



มาตรฐาน การประเมินความเสี่ยง (TSA 315) กำลังจะเปลี่ยนไป..

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่อง “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ที่สภาวิชาชีพบัญชี ได้ประกาศและถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 นั้น เป็นการแปลจากมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) ที่ออกโดย International Auditing and Assurance Standards Board (“IAASB”) ของ International Federation of Accountants (“IFAC”) และเผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกันยายน 2556 เนื่องจาก IAASB มีความต้องการที่จะเพิ่มคุณภาพของการปฏิบัติงานสอบบัญชีโดยเห็นความสำคัญของการประเมินความเสี่ยง ซึ่งเป็นพื้นฐานที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ ดำเนินการตรวจสอบ รวบรวมหลักฐานเพื่อสนับสนุนต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี IAASB จึงได้มีการปรับปรุงและเผยแพร่ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) ในเดือนกรกฎาคม 2561 ที่ผ่านมา และเปิดรับฟังความคิดเห็นจนถึงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2561 ทั้งนี้ คาดว่าร่างมาตรฐานดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2563 เป็นต้นไป ประเด็นการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงของร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) สามารถสรุปได้ดังนี้

1

กรอบแนวคิดพื้นฐานของแบบจำลองความเสี่ยงจากการสอบบัญชี (Fundamental concept of audit risk model) ยังคงเหมือนเดิม คือ ประกอบด้วยความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent risk) และความเสี่ยงจากการควบคุม (Control risks) แต่ IAASB ได้สื่อสารเกี่ยวกับการระบุและประเมินความเสี่ยงในแต่ละองค์ประกอบของความเสี่ยงจากการสอบบัญชี ให้ชัดเจนและละเอียดมากขึ้น



2

การระบุและประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีที่ปรับปรุงนี้มีการเน้นให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงกรอบแนวคิดมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจการ โดยมีกระบวนการอย่างชัดเจนว่าผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจแบบจำลองการทำธุรกิจและความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารในการประยุกต์ใช้กรอบแนวคิดของมาตรฐานรายงานทางการเงินกับลักษณะ สถานการณ์และสภาพแวดล้อมของกิจการ นอกจากนี้การเข้าใจเหตุผลในการกำหนดนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงของนโยบายบัญชีจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบได้ดีขึ้น

3

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 นี้ เน้นความสำคัญของการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional skepticism) ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ ตลอดจนมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เพื่อช่วยให้สามารถใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบ ตั้งแต่การวางแผน การรวบรวม และการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี สิ่งที่เพิ่มขึ้นมาจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 ปัจจุบันคือ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจมาตรฐานรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับกิจการด้วย ซึ่งเหตุการณ์หรือรายการทางธุรกิจที่เกิดขึ้นรวมถึงนโยบายบัญชีและการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือรายการทางธุรกิจกระทบต่อความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ อย่างไร

4

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับปรับปรุงนี้ได้ใช้คำว่า “ระบบการควบคุมภายใน” (System of Internal Control) ซึ่งประกอบด้วย 5 องค์ประกอบและเขียนอย่างละเอียดมากขึ้นในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามกรอบของ COSO Internal Control Framework นอกจากนี้ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจ ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน เช่น ผู้สอบบัญชีต้องระบุ IT applications และสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ (IT environment) ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี และสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ รวมถึงการควบคุมทั่วไปสำหรับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (General controls) และการควบคุมระบบงานสำหรับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Application controls)

5

มีการบัญญัติคำศัพท์ใหม่เกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง เช่น ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk Factor) หรือ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้อง (Relevant Assertion) ประเภทรายการ ยอดคงเหลือ และการเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญ (Significant class of transactions, balance and disclosure)



6

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 (ปรับปรุง) ได้มีการตัดวรรคที่เกี่ยวกับข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็กออกเนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้ตั้งใจใช้กับทุกกิจการไม่ว่าขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ไม่ว่าจะมีความซับซ้อนมากหรือน้อย กิจการขนาดเล็กอาจมีความซับซ้อนมากกว่ากิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องทำความเข้าใจกิจการและปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้

7

ร่างมาตรฐานรหัสนี้มีการกล่าวถึงการพิจารณาใช้อุปกรณ์เครื่องมืออัตโนมัติและเทคนิคต่าง ๆ (Automated tools and techniques ซึ่งมีความหมายกว้างกว่าคำว่า Data Analytics) เข้ามาใช้ในขั้นตอนการวิเคราะห์เพื่อประเมินความเสี่ยง ซึ่งขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีถึงความเหมาะสมของการใช้ในแต่ละสถานการณ์



นอกจากนี้ IAASB ได้เผยแพร่ภาพผังขั้นตอน (Flowchart) 3 รูปแบบเว็บไซต์ได้แก่ 1) ขั้นตอนของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี (Overall Risk Assessment Flowchart) 2) การทำความเข้าใจผังงานการควบคุมภายใน (Understanding Internal Control Flowchart) และ 3) การทำความเข้าใจผังงานสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศ (Understanding of the IT Environment Flowchart) เพื่อให้เห็นภาพรวมของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 315 นี้ และให้เห็นความเชื่อมโยงของแต่ละย่อหน้าของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

โดย.. ดร.จุฑาทิพย์ อัสสะบำรุงรัตน์ และรศ. ดร.สมพงษ์ พรอุปถัมภ์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เอกสารอ้างอิง :

1. Exposure Draft July 2018, Proposed International Standard on Auditing 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISA. (<http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-isa-315-revised-identifying-and-assessing-risks-material>, downloaded on August 4, 2018)
2. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (<http://www.fap.or.th/upload/9414/ZuYoe3JhWP.pdf>, downloaded on August 4, 2018)