

ปู่เล่าเรื่องราวของผู้สอบบัญชี

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

บทคัดย่อ

บทความนี้นำเสนอเกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบใหม่ที่ใช้สำหรับการเงินรายบัญชีสิ้นสุดตั้งแต่วันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป ผ่านบทสนทนาการเล่าเรื่อง โดยใช้ภาษาที่เรียบง่าย

คำสำคัญ: รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การสอบบัญชี เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

The Story of the Auditor's Report by Grandpa

Nipan Henchokchaichana

Associate Professor of School of Management Science,

Sukhothai Thammathirat Open University

ABSTRACT

This article presents the story of the new auditor's report which is used for financial statements ended on 31 December 2016 onward through the conversation and plain language.

Keywords: Auditor's report, Auditing, Key Audit Matters

ทันทีที่ปูพูดว่า “ขอเล่า” ยังไม่ทันพูดจบประโยค หลานพูดตอบสวนทันควันกลับมาว่า “ปู่แก่แล้ว อย่าดื่มเหล้าเลย ไม่เป็นผลดีต่อสุขภาพ” ปู่บอกว่า “ไม่ใช่เหล้าที่มีแอลกอฮอล์ เพราะปู่ไม่ชอบดื่มเหล้า แต่เล่าเรื่องราวต่างหาก” หลานจึงเข้าใจว่า “เล่าไม่ใช่เหล้า” (เป็นคำพ้องเสียง ไม่ใช่คำพ้องรูป และความหมายต่างกัน เป็นเรื่องภาษาไทย)

ปูเป็นใคร ปู่คือผู้เขียน (อายุ 58 ปี) แล้วหลานเป็นใคร หลานคือผู้อ่าน (อายุ X ปี X คือตัวแปรที่ไม่ทราบค่าแน่นอน เป็นเรื่องคณิตศาสตร์ วิชาพีชคณิต)

บทความนี้เป็นเรื่องของปูคนหนึ่งที่ยากเล่านิทาน (ที่อิงเรื่องจริง) เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชี ให้หลานฟัง นำเสนอในรูปแบบทสนทนา (สื่อสารสองทาง) ระหว่างปู่กับหลาน จึงขออนุญาตใช้ภาษาพูด แทนภาษาเขียนนะครับ เพื่อให้เกิดอรรถรสทางภาษา แล้วหลานควรจินตนาการไปพร้อมกัน

รายงานของผู้สอบบัญชี คืออะไร

ปู: หลานรู้จักรายงานของผู้สอบบัญชีไหม (เริ่มต้นนิทานด้วยคำถามที่ท้าทายจริง ๆ)

หลาน: ไม่แน่ใจปู รายงานที่ว่านี้เป็นใบงบการเงินที่ออกเผยแพร่ใช่ไหม

ปู: เอ้อ ใช่แล้ว รายงานที่ว่านี้เป็นใบงบการเงิน หลานของปู่ก็เพิ่งเคยเจอ แล้วหลานรู้ไหมว่า รายงานของผู้สอบบัญชีคืออะไร (ปู่ได้คืบ จะเอ่ยบอก ชักถามเหมือนครูที่โรงเรียน หรืออาจารย์ที่มหาวิทยาลัยเลย)

หลาน: ไม่ทราบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีคืออะไร รู้แต่เพียงว่าผู้สอบบัญชีได้ไปได้รับใบอนุญาต จึงจะเซ็นชื่อในรายงานได้ ไม่ใช่ใคร ๆ เซ็นชื่อในรายงานนี้ได้ ใช่หรือไม่ ปู่

ปู: เข้าใจบ้างรึยังแล้ว ปู่ขออธิบายนะ รายงานของผู้สอบบัญชีคือ การตรวจสอบที่เป็นการยืนยันอย่างชัดเจนและเชื่อถือได้เกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้เสีย และที่หลานบอกว่า

ผู้สอบบัญชีนี้ต้องได้รับใบอนุญาตนี้เป็นความจริง ประเทศไทยขณะนี้ผู้สอบบัญชีอยู่ 2 ประเภท คือ

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (C.P.A.) ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 สมาชิกวิชาชีพบัญชีในองค์กรวิชาชีพเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (T.A.) ตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรเป็นผู้ออกใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประโยชน์ของรายงานของผู้สอบบัญชี

หลาน: ข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีคืออะไร มีประโยชน์อย่างไร หลานเคยอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเหมือนกัน หลานอ่านออกนะ แต่หลานไม่เข้าใจข้อความที่เขียนเลย มีถ้อยคำเข้าใจยากอยู่เยอะมากเลยปู่ แล้วผู้สอบบัญชีเค้าอยากบอกอะไรหรือผู้พูดตรง ๆ หลานจะฟังกับข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีมากกว่าปู่

ปู: โอ้โฮ หลานช่างซักถามเหลือเกิน ใจเย็น ๆ เดี๋ยวปู่ขอค่อย ๆ ตอบคำถามทีละข้อนะ

คำถามข้อ 1 ข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีคืออะไร **คำตอบ** คือ ข้อสรุปนี้ขึ้นอยู่กับประเภทของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ที่รู้จักกันดีคือ การตรวจสอบงบการเงินประจำปี ข้อสรุป คือความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตนตรวจสอบว่า งบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ถ้าการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี คือ การสอบทานงบการเงินรายไตรมาสของบริษัทที่มีหุ้นจดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ ข้อสรุปคือ สิ่งตรวจพบที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ โดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีไม่พบสิ่งที่เป็นอย่างดังกล่าว

คำถามข้อที่ 2 ข้อสรุปมีประโยชน์อย่างไร **คำตอบ** คือ ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้มีส่วนได้เสียมีความมั่นใจในความถูกต้องของข้อมูลในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ

งบการเงิน ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นสูง ขณะที่ผู้สอบบัญชีสอบทานงบการเงิน ผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นอย่างพอประมาณ พุดง่าย ๆ คือสร้างความสบายใจให้แก่ผู้ใช้งบการเงินนั่นเอง ถ้าผู้สอบบัญชีตรวจสอบหรือสอบทานงบการเงินแล้ว พบสิ่งที่ไม่ถูกต้อง กิจการต้องปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้อง ถ้ากิจการไม่ยอมปรับปรุงแก้ไขงบการเงินให้ถูกต้อง และเรื่องดังกล่าวมีสาระสำคัญ ย่อมกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีแจ้งเรื่องนี้ไว้ในรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับทราบ

คำถามข้อที่ 3 ข้อความในรายงานของผู้สอบบัญชีที่หลานอ่านแล้วไม่เข้าใจ **คำตอบคือ** เหอะ ๆ (เสียงหัวเราะ) มันเป็นเรื่องตลกนะหลาน ถ้าหลานอ่านแล้วเข้าใจความหมาย แสดงว่าหลานต้องเป็นผู้สอบบัญชีแล้ว บัดโธ! แม่นักบัญชีที่เรียนมา อ่านแล้วไม่เข้าใจมีตั้งเยอะแยะ หลานไม่ต้องตกอกตกใจไป หลานของปู่มีสติปัญญาปกติดี ไม่ใช่ปัญญาอ่อนหรอกนะ ไม่อย่างนั้นคนอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่หรือเกือบทั้งหมดแหละคงปัญญาอ่อนกันหมดแล้ว

หลาน: เอ้า แล้วปู่รู้ไหมว่า ผู้สอบบัญชีเขียนข้อความในรายงานหมายความว่าอะไร

ปู่: รูสิ ก็ปู่เป็นผู้สอบบัญชีเหมือนกัน เขียนเอง ต้องเข้าใจว่าสิ่งที่เขียนในรายงานคืออะไร หมายความว่าอะไร

หลาน: ปู่รีบชี้แจงแกล้งไซซี อย่ามัวโอ้อวดบริหารเลยอยู่เลย หลานอยากรู้เต็มแก่ (ทั้ง ๆ หลานยังไม่แก่) และอยากฟังเต็มที แล้วว่ารายงานมีข้อความอันเข้าใจยาก แปลว่าอะไร ถ้าขึ้นปุ่ตอบชักช้า ปู่ตายก่อน จะตอบคำถามของหลานนะ

ปู่: เอ๊ะ ! มาแข่งชักหักกระดูก ให้ปุ่ตายเสียแล้วเดียวเหอะหลานคนนี้ ปู่ยังโง่อยู่ถึง 120 ปีเชียวนะ แต่หมอดูทำนายว่าปู่อยู่ได้เพียง 92 ปี ยังมีเวลาเหลืออีก 34 ปี เชียวแหละ จงรีบไปทำไมกัน

ปู่ขออธิบายเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข แบบ 4 หรือ 5 หัวข้อเรื่อง ซึ่งส่งผลใช้บังคับกับการตรวจสอบงบการเงิน

สำหรับงวดสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และรายการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ลงวันที่ ในปี 2560

แบบ 4 หัวข้อเรื่อง สำหรับงบการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ประกอบด้วย

- หัวข้อเรื่องที่ 1 ความเห็น
- หัวข้อเรื่องที่ 2 เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
- หัวข้อเรื่องที่ 3 ความรับผิดชอบของผู้บริหาร (และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) ต่อการดำเนินงาน
- หัวข้อเรื่องที่ 4 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

แบบ 5 หัวข้อเรื่อง สำหรับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ประกอบด้วย

- หัวข้อเรื่องที่ 1 ความเห็น
- หัวข้อเรื่องที่ 2 เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
- หัวข้อเรื่องที่ 3 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- หัวข้อเรื่องที่ 4 ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการดำเนินงาน
- หัวข้อเรื่องที่ 5 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน

หลานสังเกตเห็นไม่ว่า แบบ 4 หัวข้อเรื่อง กับ แบบ 5 หัวข้อเรื่อง ต่างกันตรงไหนเอ่ย

หลาน: ต่างกันตรงหัวข้อที่ 3 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ แต่ไม่มีใน NPAEs ใช่ไหมปู่

ปู่: เอ้ย ใช่แล้ว ดังนั้น ปู่ขออธิบาย 5 หัวข้อเรื่องสำหรับงบการเงินของ PAEs เพราะว่าครอบคลุม NPAEs ไปด้วย

หัวข้อเรื่องที่ 1 ความเห็น มีข้อความอยู่ 2 บรรทัดหรือย่อหน้า คือ บรรทัดที่หนึ่งความว่า

“ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กขค จำกัด (มหาชน) ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันและหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ”

วรรคที่สอง ความว่า “ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันโดยถูกต้องตามที่

ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

จากข้อความทั้งสองวรรคข้างต้น สรุปได้ว่า

วรรคที่หนึ่ง ผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงิน และวรรคที่สอง ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่า งบการเงินแสดงไว้ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน อย่างนี้หลานมีประเด็นไหนที่ไม่เข้าใจบ้าง

หลาน: ขอลาน 3 ข้อ คือ

ข้อ 1. งบการเงินของ PAEs กับ NPAEs เหมือนกันหรือไม่ ต่างกันตรงไหน

ข้อ 2. คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายความว่าอย่างไร

ข้อ 3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินคืออะไร ของ PAEs กับ NPAEs เหมือนกันหรือไม่ ต่างกันอย่างไร

ปู่: ตอบทีละข้อนะหลาน

ข้อ 1. งบการเงินของ PAEs กับ NPAEs ต่างกันตรงที่ PAEs ต้องจัดทำงบกระแสเงินสด

ส่วน NPAEs ไม่ต้องจัดทำงบกระแสเงินสด

ข้อ 2. คำว่า “ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ” หมายความว่า ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ควรจะเกิดจากการทุจริต หรือข้อผิดพลาด พุดง่าย ๆ ก็คือ ไม่มีสิ่งที่ผิดปกติดังสำคัญหรือปกตินั่นเอง

ข้อ 3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินคือ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินผลหรือการวัดผลว่างบการเงินที่จัดทำขึ้นนั้นมีความผิดพลาด ผิดหรือผิดปกติ สภาวิชาชีพบัญชีในระบุมารชูปถัมภ์ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน

การบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นผู้กำหนดหลักเกณฑ์นี้ และประกาศลงในราชกิจจานุเบกษาบังคับใช้เป็นกฎหมาย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีอยู่ 2 ชุด คือ ชุดใหญ่ของ PAEs และชุดเล็กของ NPAEs กรณีที่กิจการหรือบริษัทเป็น NPAEs ประสงค์จะใช้ชุดใหญ่ของ PAEs ก็ได้ แต่เมื่อใช้ชุดใดให้เข้าไปดูหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ส่วนรายงานของผู้สอบบัญชี จะใช้คำว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือมาตรฐานการรายงานสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนที่เกี่ยวข้องก็ได้

หลาน: อ้อ เข้าใจแล้วสำหรับข้อความในหัวข้อเรื่องที่ 1 แล้วหัวข้อเรื่องที่ 2 ละปู่

ปู่: หัวข้อเรื่องที่ 2 เกณฑ์ในการแสดงความเห็นมีข้อความ 1 วรรค ดังนี้

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรับผิดชอบของข้าพเจ้าได้กล่าวไว้ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของข้าพเจ้า ข้าพเจ้ามีความเป็นอิสระจากบริษัท ความข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณอื่น ๆ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้ ข้าพเจ้าเชื่อว่า**หลักฐานการสอบบัญชี**ที่ข้าพเจ้าได้รับ**เพียงพอและเหมาะสม** เพื่อใช้เป็น**เกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า**” จากข้อความข้างต้น สรุปได้ว่า

ผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณทั้งในเรื่องความเป็นอิสระและเรื่องอื่น จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับเพียงพอเหมาะสมในการแสดงความเห็นแล้ว อย่างนี้หลานมีประเด็นข้อสงสัยอะไรบ้างไม่

หลาน: มีข้อสงสัย 3 ข้อ คือ

ข้อ 1. ความเป็นอิสระหมายความว่าอะไร แล้วมีความสำคัญอย่างไร

ข้อ 2. หลักฐานการสอบบัญชีคืออะไร อย่างไรที่เรียกว่าเพียงพอและเหมาะสม

ข้อ 3. ทำไมหลักฐานการสอบบัญชี จึงสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นได้

ปู: แหมถาม 3 ข้อเหมือนเดิมเลยนะ ปูขอตอบทีละข้อนะ

ข้อ 1. ความเป็นอิสระ หมายความว่า การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลาง หรือความเที่ยงธรรมของผู้สอบบัญชี เหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระ เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ของผู้ใช้ผลงานหรือสาธารณชนทั่วไป นี่คือความสำคัญของความเป็นอิสระแหละหลาน

ข้อ 2. หลักฐานการสอบบัญชีคือ ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีได้รับหรือรวบรวมจากการใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เช่น วิธีการตรวจ วิธีการสังเกตการณ์ วิธีการสอบถาม วิธีการขอคำยืนยัน วิธีการคำนวณ และวิธีการวิเคราะห์ เปรียบเทียบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ส่วนที่เรียกว่าเพียงพอและเหมาะสมนั้นคือ คุณลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา มี 2 อย่างคือ

(1) ความเพียงพอของหลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง การวัดปริมาณหรือขนาดของหลักฐานต้องมากพอสมควร

(2) ความเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง การวัดคุณภาพความเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ และความน่าเชื่อถือของหลักฐาน

ข้อ 3. หลักฐานการสอบบัญชีเป็น ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีใช้สนับสนุนวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อพิสูจน์หรือยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน เข้าใจหรือยังหลาน

หลาน: เข้าใจแล้วปู่ แต่ตะกี้ปู่พูดว่า “สิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน” คืออะไร หลานไม่เข้าใจ

ปู: สิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน คือ การที่ผู้บริหารโดยผู้บริหารเกี่ยวกับความถูกต้องตามงบการเงิน โดยแยกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่

(1) การจัดประเภทรายการและเหตุการณ์ของงบการเงินที่ตรวจสอบ หมายถึง ผู้บริหารให้การรับรองว่ารายการและเหตุการณ์ได้บันทึกไว้ในบัญชีนั้นเกิดขึ้นจริง ครบถ้วนถูกต้อง ตรงงวดบัญชี และจัดประเภทเหมาะสม งบการเงินคือถูกต้องครบถ้วนเป็นจริง

(2) ยอดคงเหลือทางบัญชี หมายถึง ผู้บริหารให้การรับรองว่ายอดคงเหลือตามบัญชีไปมาคงไว้เนืองงบการเงินนั้นมียุ่จริง เป็นสิทธิและภาระผูกพันที่ครบถ้วน แสดงมูลค่าและปันส่วนไว้อย่างถูกต้อง

(3) การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน หมายถึง ผู้บริหารให้การรับรองว่า รายการและข้อมูลในงบการเงินได้แสดงไว้และเปิดเผยไว้ตามที่เกิดขึ้นจริง มีสิทธิและภาระผูกพัน ครบถ้วน จัดประเภทและเข้าใจง่าย ถูกต้อง และแสดงมูลค่าอย่างเหมาะสม เข้าใจแล้วนะ ต่อไปปู่จะอธิบายหัวข้อที่ 3 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

หลาน: หัวข้อเรื่องที่ 3 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้ มีสาระการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ท่านั้น ส่วน NPAEs ไม่มีหัวข้อเรื่องนี้ เพราะอะไรปู

ปู: โดยทั่วไป บริษัทจดทะเบียนฯ มีธุรกรรมที่ซับซ้อน และมีความเสี่ยงสูง เช่น ใช้การประมาณการทางการเงินค่อนข้างมาก บางทีมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจำนวนมาก ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ เป็นพิเศษ และอาจมีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารให้ผู้ได้รับทราบถึงดุลยพินิจที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเรื่องดังกล่าว

หลาน: พอเข้าใจแล้ว และข้อความในหัวข้อเรื่องที่ 3 กำหนดไว้อย่างไร มีความหมายอย่างไร

ปู: ข้อความในหัวข้อเรื่องที่ 3 เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีดังนี้

“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ คือ เรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดปัจจุบันตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของข้าพเจ้า เรื่องเหล่านี้ได้ถูกระบุในบริบทของการตรวจสอบงบการเงินโดยรวม และในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ทั้งนี้

ข้าพเจ้าไม่ได้แสดงความเห็นแยกต่างหากสำหรับเรื่องเหล่านี้” ข้อความนี้หมายความว่า เรื่องสำคัญนี้ไม่กระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี แต่เป็นเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษมากที่สุดจากเรื่องต่างๆ ในการตรวจสอบงวดปัจจุบันที่รายงานหรือแจ้งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับทราบ

หลาน: พอเข้าใจแล้ว และข้อความในหัวข้อเรื่องที่ 4 กำหนดไว้อย่างไร มีความหมายอย่างไร

ปู: **หัวข้อเรื่องที่ 4 ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการเงิน** สำหรับ PAEs ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หมายถึง กรรมการตรวจสอบ แต่สำหรับ NPAEs ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล คือ ผู้บริหารเป็นกลุ่มบุคคลเดียวกัน ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน หัวข้อเรื่องที่ 4 นี้มีข้อความ 3 บรรทัด คือ บรรทัดที่หนึ่ง ความว่า

“ผู้บริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริต หรือข้อผิดพลาด”

บรรทัดที่หนึ่งนี้ ผู้บริหารของบริษัทมีหน้าที่รับผิดชอบอยู่ 2 เรื่อง คือ (1) งบการเงิน และ (2) การควบคุมภายในที่เกี่ยวกับงานการเงิน

บรรทัดที่สอง ความว่า

“ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารรับผิดชอบในการประเมินความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องเปิดเผยเรื่องที่เกี่ยวกับ การดำเนินงานต่อเนื่อง (ตามความเหมาะสม) และการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกบริษัท หรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้”

บรรทัดที่สามนี้ ผู้บริหารของบริษัทมีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท

บรรทัดที่สาม ความว่า

“ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีหน้าที่ในการสอดคล้องและกระบวนกรในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัท”

บรรทัดที่สามนี้ กล่าวถึงผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลซึ่งปฏิบัติหน้าที่ของตน หลานมีข้อสงสัยอะไรบ้าง

หลาน: มีข้อสงสัย 2 ข้อ คือ

ข้อ 1. การควบคุมภายใน มีอะไร และการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินหมายความว่าอย่างไร

ข้อ 2. การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทหมายความว่าอะไร และมีผลกระทบของงบการเงินอย่างไร

ปู: ขอตอบแต่ละข้อ

ข้อ 1. การควบคุมภายใน คือ กระบวนการ นโยบาย และวิธีปฏิบัติที่กำหนดขึ้นในบริษัท เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า บริษัทจะบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ

- (1) ความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน
- (2) ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน

(3) การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ส่วนการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน คือการควบคุมภายในที่จะช่วยบรรลุวัตถุประสงค์ (1) เป็นหลัก และอาจรวมถึงวัตถุประสงค์ (3) ด้วย

ข้อ 2. การดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัท หมายความว่า บริษัทสามารถดำเนินงานต่อไปได้เรื่อย ๆ ตามแผนหรือเป้าหมายและข้อผูกพันที่ได้กำหนดไว้จนประสบความสำเร็จ การดำเนินงานต่อเนื่องนี้เป็นข้อสมมติในการจัดทำและนำเสนองบการเงินโดยทั่วไป ดังนั้น ในกรณีที่บริษัทมีปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง บริษัทต้องเปิดเผยเรื่องนี้และเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากกรณีปกติทั่วไป

หลาน: เข้าใจขึ้นมากเลยปู และข้อความในหัวข้อเรื่องที่ 5 สุดท้าย มีอะไร และหมายความว่าอย่างไร

ปู: หัวข้อเรื่องที่ 5 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน มีข้อความค่อนข้างยาวประกอบด้วย 5 วรรค ดังนี้

วรรคที่หนึ่ง ความว่า

“การตรวจสอบของข้าพเจ้ามีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดและเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งรวมความเห็นของข้าพเจ้าอยู่ด้วย ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลคือความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ได้เป็นการรับประกันว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีจะสามารถตรวจพบข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่มีอยู่ได้เสมอไป ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และถือว่ามีสาระสำคัญเมื่อคาดการณ์อย่างสมเหตุสมผลได้ว่า รายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการหรือทุกรายการรวมกันจะมีผลต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้”

วรรคที่หนึ่งนี้ หมายความว่า ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินเพื่อให้มีความเชื่อมั่นในระดับสูง

วรรคที่สอง ความว่า

“การตรวจสอบของข้าพเจ้าตามมาตรฐานการสอบบัญชีรวมถึงการที่ข้าพเจ้าใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประจักษ์พยานและการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับประจักษ์พยานเพื่อลดการตรวจสอบ การปฏิบัติงานของข้าพเจ้า รวมถึงการใช้วิธีการดังต่อไปนี้

- ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ออกแบบและปฏิบัติตามตามวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า ความเสี่ยงที่ไม่พบข้อผิดพลาดที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะสูงกว่าความเสี่ยงที่เกิดจากข้อผิดพลาด

เนื่องจากการทุจริตอาจเกี่ยวกับการสมรู้ร่วมคิด การปลอมแปลงเอกสารหลักฐาน การตั้งใจละเว้นการบันทึกรายการหรือแสดงข้อมูล การแสดงข้อมูลที่ไม่ตรงตามข้อเท็จจริงหรือการแทรกแซงการควบคุมภายใน

- ทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อรับประกันการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายในของบริษัท ประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งจัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร

- ให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้เกณฑ์การบัญชีสำหรับการดำเนินงานต่อเนื่องของผู้บริหาร จากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของบริษัทในการดำเนินงานต่อเนื่องหรือไม่ ถ้าข้าพเจ้าได้ข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญ ข้าพเจ้าต้องอ้างถึงการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า หรือถ้าการเปิดเผยดังกล่าวไม่เพียงพอ ความเห็นของข้าพเจ้าจะเปลี่ยนแปลงไป ข้อสรุปของข้าพเจ้าขึ้นอยู่กับหลักฐานการสอบบัญชี ที่ได้รับจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีของข้าพเจ้า อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคตอาจเป็นเหตุให้บริษัทต้องหยุดการดำเนินงานต่อเนื่อง

- ประเมินการนำเสนอโครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินโดยรวม รวมถึงการเปิดเผยว่างบการเงินแสดงรายการและเหตุการณ์ ที่ทำให้มีการนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร”

วรรคที่สองนี้ หมายความว่า ผู้สอบบัญชีอธิบายการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินที่ตนได้ทำไป

วรรคที่สาม ความว่า

“ข้าพเจ้าได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับขอบเขต และช่วงเวลาของการตรวจสอบตามที่ได้

วางแผนไว้ ประเด็นที่มีนัยสำคัญที่พบจากการตรวจสอบ รวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในระบบการควบคุมภายใน ซึ่งข้าพเจ้าได้พบในระหว่างการตรวจสอบของข้าพเจ้า”

วรรคที่สาม หมายความว่า ผู้สอบบัญชีได้สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแล้ว

วรรคที่สี่ หมายความว่า

“ข้าพเจ้าได้ให้คำรับรองแก่ผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระและได้สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทั้งหมด ตลอดจนเรื่องอื่น ซึ่งข้าพเจ้าเชื่อว่ามีเหตุผลที่บุคคลภายนอกอาจพิจารณาว่ากระทบต่อความเป็นอิสระของข้าพเจ้าและมาตรการที่ข้าพเจ้าใช้เพื่อป้องกันไม่ให้ข้าพเจ้าขาดความเป็นอิสระ”

วรรคที่สี่ หมายความว่า ผู้สอบบัญชีได้ให้คำรับรองเกี่ยวกับความเป็นอิสระและข้อกำหนดจรรยาบรรณ

วรรคที่ห้า หมายความว่า

“จากเรื่องที่สื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ข้าพเจ้าได้พิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญมากที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันและกำหนดเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ข้าพเจ้าได้อธิบายเรื่องเหล่านี้ในรายงานของผู้สอบบัญชี เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว หรือใน

สถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น ข้าพเจ้าพิจารณาว่าเมื่อควรสื่อสารเรื่องดังกล่าวในรายงานของข้าพเจ้า เพราะการกระทำดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผล จะมีผลกระทบในทางลบมากกว่าผลประโยชน์ที่ได้จากการสื่อสารจากการสื่อสารดังกล่าว”

วรรคที่ห้า หมายความว่า ผู้สอบบัญชีได้เสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในข้อ 3 แล้วเป็นอย่างไบบ้างละ หลานกลับไปหรือยัง

หลาน : เกือบกลับแล้วปู่

ปู่ : ที่นี้คงพอเข้าใจคำในรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นแล้วนะ

หลาน : กราบขอพระคุณปู่มาก

บทสนทนาปู่หลานจบไว้เพียงเท่านี้ครับ สำหรับนิทานเรื่องราวของผู้สอบบัญชี

REFERENCES

- Silpan Henchokchaichana and Sillapaporn Srijunpetch. (2016). *Auditing*. Bangkok: PPN Press Partnership Limited.
- Federation of Accounting Professions. (2017). *Thai Standard on Auditing*. Access in January 2017 from www.fap.or.th