



## อันเนื่องมาจากน้ำท่วม... กับผู้สอบบัญชี

เหตุการณ์อุทกภัยที่เกิดขึ้นส่งผลกระทบต่อวงกว้าง ทั้งภาคธุรกิจและประชาชนทั่วไป คอลัมน์ประจำฉบับนี้ทางด้านมุมมองได้นำเสนอประเด็นที่เกี่ยวข้องทางด้านบัญชีและภาษีอากรไปแล้ว สำหรับมุมมองจะเสนอมุมมองเห็นสอบบัญชีจากการตรวจสอบงบการเงินที่ได้รับผลกระทบจากภัยน้ำท่วม

สถานการณ์ต่างๆ ที่เกิดเนื่องจากเหตุการณ์น้ำท่วม ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและรายการของผู้สอบบัญชี มีดังนี้

### หลักฐานการสอบบัญชี

หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับ และใช้สรุปเพื่อแสดงความเห็นต่อ งบการเงิน เหตุการณ์น้ำท่วมอาจส่งผลให้หลักฐานการสอบบัญชี (เช่น สมุดบัญชี โฉนดที่ดิน แฟ้มใบกำกับสินค้าและใบเสร็จรับเงิน) สูญหาย หรือล่องลอยไปกับสายน้ำ ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี และที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีจนเป็นที่พอใจได้ กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ นั่นคือ ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
คณะกรรมการด้านพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปว่าการเงินถูกต้องตามที่ควร กรณีเช่นนี้เรียกว่า “ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด” (Scope Limitation)

การถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบส่งผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจเป็นรายงานแบบมีเงื่อนไข (กรณีสาระสำคัญ) ย่อหน้า 7(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ระบุว่า “ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจาย (Pervasive) ไปยังงบการเงิน”

หากผลกระทบจากการไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ส่งผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญมาก รายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นแบบไม่แสดงความเห็น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 ย่อหน้า 9 ระบุว่า “ผู้สอบบัญชีต้องไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เมื่อผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการแสดงความเห็น และผู้สอบบัญชีสรุปว่ามีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งตรวจไม่พบ (ถ้ามี) จะส่งผลกระทบต่ออันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจาย ไปยังงบการเงิน”

### งบการเงินไม่ได้จัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

เหตุการณ์น้ำท่วมอาจส่งผลให้รายการในงบการเงินได้รับผลกระทบทั้งในแง่การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล เช่น รายการสูญจากน้ำท่วม ส่วนงานที่ยกเลิก การด้อยค่าสินทรัพย์ ลูกหนี้การค้า ประมาณการหนี้สิน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เงินลงทุน สินทรัพย์ไม่มี

ตัวตน เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เงินตราจากบริษัทประกันภัย สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

สินทรัพย์และหนี้สินอาจได้รับผลกระทบเสียหายจากรายการน้ำท่วม เช่น หากลูกหนี้การค้าของกิจการประสบภัยน้ำท่วม บัญชีหนี้สงสัยจะสูญของกิจการอาจเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากฐานะการเงินของลูกค้าหรือลูกหนี้ อาจเปลี่ยนแปลงไป สินค้าคงเหลือเสียหายจากน้ำท่วม เครื่องมือสำนักงาน การรับรู้ค่าใช้จ่ายและประมาณการหนี้สินที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการซ่อมแซมและทำความสะอาด เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

หากงบการเงินที่ตรวจสอบมิได้แสดงรายการและข้อมูลทางการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กรณีเช่นนี้เรียกว่า “งบการเงินไม่ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” (Noncompliance with GAAP)

หากผลของการผิดหลักการบัญชีมีสาระสำคัญต่องบการเงิน (ไม่แผ่กระจาย) รายงานของผู้สอบบัญชีจะเป็นแบบมีเงื่อนไข และผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอให้สรุปได้ว่าแต่ละรายการ หรือผลรวมหลายรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่ไม่แผ่กระจายไปยังงบการเงิน (ย่อหน้า 8 รหัส 705)

### การดำเนินงานต่อเนื่อง

โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต นอกจากกิจการมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชี เลิกกิจการหรือไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้ตลอดไป

ในกรณีที่กิจการไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้อันเนื่องมาจากมหาอุทกภัย กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่สำคัญเกี่ยวกับสถานการณ์หรือเงื่อนไขอันเป็นเหตุให้สงสัยอย่างมากว่า กิจการจะไม่สามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและต้องเปิดเผยเกณฑ์การจัดทำ

งการเงินและเหตุผลที่กิจการไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจทราบข้อมูลบางอย่าง ซึ่งแสดงว่ากิจการมีปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง สถานการณ์ดังกล่าวมีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามข้อสมมติว่า กิจการยังดำเนินงานต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต เนื่องจากมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน ตลอดจนการจัดประเภทรายการในงบการเงินอาจเปลี่ยนแปลงไป เช่น กิจการอาจต้องขายสินทรัพย์ออกไปในมูลค่าที่ต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อหาเงินทุนมาใช้หมุนเวียน เป็นต้น

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ซึ่งผู้บริหารใช้ในการจัดทำงบการเงิน และพิจารณาว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญหรือไม่เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงาน

ต่อเนื่องของกิจการที่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน โดยปกติ ผู้บริหารจะประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการโดยพิจารณาถึงข้อมูลในอดีตอันใกล้ทุกอย่างที่มีอยู่เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนบวกวันที่ในงบดุล การพิจารณาการดำเนินงานต่อเนื่องดังกล่าวขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี

ปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่องอันเนื่องมาจากน้ำท่วม มีผลต่อรายงานของผู้สอบบัญชีกล่าวคือ (1) ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลในบทสรุปเพื่อเน้นเรื่องความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับสถานการณ์ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หรือ (2) ผู้สอบบัญชีอาจเสนอรายงานการสอบบัญชี โดยการไม่แสดงความเห็นในกรณีที่เหตุการณ์เกี่ยวกับความไม่แน่นอนมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญอย่างมาก เป็นต้น