

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การทบทวนวรรณกรรมมุ่งเน้นเอกสารขั้นต้น เพื่อให้ได้ความรู้เป็นบรรทัดฐาน นอกจากนี้ยังไม่มีการศึกษาวิจัยประเภทนี้มาก่อน จากการทบทวนวรรณกรรมไม่ว่าจะเป็นการทบทวนจาก เอกสาร วารสาร ตำราวิชาการ หรือฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ทำให้สามารถประมวลความรู้ที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมตามลำดับดังต่อไปนี้

2.1 ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2 การเพิ่มวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.1 การเพิ่มวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

2.2.2 การเพิ่มวรรณคดีข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ

2.1 ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรสรุปความเห็นของตนเองจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้มา ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะจัดประเภทรายงานของผู้สอบบัญชีออกเป็นสองกลุ่มใหญ่ ๆ ด้วยกันคือ

1. รายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข

ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ยังแสดงว่าการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการใช้หลักการบัญชีและผลกระทบดังกล่าว ได้คำนวณและเปิดเผยอย่างเหมาะสมในงบการเงิน (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 ย่อหน้าที่ 27, 2542)

2. รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปสามารถเปลี่ยนแปลงไปในสถานการณ์ดังต่อไปนี้ (สมาคมบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 ย่อหน้าที่ 30 37 38 และ 39, 2542)

2.1 ข้อมูลและเหตุการณ์ที่ไม่กระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี โดยเพิ่มวรรคอธิบายเพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ใด ๆ วรรคที่เพิ่มขึ้นนี้ ควรอ้างถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งขยายข้อมูลและเหตุการณ์อย่างละเอียด การเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ดังกล่าวไม่กระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี นอกจากนี้วรรคดังกล่าวควรแสดงต่อท้ายวรรคความเห็นและควรเน้นว่าความเห็นของผู้สอบบัญชียังเป็นความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

2.2 ข้อมูลและเหตุการณ์ที่กระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจทำให้ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การไม่แสดงความเห็น หรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ รวมถึงความมีสาระสำคัญของรายการที่เกิดขึ้น ดังนี้

2.2.1 การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ควรใช้เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าไม่สามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ อันเป็นผลกระทบของความขัดแย้งกับผู้บริหารหรือการถูกจำกัดขอบเขตแต่ไม่ถึงกับมีสาระสำคัญจนถึงกับต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็น

2.2.2 การไม่แสดงความเห็น ควรใช้เมื่อผลกระทบที่เป็นไปได้ของการถูกจำกัดขอบเขตมีสาระสำคัญมากจนถึงขั้นผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอได้ และมีผลให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ รวมทั้งผลกระทบเรื่องความไม่แน่นอนหลาย ๆ เรื่องที่มีสาระสำคัญมาก

2.2.3 การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ควรใช้เมื่อผลกระทบของความขัดแย้งกับผู้บริหารมีสาระสำคัญต่องบการเงินมากจนถึงขั้นที่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขไม่เพียงพอต่อการเปิดเผยข้อผิดพลาดหรือความไม่สมบูรณ์ของงบการเงินนั้น

ตารางที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไปกับข้อมูลหรือเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ตารางที่ 2.1 สรุปรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป

	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่เปลี่ยนแปลงไป					
	การแสดงความเห็น อย่างมี เงื่อนไข	การแสดงความเห็น งบการเงิน ไม่ถูกต้อง	การไม่ แสดง ความเห็น	มีการเพิ่มวรรคเน้น เพื่อเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ใด ๆ		
				ควร เน้น	ควร พิจารณา เน้น	ขึ้นอยู่กับ ดุลพินิจของ ผู้สอบบัญชี
1. ขอบเขตการตรวจสอบ ถูกจำกัด	/		/			
2. การไม่ปฏิบัติตาม หลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไป	/	/				
3. การไม่เปิดเผยข้อความ และรายการอย่าง เพียงพอ	/	/				
4. การไม่ได้จัดทำงบ การเงินตามที่กฎหมาย กำหนด	/	/				
5. ปัญหาการดำเนินงาน ต่อเนื่อง			/	/		
6. ปัญหาความไม่แน่นอน อื่น ๆ	/		/	/		
7. ปัญหาความสม่ำเสมอ เช่น การเปลี่ยนแปลง หลักการบัญชี	/	/				/
8. ข้อมูลและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน นอกเหนือจากความไม่ แน่นอน						/

ตารางที่ 2.1 แสดงให้เห็นว่า บางกรณีของการเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี เช่น ในกรณีที่ข้อมูลและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อธิบายไว้ในหมายเหตุ ประกอบงบการเงินนอกเหนือจากความไม่แน่นอน ผู้วิจัยได้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีเบื้องต้น พบปัญหาโดยที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการเพิ่มวรรณข้อมูล โดยการอธิบายเป็นนัยว่า ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะ สูญอาจไม่พอ หรือค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ยังไม่พอ ทั้งที่เรื่องดังกล่าวไม่ถือเป็นความไม่แน่นอน แต่เป็นเรื่องประมาณการทางบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับการ พิจารณาความเพียงพอของค่าเผื่อดังกล่าวได้ ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชียังไม่สามารถตรวจสอบให้เป็นที่ พอใจเกี่ยวกับจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ หรือค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีควร เปลี่ยนแปลงรายงานเนื่องจากขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด แทนที่จะทำการเพิ่มวรรณข้อมูล เป็นต้น

2.2 การเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

2.2.1 การเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

การเพิ่มวรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี พอสรูปประเด็นสำคัญได้ ดังนี้

1. ควรเปลี่ยนแปลง (ต้องเพิ่ม) วรรณข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ

ในกรณีนี้มาตรฐานได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับเกณฑ์ในการพิจารณาความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการว่า ควรเน้น (ต้องเน้น) ในกรณีเกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ แม้ว่าจะมีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินและงบการเงิน อย่างเพียงพอแล้วก็ตาม

- ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม

- พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่

2. ควรพิจารณาเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ความไม่แน่นอนที่สำคัญในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงาน
ต่อเนื่อง

ในกรณีนี้มาตรฐานการสอบบัญชี ได้กำหนดไว้ว่า ต้องพิจารณาว่าสมควรเพิ่มหรือไม่และเมื่อได้ทำการพิจารณาแล้ว อาจตัดสินใจเพิ่มหรือไม่เพิ่มขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งความไม่แน่นอนจะเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ไม่ใช่การดำเนินงานตามปกติ และไม่อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหารที่จะให้เรื่องนั้นคลี่คลายไปในทางใดทางหนึ่ง

3. กรณีอื่น ๆ (ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี)

- ข้อมูลและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน นอกเหนือจากความไม่แน่นอนที่ควรเพิ่ม/ควรพิจารณาเพิ่มวรรคเน้น

ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจเห็นว่าเหมาะสมที่จะเน้นข้อมูลหรือเหตุการณ์บางเรื่องให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นความสำคัญเป็นพิเศษ แม้ว่าข้อมูลนั้นได้เปิดเผยอย่างเพียงพออยู่แล้ว ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การตัดสินใจเพิ่มวรรคเน้นขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้มีการกำหนดว่า ควรเน้นหรือพิจารณาเน้น เรื่องที่ผู้สอบบัญชีตัดสินใจเน้นควรมีสาระสำคัญค่อนข้างมากต่อความเข้าใจฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเน้นเรื่องที่ไม่สำคัญมาก ผู้ใช้รายงานอาจเข้าใจว่าข้อมูลนั้นจะต้องสำคัญมาก มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีคงไม่เน้น ซึ่งอาจทำให้ผู้ใช้รายงานนำข้อมูลที่เน้นไปใช้อย่างไม่เหมาะสมได้

2.2.2 การเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศ

การเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในต่างประเทศ เช่น International Auditing and Assurance Standards Board ได้มีการออกร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 706 เรื่อง Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย ได้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศเป็นเกณฑ์ในการกำหนด ซึ่งจะมีเนื้อหาสาระสำคัญไม่แตกต่างกัน ซึ่งร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศฉบับนี้ ได้แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้

1. Emphasis of Matter Paragraphs in Auditor's Report

วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ คือ วรรคที่ผู้สอบบัญชีใช้อธิบายเกี่ยวกับความต้องการของผู้สอบบัญชี เพื่อที่จะเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ที่ถูกแสดงหรือเปิดเผยในงบการเงินรวมทั้งในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งข้อมูลและเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีควรเน้นในรายงานของผู้สอบบัญชี ต้องประกอบไปด้วย

1) มีความสำคัญต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินในงบการเงิน ซึ่งถ้าผลลัพธ์หรือความเป็นไปได้ของผลลัพธ์ของข้อมูลและเหตุการณ์ มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานหรือกระแสเงินสด และ

2) ไม่ปกติ ในที่นี้ก็คือไม่เกิดขึ้นบ่อยในการดำเนินงานในธุรกิจหรือในอุตสาหกรรม วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ไม่มีผลกระทบต่อการแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชี และไม่สามารถนำมาใช้แทนการแสดงความคิดเห็นแบบอื่น ๆ และมีเหตุการณ์อื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรแสดงอยู่ในวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ดังนี้

1) เกิดความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ เช่น ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลลัพธ์ในอนาคตของการถูกฟ้องร้อง

2) มีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีสาระสำคัญและไม่ปกติ

3) การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติ

4) เกิดเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

5) เหตุการณ์อื่น ๆ เช่น เหตุการณ์ที่รุนแรง ซึ่งได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งมีผลต่อการดำเนินงาน

2. Other Matters Paragraphs in Auditor's Report

ในกรณีนี้จะขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ใช้วรรคนี้เพื่อต้องการสื่อสารข้อมูลไปยังผู้อ่านรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นความจำเป็นในการสื่อสารข้อมูลออกไป เช่น เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม และกรณีที่ต้องแก้ไขข้อมูลอื่นที่สำคัญ แต่กิจการปฏิเสธที่จะแก้ไข นอกจากทำการพิจารณาเน้นแล้ว อาจพิจารณาดำเนินการอย่างอื่น เช่น ถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี หรือไม่ออกรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีสาระสำคัญของข้อมูลที่ขัดแย้งกัน

ส่วนมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (US GAAS) รหัส 508 เรื่อง Reports on Audited Financial Statements ซึ่งได้มีกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่มีผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีเช่นกัน ดังนี้

1. กรณีที่ขาดความสม่ำเสมอ เช่น การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี หรือการเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติที่มีผลอย่างมีสาระสำคัญต่อการเงินเปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีควรเพิ่มวรรคเน้นต่อท้ายวรรคความเห็น
2. เกิดเหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน
3. ความไม่แน่นอนทั้งในเรื่องของปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง และเรื่องอื่นที่นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง
4. ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่มีไว้เดิม
5. พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากออกเผยแพร่
6. เกิดเหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน
7. สถานการณ์อื่น ๆ เช่น รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ตารางที่ 2.2 ตารางเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการสอบบัญชีของ ประเทศสหรัฐอเมริกา

	มาตรฐาน การสอบบัญชี ของ ประเทศไทย	มาตรฐาน การสอบบัญชี ระหว่าง ประเทศ	มาตรฐาน การสอบบัญชี ของประเทศ สหรัฐอเมริกา
1.ความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ	/	/	/
2.ความไม่แน่นอนในเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง	/	/	/
3.ขาดความสม่ำเสมอ			/
4.พบข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงินหลังจากการออกเผยแพร่	/	/	/
5.เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุลที่มีผลกระทบต่อกิจการอย่างมีสาระสำคัญมากในปี/ไตรมาสต่อไป เช่น ไฟไหม้		/	/
6.รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีสาระสำคัญมากต้องงบการเงินโดยรวม และไม่ปกติ		/	/
7.ข้อมูลและเหตุการณ์อื่น ๆ ที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน นอกเหนือจากความไม่แน่นอน		/	
8.เหตุการณ์ที่ไม่เปิดเผยในงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงิน	/	/	/
9.ความเห็นของผู้สอบบัญชีต้องงบการเงินปีก่อนที่แสดงเปรียบเทียบแตกต่างจากความเห็นที่ให้ไว้เดิม	/	/	/
10.การนำหลักการบัญชีใหม่มาปฏิบัติก่อน		/	
11.การแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงบการเงินปีก่อน	/	/	

หมายเหตุ : มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ กำหนดวันถือปฏิบัติหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชีที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยใช้อยู่ในปัจจุบัน

ตารางที่ 2.2 แสดงถึงข้อมูลและเหตุการณ์ที่ผู้สอบบัญชีต้องทำการเน้นแตกต่างกันในแต่ละมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งความแตกต่างที่สำคัญอีกประการหนึ่งของมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย กับร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา คือการให้ผู้สอบบัญชีใช้ดุลพินิจ ซึ่งอาจจะทำให้มีการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี ไม่เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน ซึ่งอาจจะส่งผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินนำข้อมูลไปใช้ในการประกอบการตัดสินใจอย่างไม่เหมาะสม

การศึกษาคำนี้จึงมุ่งเน้นที่จะถามความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชีว่ามีความเห็นด้วยกับวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ในประเด็นที่อาจแตกต่างไปจากมาตรฐานการสอบบัญชีของประเทศไทย ซึ่งจากการทบทวนวรรณกรรมทั้งในประเทศและต่างประเทศ ไม่ปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจนเกี่ยวกับงานวิจัย ที่มุ่งเน้นถึงประเด็นและการตัดสินใจที่มีผลกระทบมาจากการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีมาก่อน ดังนั้นงานวิจัยฉบับนี้จึงเป็นจุดเริ่มต้นที่ดีของการวิจัยเกี่ยวกับการเพิ่มวรรณเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชี