

SIGNIFICANT IMPROVEMENT IN THAI AUDITING STANDARDS (TREMENDOUS)

Wachira Boonyanet¹

¹Faculty of Commerce and Accountancy, Chulalongkorn University, Bangkok 10330, Thailand

ABSTRACT

The Federation of Accounting Profession announces the change of Thai Standards of Auditing recommended by International Accounting Standards Board (IASB). The change is used on the concept of accounting measurement, previously shown as historical cost to fair value. In addition, regulators including USA and UK have required more audit quality in audit of group financial reporting which is inconsistent. The requirement of the regulators also mentioned about audit evidence of accounting estimation and fair value as well as disclosure of related party transactions. The above concerns cause the significant changes of auditing standards. The main differences of auditing standards comparing with the standards before January 1, 2012 include professional ethics and quality controls of auditing, audit evidence relating to accounting estimation and fair value, fraud audit, especially management override, understanding of entity and entity risk assessment as well as audit reports.

Keywords: Auditing Standards, Audit Evidence

ประเด็นสำคัญของการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีไทย (ครั้งใหญ่)

วชิระ บุญยเนตร¹

¹คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กรุงเทพมหานคร 10330, ประเทศไทย

บทคัดย่อ

สภาวิชาชีพบัญชีได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีของไทยตามแนวทางการของ International Accounting Standards Board (IASB) ซึ่งแนวทางการปรับปรุงได้แนวคิดการแสดงมูลค่า (Measurement) ของรายการบัญชีในงบการเงินที่จากเดิมกำหนดให้แสดงด้วยราคาทุน (Historical Costs) เป็นราคายุติธรรม (Fair Value) นอกจากนี้หน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร เป็นต้น มีความเป็นห่วงคุณภาพงานการสอบบัญชีของการตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่ไม่มีความสม่ำเสมอ หลักฐานเอกสารที่ได้จากการประมาณการบัญชีและมูลค่ายุติธรรม รวมทั้งการเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกัน ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงนำไปสู่การปรับเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ โดยเนื้อหามีความแตกต่างที่สำคัญของแนวทางการสอบบัญชีที่นำมาใช้ก่อน 1 มกราคม 2555 สามารถสรุปได้ดังนี้ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและการควบคุมสภาพงานสอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีและมูลค่ายุติธรรม ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการทุจริตและข้อผิดพลาด โดยเฉพาะประเด็นการแทรกแซงของฝ่ายบริหาร การทำความเข้าใจกิจการที่ตรวจสอบและการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่ตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ

คำสำคัญ: มาตรฐานการสอบบัญชี หลักฐานการสอบบัญชี

บทนำ

หากจะกล่าวถึงความรับผิดชอบต่องบการเงินแล้ว ผู้บริหารต้องรับผิดชอบต่องบการเงิน ถูกต้องและความครบถ้วนของงบการเงิน ผู้ตรวจสอบบัญชีรับผิดชอบต่อในการแสดงความเห็นว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ (Generally Accepted Accounting Principles) ประเด็นสำคัญที่มีการวิพากษ์วิจารณ์มาตั้งแต่ปลายทศวรรษที่ 20 คือ การแสดงมูลค่า (Measurement) ของรายการบัญชีในงบการเงินที่กำหนดให้แสดงด้วยราคาทุน (Historical Costs) นั้นสามารถสะท้อนให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงหรือไม่และความน่าเชื่อถือของงบการเงินมีมากน้อยเพียงไร นอกจากคำวิพากษ์วิจารณ์ดังกล่าว กระแสการเปลี่ยนแนวความคิดในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีได้รับอิทธิพลจากที่ประชุมรัฐมนตรี G7 The Financial

Stability Forum ในวันที่ 7 เมษายน 2551 ซึ่งสรุปประเด็นสำคัญว่า งบการเงินควรได้รับการพัฒนาให้มีความโปร่งใส (Transparency) และแสดงมูลค่าที่แท้จริง (Valuation) ด้วยเหตุนี้ International Accounting Standards Board (IASB) ซึ่งเป็นหน่วยงานใน International Federation of Accountants (IFAC) จึงได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีซึ่งแต่เดิมมีแนวความคิดตามราคาทุนให้สอดคล้องกับแนวความคิดการแสดงมูลค่าที่แท้จริงหรือราคายุติธรรม (Fair Value) ของรายการบัญชีในงบการเงิน

จากเหตุผลที่สำคัญข้างต้น International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) จึงได้ริเริ่ม Clarity Project เพื่อการปรับแนวทางการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่มีการปรับปรุงครั้งสำคัญ นอกจากนั้นเหตุผลที่สำคัญของการปรับเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชี คือ หน่วยงาน

กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร เป็นต้น มีความเป็นห่วงคุณภาพงาน การสอบบัญชี การตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่ไม่มีความสม่ำเสมอ หลักฐานเอกสารที่ได้จากการประมาณทางการบัญชีและมูลค่ายุติธรรม รวมทั้งการเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกัน The Clarity Project เกิดขึ้นตั้งแต่ปี 2547 และได้สิ้นสุดปี 2551 ซึ่งมาตรฐานการสอบบัญชีตาม The Clarity Project มีผลบังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2552

ประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศสมาชิกของ IFAC สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้กำหนดให้มีการนำมาตรฐานการสอบบัญชีชุด Clarity Project ที่กำหนดโดย IAASB บังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับการตรวจสอบงบการเงินที่มีรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555

บทความนี้มีวัตถุประสงค์สำคัญที่ชี้ให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของแนวทางการตรวจสอบบัญชีในประเทศไทย โดยการวิเคราะห์ที่ได้เปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการสอบบัญชีที่เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2541 จนถึงปี 2554 กับมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2555 ซึ่งการเปลี่ยนแปลงจะมามากกว่าการเปลี่ยนแปลงที่ IASB จัดทำขึ้นตาม Clarity Project เนื่องจากสภาวิชาชีพบัญชีมิได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีในประเทศไทยให้สอดคล้องกับ Clarity Project ตั้งแต่มีโครงการนี้

ประเด็นสำคัญของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2555 มีความแตกต่างกับมาตรฐานการสอบบัญชีเดิม 2 ประการหลัก คือ รูปแบบของการนำเสนอมาตรฐานการสอบบัญชีและการปฏิบัติตามการตรวจสอบบัญชีซึ่งสามารถแสดงในรายละเอียดดังนี้

ก. รูปแบบของการนำเสนอมาตรฐานการสอบบัญชี

รูปแบบการนำเสนอมาตรฐานการสอบบัญชี

มีการเปลี่ยนแปลงโดยแบ่งการนำเสนอ ดังนี้

วัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ประกอบด้วยการประเมินที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี

คำจำกัดความ

คำจำกัดความเป็นส่วนที่ช่วยให้ผู้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชีมีความเข้าใจในมาตรฐานการสอบบัญชีได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งในส่วนนี้มีการระบุคำจำกัดความของคำศัพท์ที่สำคัญไว้อย่างชัดเจน

ข้อกำหนด

ข้อกำหนดเป็นส่วนที่ขยายความวัตถุประสงค์แต่ละข้อ เพื่อนำไปสู่การกำหนดวิธีการตรวจสอบซึ่งผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม

การนำไปใช้และคำอธิบาย

ส่วนนี้เป็นส่วนขยายความอย่างชัดเจนถึงข้อกำหนดที่จะต้องนำไปปฏิบัติ รวมถึงตัวอย่างของขั้นตอนการปฏิบัติที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์

ข้อสังเกตเกี่ยวกับรูปแบบของมาตรฐาน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับเดิมได้กล่าวไว้ในลักษณะพรรณนา โดยไม่ได้แยกให้ชัดเจนว่าส่วนใดที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม ทำให้ยากแก่การทำความเข้าใจ การปรับปรุงรูปแบบการรายงานของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ ได้มีการระบุอย่างชัดเจนไว้ในข้อกำหนดว่าผู้ตรวจสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบอย่างไร ทั้งนี้หากผู้สอบบัญชีได้ทำตามมาตรฐานสอบบัญชีแล้ว โอกาสที่จะผิดพลาดในการตรวจสอบบัญชีก็จะลดลง

ข. การปฏิบัติตามการตรวจสอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของการปฏิบัติตามการตรวจสอบบัญชีได้แสดงตามรูปภาพที่ 1 และตารางที่ 1 ซึ่งสรุปประเด็นสำคัญของดังนี้

1. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและการควบคุมภาพงานสอบบัญชี
2. หลักฐานการสอบบัญชี
3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการทุจริตและข้อผิดพลาด
4. การทำความเข้าใจกิจการที่ตรวจสอบและ

การประเมินความเสี่ยงของกิจการที่ตรวจสอบ

5. แนวทางการตรวจสอบบัญชี
6. การรายงานผลการตรวจสอบ

1. จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้กำหนดให้มีการบังคับใช้ข้อบังคับ ฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 โดยโครงสร้างของจรรยาบรรณมีดังนี้

- 1) คุณสมบัติส่วนบุคคลประกอบด้วย ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 2) คุณลักษณะของผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบด้วย ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 3) การรักษาความลับ
- 4) การปฏิบัติตนต่อบุคคลอื่น ประกอบด้วย ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ และ ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ และจรรยาบรรณทั่วไป

นอกจากนั้นสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดให้มีการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีตาม International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) เพื่อการกำหนดแนวทางในการรักษาคุณภาพการตรวจสอบงบการเงินในสำนักงานสอบบัญชี ดังนี้

- 1) ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน
- 2) ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ
- 3) การตอบรับงานและการลงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า
- 4) ทรัพยากรบุคคลภายในสำนักงาน
- 5) การปฏิบัติงานสอบบัญชี
- 6) การติดตามการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และขั้นตอนการปฏิบัติงาน

สาระสำคัญของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังคงตามจรรยาบรรณเดิม อย่างไรก็ตามการกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติตาม ISQC1 ที่มีพื้นฐาน

มาจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน” ซึ่งส่งผลกระทบต่อสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยเป็นอย่างมาก

2. การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ มีผลกระทบต่อกรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในประเด็นสำคัญ คือ ปัจจุบันผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงมากยิ่งขึ้นจากการตรวจสอบรายการประมาณทางบัญชี การประมาณมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากความไม่แน่นอนของการประมาณการ กอปรกับความลำเอียงของฝ่ายบริหารที่ต้องการจัดทำงบการเงินให้เป็นที่พอใจตามแนวทางที่ตนเองต้องการจึงนำไปสู่การตกแต่งรายการบัญชีผ่านการประมาณการ และมูลค่ายุติธรรมของรายการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีรวมถึงประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ได้กำหนดวิธีการตรวจสอบไว้กล่าวโดยสังเขปคือ มาตรฐานกำหนดให้ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงโดยทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสอบทานขั้นตอนที่สำคัญต่อการกำหนดประมาณการทางการบัญชี และวิธีการคำนวณประมาณการที่ทางกิจการใช้ พร้อมทั้งระบุปัจจัยที่ก่อให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหารกับรายการประมาณการ เช่น การกำหนดวิธีการคำนวณ เป็นต้น นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีควรเน้นสาระสำคัญของรายการประมาณการทางการบัญชีในงบการเงิน ซึ่งต้องมีการปรับเปลี่ยนไปตามข้อมูลการประมาณการที่เกิดขึ้นในแต่ละปี รวมทั้งการพิจารณาระดับความมีสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาเฉพาะจำนวนเงินเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่ให้มองถึงความเสี่ยงด้านคุณภาพของรายการประมาณการทางการบัญชีด้วย เช่น ความซับซ้อนของการประมาณการ ความยากง่ายของรายการบัญชีในการตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน เป็นต้น

นอกจากนั้นในหมวดของหลักฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้มีมาตรฐานใหม่

คือ รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” และ รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” โดยรหัส 505 ได้กำหนดข้อควรพิจารณาในการใช้คำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นหลักฐานการสอบบัญชี เช่น การไม่ยินยอมของผู้บริหารในการส่งคำขอยืนยัน ความน่าเชื่อถือของคำตอบกลับคำขอยืนยัน การกระทบยอดหากมีความแตกต่างระหว่างยอดคงเหลือในบัญชี ผลการตอบกลับ รวมทั้งการประเมินหลักฐานที่ได้รับจากคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นต้น รวมทั้งรหัส 550 มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้รับอิทธิพลมาจากหน่วยงานกำกับดูแลที่ต้องการให้มีการเปิดเผยรายการค้าระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากปัจจุบันกิจการมีการปกปิดสาระสำคัญของงบการเงินผ่านบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งนำไปสู่การลงบัญชีที่ไม่เหมาะสม การเปิดเผยข้อมูลระหว่างกันไม่ครบถ้วน หรืออาจส่อไปทางการทุจริต มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เริ่มต้นด้วยการให้คำจำกัดความของคำว่า “กิจการที่เกี่ยวข้องกัน” และได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการสอบบัญชีเพื่อให้ทราบว่ามีรายการใดบ้างที่เป็นรายการระหว่างกัน และการเปิดเผยรายการดังกล่าวในงบการเงิน ผลกระทบของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ค่อนข้างมากเนื่องจากการตรวจสอบรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องไม่เคยกระทำอย่างลึกซึ้งในอดีต

รหัส 570 “การดำเนินงานต่อเนื่อง” ได้ให้ความชัดเจนในประเด็นการไม่แสดงความเห็น ต่องบการเงินกรณีเกิดความไม่แน่นอนที่ร้ายแรงเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ มาตรฐานใหม่อธิบายชัดเจนกว่าเดิม กล่าวคือ กรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่แสดงความเห็นจำเป็นต้องมีเหตุการณ์ที่ชัดเจน เช่น เกิดความไม่แน่นอนหลายเรื่อง ผลกระทบของความไม่แน่นอนมีความซับซ้อนจนไม่สามารถอธิบายถึงผลกระทบรวมต่องบการเงินได้ เป็นต้น ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วน่าจะไม่เกิดขึ้นกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีน่าจะหาหลักฐานว่ากิจการสามารถดำรงอยู่ได้หรือไม่โดยไม่ยาก กล่าวโดยรวมแล้ว มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ต้องการให้ผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินในกรณีการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการที่มีความร้ายแรง

3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการทุจริตและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบการทุจริตของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมเกี่ยวกับการตรวจสอบการทุจริตคือ รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” กำหนดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงมาตรการควบคุมของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อทดสอบความเหมาะสมของการบันทึกบัญชีในบัญชีแยกประเภท และรายการปรับปรุงบัญชีอื่นๆ ที่ทำขึ้นเพื่อการจัดทำงบการเงิน การทดสอบรวมถึงการสอบถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินถึงความถูกต้องและเหมาะสม การทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงบัญชีที่จัดทำขึ้นในช่วงวันที่สิ้นงวดบัญชี การทดสอบความเหมาะสมของการประมาณการทางบัญชี และประเมินถึงสถานการณ์ต่างๆ ที่ไม่เหมาะสมที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต การทดสอบรวมถึงการใช้วิจารณญาณว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความไม่เหมาะสมจากฝ่ายบริหารของกิจการที่อาจส่งผลกระทบต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมทั้งการประเมินเหตุผลเชิงธุรกิจตามสภาพแวดล้อมของกิจการ

4. การทำความเข้าใจกิจการที่ตรวจสอบและการประเมินความเสี่ยงของกิจการที่ตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่มีลักษณะการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (Risk based approach) โดยผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในกิจการที่ตนเองตรวจสอบ เพื่อสามารถระบุความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่องบการเงินในระหว่างการทำมาเข้าใจธุรกิจ รวมทั้งการรวบรวมหลักฐานเอกสารจากการตรวจสอบเพื่อให้ได้ความมั่นใจว่าเอกสารที่รวบรวมได้ลดความเสี่ยงที่อาจกระทบต่องบการเงินได้ โดยมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ได้ยกเลิกมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 310 “ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ

ที่ตรวจสอบ” 400 “การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน” และ 401 “การสอบบัญชีในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์” โดยได้รวบรวมอยู่ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” สาระสำคัญของมาตรฐานฉบับนี้ คือ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในกิจการที่ตนเองตรวจสอบเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงิน และในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ทั้งนี้สิ่งที่ผู้สอบบัญชีควรทำการสอบทานองค์ประกอบของการควบคุม ดังนี้ สภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ระบบสารสนเทศ (รวมถึงกระบวนการทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง) ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและการสื่อสาร กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และการติดตามผลการควบคุม นอกจากนี้ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีต้องประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ รวมถึงความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาดและการทุจริต มาตรฐานฉบับนี้ยังได้แนะนำผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสิ่งดังต่อไปนี้ เช่น อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง ข้อกำหนดทางกฎหมาย และปัจจัยภายนอกอื่น ซึ่งรวมถึงแม้บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ลักษณะของกิจการ การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการ และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องที่อาจส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รวมทั้งการวัดผลและการทบทวนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ เป็นต้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องระบุความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยงที่ระบุได้ เชื่อมโยงความเสี่ยงที่ระบุได้กับสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ รวมทั้งพิจารณาความน่าจะเป็นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงโอกาสที่จะเพิ่มการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และพิจารณาว่าผลของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้น

จะส่งผลให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ซึ่งเป็นมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ได้กำหนดว่า ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและนำวิธีการตอบสนองโดยรวมไปปฏิบัติเพื่อตอบรับกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินที่ได้ประเมินไว้ การตรวจสอบอาจกระทำได้ทั้งออกแบบการทดสอบการควบคุมและทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญ จากการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองยังมีความเหมาะสมหรือไม่ หากผู้สอบบัญชียังไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอีก ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือเสนอรายงานอย่างไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ซึ่งเป็นฉบับใหม่ได้กำหนดให้ประเมินผลกระทบของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ รวมทั้งต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมให้เข้ากับหลักฐานที่ได้มาระหว่างการตรวจสอบบัญชี นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ผู้บริหารทราบถึงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากผู้บริหารทำการแก้ไขแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อพิจารณาว่ายังคงมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหลงเหลืออยู่หรือไม่ อย่างไรก็ตามหากผู้บริหารไม่ทำการแก้ไข ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารรวมทั้งประเมินผลกระทบต่องบการเงินถึงการไม่ทำการแก้ไขว่ามีสาระสำคัญต่องบการเงินหรือไม่ รวมทั้งผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึง

การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข และผลกระทบของรายการดังกล่าวด้วย

5. แนวทางการตรวจสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชียังคงกำหนดแนวทางการตรวจสอบบัญชีในการรวบรวมเอกสารเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมสำหรับแสดงความเห็นต่องบการเงิน คือ การทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญมากของมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่คือแนวการตรวจสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ รหัส 600 “ข้อควรพิจารณาการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” สืบเนื่องมาจากความต้องการของหน่วยงานกำกับดูแลต้องการให้ผู้สอบบัญชีกลุ่มเดียวได้ตรวจสอบบัญชีครอบคลุมทั้งกลุ่มกิจการมากกว่าที่จะให้กลุ่มผู้ปฏิบัติการตรวจสอบกลุ่มกิจการ (ผู้สอบบัญชีหลัก) รับผิดชอบการตรวจสอบเฉพาะบริษัทแม่ ส่วนบริษัทลูกอื่นให้ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ (ผู้สอบบัญชีตรวจสอบย่อย) ตรวจสอบได้ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความสม่ำเสมอทั้งกลุ่มกิจการ รวมทั้งเป็นแนวทางในการควบคุมคุณภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีกลุ่มกิจการ มาตรฐานฉบับนี้ชี้ให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีหลักเมื่อมีการจัดทำงบการเงินรวม เช่น ผู้สอบบัญชีหลักที่ตรวจสอบงบการเงินของบริษัทแม่มีความรับผิดชอบในการสั่งการ การควบคุมงาน และการปฏิบัติเกี่ยวกับงานตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดตามกฎหมายรวมทั้งเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการอ้างถึงผลงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทย่อยในการจัดทำงบการเงินไม่อาจกระทำได้อีกต่อไป มาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบอย่างมากในกลุ่มกิจการที่งบการเงินมิได้ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีกลุ่มเดียว การปฏิบัติการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นอย่างเห็นได้ชัด เช่น ผู้สอบบัญชีหลักต้องทำความเข้าใจต่อการควบคุมภายในและสภาพแวดล้อมการควบคุมของทั้งกลุ่มกิจการ รวมทั้งกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญโดยรวมของกลุ่มกิจการ นอกจากนี้หากกลุ่มกิจการใช้ผู้สอบบัญชีอื่น

ในการตรวจสอบงบการเงินบริษัทย่อย ผู้สอบบัญชีหลักต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีบริษัทย่อยด้วย เป็นต้น

6. การรายงานผลการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานผลการตรวจสอบมีความชัดเจนยิ่งขึ้น โดยปกติผู้สอบบัญชีสื่อสารผลการปฏิบัติงานใน 2 ลักษณะ คือ การรายงานข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน และรายงานของผู้สอบบัญชีมาตรฐานฉบับใหม่แยกมาตรฐานการรายงานข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในไว้เป็นเอกเทศ โดยรวบรวมการรายงานความบกพร่องของการควบคุมภายในทั้งหมดไว้ในฉบับใหม่นี้ ส่วนการรายงานผู้สอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงข้อความของรายงานผู้สอบบัญชีแบบไม่มีเงื่อนไข การออกวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ และวรรคอื่น และการเปลี่ยนแปลงข้อความบางข้อความซึ่งสามารถสรุปการเปลี่ยนแปลงดังนี้

รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ” การรายงานข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน เป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีรายงานเกี่ยวกับข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในระหว่างทำการตรวจสอบซึ่งข้อบกพร่องที่รายงานเป็นข้อบกพร่องที่ทำให้งบการเงินอาจผิดพลาดได้ ซึ่งรายงานนี้จะไม่นับเรื่องสาระสำคัญของรายการบัญชี แต่จะเน้นถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่สำคัญ สาระสำคัญของมาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมภายในจากการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อบกพร่องแต่ละข้อหรือข้อบกพร่องหลายข้อรวมกันก่อให้เกิดข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ (Significant Deficiency) หรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการรวมทั้งผู้บริหารในระดับที่

เหมาะสมให้ทันเวลาเว้นแต่ผู้สอบบัญชีไม่อยู่ในสถานการณ์ที่เหมาะสมที่จะสื่อสารไปยังผู้บริหารโดยตรง

มาตรฐานเกี่ยวกับการรายงานผู้สอบบัญชีมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ได้กำหนดให้เพิ่มวรรค “ความรับผิดชอบของผู้บริหาร” ที่แสดงให้เห็นความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำและการนำเสนอของงบการเงิน รวมทั้งการควบคุมภายในที่บริหารต้องจัดให้มีเพื่อให้งบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด นอกจากนี้ยังแยกความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ลักษณะการทำงานของผู้สอบบัญชี และความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่มีต่อหลักฐานการสอบบัญชีโดยรวมแล้วไม่มีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญของเนื้อหาการรายงานจากฉบับเดิม

รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป” ในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ได้แยกส่วนที่เป็นกรรายงานแบบที่เปลี่ยนแปลงไปออกจากรหัส 700 และได้เปลี่ยนวิธีการอธิบายคำว่า “สาระสำคัญมาก (หรือร้ายแรง)” เป็น “สาระสำคัญแก่กระจาย” ซึ่งลดประเด็น

คำถามว่าสาระสำคัญมากต่างจากสาระสำคัญอย่างไร โดยคำว่า “แก่กระจาย” หมายถึง ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน หรือความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่องบการเงิน (ถ้ามี) ซึ่งจะไม่ถูกค้นพบเนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผลกระทบที่แก่กระจายไปยังงบการเงินซึ่งอยู่ในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ได้แก่ (1) การแก่กระจายไม่จำกัดเฉพาะองค์ประกอบบัญชี หรือรายการใดของงบการเงิน (2) ถ้าจำกัดเฉพาะองค์ประกอบ บัญชี หรือรายการใด การแก่กระจายแสดงถึงสัดส่วนที่สำคัญต่องบการเงิน หรือ (3) เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือเป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทำความเข้าใจงบการเงิน นอกจากนี้ยังเปลี่ยนคำพูดจาก “ขัดแย้งกับผู้บริหาร” เป็น “งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ” และ “ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด” เป็น “ไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ”

รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” มาตรฐาน

ความสามารถในการผลิตของ ทรัพยากร	ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแก่กระจายของผลกระทบหรือ ความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกระทบต่องบการเงิน	
	มีสาระสำคัญแต่ไม่แก่กระจาย	มีสาระสำคัญและแก่กระจาย
งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ไม่สามารถหาหลักฐานการ ตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ	การแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข	การไม่แสดงความเห็น

ฉบับนี้ได้แก้ไขความคลุมเครือของวรรคเน้นของมาตรฐานการสอบบัญชีเดิม กล่าวคือได้กำหนดชัดเจนว่าเหตุการณ์ที่ควรปรากฏอยู่ใน “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์” คือ ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลที่จะเกิดขึ้นในอนาคตของคดียุติ หรือ การดำเนินการทางกฎหมายที่สำคัญ การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่มาใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ และ เหตุการณ์ร้ายแรงที่สำคัญที่ได้มีผลกระทบหรือยังคงมีผลกระทบที่สำคัญต่อฐานะทางการเงินของกิจการ (การดำเนินงานต่อเนื่อง) ส่วนเหตุการณ์ที่สามารถ

ระบุได้ใน “วรรคเรื่องอื่น” เช่น เหตุการณ์ที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย กฎหมายและข้อกำหนดให้ระบุไว้ในหน้ารายงานการสอบบัญชี เป็นต้น

บทสรุปและการนำไปใช้

ประเด็นสำคัญของการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีครั้งนี้ถือว่าเป็นก้าวที่สำคัญของวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย บทความนี้ขอชี้ให้เห็นผลกระทบต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องดังนี้

ผู้สอบบัญชี

● การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นประเด็นสำคัญต่อสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีเป็นอย่างมาก ISQC 1 นับว่าเป็นก้าวสำคัญในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีในประเทศไทยให้อยู่ในระดับสากล สิ่งที่เป็นประเด็นสำคัญมาก ISQC 1 กำหนดให้ต้องมีการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพทั้งด้านทรัพย์สินการบุคคลภายในสำนักงาน การติดตามการควบคุมคุณภาพของสำนักงานที่ต้องอาศัยจากบุคคลภายนอก รวมทั้งการพัฒนาเทคนิคการตรวจสอบบัญชีให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าว สำนักงานไม่สามารถหลีกเลี่ยงต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนด ดังนั้นการเตรียมการปรับตัวให้เป็นไปตามข้อกำหนดนับว่าเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งโดยเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็ก

● การเปลี่ยนแปลงแนวทางการตรวจสอบบัญชีจากเดิมที่ไม่คำนึงถึงปัจจัยเสี่ยงมาเป็นการตรวจสอบบัญชีตามปัจจัยเสี่ยงที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่เคยปรากฏมาก่อนในการตรวจสอบในประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการมากยิ่งขึ้น เพื่อให้เกิดการวางแผนแนวทางการตรวจสอบบัญชีที่ดี

● มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่กำหนดขั้นตอนที่เข้มงวดขึ้นในการตรวจสอบงบการเงินรวม โดยผู้สอบบัญชีที่ลงรายชื่อในงบการเงินรวมควรเป็นผู้สอบบัญชีทั้งกลุ่มกิจการและงบการเงินของบริษัทย่อย ทั้งนี้เพื่อให้คุณภาพของงบการเงินของกลุ่มกิจการมีความสม่ำเสมอสอดคล้องทั้งกลุ่มกิจการ หากผู้สอบบัญชีหลักมิได้เป็นผู้สอบบัญชีทั้งกลุ่ม ผู้สอบบัญชีหลักมีความรับผิดชอบไปถึงการสอบทานงานของผู้สอบบัญชีย่อยด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติไม่น่าที่จะกระทำได้ การเปลี่ยนแปลงนี้นับว่าเป็นการเปลี่ยนทิศทางของการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ

● การรวบรวมเอกสารหลักฐานของการตรวจสอบบัญชिनับว่าเป็นประเด็นสำคัญอีกประเด็นหนึ่ง กล่าวคือ มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ได้กำหนดแนวทางในการรวบรวมเอกสารหลักฐานที่ชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องใช้เอกสารหลักฐานที่ได้มาจากความรู้ความสามารถโดยตรง การใช้เอกสารหลักฐานที่ได้จากผู้เชี่ยวชาญอื่น

เช่น การยืนยันยอดจากบุคคลที่สาม รายการที่เกี่ยวข้องกันกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้อง การประเมินราคาสินทรัพย์ เป็นต้น อาจจำเป็นต้องใช้วิจารณญาณเชิงผู้ประกอบวิชาชีพในการรวบรวมเอกสารหลักฐานมากยิ่งขึ้น

● มาตรฐานเกี่ยวกับการรายงานมีข้อกำหนดที่ชัดเจนยิ่งขึ้นโดยเฉพาะในประเด็นของข้อมูลและเหตุการณ์และารรคอื่น ผู้สอบบัญชีควรรให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยไม่แสดงวรรคเน้นหรือวรรคอื่นนอกเหนือจากมาตรฐานกำหนด

ผู้บริหาร

● ผู้บริหารของกลุ่มกิจการต้องให้ความสำคัญต่อการจัดท้งบการเงินรวมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากมาตรฐานมีเจตนาให้งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีกลุ่มเดียวกัน เพื่อให้มีความสอดคล้องและสม่ำเสมอของงบการเงินของกลุ่มกิจการ ดังนั้นการเตรียมการจัดหาผู้สอบบัญชีที่มีคุณลักษณะที่เหมาะสมในการจัดท้งบการเงินรวม ตลอดจนระยะเวลาในการจัดท้งบการเงินรวมต้องมีการวางแผนให้ชัดเจน เพื่อให้งบการเงินรวมดังกล่าวเป็นไปตามข้อกำหนดและทันเวลา

● การให้ความระมัดระวังเกี่ยวกับหลักฐานการบัญชี เช่น การแสดงมูลค่าทรัพย์สินที่มีการตีราคาใหม่ รายการระหว่างกันกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น นับว่าเป็นสิ่งที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญเนื่องจาก มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดแนวทางที่ชัดเจนยิ่งขึ้นในการตรวจสอบรายการบัญชีดังกล่าว หากไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดผู้สอบบัญชีอาจเสนอรายงานต่องบการเงินภายใต้เงื่อนไขต่าง ๆ

ผู้ใช้งบการเงิน

● มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น เช่น การรวบรวมเอกสารหลักฐาน และการตรวจสอบทุจริตในประเด็นการตรวจสอบการแทรกแซงการควบคุมของฝ่ายบริหาร การเปิดเผยรายการระหว่างกัน เป็นต้น ข้อกำหนดเหล่านี้เพิ่มความน่าเชื่อถือต่องบการเงิน ดังนั้นผู้ใช้งบการเงินสามารถมั่นใจยิ่งขึ้นในคุณภาพการตรวจสอบบัญชีกล่าวคืองบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น ตลอดจนการปราศจากการทุจริตภายในกิจการ

● การเปลี่ยนแปลงถ้อยคำในรายงานการสอบบัญชีโดยเพิ่มเติมวรรค “ความรับผิดชอบของผู้บริหาร” ได้เพิ่มความเข้าใจให้กับผู้ใช้งบการเงินถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบบัญชี

กล่าวคือ ความถูกต้องและครบถ้วนของงบการเงิน รวมทั้งการจัดให้มีการควบคุมภายใน เป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร ส่วนผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้น

รูปภาพที่ 1 แสดงโครงสร้างและชื่อของมาตรฐานการสอบบัญชีใหม่

	จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ		ISQC 1		
วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี	การวางแผนงานสอบบัญชีและการควบคุมภายใน	หลักฐานการสอบบัญชี	การใช้ผลงานขอบุคคลอื่น	การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน	การตรวจสอบกรณีพิเศษ
รหัส 200	รหัส 300	รหัส 500	รหัส 600	รหัส 700	รหัส 800
รหัส 210	รหัส 315	รหัส 501	รหัส 610	รหัส 705	รหัส 805
รหัส 220	รหัส 320	รหัส 505	รหัส 620	รหัส 706	รหัส 10
รหัส 230	รหัส 330	รหัส 510		รหัส 710	
รหัส 240	รหัส 402	รหัส 520		รหัส 720	
รหัส 250	รหัส 450	รหัส 530			
รหัส 260		รหัส 540			
รหัส 265		รหัส 550			
		รหัส 560			
		รหัส 570			
		รหัส 580			

หมายเหตุ รหัสมาตรฐานที่แสดงด้วยกล่องทึบแสดงถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบมาตรฐานการสอบบัญชีเดิมกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้สำหรับการตรวจสอบบัญชีที่มีรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 กรกฎาคม 2555

มาตรฐานใหม่	มาตรฐานที่ถูกยกเลิก	ระดับการเปลี่ยนแปลง
ISQC1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง		
รหัส 200 วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี		
รหัส 200 วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี	รหัส 200 วัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 210 ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	รหัส 210 ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน	รหัส 220 การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 230 เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ	รหัส 230 กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 240 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน	รหัส 240 การทุจริตและข้อผิดพลาด	เปลี่ยนแปลงมาก
รหัส 250 การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน	รหัส 250 การพิจารณาถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 260 การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล	แนวปฏิบัติในการสอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 265 การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ		ฉบับใหม่
รหัส 300-399 การวางแผนงานสอบบัญชี		
รหัส 300 การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน	รหัส 300 การวางแผนงานสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
	รหัส 310 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ	ย้ายไปรวมกับรหัส 315

มาตรฐานใหม่	มาตรฐานที่ถูกยกเลิก	ระดับการเปลี่ยนแปลง
รหัส 315 การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ		ฉบับใหม่
รหัส 320 ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี	รหัส 320 ความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 330 วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้		ฉบับใหม่
รหัส 400-499 การควบคุมภายใน		
	รหัส 400 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน	ย้ายไปรวมกับรหัส 315
	รหัส 401 การสอบบัญชีในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์	ย้ายไปรวมกับรหัส 315
รหัส 402 ข้อพิจารณาในกรณีที่ใช้บริการขององค์กรอื่น	รหัส 402 ข้อพิจารณาในกรณีที่ใช้บริการใช้บริการจากองค์กรอื่น	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 450 การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ		ฉบับใหม่
รหัส 500-599 หลักฐานการสอบบัญชี		
รหัส 500 หลักฐานการสอบบัญชี	รหัส 500 หลักฐานการสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 501 หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ	รหัส 501 หลักฐานการสอบบัญชี-ข้อควรพิจารณาเพิ่มเติมเฉพาะรายการ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 505 การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก		ฉบับใหม่
รหัส 510 การตรวจสอบยอดคงมาในการสอบบัญชีครั้งแรก	รหัส 510 การตรวจสอบยอดคงมาในการสอบบัญชีครั้งแรก	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 520 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	รหัส 520 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 530 การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี	รหัส 530 การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 540 การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี รวมถึงประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง	รหัส 540 การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี	เปลี่ยนแปลงมาก

มาตรฐานใหม่	มาตรฐานที่ถูกยกเลิก	ระดับการเปลี่ยนแปลง
รหัส 550 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	รหัส 550 การตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	เปลี่ยนแปลงมาก
รหัส 560 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	รหัส 560 การตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง	รหัส 570 การดำเนินงานต่อเนื่อง	เปลี่ยนแปลงไม่มาก
รหัส 580 หนังสือรับรอง	รหัส 580 คำรับรองของผู้บริหาร	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 600-699 การใช้ผลงานของผู้อื่น		
รหัส 600 ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น	รหัส 600 การใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีอื่น	เปลี่ยนแปลงมาก
รหัส 610 การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน	รหัส 610 การพิจารณาผลงานตรวจสอบภายใน	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 620 การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี	รหัส 620 การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 700-799 การสรุปผลงานการสอบบัญชีและการรายงาน		
รหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน	รหัส 700 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน	เปลี่ยนแปลงเนื้อหา ในหน้ารายงานผู้สอบ บัญชีจากเดิม 3
รหัส 705 การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ฉบับใหม่ โดยแยก ออกจาก รหัส 700 เกี่ยว กับการแสดงความเห็น แบบที่เปลี่ยนแปลงไป
รหัส 706 วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต		ฉบับใหม่
รหัส 710 รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อข้อมูลเปรียบเทียบ	รหัส 710 (รายงานของผู้สอบบัญชีต่อ) ข้อมูลเปรียบเทียบ	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 720 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว	รหัส 720 ข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว	ไม่เปลี่ยนแปลง
รหัส 800-899 กรณีพิเศษ		
รหัส 800 ข้อควรพิจารณา-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ	รหัส 800 รายงานการตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ	ไม่เปลี่ยนแปลง

มาตรฐานใหม่	มาตรฐานที่ถูกยกเลิก	ระดับการเปลี่ยนแปลง
รหัส 805 การพิจารณาพิเศษ - การตรวจสอบงบการเงินงบใดงบหนึ่งและส่วนประกอบเฉพาะบัญชีหรือรายการของงบการเงิน		ฉบับใหม่
รหัส 810 การรับงานในการรายงานต่องบการเงินโดยย่อ		ฉบับใหม่
	รหัส 810 การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับอนาคต	ย้ายไปรวมกับแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
	รหัส 910 การสอบทานงบการเงิน	ย้ายไปรวมกับแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
	รหัส 920 การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน	ย้ายไปรวมกับแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น
	รหัส 930 การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน	ย้ายไปรวมกับแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

บรรณานุกรม

มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้ 1 กรกฎาคม 2555. (2555). กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.

มาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 2541 – 2554. (2554). กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี.

Right First Time with the Clarified ISAs - International version. เข้าถึงได้จาก

<http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/clarified-international-standards-on-auditing>

วันที่ค้นข้อมูล 29 ตุลาคม 2554

มหาวิทยาลัยบูรพา
Burapha University