

คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ดร.ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บทคัดย่อ

สภาวิชาชีพบัญชีคาดว่าจะให้ผู้สอบบัญชีใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ตามแบบมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 (ปรับปรุง) ภายในปลายปี พ.ศ. 2559 งานวิจัยนี้สำคัญในการคิดเห็นด้านคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ผลการศึกษาพบว่า ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยค่อนข้างมากต่อประโยชน์ที่ได้จากการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ในหลายประเด็น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีจะระมัดระวังในการแสดงความคิดเห็นมากกว่า โดยเห็นด้วยเพียงในระดับปานกลางเป็นส่วนใหญ่ ปัจจัยสำคัญที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้นเกิดจากมีเพิ่ม “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในรายงานซึ่งส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจได้ดีขึ้น และการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น โดยรวมแล้วถือว่าการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ได้เพิ่มคุณค่าของรายงานการสอบบัญชีได้ระดับหนึ่งแต่ยังมีประเด็นที่สามารถปรับปรุงเพิ่มเติมได้อีกในอนาคต

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชี IS (700 ปรับปรุง)

The Value of New Auditor's Report

Dr.Chanchai Tangruenrat., CPA.

Lecturer of Department of Accounting, Thammasat Business School, Thammasat University

ABSTRACT

The Federation of Accounting Professions informally announces that a new form of the auditor's report will be introduced, in 2016, in accordance with the International Standards on Auditing No. 700 (Revised). This study surveys the perceptions of the users of financial statements as well as the auditors over the value of the new auditor's report as a result of the changes. The results show that, in general, the users agree somewhat strongly with various benefits of the changes while the auditors are more reserved and generally neutral. Major factors contributing to the increased value of the auditor's report are the facts that "Key Audit Matters" enable the users to better understand the nature of business of the auditee and that the provision of the name of the engagement partner make the auditors to be more careful during the audit. In overall, the changes provide increased values to the auditor's report to a certain level while there is room for further improvements.

Keywords: Auditor's Report, Auditor, ISA 700 (Revised)

บทนำ

หลายประเทศต่างมีความไม่แน่ใจเกี่ยวกับประโยชน์ของรายงานของผู้สอบบัญชีมาเป็นเวลายาวนานแล้ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสาธารณชนได้ทราบข่าวการตกแต่งบัญชี การล่มสลายของหลายบริษัทยักษ์ใหญ่ และวิกฤตการณ์ซับไพรม์ ที่เกิดขึ้นมากมายในช่วงที่ผ่านมา ทั้ง ๆ ที่บริษัทเหล่านั้นได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานบัญชีที่มีชื่อเสียงของโลก (เรียกกันในปัจจุบันว่า “Big4”) ความไม่เชื่อถือต่อวิชาชีพสอบบัญชีจึงยังมีมากขึ้น

งานวิจัยมากมายในต่างประเทศระบุว่า ความไม่เชื่อถืองานของผู้สอบบัญชีส่วนหนึ่งเกิดจากความแตกต่างระหว่างความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินในสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำกับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีทำในความเป็นจริง (เรียกว่า “ความแตกต่างของความคาดหวัง” หรือ “Expectations Gap”) ผู้มีหน้าที่ควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีจึงได้พยายามลดช่องว่างดังกล่าว โดยการเพิ่มคำอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชีให้มากขึ้น ถึงแม้มีงานวิจัยที่ชี้ให้เห็นว่าความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินดีขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว แต่ก็มีรายงานมากมายเช่นกันที่พบว่าผู้ใช้งบการเงินจำนวนไม่น้อยไม่เคยอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีเลย (Pricewaterhouse Coopers, 2013) บ้างก็เห็นว่าคำอธิบายในรายงานนั้นสั้นตีความได้ยาก (Gold, Gronewold, & Pott, 2009) อีกทั้งบางส่วนยังเห็นว่าผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลมากกว่าที่มีอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter, Horgan, & Baskerville, 2009) ล่าสุดเมื่อต้นปี พ.ศ. 2558 นี้ ทาง International Federation of Accountants (IFAC) จึงได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISA) ฉบับใหม่เพื่อพยายามลดความแตกต่างของการคาดหวังดังกล่าวลง โดยมีการเพิ่มจำนวนบรรทัดขึ้นอย่างมากเพื่ออธิบายรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี อีกทั้งคำนิยามที่ใช้ในหลายด้าน

สำหรับประเทศไทยมีการเปลี่ยนแปลงรายละเอียดในรายงานของผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรค เป็น 3 วรรค และ

ในที่สุดแบบ 6 วรรคที่ใช้ในปัจจุบันนี้ตามแบบปฏิบัติหรือต่างชาติมาเป็นลำดับ โดยการเปลี่ยนเป็นแบบ 6 วรรคได้เกิดขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2555 โดยได้ใช้ในรูปแบบรายงานที่คล้ายกันกับของ ISA 700 ที่ออกใช้ในต่างประเทศเมื่อ พ.ศ. 2553 แต่สำหรับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ในครั้งล่าสุดนี้ สภาวิชาชีพบัญชีคาดว่าจะนำมาใช้ในเวลาที่ใกล้เคียงกับของ ISA 700 (ปรับปรุง) มีผลบังคับใช้ นั่นคือเริ่มใช้สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, พ.ศ. 2558) อย่างไรก็ตาม ร่างของมาตรฐานการสอบบัญชีต้นฉบับของไทยยังไม่มีเผยแพร่เพื่อการทำประชาพิจารณ์ จึงทำให้เกิดข้อสงสัยว่าผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจะมีความเห็นเช่นไรต่อการเปลี่ยนแปลงในรายงานรูปแบบใหม่นี้ ถึงแม้งานวิจัยในประเทศไทยจะชี้ถึงความแตกต่างของความคาดหวังต่อการตรวจสอบจะน้อยอย่างจำกัดมาก แต่ก็แสดงให้เห็นว่ายังมีความแตกต่างดังกล่าวอยู่มากในหลายด้านเช่นกัน (Lee et al., 2010) รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่ประเทศไทยกำลังจะนำมาใช้จะสามารถลดความแตกต่างของการคาดหวังจากผู้สอบบัญชีได้หรือไม่และมีคุณค่ามากเพียงใดต่อผู้ใช้งบการเงิน จึงเป็นคำถามที่อยู่ในความสนใจ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลักในการศึกษาระดับความเห็นของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องสำคัญกับรายงานการสอบบัญชี (ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน) ต่อคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลง 8 ด้านที่สำคัญในรายงานแบบใหม่ โดยคำถามวิจัยมี 2 ข้อ คือ (1) ผู้เกี่ยวข้องมีความรู้สึกรู้สึกว่าการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่สามารถเพิ่มคุณค่าในด้านต่าง ๆ ให้ผู้ใช้งบการเงินได้มากน้อยเพียงใด และ (2) ความเห็นของผู้สอบบัญชีแตกต่างจากความเห็นของผู้ใช้งบการเงินในประเด็นดังกล่าวหรือไม่ เนื้อหาในส่วนที่ 2 จะเป็นการทบทวนวรรณกรรม ต่อด้วย ส่วนที่ 3 วิธีการเก็บข้อมูล ส่วนที่ 4 ผลสำรวจ และส่วนที่ 5 การสรุปผลการวิจัย

การทบทวนวรรณกรรม

คุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีมักถูกมองผ่านการศึกษาในเรื่องความแตกต่างของความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงิน (Expectations Gap) โดยงานวิจัยส่วนใหญ่ชี้ให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินและผู้สนใจอื่น ๆ มีความเข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีน้อยมาก (Porter et al., 2009) รายงานของผู้สอบบัญชีจึงถูกตัดแปลงให้ความรู้แก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี รวมทั้งการระบุวิธีการตรวจสอบลงไปโดยการตัดแปลงจากรายงานแบบ 2 วรรคเป็น 3 วรรค ซึ่งต่อมาตัดแปลงเพิ่มเติมเป็นแบบ 6 วรรคที่ใช้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม ความต่างของความคาดหวังดังกล่าวดูเหมือนจะยังคงมีอยู่ (Gold, Gronewold, & Pott, 2012) โดยการวิจัยในระยะหลังพบว่าการเปลี่ยนแปลงเพียงรูปแบบและภาษาไม่น่าจะช่วยให้ความแตกต่างดังกล่าวลดลงไปมากนัก (Gold et al., 2012; Porter et al., 2009)

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2011) ให้คำจำกัดความของความแตกต่างของความคาดหวังไว้แบบกว้าง ๆ ว่าเป็น “ความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้ใช้คาดหวังจากผู้สอบบัญชีและการตรวจสอบงบการเงิน กับข้อเท็จจริงของการสอบบัญชี” (หน้า 7) ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวมีหลายด้าน เช่น ผู้ใช้รายงานไม่ค่อยเข้าใจความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจากการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีในแบบปัจจุบัน (Gold et al., 2009; Porter et al., 2009) โดยผู้ใช้รายงานตีความหมายของศัพท์เทคนิคในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันไป (Stephen Kwaku Asare & Wright, 2012) อีกทั้งผู้ใช้งบการเงินยังไม่ให้ความสนใจมากนักต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen, & Hofmann, 2012)

งานวิจัยในประเทศไทยก็พบความแตกต่างของความคาดหวังเช่นเดียวกัน โดย Lee et al. (2010) พบว่ามีความแตกต่างของความคาดหวัง 18 ด้านจากทั้งหมด 42 ด้าน ที่ทำการสำรวจ ซึ่งความแตกต่างในหลายด้านก็ไม่

สมเหตุผล เนื่องจากจะเกิดต้นทุนที่สูงเกินกว่าประโยชน์ที่ได้รับ หรือไม่ถูกต้องตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี เช่น การป้องกันและค้นหาทุจริตทั้งหมดที่เกิดขึ้น การให้รายงานการละเมิดกฎหมายภาษีอากรต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง การตรวจและรับรองรายการทางบัญชีทั้งหมด การรับรองความอยู่รอดของกิจการ เป็นต้น

นอกจากความแตกต่างของความคาดหวังแล้ว IAASB (2011) ยังได้กล่าวถึงช่องว่างของข้อมูล (Information Gap) ซึ่งหมายถึงช่องว่างระหว่างข้อมูลที่ผู้ใช้เชื่อว่าเป็นในการตัดสินใจ กับข้อมูลที่ผู้ใช้งานหาได้จากงบการเงินหรือข้อมูลสาธารณะอื่น ๆ ซึ่งช่องว่างของข้อมูลนี้เป็นปัจจัยสำคัญอันหนึ่งที่ทำให้เกิดความแตกต่างของความคาดหวังเนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการที่จะได้ข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงกับบริษัทมากกว่าข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีเปิดเผยไว้ในรายงานการสอบบัญชี ข้อมูลดังกล่าวเช่น ประสิทธิภาพของการดำเนินงานภายใน (Gray, Turner, Coram, & Mock, 2011) ข้อมูลกิจกรรมการบริษัทได้จากผู้สอบบัญชี (Porter et al., 2009) หรือความเสี่ยงที่สำคัญและการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญ (Vanstraelen et al., 2012) เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังมีงานวิจัยที่กล่าวถึง “ช่องว่างการสื่อสาร” (Communication Gap) โดย Mock et al. (2013) ระบุว่า ช่องว่างการสื่อสาร “เป็นสิ่งที่สะท้อนความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ผู้ใช้ต้องการและเข้าใจกับสิ่งที่ผู้ให้ความเชื่อมั่นสื่อสารไป” (หน้า 327) ซึ่งก็หมายถึงการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพหรือไม่นั่นเอง งานวิจัยมากมายในประเทศที่พัฒนาแล้วชี้ให้เห็นว่าการเพิ่มการอธิบายรายละเอียดให้มากขึ้นดังเช่น การเพิ่มรายงานของผู้สอบบัญชีจาก 2 วรรค เป็น 3 วรรค ส่วนใหญ่ทำให้ผู้ใช้เข้าใจงานและบทบาทของผู้สอบบัญชีดีขึ้นเพียงระดับหนึ่ง (Chong & Pflugrath, 2008; Gay & Schellugh, 1993; Gist, Shastri, Ward, & Wilson, 2005; Innes, Brown, & Hatherly, 1997) และสรุปว่า ช่องว่างความคาดหวังคงกำจัดให้หมดไปไม่ได้ (Innes et al., 1997) ดังนั้น Hatherly, Brown, and Innes (1998) จึงเสนอว่า เพื่อลดช่องว่างทางความคาดหวัง รายงานของ

ผู้สอบบัญชีควรที่ใช้แบบที่ไม่กำหนดคำบรรยายและและ ไม่ควรเป็นหัวข้อที่เป็นมาตรฐานตายตัว เพื่อให้สามารถสื่อถึงสิ่งที่ผู้ใช้ต้องการรับรู้ได้มากกว่า อย่างไรก็ตาม ความคิดแบบไม่ใช้คำบรรยายและหัวข้อมาตรฐานในรายงานของผู้สอบบัญชียังได้รับเสียงคัดค้านอยู่ เนื่องจากอาจจะเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกเปิดเผยข้อมูลเพื่อ บรรลุวัตถุประสงค์ที่เป็นประโยชน์ต่อตัวผู้สอบบัญชีเองได้ สำหรับในประเทศไทย ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (พ.ศ. 2552) ได้สำรวจช่องว่างการสื่อสารในช่วงที่ประเทศไทยกำลังจะ เปลี่ยนจากรายงานของผู้สอบบัญชีจากแบบ 3 วรรค เป็น 6 วรรค และพบว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการเปลี่ยนเป็นแบบรายงาน 6 วรรค สามารถลดช่องว่าง การสื่อสารลงได้ระดับหนึ่ง โดยผู้ใช้งบการเงินยังคงเข้าใจ ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตลาดเคลื่อน นอกจากนี้ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ยังเห็นว่าควรยังคงไว้ซึ่งรูปแบบ ที่มีคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานชัดเจนแต่เพิ่มย่อหน้าให้ ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานและแสดงความเห็นได้อย่าง อิสระในเรื่องที่เชื่อว่าจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ เช่น การทุจริต ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และความเสี่ยงต่าง ๆ ที่มีผล ต่อการแสดงข้อมูลในงบการเงิน

เพื่อลดความแตกต่างของความคาดหวังและ ความหวัง ต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้น ทาง International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) และ American Institute of CPAs (AICPA) ของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงได้ร่วมกันทำโครงการศึกษาวิธีเพิ่มคุณค่าให้รายงานของผู้สอบบัญชีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 (IAAC 2015) จนในที่สุด ได้ออกเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีเอง (ISA700 (ปรับปรุง)) เมื่อต้นปี พ.ศ. 2558 ภาคผนวก 1 ได้สรุปการเปลี่ยนแปลง หลัก ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ดังกล่าว

เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในรายงานของผู้สอบบัญชี ตาม ISA700 (ปรับปรุง) นี้เป็นเรื่องใหม่และยังไม่มี การทำ ประชาพิจารณ์ งานวิจัยนี้จึงต้องการสำรวจความเห็นของ ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินต่อคุณค่าที่คาดว่าจะได้รับ

จากการปรับปรุงในด้านต่าง ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชี แบบใหม่ 8 ด้านหลัก รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ฉบับเต็มที่ผู้วิจัยได้ดัดแปลงเพื่อการวิจัยนี้ได้แสดงไว้ใน ภาคผนวก 2

วิธีการเก็บข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ต้องการผู้ตอบแบบสอบถามที่มีความ คำนึงเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี โดยจากการสำรวจ ความคิดเห็นในรายละเอียดของการเปลี่ยนแปลงในรายงาน ดังกล่าว ผู้ที่ไม่เคยใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเลยจึงไม่น่าจะ สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ได้ ผู้วิจัยจึงทำการส่ง แบบสอบถามทั้งแบบ Online และในรูปแบบกระดาษ ให้มีการกระจายออกไปกว้างที่สุด เพื่อคัดกรองเฉพาะ ผู้ตอบแบบสอบถามตามที่มีความเหมาะสมเท่านั้น แบบสอบถามจะถูกส่งไปยังบุคคลที่รู้จักเพื่อทำการส่งต่อไป ให้กับผู้ตอบแบบสอบถามต่อไปผ่านสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ แห่งหนึ่งและผ่านการอบรมสมนาทางด้านบัญชี 2 แห่ง ดังตารางที่ 1 แสดงผลสรุปของการส่งแบบสอบถาม ซึ่งชี้ให้เห็นว่ามีอัตราการตอบกลับที่น่าพอใจพอสมควร (ร้อยละ 91.1)

ตารางที่ 2 ได้สรุปลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (66.2%) มีอายุ ส่วนใหญ่เกิน 30 ปี (82.8%) มีการศึกษาส่วนใหญ่ในระดับปริญญาโท (53.4%) และปริญญาตรี (42.6%) เป็น ผู้สอบบัญชี 36.3% และเป็นผู้ใช้งบการเงิน 63.7% แต่ โดยรวมแล้วทำงานในสายวิชาชีพบัญชี (95.6%) และ เคยทำงานสอบบัญชี (73.5%) เป็นส่วนใหญ่ จึงเห็นได้ว่า ผู้ใช้งบการเงินในการวิจัยครั้งนี้ มีสัดส่วนที่เคยทำงาน สอบบัญชีอยู่สูงพอสมควร อีกทั้งมีพื้นฐานการทำงานใน วิชาชีพบัญชีแทบทั้งสิ้น

ตารางที่ 1 ผลสรุปของการส่งแบบสอบถาม

	แบบสอบถาม Online	แบบสอบถามกระดาษ	รวม
ส่ง/มีผู้เปิดอ่าน	543	315	858
ตอบกลับ	109	244	353
ไม่สมบูรณ์	0	-48	-8
ไม่เคยจัดทำ/ใช้รายงานผู้สอบบัญชี	-9	-92	-101
รวม	100	104	204
อัตราการตอบกลับ	20.1%	77.5%	41.1%

ตารางที่ 2 ลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง

		จำนวน	ร้อยละ
เพศ	ชาย	69	33.8
	หญิง	135	66.2
อายุ	< 25 ปี	14	6.9
	26-30 ปี	21	10.3
	31-41 ปี	58	28.4
	41-50 ปี	76	37.3
	> 50 ปี	35	17.2
การศึกษา	ต่ำกว่าตรี	2	1.0
	ป.ตรี	87	42.6
	ป.โท	119	53.4
	ป.เอก	6	2.9
สถานะ	นักลงทุน	25	12.3
	ผู้สนใจทั่วไป	81	39.7
	ผู้สอบบัญชี	74	36.3
	อื่นๆ	24	11.8
ประสบการณ์บัญชี	เคยทำบัญชี	195	95.6
	ไม่เคยทำบัญชี	9	4.4
เคยทำสอบบัญชี	เคยทำสอบบัญชี	150	73.5
	ไม่เคยทำสอบบัญชี	54	26.5

การวิเคราะห์เชิงสถิติการใช้สถิติการวัดค่าความต่างของกลุ่มตัวอย่าง และ ค่าร้อยละ โดยแบ่งระดับความคิดเห็นเป็น 5 ระดับตามช่วงค่าคะแนนเฉลี่ยดังนี้

- คะแนนเฉลี่ย 4.21-5.00 หมายถึง เห็นด้วยเป็นอย่างมาก
- คะแนนเฉลี่ย 3.41-4.20 หมายถึง เห็นด้วยค่อนข้างมาก
- คะแนนเฉลี่ย 2.61-3.40 หมายถึง เห็นด้วยในระดับปานกลาง
- คะแนนเฉลี่ย 1.81-2.60 หมายถึง ค่อนข้างไม่เห็นด้วย
- คะแนนเฉลี่ย 1.00-1.80 หมายถึง เห็นด้วยน้อยมาก

ผลการสำรวจและการวิเคราะห์ข้อมูล

ส่วนนี้จะอภิปรายผลการสำรวจความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชีในด้านต่าง ๆ

1. คุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ยของความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีกับผู้ใช้งบการเงินต่อคุณค่าด้านต่าง ๆ ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่และผลการวิเคราะห์ทางสถิติเพื่อหาความแตกต่างของความเห็นระหว่างผู้ตอบแบบสอบถามสองกลุ่มด้วย หากพิจารณาโดยภาพรวม ผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 3 ผลกระทบด้านต่าง ๆ ของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

	ผู้สอบบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	รวม
1. การจัดเรียงหัวข้อใหม่โดยนำวรรคนำและวรรคความเห็นของผู้สอบบัญชีขึ้นมาเป็นสองวรรคแรกของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ส่งผลให้			
1.1 ผู้ใช้งบการเงินสะดวกในการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น	3.27	3.66	3.32
1.2 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผลการตรวจสอบได้ดีขึ้น	3.03	3.36	3.24**
1.3 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจได้ดีขึ้น	2.84	3.24	3.09
1.4 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีได้ดีขึ้น	2.89	3.27	3.09
2. การกำหนดให้มีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” ถึงแม้จะเป็นการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขส่งผลให้			
2.1 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาทของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น	3.07	3.38	3.27**
2.2 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น	3.03	3.28	3.19**
2.3 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น	3.16	3.31	3.25
3. การกำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีต้องระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ไว้ในรายงานการสอบบัญชีแบบใหม่ส่งผลให้			
3.1 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะของธุรกิจได้ดีขึ้น	3.09	3.52	3.37**
3.2 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะของงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น	3.05	3.53	3.36
3.3 ผู้ใช้งบการเงินมีความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น	2.97	3.53	3.33**
3.4 ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลเพื่อประเมินความเสี่ยงของกิจการได้มากขึ้น	3.18	3.69	3.50**
3.5 ผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังในการทำงานตรวจสอบ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” มากขึ้น	3.43	3.82	3.68**
4. การระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารเนื่องจากรายงานงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ทำให้			
4.1 ผู้บริหารตระหนักถึงความรับผิดชอบของตัวเองมากขึ้น	3.35	3.41	3.39
4.2 ผู้สอบบัญชีสามารถแบ่งแยกตัวรับผิดชอบระหว่างตนเองกับผู้บริหารได้ชัดเจนมากขึ้น	3.46	3.52	3.50
4.3 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบของงานสอบบัญชีได้ดีขึ้น	3.23	3.45	3.37
5. การขยายความเพิ่มในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการใช้เกณฑ์ดำเนินงานต่อแผนงานกิจการโดยผู้บริหารและการติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผลทำให้			
5.1 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงของงบการเงินมากขึ้น	3.05	3.41	3.28**
5.2 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะและความเสี่ยงของการสอบบัญชีมากขึ้น	3.19	3.35	3.29

ตารางที่ 3 ผลกระทบด้านต่าง ๆ ของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (ต่อ)

	ผู้สอบบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	รวม
6. การให้คำจำกัดความของ “การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” และ “ความมีสาระสำคัญ” ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ส่งผลให้			
6.1 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงของงบการเงินได้มากขึ้น	3.23	3.44	3.36
6.2 ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงานสอบบัญชีและรายงานของผู้สอบบัญชีดีขึ้น	3.22	3.45	3.35
7. การระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ส่งผลให้			
7.1 ผู้ใช้งบการเงินมั่นใจในรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น	3.00	3.30	3.19**
7.2 ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น	3.4	3.65	3.56
8. “การเปลี่ยนแปลงรูปแบบใหม่นี้จะทำให้คุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น”	2.9	2.82	2.71**

** ค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จากการทดสอบแบบ Nonparametric ตามวิธี Mann-Whitney U Tests

เห็นด้วยในระดับปานกลางจนถึงค่อนข้างมากกับคุณค่า 2 กลุ่ม คือ ประโยชน์ในการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจทุกด้านของการรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ โดยดัชนีที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 2 อันดับแรกคือ ด้านการกำหนดให้เพิ่ม “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matter) และการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี (Engagement Partner) ไว้ในรายงานการสอบบัญชีแบบใหม่ โดยกลุ่มตัวอย่างเห็นว่าทั้งสองเรื่องนี้จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น (3.68 และ 3.56 ตามลำดับ) ทั้งนี้หากพิจารณาแยกเป็นผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจะเห็นว่ามีความเห็นแตกต่างกันอยู่บ้างดังที่จะวิเคราะห์ในรายละเอียดต่อไป

การจัดเรียงวรรคหน้าและวรรคความเห็นเป็นสองวรรคแรก
ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยเหมือนกันว่าการจัดเรียงดังกล่าวจะส่งผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความสะดวกในการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นโดยทั้ง 2 กลุ่มเห็นด้วยกับประโยชน์ด้านนี้สูงที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับด้านอื่น โดยอันดับค่าเฉลี่ยรองลงไปของทั้ง

ผลการตรวจสอบได้ดีขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับความต้องการของผู้ใช้งบการเงินที่อยากเห็นความชัดเจนของผลการตรวจสอบ (Porter et al., 2009) รวมทั้งสอดคล้องกับผลงานวิจัยที่ระบุว่าผู้ใช้งบการเงินบางส่วนระบุว่า วรรคความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีเพียงวรรคเดียวก็ส่งสารสนเทศที่เพียงพอให้แก่ผู้ใช้แล้ว (Gray et al., 2011) โดยผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในระดับที่น้อยกว่าผู้ใช้งบการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยในระดับเฉลี่ยที่ต่ำกว่า 3 สำหรับด้านการส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ (2.84) และการสอบบัญชี (2.89) ได้ดีขึ้น ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยในระดับที่มากกว่าผู้สอบบัญชี แต่คะแนนเฉลี่ยผู้ใช้งบการเงินก็ยังน้อยกว่า 2 ด้านแรกที่กล่าวในวรรคก่อน ซึ่งถือได้ว่าเป็นไปในทิศทางที่เหมาะสม เนื่องจากทั้งสองวรรคนี้ไม่มีการพูดถึงความเสี่ยงใด ๆ เป็นการเฉพาะเจาะจง จึงไม่น่ามีผลโดยตรงประโยชน์ทั้ง 2 ด้านนี้เท่าใดนัก

**การกำหนดให้มีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น”
แม้กรณีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข**

ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยในระดับปานกลางว่าการกำหนดให้มีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” แม้กรณีการแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขจะส่งผลต่อการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาท ลักษณะงาน และความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น แต่ผู้สอบบัญชีมีความเห็นว่าการกำหนดดังกล่าวส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาทและลักษณะงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้นในระดับที่น้อยกว่าระดับที่ผู้ใช้งบการเงินคาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากคำบรรยายในหัวข้อดังกล่าวเป็นเรื่องทั่วไปที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่เห็นในประโยชน์มากนัก ในขณะที่ผู้ใช้งบการเงินอาจไม่มีความคุ้นเคยกับเรื่องดังกล่าว จึงจะทำให้เห็นว่าจะมีประโยชน์ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่เห็นว่าเกณฑ์ในการแสดงความเห็นเป็นส่วนสำคัญมากด้านหนึ่งในรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter et al., 2009)

**การระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ไว้ในรายงาน
ของผู้สอบบัญชี**

ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยค่อนข้างมากกว่าการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น อีกทั้งยังทำให้เข้าใจลักษณะงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น ซึ่งส่งผลให้มีความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นด้วย และที่สำคัญที่สุด (คะแนนเฉลี่ยสูงสุด) ผู้ใช้งบการเงินเชื่อว่าการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” จะทำให้ผู้สอบบัญชีมีความระมัดระวังในการตรวจสอบเรื่องสำคัญดังกล่าว เพิ่มขึ้นด้วย ผลสำรวจยังชี้ว่าผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับหลักการทุกด้านที่กล่าวข้างต้นในระดับปานกลางเท่านั้น ยกเว้นเรื่องการทำให้ผู้สอบบัญชีระมัดระวังมากขึ้นซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นด้วยระดับค่อนข้างมากเช่นเดียวกับผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งหากพิจารณาความแตกต่างทางสถิติแล้ว ประโยชน์ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจะได้รับจากการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” นี้มี

น้อยกว่าประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินคาดว่าจะได้รับในแง่ที่ทุกกรณี ยกเว้นกรณีการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะงานสอบบัญชีได้ดีขึ้น ที่ไม่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งอาจสะท้อนให้เห็นว่าการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เป็นการสนองความต้องการของผู้ใช้งานได้ค่อนข้างดี ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเองก็เห็นด้วยแต่อาจยังไม่แน่ใจนัก

การคาดการณ์ของผู้ใช้งบการเงินถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับอย่างค่อนข้างมากจากการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” นี้สะท้อนให้เห็นถึงความต้องการข้อมูลอื่นที่มากกว่าที่มีอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในแบบปัจจุบัน ซึ่งสอดคล้องกับผลวิจัยหลายชิ้นที่ชี้ว่าผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงกับบริษัทมากขึ้น (Gray et al., 2011; Porter et al., 2009; Vanstraelen et al., 2012)

การเพิ่มความรับผิดชอบของผู้บริหารเรื่องการดำเนินงานต่อเรื่อง

สำหรับการที่รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารในเรื่องการดำเนินงานต่อเรื่องนี้ ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยค่อนข้างมากกว่าจะสามารถทำให้การแบ่งแยกความรับผิดชอบระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหารชัดเจนขึ้น อีกทั้งยังจะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบของงานสอบบัญชีได้ดีขึ้นและจะทำให้ผู้บริหารตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนเองมากขึ้นในระดับค่อนข้างมากด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีก็เห็นด้วยกับประโยชน์ดังกล่าวโดยไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

**การอธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการใช้
เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการและการติดต่อ
สื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล**

ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยในระดับค่อนข้างมากกว่าการเพิ่มเรื่องดังกล่าวจะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความเสี่ยงของงบการเงินมากขึ้น ในขณะที่ผู้สอบบัญชีเห็นต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยเห็นด้วยในระดับปานกลางเท่านั้น

นอกจากนี้ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยในระดับปานกลางคล้ายกันว่าการเพิ่มข้อความดังกล่าวจะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะและความเสี่ยงของการสอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งกรณีนี้อาจเป็นผลมาจากการที่ผู้ใช้งบการเงินในปัจจุบันยังมีความรู้ในเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไม่มากนัก

ผลการสำรวจดังกล่าวจึงเป็นการสนับสนุนงานวิจัยในอดีตที่พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญที่ผู้ใช้งานจะนำไปพิจารณาความอยู่รอดของกิจการ (Asare & Wright, 2009) เพียงแต่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ไม่ทราบว่าผู้สอบบัญชีได้ทำอะไรบ้าง ในการดูว่าสมมติฐานเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการนั้นเหมาะสมหรือไม่ (Mock, Turner, Gray, & Coram, 2009) การอธิบายเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติมทั้งในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และในส่วนของผู้บริหารที่กล่าวถึงมาก่อนแล้ว จึงน่าจะเป็นก้าวแรกที่น่าไปสู่การลดช่องว่างของความคาดหวัง และทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้น

การอธิบายความหมายของ “การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล” และ “ความมีสาระสำคัญ”

ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติว่าการอธิบายความหมายของ “การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล” และ “ความมีสาระสำคัญ” ในรายงานแบบใหม่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงความเสี่ยงของงบการเงินและเข้าใจงานสอบบัญชี และรายงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้นพอควร เนื่องจากในอดีตทั้งผู้สอบบัญชี ผู้ทำบัญชี และผู้ใช้งบการเงินมีความไม่มั่นใจว่ารายงานของผู้สอบบัญชีในแบบปัจจุบันต้องการจะสื่อสารอะไรในการกล่าวถึง 2 คำนี้ (Gray et al., 2011) โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถประเมินได้ว่างบการเงินที่ผ่านกระบวนการตรวจสอบแล้วมีข้อผิดพลาดได้มากน้อยเพียงใด (Mock et al., 2009) อีกทั้งผู้ใช้งานก็ตีความหมายของคำศัพท์เทคนิคที่มีอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างกันไป (Asare & Wright, 2012) การอธิบายความหมาย

ของทั้งสองคำนี้ จึงช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินรู้สึกถึงคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้นระดับหนึ่ง

การระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี

ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยกันข้างมากโดยไม่ต่างกันว่า การระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีไว้ในรายงานแบบใหม่จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น อย่างไรก็ตามทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงิน มีความเห็นในระดับเพียงปานกลางเท่านั้นว่าการระบุชื่อดังกล่าวจะมีผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินมั่นใจในรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น โดยความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อประโยชน์ดังกล่าวอยู่ในระดับที่ต่ำกว่าความเห็นของผู้ใช้งบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ประเทศไทยไม่เคยมีการลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยชื่อผู้ลงนามมาก่อน จึงเป็นที่น่าแปลกใจว่าโดยรวมแล้วผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยกับกรณีนี้ค่อนข้างมากพอควร ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่าแนวปฏิบัติที่สำนักงานสอบบัญชีระดับใหญ่บางแห่งมีการอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีเป็นคนละคนกับผู้ลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชีอยู่ (ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์, พ.ศ. 2558) โดยให้กิจการลูกค้าแต่งตั้งผู้สอบบัญชีหลายคนจากสำนักงานบัญชีเดียวกัน โดยให้ผู้ใดผู้หนึ่งเป็นผู้ลงนามก็ได้เพื่อความสะดวกในทางปฏิบัติ

คุณค่าโดยรวมของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

คำถามสุดท้ายในแบบสอบถามเป็นการให้ผู้ตอบแบบสอบถามระบุระดับความเห็นด้วยต่อคำพูดที่ว่า “การเปลี่ยนแปลงรูปแบบใหม่นี้จะทำให้คุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น” ผลการสำรวจชี้ให้เห็นว่า ในภาพรวมแล้วผู้ตอบแบบสอบถามเห็นคุณค่าของรายงานแบบใหม่ในระดับพอประมาณเท่านั้น เนื่องจากค่าเฉลี่ยรวมอยู่ที่เพียง 2.71 ซึ่งถือได้ว่าต่ำกว่าค่าเฉลี่ยรวมของแต่ละด้านที่กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยเมื่อแยกพิจารณาจะพบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นด้วยกับประโยคดังกล่าวในระดับที่ค่อนข้างต่ำ (2.50) ต่างจาก

ผู้ใช้งบการเงินที่เห็นด้วยในระดับปานกลาง (2.82) จึงเห็นได้ว่าผู้ใช้งบการเงินเห็นคุณค่าของการเปลี่ยนแปลงในครั้งนี้มากกว่าผู้สอบบัญชีพอสมควร เนื่องจากค่าเฉลี่ยของความเห็นทั้งสองนั้นแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ นอกจากนี้เมื่อนำค่าเฉลี่ยที่ได้จากคำถามข้อนี้ ไปพิจารณา ร่วมกับประโยชน์ด้านต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าเพิ่มขึ้นเพียงระดับหนึ่ง¹ แต่ยังมีประเด็นอื่นที่ควร จะเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติม หากต้องการทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่ามากกว่านี้ เนื่องจากคะแนนเฉลี่ยในข้อนี้ต่ำกว่าค่าเฉลี่ยในด้านอื่น ๆ พอสมควร

2. ข้อคิดเห็นในด้านอื่น ๆ

นอกจากคำถามในส่วนแรกแล้ว งานวิจัยนี้ยังสอบถามความคิดเห็นในด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ ดังที่แสดงไว้ในตารางที่ 4

รายงานของผู้สอบบัญชีที่ต่างกันสำหรับกิจการที่จดทะเบียนฯ และไม่จดทะเบียนฯ

ISA700 (ปรับปรุง) ได้ระบุว่า รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่จำเป็นต้องมีการรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และไม่ต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบกิจการที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ (บริษัทจดทะเบียนฯ) ผลการสำรวจชี้ให้เห็นว่าค่าเฉลี่ยของทั้งสองอย่างอยู่ที่ 2.85 (เห็นด้วยระดับปานกลาง) โดยค่าเฉลี่ยของผู้ใช้งบการเงินที่มีค่า 2.81 แสดงให้เห็นว่าผู้ใช้งบการเงินมีแนวโน้มที่จะต้องการทราบข้อมูลทั้ง 2 อย่างนี้ แม้สำหรับบริษัทที่ไม่จดทะเบียนฯ ก็ตาม โดยอาจสังเกตได้จากคะแนนเฉลี่ยที่

ค่อนข้างสูงของผู้ใช้งบการเงินในด้านคุณค่าที่ได้จากรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” และการระบุชื่อ “ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี” ดังที่กล่าวไว้ในส่วนก่อนหน้าซึ่งเป็นการสอบถามความคิดเห็นที่ตรงกัน โดยไม่ระบุว่าเป็นการปฏิบัติสำหรับบริษัทจดทะเบียนฯ หรือไม่ ทั้งนี้ค่าเฉลี่ยความเห็นของผู้สอบบัญชีก็ไม่แตกต่างไปจากผู้ใช้งบการเงินอย่างมีนัยสำคัญ

ประเด็นการออกรายงานที่สั้นลงนี้อาจแตกต่างกันสำหรับผู้สอบบัญชีหลายรายที่ไม่ค่อยเกี่ยวข้องกับการให้รายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” สำหรับบริษัทที่ไม่จดทะเบียนฯ ได้มีการให้ข้อคิดเห็นแบบสอบถามที่เปิดโอกาสให้มีการแสดงความเห็นเพิ่มเติมได้โดยรวมแล้วสรุปได้ว่า เหตุผลสำคัญหนึ่งคือ แง่คิดในด้านค่าสอบบัญชี ซึ่งในขณะนี้ก็อยู่ภายใต้แรงกดดันมากอยู่แล้ว การเพิ่มข้อความด้านนี้จะส่งผลให้ต้นทุนการสอบบัญชีสูงขึ้น โดยไม่สามารถเพิ่มค่าสอบบัญชีได้ง่ายนัก เนื่องจากผู้บริหารไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการสอบบัญชีอยู่แล้ว

การแยกแสดงรายละเอียดของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปที่อื่น

สำหรับการให้ทางเลือกในการนำรายละเอียดของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปไว้เป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชีหรือใช้วิธีอ้างอิงไปยังเว็บไซต์ที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเท่านั้น ผลการสำรวจชี้ให้เห็นว่า ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยในระดับปานกลางโดยไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญว่าจะเป็นผลดีต่อผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความกระชับ แต่ก็เห็นด้วยในระดับปานกลางเช่นกันว่าอาจเป็นผลเสียที่เกิดจากการที่ผู้ใช้งบการเงินอาจ

¹ จากการศึกษาความสัมพันธ์พบว่าคุณค่าของรายงานการสอบบัญชีแบบใหม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.5 กับการเปลี่ยนแปลงเพียงสองค่า คือการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” จะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจให้ดีขึ้นและการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น (Adjusted R-square = .279 Standard Error = .818)

ตารางที่ 4 ข้อคิดเห็นเพิ่มเติมต่อรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่

	ผู้สอบบัญชี	ผู้ใช้งบการเงิน	รวม
1. ท่านเห็นด้วยมากน้อยเพียงใดกับการกำหนดให้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่จำเป็นต้องมีการรายงานหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และไม่ต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์	2.92	2.81	2.87
2. การให้ทางเลือกในการนำเสนอเนื้อหาเกี่ยวกับรายละเอียดของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปไว้เป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชีหรือโดยอ้างอิงถึงเว็บไซต์ที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี			
2.1 เป็นผลดีต่อผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีความกระชับ	3.03	3.32	3.23
2.2 เป็นผลเสีย เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ได้ตามไปอ่านจึงทำให้เข้าใจในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคลาดเคลื่อนและส่งผลให้เกิดความเสี่ยงในการใช้งบการเงินเพิ่มมากขึ้น	3.28	3.16	3.21
3. โดยรวมแล้วความยาวของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ไม่น่าจะเป็นอุปสรรคต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน			
3.1 กรณีผู้สอบบัญชีรายงานรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบโดยอ้างอิงภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชีหรืออ้างอิงเว็บไซต์ที่ระบุเรื่องดังกล่าว	2.69	2.96	2.86

หมายเหตุ: ไม่มีด้านใดที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ไม่ได้ตามไปอ่านรายละเอียดเหล่านั้นและส่งผลให้เข้าใจในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีคลาดเคลื่อนและเกิดความเสียหายในการใช้งบการเงินเพิ่มมากขึ้น

จะเห็นได้ว่า การให้ทางเลือกในการย้ายคำบรรยายรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปยังที่อื่นได้รับการตอบรับที่ดีพอสมควรจากผู้ใช้งบการเงิน โดยสอดคล้องกับงานวิจัยหลายชิ้นที่การบ่งชี้ว่าผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการบรรยายในรูปแบบมาตรฐานเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เขียนในรายงานของผู้สอบบัญชีในแบบปัจจุบันนั้น ไม่ช่วยลดช่องว่างความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงินได้ (Gold et al., 2009) และมีผลน้อยมากต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน เมื่อเทียบกับสิ่งที่รายงานของผู้สอบบัญชี

ต้องการสื่อสาร (Porter et al., 2009) นอกจากนี้ งานวิจัยบางฉบับยังพบว่า ผู้ใช้งบการเงินไม่อ่านรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งฉบับ (Gray et al., 2011; Mock et al., 2009) อีกทั้งนักลงทุนเกือบ 1 ใน 3 คิดว่ารายงานของผู้สอบบัญชีไม่มีความสำคัญต่อการวิเคราะห์การลงทุน และเกือบร้อยละ 20 ของนักลงทุน ไม่อ่านรายงานของผู้สอบบัญชี (PricewaterhouseCoopers, 2013) นอกจากนี้ ผู้ใช้งบการเงินยังไม่ให้ความสนใจมากนักต่อวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (Vanstraelen et al., 2012)

นอกจากนี้ ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นไม่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ในแง่ของความยาวโดยรวมของรายงานของผู้สอบบัญชีที่จะไม่เป็นอุปสรรค

ต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเมื่อรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีถูกย้ายไปยังที่อื่นแทน แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าทั้งสองกลุ่มเห็นด้วยในระดับเฉลี่ยที่ต่ำกว่า 3.0 โดยเฉพาะค่าเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีนั้นมีค่าเพียง 2.69 เท่านั้น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีมีความวิตกว่าผู้ใช้งบการเงินจะไม่มี การตามไปอ่านรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในภาคผนวกหรือในเว็บไซต์ ซึ่งทำให้เกิดความเข้าใจผิดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าก่อน

ในขณะที่ผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นใกล้เคียงกันในระดับปานกลางว่าการรายงานรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในหน้ารายงานทั้งหมดไม่เป็นอุปสรรคต่อการทำความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน แต่หากพิจารณาจากค่าเฉลี่ยรวมแล้วจะพบว่า ค่าเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 3.04 ซึ่งสูงกว่าค่าเฉลี่ยรวมในกรณีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีรายงานรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดยอ้างอิงไปยังที่อื่น จึงอาจตีความได้ว่าผู้สอบบัญชียินดีให้รายงานของตนมีความยาวมากขึ้น มากกว่าการยอมเสี่ยงที่จะให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดชอบของตนดังที่กล่าวไว้ในย่อหน้าก่อน

โดยรวมแล้วจะเห็นได้ว่า ถึงแม้ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจะค่อนข้างเห็นด้วยกับการย้ายรายละเอียดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไปอยู่ภาคผนวกที่อ้างอิงเว็บไซต์ที่มีเนื้อหาดังกล่าว เนื่องจากทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีกระชับขึ้น แต่ทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินยังมีความเป็นห่วงว่า การทำเช่นนั้นจะเป็นอุปสรรคต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินอยู่

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยนี้พบว่าค่าเฉลี่ยรายงานการสอบบัญชีแบบใหม่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสองด้านสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ นั่นคือ การระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ซึ่งส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจได้ดียิ่งขึ้น และการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีจะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการ

ปฏิบัติงานมากขึ้น โดยทั่วไปแล้วทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินมีความเห็นด้วยระดับปานกลางสำหรับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการเปลี่ยนแปลงด้านอื่น ๆ โดยผู้ใช้งบการเงินดูจะเห็นด้วยกับคุณค่าแทบทุกด้านของผู้สอบบัญชี ยกเว้นเพียงด้านที่กำหนดให้ไม่จำเป็นต้องมีการรายงานหัวข้อเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและไม่ต้องระบุชื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีแก่ผู้ใช้งบการเงินของบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศหลักทรัพย์

งานวิจัยนี้มีข้อจำกัดบางประการ ผู้ตอบแบบสอบถามที่ไม่เคยใช้รายงานของผู้สอบบัญชีมาก่อนถูกตัดออกจากการวิเคราะห์ เนื่องจากผู้วิจัยต้องการมุมมองในรายละเอียดของการเปลี่ยนแปลงในแต่ละด้าน จึงทำให้ผู้ใช้งบการเงินในการวิจัยนี้ประกอบด้วยผู้ที่เคยประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งถือว่าไม่เป็นตัวแทนของผู้ใช้งบการเงินทั้งหมด วิธีการนี้การใช้แบบสอบถามทำให้ไม่อาจทราบข้อมูลเชิงลึกถึงสาเหตุในหลาย ๆ ด้าน งานวิจัยในอนาคตควรพิจารณาการใช้วิธีวิจัยอื่น เช่นการสัมภาษณ์ ซึ่งน่าจะช่วยให้ทราบข้อมูลที่ชัดเจนขึ้น โดยเฉพาะปัจจัยอื่น ๆ ที่ทำให้ทั้งผู้สอบบัญชียังเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ยังไม่เพิ่มคุณค่าให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีโดยรวมเท่าที่ควรดังที่กล่าวไว้ข้างต้น

เอกสารอ้างอิง

Asare, S. K., & Wright, A. (2009). Investors’, auditors’, and lenders’ understanding of the message conveyed by the standard audit report. Report prepared for AICPA’s ASB and IAASB. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Study_3_AICPA_IAASB_Paper.pdf

Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors’, Auditors’, and Lenders’ Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting horizons*, 26(2), 193–217. doi: doi:10.2308/acch-50138

- Chong, K.-M., & Pflugrath, G. (2008). Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions? *International Journal of Auditing, 12*(3), 221–241.
- Gay, G., & Schellugh, P. (1993). The effect of the longform audit report on users' perceptions of the auditor's role. *Australian Accounting Review, 3*(6), 2–11. doi: 10.1111/j.1835-2561.1993.tb00366.x
- Gist, W. E., Shastri, T., Ward, B. H., & Wilson, D. D. (2005). On the effectiveness of the auditing standards board in improving audit communication with the SAS 58 auditor's standard report: an exploratory study. *The Journal of Applied Business Research, 21*(4), 107–126.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2009). Financial statement users' perceptions of the IAASB's ISA 700 unqualified auditor's report in Germany and the Netherlands. Summary report to the Auditing Standards Board, New York, and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York. Retrieved from http://www.iasb.org/system/files/downloads/Study_4_ISB_ResearchReport.pdf
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap : do explanations matter? *International Journal of Auditing, 16*(3, (11)), 286–307.
- Gray, G. L., Turner, L. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons, 25*(4), 659–684.
- Hatherly, D., Brown, T. O. M., & Innes, J. (1998). Free-form reporting and perceptions of the audit. *The British Accounting Review, 30*(1), 23–36. doi: <http://dx.doi.org/10.1006/bare.1997.0017>
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2011). Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change (Consultation Paper). May. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf
- IFAC [International Federation of Accountants]. (2015). Auditor Reporting. Retrieved 1 August, 2015, from <http://www.iasb.org/projects/auditor-reporting>
- Innes, J., Brown, T., & Hatherly, D. (1997). The expanded audit report--a research study within the development of SAS 600. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10*(5), 702–717. doi: doi:10.1108/09513579710367953
- ISA (International Standard on Auditing) 700 (Revised). (2015). *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. New York: International Federation of Accountants.
- Lee, T., Md Ali, A., Gleock, J., Yap, C., Ng, Y., & Boonyanet, W. (2010). The Audit Expectation Gap in Thailand. *Southern African Journal of Accounting and Audit Research, 10*, 1–17.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P., Davis, S., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32*(Supplement 1), 323–351.

- Mock, T. J., Turner, J. L., Gray, G. L., & Coram, P. J. (2009). The unqualified auditor's report: a study of user perceptions, effects on user decisions and decision processes, and directions for further research. A revision of the summary report presented to the auditing standards board and the international auditing and assurance standards board on April 29, 2009. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Study__1_ASB_Summary_Report.pdf
- Porter, B., hÓgartaigh, C. Ó., & Baskerville, R. (2009). Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report. Report prepared for AICPA's ASB and IAASB. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- PricewaterhouseCoopers. (2013). Investor perceptions of audit firms: Independent survey of the investment community. Retrieved from http://www.pwc.com/en_US/us/pwc-investor-resource-institute/publications/assets/pwc-summary-of-2012-investor-survey.pdf
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, S., & Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate on seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193–215. doi: 10.1080/09638180.2012.681506
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (พ.ศ. 2552). การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13, 51-61.
- ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558). การสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 30, 85-97.
- ศิลปพร ศรีจันเพช. (2556). การรับมือกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ (อีกยกึ่ง). *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 26, 12-17.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558, 17 กรกฎาคม). รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่. ข่าวสารสภาวิชาชีพด้านวิชาชีพบัญชี Retrieved 24 กรกฎาคม, พ.ศ. 2558, from http://www.fap.or.th/images/column_1437124552/รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่.pdf
- พงษ์พรอุปถัมภ์, & ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงษ์. (2557). ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้รายงาน. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 141, 36-54.



ตารางสรุปความแตกต่างสำคัญของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่และแบบปัจจุบัน (6 วรรค)

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน
1. ทั้งวรรคนำและวรรคความเห็นจากรายงานแบบปัจจุบันถูกนำมาแสดงอยู่ภายใต้หัวข้อ “ความเห็น” ซึ่งถูกนำขึ้นมาเสนอเป็นหัวข้อแรกในรายงาน	วรรคความเห็นอยู่ส่วนท้ายสุดของรายงาน แต่ก่อนวรรคนั้นข้อมูลและสรุปการณีน
2. ต้องมีหัวข้อ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” แม้ในกรณีที่รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่มีเงื่อนไข โดยต้องระบุแหล่งที่มาของจรรยาบรรณที่ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติในระหว่างการตรวจสอบไว้ในหัวข้อนี้ด้วย หากจรรยาบรรณดังกล่าวไม่เหมือนกับจรรยาบรรณที่ออกโดย IESBA ทั้งหมด	“เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” แสดงเมื่อรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปเท่านั้น และไม่เคยให้ระบุแหล่งที่มาของจรรยาบรรณ
3. หัวข้อ “ความเห็น” และ “เกณฑ์ในการแสดงความเห็น” จะต้องนำเสนอเป็นสองหัวข้อแรกในรายงานของผู้สอบบัญชีตามลำดับ ส่วนหัวข้ออื่นสามารถสลับลำดับการนำเสนอในรายงานได้ตามที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเหมาะสม	ไม่มีข้อกำหนดเรื่องการเฉพาะ
4. รายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องมีหัวข้อ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” โดยผู้สอบบัญชีอาจเลือกจะเสนอหัวข้อดังกล่าวไว้ในกิจการอื่นที่ใช้บริษัทจดทะเบียนฯ ด้วยก็ได้	ไม่มีการระบุถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
5. ในหัวข้อความรับผิดชอบของผู้บริหาร มีการเพิ่มวรรคที่อธิบายเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องเป็นการเฉพาะ และให้ระบุผู้มีหน้าที่ในการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน	ไม่มีการพูดถึงเรื่องดังกล่าวเป็นการเฉพาะ
6. หัวข้อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มเป็น 6 ย่อหน้า โดยย่อหน้าแรกและย่อหน้าสุดท้ายต้องแสดงบนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี แต่อีก 4 ย่อหน้าอาจนำไปแสดงเป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรืออ้างอิงไปยังเว็บไซต์ของหน่วยงานรับผิดชอบที่มีข้อความเหมือนกับที่นำมาได้	มีเพียง 2 ย่อหน้าและต้องแสดงในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีทั้งหมด
7. ย่อหน้าแรกของหัวข้อ “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี” ที่บังคับให้แสดงในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีนั้น ได้อธิบายเพิ่มเรื่อง “การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” และความหมายของคำว่า “สาระสำคัญ”	ไม่เคยกล่าวถึงความหมายของคำว่า “การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล” และ “สาระสำคัญ”
8. สำหรับย่อหน้าอื่น ๆ ภายใต้อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เปิดโอกาสให้เลือกแสดงบนหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่นั้น มีการขยายความเพิ่มเรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ และเรื่องการติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไว้ด้วย	ไม่มีเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง และการติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นเฉพาะ
9. ต้องระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ (Engagement Partner) ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนฯ	ไม่เคยกำหนดให้ต้องระบุยกเว้นชื่อผู้ลงนามในรายงานซึ่งสันนิษฐานได้ว่าเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ

² ตารางนี้เปรียบเทียบนี้ดัดแปลงจากบทความของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (พ.ศ. 2558)

ตัวอย่างร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่³

(แปลและดัดแปลงตามความเข้าใจของผู้วิจัย เอกสารนี้ไม่ใช่เอกสารจากสภาวิชาชีพบัญชี)

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอผู้ถือหุ้นบริษัท กขค จำกัด

ความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน รวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงินรวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินที่แนบมานี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x1 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยผู้สอบบัญชีต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวเพิ่มเติมไว้ในหัวข้อความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัทตามที่ระบุในข้อบังคับสภาวิชาชีพ (ฉบับที่ 19) เรื่องจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ พ.ศ. 2553⁴ และข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณอื่น ๆ ตามข้อบังคับดังกล่าวด้วย ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องซึ่งตามดุลยพินิจทางวิชาชีพของข้าพเจ้ามีความสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเหล่านี้พิจารณาจากบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมและการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าต่อบริษัทดังกล่าว และข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นต่อเรื่องเหล่านี้เป็นการต่างหาก

(อธิบายรายละเอียดของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ)

³ รายงานของผู้สอบบัญชีนี้แปลและดัดแปลงตามความเข้าใจของผู้วิจัยนี้โดยอ้างอิงจาก ISA 700 (ปรับปรุง) และร่างภาษาไทยเมื่อครั้งที่ยังเป็นร่างเพื่อรอพิจารณาพิจารณาของ IAASB จากบทความของ สมพงษ์ พรอุปถัมภ์และธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์ (พ.ศ. 2557)

⁴ ดัดแปลงตามแนวคิดของผู้วิจัยเพื่อใช้ในการวิจัยนี้เท่านั้น ขณะนี้ยังไม่ทราบว่าสภาวิชาชีพบัญชี จะพิจารณาให้เนื้อหาของส่วนนี้เป็นอย่างไร

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลต้องบการเงิน

ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และจัดให้มีการควบคุมภายในที่ผู้บริหารเห็นว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารมีหน้าที่ในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท การเปิดเผยเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (หากเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในกรวางบัญชี เว้นแต่ว่าผู้บริหารมีความตั้งใจเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่มีทางเลือกที่น่าจะเป็นไปได้ที่จะดำเนินกิจการต่อเนื่องต่อไปอีก

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีหน้าที่ในการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับงบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือ ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่ไม่ถึงขั้นรับประกันว่าการปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและถือว่าเป็นสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่ารายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ที่ใช้งบการเงินเหล่านี้

ในการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจและความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบนี้ นอกจากนี้ ข้าพเจ้ายังได้ใช้วิธีการดังต่อไปนี้

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะมีมากกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การแจ้งโละละวัน การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริง หรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน
- ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในซึ่งเกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของบริษัท
- ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่จัดทำโดยผู้บริหาร

- ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์บัญชีการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร และสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่หลังจากได้พิจารณาจากหลักฐานที่รวบรวมได้แล้ว หากข้าพเจ้าสรุปได้ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญในเรื่องดังกล่าว ข้าพเจ้าจะเพิ่มวรรคเพื่อข้อมูลหรือเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวในงบการเงิน หรืออาจแสดงความเห็นในแบบที่เปลี่ยนแปลงไป หากการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ข้อสรุปการตรวจสอบของข้าพเจ้าได้พิจารณาจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับรวบรวมมาจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือเงื่อนไขในอนาคตอาจทำให้บริษัทไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไปได้
- ประเมินการนำเสนอโดยรวม โครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูล และประเมินว่างบการเงินแสดงผลของรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในลักษณะที่ทำให้มีผลกระทบแสดงข้อมูลอย่างถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในหลายด้าน เช่น ขอบเขตและช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้และผลการตรวจสอบที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายในซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมดซึ่งรวมทั้งเรื่องอื่นที่ข้าพเจ้าเชื่อว่าอาจทำให้บุคคลภายนอกเห็นว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้า อีกทั้งได้สื่อสารมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อปกป้องความเป็นอิสระของข้าพเจ้า

จากเรื่องที่สื่อสารให้กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลทั้งหมดนั้น ข้าพเจ้าได้ระบุเรื่องที่มีความสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันและแสดงไว้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบข้างต้น ข้าพเจ้าได้อธิบายเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชีเว้นแต่จะมีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ห้ามมิให้มีการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ หรือเว้นแต่ในกรณีที่เกิดขึ้นได้ยากมากซึ่งข้าพเจ้าพิจารณาแล้วเห็นว่าเรื่องดังกล่าวไม่ควรนำมาเปิดเผยในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบทางด้านลบจากการเปิดเผยดังกล่าวจะมีมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการสื่อสารดังกล่าวต่อสาธารณะ⁵

ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและผลการตรวจสอบในรายงานฉบับนี้คือ

(ลายมือชื่อ)

(ที่อยู่)

(วันที่)

⁵ ข้อความข้างต้นอยู่ในส่วนที่เป็นสีเทาข้างต้นนี้สามารถเลือกที่จะแสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีทั้งหมด หรือนำไปแสดงเป็นภาคผนวกของรายงานของผู้สอบบัญชี หรืออ้างอิงไปยังเว็บไซต์ของหน่วยงานที่มีกฎหมายรองรับที่มีข้อความที่เหมือนกับข้อความในส่วนที่เป็นสีเทาทั้งหมดก็ได้หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้