

# สถานการณ์ COVID-19 และการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

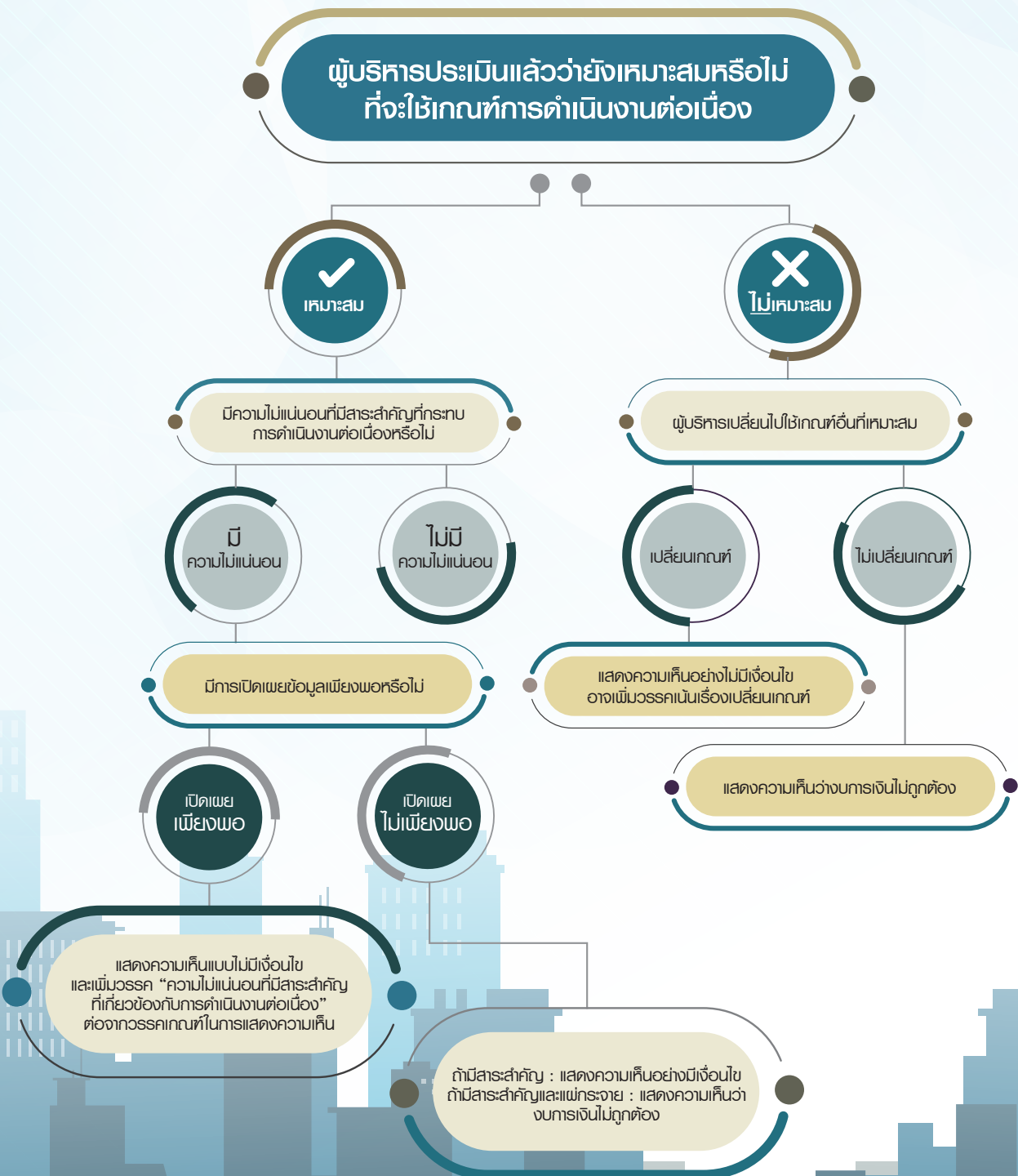
**การ**ระบาดของเชื้อโรค COVID-19 ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงไปทั่วทุกมุมโลกและหลายสาขาอาชีพ รวมทั้งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี นอกจากกิจการจะได้รับผลกระทบจากการหยุดกิจการชั่วคราวหรือบางกิจการอาจประสบปัญหาหนักจนถึงขั้นเลิกกิจการ ผู้บริหารก็เครียด พนักงานก็หวั่นว่าจะตกงาน ผู้สอบบัญชีก็เป็นอีกอาชีพหนึ่งที่มีความยากลำบากในการทำงานเช่นเดียวกัน เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ข้อสรุปว่ารายงานทางการเงินนั้นถูกต้องตามควรและเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องเหมาะสมและใช้ตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีจะรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้ยากขึ้น เพราะต้องเว้นระยะห่าง ห้ามรวมกลุ่ม และการหลีกเลี่ยงการสัมผัสสิ่งของต่าง ๆ รวมถึงเอกสารหลักฐาน และหนึ่งในงานสำคัญของผู้สอบบัญชีคือ การประเมินว่าผู้บริหารได้ประเมินการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ กิจการจะสามารถดำเนินธุรกิจต่อไปได้โดยไม่เลิกกิจการไม่ชำระบัญชี หรือหยุดการดำเนินงานที่สำคัญในระยะเวลา 12 เดือนข้างหน้า นับจากวันที่ในรายงานทางการเงิน ท่านผู้อ่านคงเริ่มเห็นเค้าลางของความยากลำบากของผู้สอบบัญชีแล้วว่าใครจะไปรู้อนาคตขนาดนั้น แม้แต่ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการเองก็อาจไม่รู้อนาคตก็ได้ เพราะความแน่นอนคือความไม่แน่นอน โลกที่สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกมาตรการผ่อนปรนซึ่งเปรียบเสมือนตู้ปันสุขให้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ต้องการใช้หยิบไปใช้ได้และถ้าไม่ต้องการใช้ก็ไม่ว่ากัน ทำให้กิจการสามารถเลือกที่จะไม่นำเรื่อง “ความไม่แน่นอนในอนาคต” มาพิจารณาในการรายงานทางการเงิน เช่น การตัดมูลค่าของสินทรัพย์ การวัดมูลค่ายุติธรรม การประมาณการหนี้สิน การวัดมูลค่าเงินลงทุน โดยมีระยะเวลาไปรอจนถึงวันสิ้นปีนี้ (31 ธันวาคม 2563) และต้องมีการเปิดเผยถึงการเลือกใช้มาตรการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่จะใช้ข้อผ่อนปรนไม่ได้ถ้าข้อเท็จจริงได้เกิดขึ้นแล้ว เช่น หนี้สูญแล้ว กิจการกำลังจะปิดตัวลงแล้ว ส่วนปีหน้าจะเป็นอย่างไร ก็ยังไม่มีใครรู้แต่ขอให้ทุกคน Live and Learn คือ การ “อยู่ที่เรียนรู้ อยู่ที่ยอมรับมัน ตามความคิดสติเราให้ทัน อยู่กับสิ่งที่ดี ไม่ใช่สิ่งที่ฝืนและทำสิ่งนั้นให้ดีที่สุด” (เครดิต คุณกมลลา สุโกศล) และคิดว่ามันเป็น “ฤดูที่แตกต่าง (Seasons Change)” เพื่อปลอบใจในยามยาก ผู้สอบบัญชีก็อาจเพลามือในเรื่องของการพิจารณาการดำเนินงานต่อเนื่อง เพราะด้วยความคลุมเครือของสถานการณ์ทำให้ยังไม่สามารถประเมินสถานการณ์ได้ในระยะเวลาอันสั้นนี้

สำหรับปีหน้าหลังจากวิกฤต COVID-19 ผ่านไป คาดว่าจะมีวัคซีนแล้วทุกอย่างคงดีขึ้น และกลับมามองธุรกิจลูกค้า ถ้ายังอยู่กันดีก็ถือว่าโชคดี แต่ถ้ากิจการใดพักผ่อนเป็นเวลานานหรือนานจนฟื้นยาก (และหมดไปรอสิ้นปีสิ้นสุขแล้ว) ผู้บริหารของกิจการก็ต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง หากประเมินแล้ว มีประเด็นเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

ก็จะกระทบการวัดมูลค่าของรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ส่วนผู้สอบบัญชีจะพิจารณาผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชี ตามรูปที่ 1 กล่าวคือ เมื่อมีข้อสงสัยเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการประเมินของผู้บริหารเรื่องความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง หากประเมินแล้วกิจการยังเหมาะสมที่จะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องต่อไป แต่มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่กระทบการดำเนินงานต่อเนื่อง และกิจการมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอแล้ว ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข (ถ้าไม่มีประเด็นอื่นที่กระทบความเห็น) และเพิ่มวรรค “ความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง” หากกิจการเปิดเผยข้อมูลไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้องแล้วแต่ผลกระทบต่องบการเงิน หากผู้บริหารเห็นว่ากิจการไม่เหมาะสมที่จะใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง และได้เปลี่ยนไปใช้เกณฑ์อื่นที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีจะแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขและอาจเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในเรื่องดังกล่าว แต่หากผู้บริหารยังไม่เปลี่ยนเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง

**รูปที่ 1** แผนภาพแสดงการตัดสินใจเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง





## อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีประเด็น

เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง การที่กิจการเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงินและผู้สอบบัญชีได้รายงานประเด็นเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการในรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นการให้ข้อมูลกับผู้ใช้งบการเงินเพื่อการตัดสินใจ ผู้อ่านหลายท่านอาจคิดว่าเป็นการทำให้สถานการณ์ยิ่งรุนแรงมากขึ้นหรือไม่ เพราะนักลงทุนและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอาจเกิดการตกใจและถอดใจในการทำธุรกิจกับกิจการดังกล่าว แต่ช้าก่อนเพราะงานวิจัยในต่างประเทศ (Carson et al., 2013) พบว่าตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543 - 2553 กิจการในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ได้รับรายงานแบบ Going Concern Opinion จำนวน 14,055 ตัวอย่างสามารถอยู่รอดปลอดภัยอย่างน้อยอีกหนึ่งปี มีถึงร้อยละ 98.31 ซึ่งนับว่ามีอัตราการอยู่รอดที่สูงมาก ในทางกลับกันกิจการที่ล้มละลายจำนวน 396 ตัวอย่าง กลับได้รับรายงานแบบ Going Concern Opinion ก่อนที่จะล้มละลายประมาณร้อยละ 60 เท่านั้น ซึ่งนับว่าเป็นจำนวนที่ไม่มากเมื่อเทียบกับสภาพของกิจการที่ประสบปัญหาอย่างแท้จริง ดังนั้น การที่กิจการจะอยู่หรือไปนั้นไม่ได้ขึ้นอยู่กับสิ่งที่ผู้สอบบัญชีออกรายงานแบบใด แต่ขึ้นอยู่กับปัจจัยพื้นฐาน การบริหารงานและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของกิจการมากกว่า

## อ้างอิง:

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) การดำเนินงานต่อเนื่อง สืบค้นเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2563 [<http://www.tfac.or.th/upload/9414/U54zZoJr6W.pdf>]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สืบค้นเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2563 [<http://www.tfac.or.th/upload/9414/pxZ6Zy7JqT.pdf>]

Carson, E., N. L. Fargher, M. A. Geiger, C.S. Lennox, K. Raghunandan, and M. Willekens (2013). Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*. Vol. 32, Supplement 1, pp. 353–384



## โดย.. ดร.สมพงษ์ พรอุปถัมภ์

- รองคณบดีฝ่ายการเงินและบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- อนุกรรมการในคณะกรรมการมาตรฐานด้านการสอบบัญชี และเทคนิคการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์