

การสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ดร.ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์*

บทคัดย่อ

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ข้อมูลที่แสดงถึงผลงานทั้งหมดของผู้สอบบัญชีผ่านการแสดงความเห็น รายงานของผู้สอบบัญชีมีการพัฒนาเพื่อให้สามารถสื่อสารเรื่องที่สำคัญและมีประโยชน์ให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นเรื่อย ๆ บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่บังคับใช้สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 โดยแบ่งแยกวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงแต่ละองค์ประกอบของรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงการสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานของผู้สอบบัญชี

คำสำคัญ: มาตรฐานการสอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่
เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ABSTRACT

An independent auditor's report provides information regarding the results of an audit through an opinion. The report has been periodically changed and developed in order to effectively enhance the capability of communication about significant and beneficial matters to the users of financial statements. This article aims to summarize the significant changes of the International Standards on Auditing regarding a new independent auditor's report to be effective in 2016. Each component change of the audit report is analyzed in order for the users of the financial statements to better understand what is being communicated.

Keywords: Auditing Standard, New Independent Auditor's report, Key Audit Matters

บทนำ

เมื่อต้นปี พ.ศ. 2558 นี้ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ได้สรุปผลการทำประชาพิจารณ์การใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีความยาวมากขึ้นมาก (เมื่อเทียบกับฉบับปัจจุบันที่มีผลบังคับใช้) และออกเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISA) ฉบับใหม่แล้ว (ISA700) โดยมาตรฐานดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้ สำหรับงบการเงินที่มีงวดสิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยที่ออกโดยสภาวิชาชีพในช่วงสิบกว่าปีที่ผ่านมายึดตามมาตรฐานที่ออกโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) มาโดยตลอด มาตรฐานฉบับใหม่จึงจะต้องนำมาใช้ในประเทศไทยแน่นอน เพียงแต่ยังไม่อาจทราบวันที่เริ่มใช้เท่านั้น

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของรายงานแบบใหม่

1. ความสั้นของผู้สอบบัญชีถูกย้ายให้มาอยู่ส่วนแรกในรายงาน โดยส่วนนี้จะประกอบไปด้วยสองย่อหน้า คือ (ก) วรรณคดี และ (ข) วรรณคดีความเห็น ทั้งสองวรรคดังกล่าวจะมีเนื้อหาโดยสาระสำคัญ เหมือนกับที่ใช้อยู่ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน (“รายงานแบบปัจจุบัน”) หัวข้ออื่น ๆ (เช่น ความรับผิดชอบของผู้บริหาร และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี) สามารถจัดเรียงลำดับใหม่ให้อยู่ในตำแหน่งใหม่ได้ตามต้องการ

เนื่องจากรายงานแบบใหม่นี้มีจำนวนย่อหน้าที่เพิ่มขึ้นจากรายงานที่ใช้ในปัจจุบันอย่างมาก การนำผลสรุป (ความเห็น) ของการสอบบัญชีขึ้นมาในส่วนแรก ๆ ย่อมทำให้ผู้อ่านสามารถจับใจความสำคัญของรายงานได้ง่ายขึ้น ซึ่งน่าจะเป็นผลดีต่อผู้อ่าน อย่างไรก็ตาม การนำเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปอยู่ส่วนท้าย อาจทำให้หลายท่านรู้สึกว่าเป็นการลดความสำคัญของข้อความดังกล่าว แต่ต้องยอมรับว่า ผู้ใช้งานน้อยรายที่จะอ่านในรายละเอียดของทั้งสองเรื่องดังกล่าวอยู่แล้ว เนื่องจากเนื้อหาในทั้ง 2 หัวข้อเป็นข้อความมาตรฐานที่มักไม่จำเป็นต้องอ่านบ่อย ๆ สำหรับผู้ซึ่งงบการเงินที่คุ้นเคย

พอสมควร ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้จึงไม่น่าจะมีผลกระทบสำคัญในการลดความสำคัญของความเข้าใจในความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีเท่าใดนัก

2. เกณฑ์ในการแสดงความเห็น แต่เดิมนั้นหัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็นจะมีเฉพาะกรณีที่มีรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น แต่รายงานแบบใหม่บังคับให้มีหัวข้อนี้ แม้ในกรณีแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หัวข้อเกณฑ์ในการแสดงความเห็นนี้ มีเนื้อหาหลักคล้ายคลึงกับวรรคแรกของ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี” ในรายงานแบบปัจจุบัน ซึ่งจะกล่าวถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการตรวจสอบ และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี โดยรายงานแบบใหม่จะบังคับให้ระบุแหล่งที่มาของมาตรฐานจรรยาบรรณที่ผู้สอบบัญชีใช้ หากจรรยาบรรณดังกล่าวไม่ได้มีเนื้อหาเหมือนที่ออกโดย International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) ทั้งหมด อีกทั้งให้ระบุเป็นการเจาะจงว่า ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระตามมาตรฐานการจรรยาบรรณดังกล่าว รวมทั้งได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องอื่น ๆ ที่ระบุในจรรยาบรรณด้วย ในกรณีนี้ สำหรับประเทศไทยก็หมายถึง ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ 19) เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 นั่นเอง ซึ่งไม่ได้มีเนื้อหาเหมือนมาตรฐานจรรยาบรรณที่ออกโดย IESBA ทั้งหมด ดังนั้น เมื่อใดที่รายงานแบบใหม่เริ่มใช้ ผู้สอบบัญชีไทยคงต้องเพิ่มข้อความว่า จรรยาบรรณที่ใช้เป็นของประเทศไทย

3. เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) หัวข้อนี้เป็นหัวข้อที่เพิ่มเข้ามาในรายงานแบบใหม่ โดยบังคับให้ต้องมีสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องที่สำคัญที่สุด ตามวิจารณ์ญาณของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ เรื่องดังกล่าวจะต้องเป็นเรื่องที่เคยสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลทราบแล้ว รายละเอียดของเรื่องที่จะรายงานให้ผู้สอบบัญชีไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่

ออกมาใหม่ ฉบับที่ 701 (ต่อไปนี้เรียกว่า “ISA 701”) ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีต้องรายงานเรื่องดังกล่าวไว้ในหน้าแรกของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ เนื่องจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้เป็นหัวข้อใหม่ ผู้เขียนจึงขอลำดับเรื่องในรายละเอียดในหัวข้อแยกต่างหาก

4. ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการเงิน ในหัวข้อนี้ วรรคที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารยังคงไว้ตามรายงานแบบปัจจุบัน แต่ ISA700 ระบุให้มีเนื้อหาเพิ่มเกี่ยวกับการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท ความเหมาะสมของการใช้หลักการดำเนินงานต่อเนื่อง และเปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (ถ้ามี) นอกจากนี้ รายงานแบบใหม่ยังให้ระบุว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่ในการดูแลกระบวนการการรายงานทางการเงิน หากผู้มีหน้าที่ดังกล่าวไม่ใช่ผู้บริหารที่มีหน้าที่ในการจัดทำงบการเงินและการควบคุมภายใน เพื่อให้การดำเนินงานปราศจากข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอยู่แล้ว ซึ่งในส่วนสุดท้ายนี้ประเทศไทยได้มีการระบุผู้มีหน้าที่ในการดูแลกระบวนการการรายงานทางการเงินเป็นการเฉพาะต่างหาก เหมือนในหลายประเทศ จึงยังคงต้องอนุมานว่าผู้บริหารของบริษัทเป็นผู้มีหน้าที่ดูแลกระบวนการการรายงานทางการเงินด้วย ยกเว้นในกิจการที่มีการมอบหมายความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวให้กับบุคคลหรือหน่วยงานใดเป็นการเฉพาะ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น หัวข้อในส่วนนี้จะต้องเพิ่มชื่อเรียกที่เกี่ยวข้องเข้ามาด้วย เช่น “ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงบการเงิน”

5. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี รายงานแบบใหม่ได้กำหนดให้มีคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ทั้งหมด 5 ย่อหน้า แถมมีการเปิดให้เลือกโดยสามารถนำย่อหน้าหลังไปเป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรือให้มีการอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่มีข้อความที่เหมือนกับที่ ISA700 บังคับก็ได้ หากกฎหมาย หน่วยงานควบคุม หรือหน่วยงานกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี (หมายถึง สภาวิชาชีพบัญชี

ในกรณีประเทศไทย) อนุญาตให้ทำได้ ที่ต้องปรากฏในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดยต้องระบุไว้ที่หน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเพียงย่อหน้าเดียว

สำหรับย่อหน้าที่บังคับว่าจะต้องอยู่ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีเท่านั้น จะกล่าวถึงวัตถุประสงค์การสอบบัญชี ความหมายของการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล รวมทั้งความหมายของคำว่า สาระสำคัญ ซึ่งถือว่าเป็นการเพิ่มเนื้อหาใหม่เข้ามาเพื่อให้เข้าใจบทบาทของผู้สอบบัญชีมากขึ้น

ส่วนในอีกสี่ย่อหน้าที่ให้ทางเลือกในการแสดงในหน้ารายงานแบบใหม่หรือไม่ก็ได้ นั้น ย่อหน้าแรกจะเป็นการอธิบายเรื่องที่เคยกล่าวไว้ใน “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี” ในรายงานแบบเก่า โดยขยายความให้ชัดเจนและละเอียดมากขึ้น ที่สำคัญคือมีการแจ้งให้ผู้อ่านทราบว่า ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการสรุปว่าการที่ผู้บริหารใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำบัญชีนั้นเหมาะสมหรือไม่ อีกทั้งให้ระบุว่าผู้สอบบัญชีได้พบความไม่แน่นอนอันเป็นสาระสำคัญที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยว่าบริษัทสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้หรือไม่ด้วย

อีกสามย่อหน้าที่เหลือเป็นเรื่องใหม่ที่เพิ่มเข้ามา เพื่ออธิบายการทำงานของ ผู้สอบบัญชีที่มีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยได้ระบุว่า ผู้สอบบัญชีได้มีการตรวจสอบผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับ ขอบเขตงานตรวจสอบที่วางแผนไว้ ช่วงเวลาการตรวจสอบ ผลการตรวจสอบสำคัญ และข้อบกพร่องในการควบคุมภายในที่สำคัญ นอกจากนี้ ในกรณีการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รายงานแบบใหม่จะต้องระบุว่า ผู้สอบบัญชีได้แจ้งต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเรื่องความเป็นอิสระตามจรรยาบรรณวิชาชีพ รวมทั้งเรื่องที่เกี่ยวข้องอุปสรรคต่อความอิสระ และวิธีป้องกันความเสี่ยง ดังกล่าวด้วย และท้ายที่สุด ให้ผู้สอบบัญชีระบุว่า สาระสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) ที่ใดรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ นั้นเป็นส่วนหนึ่งของเรื่องที่ติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามปกติ

การระบุความหมายของการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและความหมายของสาระสำคัญในส่วนที่บังคับให้แสดงในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี น่าจะช่วยให้ผู้อ่านได้ข้อมูลมากขึ้นเกี่ยวกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ถึงแม้ความหมายที่ให้นั้นเป็นนิยามที่กว้าง และต้องอาศัยผู้มีความรู้ด้านบัญชีจึงจะเข้าใจได้มากพอ ส่วนการให้ทางเลือกในการรายงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และการติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่า จะไปแสดงภายในภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรือการอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ที่มีข้อความดังกล่าวอยู่แล้วนั้น เป็นวิธีการใหม่ที่มาตรฐานการสอบบัญชีไม่เคยใช้มาก่อน แต่ก็เป็นการดีในแง่ไม่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความยาวเกินไปจนทำให้ผู้อ่านไม่สามารถจับประเด็นสำคัญที่ต้องการสื่อสารได้ แต่ผลกระทบต่อกิจการนำย่อหน้าเหล่านั้นไปไว้ที่อื่นที่ไม่ใช่หน้ารายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นอย่างไรนั้น เป็นเรื่องที่เราจะกล่าวถึงการวิจัยต่อไปในอนาคต เมื่อมีการนำการทำรายงานแบบใหม่มาใช้จริงแล้ว

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพการบัญชีของไทยมีหน้าที่ที่จะต้องตัดสินใจว่า ประเทศไทยควรมีการเขียนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เป็นมาตรฐานไว้ที่เว็บไซต์ใดหรือไม่ เพื่อเปิดช่องให้ผู้สอบบัญชีไทยสามารถเลือกที่จะอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ดังกล่าว แทนการใส่ข้อความมาตรฐานทั้งหมดในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี หรือเป็นภาคผนวกของรายงานผู้สอบบัญชี เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ระบุว่า การจะอ้างอิงเว็บไซต์ได้จะต้องมีกฎหมาย ระเบียบ หรือมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยผู้มีอำนาจ ระบุชัดเจนให้สามารถทำได้ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถสร้างเว็บไซต์เพื่อใส่ข้อมูลดังกล่าวและอ้างอิงในรายงานของผู้สอบบัญชีเองได้

ส่วนเรื่องการเพิ่มเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชานั้น เป็นก้าวสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการให้ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงมานานแล้ว แต่ในแง่เนื้อหาของรายงานประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องนั้น

ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปมากนัก ยกเว้นการรายงานหากมีข้อสงสัย

6. การระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงนี้บังคับให้มีการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (Engagement Partner) ในรายงานแบบใหม่สำหรับการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ยกเว้นในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากมากที่การเปิดเผยชื่อดังกล่าวจะก่อให้เกิดภัยอย่างใหญ่หลวงต่อตัวผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน ผู้ร่วมทีมงานตรวจสอบหรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องใกล้ชิด โดยมาตรฐานระบุว่าภัยดังกล่าวต้องไม่รวมถึงภัยคุกคามจากการถูกฟ้องร้อง ค่าเสียหายทางกฎหมาย หรือการลงโทษจากหน่วยงานกำกับดูแลหรือจากกฎหมาย ทั้งนี้เนื่องจาก ในหลายประเทศยินยอมให้การลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการลงนามของกิจการตรวจสอบ (Audit Firm) การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจึงน่าจะเป็นการเพิ่มความโปร่งใสให้แก่รายงานของผู้สอบบัญชีได้ แต่สำหรับกรณีของไทย กฎหมายระบุให้ลงนามเป็นบุคคลอยู่แล้ว จึงเหมือนไม่ใช่สิ่งแปลกใหม่ อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว การให้ระบุรายชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานอาจมีผลอยู่บ้าง เช่นในสำนักงานสอบบัญชีใหญ่ๆบางแห่ง มีการปฏิบัติให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานเป็นคนหนึ่งแต่การลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชีทำโดยอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งกรณีนี้เกิดขึ้นได้ เนื่องจากการมีวิธีปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานของสำนักงาน ทำให้ผู้สอบบัญชีผู้ลงนามสามารถลงนามได้ ทั้งที่ไม่ได้เป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน อย่างไรก็ตาม เพื่อป้องกันไม่เกิดข้อสงสัยต่อผู้อ่านรายงานในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานกับผู้ลงนามเป็นคนละคนกัน หลายสำนักงานต่างมีนโยบายจัดการเรื่องดังกล่าวเพื่อไม่ให้ต้องเกิดคำถามจากผู้ใช้งบการเงินโดยไม่จำเป็น

ความแตกต่างระหว่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่และรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ใช้ในปัจจุบันได้สรุปไว้แล้วในภาคผนวก 1 นอกจากนี้ภาคผนวก 2 ยังได้แสดงตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไว้ด้วย

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

ความคิดเรื่องให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคำอธิบายเฉพาะเจาะจงกับธุรกิจที่ตรวจสอบมีมานานแล้ว โดยเฉพาะจากกลุ่มนักลงทุนที่ต้องการเข้าใจธุรกิจของตนเองมากขึ้น การระบุเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานแบบใหม่นี้ได้รับการสนับสนุนอย่างมากจากการที่ประชาชาติพิจารณาโดย IAASB เมื่อปี 2557 (International Federation of Accountants (IFAC), January 2015) เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินหลายราย เชื่อว่าการที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเรื่องดังกล่าวจะเป็นการเพิ่มความโปร่งใสของการรายงานของผู้สอบบัญชี ช่วยทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจข้อมูลของธุรกิจมากขึ้น และช่วยลดช่องว่างด้านความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินในผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งในที่สุดจะเป็นการเรียกความเชื่อมั่นของสังคมที่มีต่อผู้สอบบัญชีกลับมาได้ในระดับหนึ่ง อีกทั้งยังเชื่อว่า การเพิ่มความโปร่งใสนี้จะทำให้ความพึงพอใจของผู้สอบบัญชีดีขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะต้องเพิ่มความตั้งใจในการตรวจสอบเรื่องที่จะรายงานนั้น โดยจะทำให้ต้องใช้วิจรณ์ญาณในการตรวจสอบมากขึ้นเนื่องจากเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงการสอบบัญชีสูงและต้องรายงานเรื่องดังกล่าวต่อบุคคลภายนอก ส่วนผู้ใช้งบการเงินก็อาจสามารถเข้าใจกิจการที่ถูกตรวจสอบ และเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจรณ์ญาณอย่างมากได้ด้วย IAASB จึงตัดสินใจออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ รหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีอิสระ (ต่อไปเรียกว่า “ISA701”) เพื่อวางแนวทางการรายงานเรื่องดังกล่าวเป็นการเฉพาะ

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการรายงานข้อมูลในบริบทของงบการเงินโดยรวมที่มีความเฉพาะกับกิจการ ซึ่งทำให้ไม่มีรูปแบบการรายงานที่แน่นอน แต่เพื่อความชัดเจนและหลีกเลี่ยงการใช้หัวข้อนี้ในทางที่ผิด ISA701 จึงมีข้อกำหนดไม่ให้ใช้การสื่อสารในหัวข้อนี้ไปเพื่อ (ก) ทดแทนการเปิดเผยข้อมูลที่ต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ข) ทดแทนการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (ค) ทดแทนการรายงานเรื่องความไม่แน่นอน

อย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หรือ (ง) ให้ความเห็นต่างหากในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยเฉพาะ หรือนำเรื่องที่ควรรายงานในวรรคเน้นข้อมูลและสถานการณ์หรือวรรคอื่น มาใส่ในหัวข้อนี้

ในการพิจารณาว่าเรื่องใดควรเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณด้านวิชาชีพ ว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสำคัญที่สุดในระหว่างการตรวจสอบงวดนั้น ซึ่งมักจะรวมถึง (ก) เรื่องที่ประเมินว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เช่น รายการที่ผู้สอบบัญชีหาหลักฐานได้ยาก รายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ซับซ้อน การเปลี่ยนระบบไอทีที่สำคัญ เรื่องที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแผนการตรวจสอบหรือวิธีการตรวจสอบจากที่เคยวางแผนไว้ (ข) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณสูงในการตรวจสอบเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารเองก็ต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากเช่นกัน เช่น การประมาณการที่มีความซับซ้อนหรือมีความไม่แน่นอนสูง หรือการปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เหมือนกับแนวปฏิบัติในอุตสาหกรรมเดียวกัน และ (ค) ผลกระทบของเรื่องหรือรายการสำคัญที่มีต่อการตรวจสอบในระหว่างงวด เช่น รายการที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญ (ไม่ว่าภายในหรือภายนอก) หรือรายการผิดปกติที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน

อย่างไรก็ตาม เรื่องที่ทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข หรือเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินกิจการต่อเนื่อง จะต้องไม่นำมากล่าวในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้เท่านั้น ถึงแม้เรื่องดังกล่าวโดยแท้จริงแล้วเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก็ตาม แต่ตั้งแต่นั้น เรื่องดังกล่าวไปรายงานในหัวข้อ “เกณฑ์การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (หรือว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง)” หรือหัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับ การดำเนินงานต่อเนื่อง” ที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดแทน โดยให้ระบุเรื่องดังกล่าวในหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคร่าว ๆ และให้อ้างอิงไปตราและเอนดในวรรคอื่นที่เกี่ยวข้องแทน

การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานหรือผู้สอบบัญชีแบบใหม่นี้จะเริ่มต้นด้วยย่อหน้านำที่บรรยายเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามมาตรฐานที่ ISA 701 ระบุ หลังจากนั้นจะต่อด้วยย่อหน้าเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องการระบุเป็นการเฉพาะ โดยผู้สอบบัญชีจะต้องระบุว่าสาเหตุใดเรื่องดังกล่าว ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องสำคัญเรื่องหนึ่งในการตรวจสอบ รวมทั้งระบุว่าผู้สอบบัญชีจัดการกับเรื่องดังกล่าวอย่างไรในระหว่างการตรวจสอบ และอ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย (ถ้ามี) แต่มาตรฐานไม่ได้บังคับให้ระบุผลการตรวจสอบของเรื่องดังกล่าวด้วย เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจเองว่า ถ้าหากผลการตรวจสอบมีปัญหา ผลการตรวจสอบเรื่องดังกล่าวจะไปปรากฏตามย่อหน้าใด ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว) อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานว่าเป็นเช่นนั้น ในหัวข้อนี้ด้วย

ในการเลือกว่าเรื่องใดถือเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดที่จะต้องนำมารายงานภายใต้หัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาบริบทของแต่ละบริษัทเป็นการเฉพาะ โดยอาจคำนึงถึง:

- ความสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะความมีสาระสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่องบการเงิน
- ลักษณะของนโยบายทางบัญชีที่ใช้กับเรื่องดังกล่าว หรือความซับซ้อนหรือการต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากในการเลือกนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับอุตสาหกรรมเดียวกัน
- ลักษณะและความมีสาระสำคัญ (ที่พิจารณาจากทั้งทางด้านคุณภาพและปริมาณ) ของรายการปรับปรุงและรายการที่ไม่ได้รับการปรับปรุง (ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดก็ตาม)
- ลักษณะและขอบเขตงานตรวจสอบที่จำเป็นต้องใช้ในการจัดการกับเรื่องดังกล่าว รวมทั้ง

- ขอบเขตการใช้ความสามารถหรือความรู้พิเศษเพื่อใช้ในการตรวจสอบเรื่องดังกล่าว หรือเพื่อประเมินผลที่ได้จากการตรวจสอบนั้น (ถ้ามี)
- ลักษณะและขอบเขตของการปรึกษาผู้เชี่ยวชาญนอกทีมตรวจสอบ
- ลักษณะและระดับความยากในการใช้วิธีการตรวจสอบการประเมินผลที่ได้ และการหาหลักฐานที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมเพื่อใช้ในการแสดงความเห็น โดยเฉพาะกรณีที่ต้องใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีสูง
- ระดับความรุนแรงของข้อบกพร่องในการควบคุมภายในที่พบระหว่างการตรวจสอบ
- เรื่องที่เกิดผลกระทบหลายด้านกับการตรวจสอบ เช่น การทำสัญญาระยะยาว อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจด้านวิธีการรับรู้รายได้ การฟ้องร้องและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือการใช้ประมาณการทางบัญชีมาเกี่ยวข้องไปพร้อมๆ กัน

ผู้สอบบัญชีต้องอาศัยวิจารณญาณทางวิชาชีพในการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญที่สุดที่ควรนำเสนอเป็น “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” รวมทั้งต้องพิจารณาความเหมาะสมของจำนวนเรื่องดังกล่าวด้วย จำนวนเรื่องที่จะรายงานอาจมีผลมาจากขนาดและความซับซ้อนขององค์กร ลักษณะธุรกิจและสภาพแวดล้อม หรือข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการตรวจสอบ หากจำนวนของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาให้ได้ว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีความสำคัญที่สุดกันแน่ การรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบดังกล่าวจำนวนมากเกินไป อาจกลายเป็นการลดความสำคัญของเรื่องดังกล่าวได้ เนื่องจากทำให้ผู้ซึ่งวางใจไม่ตระหนักถึงความสำคัญของเรื่องดังกล่าวเลย ทั้งนี้ หากผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่ามีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมากกว่าหนึ่งเรื่อง ISA701 อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีสามารถสร้างหัวข้อย่อยเป็นชื่อเรื่องของแต่ละเรื่องให้ โดยการจัดเรียงลำดับเรื่องดังกล่าวอาจจัดเรียงตามการประเมินความเสี่ยง หรือตามลำดับการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องก็ได้

ISA701 ไม่ได้บังคับว่าการรายงานเรื่องสำคัญในการตรวจสอบต้องอยู่ที่ส่วนใดในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวระบุเพียงว่า “ให้หัวข้อ ‘ความเห็น’ และ ‘เกณฑ์ในการแสดงความเห็น’ แสดงเป็น 2 หัวข้อแรกของรายงานแบบใหม่เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ISA701 ชี้แนะว่า การนำเสนอหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ให้ใกล้กับหัวข้อ “ความเห็น” มากเท่าไร ย่อมแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของเรื่องดังกล่าวมากขึ้นเท่านั้น

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จากรายงานจะต้องเป็นเรื่องสำคัญในงวดการตรวจสอบปัจจุบันเท่านั้น แม้จะเป็นการแสดงความเห็นของงบการเงินเปรียบเทียบก็ตาม ผู้สอบบัญชีก็ไม่ต้องรายงาน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบของงวดก่อนหน้ามาเปรียบเทียบในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบเปรียบเทียบของปีปัจจุบันด้วย อีกทั้งไม่ต้องรายงานว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้คลี่คลายแล้วหรืออย่างไรในงวดนี้ แต่ผู้สอบบัญชีอาจศึกษาเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของงวดก่อนเพื่อพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวยังคงเป็นควรเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของงวดปัจจุบันหรือไม่

อนึ่ง ISA 700 (ปรับปรุง) บังคับให้รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะต้องมีการรายงานข้อมูลเพิ่มเติมในหลายหัวข้อ โดยหัวข้อสำคัญหัวข้อหนึ่งนั้น ก็คือ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับดังกล่าวระบุให้ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะเพิ่มหัวข้อนี้สำหรับการสอบบัญชีกิจการประเภทอื่นได้อีกด้วย หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสม โดยปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา อาจรวมถึงการมีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ที่เกี่ยวข้องกับกิจการจำนวนมากและหลากหลาย หรือ การพิจารณาจากลักษณะหรือขนาดของธุรกิจก็ได้ โดยตัวอย่างของกิจการที่อาจควรเพิ่มหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ทั้งนี้ ไม่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อาจรวมถึงสถาบันการเงิน บริษัทประกัน กองทุนเกษียณอายุ/บำนาญ บำนาญ องค์กรเพื่อการกุศล หรือหน่วยงานภาครัฐ เป็นต้น

บทสรุป

นอกจากการระบุเนื้อหาความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและวิธีการสอบบัญชีให้ละเอียดขึ้นแล้ว รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีส่วนเปลี่ยนแปลงจากรายงานที่ใช้อยู่ในปัจจุบันที่สำคัญเพียงเรื่องการให้ผู้สอบบัญชีเขียนรายงานเพิ่มเติมภายใต้หัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matters) เท่านั้น ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วหัวข้อดังกล่าวจะบังคับเฉพาะกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้จึงไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงที่ใหญ่หลวงสำหรับการรายงานผลการสอบบัญชีของบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการเขียนหัวข้อดังกล่าวเป็นเรื่องใหม่และไม่มีรูปแบบที่แน่นอน ผู้ใช้งบการเงินอาจจะได้เห็นการเขียนรายงานในเรื่องดังกล่าวที่มีความหลากหลาย แต่อาจได้ข้อมูลเพิ่มเติมเพียงจำกัดเท่านั้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีย่อมต้องมีความระมัดระวังในการกล่าวถึงเรื่องที่เป็นข้อมูลที่มีความอ่อนไหว หรือทำให้เกิดความขัดแย้ง เสียหายหรือข้อพิพาทได้ โดยเฉพาะเมื่อมาตรฐานการสอบบัญชีระบุให้ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลก่อน ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลจึงมีอิทธิพลมากพอสมควรต่อรูปแบบของรายงานที่จะปรากฏ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความสามารถและประสิทธิผลในการทำงานของของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของแต่ละบริษัทด้วยว่าจะยินดีที่จะเปิดเผยข้อมูลมากน้อยเพียงใด คงต้องมารอดูกันว่ารายงานแบบใหม่นี้จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจจริงหรือไม่และเพิ่มขึ้นมากน้อยเพียงใด

เอกสารอ้างอิง

International Federation of Accountants. (2016). *Basis for conclusions: International Standard on Auditing: Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments* Retrieved from <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20Auditor%20Reporting%20-%20final.pdf>

International Standard on Auditing. (2015a). *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report (ISA701)*. New York: International Federation of Accountants.

International Standard on Auditing. (2015b). *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (ISA700 (Revised))*. New York: International Federation of Accountants.



สรุปความแตกต่างสำคัญของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่และแบบปัจจุบัน

รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่	รายงานผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน
1. ทั้งวรรคนำและวรรคความเห็นจากรายงานแบบปัจจุบัน ถูกนำมาแสดงอยู่ภายใต้หัวข้อ “ความเห็น” ซึ่งถูกนำขึ้นมาเสนอเป็นหัวข้อแรกในรายงานแบบใหม่	วรรคความเห็นอยู่ส่วนท้ายสุดรายงานของผู้สอบบัญชี แต่ก่อนวรรคเน้นข้อมูลและสรุปการวิเคราะห์วรรคอื่น
2. รายงานแบบไม่มีเงื่อนไขมีจำนวนวรรคขั้นต่ำ 8 วรรค สำหรับบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และขั้นต่ำ 9 วรรค สำหรับบริษัทจดทะเบียนฯ โดยบริษัททั้งสองประเภท อาจมีจำนวนวรรคเพิ่มขึ้นอีก 3 วรรค หากไม่ต้องการแยกความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ไปแสดงในภาคผนวก หรืออ้างอิงเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง	มีจำนวนวรรคทั้งหมด 5 วรรคสำหรับการรายงานแบบไม่มีเงื่อนไขสำหรับทุกกิจการ
3. ต้องมีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” แม้ในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข	“เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” แสดงเมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น
4. ต้องระบุต่อระบุแหล่งที่มาของจรรยาบรรณที่ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติในระหว่างการตรวจสอบไว้ในหัวข้อไว้ในหัวข้อ “เกณฑ์การแสดงความเห็น” หากจรรยาบรรณดังกล่าว ไม่ เหมือนกับจรรยาบรรณที่ออกโดย IESBA ทั้งหมด	ไม่เคยให้ระบุแหล่งที่มาของจรรยาบรรณ
5. เนื้อหาในหัวข้อ “ความเห็น” และ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” จะต้องนำเสนอเป็นสองหัวข้อแรกในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามลำดับ ส่วนหัวข้ออื่น สามารถ สลับลำดับ การนำเสนอได้ตามที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสม	ไม่มีการระบุ
6. รายงานผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องมีการ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” โดยผู้สอบบัญชีอาจเลือกจะเสนอหัวข้อดังกล่าวนี้ในกิจการอื่นที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนฯ ด้วยก็ได้	ไม่มีการระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน	แม่บทการบัญชี
7. เพิ่มวรรคที่อธิบายเกี่ยวกับ การดำเนินงานต่อเนื่อง เป็นการเฉพาะ และให้ระบุผู้มีหน้าที่ในการดูแล กระบวนการการรายงานทางการเงิน	ไม่มีการพูดถึงเรื่องดังกล่าวเป็นการเฉพาะ
8. หัวข้อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มเป็น 5 ย่อหน้า โดยย่อหน้าแรกต้องแสดงบนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี แต่อีก 4 วรรคอาจนำไปแสดงเป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรืออ้างอิงไปยังเว็บไซต์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่มีข้อความเหมือนกับที่กำหนดไว้ก็ได้	มีเพียง 2 ย่อหน้าและบังคับให้ต้องแสดงในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีทั้งหมด
9. ย่อหน้าแรกของหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี” ที่บังคับให้แสดงในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชานั้น ได้อธิบายเพิ่มเรื่องการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และความหมายของคำว่า สาระสำคัญ	ไม่เคยกล่าวถึงความหมายของคำว่า การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและการระมัดระวัง ในหัวข้อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี
10. สำหรับย่ออื่น ๆ หน้าภายใต้หัวข้อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เปิดโอกาสให้เลือกในการแสดงบนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชานั้น มีการขยายความเพิ่มเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และเรื่องการติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ด้วย	ให้รายละเอียดของงานของผู้สอบบัญชี แต่ไม่มีเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง และการติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นการเฉพาะ
11. ต้องระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีการตรวจสอบกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	ไม่เคยกำหนดให้ต้องระบุ

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 (ปรับปรุง)

ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีในภาคผนวกนี้ดัดแปลงมาจากตัวอย่างรายงานแบบไม่แสดงเงื่อนไขตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 (ปรับปรุง) โดยเป็นการรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนของการรายงานตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับอื่น”

ข้อความที่ปรากฏในส่วนสีเทาด้านล่างนี้สามารถนำไปแสดงเป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชีหรือเขียนข้อความเพื่ออ้างอิงไปยังจากเว็บไซต์ของหน่วยงานผู้ควบคุมดูแลการสอบบัญชีที่แสดงข้อมูลเหมือนกันก็ได้ เขียนเป็นอีกหนึ่งย่อหน้าหนึ่ง เช่น มีใจความว่า “รายละเอียดเพิ่มเติมสำหรับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบงบการเงินสามารถดูเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์ของ [หน่วยงานและระบุที่อยู่ของเว็บไซต์] รายละเอียดดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับนี้”

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

To the Shareholders of ABC Company [or Other Appropriate Addressee]

Opinion

We have audited the financial statements of ABC Company (the Company), which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and notes to the financial statements, including a summary of significant accounting policies.

In our opinion, the accompanying financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of the Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs).

Basis for Opinion

We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing (ISAs). Our responsibilities under those standards are further described in the Auditor’s Responsibilities for the Audit of the Financial Statements section of our report. We are independent of the Company in accordance with the International Ethics Standards Board for Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code) together with the ethical requirements that are relevant to our audit of the financial statements in [jurisdiction], and we have fulfilled our other ethical responsibilities in accordance with these requirements and the IESBA Code. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Key Audit Matters

Key audit matters are those matters that, in our professional judgment, were of most significance in our audit of the financial statements of the current period. These matters were addressed in the context of our audit of the financial statements as a whole, and in forming our opinion thereon, and we do not provide a separate opinion on these matters.

[Description of each key audit matter in accordance with ISA 701.]

Responsibilities of Management and Those Charged with Governance for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with IFRSs, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

In preparing the financial statements, management is responsible for assessing the Company's ability to continue as a going concern, disclosing, as applicable, matters related to going concern and using the going concern basis of accounting unless management either intends to liquidate the Company or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so.

Those charged with governance are responsible for overseeing the Company's financial reporting process.

Auditor's Responsibilities for the Audit of the Financial Statements

Our objectives are to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these financial statements.

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the audit. We also:

- Identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the Company's internal control.
- Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.

- Conclude on the appropriateness of management’s use of the going concern basis of accounting and, based on the audit evidence obtained, whether a material uncertainty exists related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company’s ability to continue as a going concern. If we conclude that a material uncertainty exists, we are required to draw attention in our auditor’s report to the related disclosures in the financial statements or, if such disclosures are inadequate, to modify our opinion. Our conclusions are based on the audit evidence obtained up to the date of our auditor’s report. However, future events or conditions may cause the Company to cease to continue as a going concern.
- Evaluate the overall presentation, structure and content of the financial statements, including the disclosures, and whether the financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.

We communicate with those charged with governance regarding (among other matters, the planned scope and timing of the audit and significant audit findings, including any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit.

We also provide those charged with governance with a statement that we have complied with relevant ethical requirements regarding independence, and to communicate with them all relationships and other matters that may reasonably be thought to bear on our independence, and where applicable, related safeguards.

From the matters communicated with those charged with governance, we determine those matters that were of most significance in the audit of the financial statements of the current period and are therefore the key audit matters. We describe these matters in our auditor’s report unless law or regulation precludes public disclosure about the matter or when, in extremely rare circumstances, we determine that a matter should not be communicated in our report because the adverse consequences of doing so would reasonably be expected to outweigh the public interest benefits of such communication.

The engagement partner on the audit resulting in this independent auditor’s report is [name].

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Auditor Address]

[Date]