



มีอะไรใหม่ในรายงานทกวรรค

ณ วันนี้ ผู้สอบบัญชีคงคุ้นเคยกับรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ และได้ออกรายงานกันไปบ้างแล้ว มูมตรวจสอบในครั้งนี้จะขอสรุปประเด็นเท่าที่พอจะเห็นได้ที่เกี่ยวข้องกับรายงานแบบทกวรรค เปรียบเทียบกับรายงานแบบสามวรรคเดิม

1. มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

เดิมมีมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายงานของผู้สอบบัญชี คือ

- (1) รหัส 700 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต่อการเงิน
- (2) รหัส 710 เรื่อง (รายงานขอ ผู้สอบบัญชีต่อ) ข้อมูลเปรียบเทียบ
- (3) รหัส 720 เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว

ส่วนมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใหม่ที่เทียบเคียงกับ รหัส 700 เดิม ได้แก่

- (1) รหัส 700 ใหม่ เรื่องการแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน ซึ่งใช้ในกรณีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข
- (2) รหัส 705 เรื่องการแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ใช้ในกรณีแสดงความเห็นแบบอื่น เช่น ความเห็นอย่างมีเงื่อนไข การไม่แสดงความเห็น
- (3) รหัส 706 เรื่องวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ใช้ในกรณีเพิ่มวรรคเน้น หรือเพิ่มวรรคเรื่องอื่น ซึ่งไม่กระทบต่อความเห็น
- (4) รหัส 710 เรื่องข้อมูลเปรียบเทียบ- ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ ใช้ในกรณีที่มีตัวเลขเปรียบเทียบ (ของงวดก่อน) หรือมีงบการเงินเปรียบเทียบ (ของงวดก่อน)
- (5) รหัส 720 เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว ใช้ในกรณีรายงานประจำปี หรือหนังสือชี้ชวนเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนที่มีงบการเงินอยู่ด้วย

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรรมการและเลขานุการ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี พ.ศ. 2540-2544 และกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการสอบบัญชี พ.ศ. 2548-2554 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

2. โครงสร้างรายงานของผู้สอบบัญชี

ทราบกันอยู่แล้วว่ารายงานแบบเดิมมีสามวรรค คือ (1) วรรคนำ (2) วรรคขอบเขต และ (3) วรรคความเห็น รายงานแบบใหม่มีหกวรรค คือ

2.1 วรรคนำ (มีหนึ่งวรรค) วรรคนำในรายงานแบบเดิม ระบุถึงงบการเงินที่ตรวจสอบ ความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนวรรคนำในรายงานแบบใหม่จะระบุเฉพาะชื่อของแต่ละงบการเงิน รวมถึงนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ วรรคนำของรายงานแบบใหม่ไม่ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี แต่จะแยกเป็นวรรคต่างหาก

2.2 วรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน (มีหนึ่งวรรค) รายงานแบบเดิมจะระบุความรับผิดชอบของผู้บริหารไว้ในวรรคนำ ส่วนรายงานแบบใหม่จะมีวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

2.3 วรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (มีสามวรรค) รายงานแบบเดิมระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในวรรคขอบเขต ซึ่งอธิบายลักษณะของการตรวจสอบ เช่น อธิบายงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติและอ้างถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป รายงานแบบใหม่มีวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอยู่สามวรรค ได้แก่

- (1) การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ
- (2) การเลือกใช้วิธีการตรวจสอบขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี การประเมินความเสี่ยงจากการเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงอันอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และการพิจารณาการควบคุมภายใน
- (3) ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็น

2.4 วรรคความเห็น (มีหนึ่งวรรค) รายงานแบบเดิมจะระบุชื่อหัวข้อของแต่ละวรรค ยกเว้นวรรคนำที่ไม่ต้องระบุชื่อหัวข้อ

3. แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามจรรยาบรรณ

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 กำหนดว่าผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นว่า การเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งแม่บทการรายงานทางการเงินของไทย หมายถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

3.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS: Thai Financial Reporting Standards) ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS: International Financial Reporting Standards) เรียกว่า มาตรฐานชุดใหญ่ ใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs: Publicly Accountable Entities)

3.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 เรียกว่า มาตรฐานชุดเล็ก ใช้สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs: Non-Publicly Accountable Entities)

ด้วยเหตุนี้ รายงานผู้สอบบัญชีแบบหกวรรค จึงระบุแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน ทั้งในวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน และวรรคความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควร (ในสาระสำคัญ) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (สำหรับ PAEs) หรือตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (สำหรับ NPAEs)

4. ตัวเลขเปรียบเทียบไม่ใช่งบการเงินเปรียบเทียบ

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 สรุปว่า “ข้อมูลเปรียบเทียบ” ที่กิจการต้องนำเสนอเป็นแบบ “ตัวเลขเปรียบเทียบ” ดังนั้น ตามรายงานแบบใหม่ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจะอ้างอิงงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น และไม่อ้างอิงถึงตัวเลขเปรียบเทียบจากถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อเป็นตัวเลขเปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีจะใช้ถ้อยคำ “สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน” ไม่ใช่ “สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปี”

5. ความมีสาระสำคัญ

ระดับความมีสาระสำคัญส่งผลต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเช่น ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขเมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ความมีสาระสำคัญ (Materiality) หมายถึง ความมีนัยสำคัญของรายการบัญชีและยอดคงเหลือที่จะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญเป็นเรื่องของการใช้วิจารณ์ญาณหรือดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

แต่เดิม มาตรฐานสอบบัญชี หมวด 700 แบ่งเป็นระดับสาระสำคัญ และระดับสาระสำคัญมาก ในปัจจุบัน มาตรฐานการสอบบัญชี หมวด 700 ใหม่ ใช้คำว่า สาระสำคัญ แต่ไม่แบ่งกระจาย (ไปยังงบการเงิน) แปลมาจาก Material but not Pervasive อีกระดับ คือ สาระสำคัญ และแผ่กระจาย (ไปยังงบการเงิน) แปลมาจาก Material and Pervasive

6. ข้อมูลและเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความเห็นของผู้สอบบัญชี

6.1 งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งอาจเกิดจากความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ (นโยบายการบัญชีไม่เหมาะสม) การนำนโยบายการบัญชีที่เลือกไปใช้ (นำนโยบายการบัญชีไปใช้ผิด)

และความเหมาะสมเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลของผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ในเรื่องนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เดิมใช้คำว่า “ความขัดแย้งกับผู้บริหาร” แปลมาจาก “Disagreement with Management” ซึ่งครอบคลุมความหมายเหมือนกันที่ว่าผู้สอบบัญชีมีความขัดแย้งกับผู้บริหารในเรื่องต่าง ๆ เช่น นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ไม่เหมาะสม การนำนโยบายการบัญชีไปใช้อย่างไม่ถูกต้อง และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

6.2 การไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เดิมใช้คำว่า “ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด” ซึ่งอาจเกิดจากลูกค้าหรือสถานการณ์ เช่น ผู้สอบบัญชีได้รับการแต่งตั้งภายหลังหากการตรวจนับสินค้าคงเหลือ จึงไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ หรือเมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่เห็นว่าจำเป็นได้ การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็น มาตรฐานการสอบบัญชีใหม่ รหัส 705 ใช้คำว่า “การไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ” ซึ่งมีความหมายไม่แตกต่างไปจากคำเดิม การไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีอาจเกิดจากสถานการณ์ที่อยู่เหนือความควบคุมของกิจการ (เช่น ผู้สอบบัญชีไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือได้ เนื่องจากได้รับการแต่งตั้งหลังจากที่กิจการนับไปแล้ว) หรือสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับวิธีการตรวจสอบหรือเวลาเข้าตรวจ (เช่น เอกสารทางบัญชีของกิจการสูญหายหรือถูกทำลาย) หรือการถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร (เช่น ผู้บริหารไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือยืนยันยอดลูกค้า)

เมื่อรู้ประเด็นต่าง ๆ เกี่ยวกับรายงานทหวรคแล้ว สิ่งที่ต้องทำต่อไป คือ การฝึกเขียนรายงานแบบต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากยิ่งขึ้น