



เตรียมพบกับรายงานของผู้สอบบัญชี รูปแบบใหม่ (อีกแล้ว)

เมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 ที่ผ่านมา ประเทศไทยได้เริ่มใช้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ ที่ได้ปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไป International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services ฉบับรวมเล่มปี ค.ศ. 2010 แล้ว ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงแนวทางในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมาเน้นที่การวิเคราะห์ความเสี่ยงของกิจการในการปฏิบัติงานมากขึ้น

ในครั้งนั้นได้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีจากแบบเดิมที่เรียกกันติดปากว่า “แบบสามวรรค” ซึ่งใช้กันมาตั้งแต่มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีครั้งใหญ่หลังวิกฤตเศรษฐกิจ มาเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่เรียกว่า “รายงานแบบหกวรรค” ซึ่งจวบจนนี้ก็ยังคงมีการจัดอบรมเกี่ยวกับวิธีการเขียนรายงานแบบหกวรรคนี้อยู่เนือง ๆ ด้วยว่ายังมีผู้ที่ยังไม่เข้าใจอย่างถ่องแท้ในหลักการเขียนรายงานของผู้สอบบัญชีแบบหกวรรคอยู่บ้าง

ขณะที่กำลังเพลิดเพลินอยู่กับการฝึกหัดเขียนรายงานแบบหกวรรคอยู่นั้น เมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2556 คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (IAASB) ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสหพันธ์บัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีในกลุ่มการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งมีรายละเอียดเพิ่มขึ้นจากแบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอีกมาก

มุมมองของผู้สอบในครั้งนี้นឹងขอเล่าสู่กันฟังถึงประเด็นสำคัญที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้ผู้สอบบัญชีผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินและผู้ใช้งบการเงิน ได้มีการเตรียมตัวเตรียมใจและเตรียมพร้อมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงที่จะมาถึงเร็ว ๆ นี้

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อนุกรรมการพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

สำหรับผู้ใช้งบการเงินแล้ว ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินถือว่าเป็นสิ่งที่มีคุณค่าอย่างมากในการนำข้อมูลในงบการเงินไปใช้ในการตัดสินใจ 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

รายงานแบบใหม่ให้ย่อหน้าการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินมาเป็นอันดับแรก จากนั้นจึงตามด้วยย่อหน้ารายงานในการแสดงความเห็น และวรรคอื่น ๆ และสรุปประเด็นที่ต้องกล่าวถึงในรายงานบางเรื่องที่เป็นเรื่องใหม่ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไป

2. การรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Key Audit Matter) ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนใน ๒๐๑๕ ได้พบประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไว้ด้วย ซึ่งประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชี หมายถึง ประเด็นต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาและใช้ดุลยพินิจในฐานะของผู้สอบบัญชีแล้วเห็นว่า เป็นประเด็นที่มีนัยสำคัญในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบัน และประเด็นสำคัญที่พบในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจะเปลี่ยนไปในการสอบบัญชีแต่ละครั้ง

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

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

5. ข้อความที่ระบุไว้อย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระจากกิจการ และได้ปฏิบัติตามครบถ้วนตามขอบเขตงานที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบด้านจริยธรรมที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อกำหนดดังกล่าว

6. การเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีที่รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นต่อการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นั้น มาตรฐานการสอบบัญชีมีข้อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยชื่อของหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความคิดเห็นต่อการเงินของกิจการดังกล่าว โดยมีข้อยกเว้นในกรณีที่การเปิดเผยข้อมูลนี้จะก่อให้เกิดความเสียหาย สำหรับประเทศไทย การเปลี่ยนแปลงในข้อนี้ไม่มีผล เนื่องจากในบ้านเราผู้สอบบัญชี

ลงลายมือชื่อในนามบุคคล ไม่ใช่ในนามสำนักงาน

7. มีการเสนอปรับปรุงคำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและลักษณะสำคัญของการสอบบัญชี

สำหรับตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีที่เสนอใหม่ล่าสุด ซึ่งมีแหล่งที่มาจาก Exposure Draft July 2013: International Standards on Auditing; Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs) เป็นดังนี้

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

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

Report on the audit of the Consolidated Financial Statements³

Opinion

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

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

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 Consolidated Financial Statements section of our report. We are independent of the Group within the meaning of [indicate relevant ethical requirements or applicable law or regulation] and have fulfilled our other responsibilities under those ethical requirements. (see Question 11) We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Key Audit Matters (see Questions 10 and 11)

Key audit matters are those matters that, in our professional judgment, were of most significance in our audit of the consolidated financial statements. Key audit matters are selected from the matters communicated with [those charged with governance], but are not intended to represent all matters that were discussed with them. Our audit procedures relating to these matters were designed in the context of our audit of the consolidated financial statements as a whole. Our opinion on the consolidated financial statements is not modified with respect to any of the key audit matters described below, and we do not express an opinion on these individual matters.

The four specific topics and content presented below are purely for illustrative purposes. This section would be tailored to the facts and circumstances of the individual audit engagement and the entity. Accordingly, the IAASB has

³ The sub-title "Report on the Audit of the Consolidated Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

intentionally drafted these examples in a manner that illustrates that Key Audit Matters will vary in terms of the number and selection of topics addressed and the nature in which they may be described, and are intended to be consistent with the disclosures in the entity's consolidated financial statements.

Goodwill

Under IFRSs, the Group is required to annually test the amount of goodwill for impairment. This annual impairment test was significant to our audit because the assessment process is complex and highly judgmental and is based on assumptions that are affected by expected future market or economic conditions, particularly those in *Countries X and Y*. As a result, our audit procedures included, among others, using a valuation expert to assist us in evaluating the assumptions and methodologies used by the Group, in particular those relating to the projected revenue growth and profit margins for *[name of business lines]*. We also focused on the adequacy of the Group's disclosures about those assumptions to which the outcome of the impairment test is most sensitive, that is, those that have the most significant effect on the determination of the recoverable amount of goodwill. The Group's disclosures about goodwill are included in Note 3, which specifically explains that small changes in the key assumptions used could give rise to an impairment of the goodwill balance in the future.

Valuation of Financial Instruments

The Group's disclosures about its structured financial instruments are included in Note 5. The Group's investments in structured financial instruments represent *[x%]* of the total amount of its financial instruments. Because the valuation of the Group's structured financial instruments is not based on quoted prices in active markets, there is significant measurement uncertainty involved in this valuation. As a result, the valuation of these instruments was significant to our audit. The Group has determined it is necessary to use an entity-developed model to value these instruments, due to their unique structure and terms. We challenged management's rationale for using an entity-developed model, and discussed this with *[those charged with governance]*, and we concluded the use of such a model was appropriate. Our audit procedures also included, among others, testing management's controls related to the development and calibration of the model and confirming that management had determined it was not necessary to make any adjustments to the output of the model to reflect the assumptions that marketplace participants would use in similar circumstances.

Acquisition of XYZ Business

As described in Note 2, in December 20X1, the Group completed the acquisition of XYZ Business. XYZ Business was a division of a large private company. As of December 31, 20X1, the Group has completed the initial acquisition accounting on a preliminary basis. The Group will finalize the initial acquisition accounting during 20X2, and the amounts recorded as of December 31, 20X1 could change. We focused on this transaction because it is material to the consolidated financial statements as a whole, and the fact that values had not previously been assigned to the division as a standalone operation. In addition, determining the assumptions that underlie the initial acquisition accounting and the useful lives associated with the acquired intangible assets involves significant management judgment given the nature of the *[name of industry]*.

Revenue Recognition Relating to Long-Term Contracts

The terms and conditions of the Group's long-term contracts in its *[name of segment]* affect the revenue that the Group recognizes in a period, and the revenue from such contracts represents a material amount of the Group's total revenue. The process to measure the amount of revenue to recognize in the *[name of industry]*, including the determination of the appropriate timing of recognition, involves significant management judgment. We identified revenue recognition of long-term contracts as a significant risk requiring special audit consideration. This is because side agreements may exist that effectively amend the original contracts, and such side agreements may be inadvertently unrecorded or deliberately concealed and therefore present a risk of material misstatement due to fraud. In addition to testing the controls the Group has put in place over its process to enter into and record long-term contracts and other audit procedures, we considered it necessary to confirm the terms of these contracts directly with customers, and testing journal entries made by management related to revenue recognition. Based on the audit procedures performed, we did not find evidence of the existence of side agreements. The Group's disclosures about revenue recognition are included in the summary of significant accounting policies in Note 1, as well as Note 4.

Going Concern (see Questions 9–10)

The consolidated financial statements of the Group have been prepared using the going concern basis of accounting. The use of this basis of accounting is appropriate unless management either intends to liquidate the Group or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. As part of our audit of the consolidated financial statements, we have concluded that management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the Group's consolidated financial statements is appropriate.

Management has not identified a material uncertainty that may cast significant doubt on the Group's ability to continue as a going concern, and accordingly none is disclosed in the consolidated financial statements of the Group. Based on our audit of the consolidated financial statements of the Group, we also have not identified a material uncertainty. However, neither management nor the auditor can guarantee the Group's ability to continue as a going concern.

Other Information

[The illustrative wording for this section is subject to the IAASB's finalization of proposed ISA 720 (Revised). The content of this section may include, among other matters: (a) a description of the auditor's responsibilities with respect to other information; (b) identification of the document(s) available at the date of the auditor's report that contain the other information to which the auditor's responsibilities apply; (c) a statement addressing the outcome of the auditor's work on the other information; and (d) a statement that the auditor has not audited or reviewed the other information and, accordingly, does not express an audit opinion or a review conclusion on it.]

Responsibilities of [Management⁴ and Those Charged with Governance or other appropriate terms] for the Consolidated Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with IFRSs,⁵ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. [Those charged with governance] are responsible for overseeing the Group's financial reporting process. (see Question 13)

Auditor's Responsibilities for the Audit of the Consolidated Financial Statements (see Question 13)

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the consolidated 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 consolidated financial statements.

The remaining material in this section can be located in an Appendix to the auditor's report (see paragraph 39 of proposed ISA 700 (Revised)). When law, regulation or national auditing standards expressly permits, reference can be made to a website of an appropriate authority that contains the description of the auditor's responsibilities, rather than including this material in the auditor's report (see paragraph 40 of proposed ISA 700 (Revised)).

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

- ✱ Identify and assess the risks of material misstatement of the consolidated 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.

⁴ Throughout the illustrative auditor's reports in the Proposed ISAs, the term management may need to be replaced by another term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction. For example, those charged with governance, rather than management, may have these responsibilities.

⁵ Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with IFRSs, and for such ..."

- ✱ 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 entity's internal control.⁶
- ✱ Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- ✱ Evaluate the overall presentation, structure and content of the consolidated financial statements, including the disclosures, and whether the consolidated financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.
- ✱ Obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of the entity and business activities within the group to express an opinion on the consolidated financial statements. We are responsible for the direction, supervision and performance of the group audit. We remain solely responsible for our audit opinion.

We are required to 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 are also required to 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.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[The form and content of this section of the auditor's report would vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities prescribed by local law, regulation, or national auditing standards. Depending on the matters addressed by other law, regulation or national auditing standards, national standard setters may choose to combine reporting on these matters with reporting as required by the ISAs (shown in the Report on the Audit of the Consolidated Financial Statements section), with wording in the auditor's report that clearly distinguishes between reporting required by the ISAs and other reporting required by law or regulation. (see Question 13)]

The engagement partner responsible for the audit resulting in this independent auditor's report is *[name]*. (see Question 12)

[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]

⁶ This sentence would be modified, as appropriate, in circumstances when the auditor also has responsibility to issue an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the consolidated financial statements.

สำหรับกำหนดบังคับใช้ของมาตรฐานการสอบบัญชี
กลุ่มนี้คาดว่าจะออกมามีผลบังคับใช้ในช่วงครึ่งปีหลังของ
ค.ศ. 2014 และให้ใช้บังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบระยะ
เวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 2015 สำหรับ

ประเทศไทยคาดว่าจะมีผลบังคับใช้กับงบการเงินที่มีรอบ
ระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560
เป็นต้นไป

