

รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ของ IAASB กับ PCAOB ความเหมือนที่ แตกต่างกัน

หลังจากที่ IAASB¹ ได้ประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่และประเทศไทยนำมาใช้เมื่อ พ.ศ. 2559 PCAOB² ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ประกาศใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่เช่นเดียวกัน เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2560 (PCAOB 2017) ทำให้หลายท่านเกิดความสนใจว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ของ PCAOB จะมีความเหมือนหรือแตกต่างจากรายงานที่กำหนดโดย IAASB หรือไม่อย่างไร ซึ่ง IFAC³ ได้สรุปความเหมือนและความแตกต่างไว้หลายประการด้วยกัน ดังนี้

เรื่อง	IAASB	PCAOB	ความเหมือนหรือความแตกต่าง
คำจำกัดความของ KAM และ CAM	Key Audit Matters (KAM) คือเรื่องที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการแล้ว	Critical Audit Matters (CAM) คือเรื่องใด ๆ ก็ตามที่พบจากการตรวจสอบงบการเงินและมีการสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับบัญชีหรือการเปิดเผยในงบการเงิน และเป็นเรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี	ความเหมือน คือ ผู้สอบบัญชีรายงานเรื่องสำคัญที่พบในการตรวจสอบและเป็นเรื่องที่ต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ความแตกต่าง PCAOB ให้อำนาจในกรณีที่ผู้สอบบัญชีอาจรายงาน CAM ที่เกิดขึ้นในปีก่อนได้ แต่ IAASB ให้รายงานเฉพาะ KAM ที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน
การรายงาน KAM และ CAM	ผู้สอบบัญชีควรระบุเหตุผลว่าทำไมเรื่องดังกล่าวเป็น KAM และตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร รวมทั้งการอ้างอิงไปงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง	ผู้สอบบัญชีระบุ CAM และอธิบายหลักการในการพิจารณาว่าเป็น CAM อธิบายว่าตรวจสอบเรื่องดังกล่าวอย่างไร และอ้างอิงไปยังบัญชีหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง	มีความเหมือนกัน
การรายงาน KAM และ CAM เมื่อมีการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรายงาน KAM	เมื่อผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรายงาน CAM	ความเหมือน ทั้ง IAASB และ PCAOB กำหนดให้ไม่ต้องรายงาน KAM, CAM สำหรับการไม่แสดงความเห็น ความแตกต่าง PCAOB กำหนดให้ไม่ต้องรายงาน CAM สำหรับการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
ลำดับของรายการ	แสดงส่วนของความเห็นอันดับแรกและตามด้วยส่วนเกณฑ์ในการแสดงความเห็น	แสดงส่วนของความเห็นอันดับแรกและตามด้วยส่วนเกณฑ์ในการแสดงความเห็น	มีความเหมือนกัน
ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณและความเป็นอิสระ	ส่วนเกณฑ์ในการแสดงความเห็นมีการระบุว่าผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระและปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	ส่วนเกณฑ์ในการแสดงความเห็นมีการระบุว่าผู้สอบบัญชีเป็นสำนักงานสอบบัญชีที่จดทะเบียนกับ PCAOB ซึ่งต้องรักษาความเป็นอิสระตามกฎหมายและข้อบังคับของอเมริกา	มีแนวคิดคล้ายกัน แต่ IAASB ให้ระบุที่เน้นหนักเกี่ยวกับความเป็นอิสระและการปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณ

¹ International Auditing and Assurance Standards Board ซึ่งเป็นผู้กำหนดมาตรฐานสอบบัญชีระหว่างประเทศ

² Public Company Accounting Oversight Board ซึ่งเป็นผู้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกา

³ International Federation of Accountant.

เรื่อง	IAASB	PCAOB	ความเหมือนหรือความแตกต่าง
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล	มีการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ไว้เป็นส่วนแยกต่างหากในรายงาน	การระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ไม่ละเอียดมากนัก และแสดงไว้ในส่วนเกณฑ์การแสดงความเห็น	ความแตกต่าง PCAOB รายงานความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ซึ่งมีรายละเอียดไม่มากเท่ากับ IAASB
ชื่อของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ	ให้เปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชี ที่รับผิดชอบงานตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี	ให้เปิดเผยชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี ทั้งหมดที่ร่วมตรวจสอบ	ความแตกต่าง PCAOB กำหนดให้เปิดเผยชื่อสำนักงานสอบบัญชี ทั้งหมดที่ร่วมตรวจสอบด้วย
จำนวนปีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบ	ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผย	กำหนดให้เปิดเผยปีที่ผู้สอบบัญชีเริ่มตรวจสอบในรายงาน	ความแตกต่าง PCAOB กำหนดให้เปิดเผยปีเริ่มต้นของการตรวจสอบในรายงาน
ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และข้อมูลอื่น	กำหนดให้รายงานข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น และข้อมูลอื่นในบางสถานการณ์ ถ้าหากเรื่องดังกล่าวเป็น KAM ด้วย ก็อาจต้องรายงานไว้ทั้งสองแห่ง	อนุญาตให้มีวรรคเน้น แต่ไม่ได้บังคับและไม่ใช้การทดแทนการรายงาน CAM ในบางสถานการณ์ เช่น การดำเนินงานต่อเนื่อง อาจเป็นทั้ง CAM และต้องการวรรคอธิบาย ดังนั้น อาจมีการเขียนไว้ทั้งสองแห่งและมีการอ้างอิงระหว่างกันได้	ความแตกต่าง ในเรื่องของข้อกำหนดของเรื่องที่เป็นข้อมูลและเหตุการณ์ที่เน้น ข้อมูลอื่นและวรรคอธิบาย และถ้าเรื่องเหล่านี้เป็น KAM/CAM ก็มีความแตกต่างกันในการรายงาน
การดำเนินงานต่อเนื่อง	เมื่อมีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงาน และกิจการได้เปิดเผยข้อมูลไว้อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้ในส่วน “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” แต่ถ้ากิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลไว้อย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	เมื่อมีความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง และผู้สอบบัญชีเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ก็จะรายงานไว้ในวรรคอธิบาย ผู้สอบบัญชีอาจรายงานไว้ใน CAM และมีการอ้างอิงระหว่างกัน ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ ก็จะแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไป	ความเหมือน การระบุเหตุการณ์ที่กระทบการดำเนินงานต่อเนื่องจะคล้ายกัน ความแตกต่าง PCAOB อนุญาตให้รายงานไว้ใน CAM และวรรคอธิบาย และมีการอ้างอิงระหว่างกันได้
ข้อมูลอื่น	เมื่อมีการใช้มาตรฐานนี้ ผู้สอบบัญชีจะรายงานความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี การระบุข้อมูลอื่นโดยผู้สอบบัญชี และการสรุปผลว่าพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่	ถ้ามีข้อมูลอื่นในเอกสารชุดเดียวกับงบการเงิน ขัดแย้งกับข้อมูลในงบการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้ในวรรคอธิบาย	ความเหมือน ให้รายงานถ้ามีความขัดแย้งของข้อมูลอื่นกับงบการเงินที่ตรวจสอบ ความแตกต่าง IAASB ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร รวมทั้งระบุว่าข้อมูลอื่นคืออะไร
วันบังคับใช้	สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2559	รายงานของผู้สอบบัญชี ยกเว้น CAM สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2560 การรายงาน CAM สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 30 มิถุนายน 2562 สำหรับบริษัทขนาดใหญ่ และงบการเงินที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม 2563 สำหรับบริษัททั่วไป	ความแตกต่าง เรื่องวันบังคับใช้

ที่มา: แพลและเรียบเรียงจาก IAASB (2017)

เอกสารอ้างอิง

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) 2017. *The new auditor's report*. (September, 1). Available at: <http://www.ifac.org/publications-resources/new-auditor-s-report-omparison-between-iaasb-and-us-pcaob-standards>

Public Company Account Oversight Board (PCAOB) 2017. *The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion*. PCAOB Release No. 2017-001 (September, 2).

Available at: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>