

รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ คืออะไร ?

บทความจากสภาวิชาชีพบัญชีโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี

ปัจจุบัน สภาวิชาชีพบัญชีอยู่ในระหว่างการดำเนินการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ และคาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาสิ้นสุด ในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ซึ่งเป็นกรอบระยะเวลาเดียวกับที่มีการประกาศใช้ในต่างประเทศ ผลการศึกษาและวิจัยมาเป็นเวลาหลายปีโดยหน่วยงานซึ่งทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรมีการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเพิ่มขึ้นเพื่อประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน รวมทั้งเป็นการเพิ่มคุณค่าของรายงานการสอบบัญชีอีกด้วย

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ทำให้มีการสื่อสารข้อมูลที่มีประโยชน์ระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ซึ่งเป็นพัฒนาการใหม่ของรายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน และเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล การให้ข้อมูลนี้เป็นการสะท้อนถึงความปลอดภัยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งผู้ใช้งบการเงินทั่วไปสามารถรับทราบและเข้าใจเรื่องเหล่านี้จากการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชี

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยส่วนใหญ่เป็นเรื่องเกี่ยวกับ

1. เรื่องที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (Significant risk) เป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ว่ามีความเสี่ยงสูงที่กิจการจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน
2. เรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบ ซึ่งมักเป็นการ

ตรวจสอบรายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจในการประมาณการทางบัญชี และรายการเหล่านี้เป็นประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง

3. เรื่องหรือประเด็นปัญหาที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการสอบบัญชี รวมถึงผลกระทบต่อการตรวจสอบเหตุการณ์หรือรายการที่สำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญทางด้านเศรษฐกิจ การบัญชี ข้อบังคับหรืออื่นๆ ที่ส่งผลกระทบต่อข้อสมมติหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและกระทบต่อวิธีการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชี ตัวอย่าง “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เช่น ปัจจัยที่กระทบกับการทดสอบการต่ออายุของค่าความนิยม ความเหมาะสมของแบบจำลองที่ใช้ในการวัด

มูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ความยากในการตรวจสอบการรวมธุรกิจ และความเสี่ยงจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการรับรู้รายได้ตามสัญญา เป็นต้น ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญที่ควรนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ การนำเสนอ Key Audit Matters จะบังคับใช้กับรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น

สำหรับวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีส่วนที่กำกับดูแลกิจการต่องบการเงินนั้น ได้เพิ่มเติมเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหารในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่อง การเปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่องและเกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินต่อเนื่อง และมีข้อความสำคัญเพิ่มเติมที่ระบุว่าผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลมีความ

UK เป็นประเทศที่นำร่องในการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ โดยใช้ International Standards on Auditing (UK and Ireland) ซึ่งมีส่วนที่แตกต่างจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่ออกโดย IAASB อยู่บ้าง รวมถึงรายละเอียดของเนื้อหาในรายงานอาจไม่ตรงกัน แต่รูปแบบการจัดเรียงตัวเลขวรรคเหมือนกัน เช่น รายงานขึ้นต้นด้วยวรรคความเห็นและลงท้ายด้วยวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี เป็นต้น ผู้สนใจอาจดูรายงานของผู้สอบบัญชีตาม International Standards on Auditing (UK and Ireland) ที่เริ่มมีการรายงานตั้งแต่ปี 2557 ได้จากรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย

รับผิดชอบในการสอดส่องดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท ส่วนวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินนั้น จะเน้นอธิบายกระบวนการตรวจสอบที่ละเอียดมากขึ้น และที่สำคัญผู้สอบบัญชีต้องระบุไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่าได้มีการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลเรื่องขอบเขตการตรวจสอบและระยะเวลาที่วางแผนไว้ ประเด็นสำคัญที่พบจาก การตรวจสอบ รวมทั้งจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในที่พบในระหว่างการตรวจสอบ

นอกจากนี้ รายงานรูปแบบใหม่ได้กำหนดให้แสดงชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี โดยเชื่อว่าจะเพิ่มความรู้สึกรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่มีต่อการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งข้อกำหนดนี้ยังไม่เคยมีในต่างประเทศ แต่สำหรับประเทศไทยไม่ได้มีผลกระทบมากนัก เนื่องจาก



The New Auditor's Report



มีการระบุชื่อผู้สอบบัญชีในหน้ารายงานอยู่แล้ว เพียงแต่ต้องเพิ่มข้อความว่าเป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีและผลการตรวจสอบที่ระบุไว้ในรายงาน

โดยสรุป รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เป็นการรายงานผลการตรวจสอบให้ชัดเจนขึ้นแก่ผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบซึ่งเปรียบเสมือน Executive Summary ในรายงานประจำปีของบริษัท ดังนั้นข้อมูลที่สื่อสารในรายงานต้องเป็นข้อมูลการตรวจสอบเฉพาะของแต่ละกิจการ และเป็นภาษาที่ง่ายแก่การทำความเข้าใจ ทั้งนี้เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินมากที่สุดสิ่งที่คาดหวังจากการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีนี้คือ ช่วยเพิ่มความโปร่งใสของกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินและงานสอบบัญชี ซึ่งให้ประโยชน์ต่อสาธารณะและผู้ที่มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ไม่ว่าจะเป็นผู้ใช้งบการเงิน นักลงทุน นักวิเคราะห์ คณะกรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารของกิจการ รวมถึงวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง และทำให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลให้ความสนใจในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี ขณะเดียวกันผู้สอบบัญชีต้องให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Skepticism) เพิ่มขึ้นและให้ความใส่ใจเป็นพิเศษในเรื่องที่สำคัญที่จะนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี ในท้ายสุดผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลควรมีบทบาทและความเกี่ยวข้องในเรื่องนี้ อย่างไรก็ตาม เป็นเรื่องที่ท่านควรให้ความสำคัญและทำความเข้าใจกับผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจน

The New Auditor's Report

*An article from the Federation of Accounting Professions
By the Auditing Profession Committee*

The Federation of Accounting Professions is in the process of promulgating the new form of auditor's report to be in line with International Auditing Standards issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). This new auditor's report is expected to be effective in Thailand as well as in a number of other countries for audits of financial statements for periods ending on or after December 31, 2016. According to the international research and studies, the auditor's report should provide more relevant information pertaining to auditing which will add more value of the report to users.

The new auditor's report will enhance the communication between the auditor and relevant parties by including "Key Audit Matters or KAMs" paragraph in the report. KAMs are those matters that, in the auditor's judgment, were of most significance in the audit of the current period financial statements and are those matters that were communicated with those charged with governance. KAMs will provide greater transparency into the financial statement audit as it will enable users of the financial statements a better understanding of such matters from reading the auditor's report.

KAMs are mostly related to (a) areas of higher assessed risks of material misstatement, or significant risks, (b) matters required significant auditor judgments in auditing areas that involved significant management judgment, including accounting estimates that have been identified as having high estimation uncertainty, and (c) important issues that were identified during the audit including significant events or transactions that affect the audit, for example, significant economic, accounting, regulatory, or other developments that affected management's assumptions or judgments and the auditor's overall approach to the audit. Examples of KAM are factors affecting the impairment test of goodwill, the appropriateness of a model used for financial instrument measurement, the complexity and difficulty in auditing the

business combination, and the risks of fraud relating to revenue recognition from contracts. The auditor will have to determine which matter is to be reported as KAM in the auditor's report. Nevertheless, KAMs are mandatory for the audit of financial statements of listed company in the stock exchange.

The new auditor's report adds a description of the respective responsibilities of management for assessing the company's ability to continue as a going concern, disclosure of matters related to going concern and accounting basis for going concern. Moreover, the inclusion of a statement indicating the responsibility of those charge with governance in overseeing the Company's financial reporting process. Under "Auditor's Responsibilities for the Audit of the Financial Statements" paragraph, it will provide more information on auditing process. More importantly, the auditor has to indicate in the report that he/she has communicated with those charged with governance regarding the planned scope and timing of the audit and significant audit findings, including any significant deficiencies in internal control that are identified during the audit.

The new auditor's report also requires the disclosure of the name of the engagement partner based on the view that this will emphasize on the responsibility of the engagement partner. This may be new to other countries, however, in Thailand the auditor's name is already stated in the report. Only the text "The engagement partner on the audit resulting in this independent auditors report is [Name]" is added.

In conclusion, the new auditor's report provides a more transparent audit result for users of a financial statement. The auditor communicates KAMs based on the audit that was performed and are like an executive summary in the company's annual report. The information in the report is specific for each entity and the wording must be easy to understand for the benefits of users of financial statements.

The new auditor's report is expected to increase transparency into the financial reporting process and financial statement audit which, in turn, will benefit the public and stakeholders, not only users, investors, analysts, Audit Committee, company's executives but also the audit professions. In addition, it enhances communications between the auditor and relevant parties and increases attention by management and those charged with governance to key audit matters reported by the auditor. Professional skepticism is expected to be increased as auditor will focus on the matters communicated in the auditor's report. Finally, what are the roles and involvement of management and those charged with governance regarding this matter and what you need to do in working with your auditor to effectively implementing this new requirement.

The United Kingdom is a pilot country to implement the new auditor's report form that based on the International Standards on Auditing (United Kingdom and Ireland). The detail of this standard is partially different from that of IAASB but the paragraph setting is the same. For example, the report begins with an opinion paragraph and ends with a paragraph explaining the auditor's responsibility. The auditor's report according to the International Standards on Auditing (United Kingdom and Ireland) can be found in the annual report of listed companies in the Stock Exchange of England which has been implemented since 2014.