

แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ

รองศาสตราจารย์ประจำสาขาวิชาวิทยาการจัดการ

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับใหม่ (ฉบับปรับปรุงปี 2016) เปรียบเทียบกับฉบับเดิม (ฉบับปี 2013) โดยมีการชี้ประเด็นและข้อสังเกต เพื่อเพิ่มความเข้าใจในแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับใหม่

คำสำคัญ: แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน

Framework for Assurance Engagements

Nipan Henchokchaichana

Associate Professor of School of Management Science,

Sukhothai Thammathirat Open University

ABSTRACT

This article aims to compare a new framework for assurance engagements (revised 2016) with a prior framework for assurance engagements (Issued year 2013). It raises some issues and observations in order to enhance understanding the new framework of assurance engagements.

Keywords: Framework for Assurance Engagements, Standards on Auditing, Standards on Review Engagements

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จัดทำและเผยแพร่แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ฉบับปี 2013) เมื่อเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2556 โดยแปลจากแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ฉบับปี 2010) ที่จัดทำโดยคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC)

ต่อมา IAASB ของ IFAC ได้ปรับปรุงแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ฉบับปี 2015) สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้แปลเป็นฉบับปรับปรุง (ฉบับปี 2016) โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2559

บทความนี้ผู้เขียนพยายามอธิบายหรือชี้ประเด็นข้อสังเกตต่าง ๆ เพื่อเพิ่มความเข้าใจในแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับใหม่เปรียบเทียบกับฉบับเดิม ดังนั้น ข้อมูลในบทความนี้เป็นความเห็นส่วนบุคคลของผู้เขียน ไม่ได้เกี่ยวข้องและไม่ใช่ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ แต่อย่างใดทั้งสิ้น

ความแตกต่างของเนื้อหา

เมื่อเปรียบเทียบแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับปี 2013 (เดิม) กับฉบับปี 2016 (ใหม่) พบว่า มีเนื้อหาเพิ่มขึ้นดังนี้

Country	ฉบับปี 2016 (ใหม่)	ฉบับปี 2013 (เดิม)	เพิ่มขึ้น
จำนวนย่อหน้า	96	61	35
จำนวนภาคผนวก	4	1	3

เนื้อหาที่เพิ่มขึ้นนี้อธิบายและชี้แจงขยายความเรื่องต่าง ๆ ให้ละเอียดและชัดเจนยิ่งขึ้น รวมทั้งกล่าวถึงเรื่องหรือประเด็นใหม่ ๆ ที่เพิ่มจากเดิม ผู้อ่านควรศึกษาแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับใหม่ ประกอบการอ่านบทความนี้

เพื่อความเข้าใจที่ดีขึ้น เพราะผู้เขียนไม่ได้คัดลอกข้อควรระวังทั้งหมดตามฉบับใหม่มาลงไว้ในบทความนี้

ประเด็นใหม่เพิ่มเติมจากเดิม

แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ฉบับปี 2016) มีประเด็นใหม่เพิ่มเติมจากเดิม (ฉบับปี 2013) ดังนี้

1. รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่จำเป็นต้องกล่าวอ้างว่าได้ปฏิบัติตามแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น เพราะแม่บทฉบับนี้ไม่ใช่มาตรฐาน ที่งานนี้ยังไม่ได้ให้ข้อกำหนดหรือหลักการพื้นฐาน หรือปฏิบัติที่จำเป็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ งานสอบทาน หรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น แต่รายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต้องอ้างถึงมาตรฐานที่เกี่ยวกับการงานที่ให้ความเชื่อมั่นแต่ละงานนั้น ซึ่งประกอบด้วย มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้าที่ 1 และ 2)

2. มาตรฐานที่เกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นแต่ละงานประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ข้อกำหนด การนำไปปฏิบัติ และคำอธิบายอื่น (ย่อหน้าที่ 2)

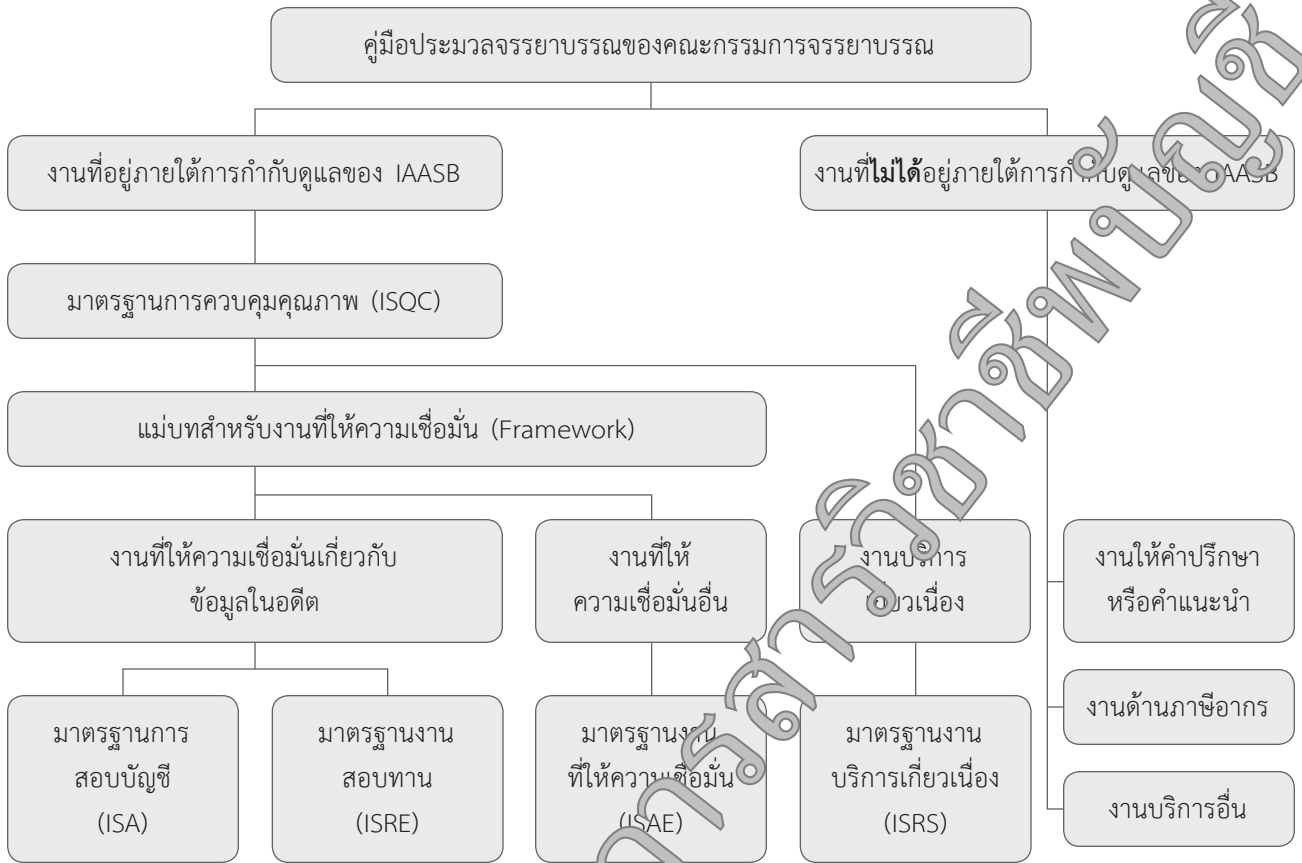
3. เพิ่มภาคผนวก 1 จากฉบับเดิมที่เพียงกล่าวอ้างถึง แต่ฉบับใหม่นำข้อมูลดังกล่าวมาแสดงไว้โดยมีหลักการสำคัญสรุปได้ดังภาพที่ 1

จากภาพที่ 1 ผู้เขียนมีข้อสังเกตดังนี้ (ข้อความในวงเล็บปรับให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย)

1) จรรยาบรรณ (ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547) ครอบคลุมงานทุกประเภทที่ผู้ประกอบวิชาชีพ (บัญชี) ปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นงานนั้นจะอยู่หรือไม่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ IAASB (คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี ของสภาวิชาชีพบัญชี)

2) งานที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ IAASB ทุกงานต้องมีมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (TSQC)

3) แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (Framework) ครอบคลุม 2 งาน คือ (1) งานที่ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลในอดีต (งานสอบบัญชี และงานสอบทาน) และ



ภาพที่ 1 ประกาศและความสัมพันธ์ของ IAASB กับคณะกรรมการจรรยาบรรณ

ที่มา: สภาวิชาชีพบัญชี (2559) แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น ดัดแปลงจาก ภาคผนวก 1

(2) งานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่น แต่แม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นไม่ได้ครอบคลุมงานบริการเกี่ยวเนื่อง (เพราะเป็นงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น)

4) งานที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ IAASB มี 3 งาน คือ (1) งานให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำ (2) งานด้านภาษีอากร และ (3) งานบริการอื่น

4. มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (ย่อหน้า ที่ 9) เพิ่มเติมจากฉบับเดิมที่ไม่ได้กล่าวถึง

5. คำจำกัดความของงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้าที่ 10) ชัดเจนกว่าฉบับเดิม และเพิ่มตัวอย่าง (ย่อหน้าที่ 11) ดังต่อไปนี้

1) งานที่ให้ความเชื่อมั่น เกี่ยวข้องกับบุคคล 3 ฝ่าย คือ

- 1.1) ผู้ประกอบวิชาชีพ (บัญชี เช่น ผู้สอบบัญชี)
- 1.2) ผู้ใช้ข้อมูล (เช่น ผู้ถือหุ้น)
- 1.3) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (เช่น ผู้บริหาร)

2) งานที่ให้ความเชื่อมั่น เป็นเรื่องเกี่ยวกับ 3 เรื่อง คือ (1) ผลลัพธ์ของการวัดผลหรือการประเมินผลของ (2) เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามหรือที่มีต่อ (3) เกณฑ์ เรียงรวมกันว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างแสดงได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น

ผลลัพธ์	เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น	เกณฑ์
1. งบการเงิน	ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. รายงานเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน	ประสิทธิภาพของกระบวนการควบคุมภายใน	เกณฑ์ประเมินที่เกี่ยวข้อง เช่น COSO
3. รายงานมาตรวัดผลงานหรือผลการปฏิบัติงานตามดัชนีชี้วัด	ผลงานในหลายแง่มุมตามดัชนีชี้วัดต่าง ๆ	ดัชนีชี้วัด (Key Performance Indicators: KPI)
4. รายงานก๊าซเรือนกระจก	ผลการปล่อยก๊าซเรือนกระจกของกิจการ	เกณฑ์ในการรับรู้การวัดผล และการเปิดเผยข้อมูล
5. รายงานการปฏิบัติตามเกณฑ์	ผลการปฏิบัติตามเกณฑ์ของกิจการ	เกณฑ์ที่กำหนด กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

6. การจัดประเภทของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ชัดเจนขึ้นกว่าเดิม โดยแบ่งเป็น 2 เกณฑ์ ได้แก่

6.1 เกณฑ์ผู้วัดหรือประเมินผล มี 2 ประเภทคือ

1) งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อคำรับรองของบุคคลอื่น หมายถึง บุคคลอื่น (เช่น นักคณิตศาสตร์ ประกันภัย ผู้ประเมินราคาอิสระ ทนายความ) ไม่ใช่ผู้ประกอบวิชาชีพ (เช่น ผู้สอบบัญชี) เป็นผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ (ย่อหน้าที่ 12)

2) งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง หมายถึง ผู้ประกอบวิชาชีพ (เช่น ผู้สอบบัญชี) เป็นผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผลเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นตามเกณฑ์ (ย่อหน้าที่ 13)

แม้บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นแสดงความแตกต่างของทั้งสงงาน ในภาคผนวกที่ 2 ผู้เขียนขอสรุปความแตกต่างในตารางที่ 2

6.2 เกณฑ์ระดับของความเชื่อมั่น มี 2 ประเภทคือ

(1) งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เช่น งานงบการเงินประจำปี (ย่อหน้าที่ 14)

งานที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด เช่น งานงบการเงินระหว่างกาล (ย่อหน้าที่ 15)

7. เปลี่ยนถ้อยคำให้เข้าใจง่ายขึ้นแสดงตัวอย่างดังตารางที่ 3

8. ลักษณะงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้าที่ 22 (ข))

9. 6 ประการ ที่ชัดเจนขึ้นกว่าเดิม (ฉบับเดิมมี 5 ประการ)

9. ความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งสามฝ่าย (ย่อหน้าที่ 27) มีภาคผนวก 3 ประกอบคำอธิบายที่ชัดเจนขึ้น ผู้เขียนสรุปได้ดังภาพที่ 2

จากภาพที่ 2 ผู้เขียนมีข้อสังเกตดังนี้

1) งานที่ให้ความเชื่อมั่น (งานการสอบบัญชีหรืองานการตรวจสอบงบการเงิน) มีบุคคล 3 ฝ่ายคือ

1.1) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (ผู้บริหาร) อาจเป็นหรือไม่นับเป็นผู้ว่าจ้างหรือผู้วัด/ประเมินผลก็ได้ และอาจเป็นหนึ่งในผู้ใช้ข้อมูลก็ได้ แต่ไม่ใช่ผู้ใช้ข้อมูลเพียงผู้เดียว

1.2) ผู้ประกอบวิชาชีพ (ผู้สอบบัญชี) อาจเป็นหรือไม่นับเป็นผู้วัด/ประเมินผลก็ได้

1.3) ผู้ใช้ข้อมูล (ผู้ใช้งบการเงิน หรือผู้ถือหุ้น) อาจเป็นหรือไม่นับเป็นผู้ว่าจ้างก็ได้

ตารางที่ 2 งานที่ให้ความเชื่อมั่นจำแนกตามเกณฑ์ของผู้วัดหรือประเมินผล

ข้อพิจารณา	งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อ คำรับรองของบุคคลอื่น	งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพ ให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง
1. ผู้วัดผลหรือผู้ประเมินผล	ไม่ใช่ผู้ประกอบวิชาชีพ	ผู้ประกอบวิชาชีพ
2. ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น (เป็นผลลัพธ์ ของการวัดหรือประเมินผล)	อาจไม่แสดงในบริบทของเรื่องที่ให้ ความเชื่อมั่นและเกณฑ์อย่างเหมาะสม	เป็นส่วนหนึ่งของหรือแนบพร้อมกับ รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น
3. บทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพ	การให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสม อย่างเพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุปได้	ใช้ทักษะและเทคนิคในงานที่ผู้ประกอบ วิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่าง เพียงพอเพื่อแสดงข้อสรุปได้
4. คุณค่าของงาน	–	ควรเป็นอิสระของผู้ประกอบวิชาชีพ การให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมอย่าง เพียงพอ

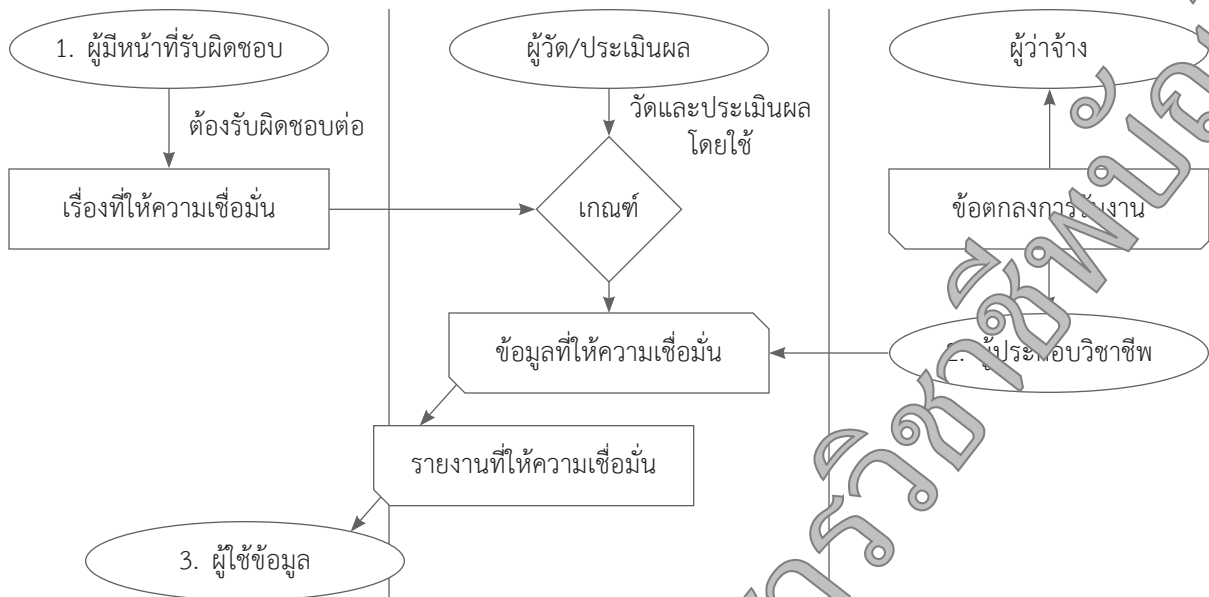
ตารางที่ 3 การเปลี่ยนถ้อยคำ

คำเดิม	คำใหม่	ย่อหน้าที่
1. หลักเกณฑ์	เกณฑ์	10
2. งานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่น	งานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่น	20
3. งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ	เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น	39
4. ข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ	ข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่น	39

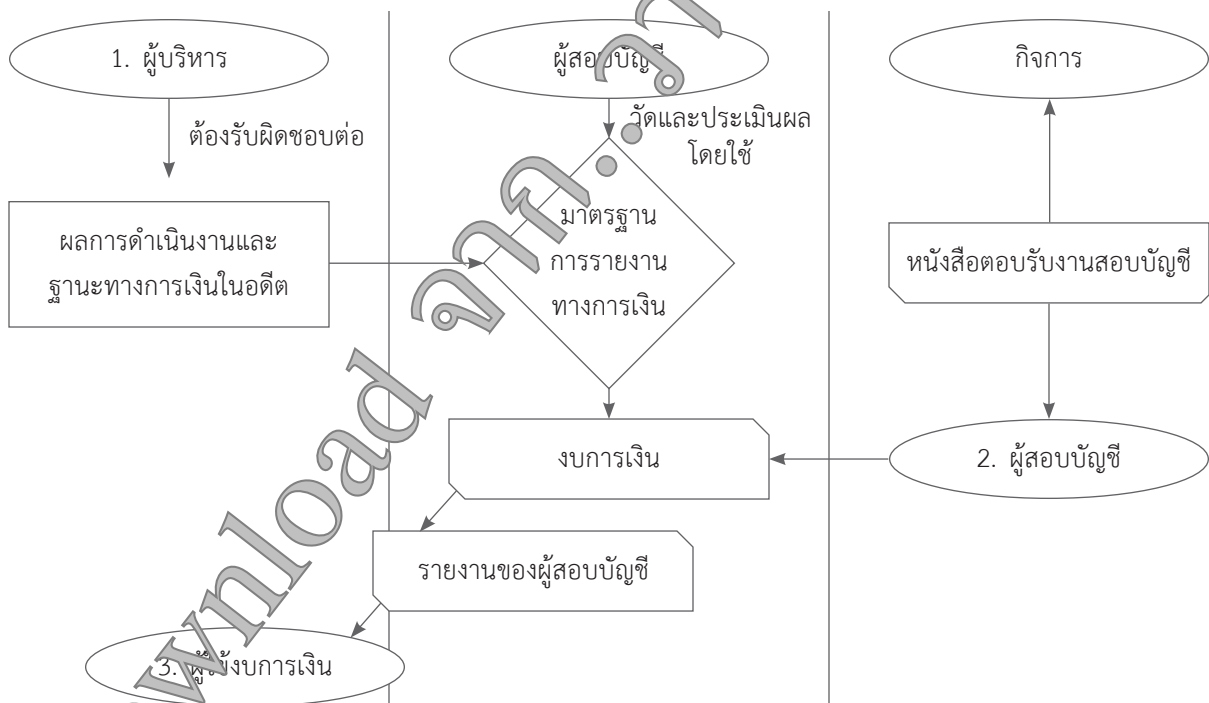
- 2) ผู้วัด/ประเมินผล กับผู้ประกอบวิชาชีพเป็น
 - 2.1) บุคคลคนเดียว เรียกว่า งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพให้ความเชื่อมั่นด้วยตนเองโดยตรง
 - 2.2) บุคคลร่วมกัน เรียกว่า งานที่ให้ความเชื่อมั่นหรือคำรับรองของบุคคลอื่น
- 3) ผู้ประกอบวิชาชีพ ต้องไม่ใช่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ
ผู้ใช้ข้อมูล หรือผู้จ้าง
10. เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้าที่ 39) มีภาคผนวก
4 ประกอบเพื่อแสดงประเภทของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและ
ตัวอย่างประกอบให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

11. การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (ย่อหน้าที่ 51–55) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น
12. การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (ย่อหน้าที่ 56–60) เพิ่มเติมขึ้น ฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึงเรื่องนี้ไว้
13. ความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐาน (ย่อหน้าที่ 61–66) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น
14. ความมีสาระสำคัญ (ย่อหน้าที่ 67–70) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น
15. ความเสี่ยงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้าที่ 71–75) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น แสดงได้ดังตารางที่ 4

หลักการทั่วไป



งานการสอบบัญชีหรืองานการตรวจสอบงบการเงิน



ภาพที่ 2 บทบาทและความรับผิดชอบของบุคคลสามฝ่ายในงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ตารางที่ 4 ส่วนประกอบของความเสียงของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

แบบทฉบับใหม่	แบบทฉบับเดิม
1. ความเสียงที่ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีอิทธิพลทางตรงประกอบด้วย 1.1 ความเสียงสืบเนื่อง และ 1.2 ความเสียงจากการควบคุม และ 2. ความเสียงที่ผู้ประกอบวิชาชีพมีอิทธิพลทางตรงประกอบด้วย 2.1 ความเสียงจากการตรวจสอบ และ 2.2 ความเสียงจากการวัดผลหรือการประเมินผล	1. ความเสียงที่ข้อมูลแสดงขัดต่อข้อเท็จจริงประกอบด้วย 1.1 ความเสียงสืบเนื่อง และ 1.2 ความเสียงจากการควบคุม และ 2. ความเสียงที่ผู้ประกอบวิชาชีพเห็นควรที่จะพบการแสดงความขัดต่อข้อเท็จจริง แม้ 2.1 ความเสียงจากการตรวจสอบ 2.2 (ไม่มี)

16. ลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีปฏิบัติ (ย่อหน้า 76–80) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น

17. รายงานที่ให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้า 83–92) ขยายความให้ชัดเจนขึ้น

18. เรื่องอื่น ได้แก่ ความรับผิดชอบในการติดต่อสื่อสารอื่น (ย่อหน้า 93) การจัดทำเอกสารหลักฐาน (ย่อหน้า 94–95) เพิ่มเติมขึ้น ฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึงเรื่องนี้

บทสรุป

โดยหลักการและโครงสร้างเนื้อหาของแบบทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่นฉบับใหม่ไม่แตกต่างจากฉบับเดิม เพียงแต่เพิ่มเนื้อหาและขยายความให้ชัดเจนขึ้น จำนวน 18 ประเด็นที่กล่าวไว้ข้างต้น

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทยและการแปล

สภาวิชาชีพบัญชี. (2555). *แบบทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น*. ประเทศไทย: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

[Federation of Accounting Professions. (2012). *Framework for Assurance Engagements*. Thailand: Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage of His Majesty the King]

สภาวิชาชีพบัญชี. (2559). *ร่างแบบทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น*. ประเทศไทย: สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์.

[Federation of Accounting Professions. (2016). *Framework for Assurance Engagements (revised)*. Thailand: Federation of Accounting Professions Under the Royal Patronage of His Majesty the King]

English

IFAC. (2007). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics*. The International Federation of Accountants.

IFAC. (2015). *Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Volume 3)*. IFAC.