

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

ศิลปพร ศรีจันเพชร *

บทคัดย่อ

หากแม่บทการบัญชีเปรียบเสมือนรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรบัญชี ที่วางแนวคิดหลักการและพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน (ดร.ภาพร เอกอรรรถพร, 2544) แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชีก็เปรียบเสมือนกรอบสำหรับการออกมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบริการของผู้สอบบัญชี (TSA 120.01)

เนื่องจากงานบริการของผู้สอบบัญชีได้ขยายขอบเขตออกไปมากกว่าเดิม คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี จึงได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่อง แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นกรอบสำหรับงานบริการประเภทต่างๆ ผู้สอบบัญชีจะใช้แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชีในการพิจารณาว่างานบริการนั้นเป็นงานประเภทใด มีขอบเขตความรับผิดชอบมากน้อยเพียงใด และควรใช้มาตรฐานการสอบบัญชีในเรื่องใดในการปฏิบัติงานบริการนั้น

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้จำแนกความแตกต่างของงานบริการของผู้สอบบัญชีออกเป็นการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่อง (ซึ่งได้แก่ การสอบทาน การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และการรวบรวมข้อมูล) ข้อแตกต่างของงานบริการดังกล่าว ได้แก่ ลักษณะของงานบริการ ระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้ และรายงานที่ผู้สอบบัญชีนำเสนอ

การสอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแก่ผู้ใช้บริการว่า งบการเงินหรือข้อมูลที่ตรวจสอบแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การให้ความเชื่อมั่นจะแสดงอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่เป็น การแสดงความเห็น ส่วนการสอบทานให้ความเชื่อมั่นอย่างพอประมาณว่า ข้อมูลที่สอบทานแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ซึ่งแสดงอยู่ในรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น ในขณะที่การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันและการรวบรวมข้อมูล ไม่ให้ความเชื่อมั่นใดๆแก่ผู้ใช้ข้อมูล

ต่อมามาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) ได้ออกร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 100 เรื่อง บริการให้ความเชื่อมั่น เพื่ออธิบายถึงวัตถุประสงค์และองค์ประกอบของบริการให้ความเชื่อมั่น และแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานบริการประเภทต่างๆ ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ได้ปรับเปลี่ยนหมวด “การสอบบัญชี” ตามที่ระบุไว้ในแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี เป็น “บริการให้ความเชื่อมั่น” ซึ่งครอบคลุมการสอบบัญชีและงานประเภทอื่นที่มีลักษณะเป็นการให้ความเชื่อมั่น รวมทั้งขยายขอบเขตของบริการเกี่ยวเนื่องให้กว้างออกไปกว่าเดิมที่เคยระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่อง แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

* อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทนำ

นอกจากการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้สอบบัญชียังสามารถให้บริการเกี่ยวเนื่องอย่างอื่นได้อีก ซึ่งได้แก่ การสอบทานงบการเงิน (Review) การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (Agreed-upon Procedures) และการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน (Compilation) คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีจึงได้ออกแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นมาเพื่อใช้เป็นกรอบในการออกมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับบริการของผู้สอบบัญชี และเสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบเกี่ยวผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อผู้สอบบัญชีรับงานบริการดังกล่าว บทความนี้มุ่งให้ความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาและองค์ประกอบของแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ลักษณะและวิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชี ระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้จากงานบริการนั้นและประเภทของรายงานที่นำเสนอ รวมทั้งทิศทางของแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

องค์ประกอบของแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่อง แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้จำแนกบริการของผู้สอบบัญชีเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ ได้แก่ การสอบบัญชี (Auditing) และบริการเกี่ยวเนื่อง (Related Services)

การสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ข้อแตกต่างระหว่างการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่องได้แก่ ระดับความเชื่อมั่น (Levels of Assurance) ที่ผู้สอบบัญชีให้แก่ ผู้ใช้ข้อมูลจากงานบริการนั้น และรายงานที่ออกให้กับผู้ใช้บริการ กล่าวคือ การตรวจสอบให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงว่า งบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะประเมินหลักฐานที่รวบรวมจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและให้ข้อสรุป เพื่อแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

ส่วนบริการเกี่ยวเนื่องประกอบด้วย การสอบทาน การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และการรวบรวมข้อมูล การสอบทานให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างพอประมาณว่า ข้อมูลที่สอบทานไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และรายงานการสอบทานให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น (Negative Assurance) ส่วนการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันและการรวบรวมข้อมูลไม่ให้ความเชื่อมั่นใดๆ (No Assurance) แก่ผู้ใช้บริการของผู้สอบบัญชี รายงานการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันเป็นการรายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ ผู้ใช้รายงานจะเป็นผู้ประเมินวิธีการปฏิบัติและสิ่งที่ตรวจพบตามที่ผู้สอบบัญชีรายงานและผู้ใช้จะสรุปผลด้วยตนเองจากงานของผู้สอบบัญชี ส่วนรายงานการรวบรวมข้อมูลเป็นการระบุถึงข้อมูลที่รวบรวม ซึ่งเป็นการรวบรวมข้อมูลที่มีรายละเอียดมากให้อยู่ในรูปแบบที่เข้าใจได้ และผู้ใช้ข้อมูลสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้

การสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่องของผู้สอบบัญชี แสดงดังแผนภูมิต่อไปนี้

การสอบบัญชี ← ----- บริการเกี่ยวเนื่อง ----- →

ลักษณะของ บริการ	การตรวจสอบ	การสอบทาน	การตรวจสอบ ตามวิธีการที่ตกลง ร่วมกัน	การรวบรวมข้อมูล
ระดับความ เชื่อมั่นที่ผู้สอบ บัญชีให้	ให้ความเชื่อมั่นสูง แต่ไม่ถึงขั้นเป็น ข้อยุติ	ให้ความเชื่อมั่น อย่างพอประมาณ	ไม่ให้ความเชื่อมั่น	ไม่ให้ความเชื่อมั่น
รายงานที่ออก	ให้ความเชื่อมั่น เกี่ยวกับสิ่งที่ ผู้บริหารให้การ รับรองในรูปแบบที่ เป็นการแสดง ความเห็น	ให้ความเชื่อมั่น เกี่ยวกับสิ่งที่ ผู้บริหารให้การ รับรองในรูปแบบที่ ไม่เป็นการแสดง ความเห็น	ข้อเท็จจริงที่พบจาก การตรวจสอบ	การระบุถึงข้อมูลที่ รวบรวม

แผนภูมิ 1
แม่บทสำหรับการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่อง
ที่มา มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่อง แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

การสอบบัญชี

การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามควร
ของงบการเงินในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการปฏิบัติงานสอบบัญชานั้น ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติ
งานตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และมรรยาทของผู้สอบ
บัญชีที่กำหนดโดยสมาคมผู้ประกอบวิชาชีพหรือหน่วยงานกำกับดูแล ทั้งนี้เพื่อให้ผลงานเป็นที่เชื่อถือแก่ผู้ใช้
งบการเงิน

คำว่า “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” มีความหมายเช่นเดียวกันและใช้แทนกันได้กับมาตรฐานการบัญชีหรือ
แม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน อนึ่ง หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึง วิธีการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับ
ซึ่งอาจอยู่ในรูปของแนวทางปฏิบัติกว้าง ๆ หรืออาจเป็นข้อกำหนดวิธีปฏิบัติโดยละเอียดในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง สำหรับ
ประเทศไทย หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปให้พิจารณาจากมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดย ส.บ.ช.

เนื่องจากผู้บริหารมีความรับผิดชอบตามกฎหมายในการจัดทำงบการเงินให้ถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ
ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้น จึงถือว่าผู้บริหารได้ให้การรับรองว่างบการเงินของกิจการแสดงข้อมูลที่
ถูกต้องตามควร ผลงานของการสอบบัญชีจึงได้แก่รายงานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้
การรับรอง (Management’s Assertion) ในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็น (Positive Assurance) สิ่งที่ผู้บริหารได้
ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินดังกล่าว รวมถึงความมีอยู่จริง (Existence) สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and

Obligations) เกิดขึ้นจริง (Occurrence) ความครบถ้วน (Completeness) การตีราคา (Valuation) การวัดมูลค่า (Measurement) และการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) (TSA 200 หน้า 7)

มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปใช้กับการตรวจสอบงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และยังนำไปใช้กับการตรวจสอบข้อมูลอื่นและบริการเกี่ยวเนื่อง โดยมีการดัดแปลงตามความจำเป็น มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นวิธีและแนวทางปฏิบัติของผู้สอบบัญชี เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม

สำหรับประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีจัดทำขึ้นโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing) เนื่องจาก ส.บ.ช. เป็นสมาชิกของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (The International Federation of Accountants-IFAC) ส.บ.ช. จึงมีพันธกิจ ที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดโดย IFAC เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพที่ใช้ระหว่างประเทศ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ หรือ IFAC มีภาระหน้าที่ตามธรรมนูญเพื่อการพัฒนาและส่งเสริมในระดับสากลเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีให้มีมาตรฐานสอดคล้องกันและสามารถให้บริการทางวิชาชีพที่มีคุณภาพสูงอย่างสม่ำเสมอเพื่อประโยชน์ของสาธารณชน ในการปฏิบัติงานเพื่อให้เป็นไปตามภาระหน้าที่ตามธรรมนูญดังกล่าว คณะกรรมการ IFAC ได้ตั้งคณะกรรมการการปฏิบัติงานสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Auditing Practices Committee-IAPC) ขึ้นเพื่อกำหนดมาตรฐาน (Standards) และมาตรการการปฏิบัติงาน (Practice Statements) เกี่ยวกับการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่อง ซึ่งสมาชิกของ IFAC สามารถรับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศไปถือปฏิบัติได้โดยสมัครใจ

ผู้สอบบัญชีจะรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสามารถสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล รายงานของผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินในระดับสูง แต่ไม่ถึงขั้นเป็นข้อยุติ (High but not Absolute) เนื่องจากเหตุผลต่อไปนี้

- ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีทดสอบรายการบัญชีแต่เพียงบางส่วน โดยการเลือกตัวอย่างขึ้นมาตรวจสอบแล้ววินิจฉัยจากผลจากการทดสอบว่า จะสามารถให้ความเชื่อถือข้อมูลทางการบัญชีทั้งหมดได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้น การสอบบัญชีจึงมิใช่การให้หลักประกันว่างบการเงินจะต้องมีความถูกต้องสมบูรณ์
- หลักฐานการสอบบัญชีโดยส่วนใหญ่ เป็นหลักฐานที่มีลักษณะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างมีเหตุผลในการพิจารณาความเชื่อถือได้ มากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่โดยลักษณะแล้วให้ข้อสรุปได้ในตัวเอง
- การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
- ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการมีข้อจำกัดสืบเนื่อง (Inherent Limitation) ตัวอย่างของข้อจำกัดดังกล่าว เช่น โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหารหรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากรของกิจการเนื่องจากความไม่ระมัดระวังการใช้ดุลยพินิจผิดพลาด และโอกาสที่วิธีปฏิบัติงานที่กิจการกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไป เป็นต้น

- การสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสภาพการณ์แวดล้อม ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การสอบทาน

งบการเงินจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้ข้อมูลย่อมต้องการทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการเป็นระยะ ๆ เพื่อใช้ในการตัดสินใจอย่างทันเวลา งบการเงินประจำปีไม่อาจตอบสนองความต้องการดังกล่าวได้ ดังนั้น กิจการจึงจัดทำงบการเงินระหว่างกาล (Interim Financial Statements) เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับความคืบหน้าของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ทันต่อเหตุการณ์

งบการเงินระหว่างกาล หมายถึง รายงานการเงินที่นำเสนอสำหรับงวดระหว่างกาล ซึ่งมีระยะเวลาสั้นกว่างวดปี (TAS 41) เช่น งบการเงินรายไตรมาส งบการเงินสำหรับงวดหกเดือน เป็นต้น

ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลนั้น กิจการอาจต้องใช้การประมาณการในการวัดมูลค่าของข้อมูลมากกว่าที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินประจำปี เนื่องจากเวลาที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลมีจำกัด ผู้ใช้งบการเงินระหว่างกาลก็เข้าใจถึงข้อจำกัดนี้ อย่างไรก็ตาม งบการเงินระหว่างกาลจะช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินอื่นเข้าใจถึงสถานะทางการเงินกระแสเงินสด ความสามารถในการก่อให้เกิดรายได้ และสภาพคล่องได้อย่างทันเวลา

กิจการอาจขอให้ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระสอบทานงบการเงินระหว่างกาลเพื่อให้งบการเงินเป็นที่มั่นใจต่อผู้ใช้งบการเงินยิ่งขึ้น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจัดทำงบการเงินระหว่างกาลรายไตรมาสเสนอต่อผู้ลงทุนทั่วไป และงบการเงินรายไตรมาสจะต้องมีการสอบทานโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การสอบทานงบการเงิน (Engagement to Review Financial Statements) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ว่าพบสิ่งใดหรือไม่ ซึ่งเป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินในส่วนที่มีสาระสำคัญ โดยอาศัยวิธีการที่ไม่สามารถได้หลักฐานทั้งหมดที่จำเป็นเช่นเดียวกับการตรวจสอบ (TSA 910.03)

วัตถุประสงค์ในการสอบทานงบการเงินจึงแตกต่างอย่างมากจากวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เนื่องจากการตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ โดยให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน ส่วนการสอบทานไม่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ เนื่องจากวิธีการสอบทานจำกัดเพียงการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ โดยมิได้มีการประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในหรือทดสอบบันทึกทางการบัญชี และไม่ได้ตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม โดยวิธีการตรวจสอบต่างๆ เช่น การยืนยันยอด การสังเกตการณ์ การตรวจนับและการตรวจสอบอื่น การสอบทานจึงให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างพอประมาณเท่านั้น (Moderate Assurance) และรายงานการสอบทานจะให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในรูปแบบที่ไม่เป็น

การแสดงความเห็น (Negative Assurance) ซึ่งจะสังเกตได้จากถ้อยคำในรายงานการสอบทานที่ว่า “ข้าพเจ้า*ไม่พบ* สิ่งที่เป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินดังกล่าวไม่ถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจากการสอบทานของข้าพเจ้า”

การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน

ผู้สอบบัญชีอาจได้รับการร้องขอจากลูกค้าให้ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินแต่ละรายการ (เช่น ลูกหนี้ เจ้าหนี้ การค้า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ยอดขาย การซื้อสินค้าจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) หรืออาจเป็นส่วนประกอบของงบการเงินหรืองบการเงินฉบับสมบูรณ์ทั้งนี้เพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งของลูกค้า ตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันระหว่างลูกค้าและผู้สอบบัญชี บริการเกี่ยวเนื่องดังกล่าวเรียกว่า การตรวจสอบ ข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information) การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันนี้ขึ้นอยู่กับความต้องการของลูกค้า เช่น ข้อมูลทางการเงินเฉพาะที่ต้องการให้ตรวจสอบเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ หรือข้อมูลทางการเงินที่ตรวจสอบมีสอดคล้องตามบัญชีหรือตามเอกสารหลักฐานหรือไม่

เนื่องจากการตรวจสอบข้อมูลตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน เป็นเรื่องที่กำหนดขึ้นโดยลูกค้าและผู้สอบบัญชี ซึ่งมีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีจึงควรแน่ใจว่าวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบนั้นสามารถปฏิบัติได้ ข้อตกลงในการรับงานจึงมีความสำคัญ ซึ่งจะกล่าวถึงเรื่องที่ควรตกลงร่วมกัน เช่น วัตถุประสงค์ของงาน ลักษณะของงาน ข้อมูลทางการเงินที่จะให้ตรวจสอบ ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน รูปแบบของรายงานเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่พบ และข้อจำกัดในการเผยแพร่รายงาน

วิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันอาจเป็นวิธีการสอบทานหรือวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ตัวอย่างเช่น การขอคำยืนยัน การสังเกตการณ์ การสอบถามและการวิเคราะห์ การตรวจสอบเอกสารหลักฐานและของจริง การคำนวณใหม่ การเปรียบเทียบและการตรวจสอบความถูกต้องอื่นๆ เป็นต้น

สิ่งที่สำคัญสำหรับบริการเกี่ยวเนื่องประเภทนี้ คือ วิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในงานตรวจสอบต้องกำหนดขึ้นอย่างชัดเจน และเป็นที่ยอมรับกันระหว่างลูกค้ากับผู้สอบบัญชี ขอบเขตและปริมาณการทดสอบอาจกำหนดขึ้นเป็นจำนวนที่ค่อนข้างแน่นอนก็ได้ เช่น ส่งหนังสือยืนยันยอดเจ้าหนี้การค้า ณ วันที่ 31 ตุลาคม 25X3 จำนวน 250 ราย จำนวนเงิน 7.2 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 35 ของยอดเจ้าหนี้การค้า ณ วันนั้น เป็นต้น

ในการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน ผู้สอบบัญชีจะไม่แสดงความเชื่อมั่นใดๆ เพียงแต่รายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ ผู้ใช้รายงานจะต้องเป็นผู้ประเมินวิธีปฏิบัติงานและสิ่งที่ตรวจพบตามที่ผู้สอบบัญชีรายงาน และสรุปผลเองจากงานของผู้สอบบัญชี รายงานการตรวจสอบต้องกล่าวถึงวัตถุประสงค์ของงาน และวิธีการตรวจสอบที่ได้ตกลงร่วมกัน โดยมีรายละเอียดอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจถึงลักษณะและขอบเขตของการปฏิบัติงาน

การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน

ลูกค้าอาจร้องขอให้ผู้สอบบัญชีรวบรวม จัดประเภท และสรุปข้อมูลทางการเงิน ซึ่งอาจรวมถึงการจัดทำงบการเงิน ตัวอย่างเช่น สรุปยอดขายที่ขายได้ในแต่ละสาขาหรือจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร หรือจัดทำงบกระแสเงินสด เป็นต้น จะเห็นว่างานบริการเกี่ยวเนื่องประเภทนี้มีลักษณะคล้ายกับงานของนักบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจให้บริการดังกล่าวได้ในฐานะนักบัญชีผู้มีความรู้ ความสามารถและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ข้อตกลงในการรับงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินจะช่วยยืนยันการรับงาน และหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดต่างๆ ซึ่งควรรวมถึงเรื่องต่อไปนี้ (TSA 930.07)

1. ลักษณะของงาน รวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า การรวบรวมข้อมูลไม่ใช่การตรวจสอบหรือการสอบทาน ดังนั้น รายงานจะไม่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงินที่รวบรวม
2. ข้อเท็จจริงที่ว่า งานรวบรวมข้อมูลไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นพบข้อผิดพลาด การปฏิบัติที่ผิดกฎหมายหรือรายการผิดปกติอย่างอื่น เช่น การทุจริตหรือการยกยอกที่อาจมีอยู่ ดังนั้นจึงไม่ควรใช้งานรวบรวมข้อมูลเพื่อประโยชน์นั้น
3. ลักษณะของข้อมูลที่ลูกค้าจะจัดเตรียมให้
4. ข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลที่ให้รวบรวม
5. เกณฑ์ทางบัญชีที่กำหนดให้ใช้ในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินและข้อเท็จจริงที่ว่าเกณฑ์ดังกล่าวหรือการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์นั้น จะเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบข้อมูลทางการเงินหรือในรายงานการรวบรวมข้อมูล
6. วัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลที่รวบรวมและบุคคลที่จะได้รับข้อมูล
7. รูปแบบของรายงานเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินที่รวบรวม

เนื่องจากลักษณะของงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินเป็นการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้อยู่ในรูปแบบที่เข้าใจง่ายและนำไปใช้ได้ โดยไม่จำเป็นต้องทดสอบข้อมูลดังกล่าว และผู้สอบบัญชีก็ให้บริการในฐานะนักบัญชีมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 930 เรื่อง การรวบรวมข้อมูลทางการเงิน (Engagements to Compile Financial Information) จึงใช้คำว่า “นักบัญชี” (ไม่ใช่ “ผู้สอบบัญชี”) ในการอ้างอิงถึงผู้ประกอบการวิชาชีพ ทั้งนี้เพื่อแยกความแตกต่างระหว่างงานสอบบัญชีและงานรวบรวมข้อมูลทางการเงิน

วิธีปฏิบัติในการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน มิได้กำหนดขึ้นเพื่อให้ให้นักบัญชีสามารถแสดงความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงินนั้นได้ อย่างไรก็ตาม นักบัญชีควรมีความรู้ที่จำเป็นเพื่อให้การปฏิบัติงานรวบรวมข้อมูลทางการเงินมีประสิทธิภาพ ความรู้ดังกล่าว ได้แก่ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับธุรกิจและการดำเนินงานของกิจการ และความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติของอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินงานอยู่ ลักษณะของรายการของกิจการ เกณฑ์ทางบัญชีที่ใช้ในการแสดงข้อมูลทางการเงิน ตลอดจนรูปแบบและเนื้อหาของข้อมูลทางการเงินที่เหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ

โดยทั่วไป นักบัญชีจะได้อำนาจซึ่งความรู้ในเรื่องดังกล่าวข้างต้นจากประสบการณ์ของตนเองที่เกี่ยวกับกิจการหรือจากการสอบถามบุคลากรของกิจการ ในการนี้นักบัญชีมีบทบาทเพียงแต่ให้บริการรวบรวมข้อมูลโดยใช้ความรู้ ความชำนาญ และความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบความถูกต้องในข้อมูลทางการเงินหรือคำอธิบายต่างๆ นอกจากนี้นักบัญชีไม่จำเป็นต้องประเมินระบบการควบคุมภายในของกิจการหรือสอบถามผู้บริหารเพื่อประเมินความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลที่ผู้บริหารจัดเตรียม (TSA 930.13)

ในกรณีที่นักบัญชีพบว่าข้อมูลทางการเงินที่ผู้บริหารจัดเตรียมให้ มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ นักบัญชีควรพยายามตกลงกับผู้บริหารให้แก้ไขข้อมูลตามความเหมาะสม หากไม่มีการแก้ไขข้อมูล

ดังกล่าวและนักบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า ข้อมูลทางการเงินนั้นก่อให้เกิดความเข้าใจผิด นักบัญชีควรถอนตัวจากการรับงานนั้น (TSA 930.16)

นักบัญชีควรอ่านข้อมูลที่รวบรวม และพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวอยู่ในรูปแบบที่เหมาะสม และไม่มี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเห็นได้อย่างชัดเจน (TSA 930.15) อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อมูลที่ผู้บริหารจัดเตรียมให้ นั้นไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วนหรือไม่น่าพอใจ นักบัญชีควรพิจารณาตรวจสอบความถูกต้องในเรื่อง และคำอธิบายต่าง ๆ และประเมินระบบการควบคุมภายใน (ถ้าจำเป็น) ตลอดจนสอบถามผู้บริหาร เพื่อประเมินความ เชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลดังกล่าว หากผู้บริหารปฏิเสธที่จะจัดเตรียมข้อมูลเพิ่มเติม นักบัญชีควรถอนตัว จากการรับงานนั้นและแจ้งให้กิจการทราบถึงเหตุผลที่ขอถอนตัว (TSA 930.14)

ในกรณีที่กิจการต้องการให้นักบัญชีออกรายงานการรวบรวมข้อมูลรายงานดังกล่าวควรมีข้อความที่สังเกตเห็น ถึงการเปิดเผยข้อแตกต่างที่สำคัญจากแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้รายงานการรวบรวมข้อมูล ควรมีข้อความที่ระบุว่า (TSA 930.18)

- การปฏิบัติงานรวบรวมข้อมูลเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับงานรวบรวมข้อมูล
- นักบัญชีไม่มีความอิสระจากกิจการ (ในกรณีที่ไม่มีความเป็นอิสระ)
- ข้อมูลทางการเงินรวบรวมมาจากข้อมูลที่จัดเตรียมโดยผู้บริหาร
- การรวบรวมข้อมูลไม่ใช้การตรวจสอบหรือการสอบทาน ดังนั้น นักบัญชีจึงไม่แสดงความเชื่อมั่นต่อข้อมูลทางการเงิน

ทิศทางของแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี

เนื่องจากงานบริการของผู้สอบบัญชีขยายขอบเขตออกไปมากกว่าเดิม สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้ออกร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 100 เรื่อง บริการให้ความเชื่อมั่น ซึ่งเป็นไป ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (ISA 100 “Assurance Engagements”)

ตามร่างมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้ปรับเปลี่ยนหมวด “การสอบ บัญชี” เป็น “บริการให้ความเชื่อมั่น” (Assurance Engagements) ซึ่งครอบคลุมถึงงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่นใน ระดับสูง (การสอบบัญชี) หรือระดับพอประมาณ (การสอบทาน) รวมทั้งระดับถึงประเภทงาน “บริการที่ไม่ให้ความ เชื่อมั่น” (Non-assurance Engagements) เช่น การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน การรวบรวมข้อมูล บริการ ด้านภาษีอากร การให้คำปรึกษาด้านธุรกิจ และการให้คำแนะนำด้านการบัญชีและการเงิน

อย่างไรก็ดี สำหรับการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับ ระดับความเชื่อมั่นได้ หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิธีการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันนั้นเพียงพอที่จะสนับสนุนการ แสดงความเห็นในการให้ความเชื่อมั่น

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ยังครอบคลุมวัตถุประสงค์และองค์ประกอบของบริการให้ความเชื่อมั่น ข้อกำหนดเรื่องจรรยาบรรณ การตกลงรับงาน การควบคุมคุณภาพ การวางแผนการปฏิบัติงาน หลักฐานการปฏิบัติ งาน การจัดทำกระดาษทำการ เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในรายงาน การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญและการรายงาน

สรุป

แม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี กล่าวถึงการสอบบัญชีและบริการเกี่ยวเนื่อง (ซึ่งได้แก่ การสอบทาน การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน และการรวบรวมข้อมูล)

การสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ การสอบทานงบการเงินมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ว่า พบสิ่งใดหรือไม่ ซึ่งเป็นเหตุให้เชื่อว่างบการเงินไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินในส่วนที่มีสาระสำคัญ โดยอาศัยวิธีการที่ไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานทั้งหมดที่จำเป็นเช่นเดียวกับการตรวจสอบ วัตถุประสงค์ในการสอบทานงบการเงินแตกต่างจากวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากการตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ในขณะที่การสอบทานไม่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ เพียงแต่ให้ความเชื่อมั่นในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น เนื่องจากโดยส่วนใหญ่วิธีการสอบทานจำกัดเพียงการสอบถามและการวิเคราะห์เปรียบเทียบเท่านั้น ผู้สอบบัญชีมิได้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในหรือทดสอบรายการบัญชี หรือตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม โดยวิธีการตรวจสอบต่างๆ เช่น การยืนยันยอด การตรวจนับ และการตรวจสอบอื่น

การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกันมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอรายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ โดยผู้ใช้รายงานจะต้องสรุปผลด้วยตนเองจากรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีใช้วิธีปฏิบัติงานที่มีลักษณะเช่นเดียวกับการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชี กิจการและบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องได้ตกลงร่วมกัน การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน เป็นการใช่วิธีการบางอย่างเพื่อตรวจสอบข้อมูลทางการเงินแต่ละรายการ (เช่น ลูกหนี้การค้า การซื้อสินค้าจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) หรือส่วนประกอบของงบการเงิน (เช่น งบดุล) หรืองบการเงินฉบับสมบูรณ์ วิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน รวมถึงการสอบถาม การวิเคราะห์ การคำนวณใหม่ การสังเกตการณ์ การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน การขอคำยืนยัน และการตรวจสอบ ความถูกต้องอื่นๆ ผู้สอบบัญชีจะไม่แสดงความเชื่อมั่นใดๆต่อข้อมูลทางการเงินที่ตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน ส่วนการรวบรวมข้อมูล มีวัตถุประสงค์ เพื่อรวบรวม จัดประเภท และสรุปข้อมูลทางการเงินเพื่อให้อยู่ใน รูปแบบที่เข้าใจง่ายและนำไปใช้ได้ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีในฐานะนักบัญชีเพียงแต่ให้บริการรวบรวมข้อมูลโดยใช้ความรู้ ความสามารถ และความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินหรือคำอธิบายต่างๆ



บรรณานุกรม

- ภาพร เอกอรรถพร (2544), *บัญชีมีประโยชน์*, กรุงเทพฯ : สายธาร, หน้า 183-189.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2542), *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่องงบการเงินระหว่างกาล*, กรุงเทพฯ : บริษัท พี เอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 เรื่องแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2543), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 910 เรื่องการสอบทานงบการเงิน*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 920 เรื่องการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544), *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 930 เรื่องการรวบรวมข้อมูลทางการเงิน*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2546), *ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 100 เรื่องงานบริการให้ความเชื่อมั่น*, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ้ง จำกัด.