 1 รายงาน โดยจำนวน KAM เฉลี่ยโดยรวมอยู่ที่ 2.06 เรื่อง ค่าเฉลี่ยของจำนวน KAM ต่อรายงานที่จัดทำโดย Big 4 คือ 2.14 เรื่อง ในขณะที่ Non-Big4 นำเสนอ KAM เฉลี่ย 1.89 เรื่องต่อรายงาน

เป็นที่น่าสังเกตว่า สำนักงาน Big 4 แห่งหนึ่งและ Non-Big 4 อีกแห่งหนึ่ง มีการเพิ่มข้อความวรรคมาตรฐานอีก 1 วรรคเข้าไปในหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” โดยใส่ไว้ในทุกรายงานหลังวรรคบรรยายแบบมาตรฐานที่เสนอแนะในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ข้อความดังกล่าวระบุว่า “ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่ได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ซึ่งได้รวมความรับผิดชอบที่เกี่ยวกับเรื่องเหล่านี้ด้วยการปฏิบัติงานของข้าพเจ้าได้รวมวิธีการตรวจสอบที่ออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงจาก

² เนื่องจากมีรายงาน 2 ฉบับที่ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น และอีกหนึ่งฉบับไม่มีหัวข้อดังกล่าวโดยไม่ทราบสาเหตุ

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ผลของวิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้า ซึ่งได้รวมวิธีการตรวจสอบสำหรับเรื่องเหล่านี้ด้วย ได้ใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าต่องบการเงินโดยรวม” จากการสัมภาษณ์หุ้นส่วนของสำนักงาน Big 4 ดังกล่าว ท่านหนึ่ง พบว่า เรื่องดังกล่าวเป็นนโยบายของสำนักงานเอง เพื่อเน้นความชัดเจนว่าการตรวจสอบเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวเป็นวิธีที่ทำโดยปกติเป็นส่วนหนึ่งของแผนการตรวจสอบโดยรวมอยู่แล้ว การเพิ่มคำบรรยายมาตรฐานเข้ามาในรายงานของผู้สอบบัญชีมักไม่ค่อยปรากฏในอดีต แต่เนื่องจากการเพิ่มหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่เป็นการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ จึงอาจเป็นไปได้ว่าผู้สอบบัญชีต้องการเพิ่มความกระจ่างให้มากขึ้น

การระบุเหตุผลในการเป็น KAM โดยผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 กำหนดว่า ในการระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเฉพาะเรื่อง ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่า เรื่องดังกล่าวเข้าเงื่อนไขการเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปีปัจจุบัน ผลการศึกษาพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีร้อยละ 98.4 ได้มีการระบุถึงสาเหตุดังกล่าว โดยสาเหตุหลัก 2 ประการที่ปรากฏในรายงานที่ศึกษา คือ ความไม่ลงตัวของเรื่องดังกล่าว และความจำเป็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่ค่อนข้างสูงทั้งจากผู้บริหารและผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม การศึกษานี้พบว่า ในหลายกรณี การระบุเหตุผลดังกล่าวมิได้มีการบรรยายที่เฉพาะเจาะจงกับกิจการที่ได้รับการตรวจสอบมากนัก ซึ่งถือว่าขัดต่อนามธรรมของมาตรฐานการสอบบัญชี (FRQ, 2015; International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013) นอกจากนี้ มีรายงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 8 ฉบับที่ไม่ได้กล่าวถึงเหตุผลในการเป็น KAM เลย

การระบุผลสรุปในการตรวจสอบ KAM

การตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ควรต้องบรรยายไว้ภายใต้เรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละประเด็นนั้น เป็นเรื่องที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้เปิดกว้างไว้พอสมควร โดยอาจจะระบุเพียงวิธีการตรวจสอบ (หรือตอบสนอง) ต่อเรื่องดังกล่าว หรือ จะระบุผลของการตรวจสอบที่ใช้ในเรื่องดังกล่าวด้วยก็ได้ ผลการศึกษาพบว่าในทุกประเด็นของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะมีการระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองต่อประเด็นดังกล่าว อย่างไรก็ตาม มีสำนักงานสอบบัญชีที่เป็น Big 4 เพียง 1 แห่ง และ Non-Big 4 บางราย ที่มีการนำเสนอผลของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องสำคัญในการตรวจสอบด้วย นั่นคือ มีรายงานของผู้สอบบัญชีจำนวน 80 ฉบับ (หรือร้อยละ 16 ของรายงานสอบบัญชีทั้งหมด) ที่มีการระบุผลของการตรวจสอบสำหรับเรื่องสำคัญตัวในการตรวจสอบแต่ละเรื่องที่คุณสอบบัญชีได้บรรยายไว้ด้วย ในขณะที่ร้อยละ 84 ของรายงานของผู้สอบบัญชีมีการระบุเพียงแต่วิธีการตรวจสอบ แต่ไม่ระบุถึงผลการตรวจสอบ

การระบุผลสรุปของการตรวจสอบหรือการตอบสนองดังกล่าว จะเป็นการช่วยขจัดข้อสงสัยของผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีว่าผลการตรวจสอบ (ตอบสนอง) ต่อเรื่องทีระบุไว้ั้นเป็นอย่างไร โดยไม่ต้องไปให้ผู้อ่านอนุมานเองจากสรุปผลการตรวจสอบของงบการเงินโดยรวมในส่วนหัวข้อ “ความเห็น” อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้ให้ข้อพึงระวังว่าผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำเสนอผลสรุปของวิธีการตรวจสอบ หรือการตอบสนองต่อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในทำนองที่จะทำให้เข้าใจว่าการแสดงความเห็นเฉพาะเรื่องดังกล่าว แยกต่างหากจากความเห็นโดยรวมของการสอบบัญชี ด้วยเหตุนี้ จึงอาจเป็นสาเหตุที่ Big 4 อีก 3 แห่งไม่มีการระบุถึงผลการตรวจสอบเรื่อง KAM ไว้ในรายงานเป็นการเฉพาะ ดังที่หุ้นส่วนของ Big 4 ท่านหนึ่งได้กล่าวไว้

“ลูกค้าหลายรายมีการบ่นและเรียกร้องให้เรา
ระบุผลการตรวจ KAM ไว้ในรายงานด้วย แต่
นโยบายของสำนักงานไม่ยอมให้ใส่ โดยเราต้อง
อธิบายว่าให้ไปดูเอาจากรรคความเห็นแทน”

สำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ระบุผลการตรวจสอบด้วย
ผู้วิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีมีการบรรยายที่รัดกุมพอควรที่จะ
ไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิด ตัวอย่างเช่น “จากวิธีปฏิบัติงาน
ของข้าพเจ้าดังกล่าวข้างต้น ข้าพเจ้าพิจารณาว่า ข้อสมมติฐาน
ที่สำคัญที่ผู้บริหารใช้ในการกำหนดอัตราร้อยละของค่าเพื่อ
สินค้าล้าสมัยและเคลื่อนไหวช้า มีหลักฐานสนับสนุน และ
อยู่ในระดับที่สมเหตุสมผลและยอมรับได้” หรือในบางกรณี
ก็เป็นการระบุผลสรุปของการตรวจสอบ เช่น “ข้าพเจ้า
ไม่พบความแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญซึ่งไม่สามารถอธิบาย”

รูปแบบการนำเสนอ KAM

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 มิได้กำหนดว่า
การบรรยายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่อง และ
วิธีตอบสนองที่เกี่ยวข้องนั้น จะต้องนำเสนอในรูปแบบใด
จึงสามารถอนุมานได้ว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะนำเสนอ
ในรูปแบบการพรรณนาเหมือนส่วนอื่นในรายงานของ
ผู้สอบบัญชี แต่การศึกษานี้ชี้ให้เห็นว่ามีรายงานผู้สอบบัญชี
จำนวน 185 ฉบับ (หรือคิดเป็นร้อยละ 36) ที่มีการบรรยาย
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรูปแบบที่เป็นกระชับ โดย
ด้านซ้ายของตารางอธิบายถึงลักษณะ และสาเหตุของการ
ระบุให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนด้านขวาของ
ตารางเป็นการบรรยายถึงวิธีการตรวจสอบ/ตอบสนอง
รวมทั้งผลการตรวจสอบ (ถ้ามี) การเรียงวิธีตรวจสอบ
ต่าง ๆ ก็โดยใช้เครื่องหมายนำสายต (Bullet) อยู่ด้านหน้า
ของแต่ละข้อด้วย การนำเสนอในรูปแบบดังกล่าวถือเป็น
การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีในแนวทางที่พัฒนาขึ้น
เพื่อให้ผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจ
เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวได้ง่ายขึ้น ผู้วิจัยเข้าใจว่ารูปแบบการ
นำเสนอดังกล่าวจะนำมาจากการบรรยายเกี่ยวกับความ
เสี่ยงในการสืบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีผลกระทบที่สูงที่สุดต่อคุณภาพ
การสอบบัญชีโดยรวม การจัดสรรทรัพยากรของ
ผู้สอบบัญชี และการจัดการกับปริมาณงานของทีมตรวจสอบ
ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีของวิชาชีพ
และไอร์แลนด์เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่
รหัส 700 ที่ออกโดย FRC (Financial Reporting Council)
(2013) การนำเสนอดังกล่าวได้สนับสนุนให้ผู้สอบบัญชี
ของประเทศดังกล่าวพยายามสร้างรูปแบบการนำเสนอ
เรื่องดังกล่าวในแนวทางที่จะทำให้การเรียงงานสามารถเข้าใจ
ได้ง่ายขึ้น ทั้งนี้ จากรายงานของผู้สอบบัญชี 185 ฉบับ
ที่นำเสนอในรูปแบบการเรียงงานส่วนใหญ่เป็นรายงานที่จัดทำ
โดย Big 4 จำนวน 163 ฉบับ (ร้อยละ 88.1 ของทั้งหมด)

การระบุผลการตรวจสอบตามข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี

เป็นที่น่าสนใจว่ามีรายงานของผู้สอบบัญชีเพียง 47
บริษัท (หรือคิดเป็นร้อยละ 9 ของบริษัททั้งหมด) ที่มีการ
รายงานผลการสอบตามข้อมูลอื่น เนื่องจากได้รับข้อมูลอื่น
ก่อนวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งถือว่าเป็นจำนวนที่
มากกว่าที่ผู้วิจัยคาดหวังไว้ เนื่องจากการจัดทำร่างสุดท้าย
ของข้อมูลอื่น (ซึ่งหมายถึงส่วนอื่นของรายงานประจำปี
ของ บริษัทที่ไม่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบและรายงานของ
ผู้สอบบัญชี) ภายในเวลาจำกัด (คือน้อยกว่า 60 วันหลังวัน
สิ้นงวด) เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสอบทาน ไม่ใช่เรื่องที่จะกระทำ
ได้ง่ายนัก ยกเว้นจะมีการเตรียมตัวอย่างดีและมีการแก้ไข
ตัวเลขในงบการเงินน้อยมาก จึงถือได้ว่าเป็นนิมิตหมายที่ดี
ที่ในอนาคต เนื่องจากอาจช่วยทำให้บริษัทอื่น ๆ พยายาม
เร่งให้การจัดทำร่างข้อมูลอื่นให้เสร็จก่อนวันที่ในการผู้สอบ
บัญชี เพื่อให้แสดงถึงความสามารถในการบริหารจัดการ
และประสิทธิภาพในการทำงานของผู้บริหารก็เป็นไปได้
กรรมการตรวจสอบของบริษัทหนึ่งได้อธิบายขั้นตอนใน
การเตรียมการ ดังนี้

“วิธีที่จะบังคับผู้บริหารให้จัดทำร่างข้อมูลอื่น
ให้ทันเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสอบทาน คือ การเอา
ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ข้อมูลอื่น

ทำไม่เสร็จให้เขาดู แล้วถามเขาว่าอยากได้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใด เขาย่อมอยากได้รายงานแบบที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว ไม่เช่นนั้นในวันประชุมผู้ถือหุ้น จะต้องให้ผู้ถือหุ้นสอบถามกันว่า “แล้วให้ผู้สอบบัญชีสอบทานหรือยัง ผลการสอบทานเป็นอย่างไร” :ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในที่ประชุมก็ได้”

การเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามที่สถานการณ์

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเปลี่ยนชื่อหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่องบการเงิน” โดยให้สามารถใช้คำอื่นที่มีความเหมาะสมในบริบทของแม่บททางกฎหมายในแต่ละประเทศแทนได้ เนื่องจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” นั้นเป็นคำที่มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศกำหนดขึ้นมาใช้เรียกบุคคลหรือกลุ่มบุคคลดังกล่าวอย่างกลาง ๆ ผลการศึกษาพบว่า มีรายงานผู้สอบบัญชีจำนวน 95 ฉบับ (ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 19) ที่มีการปรับเปลี่ยนชื่อของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลดังกล่าวโดยส่วนใหญ่แล้วการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นกับรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกโดยสำนักงาน Big 4 แห่งหนึ่ง ซึ่งดูเหมือนจะมีนโยบายในการเปลี่ยนชื่อหัวข้อและเนื้อหาของ “ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ในรายงานทั้งหมด โดยเปลี่ยนคำว่า “ผู้บริหาร” หรือ “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” เป็นคำว่า “กรรมการ” แทน

นอกจากนี้ ยังมีการเปลี่ยนแปลงข้อความวรรคสุดท้ายของหัวข้อดังกล่าวตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เสนอแนะ จาก “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอบและกระบวนกรในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท” เป็น “คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ซึ่งรวมถึงการในการสอดส่องดูแลกระบวนกรในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท” ซึ่งถือว่าทำให้มีความชัดเจนมากขึ้น

นอกจากสำนักงาน Big 4 ดังกล่าวแล้ว สำนักงานสอบบัญชีอื่น ๆ (รวมทั้งสำนักงาน Non-Big ต่าง ๆ) ก็มีการเปลี่ยนแปลงคำเรียกของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วยเช่นกัน แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะเฉพาะในกรณีของการสอบบัญชีของทุนรอสองสามทรัพย์ โดยจะเปลี่ยนไปใช้คำว่า “ผู้บริหารทุน” แทนคำว่า “ผู้บริหาร” หรือใช้คำว่า “คณะกรรมการตรวจสอบ” แทนคำว่า “ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ซึ่งน่าจะเกิดจากบริบทการกำกับดูแลที่ต่างกันในแต่ละกิจการ

การย้ายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบางส่วนไปภาคผนวก

เนื่องจากเนื้อหาของ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน” นั้นมีความยาวมากพอควร มีมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) จึงให้การอนุญาตแก่ผู้สอบบัญชีที่สามารถนำรายละเอียดของความรับผิดชอบบางส่วนไปแสดงในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรือเพียงอ้างอิงถึงคำบรรยายดังกล่าว หากมีองค์ประกอบที่เหมาะสมตามที่กฎหมายกำหนดได้ระบุดำเนินการดังกล่าวไปแล้วในเว็บไซต์ของตน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชี ฯ มิได้มีการนำเสนอข้อความดังกล่าวในเว็บไซต์ของตนเป็นการเฉพาะ จึงทำให้เหลือทางเลือกทางเดียว คือการนำรายละเอียดบางส่วนของความรับผิดชอบในการสอบบัญชีไปไว้ในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่า มีรายงานของผู้สอบบัญชีเพียง 10 ฉบับ หรือคิดเป็นร้อยละ 1.9 ที่มีการย้ายข้อความดังกล่าวไปอยู่ในภาคผนวก ซึ่งเป็นการนำเสนอโดยสำนักงานสอบบัญชี Non-Big 4 แห่งหนึ่ง การที่ผู้สอบบัญชีไม่นิยมการนำข้อความบางส่วนไปแสดงไว้ในภาคผนวกนี้สอดคล้องกับผลสำรวจโดย ชาซูชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (พ.ศ. 2558b) ที่ทำก่อนมาตรฐานมีผลบังคับใช้ ซึ่งพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นถึงผลเสียของการย้ายไปแสดงที่อื่นมากกว่าผลดี เนื่องจากผู้สอบบัญชีเกรงว่าผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ได้ตามไปอ่านจึงทำให้ความเข้าใจต่อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีมีความคลาดเคลื่อน

การใส่วรรคที่ระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) กำหนดให้รายงานผู้สอบบัญชีต้องแสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (Engagement Partner) ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ปัญหาในทางปฏิบัติอาจเกิดขึ้นเนื่องจากในบางสำนักงานอาจมีการให้ผู้สอบบัญชีคนหนึ่งเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน แต่ให้มีการลงนามโดยผู้สอบบัญชีอีกท่านหนึ่ง (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, พ.ศ. 2558a) ผลการศึกษาพบว่า มีเพียงร้อยละ 44 ของรายงานผู้สอบบัญชีทั้งหมดในการศึกษาครั้งนี้ที่มีการใส่ข้อความดังกล่าวไว้ โดยส่วนใหญ่แล้ว การระบุข้อความดังกล่าวเกิดขึ้นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกโดยสำนักงานบัญชี Big 4 แห่งหนึ่งและสำนักงานงาน Non-Big 4 บางแห่ง โดยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานจะเป็นชื่อเดียวกับผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชี ในขณะที่สำนักงานสอบบัญชีที่เหลือได้การตัดข้อความดังกล่าวทิ้งจากรายงานผู้สอบบัญชีของตน ทั้งนี้ กรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชีฯ จำนวน 3 คน ได้ให้ความเห็นตรงกันว่า ได้มีการตกลงกันว่าข้อความดังกล่าวควรถูกตัดออกเนื่องจากกฎหมาย (คงเขียนนั้นให้ระบุชื่อผู้สอบบัญชีไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีอยู่แล้ว โดยหุ้นส่วนของสำนักงาน Big4 แห่งหนึ่งได้เขียนว่า

“เป็นนโยบายของสำนักงานอยู่แล้วว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องเป็นคนเดียวกับผู้ลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชีประเด็นอื่นๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เป็นที่น่าสังเกตว่า สำนักงาน Big 4 แห่งหนึ่งที่มีการนำเสนอหัวข้อความผิดแตกต่างจากที่เป็นตัวอย่างในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยแทนที่จะมีการบรรยาย วรรคหน้า (ซึ่งระบุงบการเงินและงวดที่ตรวจสอบ) และวรรคความเห็น (ซึ่งระบุความเห็นของผู้สอบบัญชี) ภายใต้หัวข้อ “ความเห็น” ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) เสนอแนะ แต่สำนักงานดังกล่าวได้แยกหัวข้อนี้เป็น 2 หัวข้อแทน โดยหัวข้อแรกจะแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชี คือหัวข้อ “ความเห็น” ซึ่งจะมีเพียงวรรคความเห็นของผู้สอบบัญชีเพียงวรรคเดียว โดยวรรคหน้าจะถูกนำไปแสดงภายใต้หัวข้อใหม่ที่เรียกว่า “งบการเงินที่ตรวจสอบ” ซึ่งนำเสนอหัวข้อที่ 2 แล้ว จึงมีการนำเสนอหัวข้ออื่น ๆ ตามมาตรฐานต่อไป การนำเสนอดังกล่าวเป็นการปฏิบัติที่แตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชีของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี รหัส 700 อย่างไรก็ตาม การเรียงลำดับที่ต่างไปจากมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยเพียงเล็กน้อยนี้ ไม่น่าจะมีผลกระทบต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินหรือส่งผลกระทบต่อ การเปรียบเทียบกันได้ของรายงานของผู้สอบบัญชีที่ทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISA), 2015) มากนัก

นอกจากนี้ ยังมีรายงานของผู้สอบบัญชีอีกจำนวน 2 ฉบับจากสำนักงาน Big 4 เดียวกันนี้ ที่มีการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับการสอบบัญชีเพิ่มเติมตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี รหัส 700 ได้กำหนดไว้ โดยมีการให้ข้อมูลเกี่ยวกับ (1) ความมีสาระสำคัญ (คือ ระบุจำนวนความมีสาระสำคัญโดยรวม บรรยายวิธีการกำหนดความมีสาระสำคัญ และให้เหตุผลในการใช้ข้อมูล (เกณฑ์) อ้างอิงในการกำหนดความมีสาระสำคัญ) และ (2) ขอบเขตการตรวจสอบ (เช่น มุ่งเน้นตรวจสอบกิจการที่มีสาระสำคัญต่อกลุ่มกิจการ ซึ่งคิดเป็นร้อยละ xx ของกำไรก่อนภาษีเงินได้ของกลุ่มกิจการ และเป็นร้อยละ xx ของสินทรัพย์รวมของกลุ่มกิจการ)

นอกจากนี้ ยังมีการทำแผนภูมิที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีเข้าใจง่ายขึ้น และเป็นที่น่าสนใจกว่าการบรรยายเป็นตัวอักษรทั้งหมดด้วย มีอาจปฏิเสธได้ว่าการเปิดเผย

ข้อมูลเกินกว่าที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดนี้จะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีบางส่วนอาจรู้สึกว่าการสอบบัญชีเองก็อาจมีความเสี่ยงมากขึ้นไปด้วยจากการให้ข้อมูลเพิ่มเติมนี้ อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงอาจไม่เกิดผลเสียต่อผู้สอบบัญชีมากนักก็ได้ เนื่องจาก Brasel, Doxey, Grenier, and Reffett (2016) ได้ใช้การทดลองว่าหากมีการนำเสนอ Critical Audit Matters (ซึ่งมีส่วนคล้าย KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาตามที่ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2016) เสนอ จะไม่เป็นการเพิ่มโอกาสที่ลูกขุนจะตัดสินใจให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบหากผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ความแตกต่างในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4

ความแตกต่างระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีที่จัดทำโดยสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และ Non-Big 4 ดังที่กล่าว

ข้างต้น สามารถนำมาวิเคราะห์ในเชิงสถิติได้ โดยการหาค่าเฉลี่ยของประเด็นต่าง ๆ ตารางที่ 5 นำเสนอผลสถิติในประเด็นที่เกิดจากการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่างทั้ง 2 กลุ่มดังกล่าว โดยการทดสอบ (T-OVA) พบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอโดย Big 4 นั้น มีความแตกต่างจากรายงานที่นำเสนอโดย Non-Big 4 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในประเด็น ในประเด็นที่นำเสนอมา ยกเว้นประเด็นที่ว่ามีการนำเสนอ “ข้อมูลอื่น” หรือไม่ ที่ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างรายงานที่จัดทำโดย Big4 และ Non-Big 4 โดยส่วนสำคัญของความแตกต่างอยู่ที่รายงานของผู้สอบบัญชี Big 4 มีการระบุจำนวนเรื่อง KAM และการระบุผลสรุปในการตรวจสอบ KAM ที่มากกว่า การนำเสนอ KAM ในรูปแบบที่เข้าใจง่ายกว่า (แบบตาราง) รวมทั้งมีการระบุผลการตรวจ “ข้อมูลอื่น” โดยผู้สอบบัญชี และมีการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบให้เป็นไปตามสถานการณ์ที่มากกว่ารายงานที่นำเสนอโดย Non-Big 4

ตารางที่ 5 ความแตกต่างในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีระหว่าง Big 4 และ Non-Big 4

	รวม	Big 4	ไม่ใช่ Big4	F	Sig.
จำนวนเรื่อง KAM	2.07	2.16	1.89	7.283	0.007
มีการระบุเหตุการณ์เป็น KAM	.99	1.00	.98	5.250	0.022
มีการระบุผลสรุปในการตรวจสอบ KAM	.16	.18	.10	6.739	0.010
มีการนำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง	.36	.47	.13	62.283	0.000
มีการนำเสนอหัวข้อข้อมูลอื่น	1.00	1.00	0.99	0.282	0.595
มีการระบุผลการการสอบหา “ข้อมูลอื่น” โดยผู้สอบบัญชี	.09	.12	.04	7.045	0.008
มีการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบให้เป็นไปตามสถานการณ์	.18	.24	.07	21.256	0.000
มีการย้ายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีบางส่วนไปภาคผนวก	.02	.00	.06	22.285	0.000
มีการใส่วรรคที่ระบุผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน	.44	.52	.27	30.182	0.000
จำนวนหน้าของรายงานของผู้สอบบัญชี	5.87	6.16	5.26	75.198	0.000
เพศของผู้สอบบัญชี	.43	.40	.51	5.345	0.021

5. สรุปผลการวิจัย

จากการที่มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่เพิ่งเริ่มใช้สำหรับงบการเงินที่มีรอบบัญชีที่สิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไปนั้น การศึกษานี้ได้รวบรวมและวิเคราะห์การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีที่ได้ปฏิบัติจริงเป็นปีแรก การศึกษานี้พบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีจำนวนเฉลี่ย 2.06 เรื่อง โดยกิจการที่อยู่ใน SET50 และ SET100 มีจำนวนเรื่องมากกว่าค่าเฉลี่ยโดยรวมอย่างมีนัยสำคัญ หากวิเคราะห์ในแง่การนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีโดยสำนักงาน Big 4 และ Non-Big 4 จะพบว่าโดยเฉลี่ยแล้วสำนักงาน Big 4 มีการนำเสนอจำนวน KAM ที่มากกว่า อีกทั้งมีสัดส่วนที่มากกว่าในด้านการนำเสนอข้อสรุปของการตรวจสอบ KAM ด้านการนำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง และด้านการเปลี่ยนชื่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้เป็นไปตามที่สถานการณ์ที่เหมาะสม

การศึกษานี้เป็นเพียงการให้ผลสรุปในภาพรวมจากการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในปีแรก จึงยังไม่ได้ลงในรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการเขียนเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแต่ละเรื่องว่ามีลักษณะที่ไม่เป็นการให้ข้อมูลเฉพาะกิจการ จนกลายเป็นการบรรยายแบบมาตรฐาน (Boiler-plate) สำหรับแต่ละสำนักงานมากขึ้นหรือไม่ อีกทั้งการนำเสนอเหตุผลที่ทำให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่า เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในหลายรายการยังขาดความชัดเจนและการนำเสนอผลการตรวจสอบ KAM แต่ละเรื่องก็ยังไม่มีความชัดเจนเชิงประจักษ์ในประเทศไทยว่าจะก่อให้เกิดผลเสียต่อผู้สอบบัญชีมากน้อยเพียงใด งานวิจัยในอนาคตจึงควรศึกษาเรื่องดังกล่าวในรายละเอียดต่อไป

REFERENCES

- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative audit outcomes: the effects of reporting critical Audit Matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1545–1562. doi: 10.2308/accr-51380
- Chanchai Tangruenrat. (2015a). Additional Communication in a New Auditor Report. *Journal of Accounting Profession*, Vol.30 (April): 85–97.
- Chanchai Tangruenrat. (2015b). Value of a New Auditor Report. *Journal of Accounting Profession*, Vol.31 (August): 36–44.
- Federation of Accounting Professions. (2015). A New Auditor Report Enhancing Transparency in Financial Report Audit. Access in http://www.fap.or.th/images/column_1447991262/Brochure%206_11_58.pdf.
- Federation of Accounting Professions. (2016a). *Thai Standard on Auditing No.700 (Adjusted): Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. Bangkok: Federation of Accounting Professions.
- Federation of Accounting Professions. (2016b). *Thai Standard on Auditing No.701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*. Bangkok: Federation of Accounting Professions.
- FRC (Financial Reporting Council). (2013). *International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700: The independent auditor's report on financial statements*. London: FRC.

- FRC (Financial Reporting Council). (2015). *Extended auditor's reports: a review of experience in the first year*. London: FRC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). *Exposure Draft: Reporting on audit financial statements: proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Explanatory%20Memorandum%20Included%20in%20the%20ED.pdf>
- International Standard on Auditing (ISA). (2015). *Forming an opinion and reporting on financial statements (ISA700 (Revised))*. New York: International Federation of Accountants.
- Nipan Henchochaichana, Sillapaporn Srijunpetch, and Chanchai Tangruenrat. (2017). *Read and Write a Auditor Report*. Bangkok: TPN Press Part., Ltd.
- Paul, J. C. Theodore, J. M. Jerry, L. T. & Glen L. Gray. (2554). The Communicative Value of the Auditor's Report. *The Communicative Value of the Auditor's Report*, 58(21), 215-232.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). *Proposed Auditing Standards—the auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion*. PCAOB Release No.2016-003. Retrieved from <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket/234/Release-2016-003-ARM.pdf>
- Sillapaporn Srijunpetch. (2013). Preparing for a New Auditor Report (Again). *Journal of Accounting Profession*, Vol.26 (December): 12-19.

Download จาก: วารสารวิชาชีพบัญชี