



ตัวเลขเปรียบเทียบ หรือ งบการเงินเปรียบเทียบ

ท่านผู้อ่านและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้ติดตามเรื่องราวของบุตรจวบ บัญชี คงจะทราบถึงการเปลี่ยนแปลงในเรื่องใหญ่ ๆ สองเรื่อง คือ การเปลี่ยนจากงบการเงินสามารถเป็นทวิบรรทัด อีกเรื่อง คือ เรื่องของความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อตัวเลขที่ปล่อยค่าในรายงานจะอ้างถึงงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น หรือจะอ้างถึงงบการเงินแต่ละงวดที่นำเสนอ ถ้ากล่าวถึงเรื่องนี้ ก็คงพูดคุยกันกับคำว่า “ข้อมูลเปรียบเทียบ”

ข้อมูลเปรียบเทียบ แปลจากคำว่า Comparative Information คืออะไร มาตราฐานการสอบบัญชี รหัส 710 เรื่อง ข้อมูลเปรียบเทียบ ตัวเลขเปรียบเทียบและงบการเงินเปรียบเทียบ ให้นิยามว่าข้อมูลเปรียบเทียบ หมายถึง งบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนหน้านั้นที่รวมอยู่ในงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ข้อมูลเปรียบเทียบจำแนกออกเป็นตัวเลขเปรียบเทียบ (เดิมแปลว่า ตัวเลขเกี่ยวเนื่อง) และงบการเงินเปรียบเทียบ ก็เลยเกิดการตีความกันว่า การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี เป็นการแสดงความเห็นต่อตัวเลขเปรียบเทียบ หรืองบการเงินเปรียบเทียบกันแน่ ซึ่งจะมีผลต่อรูปแบบการเขียนรายงานการสอบบัญชี กล่าวคือ

(1) ในกรณีเป็นตัวเลขเปรียบเทียบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจะอ้างถึงงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น ไม่อ้างถึงตัวเลขเปรียบเทียบ เนื่องจากความเห็นของผู้สอบบัญชีได้แสดงต่องบการเงินงวดปัจจุบันโดยรวม ซึ่งได้รวมตัวเลขเปรียบเทียบแล้ว

(2) ในกรณีเป็นงบการเงินเปรียบเทียบ ความเห็นของผู้สอบบัญชีจะอ้างถึงงบการเงินแต่ละงวดที่นำเสนอ พร้อมทั้งความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินแต่ละงวดดังกล่าว

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

TSA 710 ให้คำนิยามของตัวเลขเปรียบเทียบ และ งบการเงินเปรียบเทียบ ดังนี้

ตัวเลขเปรียบเทียบ (Corresponding Figures) หมายถึง ข้อมูลเปรียบเทียบซึ่งจำนวนเงิน และการเปิดเผยข้อมูลอื่น สำหรับงวดก่อนได้นำมาแสดงรวมเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน งวดปัจจุบัน และมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นข้อมูลที่ให้ใช้เฉพาะ ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับจำนวนเงิน และการเปิดเผย ข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ ความละเอียดของ การนำเสนอจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลอื่น ขึ้นอยู่กับ ความเกี่ยวข้องของจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว กับตัวเลขงวดปัจจุบันเป็นหลัก

ถ้ามองว่าเป็นตัวเลขเปรียบเทียบ ตัวเลขและข้อมูล อื่น ๆ ของงวดก่อนจะแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน งวดปัจจุบัน การแสดงตัวเลขเปรียบเทียบของงวดก่อนจึง ไม่ใช่การนำเสนองบการเงินชุดสมบูรณ์ของงวดก่อน ส่วน การนำเสนอตัวเลขและข้อมูลอื่น ๆ ของงวดก่อนจะมาน้อย เพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับความเกี่ยวเนื่องกับงวดปัจจุบัน พุด ง่าย ๆ คือ ตัวเลขเปรียบเทียบ จะเปิดเผยข้อมูลเปรียบเทียบ ที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินงวดปัจจุบัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงิน เข้าใจงบการเงินงวดปัจจุบัน

งบการเงินเปรียบเทียบ (Comparative Financial Statements) หมายถึง ข้อมูลเปรียบเทียบซึ่งจำนวนเงิน และการเปิดเผยข้อมูลอื่นสำหรับงวดก่อน ได้นำมาแสดง เปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบัน และเนกรวมทั้งงบการเงิน เปรียบเทียบได้ผ่านการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะอ้างถึง งบการเงินนั้นในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีด้วย ทั้งนี้ ความละเอียดของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินเปรียบเทียบจะ อยู่ในระดับเดียวกันกับ งบการเงินงวดปัจจุบัน

ถ้ามองว่าเป็นงบการเงินเปรียบเทียบ ตัวเลขและข้อมูล อื่น ๆ ของงวดก่อนจะนำเสนอในรูปแบบของงบการเงิน ชุดสมบูรณ์ของงวดก่อน เพื่อเปรียบเทียบกับงบการเงิน ชุดสมบูรณ์ของงวดปัจจุบัน นั่นคือ การนำเสนอ นำเสนอในระดับที่เทียบเท่าการนำเสนอของงบการเงินงวด ปัจจุบัน งบการเงินงวดก่อนและงวดปัจจุบันมีความสมบูรณ์ ทั้งคู่ อีกนัยหนึ่ง งบการเงินเปรียบเทียบจะเปิดเผยข้อมูล ทั้งหมดครบถ้วนเช่นเดียวกับงบการเงินงวดปัจจุบัน

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนี้ คือ มาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ซึ่งได้ กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินโดยแสดงข้อมูล เปรียบเทียบด้วย โดยได้อธิบายถึงลักษณะของข้อมูล เปรียบเทียบที่มีลักษณะเป็นแบบตัวเลขเปรียบเทียบ **ไม่ใช่ งบการเงินเปรียบเทียบ** กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการเปิดเผยตัวเลขของงวดก่อนเปรียบเทียบกับ ตัวเลขงวดปัจจุบันทุกรายการที่แสดงในงบการเงิน ว่างข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนา กิจการต้องเปิดเผย หากข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงิน งวดปัจจุบัน ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ในบริบทของการจัดทำ งบการเงินในประเทศไทยจะเป็นการนำเสนองบการเงิน โดยแสดง **ข้อมูลเปรียบเทียบที่มีลักษณะเป็นแบบตัวเลข เปรียบเทียบ** นั่นเอง

ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่า “ข้อมูลเปรียบเทียบ” ที่กิจการต้องนำเสนอเป็นแบบ “ตัวเลขเปรียบเทียบ” ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ความเห็นของผู้สอบบัญชี ต่องบการเงินจะอ้างถึงงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น ดัง ตัวอย่างต่อไปนี้

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X2 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปี สิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึง หมายเหตุสรุบบนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่น ๆ

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X2 และผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จากถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีจะใช้ถ้อยคำ “สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน” ไม่ใช่ “สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปี”

กล่าวโดยสรุป ความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินจะอ้างอิงถึงงบการเงินงวดปัจจุบันเท่านั้น ยกเว้นกรณีต่อไปนี้ที่ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องกล่าวถึงงบการเงินงวดก่อนด้วย

- 1) ข้อมูลและเหตุการณ์ที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีเปลี่ยนแปลงไปในงวดก่อนยังไม่ได้รับการแก้ไขในงวดปัจจุบัน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปต่องบการเงินงวดปัจจุบัน TSA 710 (11)

- 2) ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่างงบการเงิน งบแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีได้เคยแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขไว้ และตัวเลขเปรียบเทียบยังไม่ได้มีการปรับย้อนหลังอย่างเหมาะสม หรือยังไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ TSA 710 (12)

- 3) งบการเงินงวดก่อนไม่ได้มีการตรวจสอบ TSA 710 (14)

ตอนนี้ ท่านผู้อ่านคงเข้าใจที่มาของถ้อยคำในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการแสดงความเห็นต่อตัวเลขเปรียบเทียบ ไม่ใช่งบการเงินเปรียบเทียบ

