

รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ (อีกแล้ว)

ดร.ศิลปพร ศรีจันทะพร

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อกลุ่มผู้ใช้หลายฝ่าย ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ที่ใช้รายงานการสอบบัญชีได้ทราบถึงขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีได้อย่างชัดเจน

วิวัฒนาการของรายงานของผู้สอบบัญชี

การรายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มมีขึ้นในประเทศอังกฤษ ผู้สอบบัญชีจะแถลงหรือรายงานผลการตรวจสอบงบการเงินโดยการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีให้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้รับฟัง การรายงานของผู้สอบบัญชีในช่วงแรกนี้จึงถือได้ว่าเป็นรายงานในรูปแบบวาจา แต่ก็ยังเขียนรายงานนั้นไว้เป็นลายลักษณ์อักษรด้วย ต่อมาข้อบังคับของบริษัทกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบไว้ตอนท้ายหน้างบดุล โดยมีข้อความว่า"ได้ตรวจสอบถูกต้องแล้ว" (หรืออาจไม่มีข้อความนี้ก็ได้ แต่ยังต้องแสดงรายงานการตรวจสอบไว้ท้ายงบดุลที่ตรวจสอบ) พร้อมทั้งผู้สอบบัญชีจะลงลายมือชื่อของตนกำกับไว้ท้ายงบดุลที่ตรวจสอบนั้น

วิธีปฏิบัติดังกล่าวได้สืบทอดถือปฏิบัติกันมาจนกระทั่งกฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทเมื่อปี พ.ศ. 2443 (ค.ศ. 1900) กำหนดให้งบการเงินของบริษัททุกแห่งต้องมีการสอบบัญชี กฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีลงชื่อในคำรับรองท้ายงบดุลว่า ได้มีการสอบบัญชีตามกฎหมายเรียบร้อยแล้วและผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้น พร้อมด้วยบัญชีที่ตรวจสอบและงบดุลที่เสนอต่อที่ประชุมใหญ่โดยผู้สอบบัญชีต้องแถลงด้วยวาจาว่างบดุลนั้นได้ทำโดยถูกต้องครบถ้วน ผู้สอบบัญชีต้องอ่านรายงานการสอบบัญชีดังกล่าวให้ที่ประชุมใหญ่ได้รับฟังด้วย

กฎหมายฉบับดังกล่าวระบุว่าผู้สอบบัญชีต้องเขียน "คำรับรอง" ไว้ท้ายงบดุล รวมทั้งจัดทำ "รายงาน" เสนอต่อผู้ถือหุ้น แต่การปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในสมัยนั้นได้รวมทั้งคำรับรองและรายงานไว้ด้วยกันที่ท้ายงบดุล โดยรายงานของผู้สอบบัญชีได้กลายเป็นส่วนหนึ่งของคำรับรองไปด้วย เป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีจะเสนอข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความยากลำบาก เนื่องจากต้องกล่าวถึงคำรับรองในความถูกต้องของงบการเงินและข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานฉบับเดียวกัน ซึ่งผู้ใช้อาจมองข้าม

ประเด็นที่สำคัญในรายงานได้ ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีมักจัดทำรายละเอียดข้อสังเกตต่างๆ ขึ้นมาแล้วนำไปอ่านให้ที่ประชุมใหญ่ฟัง โดยผู้สอบบัญชีไม่ได้จัดพิมพ์ข้อสังเกตดังกล่าวเผยแพร่ออกไป ด้วยเหตุนี้ ผู้ถือหุ้นโดยทั่วไปหรือผู้ใช้อื่นๆ จึงมักไม่ทราบถึงความสำคัญของรายงานของผู้สอบบัญชี

ต่อมาในปี พ.ศ. 2450 (ค.ศ. 1907) กฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทได้บังคับว่า รายงานการสอบบัญชีต้องแนบด้วยงบดุล หรือแจ้งไว้ท้ายงบดุลว่ามีรายงานการสอบบัญชี และตั้งแต่ปี พ.ศ. 2472 (ค.ศ. 1929) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแนบรายงานการสอบบัญชีไว้กับงบดุลด้วยทุกครั้งไป วิธีการแนบรายงานกับงบดุลดังกล่าว อาจตีความได้ว่าบริษัทพิมพ์งบดุลและรายงานการสอบบัญชีลงบนกระดาษแผ่นเดียวกันก็ได้ หรือผูกรายงานการสอบบัญชีไว้กับงบดุลก็ได้

ในช่วงแรกจะสังเกตได้ว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเฉพาะงบดุลเท่านั้นต่อมาในปี พ.ศ. 2491 (ค.ศ. 1948) กฎหมายของประเทศอังกฤษเกี่ยวกับบริษัทได้กำหนดว่างบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทต้องมีกรรมการลงลายมือชื่ออนุมัติ และต้องมีรายงานการสอบบัญชีแนบด้วย

ในช่วงครึ่งหลังของคริสต์ศตวรรษที่ 19 รูปแบบรายงานของอังกฤษได้เข้ามามีบทบาทในสหรัฐอเมริกา ทั้งๆ ที่รายงานการสอบบัญชีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกา เนื่องจากงบการเงินของบริษัทมหาชนของอังกฤษต้องได้รับการตรวจสอบตามกฎหมาย ในขณะที่งบการเงินของบริษัทในสหรัฐอเมริกายังไม่มีกฎหมายบังคับให้มีการตรวจสอบ แต่ก็ยังเน้นการรายงานต่องบดุล ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ในการขอกู้ยืมเป็นส่วนใหญ่

พัฒนาการและรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

รายงานการสอบบัญชีเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแก่ผู้ใช้งบการเงิน และเป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ โดยได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมได้ว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน หรือตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ เพียงใด

ปี พ.ศ. 2518 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนเป็นสภาวิชาชีพบัญชี) ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งระบุให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจน โดยได้กำหนดให้ใช้รายงานการสอบบัญชีแบบรายงานมาตรฐาน ซึ่งเรียกว่า “รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น” (Short-Form Report) หรือที่เรียกกันแบบไม่เป็นทางการว่า “รายงานแบบ 2 วรรค” โดยมีรูปแบบรายงาน ดังนี้

(ยกเลิกการใช้รูปแบบรายงานนี้แล้ว)

รายงานของผู้สอบบัญชี (แบบสองวรรค)

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ..... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่..... ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ..... โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันกับปีก่อน

ลายมือชื่อ

.....
(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ต่อมาในปี พ.ศ.2541 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในปัจจุบัน) ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน ซึ่งได้กำหนดรูปแบบและถ้อยคำของการเขียนรายงานการสอบบัญชี ที่เรียกกันอย่างไม่เป็นทางการว่า “รายงานแบบสามวรรค” ซึ่งความแตกต่างหลักของรูปแบบรายงานแบบสองวรรคและแบบสามวรรคอยู่ที่เรื่องการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารในรายงานการสอบบัญชี โดยรูปแบบรายงานการสอบบัญชีแบบสามวรรค ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน มีดังนี้

(ยกเลิกการใช้รูปแบบรายงานนี้แล้ว)

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสามพรรค)

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุน
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุด
วันเดียวกันของบริษัท จำกัด ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความ
ถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบใน
การแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมี
เหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การ
ตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวน
เงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการ
บัญชีที่กิจการใช้และประมาณการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ
ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้นตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดง
รายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้
ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่
ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท
จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่

เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ประเทศไทยได้เริ่มใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ ที่ได้ปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไป International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services ฉบับรวมเล่ม ปี 2010 แล้ว ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชี มาเน้นที่การวิเคราะห์ความเสี่ยงของกิจการในการปฏิบัติงานมากขึ้น

ในครั้งนั้นได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีจากแบบเดิมที่เรียกกันติดปากว่า"แบบสามวรรค" ซึ่งใช้กันมาตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีครั้งใหญ่หลังวิกฤตเศรษฐกิจ มาเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่เรียกว่า"รายงานแบบหกวรรค"ซึ่งขณะนี้ก็ยังคงมีการจัดอบรมเกี่ยวกับวิธีการเขียนรายงานแบบหกวรรคนี้อยู่เนืองๆ ด้วยว่ายังมีผู้ที่ยังไม่เข้าใจอย่างถ่องแท้ในหลักการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีแบบหกวรรคอยู่บ้าง รูปแบบรายงานแบบ 6 วรรคเป็นดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท..... ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะ

เกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารรวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสม เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะทางการเงินของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานต่อข้อกำหนดตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาส่วนนี้ แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะความรับผิดชอบในการรายงานอื่นของผู้สอบบัญชี].....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน

วันที่

สำนักงานสอบบัญชี

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงรูปแบบรายงานผู้สอบบัญชีครั้งล่าสุด

ขณะที่กำลังผลิตเพลินอยู่กับการฝึกหัดเขียนรายงานแบบทอรรคอยู่นั้น เมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2556 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีในกลุ่มการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งมีรายละเอียดเพิ่มขึ้นจากแบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอีกมาก

เนื้อหาในส่วนนี้จึงขอเล่าสู่กันฟังถึงประเด็นสำคัญที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้ผู้สอบบัญชี ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินและผู้ใช้งบการเงิน ได้มีการเตรียมตัวเตรียมใจและเตรียมพร้อมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงที่จะมาถึงเร็วขึ้น

สำหรับผู้ใช้งบการเงินแล้ว ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินถือว่าเป็นสิ่งที่มีคุณค่าอย่างมากในการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจ ทางคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) เองก็ทราบในจุดนี้ ประกอบกับวิกฤติทางการเงินของโลกในช่วงที่ผ่านมา ผู้ที่เกี่ยวข้องหลายฝ่ายได้เรียกร้องให้รายงานของผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้นอีก (More Informative) IAASB จึงได้เสนอการแก้ไขมาตรฐานการสอบบัญชีในกลุ่มการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วยร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสเดิมที่มีการปรับปรุง จำนวน 5 ฉบับ และร่างมาตรฐานการสอบบัญชีรหัสใหม่ จำนวน 1 ฉบับ ดังนี้

ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report

ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the independent Auditor's Report

ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance

ISA 570 (Revised), Going Concern

ประเด็นสำคัญที่เปลี่ยนแปลงในรายงานแบบใหม่

สำหรับประเด็นสำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลงแบ่งได้เป็น 7 ข้อ (ดูตัวอย่างรายงานท้ายบทความ) ดังนี้

1. **การเปลี่ยนแปลงลำดับของย่อหน้าในรายงาน** รายงานแบบใหม่ได้นำย่อหน้าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินมาไว้เป็นอันดับแรก จากนั้นจึงตามด้วยย่อหน้าเกณฑ์ในการแสดงความเห็น และวรรคอื่นๆ และมีการเพิ่มประเด็นที่ต้องกล่าวถึงในรายงานบางเรื่องที่เป็นเรื่องใหม่ ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไป

2. **การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Key Audit Matter)** ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานถึงประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไว้ด้วย ซึ่งประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หมายถึง ประเด็นต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาและใช้ดุลยพินิจในฐานะของผู้สอบบัญชีแล้วพบว่าเป็นประเด็นที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน และประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะเปลี่ยนไปในการสอบบัญชีแต่ละครั้ง

3. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) ให้ครอบคลุมถึงข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern Basis on Accounting) ที่นำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินของกิจการ โดยพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญใด ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสงสัยอย่างมีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินกิจการต่อเนื่องหรือไม่

4. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่น (Other Information) ผู้สอบบัญชีต้องกล่าวด้วยว่าได้ปฏิบัติงานติดตามไปดูข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบที่เป็นส่วนหนึ่งของเอกสารอื่นๆด้วย เพื่อพิจารณาว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดแย้งกันหรือไม่ ตาม ISA 720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements ที่ได้เสนอการเปลี่ยนแปลงไปแล้วก่อนหน้านี้

5. ข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ และได้ปฏิบัติงานครบถ้วนตามขอบเขตงานที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบด้านจริยธรรมที่เกี่ยวข้องอื่นๆ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อกำหนดดังกล่าว

6. การเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีที่รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินของกิจการดังกล่าว โดยมีข้อยกเว้นในกรณีที่การเปิดเผยข้อมูลนี้จะก่อให้เกิดความเสียหาย สำหรับประเทศไทย การเปลี่ยนแปลงในข้อนี้ไม่มีผล เนื่องจากในบ้านเราผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อในนามบุคคล ไม่ใช่ในนามสำนักงาน

7. มีการเสนอปรับปรุงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและลักษณะสำคัญของการสอบบัญชี