

ประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิด เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ดร.ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

บทคัดย่อ

เนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีกำลังจะได้รับการปรับเปลี่ยนครั้งใหญ่ โดยประเด็นที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งในการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ คือ การให้มีการนำเสนอ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินที่ต้องการทราบข้อมูลสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งสามารถสื่อถึงคุณภาพของงบการเงินที่ตรวจสอบได้ ในขณะที่รายงานฉบับปัจจุบัน ซึ่งให้ข้อมูลเพียงว่า งบการเงินนั้นแสดงถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่เท่านั้น บทความนี้จะวิเคราะห์และสรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 701 ซึ่งคาดว่าจะมีผลบังคับใช้ในประเทศไทยสำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 นี้ บทความนี้จะช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำงบการเงิน ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้ใช้งบการเงินอื่น ๆ รวมทั้งหน่วยงานกำกับดูแล เข้าใจในสาระสำคัญของมาตรฐานดังกล่าว รวมทั้งสามารถนำแนวคิดของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไปใช้ในทางปฏิบัติ

คำสำคัญ: เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701

Key Aspects and Applications of Key Audit Matters

Dr.Chanchai Tangruenrat., CPA.

Lecturer of Department of Accounting, Thammasat Business School, Thammasat University

ABSTRACT

The content of the auditor's report is going through various significant improvements and one of the most intriguing changes is the introduction of the description of Key Audit Matters (KAM) in the report. Such description is expected to help the users gain more understanding of the auditor's critical experiences, which in turn can reflect the reliability of the financial statements being audited, instead of just the 'pass/fail' audit opinion. This article summarizes and analyzes the requirements of KAM according to the International Standard on Auditing 701, which is expected to be effective for Thai companies with the reporting year-end from 31 December 2016 onwards. It is expected that this article will assist the preparers of the financial statements, those in charge of governance and other users, including the related regulators, in understanding the key aspects and the application of KAM in practice.

Keywords: Key Audit Matters, Auditor's Report, ISA 701

บทนำ

เมื่อต้นปี พ.ศ. 2558 ทาง International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ได้ปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing: ISA) หลายฉบับที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้การเงินให้ดีขึ้น และหนึ่งในการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่สุดในครั้งนี้ คือการให้ผู้สอบบัญช้นำเสนอ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key Audit Matters: KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชีด้วย โดยให้นำเสนอเฉพาะรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในครั้งนี้ ทาง IAASB ได้ออกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับใหม่ รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับรอง” (ต่อไปเรียกว่า ISA701) เพื่อกำหนดการใช้วิจารณ์ของของผู้สอบบัญชีในส่วนของการสื่อสาร รวมทั้งรูปแบบและเนื้อหาที่ควรสื่อสาร

การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ดูเหมือนจะได้รับการต้อนรับค่อนข้างดี ทั้งจากผู้ใช้งานการเงินในต่างประเทศและประเทศไทย โดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศว่าจะเริ่มบังคับใช้มาตรฐานฉบับนี้ สำหรับการรายงานที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2558)

บทความนี้จะมุ่งหมายแนะนำเนื้อหาของ KAM ที่จะปรากฏในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยอ้างอิงจาก ISA701 เพื่อให้ผู้ใช้งานการเงินสามารถเข้าใจแนวปฏิบัติในการนำเสนอ KAM และสามารถวิเคราะห์ถึงประโยชน์และประเด็นปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการนำเสนอ KAM ได้ดีขึ้น อีกทั้งสามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชี ผู้จัดทำงบการเงิน และผู้ใช้งานการเงินทั่วไปสามารถเตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับเรื่องดังกล่าวได้มากขึ้นด้วย

ส่วนต่อไปของบทความนี้จะครอบคลุมการทบทวนวรรณกรรม ซึ่งกล่าวถึงภาพรวมของการนำเสนอ KAM และเรื่องที่เกี่ยวข้องกันจากประเทศอื่น ตลอดจนข้อพิจารณา

ต่าง ๆ ในการระบุและนำเสนอ KAM การแสดงตัวอย่างหรือการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี และบทสรุปตามลำดับ

การทบทวนวรรณกรรม

ตั้งแต่เกิดวิกฤตทางการเงินในปี ค.ศ. 2008 องค์กรต่าง ๆ ในประเทศที่พัฒนาแล้วต่างจำเป็นต้องกลับมาให้ความสนใจอย่างจริงจังกับการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี (FRC (Financial Reporting Council), 2015) เนื่องจากผู้ลงทุนรู้สึกผิดหวังต่อวิชาชีพสอบบัญชีและเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีให้ข้อมูลมากกว่าที่เป็นอยู่ (International Federation of Accountants (IFAC), 2015b) ทั้งนี้ช่องว่างของข้อมูล (Information Gap) ซึ่งหมายถึงช่องว่างระหว่างข้อมูลที่ผู้ใช้เชื่อว่าจำเป็นในการตัดสินใจ กับข้อมูลที่ผู้ใช้งานหาได้จากงบการเงินหรือข้อมูลสาธารณะอื่น ๆ อาจเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการก่อให้เกิดปัญหาดังกล่าว (IAASB, 2011) มีงานวิจัยมากมายชี้ให้เห็นว่า ผู้ใช้งานการเงินต้องการที่จะได้ข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงกับบริษัทมากกว่าข้อมูลที่ปรากฏในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ตัวอย่างของข้อมูลดังกล่าวคือ ความเสี่ยงที่สำคัญ ๆ ในการตรวจสอบงบการเงินและการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี การประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในเรื่องดังกล่าว (Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen, & Hofmann, 2012) ข้อมูลปัญหาที่พบในระหว่างการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (Porter, hÓgartaigh, & Baskerville, 2009) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้บริหารอย่างจริงจัง (Baskerville, Hogartaigh, & Porter, 2010) หรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีรายงานต่อผู้บริหาร (Gray, Turner, Coram, & Mock, 2011) เป็นต้น

ประสิทธิภาพของการสื่อสารอาจเป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ก่อให้เกิดปัญหา การใช้คำบรรยายที่เป็นมาตรฐานตายตัวทำให้ผู้ใช้งานการเงินไม่สนใจอ่านเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชี

(Porter et al., 2009) และมีการเสนอว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ไม่กำหนดคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานตายตัวจะสามารถสื่อถึงสิ่งที่ผู้ใช้ต้องการรับรู้ได้มากกว่า (Hatherly, Brown, & Innes, 1998) สำหรับประเทศไทย ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2552) พบว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ที่สำรวจยังอยากให้มีการผสมผสานกันระหว่างคำบรรยายที่เป็นมาตรฐานแน่นอนกับคำบรรยายที่ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานได้อย่างอิสระในเรื่องที่คาดว่าจะประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน

ISA701: เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

(Key Audit Matters: KAM)

การนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามที่กำหนดโดย ISA701 ดูเหมือนจะเป็นการแก้ปัญหาทั้งทางด้านการลดช่องว่างของข้อมูลและการเพิ่มประสิทธิภาพของการสื่อสารที่กล่าวข้างต้น โดยมาตรฐานฉบับนี้เชื่อว่าการนำเสนอ KAM จะช่วยเพิ่มมูลค่าด้านการสื่อสารให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีในความโปร่งใสในการสอบบัญชี เนื่องจากเป็นการให้ข้อมูลผู้ใช้งบการเงินเพื่อให้เข้าใจเรื่องที่สำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันตามความเห็นของผู้สอบบัญชีที่เฉพาะเจาะจงต่อกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ โดยสามารถช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจกิจการและเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณอย่างสาระสำคัญอีกด้วย (ISA, 2015a)

ความหมายของ KAM ตาม ISA701

ISA701 ได้ให้คำจำกัดความของ KAM ว่าเป็น “เรื่องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน โดยเป็นเรื่องของดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีที่เลือกมาจากเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลแล้ว” (ข้อ 8) โดยความมีนัยสำคัญที่วัดนั้นจะพิจารณาได้จากปัจจัยต่าง ๆ ทั้งเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เช่น ขนาด ลักษณะและผลกระทบของเรื่องกล่าว หรือ ความสนใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งโดยปกติ ผู้ใช้งบการเงินมักจะสนใจในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้อง

สื่อสารหรือปรึกษาหารือกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลอย่างเอาใจจริงเอาใจจิง เช่น เรื่องที่ผู้สอบบัญชีและผู้บริหารเลือกใช้ดุลยพินิจอย่างมากในการตัดสินใจด้านการบัญชีหรือการรายงานทางการเงิน

ลักษณะสำคัญโดยรวมของ KAM

จากรายละเอียดใน ISA700 (ปรับปรุง) และ ISA701 ลักษณะสำคัญ ๆ ของ KAM สรุปได้ดังนี้:

- ให้มีการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีเฉพาะในกรณีของ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แต่ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีก็อาจนำเสนอหัวข้ออื่นสำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีสำหรับกิจการอื่นด้วยก็ได้ หากผู้สอบบัญชีคิดว่าเหมาะสม
 - ในกรณีนำเสนอ KAM ให้เริ่มต้นด้วยย่อหน้าคำบรรยายมาตรฐานที่สรุปว่า KAM คืออะไร แล้วค่อยย่อหน้าที่อธิบายถึง KAM แต่ละเรื่อง หรือการระบุว่าไม่มี KAM ที่ต้องนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี (แล้วแต่กรณี)
 - จำนวนเรื่องที่ถือเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องของวิจารณญาณทางวิชาชีพ แต่การมีจำนวนมากเกินไป อาจทำให้เรื่องเหล่านั้นลดความสำคัญลงไปได้
 - KAM เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในปีปัจจุบันที่รายงาน ดังนั้น จึงไม่ต้องรายงานความก้าวหน้าของ KAM ที่กล่าวถึงในปีก่อนในรายงานของผู้สอบบัญชีปีปัจจุบัน ถึงแม้งบการเงินจะแสดงตัวเลขเปรียบเทียบที่เกี่ยวข้องกับ KAM ในปีก่อนก็ตาม
- เมื่อกลางปี พ.ศ. 2558 นี้ ชาญชัย ตั้งเรณรัตน์ (2558b) ได้สำรวจความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินจำนวน 204 คน และพบว่า กลุ่มตัวอย่างเห็นด้วยค่อนข้างมากต่อประโยชน์ที่จะได้รับจากรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่ออกโดย ISA700 (ปรับปรุง) โดย “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” เป็นปัจจัยหลักที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีคุณค่ามากขึ้นตามความรู้สึกของกลุ่มตัวอย่างทั้งสองกลุ่ม อย่างไรก็ตาม งานวิจัย

ดังกล่าวเป็นการสำรวจจากความเข้าใจในภาพรวมของ KAM โดยไม่มีการให้ข้อมูลรายละเอียดในขั้นตอนการระบุและนำเสนอ KAM แต่อย่างใด

นอกจากการเปลี่ยนแปลงสำคัญโดยการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีโดย IAASB ตาม ISA701 แล้วหลายประเทศหรือกลุ่มประเทศก็มีการออกมาตรฐานหรือข้อเสนอแนะเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีในทำนองเดียวกันกับ KAM ที่กล่าวข้างต้นด้วย ส่วนต่อไปจึงได้นำเสนอมาตรฐานหรือข้อเสนอแนะของประเทศต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบและความเข้าใจในแง่มุมอื่น

ข้อเสนอมาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐ

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ซึ่งเป็นหน่วยงานทางการที่กำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้เสนอให้เปลี่ยนเนื้อหาของรายงานผู้สอบบัญชีเช่นเดียวกันโดยเป็นไปในทางเดียวกันกับ IAASB (แต่ในขณะนี้ยังไม่แล้วเสร็จ) โดยร่างข้อเสนอล่าสุดของทาง PCAOB มีการเสนอให้มีการรายงาน Critical Audit Matters (CAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชี (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2013) ซึ่งลักษณะของ CAM นั้นคล้ายคลึงกับลักษณะส่วนใหญ่ของ KAM

PCAOB ได้ให้คำจำกัดความของ Critical Audit Matters (CAM) ว่าหมายถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีประสบปัญหาในการตรวจสอบงบการเงินมากที่สุด ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องประสพความยากลำบากในการใช้วิจารณญาณเรื่องที่ ต้องมีการใช้ความเห็นส่วนบุคคล (Subjective) หรือเรื่องที่ซับซ้อนมากที่สุด (AICPA, 2013) ตัวอย่างปัจจัยสำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น CAM หรือไม่นั้นมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับตัวอย่างที่ ISA701 ให้ไว้อย่างมาก (ดูหัวข้อข้อพิจารณา “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด” ในส่วนหลัง)

ปฏิกิริยาของผู้ใช้งบการเงินต่อข้อเสนอให้มีการนำเสนอ CAM ในรายงานการสอบบัญชีในสหรัฐนี้เป็นไปในเชิงบวก โดยในการสำรวจความเห็นของกรรมการบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐ จำนวน 14 บริษัทเมื่อปี พ.ศ. 2556 พบว่า มีกรรมการที่ไม่เห็นด้วยต่อการนำมารายงาน CAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีมากถึงร้อยละ 52 (BDO, 2013) อย่างไรก็ตาม ผลการวิจัยได้ว่าการกระทำเหล่านั้นค่อนข้างคล้ายกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่ใช้ในปัจจุบันในสหรัฐ ซึ่งไม่เคยเปลี่ยนแปลงเลยเป็นเวลามากกว่า 70 ปี (Accountingweb, 2013) โดยผลการสำรวจดังกล่าวอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่เป็นอุปสรรคต่อการออกมาตรฐานฉบับใหม่ ซึ่งยังไม่แล้วเสร็จจนถึง ณ วันที่ที่จัดทำบทความฉบับนี้ ถึงแม้จะมีการเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชีของ PCAOB นี้จะเริ่มขึ้นพร้อมกันกับโครงการของ IAASB ก็ตาม (IFAC, 2015c)

แม้จากการพิจารณาในแง่ของผลกระทบของ CAM ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน งานวิจัยของ Christensen, Glover, and Wolfe (2014) ได้ใช้วิธีการทดลองด้วยกรณีศึกษาที่นำเสนอ CAM ในรูปแบบต่าง ๆ กับนักศึกษาปริญญาโททางด้านธุรกิจ ซึ่งมีประสบการณ์ในการลงทุนในหุ้นทุนและเคยวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินมาก่อน ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ผู้ลงทุนที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบที่มีการนำเสนอ CAM จะมีแนวโน้มที่จะเปลี่ยนการตัดสินใจในการลงทุน มากกว่านักลงทุนที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่มี CAM หรือได้รับข้อมูลของ CAM ดังกล่าวในรูปแบบการเปิดเผยเป็นหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังพบว่าผลกระทบของการนำเสนอ CAM จะลดลงถ้ามีการอธิบายถึงผลการตรวจสอบในเรื่องดังกล่าวในรายงานผู้สอบบัญชีไว้ด้วย จึงเห็นได้ว่าการบรรยาย CAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีมีผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้ลงทุนในระดับหนึ่ง อย่างไรก็ตาม การวิจัยนี้ไม่ได้ใช้ผู้ลงทุนมืออาชีพรวมทั้งการทดลองในการวิจัยอ้างอิงจากเกณฑ์ที่ยังไม่ได้มีผลบังคับใช้จริง

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 (สหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์)

มาตรฐานการสอบบัญชีของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ฉบับ 700 (ISA700 (UK and Ireland)) มีการกำหนดให้นำเสนอเรื่องสำคัญ ๆ ที่พบในการตรวจสอบที่ค่อนข้างจะแตกต่างจากแนวคิดของ KAM หรือ CAM อยู่พอสมควร โดยตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2555 Financial Reporting Council (FRC) ซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแลมาตรฐานการสอบบัญชีของทั้งสองประเทศได้บังคับให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความโปร่งใสในการตรวจสอบบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยต้องนำเสนอเรื่องต่อไปนี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี (FRC, 2013)

- ก) คำบรรยายเกี่ยวกับความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Risk of Material Misstatement: RMM) ที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีผลกระทบที่สูงที่สุดต่อ (1) กลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม (2) การจัดสรรทรัพยากรของการสอบบัญชี และ (3) การจัดการกับปริมาณงานของทีมตรวจสอบ
- ข) คำบรรยายว่าผู้สอบบัญชีประยุกต์ใช้แนวคิดด้านความมีสาระสำคัญอย่างไร ในการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม
- ค) ขอบเขตการตรวจสอบโดยสรุป ซึ่งรวมถึงคำอธิบายว่าขอบเขตดังกล่าวสนองตอบต่อความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่กล่าวถึงใน (ก) และแนวคิดด้านความมีสาระสำคัญที่กล่าวถึงใน (ข) อย่างไร

ทั้งนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวยังเน้นให้การนำเสนอเรื่องข้างต้นกระทำโดยพิจารณาปัจจัยเฉพาะองค์กรที่ถูกตรวจสอบ เพื่อให้บรรยายถึงสถานการณ์ขององค์กรที่ถูกตรวจสอบมากกว่าการบรรยายแบบไม่เฉพาะเจาะจงหรือให้ข้อมูลทั่วไปโดยใช้คำบรรยายที่มีลักษณะเป็น

มาตรฐานที่เหมือน ๆ กัน (FRC, 2015) นอกจากนี้ ยังส่งเสริมให้รายงานของผู้สอบบัญชีในเรื่องดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยพิจารณาความเชื่อมโยงและเกี่ยวข้องกันกับเรื่องกล่าวถึงในรายงานของคณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการตรวจสอบในรายงานประจำปีด้วย

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า KAM มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อกำหนดของ FRC (2013) อยู่ระดับหนึ่ง อันเนื่องมาจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Risk of Material Misstatement :RMM) ที่มีความเสี่ยงสูงเป็นปัจจัยหลักอันหนึ่งในการพิจารณาว่า เหตุการณ์ใดเป็น KAM หรือไม่ อย่างไรก็ตาม ISA701 ไม่ได้ระบุเกณฑ์การเลือกเรื่องที่สำคัญ โดยพิจารณาจากผลกระทบต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม การจัดสรรทรัพยากรในการตรวจสอบ และการจัดการกับปริมาณงานของทีมตรวจสอบ เหมือนกับที่ระบุใน FRC (2013) ถึงแม้ว่าโดยนัยยะแล้วสามารถนำมาเทียบเคียงกันได้พอสมควร

การสำรวจโดย FRC (2015) ภายหลังจากนำมาตรฐานมาใช้พบว่า การตอบรับจากผู้ใช้งบการเงินใน สหราชอาณาจักรเป็นไปในทางบวก เนื่องจากมีการให้ข้อมูลที่โปร่งใสและสร้างสรรค์ โดย FRC ได้ทำการวิเคราะห์รายงานของผู้สอบบัญชีที่ทำตามมาตรฐานใหม่เป็นปีแรก ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ขนาดใหญ่ที่ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีใหญ่ 4 แห่ง (Big-4) และพบว่า จำนวนความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้รายงานไว้ในรายงานของตนนั้นมีค่าเฉลี่ยประมาณ 4.2 เรื่อง และในหลายกรณี มีการนำเสนอผลของการตรวจสอบในแต่ละความเสี่ยงที่นำเสนอด้วย (แม้มาตรฐานเพียงให้ไว้เป็นทางเลือกในการนำเสนอเท่านั้น)

อย่างไรก็ตาม ในการสำรวจนั้น FRC พบว่ามีสำนักงานสอบบัญชี Big-4 รายหนึ่งได้นำเสนอความเสี่ยงสองประเภทเป็นมาตรฐานสำหรับลูกค้าทุกรายของตน โดยใช้คำอธิบายและการตอบสนองความเสี่ยงที่ค่อนข้างเป็นมาตรฐานเหมือนกันหมด ซึ่งไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของ FRC

อีกทั้งมีการตรวจพบว่าวิธีการตรวจสอบสำหรับความเสี่ยงในบางรายงานที่ผู้สอบบัญชีนำเสนอไว้ไม่ตรงกับวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานจริง กรณีเช่นนี้อาจเกิดขึ้นกับการนำ ISA701 มาใช้ในประเทศไทยด้วยก็ได้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยจึงควรต้องระมัดระวังในการนำเสนอ KAM เพื่อหลีกเลี่ยงการกระทำดังกล่าว นอกจากนี้ หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลอาจจะต้องมีการสุ่มตรวจสอบคุณภาพการรายงานภายหลังการนำไปใช้จริงในไทยด้วย

มาตรฐานการสอบบัญชีของเนเธอร์แลนด์

สมาคมบัญชีของเนเธอร์แลนด์ (NBA, 2014) ก็ได้มีการบังคับให้บริษัทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะต้องใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งต้องมีการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีเหมือนกับ ISA701 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป อีกทั้งยังกำหนดให้มีการรายงานว่าผู้สอบบัญชีประยุกต์ใช้แนวคิดด้านความมีสาระสำคัญอย่างไร และมีขอบเขตการตรวจสอบโดยสรุปอย่างไร คล้ายกับที่กำหนดโดย FRC (2013) ของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์อีกด้วย

ขณะนี้ยังไม่พบว่ามีผลการใช้รายงานแบบใหม่อย่างเป็นทางการ ซึ่งอาจเนื่องมาจากเพิ่งใช้มานานนัก ผู้เขียนจึงค้นหาคำว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่จำนวน 4 ฉบับ ซึ่งตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชี Big-4 แห่งละฉบับจากเว็บไซต์ และพบว่ามีการรายงาน KAM ในจำนวนประมาณ 3-7 เรื่องในรายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2557 โดยส่วนใหญ่จะอธิบายลักษณะของ KAM เหตุผลที่ทำให้กรณีดังกล่าวเข้าข่ายของ KAM วิธีตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบ และจะมีการระบุผลการตรวจสอบเกี่ยวกับ KAM ดังกล่าวด้วย

มาตรฐานการสอบบัญชีของสมาชิกประชาคมยุโรป (European Union: EU)

European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) ก็ได้มีการตัดสินใจในปี พ.ศ. 2560 ที่จะใช้วิธีที่ต้องรายงานในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงนี้มีความคล้ายกับข้อกำหนดของ FRC (2013) ที่ใช้ในสหราชอาณาจักรมาก มีแต่เพียงรายละเอียดปลีกย่อยบางประการเท่านั้นที่แตกต่างกัน ราชอาณาจักรสมาชิกของ EU จะต้องปฏิบัติตามสำหรับผลการเงินที่เริ่มในวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป

โดยสรุปแล้ว จะเห็นได้ว่า หน่วยงานกำกับดูแลทางด้านการรายงานทางการเงินในประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่มีแนวคิดเรื่องเกณฑ์การระบุและการนำเสนอเรื่องสำคัญที่พบในการสอบบัญชีคล้ายคลึงกัน ซึ่งก็ได้รับการตอบรับที่ดีจากผู้ใช้งบการเงิน ถึงแม้ผู้บริหารของบริษัทในสหรัฐอเมริกาอาจไม่ได้รับการตอบรับในเรื่องดังกล่าวมากนักก็ตาม อย่างไรก็ตาม งานวิจัยเชิงประจักษ์เกี่ยวกับผลกระทบของเรื่องดังกล่าวยังมีค่อนข้างน้อย เนื่องจากเป็นเรื่องใหม่มากและยังได้มีการบังคับใช้ในหลายประเทศ เรื่องนี้จึงยังเป็นเรื่องที่ควรค่าแก่การศึกษาในรายละเอียดต่อไป

ข้อพิจารณาต่าง ๆ ในการระบุและนำเสนอ KAM

บทความส่วนนี้จะนำเสนอข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ ที่ต้องคำนึงถึงในการระบุและนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยอ้างอิงจาก ISA701 ซึ่งไม่มีข้อแตกต่างใดๆ จากร่างมาตรฐานที่เสนอโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ, 2558)

การพิจารณาว่าเป็นเรื่องใดเป็น KAM

การพิจารณาว่าเป็นเรื่องใดเป็น KAM ที่จะนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชียังมีขั้นตอนสำคัญอยู่ 3 ขั้นตอน ดังแผนภาพที่แสดงประกอบนี้ และเพื่อความเข้าใจที่กระจ่างมากขึ้น ภาคผนวก 1 ท้ายบทความนี้ได้สรุปแนวทางการพิจารณาเรื่องดังกล่าวโดยละเอียดไว้ด้วย

ขั้นตอนที่ 1	พิจารณาว่าเรื่องใดเป็น “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” จากเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมด
ขั้นตอนที่ 2	พิจารณาว่าเรื่องใดเป็น “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด” ในการตรวจสอบงวดปัจจุบัน จาก “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” ที่ระบุได้ในขั้นตอนที่ 1
ขั้นตอนที่ 3	ตรวจสอบเงื่อนไขที่ทำให้ไม่สามารถแสดง “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด” ที่ได้จากขั้นตอนที่ 2 เป็น KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ขั้นตอนแรก ผู้สอบบัญชีต้องทบทวนและพิจารณาเรื่องที่เคยสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทั้งหมดแล้วเลือกว่าเรื่องใดเป็น “**เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี**” (Significant Auditor Attention) โดย ISA701 ได้แนะนำให้คำนึงถึงด้านต่าง ๆ ต่อไปนี้

- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- เรื่องที่เป็น “ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ” ที่ระบุได้ในช่วงการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่ตรวจสอบในใบการวางแผน
- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณสูงเนื่องจากเป็น (1) เรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณอย่างมาก หรือ (2) เป็นเรื่องเกี่ยวกับประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง
- ผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีความสำคัญต่อการเงินที่เกิดขึ้นในงวดที่มีต่อการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่สอง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า จากเรื่องที่แจ้งไว้ในขั้นตอนที่หนึ่งนั้น เรื่องใดเป็น “**เรื่องที่มี**

นัยสำคัญที่สุด” ในการตรวจสอบงวดปัจจุบันและใส่ให้เรื่องนั้นเป็น “**เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ**” หรือ KAM (เรื่องที่กระทบมากกว่า 1 ด้านข้างต้นพร้อม ๆ กัน ยังมีโอกาสเป็น KAM มากขึ้น)

ขั้นตอนที่สาม พิจารณาว่าเรื่องที่เลือกให้เป็น KAM นั้นเข้าเงื่อนไขที่ทำให้ไม่สามารถนำเสนอเป็น KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้หรือไม่ ตัวอย่าง “**การไม่ระบุ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี**” ที่นำเสนอในส่วนถัดไป)

“เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี”

ISA701 ได้ริบหรี่เพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณาในขั้นตอนแรกในท้ายประเด็น โดยมีการให้ตัวอย่าง “**เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี**” ที่ผู้สอบบัญชีควรต้องพิจารณา ดังนี้

เรื่องที่ท้าทายสำหรับผู้สอบบัญชีในการหาหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ และเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องเผชิญความท้าทายในการสรุปความเห็นต่อการเงิน

- เรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณที่ซับซ้อนและสำคัญจนต้องใช้สมาธิระดับสูงของทีมตรวจสอบมาเกี่ยวข้องมากในการตรวจสอบ หรือต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีหรือด้านการตรวจสอบนอกทีมตรวจสอบมาช่วย
- เรื่องที่ประสบปัญหาในการตรวจสอบจนผู้สอบบัญชีต้องติดต่อกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ เช่น:
 - รายการกับบุคคล/กิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้สอบบัญชีประสบปัญหาในการหาหลักฐานว่าเงื่อนไขของธุรกรรมใกล้เคียงกับลักษณะธุรกรรมที่ทำกับบุคคล/กิจการที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไม่
 - การที่ทีมตรวจสอบหลักของกลุ่มบริษัทไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลของทีมตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มได้

- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ ต้องปรึกษากับผู้อื่นที่อยู่ใน/นอกสำนักงานตนเอง เช่น หุ้นส่วนที่รับผิดชอบในการควบคุมคุณภาพ (Quality Control Partner) ของสำนักงาน
- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องสนใจเป็นอย่างมากอื่น ๆ ที่อาจไม่ใช่เรื่องที่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น การใช้ระบบ IT ใหม่ที่มีผลกระทบกลยุทธ์ตรวจสอบ
- นโยบายการบัญชีที่มีความสำคัญต่อการเข้าใจงบการเงินของผู้ใช้ หรือการเปลี่ยนแปลงของนโยบายดังกล่าว รวมทั้งการใช้นโยบายที่ไม่สอดคล้องธุรกิจอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน

ทั้งนี้ ISA701 ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า ผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุ “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” เหล่านี้ได้ตั้งแต่ช่วงการวางแผนของการตรวจสอบและอาจได้สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลไปแล้ว แต่การตัดสินใจว่าเรื่องใดเป็น KAM นั้น ขึ้นอยู่กับผลการตรวจสอบหรือหลักฐานที่รวบรวมได้ตลอดการตรวจสอบมากกว่า

“ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ”

อีกเรื่องหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีควรนำมาพิจารณาว่าเป็น “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” หรือไม่ในขั้นตอนแรกที่กล่าวข้างต้น คือ การพิจารณา “ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ” (Significant Risks) ทั้งนี้ TAS315 (ปรับปรุง) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ให้คำจำกัดความของ “ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ” ว่าหมายถึงความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณสูง รายการผิดปกติหรือการที่ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงระดับความเสี่ยงจากการประเมินไว้ตั้งแต่ช่วงการวางแผนการตรวจสอบ

โดยเฉพาะในรายการที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (Risk of Material Misstatement: RMM) สูง (สภาวิชาชีพบัญชี, 2556)

ดังนั้น ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจึงถือเป็น “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” อย่างที่กล่าวถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญบางเรื่องอาจไม่เป็น “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ความน่าเชื่อถือของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตและการตรวจสอบงบการเงินให้สมมติเสมอว่าการทุจริตได้รับการรับรู้รายได้ และการแทรกแซงการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร (Management's Override) เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (สภาวิชาชีพบัญชี, 2555) แต่ผู้สอบบัญชีอาจพบหลังการตรวจสอบว่าความเสี่ยงดังกล่าวอาจไม่เป็น “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” ก็ได้ ดังนั้นจึงอาจไม่ต้องนำมาพิจารณาว่าเป็น KAM หรือไม่

ผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีความสำคัญต่องบการเงิน

ตัวอย่างของปัจจัยในการพิจารณาว่าเรื่องใดเป็น “เรื่องที่ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจอย่างมาก” ที่กล่าวถึงในขั้นตอนแรก ยังรวมถึง ผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการที่มีความสำคัญต่องบการเงินที่เกิดขึ้นในงวดที่เมื่อการตรวจสอบโดย ISA701 ได้ให้ตัวอย่างเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวดังนี้

- เรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาและบอยในการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล เช่นรายการที่เกิดกับบุคคล/กิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีลักษณะผิดปกติหรือไม่เหมือนรายการค้าปกติหรือเรื่องที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณที่ซับซ้อน
- การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ บัญชี กฎระเบียบอุตสาหกรรมหรือเรื่องอื่น ๆ ที่มีผลต่อสมมติฐานหรือวิจารณญาณของผู้บริหาร ซึ่งอาจมีผลต่อแนวทางการตรวจสอบ เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องให้ความสำคัญเป็นอย่างมาก

ข้อพิจารณา “เรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด”

จากเรื่อง “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” ที่สามารถระบุได้ในขั้นตอนที่หนึ่ง ขั้นถัดมาคือการคัดเลือกว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด โดย ISA701 ระบุว่า “เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี” อาจเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบ่อยครั้งและจริงจัง ดังนั้น ลักษณะและปริมาณการสื่อสารดังกล่าวจะสามารถบ่งชี้ว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดได้

นอกจากนี้ ISA701 ยังให้ตัวอย่างข้อพิจารณาอื่น ๆ เพื่อพิจารณาเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดอีกหลายด้าน (ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับข้อเสนอของ PCAOB ของสหรัฐ ในการเลือก CAM) เช่น:

- ความสำคัญและสาระสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงิน
- ลักษณะของนโยบายทางการเงินบัญชี หรือความซับซ้อนหรือการต้องใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการเลือกนโยบายที่เหมาะสม
- ลักษณะและปริมาณการตรวจสอบสำหรับเรื่องดังกล่าว โดยรวมถึง ปริมาณของการใช้ความชำนาญหรือความรู้เฉพาะทาง หรือ ลักษณะการต่อต้านการตรวจสอบภายนอกเพื่อช่วยทีมตรวจสอบ
- ลักษณะและระดับความยากลำบากในการตรวจสอบ ประเมินผล หรือหาหลักฐานประกอบในเรื่องดังกล่าว โดยเฉพาะเมื่อ ดุลยพินิจที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้นั้นเป็นนามธรรม (subjective) มากขึ้น
- ความรุนแรงของข้อบกพร่องของควบคุมภายใน หรือ
- เรื่องที่กระทบต่อการตรวจสอบในด้านต่าง ๆ หลายด้านพร้อมกัน เช่น การทำสัญญาระยะยาวที่สำคัญกับลูกค้า อาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องสนใจในหลายด้านพร้อม ๆ กัน ทั้งวิธีการรับรู้รายได้ การผูกฟ้อง หรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งการประมาณการทางบัญชีที่อาจต้องเกิดขึ้น

จำนวน KAM

ISA701 ไม่มีการจำกัดจำนวนเรื่องของ KAM หรือระบุให้มีจำนวน KAM ขั้นต่ำที่ต้องแสดงในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีควรพิจารณาจำนวนเรื่องจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ขนาดและความซับซ้อนของกิจการ เช่น จำนวน KAM อาจยังมีจำนวนจำกัด หากกิจการมีขนาดใหญ่มากขึ้นหรือมีหน่วยขายจำนวนมากขึ้น
- ลักษณะธุรกิจและสภาพแวดล้อมของกิจการ เช่น หากมีลักษณะธุรกิจที่พิเศษหรือเฉพาะเจาะจงที่เป็นที่นำเสนอเป็นพิเศษ
- ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในการตรวจสอบ เช่น สถานการณ์สำคัญเกิดขึ้นหลายประเด็นในระหว่างการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตาม ยังมีเรื่องที่ผู้สอบบัญชีระบุให้เป็น KAM ในรายงานจำนวนมาก ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาให้ได้ว่าเรื่องใดกันแน่ที่เข้าข่ายเป็น KAM และต้องตระหนักว่าจำนวนเรื่อง KAM ที่มากมายเกินไปอาจแสดงให้เห็นว่าเรื่องดังกล่าวไม่ใช่เรื่องที่สำคัญที่สุด

การนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ISA701 เสนอให้มีหัวข้อ KAM แยกต่างหากจากเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีและเริ่มต้นด้วยวรรคหน้าที่ใช้คำบรรยายที่เป็นมาตรฐาน ซึ่งอธิบายความหมายของ KAM และระบุว่า KAM เหล่านี้เกิดจากการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม โดยผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นต่างหากสำหรับ KAM ดังกล่าว

ต่อจากนั้นเป็นการบรรยาย KAM ในรายละเอียด ซึ่งหากมีมากกว่า 1 เรื่อง ISA701 แนะนำให้มีการใส่หัวข้อย่อก่อนบรรยายรายละเอียดของ KAM แต่ละเรื่อง โดยการนำเสนอ KAM นั้นควรมี 3 องค์ประกอบดังนี้

1. การอ้างอิงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับ KAM ดังกล่าว (ถ้ามี)

2. การอธิบาย KAM และระบุว่าเหตุใดเรื่องดังกล่าวจึงถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

3. ผู้สอบบัญชีจัดการกับเรื่องดังกล่าวอย่างไร โดยอาจเลือกอธิบายสิ่งต่อไปนี้ด้านใดด้านหนึ่งหรือหลายด้านก็ได้

- วิธีการตอบสนองหรือแนวทางของผู้สอบบัญชีที่ใช้สำหรับ KAM
- วิธีตรวจสอบคร่าว ๆ สำหรับ KAM ดังกล่าว ซึ่งอาจรวมถึงการปรึกษากับผู้อื่นในสำนักงานหรือกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ข้อบ่งชี้ถึงผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ หรือ
- ข้อสังเกตสำคัญเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

ทั้งนี้ การแสดงหัวข้อย่อยของ KAM แต่ละเรื่องอาจเรียงลำดับตามความสำคัญหรือตามลำดับของหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้

การไม่ระบุ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ISA701 ระบุว่า ผู้สอบบัญชีอาจไม่นำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบก็ได้ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- มีกฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อสาธารณะ หรือ
- สามารถคาดเดาได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบทางลบจากการนำเสนอ KAM ดังกล่าวจะมากกว่าประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งในกรณีนี้ ISA701 ระบุว่า เป็นกรณีที่ไม่น่าจะเกิดขึ้นได้ แต่หากเกิดกรณีขึ้นจริง ผู้สอบบัญชีอาจหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมาย เพื่อให้เกิดความเข้าใจว่าผลกระทบจากการรายงานหรือไม่รายงานเรื่องดังกล่าวจะเป็นอย่างไร เพื่อประกอบการตัดสินใจ

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการอธิบายเรื่องที่น่าไปสู่การแสดงความเห็นแบบเปลี่ยนแปลงไปในวาระเกณฑ์ในการแสดงความเห็น หรือการนำเสนอหัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” ในส่วนอื่นของรายงานของผู้สอบบัญชีตามที่ ISA700 (ปรับปรุง) กำหนดไปแล้ว (ซึ่งตามคำจำกัดความแล้ว เรื่องทั้งสองกรณี

เข้าลักษณะของ KAM ด้วยอยู่แล้ว) ผู้สอบบัญชีไม่ต้องนำเรื่องดังกล่าวมาบรรยายซ้ำภายใต้หัวข้อ KAM นี้อีก แต่ให้อ้างอิงเรื่องดังกล่าวในหัวข้อ KAM ว่ามีเรื่องเหล่านั้นถูกนำเสนออยู่ที่ส่วนอื่นของรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจเขียนข้อความต่อไปนี้เป็นย่อหน้าต่อจากข้อความคำอธิบายมาตรฐานของ KAM

“[ยกเว้นเรื่องที่กำลังกล่าวในย่อหน้านี้แสดงความเห็น (อย่างมีเงื่อนไขหรือว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง) หรือ ยกเว้นเรื่องที่กำลังกล่าวในหัวข้อ “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง”] ข้าพเจ้าได้พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอื่นที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า”

หรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องรายงานเลย ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อความต่อไปนี้แทนก็ได้

“ข้าพเจ้าได้พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ต้องสื่อสารในรายงานของข้าพเจ้า”

ข้อควรระวังในการนำเสนอ KAM

- ในการนำเสนอ KAM นั้น ISA701 ได้แนะนำให้ผู้สอบบัญชีใช้ความระมัดระวังในเรื่องดังต่อไปนี้
 - หลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคด้านการสอบบัญชีมากเกินไปจนทำให้ผู้อ่านที่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชีมากนักไม่เข้าใจหรือสับสน
 - ไม่ควรเปิดเผย KAM ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้บริหารไม่เคยให้ข้อมูลดังกล่าวต่อสาธารณะก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี หากจำเป็นต้องอ้างถึงเรื่องดังกล่าวจริงๆ ผู้สอบบัญชีควรให้ผู้บริหารหรือผู้มีส่วนที่รับผิดชอบเปิดเผยข้อมูลเหล่านั้นในปีก่อนหน้า ซึ่งผู้สอบบัญชีควรอ้างอิงไปยังการเปิดเผยดังกล่าวในระหว่างการบรรยาย KAM
 - ห้ามมีการแสดงเป็นนัยยะว่า KAM ดังกล่าวไม่ได้รับข้อสรุปจากการตรวจสอบอย่างเหมาะสม หรือมิให้ความเห็นต่อ KAM เรื่องนั้นเป็นการต่างหาก

นอกเหนือจากการแสดงความเห็นโดยรวมในงบการเงินที่ตรวจสอบ

- ผู้สอบบัญชีต้องระลึกอยู่เสมอว่า การรายงาน KAM ไม่สามารถใช้เป็นการทดแทนสิ่งต่อไปนี้
 1. การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี
 2. การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี
 3. การรายงานตาม ISA570 (ปรับปรุง) เรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่อง ในกรณีมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่อาจทำให้เกิดข้อสงสัยต่อความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องได้
 4. การแสดงความเห็นต่อ KAM เป็นการเฉพาะ

ตัวอย่างการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

บทความนี้ขอนำเสนอตัวอย่างการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ในภาคผนวก 2 ซึ่งตัวอย่างดังกล่าวดัดแปลงมาจากเอกสารของคณะทำงานด้านการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของ IAASB (IFAC, 2015a) รวมทั้งจากรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะในประเทศเนเธอร์แลนด์ และการรายงานความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลที่เชื่อถือได้จริงอันเป็นสาระสำคัญในรายงานของผู้สอบบัญชีที่จัดขึ้นทำขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีของ สหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์

ทั้งนี้ขอให้สังเกตว่า ตัวอย่างในภาคผนวก 2 นั้นเป็นเพียงตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเท่านั้น เนื่องจาก ISA701 มีความตั้งใจให้การนำเสนอ KAM มีความยืดหยุ่นและเหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์และแต่ละกิจการที่ได้รับการตรวจสอบมากที่สุด เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความหมายแก่ผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินอื่น โดย KAM ของแต่ละกิจการที่ประกอบจากรายงานของผู้สอบบัญชีจะแตกต่างกันทั้งด้าน

จำนวนเรื่องที่จะรายงาน การเลือกเรื่องที่จะเป็น KAM และวิธีการนำเสนอแง่มุมต่าง ๆ

บทสรุป

การนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามแนวปฏิบัติของ ISA701 ได้รับความสนใจจากผู้ใช้งบการเงินและองค์กรที่กำกับดูแลวิชาชีพบัญชีในต่างประเทศอย่างมาก โดยเห็นได้จากงานวิจัยที่พบว่ามีอยู่ขณะนี้และจากแนวทางที่องค์กรที่กำกับดูแลวิชาชีพบัญชีในหลายประเทศตัดสินใจให้มีการนำเสนอเรื่องดังกล่าวในทำนองเดียวกันกับเกณฑ์ของ ISA701 เกณฑ์ที่กำหนดเพื่อให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจได้ว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่ควรนำเสนอเป็น KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีก็มีความชัดเจนพอสมควร อย่างไรก็ตาม เกณฑ์ดังกล่าวยังใช้ดุลพินิจส่วนตัวของผู้สอบบัญชีอย่างมาก ซึ่งอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติที่อาจเกิดขึ้น เช่น การนำเสนอวิธีการตรวจสอบ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ตรงกับกรปฏิบัติจริงของผู้สอบบัญชีดังในกรณีที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักร (FRC, 2015) หรือความเป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีอาจไม่นำเสนอ KAM ในบางเรื่องอย่างตรงไปตรงมาเนื่องจากอิทธิพลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารของกิจการ (ชาญชัย ตั้งเรณูรัตน์, 2558a)

ประโยชน์ของการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชียังไม่ชัดเจนมากนัก เนื่องจากโดยภาพรวมแล้วยังถือว่าการทบทวนเรื่องนี้ค่อนข้างน้อยมาก ถึงแม้จะมีแนวโน้มในทางที่ค่อนข้างดีก็ตาม ดังเห็นได้จากผลตอบรับอย่างดีของผู้ใช้งบการเงินจากการนำเสนอเรื่อง RMM ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานของสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ และผลกระทบที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจของนักลงทุนที่ไม่ใช่มีมืออาชีพจากการนำเสนอ CAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีตามข้อเสนอของ PCAOB การวิจัยผลกระทบและประโยชน์ของ KAM ยังขาดในอีกหลายแง่มุม เช่น ผลกระทบของการนำเสนอ KAM ต่อราคาหุ้น ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีจากการถูกฟ้องร้อง หรือ จริยธรรมของผู้สอบบัญชีใน

การนำเสนอเรื่องดังกล่าว ซึ่งการเข้าใจถึงแง่มุมต่าง ๆ เหล่านั้นมีความจำเป็นต่อการพัฒนารายงานของผู้สอบบัญชีให้สามารถนำเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินได้มากขึ้นในอนาคต

ผู้ประกอบการบัญชีอย่างผู้สอบบัญชีเองก็จำเป็นที่จะต้องเตรียมตัวเพื่อรับการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญนี้ เช่น การเตรียมการให้ความรู้กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลล่วงหน้าเกี่ยวกับความจำเป็นที่ต้องมีการนำเสนอ KAM การสื่อสารเนื้อหาที่จะรายงานใน KAM แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องแต่เนิ่น ๆ เพื่อลดปัญหาการไม่เห็นด้วย รวมทั้งการนำเสนอ KAM ด้วยความระมัดระวังและตรงกับความ เป็นจริง เป็นต้น

ทั้งนี้ หน่วยงานกำกับดูแลเองก็ควรส่วมทดสอบคุณภาพของการนำเสนอ KAM ภายหลังการนำมาใช้จริงด้วย เพื่อให้มั่นใจในคุณภาพการนำเสนอเรื่องดังกล่าวและพัฒนาให้วิชาชีพบัญชีมีคุณค่าและน่าเชื่อถือในสายตาของผู้ใช้งบการเงิน

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์. (2552). การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(สิงหาคม), 31-35.
- ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์. (2558a). การสื่อสารที่มากขึ้นจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 30(เมษายน), 85-97.
- ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์. (2558b). คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 31(สิงหาคม), 26-44.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 310: ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง): การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจการแสวงหาสภาพแวดล้อมของกิจการ*. กรุงเทพฯ: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

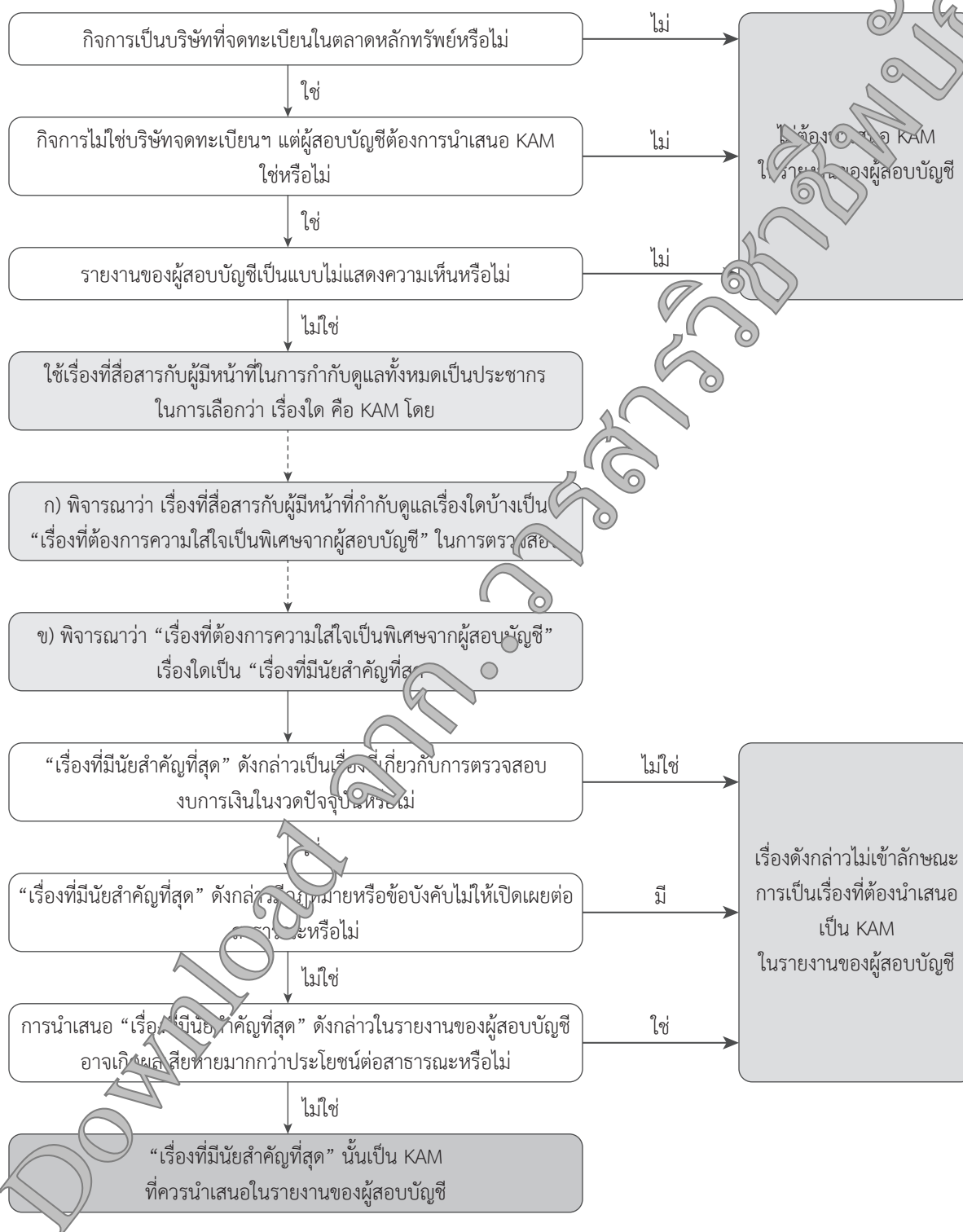
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). สภาวิชาชีพบัญชีประกาศร่างมาตรฐานฉบับใหม่ที่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ที่นำเสนอเชิงเห็นบ้าง อายากรู้ต้อง click! *ข่าวสารสภาวิชาชีพบัญชี* สืบค้นเมื่อ 23 ธันวาคม พ.ศ. 2558, from <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539919922&Ntype=30>

ภาษาอังกฤษ

- Accountingweb. (2013). *Public company boards skeptical of PCAOB auditor's report proposal*. Retrieved 12 December 2015 from <http://www.accountingweb.com/practice/practice-excellence/public-company-boards-skeptical-of-pcaob-auditors-report-proposal>
- American Institute of Certified Public Accountants. (2013). *Proposals to enhance the auditor's report*. NY: AICPA.
- Baskerville, R. F., Hogartaigh, C. Ó., & Porter, B. A. (2010). *The perceived message in the audit report – an experimental exploration*. Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1634478
- BDO. (2013). *2013 BDO Board Survey*. Retrieved from <https://www.bdo.com/getattachment/07e894bb-9792-4704-b38e-38b7961b45fe/attachment.aspx>

- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71–93.
- FRC (Financial Reporting Council). (2013). *International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700: The independent auditor's report on financial statements*. London: FRC.
- FRC (Financial Reporting Council). (2015). *Extended auditor's reports: a review of experience in the first year*. London: FRC.
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659–684.
- Hatherly, D., Brown, T. O. M., & Innes, J. (1998). Free-form reporting and perceptions of the audit. *The British Accounting Review*, 30(1), 23–38. doi: <http://dx.doi.org/10.1006/bare.1997.0057>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2011). *Enhancing the value of auditor reporting: exploring options for change (Consultation Paper)*. May. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf
- International Federation of Accountants (IFAC). (2015a). *Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters*. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Auditor-Reporting-Toolkit-Illustrative-Key-Audit-Matters.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2015b). *Auditor Reporting – Key Audit Matters*. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-CP-M-Overview.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2015c). *Auditor Reporting*. Retrieved 17 August, 2015, from <http://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>
- International Standard on Auditing (ISA). (2015a). *Communicating Key Audit Matters in the independent auditor's report (ISA701)*. New York: International Federation of Accountants.
- International Standard on Auditing (ISA). (2015b). *Forming an opinion and reporting on financial statements (ISA700 (Revised))*. New York: International Federation of Accountants.
- NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants). (2014). *New auditor's report for public interest entities: Featuring additional information about the auditor's activities*. Amsterdam: NBA.
- Porter, B., hÓgartaigh, C. Ó., & Baskerville, R. (2009). Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report. *Report prepared for AICPA's ASB and IAASB*. Retrieved from http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193–215. doi: 10.1080/09638180.2012.687506

แผนผังการเลือก KAM เพื่อนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี



ตัวอย่างการนำเสนอ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องซึ่งตามดุลยพินิจทางวิชาชีพของข้าพเจ้ามีความสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเหล่านี้พิจารณาจากบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และการแสดงความเห็นของข้าพเจ้าต่อบการเงินดังกล่าว และข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นในเรื่องเหล่านี้เป็นการต่างหาก

ค่าความนิยม¹

ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กลุ่มบริษัท กขค จำกัด (มหาชน) จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี การทดสอบดังกล่าวส่งผลสำคัญต่อการสอบบัญชีของข้าพเจ้า เนื่องจากค่าความนิยมจำนวน xxx บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เป็นจำนวนเงินที่มีสาระสำคัญต่อบการเงิน นอกจากนี้ขั้นตอนการทดสอบการด้อยค่าโดยผู้บริหารมีความซับซ้อน ต้องใช้วิจารณญาณอย่างสูง อีกทั้งต้องอาศัยข้อมูลสมมติ (โดยเฉพาะข้อมูลสมมติที่ว่า.....) ซึ่งสามารถเปลี่ยนแปลงตามสภาวะทางเศรษฐกิจและสภาพการตลาดในอนาคตได้ กลุ่มบริษัทได้เปิดเผยเกี่ยวกับค่านิยมในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ xxx ซึ่งอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติสำคัญที่อาจกระทบต่อการด้อยค่าในอนาคต

วิธีการตรวจสอบของข้าพเจ้าต่อเรื่องดังกล่าวได้รวมถึงการใช้ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่าเพื่อช่วยในการประเมินสมมติฐานและวิธีการประเมินที่กลุ่มบริษัทใช้ โดยได้ให้ความสำคัญกับการประเมินรายได้ที่เพิ่มขึ้นและกำไรขั้นต้นที่ประมาณไว้ในอนาคตสำหรับ (เช่นหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง) นอกจากนี้ ข้าพเจ้าให้ความสำคัญต่อความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลของกลุ่มบริษัทเกี่ยวกับข้อสมมติที่ส่งผลกระทบที่สุดในการประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยม

ค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ²

ความเหมาะสมของจำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารต้องใช้วิจารณญาณอย่างมาก การระบุว่ามีการด้อยค่าของลูกหนี้และการกำหนดจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เนื่องจากต้องอาศัยข้อสมมติและปัจจัยต่าง ๆ มากมาย เช่น ฐานะทางการเงินของลูกค้า ประสิทธิภาพกระแสเงินสดในอนาคตและราคาขายสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ นอกจากนี้ การใช้แบบจำลองและข้อสมมติในการคำนวณที่แตกต่างกันอาจทำให้ได้จำนวนค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญด้วย การเปิดเผยการบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องก็เป็นเรื่องซับซ้อนและขึ้นอยู่กับคุณภาพของข้อมูล กลุ่มลูกค้า

¹ ดัดแปลงจากตัวอย่างใน IFAC (2015)

² ดัดแปลงจากรายงานการสอบบัญชีของ Ernst & Young สำหรับการตรวจสอบบริษัท ING ปี 2557

สำคัญ ๆ ของกลุ่มบริษัท กชค จำกัด (มหาชน) ประกอบด้วย ลูกค้าสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัยในประเทศเนเธอร์แลนด์ ลูกค้าสินเชื่อเพื่อผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อมในประเทศเบลเยียมและลูกค้าสินเชื่อเพื่อการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ในประเทศเนเธอร์แลนด์

ข้าพเจ้าได้ทำการประเมินและทดสอบระบบและประสิทธิภาพของการควบคุมเกี่ยวกับการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ รวมทั้งคุณภาพของข้อมูลและระบบที่ใช้ สำหรับค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่คำนวณจากการพิจารณา ลูกหนี้รายตัว ข้าพเจ้าได้ทดสอบสมมติฐานที่ใช้ในการระบุการด้อยค่าและการคำนวณจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งรวมถึงการทดสอบการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต การประเมินมูลค่าของหลักทรัพย์ที่ค้างชำระกัน และการประมาณมูลค่าการสูญเสียหากเกิดการผิดนัดชำระหนี้ขึ้น ในกรณีของการคำนวณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่พิจารณาข้อมูลเป็นกลุ่มลูกค้า ข้าพเจ้าได้ทดสอบและขอความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญ ในการทดสอบแบบจำลองที่ใช้คำนวณ รวมทั้งการอนุมัติแบบจำลองและการทดสอบความถูกต้องของแบบจำลอง นอกจากนี้ข้าพเจ้าได้ทดสอบความเหมาะสมและความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ในแบบจำลอง เน้น อัตราการได้รับชำระและอัตราค่าใช้จ่ายในการทวงหนี้ โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลและข้อสมมติที่ใช้เหล่านี้ (ซึ่ง) หลังอ้างอิงภายนอก (ในกรณีที่ สามารถทำได้) สุดท้ายข้าพเจ้าประเมินและทดสอบการควบคุมและประสิทธิภาพของการควบคุมเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการเปิดเผยมูลค่าจากการยึดทรัพย์และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนด้วย

การทุจริตที่เกิดขึ้นในบริษัทลูกที่ประเทศสหรัฐอเมริกา³

ในเดือนพฤศจิกายน 25X1 บริษัทได้ประกาศว่าลูกทางก. ประเทศสหรัฐอเมริกา ตรวจสอบเกี่ยวกับการทุจริตด้านการจ่ายเงินให้บุคคลภายนอก⁴ บริษัทได้จ้างที่ปรึกษาภายนอกเพื่อสืบสวนการทุจริตดังกล่าว และประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมของบริษัทลูกดังกล่าว รวมทั้งได้มีการประเมินผลกระทบต่อบการเงินของเรื่องดังกล่าวแล้ว ข้าพเจ้าได้พิจารณาขอบเขตของงานที่ปรึกษา และบอกได้ให้กับบริษัทและได้สอบทานผลงานของที่ปรึกษาแล้ว นอกจากงานตรวจสอบปกติของข้าพเจ้าที่วางแผนไว้แล้ว ข้าพเจ้าได้ขยายขอบเขตการตรวจสอบด้านการจ่ายเงินให้กับบุคคลภายนอกโดยบริษัท เพื่อให้มั่นใจว่าการจ่ายเงิสดังกล่าวมีการอนุมัติอย่างเหมาะสมและมีหลักฐานประกอบตามที่ควรจะเป็นในกระบวนการธุรกิจปกติ นอกจากนี้ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบว่าผู้บริหารของบริษัท กชค จำกัด (มหาชน) ที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลการรายงานทางการเงินไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ ข้าพเจ้าได้ประเมินความเสี่ยงของการตอบสนอง (เช่น การตรวจสอบและการแก้ไข) ของผู้บริหารต่อเรื่องดังกล่าวแล้ว บริษัทได้เปิดเผยผลกระทบของการทุจริตในสหรัฐที่มีต่อบการเงินไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 2 แล้ว

³ ดัดแปลงจากรายงานการสอบบัญชีของ KPMG สำหรับการตรวจสอบบริษัท Akso Nobel N.V. ปี 2557

⁴ ขู่จะฟ้องคดีเนื่องจากการทุจริตเป็นเรื่องที่อ่อนไหว การนำเสนอ KAM เรื่องดังกล่าวจึงควรมีการอ้างอิงว่าผู้บริหารได้เคยเปิดเผยข้อมูลเรื่องดังกล่าวแล้ว

ค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ⁵

ความเสี่ยง

บริษัทมีสินค้าคงเหลือจำนวน 797.8 ล้านบาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ดังที่อธิบายไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 1 สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าตามราคาทุนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ดังนั้นผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาจำนวนค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เหมาะสมสำหรับสินค้าล้าสมัย โดยพิจารณาจากการวิเคราะห์สินค้าที่ตกทุนรายตัว ส่วนมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิพิจารณาจากแผนการลดราคาที่คาดการณ์ว่าจะเกิดขึ้น

การตอบสนองความเสี่ยงโดยผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าได้รับความเชื่อมั่นเกี่ยวกับความเหมาะสมของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการคำนวณค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้า โดย

- เข้าร่วมการตรวจนับสินค้าที่ศูนย์กระจายสินค้า 15 แห่ง และร้านค้าปลีก 16 แห่ง
- สุ่มทดสอบสินค้า เพื่อให้มั่นใจว่าต้นทุนที่บันทึกในบัญชีตรงกับใบกำกับสินค้า และมีการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้านี้ได้อย่างถูกต้อง
- เปรียบเทียบต้นทุนสินค้ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับสุทธิ ซึ่งคำนวณจากราคาขายสินค้าภายหลังสิ้นปี
- วิเคราะห์ปริมาณสินค้าที่คงเหลือและการเคลื่อนไหวของสินค้า เพื่อระบุสินค้าที่มีการหมุนเวียนต่ำ หรือสินค้าที่ตกทุน
- สอบทานความแม่นยำในการตั้งค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้าในอดีต

นอกจากนี้ ข้าพเจ้ายังได้ประเมินแนวโน้มของผู้บริโภค เพื่อเปรียบเทียบกับสมมติฐานในการประมาณการยอดขายของผู้บริหาร โดยอ้างอิงข้อมูลจากแหล่งภายนอก เพื่อให้มั่นใจว่าค่าเพื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือบันทึกครบถ้วน

ผลการทดสอบ

การทดสอบข้างต้นให้ผลเป็นที่น่าพอใจ และข้าพเจ้าเห็นด้วยว่าระดับค่าเพื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือมีความเหมาะสม

⁵ ข้อมูลนี้มาจากส่วนหนึ่งของรายงานการสอบบัญชีของ Deloitte สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของ Marks and Spencer Group Plc. สำหรับงวด 52 สัปดาห์สิ้นสุดวันที่ 28 มี.ค. 2558 โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการนำเสนอให้สอดคล้องกับตัวอย่างอื่นๆ ที่นำเสนอมาก่อนหน้านี้ เพื่อให้เห็นวิธีการนำเสนอรูปแบบที่แตกต่างไปซึ่งอาจนำไปใช้ได้