



การติดต่อสื่อสารกับ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในประเด็น เกี่ยวกับการสอบบัญชี

คอลัมน์ประจำวันนี้อยากคุยกับท่านผู้อ่านในประเด็นของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 260 (ISA 260) เรื่อง Communication of Audit Matters with those Charged with Governance เมื่ออ่านชื่อเรื่อง ผู้อ่านหลายคนคงสงสัยว่ามาตรฐานฉบับนี้เป็นการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้ใด บางท่านอาจเข้าใจว่ามีหน้าที่กำกับดูแลเป็นหน่วยงานกำกับดูแล เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ หรือกระทรวงพาณิชย์ หรือกรมสรรพากร หรือเป็นใครกันแน่ คำตอบก็คือ ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลตามเนื้อหาของมาตรฐานฉบับนี้ คือ บุคคลที่ได้รับมอบหมายในการดูแล การควบคุมและการกำกับองกิจการ ซึ่งก็น่าจะหมายถึง ผู้บริหาร คณะกรรมการ ซึ่งรวมกรรมการตรวจสอบด้วย

หากท่านผู้อ่านยังจำได้ เมื่อประมาณ 10 ปีที่แล้ว สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยในสมัยนั้น) ได้ออกแนวปฏิบัติในการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับคณะกรรมการตรวจสอบในเรื่องใดบ้าง การกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพิ่งเป็นที่รู้จักในบ้านเราในช่วงเวลานั้น หลังจากประเทศบอบช้ำจากวิกฤตเศรษฐกิจ

คณะกรรมการตรวจสอบของกิจการมีภารกิจหลักในการกำกับดูแล การจัดทำและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินของกิจการให้มีความถูกต้องครบถ้วนเป็นที่เชื่อถือได้ และยังมีบทบาทสำคัญในการประสานงานกับผู้สอบบัญชีและผู้บริหารที่รับผิดชอบจัดทำรายงานทางการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบตั้งแต่ช่วงเริ่ม

* อนุกรรมการเพื่อช่วยเหลือสภาวิชาชีพบัญชีในการเร่งจัดทำมาตรฐานการบัญชี และคณะทำงานติดตามมาตรฐานวิชาชีพสากล สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และอาจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การวางแผนงานตรวจสอบไปจนถึงการเสร็จสิ้นการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการประชุมกับคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อปรึกษาหารือในเรื่องที่เกี่ยวกับการสอบบัญชี และบันทึกผลที่ได้จากการปรึกษาหารือในกระดาษทำการ ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสำเนารายงานการประชุมระหว่างผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการตรวจสอบ

แนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ ตามประกาศของสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยที่ 002/2542-2544 ได้กำหนดเรื่องที่สำคัญไว้ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าคณะกรรมการตรวจสอบได้ทราบถึงขอบเขตของการตรวจสอบและผลการตรวจสอบที่อาจช่วยคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลการจัดทำและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินซึ่งเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ แนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่ได้กำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการติดต่อสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารหรือเจ้าหน้าที่อื่นของกิจการ แต่ผู้สอบบัญชีอาจนำแนวปฏิบัตินี้ไปประยุกต์ในการติดต่อสื่อสารกับบุคคลดังกล่าวได้ถ้าเห็นว่ามิใช่เช่นนั้น

2. เรื่องที่ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบไว้ดังนี้

- ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี
- ประเด็นสำคัญที่ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบปรึกษาหารือกับผู้บริหารก่อนรับงานสอบบัญชี (การรับงานครั้งแรกหรือการรับงานครั้งต่อมา) ทั้งนี้รวมถึงข้อหารือเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชี และการสอบบัญชีด้วย
- วิธีการทั่วไป และขอบเขตของการตรวจสอบโดยรวม รวมทั้งข้อจำกัดอื่น ๆ
- การเลือกใช้หรือการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและวิธีการปฏิบัติที่สำคัญ ซึ่งมีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่อการเงินของกิจการ

ความขัดแย้งกับผู้บริหารเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชีสำหรับรายการและเหตุการณ์เรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ ตลอดจนการพิจารณาของผู้สอบบัญชีใน

การดำเนินการเกี่ยวกับรายการที่มีความขัดแย้งนั้น

- เกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี ซึ่งมีสาระสำคัญต่อการเงินหรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี
 - รายการปรับปรุงที่สำคัญจากการตรวจสอบรายการปรับปรุงที่ผู้สอบบัญชีพบแต่ไม่มีสาระสำคัญต่อการเงินในปัจจุบันและกิจการมีได้ปรับปรุง แต่อาจส่งผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญในอนาคตได้
 - ความไม่แน่นอนที่สำคัญจากเหตุการณ์และสถานการณ์ ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
 - ผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่อการเงิน ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากสิ่งที่ส่งผลเสียหายต่อกิจการ เช่น คดีฟ้องร้องหรือคดีความที่อยู่ระหว่างการพิจารณาซึ่งต้องเปิดเผยไปยังสาธารณะ
 - ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญซึ่งพบในระหว่างการตรวจสอบ ซึ่งอาจรวมถึงความล่าช้าในการตรวจสอบเนื่องจากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้บริหาร ความไม่เพียงพอหรือความบกพร่องของบุคลากรของลูกค้านในการปฏิบัติงานให้ทันเวลาที่กำหนดไว้
 - ประเภทของความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ
 - ความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องหรือเหตุการณ์สำคัญที่ผู้บริหารได้ขอคำปรึกษาจากนักบัญชีอื่นภายนอกกิจการ
 - ความรับผิดชอบและวิธีการปฏิบัติของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลอื่นในเอกสารที่รวมงบการเงินที่ตรวจสอบแล้ว เช่น รายงานประจำปี และผลจากการปฏิบัติดังกล่าว
 - เรื่องอื่นที่คณะกรรมการตรวจสอบสนใจ เช่น จุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในระบบการควบคุมภายใน ข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร และการทุจริตที่ผู้บริหารมีส่วนร่วม
3. ในการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้คณะกรรมการตรวจสอบทราบว่า

■ เรื่องที่ติดต่อสื่อสารเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาเห็นว่ามีความสำคัญในด้านการกำกับดูแล ซึ่งผู้สอบบัญชีได้ทราบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีเท่านั้น

■ การตรวจสอบงบการเงินไม่สามารถระบุเรื่องทั้งหมดที่อาจเกี่ยวข้องกับคณะกรรมการตรวจสอบ

4. ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเรื่องที่เคยติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบในงวดก่อนว่ามีผลกระทบต่องบการเงินในงวดปัจจุบันหรือไม่และหากเรื่องดังกล่าวมีผลกระทบต่อเรื่องอย่างสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบในงวดปัจจุบันด้วย

5. ระยะเวลาของการติดต่อสื่อสาร ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ซึ่งมีสาระในด้านกำกับดูแลอย่างไม่ล่าช้า เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถดำเนินการได้อย่างเหมาะสม

6. รูปแบบของการติดต่อสื่อสาร การติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบอาจกระทำด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับ

■ ขนาด โครงสร้างการดำเนินงาน โครงสร้างทางกฎหมาย และขั้นตอนการติดต่อสื่อสารของกิจการ

■ ลักษณะ และความสำคัญของเรื่องที่จะติดต่อสื่อสาร

■ การตกลงกับคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับจำนวนครั้งของการประชุมที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าร่วมและนำเสนอเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบซึ่งมีสาระในด้านกำกับดูแล

7. ผู้สอบบัญชีควรจัดทำเอกสารหลักฐานสำหรับเรื่องติดต่อสื่อสารด้วยวาจาที่คณะกรรมการตรวจสอบและผลที่ได้จากการติดต่อสื่อสารไว้ในกระดาษทำการเอกสารหลักฐานดังกล่าวจะอยู่ในรูปของสำเนารายงานการประชุมระหว่างผู้สอบบัญชีกับคณะกรรมการตรวจสอบ ในบางกรณีหากเรื่องติดต่อสื่อสารด้วยวาจาที่มีความสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรติดต่อสื่อสารเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นที่ยืนยันข้อเท็จจริงกับคณะกรรมการตรวจสอบ

8. โดยปกติ ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรปรึกษากับผู้บริหารในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีซึ่งมีสาระในด้านกำกับดูแล ยกเว้นเรื่องที่เป็นข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถหรือความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร การปรึกษาหารือกับผู้บริหารมีความสำคัญ เนื่องจากช่วยให้ความกระจ่างในข้อเท็จจริงของเรื่องต่างๆ และเปิดโอกาสที่จะได้ข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้บริหารในเรื่องนั้นๆ

9. กฎหมายและข้อกำหนด หากผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งด้านวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลในเรื่องการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ ข้อกำหนดดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อเนื้อหาของรูปแบบ และระยะเวลาของการติดต่อสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งแนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่ครอบคลุมกรณีดังกล่าว

เมื่อเทียบเคียงแนวปฏิบัติข้างต้นกับ ISA 260 แล้ว จะเห็นว่า ISA 260 ได้ครอบคลุมกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งไม่ใช่มีแต่เพียงคณะกรรมการตรวจสอบเท่านั้น แต่ยังรวมถึงผู้บริหารและคณะกรรมการบริษัทผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการกำกับดูแลกิจการ ส่วนเนื้อหาของทั้งแนวปฏิบัติและ ISA 260 จะคล้ายกัน

ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่าบุคคลใดเกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งตนจะไปคุยด้วย โดยพิจารณาจากโครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการ ข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องและสถานการณ์ของการรับงานในขณะนั้น ในกรณีที่โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการไม่ได้กำหนดไว้อย่างเหมาะสม หรือไม่สามรถกำหนดบุคคลที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลได้อย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีควรรหาข้อตกลงร่วมกันกับกิจการเพื่อกำหนดบุคคลที่มีหน้าที่รับผิดชอบ ตัวอย่างเช่น กิจการเจ้าของคนเดียว บางแห่ง องค์กรที่ไม่แสวงหากำไรบางแห่ง และหน่วยงานของรัฐบางแห่ง เป็นต้น