

รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี

1 มกราคม 2560 - 31 ธันวาคม 2560



CAPITAL MARKET FOR ALL



รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี
1 มกราคม 2560 - 31 ธันวาคม 2560

สารบัญ

บทนำ 

02

คณะที่ปรึกษา 
ด้านการสอบบัญชี


04

กิจกรรมที่เกี่ยวข้อง 
กับการยกระดับคุณภาพ
รายงานทางการเงิน

07

ผลการตรวจคุณภาพ 
งานสอบบัญชีโดยสรุป

12

การวิเคราะห์เชิงลึก 
ถึงสาเหตุของข้อสังเกต
ที่ควรปรับปรุง

43

แผนงานและเรื่องสำคัญ 
ที่จะมุ่งเน้นในปี 2561

45

ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี
ข. ระดับงานสอบบัญชี

ข้อมูลสถิติที่สำคัญ 

48

บทนำ

ตลาดทุนไทยถือเป็นกลไกหลักในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างมั่นคงและยั่งยืน การส่งเสริมและพัฒนาตลาดทุนไทยให้โปร่งใสและมีประสิทธิภาพจึงมีความสำคัญโดยหนึ่งในแผนงานที่ ก.ล.ต. ดำเนินการ คือการเสริมสร้างศักยภาพการแข่งขันของตลาดทุนไทย โดยส่งเสริมให้ตลาดทุนไทยเป็นแหล่งระดมทุนที่น่าสนใจสำหรับกิจการในประเทศและภูมิภาคต่าง ๆ ซึ่งการที่รายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของไทยมีความน่าเชื่อถือและข้อมูลทางการเงินสามารถเปรียบเทียบกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต่างประเทศได้นั้น จะช่วยให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลประกอบการตัดสินใจได้อย่างถูกต้องและเพียงพอ ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่จะช่วยผลักดันแผนงานดังกล่าวให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ ในช่วง 2 – 3 ปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. จึงมุ่งเน้นในการพัฒนาระบบนิเวศของการรายงานทางการเงิน (“financial reporting ecosystem”) เนื่องจาก ก.ล.ต. เชื่อมั่นว่าหากผู้ที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน (“stakeholders”) มีความรู้ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของตนเองและปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องจะช่วยให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ ก.ล.ต. จึงมีแผนงานในการส่งเสริมคุณภาพ stakeholders ในระบบนิเวศ อาทิ ผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงิน (“preparer”) กรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีซึ่งมีส่วนร่วมในการยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงินให้ถูกต้องตั้งแต่ต้นทางจนถึงปลายทาง โดยการสื่อสารและให้ความรู้แก่ stakeholders อย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการอบรมเพื่อเตรียมความพร้อมให้กับ stakeholders เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะมีผลบังคับใช้ในอนาคต

คณะกรรมการ ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร (“CEO”) ประธานเจ้าหน้าที่บริหารฝ่ายการเงิน (“CFO”) และสมุหบัญชีถือเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการจัดทำรายงานทางการเงินให้ถูกต้องและมีคุณภาพตั้งแต่ต้นทาง เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจธุรกิจและธุรกรรมของบริษัท รวมทั้งใกล้ชิดข้อมูลทางบัญชีมากที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งคณะกรรมการและ CEO เป็นผู้ที่มีบทบาทในการกำหนดนโยบายของบริษัท (tone at the top) จึงเป็นส่วนสำคัญ

ในการผลักดันให้ระบบรายงานทางการเงินมีคุณภาพ ในปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. จึงดำเนินการในหลายด้านเพื่อส่งเสริมให้ preparer มีวินัยหรือมีแรงผลักดันจากตนเอง (self-discipline) ควบคู่กับการมีกฎเกณฑ์ที่เหมาะสมและปฏิบัติได้จริง โดยนอกเหนือจากการสื่อสารอย่างต่อเนื่องให้ preparer ให้ความสำคัญกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังได้ออกข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติของ CFO และสมุหบัญชีของบริษัทที่ขออนุญาตเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ต่อประชาชน (“IPOs”) และบริษัทจดทะเบียน ทั้งในด้านคุณสมบัติประสบการณ์และการอบรมพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะช่วยสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ลงทุนที่จะใช้ข้อมูลทางการเงินประกอบการตัดสินใจ

นอกเหนือจากแผนงานในการยกระดับความรู้ด้านบัญชีแก่กลุ่ม preparer แล้ว ก.ล.ต. ได้ดำเนินการในด้านต่าง ๆ เพื่อกำกับดูแลและพัฒนาคุณภาพของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนอย่างต่อเนื่อง โดย ก.ล.ต. ได้เข้าประเมินระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี และสุ่มสอบทานงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรายบุคคลอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งจัดทำโครงการที่สนับสนุนให้สำนักงานสอบบัญชีพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี เช่น การจัดงานสัมมนาเชิงปฏิบัติการเพื่อวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องและแนวทางพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี รวมทั้งให้ความรู้และแนวทางแก้ไขประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในหลายสำนักงานสอบบัญชี เป็นต้น ซึ่งการที่ ก.ล.ต. ดำเนินโครงการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง ทำให้ภาพรวมของผลการตรวจสอบในรอบการตรวจที่ 3 (ปี 2559 – 2560) ดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด กล่าวคือ ผลคะแนนจากการตรวจในแต่ละองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ดีขึ้นจากรอบการตรวจที่ 2 โดยเฉพาะในองค์ประกอบการติดตามผล (monitoring) ที่มีผลคะแนนที่ดีขึ้นมากที่สุด ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากการที่ ก.ล.ต. ส่งเสริมให้สำนักงานสอบบัญชีเล็งเห็นความสำคัญขององค์ประกอบการติดตามผล ซึ่งเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชีสำหรับองค์ประกอบการปฏิบัติงาน (engagement performance)

ก.ล.ต. เห็นว่า เป็นองค์ประกอบที่สำนักงานสอบบัญชีสามารถยกระดับให้ดีขึ้นได้อีก โดยสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งอยู่ระหว่างการทยอยปรับปรุงคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานทางวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งสื่อสารและอบรมให้บุคลากรภายในสำนักงานสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ผลการตรวจการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรายบุคคลในปี 2560 แสดงให้เห็นว่า คุณภาพงานสอบบัญชีโดยภาพรวมดีขึ้นจากปีก่อนค่อนข้างมาก แต่ยังคงพบข้อสังเกตจากการปฏิบัติงานตรวจสอบเนื้อหาสาระรายการที่ซับซ้อนหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีสามารถจัดทำแผนการแก้ไขได้โดยเพิ่มการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชี และ ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (“EQCR”) ในการสอบทานงานหรือจัดให้มีกระบวนการปรึกษาหารือในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อน ซึ่งต้องอาศัยดุลยพินิจและความเห็นจากผู้ที่มิประสบการณ์ในการตรวจสอบค่อนข้างมาก นอกเหนือจากการกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชีโดยการสอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอแล้ว ก.ล.ต. ยังสอบทานงบการเงินของบริษัท IPOs และบริษัทจดทะเบียนอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่ารายงานทางการเงินจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ โดยในปี 2560 ก.ล.ต. ได้แจ้งให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงินจำนวน 2 บริษัท และสั่งให้มีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ (special audit) อีกจำนวน 3 บริษัท

ในปี 2561 ก.ล.ต. จะยังคงดำเนินงานตามแผนการพัฒนา financial reporting ecosystem โดยจะสานต่อแผนงานในการยกระดับคุณภาพของ preparer และพัฒนาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยนอกเหนือจากการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี การสอบทานงบการเงิน และการจัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะบังคับใช้ในอนาคตและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อนแล้ว ก.ล.ต. ยังมีแผนงานที่จะส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนมีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยสื่อสารให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี รวมทั้งร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้ตรวจสอบภายในและบริษัทที่รับตรวจสอบภายใน เพื่อยกระดับการควบคุมภายในของบริษัท IPOs และบริษัทจดทะเบียนให้ดียิ่งขึ้น ซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้ระบบการรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนงานในการสนับสนุนให้ stakeholders กลุ่มต่าง ๆ มีส่วนร่วมในการพัฒนาคุณภาพของรายงานทางการเงินอย่างต่อเนื่อง เช่น การส่งเสริมให้กรรมการตรวจสอบมีส่วนร่วมในการดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนมากขึ้น และการให้ความรู้แก่ผู้ลงทุนเกี่ยวกับการวิเคราะห์รายงานทางการเงินและการนำข้อมูลในรายงานของผู้สอบบัญชีไปใช้ประกอบการตัดสินใจ เป็นต้น

คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี

คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี (“คณะที่ปรึกษา”) มีหน้าที่ในการให้ความเห็นและข้อเสนอแนะแก่ ก.ล.ต. เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชี โดยองค์ประกอบของคณะที่ปรึกษา ประกอบด้วย ผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (“non-practitioner”) จำนวน 6 ท่าน และผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (“practitioner”) จำนวน 3 ท่าน ทั้งนี้ เพื่อให้คณะที่ปรึกษา มีความเป็นอิสระในการให้ความเห็น ก.ล.ต. จึงกำหนดให้ที่ปรึกษา ที่เข้าร่วมประชุมต้องมีสัดส่วน non-practitioner ไม่น้อยกว่า practitioner รวมถึงต้องเป็นผู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์หรือมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่จะพิจารณา



นายพนทพล นิมสมบุญ

ตำแหน่ง:

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ สภามหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์ มหาวิทยาลัยทักษิณ และมหาวิทยาลัยมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย
- ประธานกรรมการ บริษัท เอ เอ็ม ซี อินเทอร์เน็ตชั่นแนลคอนซัลตติ้ง จำกัด

ประวัติการทำงาน:

- ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- กรรมการธนาคารแห่งประเทศไทย
- นายกสมคามันักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การศึกษา:

- บัญชีดุขภูิปันจติคิตติมศักดิ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ปริญญาโท ด้านการบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแห่งรัฐโอไอโอว่า สหรัฐอเมริกา (ศึกษาโดยทุนรัฐบาลไทย)
- บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- พาณิชยศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายณัฐเสกข์ เทพหัสติน

ตำแหน่ง:

- อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชีสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์
- อาจารย์พิเศษคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน:

- หัวหน้าส่วนและประธาน ไพร์ซ วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส
- อาจารย์พิเศษคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา:

- Fellow of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales



นางสาวจางจิตต์ หลีกภัย

ตำแหน่ง:

- ที่ปรึกษาคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประวัติการทำงาน:

- หุ้นส่วนสำนักงานดีล้อยท์ ทัช โธมัส ไซยยศ
- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

การศึกษา:

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ประกาศนียบัตรชั้นสูงทางการสอบบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายปกรณ์ เพ็ญภาคกุล

ตำแหน่ง:

- กรรมการสภาวิชาการมหาวิทยาลัยรัฐ 1 แห่ง
- อาจารย์พิเศษ มหาวิทยาลัยรัฐบาลและเอกชน
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี
- อนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์
- ที่ปรึกษาสมาคมนักงานบัญชีไทย
- ที่ปรึกษาสมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประวัติการทำงาน:

- หุ้นส่วน สำนักงานสอบบัญชี ไพรัช วอเตอร์เฮาส์
- เลขาธิการและ กรรมการหลายคณะ ในสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี สองวาระ
- อนุกรรมการตรวจสอบ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การศึกษา:

- ปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ (การบัญชี) มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล อีสาน
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นางปราณี ภาชีผล

ตำแหน่ง:

- กรรมการอิสระ กรรมการพิจารณาค่าตอบแทน กรรมการกำกับดูแลและสรรหากรรมการ ตรวจสอบบริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระ ประธานกรรมการตรวจสอบ และกรรมการสรรหาและพิจารณาค่าตอบแทน บริษัท เอส.ซี.ไอ. อีเลคตริก จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบ และ กรรมการลงทุน บริษัท ประกันภัยไทยวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
- ประธานอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ประวัติการทำงาน:

- เลขาธิการคณะ กรรมการกำกับดูแล ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- รองอธิบดีกรมการประกันภัย
- รองอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
- หัวหน้าผู้ตรวจราชการกระทรวงพาณิชย์
- ที่ปรึกษาและอนุกรรมการชุดต่าง ๆ ของสภาวิชาชีพในพระบรมราชูปถัมภ์
- คณะกรรมการต่าง ๆ ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย

การศึกษา:

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายประสิทธิ์ เชื้อพานิช

ตำแหน่ง:

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการตรวจสอบ และประเมินผลภาคราชการสำนักงาน คณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ
- ประธานกรรมการ คณะกรรมการสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการ-บริษัทไทย
- กรรมการ คณะกรรมการแนวร่วมปฏิบัติของภาคเอกชนไทยในการต่อต้านการทุจริต สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชี สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย
- ประธานคณะกรรมการตรวจสอบ สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย
- ผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชี คณะกรรมการพิจารณาการทุเลาและ การอุดหนุนกระทรวงพาณิชย์
- กรรมการอิสระและประธานกรรมการตรวจสอบ ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ บริษัท พีทีที โกลบอลเคมิคอล จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบ และประธานกรรมการคณะทำงานพัฒนาผู้ความยั่งยืน บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบและประธานกรรมการสรรหาและกำหนดค่าตอบแทน บริษัท ไทย โซลาร์ เอ็นเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
- กรรมการ คณะกรรมการตรวจสอบการบริหารงานประจำ มหาวิทยาลัยมหิดล

- กรรมการบริหารการเงินและทรัพย์สิน มหาวิทยาลัย เทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี

ประวัติการทำงาน:

- ประธานกรรมการบริหาร ไพร์ซเวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส
- ประธานกรรมการตรวจสอบ สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย
- กรรมการที่ปรึกษาด้านการกำกับดูแลกิจการ และนโยบาย สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย
- กรรมการ IFRS Advisory Council , IFRS Foundation
- นายกสภาวีชาชีพัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- อุปนายกและประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวีชาชีพัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การศึกษา:

- ปริญญาตรี พาณิชยศาสตร์และการบัญชี (เกียรตินิยมอันดับสอง) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ประกาศนียบัตรชั้นสูงทางการสอบบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- Ivey School of Business, University of Western Ontario, Canada Executive Management Program
- Harvard Business School, Boston, USA -Leading Professional Services Firms
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน

ก.ล.ต. มุ่งเน้นการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (“บริษัทจดทะเบียน”) อย่างต่อเนื่อง โดยนอกเหนือจากการกำกับดูแลคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอแล้ว ในปี 2560 ก.ล.ต. ได้ดำเนินการในหลายด้านเพื่อยกระดับศักยภาพของผู้ที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน (“stakeholders”) อาทิ ประธานเจ้าหน้าที่บริหารฝ่ายการเงิน (“CFO”) สมุห์บัญชี กรรมการตรวจสอบผู้สอบบัญชี และบุคลากรภายในสำนักงาน ก.ล.ต. เป็นต้น

โดย ก.ล.ต. ได้จัดงานสัมมนาและอบรมให้ความรู้แก่ stakeholders ที่เกี่ยวข้อง โดยร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) เพื่อสื่อสารเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและประสบการณ์กับ stakeholders ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเข้าร่วมงานสัมมนาต่าง ๆ ทั้งในและต่างประเทศอีกด้วย

เสริมสร้างความแข็งแกร่งให้ stakeholders

การที่รายงานทางการเงินจะมีคุณภาพ เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินได้นั้น stakeholders ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบการรายงานทางการเงิน เช่น CFO สมุห์บัญชี กรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี จะต้องให้ความสำคัญกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน รวมทั้งมีความรู้เพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างมีคุณภาพ ที่ผ่านมาก.ล.ต. จึงให้การสนับสนุนทั้งในด้านการอบรมให้ความรู้ จัดงานสัมมนา และสื่อสารเกี่ยวกับพัฒนาการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่ ๆ อย่างสม่ำเสมอ โดยในปี 2560 ก.ล.ต. ได้จัดงานสัมมนาและการอบรมให้ความรู้เพื่อเสริมสร้างความแข็งแกร่งให้กับ stakeholders ในระบบนิเวศของการรายงานทางการเงินอย่างสม่ำเสมอซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้ stakeholders สามารถปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบดังกล่าวได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ

สืบเนื่องจากที่ ก.ล.ต. ได้ออกประกาศเพื่อกำหนดคุณสมบัติของ CFO และสมุห์บัญชีของบริษัทที่ขออนุญาตเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ต่อประชาชน (“IPOs”) ซึ่งมีข้อกำหนดเกี่ยวกับคุณสมบัติประสบการณ์ในการทำงาน รวมทั้งยังกำหนดให้ CFO และสมุห์บัญชีต้องผ่านการอบรมหลักสูตรการเตรียมความพร้อมทางบัญชีและการเงิน และมีการอบรมพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางด้านบัญชีเพื่อให้มั่นใจได้ว่า CFO และสมุห์บัญชี สามารถปฏิบัติหน้าที่ในการจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างเหมาะสม ก.ล.ต. ได้ประสานงานกับสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย ศูนย์ส่งเสริม

การพัฒนาความรู้ตลาดทุน สภาวิชาชีพบัญชีฯ และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอย่างต่อเนื่อง ในการจัดหลักสูตรที่มีเนื้อหาการอบรมที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของ CFO และสมุห์บัญชี โดยที่ผ่านมามีการสื่อสารประเด็นทางด้านบัญชีที่สำคัญในเรื่องที่มักพบปัญหาในทางปฏิบัติ และประเด็นเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีความซับซ้อนหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกใหม่ เพื่อเตรียมความพร้อมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องก่อนที่มาตรฐานนั้นจะมีผลบังคับใช้ ซึ่งจะช่วยให้มั่นใจได้ว่าผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินจะสามารถนำข้อกำหนดใหม่ไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม โดยในปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้จัดสัมมนาให้ความรู้โดยวิทยากรที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และ ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า รวมทั้งให้ความรู้เกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters: “KAMs”) ที่ระบุในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยจัดทำ focus group กับตัวแทนจากบริษัทจดทะเบียนและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลเกี่ยวกับ KAMs สำหรับการตรวจสอบงบการเงินปี 2559 มานำเสนอและรับฟังความคิดเห็น และระบุประเด็นปัญหาหรือข้อสงสัยในการนำไปปฏิบัติ เพื่อที่จะนำผลของ KAMs ไปสื่อสารให้ความรู้แก่ stakeholders ในวงกว้าง

ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังได้เผยแพร่หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน (Corporate Governance

Code: “CG Code”) เพื่อเป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในการปฏิบัติหน้าที่ โดยมุ่งเน้นบทบาทในการกำกับดูแลให้บริษัทจดทะเบียนรักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ทั้งนี้ CG Code มีหลักปฏิบัติเรื่องหนึ่งที่ระบุให้คณะกรรมการต้องรักษาความน่าเชื่อถือทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในปี 2560 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้สื่อสารหลักปฏิบัติดังกล่าวให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรับทราบและนำไปปฏิบัติตามหลัก apply or explain กล่าวคือ นำหลักปฏิบัติไปปรับใช้ตามที่เหมาะสมกับบริบทธุรกิจของบริษัทและอธิบายเมื่อไม่ได้นำหลักปฏิบัติไปปรับใช้ในรายงานการทบทวนการปฏิบัติตาม CG Code โดยในเดือนมกราคม 2560 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ร่วมกับ ก.ล.ต. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย ได้จัดอบรมสัมมนาให้แก่คณะกรรมการตรวจสอบ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการนำ CG Code ไปปฏิบัติ เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบรับทราบและเตรียมตัวต่อการปฏิบัติหน้าที่และปฏิบัติงานร่วมกับคณะกรรมการบริษัทในการส่งเสริมคุณภาพของรายงานทางการเงิน และในเดือนมีนาคม 2560 ก.ล.ต. ร่วมมือกับหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องจัดงานสัมมนาเปิดตัว

และเผยแพร่ CG Code ให้เป็นที่รู้จักและส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนนำไปปฏิบัติและสร้างคุณค่าให้แก่กิจการควบคู่ไปกับ stakeholders และสังคมโดยรวม

นอกจากนี้ ในปี 2560 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ให้ความสำคัญกับการสนับสนุนให้สำนักงานสอบบัญชีไทยที่ไม่ได้สังกัดสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (“local firms”) ซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนมีความแข็งแกร่งยิ่งขึ้น โดยมีการจัดสัมมนาเชิงปฏิบัติการ (“workshop”) เพื่อร่วมกันค้นหาแนวทางในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยมีการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องและกำหนดแผนการพัฒนาคุณภาพของงานสอบบัญชีร่วมกัน ซึ่งหนึ่งในประเด็นที่เห็นพ้องร่วมกันในกลุ่ม local firms คือ สาเหตุส่วนหนึ่งของข้อบกพร่องเกิดจากปัญหาในทางปฏิบัติที่ local firms อาจยังไม่สามารถนำมาตรรกฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งเป็น principle-based ไปประยุกต์ใช้ได้ อย่างเหมาะสม ก.ล.ต. จึงได้จัด workshop ให้แก่ local firms เพื่อให้ความรู้และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในหลายสำนักงานสอบบัญชี ซึ่ง ก.ล.ต. ได้รับผลตอบรับจาก local firms ว่าการให้ความรู้ในรูปแบบดังกล่าวเป็นประโยชน์ และสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง

ตลอดปี 2560 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้จัดอบรมและสัมมนาให้กับ stakeholders อย่างต่อเนื่อง อาทิ

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา audit inspection

การประชุมระหว่างผู้แทนจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big-4 firms) และ ก.ล.ต.	พฤษภาคม 2560
workshop เพื่อค้นหาแนวทางในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีกับ local firms	มิถุนายน 2560
workshop เพื่อให้ความรู้และแนวทางแก้ไขข้อสังเกตที่พบบ่อยแก่ local firms	สิงหาคม และกันยายน 2560

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน

งานสัมมนาเพื่อเตรียมความพร้อมให้กับคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการประกาศใช้ CG Code	มกราคม 2560
งานสัมมนาเพื่อเปิดตัวและเผยแพร่ CG Code	มีนาคม 2560
งานสัมมนารู้นักการเปลี่ยนแปลงสู่ TFRS 9 สำหรับธุรกิจหลักทรัพย์	มิถุนายน 2560
Focus group เกี่ยวกับ KAMs	มิถุนายน 2560
งานสัมมนาแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับ KAMs "เรียนรู้เพื่อพัฒนา KAMs ให้เป็นประโยชน์ต่อตลาดทุนไทยอย่างแท้จริง"	กันยายน 2560
งานสัมมนาเพื่อส่งเสริมความเข้าใจและบทบาทหน้าที่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับรายงานการสอบบัญชีฉบับใหม่	ธันวาคม 2560

เติบโตอย่างมีคุณภาพเป็นที่ยอมรับในระดับสากล

ก.ล.ต. ให้ความสำคัญกับการเข้าร่วมการประชุมและงานสัมมนาต่าง ๆ ที่จัดโดยหน่วยงานกำกับดูแลทั้งในระดับนานาชาติและระดับภูมิภาค เพื่อให้ได้รับทราบถึงพัฒนาการและทิศทางในการกำกับดูแลวิชาชีพบัญชี และนำมาพัฒนาระบบการกำกับดูแลคุณภาพรายงานทางการเงินและผู้สอบบัญชีในตลาดทุนให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล ซึ่งจะทำให้ระบบการกำกับดูแลของประเทศไทยเป็นที่ยอมรับจากสากล และสร้างความน่าเชื่อถือต่อคุณภาพรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เป็นสมาชิกของ International Forum of Independent Audit Regulators (“IFIAR”) ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่ปัจจุบันมีสมาชิกเป็นหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีจาก 52 ประเทศทั่วโลก และในระดับภูมิภาค ก.ล.ต. เป็นสมาชิกในกลุ่มความร่วมมือของหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในอาเซียน (“AARG”) ได้แก่ สิงคโปร์ มาเลเซีย อินโดนีเซีย และไทย โดยการเข้าร่วมเป็นสมาชิกใน IFIAR และ AARG เป็นช่องทางให้สมาชิกได้แลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้ง



ส่งเสริมความร่วมมือระหว่างหน่วยงานกำกับดูแลในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี

ก.ล.ต. ยังเป็นสมาชิกของ International Organization of Securities Commissions (“IOSCO”) ซึ่งเป็นองค์กรระหว่างประเทศของหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนทั่วโลก โดยในปี 2561 ก.ล.ต. จะเข้าร่วมโครงการประเมินภาคการเงิน (Financial Sector Assessment Program: “FSAP”)

ซึ่งจะช่วยให้มั่นใจได้ว่า การกำกับดูแลการรายงานทางการเงินในตลาดทุนเป็นไปตามมาตรฐานสากล นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมใน IOSCO Committee 1 (“IOSCO C1”) ซึ่งเป็นคณะทำงานที่ทำหน้าที่ติดตามและพัฒนาในด้านการบัญชี การสอบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล โดยเปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกได้แลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อสะท้อนปัญหาในการนำมาตราฐานดังกล่าวไปใช้ในทางปฏิบัติ และยังเป็นช่องทางให้ ก.ล.ต. ได้รับทราบแนวโน้มและพัฒนาการของมาตรฐานดังกล่าว เพื่อนำข้อมูลมาเตรียมความพร้อมให้แก่ stakeholders ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเจ้าหน้าที่ ก.ล.ต. ยังเป็นตัวแทนเข้าร่วมใน IFRS Advisory Council ซึ่งทำหน้าที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับแผนกลยุทธ์ ทิศทางการดำเนินงานของ International Accounting Standards

Board (“IASB”) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ก.ล.ต. ประเทศไทยได้รับการยอมรับในเวทีสากล

ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ยังมีส่วนสนับสนุนประเทศเพื่อนบ้าน ได้แก่ กัมพูชา ลาว พม่า และเวียดนาม (“CLMV”) ในการพัฒนาศักยภาพการกำกับดูแลและยกระดับคุณภาพการรายงานทางการเงิน โดย ก.ล.ต. ได้ทำกิจกรรมเสริมสร้างศักยภาพแก่หน่วยงานกำกับดูแลของประเทศดังกล่าวอย่างต่อเนื่องทุก ๆ ปี ทั้งในแง่ของการสอบทานความถูกต้องของงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน และการกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวสอดคล้องกับแผนยุทธศาสตร์ในการทำให้ประเทศไทยเป็นฐานของการระดมทุนของภูมิภาค (CLMV springboard) โดยในปี 2560 ที่ผ่านมา ผู้แทน ก.ล.ต. ได้ร่วมเป็นวิทยากรในงานสัมมนายกระดับคุณภาพการรายงานทางการเงินให้กับกลุ่มประเทศ CLMV ณ ประเทศกัมพูชา



ตลอดปี 2560 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมงานประชุมและสัมมนาที่สำคัญต่าง ๆ ดังนี้

งานประชุมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา audit inspection

AARG Inspection Workshop, Malaysia

กุมภาพันธ์ 2560

IFIAR Plenary Meeting, Japan

เมษายน 2560

IFIAR Enforcement Workshop, Japan

เมษายน 2560

AARG Meeting, Thailand

กรกฎาคม 2560

งานประชุมและสัมมนาที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน

Financial Statements Surveillance Group Workshop, Malaysia	กุมภาพันธ์ 2560
IFRS Advisory Council Meeting, England	เมษายน และตุลาคม 2560
IOSCO C1 Meeting, Germany และ USA	มิถุนายน และกันยายน 2560
การเสริมสร้างและช่วยเหลือกลุ่มประเทศ CLMV ในการยกระดับคุณภาพการรายงานทางการเงิน, Cambodia	สิงหาคม 2560
Singapore Accountancy and Audit Convention, Singapore	สิงหาคม และตุลาคม 2560

เสริมสร้างความแข็งแกร่งให้บุคลากรภายใน

นอกเหนือจากการมุ่งมั่นพัฒนาขีดความสามารถของ stakeholders ใน financial reporting ecosystem แล้ว ก.ล.ต. ยังให้ความสำคัญในการพัฒนาศักยภาพบุคลากรภายในอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจาก ก.ล.ต. เชื่อว่า หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องมีความรู้มากเพียงพอที่จะสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยสามารถกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับพัฒนาการของวิชาชีพบัญชี คำนึงถึงปัญหาในทางปฏิบัติ และเป็นที่ยอมรับจากสากล ก.ล.ต. จึงมุ่งพัฒนาความรู้ความสามารถและศักยภาพของบุคลากรให้เท่าทันกับมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชี

อย่างต่อเนื่องโดยในปี 2560 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมการประชุมและงานสัมมนาที่หน่วยงานต่าง ๆ ทั้งในและต่างประเทศจัดขึ้นเป็นประจำทุกปี รวมทั้งส่งผู้แทนเข้าร่วมอภิปรายแสดงความคิดเห็นในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพการรายงานทางการเงินในเวทีสากลอย่างต่อเนื่อง เพื่อติดตามทิศทางของวิชาชีพบัญชีในอนาคต และทำความเข้าใจวิธีการปฏิบัติงานและกรณีศึกษาของหน่วยงานกำกับดูแลอื่น และสามารถนำมาประยุกต์ใช้กับสภาพแวดล้อมในการกำกับดูแลของประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ และทัดเทียมนานาชาติ

ในปี 2560 ก.ล.ต. ได้มีการจัดอบรมภายในเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีให้แก่บุคลากรอย่างต่อเนื่อง อาทิ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า

แนวคิดสำคัญ การนำไปปฏิบัติ และกรณีศึกษา PACK 5

สรุปมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่เกี่ยวข้องกับสัญญาประกันภัย

สรุปมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้

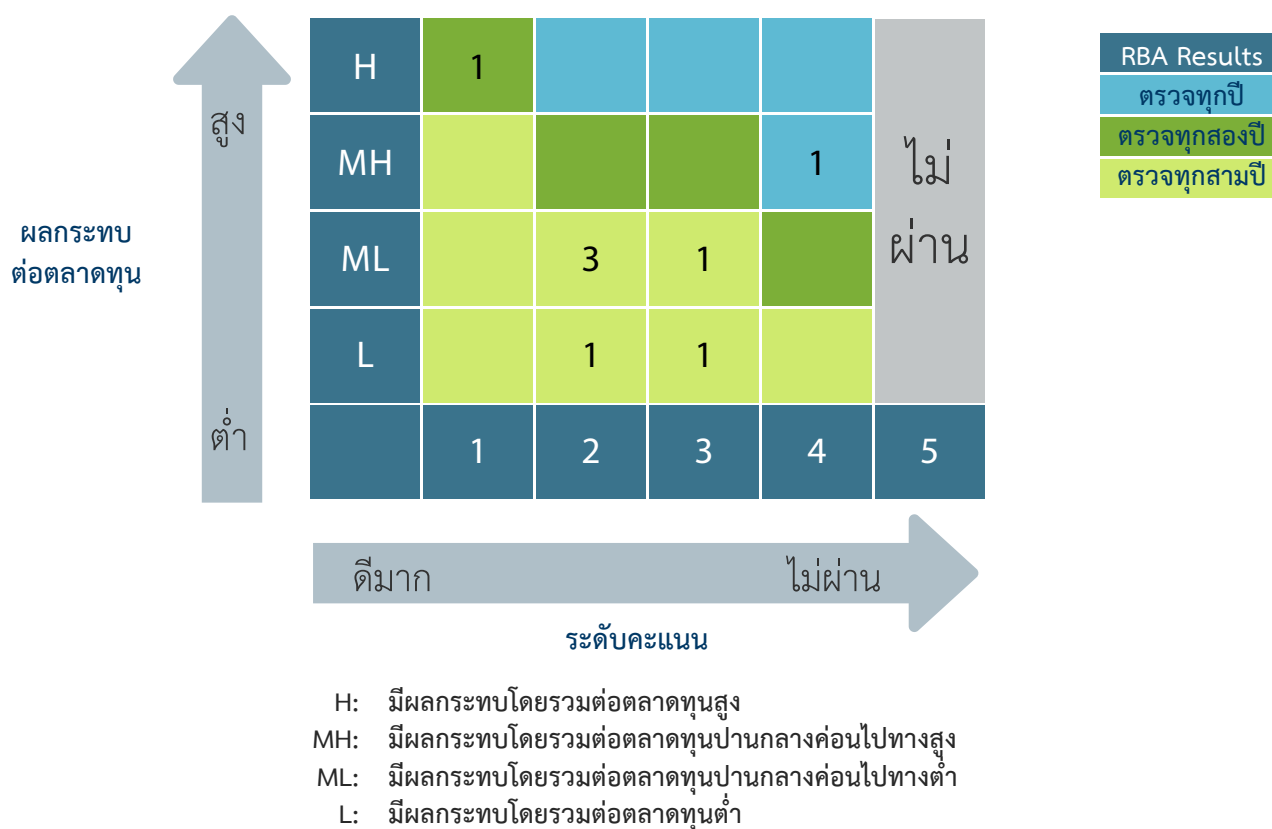
Financial Model : Fundamentals of Finance

ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป

ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีระบบควบคุมคุณภาพที่ดี จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า บุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงยังช่วยยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในสังกัดอีกด้วย ก.ล.ต. จึงให้ความสำคัญในการตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนสังกัดอย่างต่อเนื่อง โดย ก.ล.ต. จะกำหนดความถี่ในการเข้าตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งตามหลักเกณฑ์การประเมิน

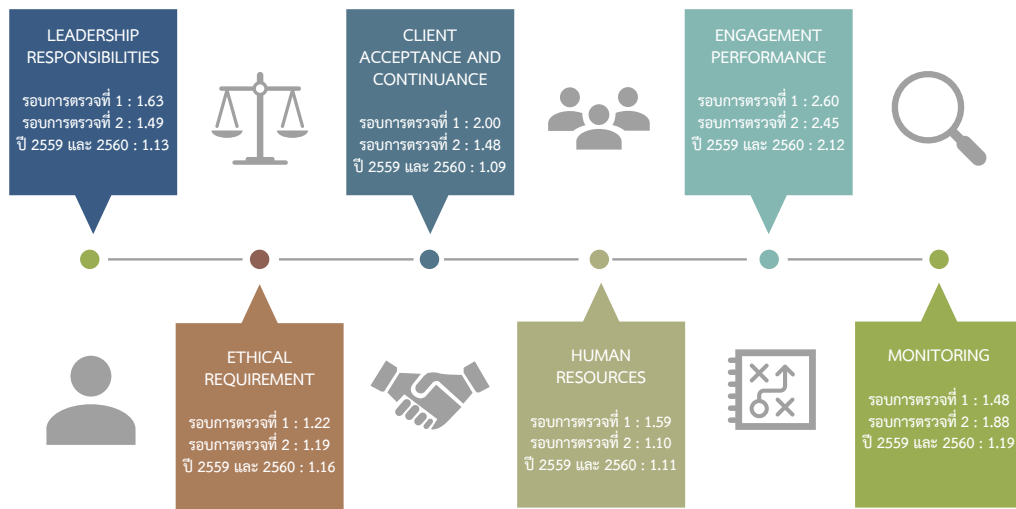
ความเสี่ยง (พิจารณาผลการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีรอบล่าสุดและผลกระทบต่อตลาดทุน) ตามภาพ 1 นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังให้ความสำคัญกับการติดตามผลการปรับปรุงข้อสังเกตของสำนักงานสอบบัญชี โดยกำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจัดทำแผนการแก้ไขสำหรับองค์ประกอบที่ได้ผลการตรวจในระดับที่ต้องปรับปรุง พร้อมทั้งนำเสนอแผนการแก้ไขต่อ ก.ล.ต. ภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เพื่อให้ ก.ล.ต. จะสามารถติดตามความคืบหน้าของการดำเนินการแก้ไขข้อสังเกตได้อย่างใกล้ชิด



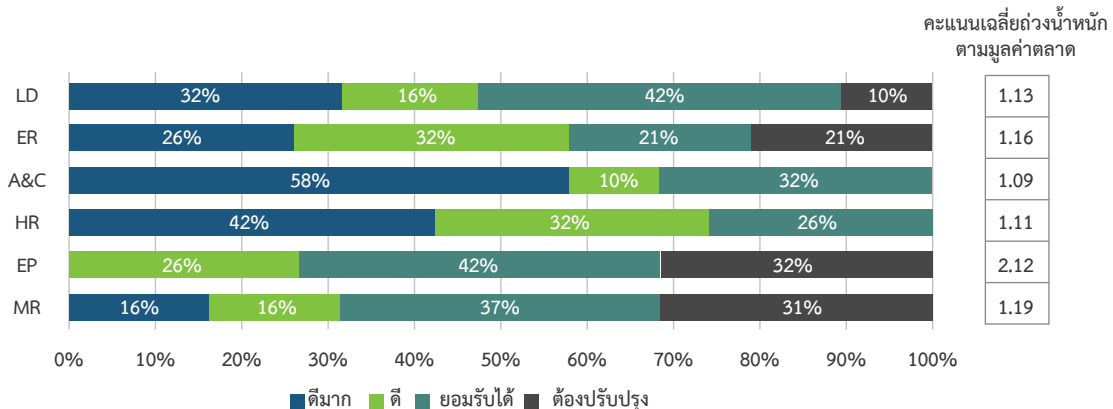
ภาพ 1 ผลการตรวจสอบในระดับสำนักงานสอบบัญชีตามเกณฑ์การประเมินความเสี่ยง

ในปี 2560 ซึ่งถือเป็นปีที่สองของรอบการตรวจที่ 3 (1 มกราคม 2559 - 31 ธันวาคม 2561) ก.ล.ต. ได้ตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสิ้น 8 แห่ง โดยจากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งมีระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีเป็นไปตามที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (“TSQC 1”) กำหนดแล้ว รวมถึงผลการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวมและในแต่ละองค์ประกอบส่วนใหญ่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่องเมื่อเทียบกับผลการตรวจ

ในรอบการตรวจที่ 2 (ปี 2556-2558) และรอบการตรวจที่ 1 (ปี 2553-2555) ตามภาพ 2 นอกจากนี้ หากพิจารณาจำนวนสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ผลคะแนนในแต่ละระดับโดยแยกตามองค์ประกอบของ TSQC 1 ตามภาพ 3 ยังพบว่า ผลการตรวจองค์ประกอบการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าและองค์ประกอบทรัพยากรบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับที่ “ดีมาก” และ “ดี” โดยที่ไม่มีสำนักงานสอบบัญชีใดมีผลการตรวจสำหรับองค์ประกอบดังกล่าวอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุง



ภาพ 2 ผลคะแนนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่าตลาดรวมในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 ในปี 2559 และ 2560 เปรียบเทียบกับผลการตรวจในรอบการตรวจที่ 1 (ปี 2553-2555) และรอบการตรวจที่ 2 (ปี 2556-2558)



ภาพ 3 ร้อยละของจำนวนสำนักงานสอบบัญชีแบ่งตามผลคะแนนในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 สำหรับปี 2559 และ 2560

ข้อมูลข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงความสำเร็จของสำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งยังสามารถพัฒนาและปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นได้อีก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในองค์ประกอบการปฏิบัติงานและองค์ประกอบการติดตามผล ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญที่จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า สำนักงานสอบบัญชีมีกระบวนการและเครื่องมือที่เพียงพอและเหมาะสมในการส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีและบุคลากรในสังกัดสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและผลงานมีความน่าเชื่อถือ โดย ก.ล.ต. มีข้อเสนอแนะในการพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพในแต่ละองค์ประกอบ ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีเป็นผู้ที่มีอิทธิพลสำคัญต่อวัฒนธรรมภายในองค์กรของสำนักงานสอบบัญชี โดยหากหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญในเรื่องการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ แสดงให้เห็นว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน จะส่งผลให้ระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและงานสอบบัญชีโดยรวมมีคุณภาพที่ดี ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อสังเกตที่ควรปรับปรุงมากขึ้น ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นและตั้งใจของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีในการปรับปรุงและพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพและคุณภาพงานสอบบัญชีตามข้อสังเกตของ ก.ล.ต. ส่งผลให้สามารถแก้ไขข้อสังเกตที่ควรปรับปรุงในรอบการตรวจที่ 2 ได้อย่างตรงจุด อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตในเรื่องการประเมินผลการปฏิบัติงานของหุ้นส่วนสำนักงานของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>การประเมินผลการปฏิบัติงานของหุ้นส่วนสำนักงานสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ได้นำผลการติดตามผลภายในสำนักงานสอบบัญชี (internal monitoring) และผลการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีของหน่วยงานภายนอกมาใช้ประกอบการประเมินผลการปฏิบัติงานของหุ้นส่วนสำนักงาน</p>	<p>การจัดให้มีระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานที่สะท้อนคุณภาพการปฏิบัติงานในทุกด้านของหุ้นส่วนสำนักงานอย่างครบถ้วน จะทำให้การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิผลในการผลักดันคุณภาพการปฏิบัติงานภายในสำนักงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจึงควรนำประเด็นที่พบจากการติดตามผลภายในของสำนักงานสอบบัญชีและจากหน่วยงานภายนอกมาประกอบการประเมินผลการปฏิบัติงานของหุ้นส่วนสำนักงาน อย่างไรก็ตาม วิธีการที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานอาจมีหลายแนวทาง สำนักงานสอบบัญชีจึงควรพิจารณาเลือกใช้วิธีการที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัฒนธรรมขององค์กร เพื่อให้การประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพและไม่กระทบต่อความรู้สึกและขวัญกำลังใจของหุ้นส่วนสำนักงาน</p>

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอย่างครบถ้วนนั้น จะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีจะปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง โดยส่วนสำคัญของจรรยาบรรณประการหนึ่งคือ เรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงาน ซึ่งจะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระ

ในการปฏิบัติงานทั้งความเป็นอิสระด้านจิตใจ และความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์ ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามข้อสังเกตที่ควรปรับปรุงในรอบการตรวจที่ 2 แล้ว อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>1. การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในกรณีที่ถูกค่าเป็นบริษัทมหาชน</p> <ul style="list-style-type: none"> - นโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหลัก (“key audit partner”) ในกรณีที่ถูกค่าเป็นบริษัทมหาชนยังไม่ครอบคลุมถึงการหมุนเวียน engagement partner ซึ่งถือเป็น key audit partner - สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้จัดให้มีการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีตามนโยบายการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี 	<p>การที่ผู้สอบบัญชีดำรงตำแหน่งเป็น key audit partner ในการตรวจสอบงานสอบบัญชีของลูกค้ารายใดรายหนึ่ง เป็นระยะเวลาอนันนั้น อาจจะทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระในเรื่องความคุ้นเคยและผลประโยชน์ส่วนตนได้ สำนักงานสอบบัญชีจึงควร</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดนโยบายเรื่องการหมุนเวียน key audit partner ให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Code of Ethics for Professional Accountants) - จัดให้มีการจัดเก็บข้อมูลการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในฐานะข้อมูลให้เป็นปัจจุบันและเป็นระบบ รวมถึงกำหนดให้มีกระบวนการติดตามข้อมูลดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่า แผนการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสอดคล้องกับข้อกำหนดของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ และเป็นไปตามนโยบายของสำนักงานสอบบัญชี
<p>2. นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการรายงานการถือครองหลักทรัพย์และการดำรงตำแหน่งในบริษัทอื่น</p> <p>สำนักงานสอบบัญชีกำหนดนโยบายให้พนักงานรายงานการถือครองหลักทรัพย์และการดำรงตำแหน่งในบริษัทอื่นของตนเองเท่านั้น แต่ไม่ได้กำหนดให้รายงานการถือครองหลักทรัพย์ของสมาชิกในครอบครัว (“immediate family member” ซึ่งหมายถึง คู่สมรสหรือเทียบเท่า หรือบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะเลี้ยงดูของบุคคลทั้งสอง) และสมาชิก</p>	<p>การที่ immediate family member และ close family member ของพนักงานที่เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี มีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกจ้างงานสอบบัญชี หรือดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในลูกจ้างงานสอบบัญชี หรืออยู่ในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินของลูกค้างานสอบบัญชีนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระในเรื่องผลประโยชน์ส่วนตน ความคุ้นเคย</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>ครอบครัวที่ใกล้ชิด (“close family member” ซึ่งหมายถึง บิดามารดา บุตรหรือพี่น้องซึ่งไม่ใช่สมาชิกในครอบครัว)</p>	<p>และการคุกคามโดยตรงจากลูกจ้างสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจิ้งจอก</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการรายงานการถือครองหลักทรัพย์และการดำรงตำแหน่งในบริษัทอื่นของพนักงาน รวมถึง immediate family member และ close family member ให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อีกทั้งควรกำหนดนิยามของ immediate family member และ close family member ให้ชัดเจน นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีควรสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวให้พนักงานทุกระดับรับทราบและเข้าใจตรงกัน - กำหนดวิธีการในการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลการรายงานการถือครองหลักทรัพย์และการดำรงตำแหน่งในบริษัทอื่นของพนักงาน รวมถึง immediate family member และ close family member เพื่อให้มั่นใจว่า สำนักงานสอบบัญชีมีข้อมูลที่ครบถ้วนในการประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระ โดยหากพบสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ สำนักงานสอบบัญชีต้องประเมินระดับความสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว รวมถึงต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ <p>ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่พนักงานรายงานการถือครองหลักทรัพย์และการดำรงตำแหน่งในบริษัทอื่นของตนเอง รวมถึง immediate family member และ close family member ตามที่นโยบายของสำนักงานสอบบัญชีกำหนด โดยแจ้งข้อเท็จจริงต่อสำนักงานสอบบัญชีว่า บิดาของตนเอง</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
	<p>ดำรงตำแหน่งเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี ซึ่งถือเป็นผู้ที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและรายงานทางการเงินของลูกค้างานสอบบัญชีรายหนึ่ง สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาไม่ให้นักงาณดังกล่าวเข้าไปเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานสอบบัญชีของลูกค้างานสอบบัญชีรายดังกล่าว</p>
<p>3. นโยบายและวิธีปฏิบัติในกรณีที่สัดส่วนรายได้ค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายใดรายหนึ่งสูงเกินกว่าที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนด (“fee dependency”)</p> <p>สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในกรณีที่สัดส่วนรายได้ค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายใดรายหนึ่งสูงเกินกว่าที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนด เป็นระยะเวลา 2 ปี</p>	<p>การที่สำนักงานสอบบัญชีมีสัดส่วนรายได้จากลูกค้ารายสำคัญเกินกว่าสัดส่วนร้อยละ 15 อาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชีในการปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพได้ สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ fee dependency ให้ครบถ้วนและสอดคล้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยหากพบว่า รายได้ค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายใดรายหนึ่งสูงเกินกว่าที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนด เป็นระยะเวลา 2 ปี ติดต่อกัน สำนักงานสอบบัญชีต้องนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ประกอบการพิจารณารับงานสอบบัญชีของลูกค้ารายดังกล่าว และหากสำนักงานสอบบัญชีพิจารณาแล้วว่า จะรับงานสอบบัญชีดังกล่าว สำนักงานสอบบัญชีจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (Those charged with governance) และปรึกษาหารือเกี่ยวกับมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ นอกจากนี้ หากสัดส่วนรายได้ค่าสอบบัญชีจากลูกค้ารายใดรายหนึ่งสูงเกินกว่าที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดอย่างมีนัยสำคัญ สำนักงานสอบบัญชีต้องจัดให้มีบุคลากรภายนอกมาสอบทานการควบคุมคุณภาพก่อนออกรายงาน</p>

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

กระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ของลูกค้าเป็นกระบวนการสำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า งานที่สำนักงานสอบบัญชีตอบรับนั้น เป็นงานที่สำนักงานสอบบัญชีมีทักษะ ความรู้ เวลาและทรัพยากรเพียงพอในการปฏิบัติงาน รวมถึงสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม และการรับงานสอบบัญชีดังกล่าวไม่ขัดต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ จากการตรวจ

ระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าให้ดีขึ้นจากรอบการตรวจที่ 1 และ 2 อย่างเห็นได้ชัด อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p><u>เกณฑ์การประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชี</u> แบบประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งให้น้ำหนักของแต่ละปัจจัยเท่า ๆ กัน ทั้งที่บางปัจจัยอาจมีความสำคัญถึงขั้นทำให้ความเสี่ยงโดยรวมอยู่ในระดับสูงได้ ยกตัวอย่างเช่น พฤติกรรมอันไม่ซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ส่งผลให้ผลการประเมินความเสี่ยงในการรับงานไม่สะท้อนความเสี่ยงที่แท้จริง</p>	<p>การที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสม จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสมและครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชีจึงควรปรับปรุงเกณฑ์การประเมินความเสี่ยงในการรับงานสอบบัญชีโดยพิจารณาให้น้ำหนักกับปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของงบการเงินให้มากขึ้นเป็นพิเศษ</p>

4. ทรัพยากรบุคคล

การทำงานสอบบัญชีจะมีคุณภาพที่ดีได้นั้น สำนักงานสอบบัญชีจำเป็นต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และเวลาในการปฏิบัติงานที่เพียงพอ รวมทั้งได้รับการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพ

ของสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงระบบการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลมากขึ้นแล้ว อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p><u>1. การประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงาน</u> ในบางกรณีผู้ประเมินผลการปฏิบัติงานปรับเปลี่ยนหรือลดคะแนนที่ผู้ได้รับการประเมินให้คะแนนตนเองไว้ โดยไม่มีการบันทึกเหตุผลสนับสนุน</p>	<p>การจัดให้มีระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานที่มีประสิทธิผล จะช่วยให้พนักงานสามารถพัฒนาศักยภาพและผลงานของตนเองให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดให้ผู้ประเมินผลการปฏิบัติงานบันทึกเหตุผลสนับสนุนการปรับระดับคะแนน</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
	<p>ของผู้ได้รับการประเมินให้ชัดเจน รวมถึงสื่อสารเหตุผลในการให้คะแนนและผลการประเมินการปฏิบัติงานให้ผู้ได้รับการประเมินได้รับทราบอย่างชัดเจนและตรงประเด็น</p>
<p>2. นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการติดตามและดำเนินการกับพนักงานที่เข้าอบรมไม่ครบถ้วน</p> <ul style="list-style-type: none"> - สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งไม่ได้กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการติดตามและดำเนินการกับพนักงานที่เข้ารับการอบรมไม่ครบถ้วน - ในบางกรณีพนักงานบางส่วนไม่ได้เข้าอบรมในหลักสูตรที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดอย่างครบถ้วน 	<p>การที่พนักงานเข้าอบรมในหลักสูตรต่าง ๆ อย่างครบถ้วนนั้น จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า พนักงานทุกระดับมีความรู้และความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการติดตามและดำเนินการกับพนักงานที่เข้ารับการอบรมไม่ครบถ้วนให้ชัดเจน โดยควรกำหนดให้พนักงานทุกระดับเข้าอบรมในหลักสูตรที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดอย่างครบถ้วน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักสูตรสำคัญที่พนักงานแต่ละระดับจำเป็นต้องเข้าอบรม (compulsory course) ซึ่งในกรณีที่พนักงานบางส่วนไม่สามารถเข้าอบรมได้ สำนักงานสอบบัญชีควรดำเนินการติดตามให้พนักงานดังกล่าวเข้าอบรมชดเชย หรือพึ่งพาการอบรมย้อนหลัง เพื่อให้มั่นใจว่า พนักงานมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องที่สำคัญอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีควรสื่อสารนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวให้พนักงานทุกระดับรับทราบโดยทั่วกัน</p>

5. การปฏิบัติงาน

ระบบควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบการปฏิบัติงานถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีและบุคลากรในสังกัดจะสามารถปฏิบัติงานเป็นไปตามที่มาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสามารถออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี

ในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ให้ความสำคัญในการพัฒนาและปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในเรื่องการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้นในหลาย ๆ ด้าน เช่น คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี กระบวนการปรึกษาหารือ และการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี เป็นต้น อีกทั้งยังได้นำข้อสังเกตของ ก.ล.ต. ไปพิจารณาปรับปรุง อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p><u>1. คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี</u> สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังมีคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีไม่ครบถ้วนหรือยังไม่มีรายละเอียดชัดเจนเพียงพอตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด ในบางเรื่อง ยกตัวอย่างเช่น การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี และการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น เป็นต้น</p>	<p>คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ทีมตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติงานได้ตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีจึงควรมอบหมายให้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และเวลาที่เพียงพอ เป็นผู้รับผิดชอบในการปรับปรุงคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องและครบถ้วนตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด</p>
<p><u>2. การปฏิบัติตามคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี</u> ในบางกรณี ทีมตรวจสอบ (engagement team) ยังไม่ได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามที่คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีกำหนด</p>	<p>การที่ทีมตรวจสอบปฏิบัติงานตามคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีนั้น จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจในคุณภาพงานสอบบัญชีของทีมตรวจสอบแต่ละทีม สำนักงานสอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญในการสื่อสารคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ให้พนักงานทุกระดับรับทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสม เพื่อให้พนักงานมีความรู้และความเข้าใจในคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ และสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ยกตัวอย่างเช่น จัดอบรมและสัมมนาเชิงปฏิบัติการ (workshop) เป็นต้น</p>
<p><u>3. การสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน</u> - สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (“EQCR”) ต้องสอบทานการควบคุมคุณภาพงานในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของทีมตรวจสอบ - สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ได้กำหนดชั่วโมงขั้นต่ำของการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของ EQCR สำหรับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน</p>	<p>การที่ EQCR สอบทานงานในทุกขั้นตอนที่สำคัญภายในเวลาที่เหมาะสม โดยเฉพาะในกรณีที่มีประเด็นที่ยาก ซับซ้อน หรือต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมากนั้น จะช่วยให้ EQCR สามารถให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่ทีมตรวจสอบในการระบุความเสี่ยง และค้นพบประเด็นข้อบกพร่องได้อย่างทันท่วงที เพื่อที่ทีมตรวจสอบจะสามารถปฏิบัติงานเพิ่มเติมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบ และสามารถ</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
	<p>ออกรายงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ สำนักงานสอบบัญชี จิงควร</p> <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดขอบเขตของการสอบทานการควบคุม คุณภาพงานให้ครอบคลุมถึงการสอบทานเอกสารหลักฐาน ของงานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญและข้อสรุป ที่ได้ของทีมตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงที่สำคัญที่พบ ระหว่างการปฏิบัติงานและการตอบสนองต่อความเสี่ยง เหล่านั้น รวมถึงการใช้ดุลยพินิจ โดยเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับ ความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงที่สำคัญ - พิจารณากำหนดชั่วโมงขั้นต่ำของการมีส่วนร่วมใน งานสอบบัญชีที่ EQCR ต้องใช้ในการสอบทานงานของบริษัท จดทะเบียน โดยคำนึงถึงปริมาณงานและความซับซ้อน ของงานสอบบัญชี รวมทั้งจัดให้มีกระบวนการสอบทาน การมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของ EQCR อย่างสม่ำเสมอ
<p>4. การรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย</p> <p>ในบางกรณี ทีมตรวจสอบไม่ได้รวบรวมแฟ้มงาน ขั้นสุดท้ายให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่สำนักงาน สอบบัญชีกำหนด</p>	<p>การที่ทีมตรวจสอบรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี และกระดาษทำการฉบับสมบูรณ์ในแฟ้มงานตรวจสอบ ขั้นสุดท้ายอย่างครบถ้วนภายในระยะเวลาที่เหมาะสม จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีมีหลักฐานการสอบบัญชี ที่เหมาะสมเพียงพอในการสนับสนุนการแสดงความคิดเห็น ของผู้สอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจิงควรมีมาตรการ ในการควบคุมเรื่องการรวบรวมแฟ้มงานให้ครบถ้วนภายใน ระยะเวลาที่นโยบายและคู่มือการควบคุมคุณภาพกำหนด</p>

6. การติดตามผล

การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีกระบวนการติดตามผลที่ดีนั้นจะช่วยให้มั่นใจได้ว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมคุณภาพนั้นครบถ้วน และสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงยังช่วยส่งเสริมให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่สำคัญได้อย่างทันท่วงที ซึ่งจะส่งผลให้ระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี

และคุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้ปรับปรุงกระบวนการติดตามผลให้สอดคล้องกับ TSQC 1 และข้อสังเกตของ ก.ล.ต. แล้ว อย่างไรก็ตาม ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตเกี่ยวกับการติดตามผลของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p><u>1. แนวทางการติดตามผลในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับแต่ละงานสอบบัญชี</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - แนวทางการติดตามผลในระดับสำนักงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งยังไม่ครอบคลุมเรื่องที่สำคัญบางเรื่อง ยกตัวอย่างเช่น การจัดสรรปริมาณงานให้แก่หุ้นส่วนสำนักงานแต่ละท่าน (partner portfolio allocation) การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหลัก (key audit partner) - แนวทางการติดตามผลในระดับแต่ละงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ครอบคลุมเรื่องที่สำคัญบางเรื่อง ยกตัวอย่างเช่น การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก และการตรวจสอบรายการทางการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น 	<p>การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีแนวทางการติดตามผลที่ละเอียดเพียงพอและครบถ้วนนั้น จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ผู้รับผิดชอบในการติดตามผลจะสามารถรวบรวมข้อสังเกตที่สำคัญทั้งในแต่ละองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพ และในแต่ละงานสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน สำนักงานสอบบัญชีจึงควรปรับปรุงแนวทางการติดตามผลทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับแต่ละงานสอบบัญชีให้ครอบคลุมเรื่องสำคัญอย่างครบถ้วน</p>
<p><u>2. หลักเกณฑ์ในการประเมินความสำคัญของข้อสังเกตที่พบจากการติดตามผล</u></p> <p>สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินผลกระทบและระดับความรุนแรงของข้อสังเกตที่พบจากการติดตามผลในแต่ละองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพและในแต่ละงานสอบบัญชี</p>	<p>การที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินความสำคัญของข้อสังเกตที่พบจากการติดตามผลอย่างเหมาะสมนั้น จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถจัดลำดับความสำคัญของการดำเนินการแก้ไขข้อสังเกตได้อย่างเหมาะสมและทันเวลา สำนักงานสอบบัญชีจึงควรระบุหลักเกณฑ์หรือแนวทางในการประเมินผลกระทบและระดับความรุนแรงของข้อสังเกตที่พบจากการติดตามผลให้ชัดเจนและเหมาะสม</p>

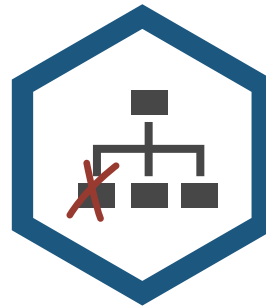
ข้อมูลตัวชี้วัดคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี (Audit Quality Indicators (“AQIs”))

ก.ล.ต. ได้เก็บข้อมูล AQIs ของสำนักงานสอบบัญชีที่ ก.ล.ต. เข้าตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 รวม 19 แห่ง อย่างต่อเนื่อง และนำข้อมูลดังกล่าว มาวิเคราะห์เพื่อประกอบการพิจารณาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในเบื้องต้น อย่างไรก็ตาม สำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง มีปัจจัยแวดล้อมที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในการพิจารณาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี จึงควรพิจารณาปัจจัยอื่น ๆ นอกเหนือจาก AQIs ประกอบด้วย ทั้งนี้ รายละเอียดข้อมูล AQIs มีดังนี้

(1) อัตราการลาออกโดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (senior and junior staff)

ข้อมูล AQIs เกี่ยวกับอัตราการลาออกของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประกอบการพิจารณาความเพียงพอของบุคลากรภายในสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงการวางแผนงานในเรื่องการจัดสรรทรัพยากรบุคคลทั้งในเรื่องการรับสมัครพนักงาน การจัดสรรงาน และการปรับกลยุทธ์เพื่อใช้ในการรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้ทำงานกับสำนักงานสอบบัญชีนานขึ้น โดยหากสำนักงานสอบบัญชีมีอัตราการลาออกโดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่ค่อนข้างต่ำ อาจแสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีมีความสามารถในการรักษาบุคลากรไว้ได้ในระยะยาว ซึ่งจะมีผลดีต่อคุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวม

ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 รวม 19 แห่ง ก.ล.ต. พบว่า อัตราการลาออกโดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีเท่ากับ ร้อยละ 27 ในขณะที่อัตราการลาออกโดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่สังกัด local firms เท่ากับ ร้อยละ 30 ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่า local firms ส่วนใหญ่ประสบปัญหาขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ สำนักงานสอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับการสร้างวัฒนธรรมองค์กรเพื่อให้พนักงานมีความผูกพันกับองค์กรมากขึ้น รวมถึงพิจารณาปรับปรุงนโยบายด้านต่าง ๆ และสภาพแวดล้อมในการทำงานให้ตอบสนองต่อความต้องการของพนักงานมากขึ้น



27%
อัตราการลาออก
ของพนักงานระดับ
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี



30%
อัตราการลาออก
ของพนักงานระดับ
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
ที่สังกัด local firms

(2) ประสบการณ์โดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับหุ้นส่วน (partner) ผู้จัดการ (manager) และผู้ช่วยผู้สอบบัญชี (senior and junior staff)

ข้อมูล AQIs เกี่ยวกับประสบการณ์โดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับหุ้นส่วน ผู้จัดการ และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ในการประเมินความแข็งแกร่งของทีมตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในเบื้องต้นได้ กล่าวคือ หากสำนักงานสอบบัญชีมีทีมตรวจสอบที่ผ่านงานสอบบัญชีที่ซับซ้อนและหลากหลายมาเป็นเวลานาน ก็จะช่วยให้อุ่นใจว่า ทีมตรวจสอบมีทักษะความรู้ความสามารถ รวมถึงวิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (“professional skepticism”) ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างมีคุณภาพ ทั้งนี้ ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีทั้ง 19 แห่ง มีพนักงานในระดับหุ้นส่วน ผู้จัดการ และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์โดยเฉลี่ยจำนวน 25 ปี 12 ปี และ 2 ปี ตามลำดับ ซึ่งจะเห็นได้ว่าพนักงานระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์โดยเฉลี่ยค่อนข้างน้อย และมีอัตราการลาออกโดยเฉลี่ยค่อนข้างสูง สำนักงานสอบบัญชีจึงควร

ให้ความสำคัญกับการฝึกอบรมพนักงานดังกล่าว เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานดังกล่าวมีทักษะและความรู้ความสามารถที่จำเป็นในการปฏิบัติงานอย่างครบถ้วน นอกจากนี้ หุ่นส่วนและผู้จัดการควรมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีในทุกขั้นตอนอย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถระบุความเสี่ยงและค้นพบประเด็นที่สำคัญได้อย่างครบถ้วน รวมถึงให้คำแนะนำในการปฏิบัติงานตรวจสอบแก่พนักงานระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้อย่างทันที่



(3) สัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ่นส่วน (staff per partner ratio) และสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการ (staff per manager ratio)

ข้อมูล AQIs เกี่ยวกับสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ่นส่วน และสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการของสำนักงานสอบบัญชี

แต่ละแห่งอาจแตกต่างกันตามลักษณะโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี โดยหากสำนักงานสอบบัญชีมีสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ่นส่วนและสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการในระดับที่เหมาะสมกับปริมาณงานและระดับความซับซ้อนของงานสอบบัญชี ก็จะช่วยให้มั่นใจว่าจำนวนพนักงานในแต่ละระดับเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ

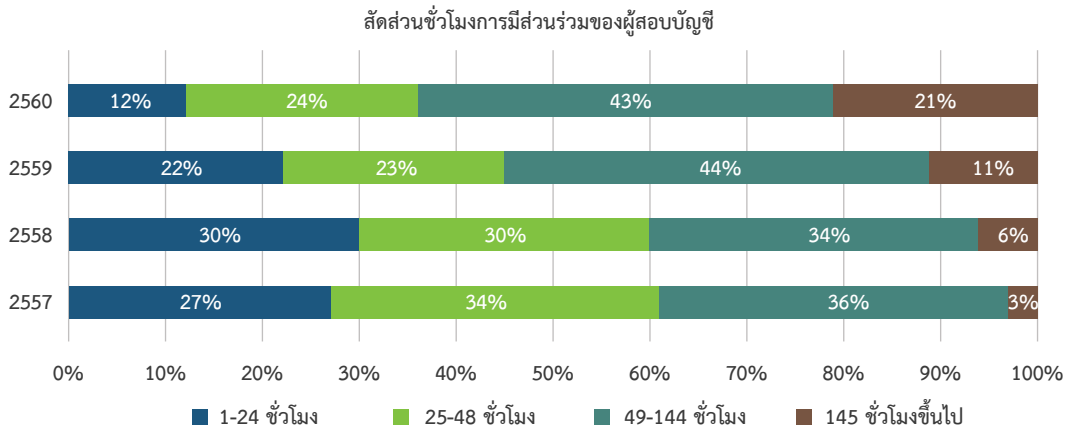
ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 รวม 19 แห่ง ก.ล.ต. พบว่า สัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ่นส่วนอยู่ในช่วง 4-41 (ค่าเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณ 14) และสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการอยู่ในช่วง 3-17 (ค่าเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณ 7) โดยกรณีที่สำนักงานสอบบัญชีมีสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ่นส่วนและสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการในระดับสูง รวมทั้งมีการรับงานสอบบัญชีที่มีความซับซ้อน สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีกระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานทุกระดับจะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ เช่น เพิ่มการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้จัดการ และ EQCR กำหนดให้มีการปรึกษาหารือผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงพัฒนาความรู้ความสามารถและศักยภาพของทีมนตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น



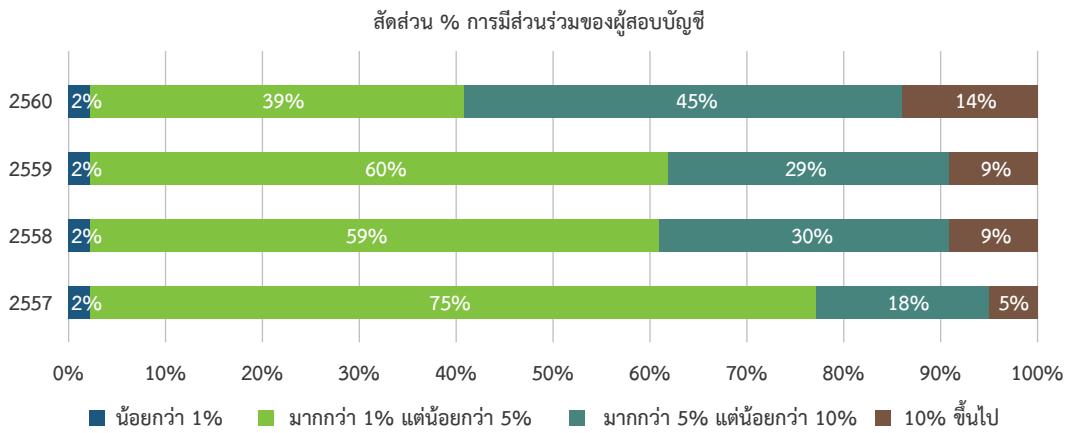
(4) การมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และ EQCR

ข้อมูล AQIs เกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และ EQCR ถือเป็นข้อมูลที่สำคัญและมักมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากหากผู้สอบบัญชี และ EQCR ซึ่งเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในงานสอบบัญชี และมี professional skepticism สูง มีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอในทุกขั้นตอนที่สำคัญตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผน การตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยง การตอบสนองต่อความเสี่ยง

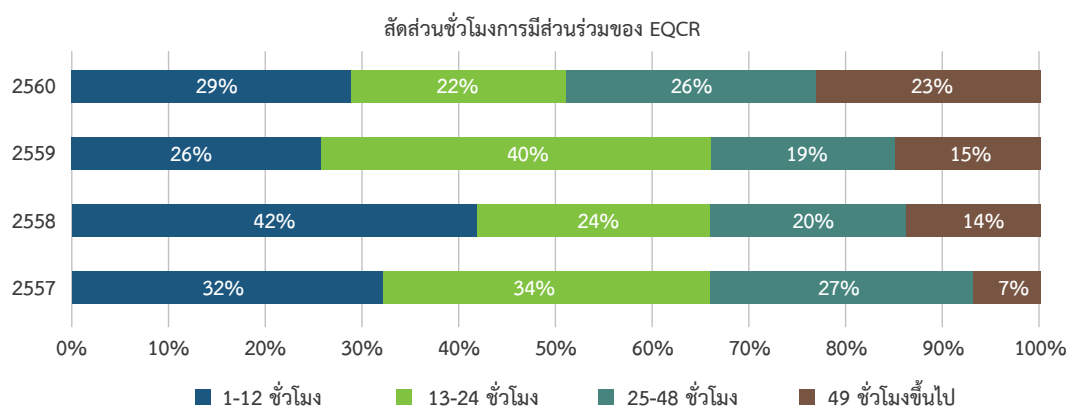
โดยเฉพาะความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต การสอบทานงานของทีมตรวจสอบไปจนถึงการสรุปผลการตรวจสอบ และออกรายงานการสอบบัญชีก็จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า ทีมตรวจสอบจะสามารถระบุความเสี่ยงและตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างเหมาะสมและครบถ้วน ซึ่งจะช่วยให้ส่งเสริมให้คุณภาพงานสอบบัญชีโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีดีขึ้น



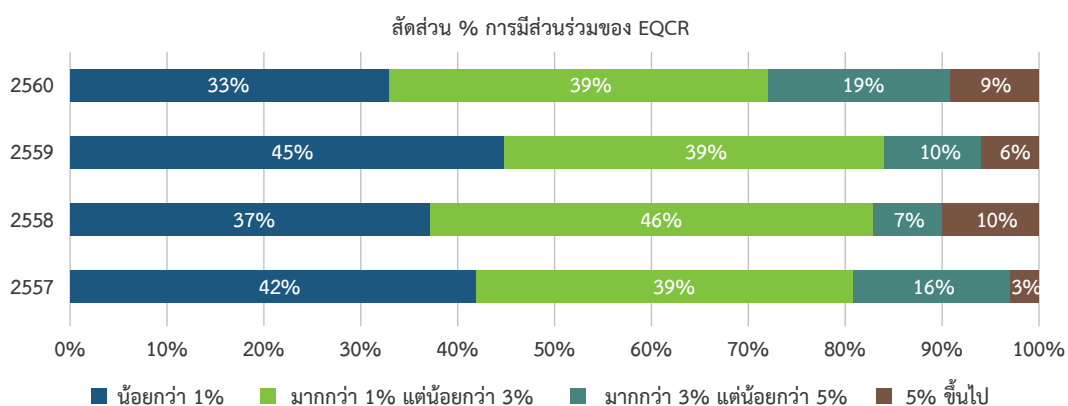
ภาพ 4 แสดงสัดส่วนชั่วโมงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชี



ภาพ 5 แสดงสัดส่วนร้อยละการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีต่อชั่วโมงการทำงานทั้งหมด



ภาพ 6 แสดงสัดส่วนชั่วโมงการมีส่วนร่วมของ EQCR



ภาพ 7 แสดงสัดส่วนร้อยละการมีส่วนร่วมของ EQCR ต่อชั่วโมงการทำงานทั้งหมด

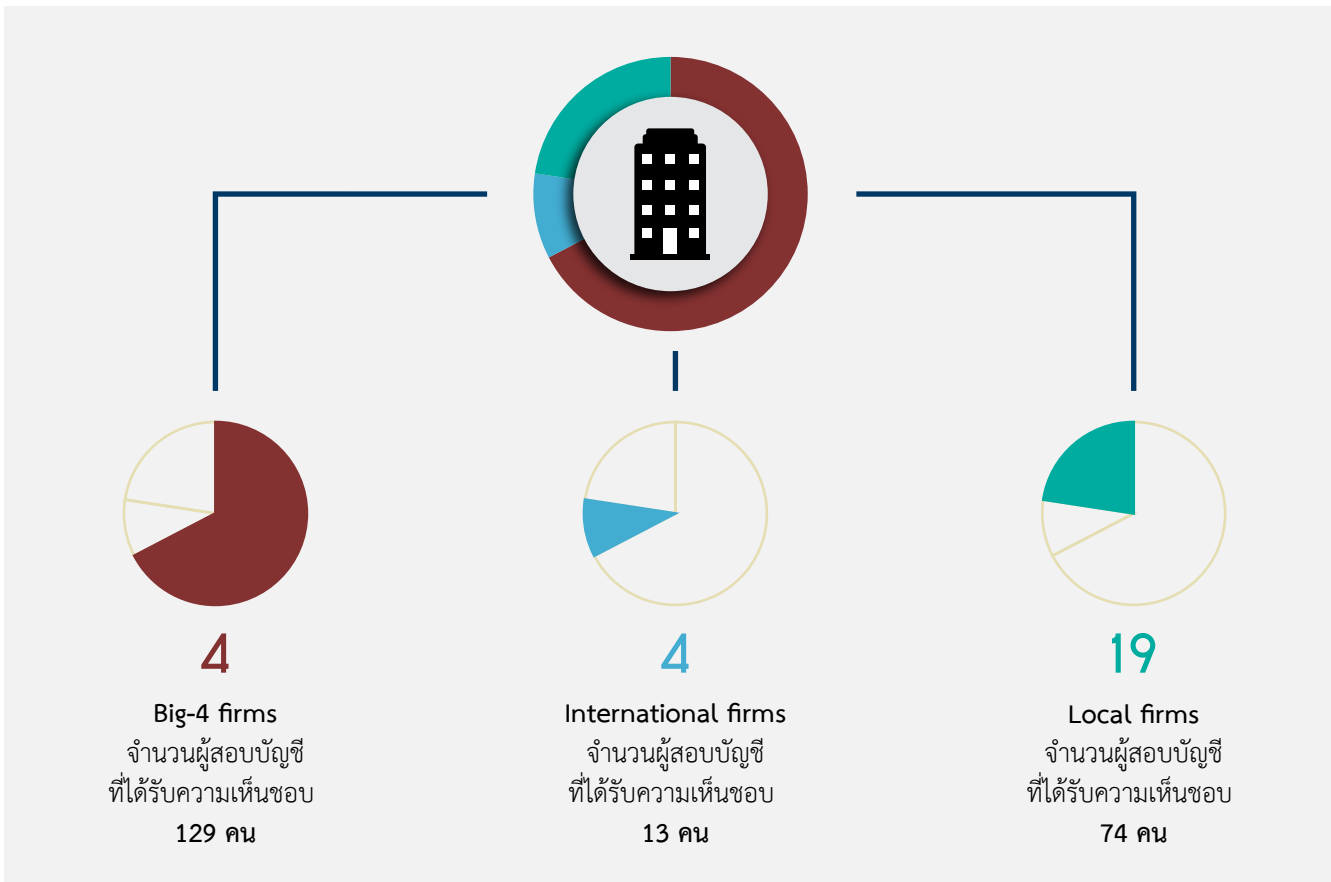
ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. พบว่า การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีในปี 2559 และ 2560 เพิ่มขึ้นจากปี 2557 และ 2558 อย่างต่อเนื่อง โดยจะเห็นได้จากจำนวนงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมมากกว่าร้อยละ 5 มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 38 ในปี 2559 เป็นร้อยละ 59 ในปี 2560 ตามภาพ 5 ประกอบกับจำนวนงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมตั้งแต่ 49 ชั่วโมงขึ้นไป มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 40 ในปี 2558 และร้อยละ 55 ในปี 2559 เป็นร้อยละ 64 ในปี 2560 ตามภาพ 4 นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังพบว่า แนวโน้มการมีส่วนร่วมของ EQCR ในปี 2559 และ 2560 เพิ่มขึ้นจากปี 2557 และ 2558 ด้วยเช่นกัน

กล่าวคือ จำนวนงานสอบบัญชีที่ EQCR มีส่วนร่วมมากกว่าร้อยละ 3 มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 17 ในปี 2558 และร้อยละ 16 ในปี 2559 เป็นร้อยละ 28 ในปี 2560 ตามภาพ 7 ประกอบกับจำนวนงานสอบบัญชีที่ EQCR มีส่วนร่วมตั้งแต่ 25 ชั่วโมงขึ้นไป มีสัดส่วนเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 34 ในปี 2559 เป็นร้อยละ 49 ในปี 2560 ตามภาพ 6 การที่ผู้สอบบัญชีและ EQCR มีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีมากขึ้นนั้น สอดคล้องกับผลการตรวจการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรายบุคคลที่ดีขึ้นตามลำดับ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังรายละเอียดตามภาพ 10

ข. ระดับงานสอบบัญชี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2560 ผู้สอบบัญชีในตลาดทุน มีจำนวนทั้งสิ้น 216 คน จากสำนักงานสอบบัญชี 27 แห่ง (ตามรายละเอียดในภาพ 8) ซึ่งเพิ่มขึ้นจากปี 2559 จำนวน 19 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 10 ทั้งนี้ ในปี 2560 ก.ล.ต. ได้สอบทาน

งานสอบบัญชีรวมทั้งสิ้น 80 งานสอบบัญชี จากผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจำนวน 62 คน ซึ่งประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีที่ขอต่ออายุการให้ความเห็นชอบ 36 คน และผู้สอบบัญชีที่ยื่นคำขอความเห็นชอบใหม่ 26 คน (ตามรายละเอียดในภาพ 9)



ภาพ 8 จำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งแบ่งตามประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2560

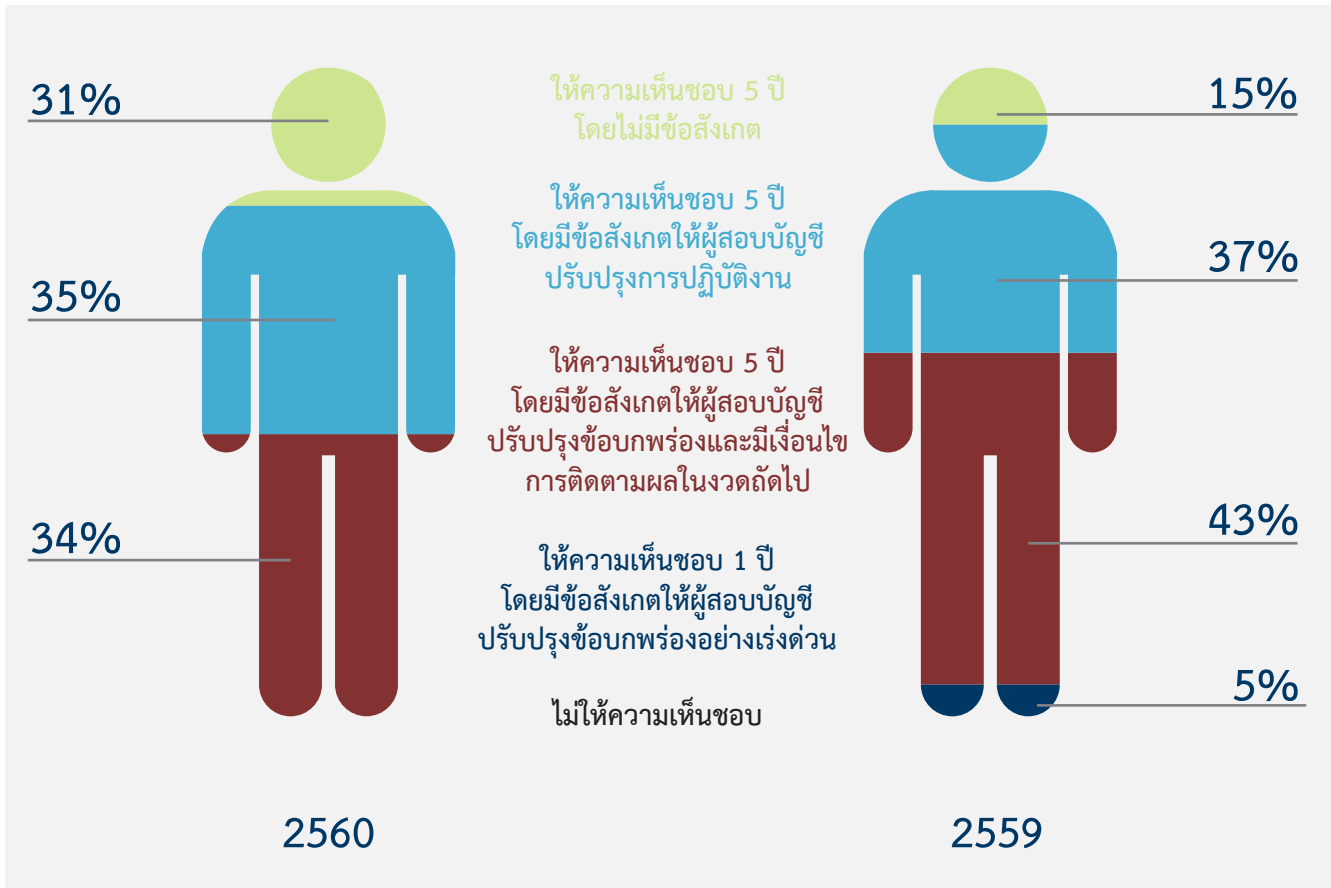
หมายเหตุ: International firms หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ ใช้ชื่อสำนักงานสอบบัญชีเดียวกับสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ รวมถึงปฏิบัติตามนโยบายและแนวปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศอย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่รวมถึง Big-4 firms



ภาพ 9 แสดงข้อมูลจำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบในปี 2560

ก.ล.ต. พบว่า ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมาคุณภาพงานสอบบัญชี มีพัฒนาการที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยจากผลการตรวจในปี 2560 (ตามภาพ 10) แสดงให้เห็นว่า สัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยมีข้อสังเกตให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุง ข้อบกพร่องและมีเงื่อนไขการติดตามผลในงวดถัดไปมีสัดส่วน ร้อยละ 34 ซึ่งลดลงจากปี 2559 ที่มีสัดส่วนร้อยละ 43 และ ในปี 2560 ไม่มีผู้สอบบัญชีที่มีข้อสังเกตที่ต้องปรับปรุงอย่างเร่งด่วน ในขณะที่เดียวกัน สัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยไม่มีข้อสังเกตมีสัดส่วนร้อยละ 31 ของผู้สอบบัญชี ที่ได้รับความเห็นชอบทั้งหมด ซึ่งเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญจาก ปี 2559 ที่มีสัดส่วนร้อยละ 15 พัฒนาการที่ดีขึ้นดังกล่าว

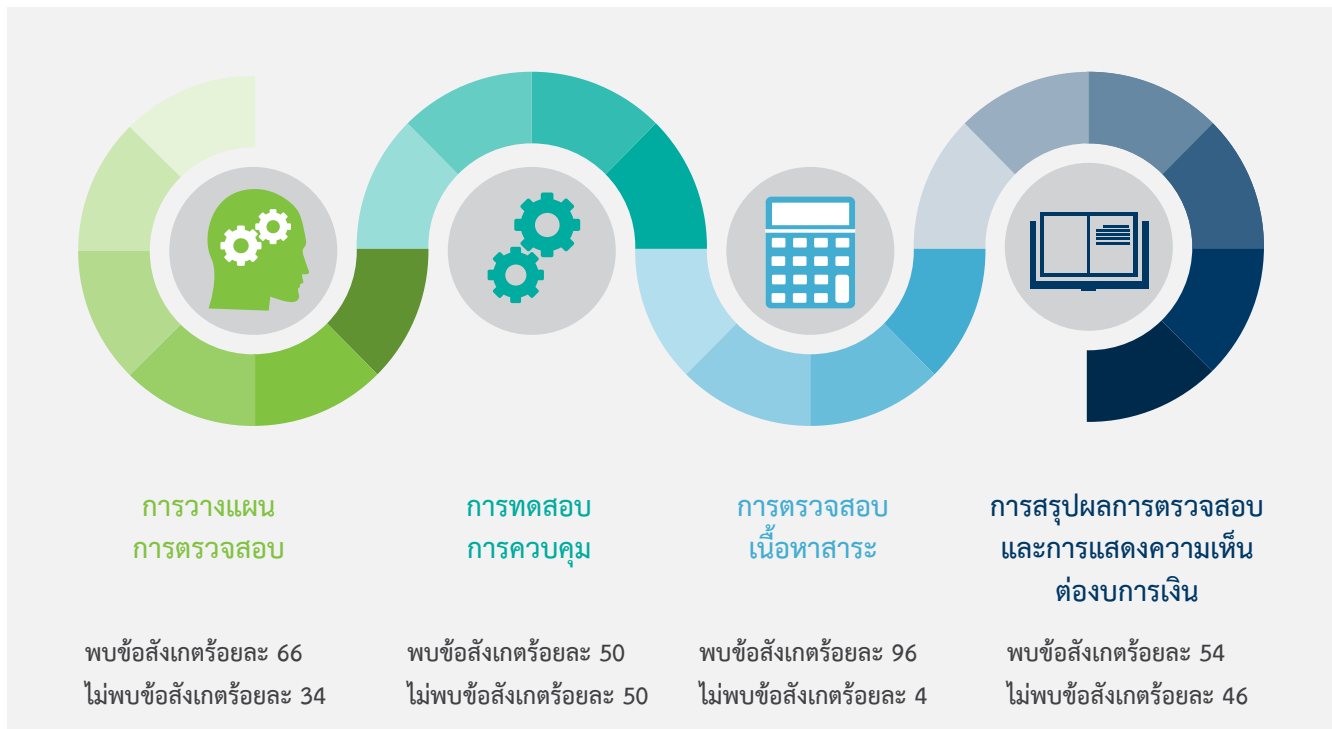
เป็นผลมาจากความมุ่งมั่นและความร่วมมือของผู้สอบบัญชีและ สำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพในระดับงานสอบบัญชี อย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังดำเนินโครงการต่าง ๆ เพื่อช่วยสนับสนุนให้สำนักงานสอบบัญชีพัฒนาคุณภาพ งานสอบบัญชีได้อย่างต่อเนื่อง เช่น จัดงานสัมมนาแลกเปลี่ยน ความคิดเห็นเพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีไทยร่วมกันวิเคราะห์ หาสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่องและหาแนวทางการแก้ไข ที่เหมาะสมสำหรับแต่ละสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งจัดงาน สัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นซ้ำ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้นำความรู้ไปปรับปรุง คู่มือและแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น เป็นต้น



ภาพ 10 ผลการตรวจการปฏิบัติงานสอบบัญชีรายบุคคลแยกตามประเภทการให้ความเห็นชอบในปี 2560

หากจำแนกข้อสังเกตที่พบจากการตรวจกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีในปี 2560 ตามขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี (ตามภาพ 11) แสดงให้เห็นว่า ข้อสังเกตที่พบส่วนใหญ่มาจากขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากที่สุดถึงร้อยละ 96 ของจำนวนงานสอบบัญชีทั้งหมดที่มีข้อสังเกต ซึ่งสาเหตุหนึ่งมาจากการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอในการตรวจสอบเนื้อหาสาระรายการที่ซับซ้อนหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก โดยในขั้นตอนดังกล่าวจำเป็นต้องใช้ professional skepticism และความสามารถในการพิจารณาเนื้อหาสาระที่แท้จริงของรายการ เนื่องจาก

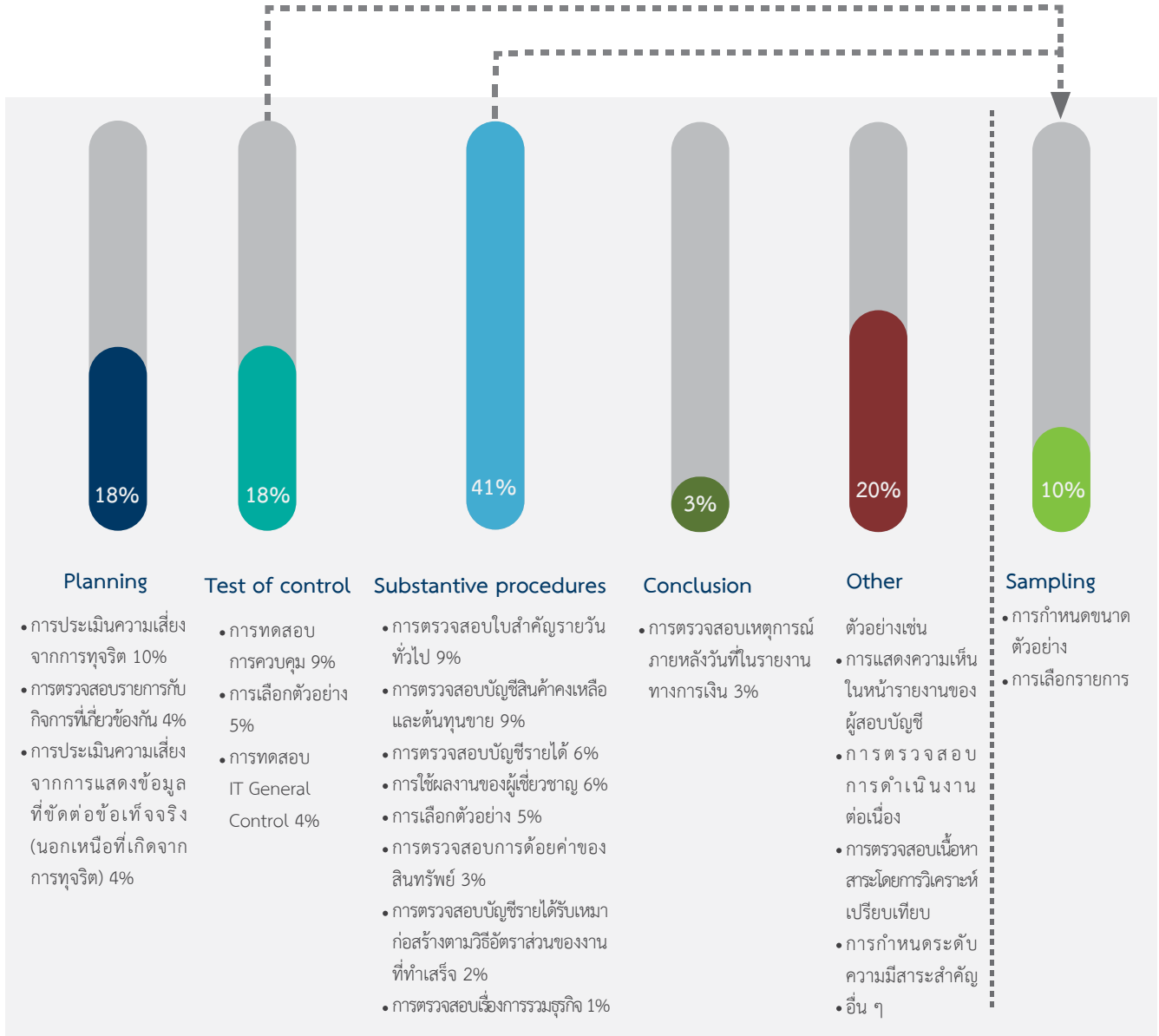
ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินบางเรื่องมีความซับซ้อนและต้องอาศัยการตีความค่อนข้างมาก เช่น การรวมธุรกิจ การด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น สำหรับประเด็นข้อสังเกตจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ยังคงพบในหลายงานสอบบัญชี เช่น การตรวจสอบใบสำคัญรายวันทั่วไป การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ และการเลือกตัวอย่างนั้น เป็นประเด็นที่พบตั้งแต่การตรวจสอบปีก่อน ๆ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ทยอยแก้ไขคู่มือการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบบัญชีแล้ว และแนวโน้มของจำนวนข้อสังเกตดังกล่าวลดลงในปีปัจจุบัน



ภาพ 11 สัดส่วนงานสอบบัญชีที่พบข้อสังเกตจากการตรวจกระดาษทำการในปี 2560 จำแนกตามขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี

หากพิจารณาประเภทของข้อสังเกตที่ตรวจพบตามภาพ 12 พบว่า ข้อสังเกตที่พบในหลายงานสอบบัญชี ได้แก่ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ทั้งนี้ การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ จำเป็นต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบและความรู้ความเข้าใจในธุรกิจ เพื่อที่จะสามารถระบุสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้จากการทุจริต (what can go wrong) และสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองความเสี่ยง

ที่ระบุไว้ได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชียังคงเป็นข้อสังเกตที่พบจากทั้งในกระบวนการทดสอบระบบการควบคุมภายในและกระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ แม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้แก้ไขคู่มือการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบบัญชีแล้ว แต่ในบางกรณีคู่มือการตรวจสอบยังกำหนดหลักเกณฑ์การกำหนดขนาดตัวอย่างและวิธีการเลือกตัวอย่างไม่ชัดเจนเพียงพอ หรือสำนักงานสอบบัญชียังไม่ได้ให้การอบรมเกี่ยวกับวิธีการนำไปใช้อย่างละเอียดเพียงพอ ส่งผลให้ทีมตรวจสอบยังไม่สามารถเลือกตัวอย่างได้อย่างเหมาะสม



ภาพ 12 สัดส่วนข้อสังเกตที่พบจากการตรวจกระดาษทำการในปี 2560

หากจำแนกข้อสังเกตที่พบตามประเภทอุตสาหกรรมของลูกค้างานสอบบัญชีตามที่ปรากฏในภาพ 13 พบว่าข้อสังเกตในบางเรื่องมีแนวโน้มที่จะพบบ่อยในบางประเภทอุตสาหกรรม เช่น ข้อสังเกตในการตรวจสอบเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์อาจพบในธุรกิจที่มีการลงทุนในสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงที่มูลค่าของสินทรัพย์จะลดต่ำลงได้จากปัจจัย

หลายประเภททั้งภายในและภายนอกกิจการ ยกตัวอย่างเช่น ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีที่มีการเปลี่ยนแปลงนวัตกรรมใหม่อยู่เสมอ หรือธุรกิจทรัพยากรที่ต้องลงทุนในสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ค่อนข้างมาก เป็นต้น นอกจากนี้ ข้อสังเกตในการตรวจสอบบัญชีรายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จจำนวนมากจะพบในธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง เนื่องจาก

ธุรกิจดังกล่าวจะวัดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีสัดส่วนของต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับประมาณการต้นทุนทั้งหมด (cost to cost method) ซึ่งการตรวจสอบประมาณการต้นทุนของการก่อสร้างต้องอาศัยความรู้เฉพาะด้านในการประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการดังกล่าว สำหรับข้อสังเกตในการตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือจะพบมากในธุรกิจเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร เนื่องจากลักษณะทางกายภาพของสินค้าคงเหลือที่เป็นผลผลิตทางการเกษตรมีความหลากหลาย เช่น ยางพารา ข้าวเปลือก น้ำตาล เนื้อสัตว์ เป็นต้น และซับซ้อนกว่าธุรกิจสินค้าอุตสาหกรรมหรือสินค้าอุปโภคบริโภคทั่วไป

เนื่องจากจะต้องมีการคำนวณมูลค่าผลผลิตทางการเกษตร การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือของธุรกิจดังกล่าวจึงมีลักษณะที่ค่อนข้างเฉพาะตัว นอกจากนี้ ยังพบข้อสังเกตในเรื่องการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในธุรกิจดังกล่าวด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ ข้อมูลข้างต้นชี้ให้เห็นว่า ในการรับงานตรวจสอบบัญชีสำหรับแต่ละอุตสาหกรรมนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นในการมีทีมตรวจสอบที่มีความรู้และประสบการณ์ในด้านนั้น ๆ อย่างเพียงพอเพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม



ภาพ 13 ข้อสังเกตที่พบจากการตรวจกระดาษทำการในปี 2560 จำแนกตามประเภทอุตสาหกรรมของลูกค้างานสอบบัญชี

ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังคงสอบทานประเด็นข้อสังเกตที่เกิดขึ้นซ้ำในหลายงานสอบบัญชีที่พบต่อเนื่องจากปีก่อน และพบว่าสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้แก้ไขคู่มือการสอบบัญชีแล้ว แต่ในบางกรณี การปฏิบัติงานในเรื่องดังกล่าวยังไม่สม่ำเสมอ เนื่องจากการนำคู่มือไปปฏิบัติยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งเรื่องดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยการสื่อสารและการฝึกอบรมอย่างทั่วถึง ซึ่งในปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้มีการจัด workshop เพื่อให้ความรู้ในเรื่องดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ ในปี 2560 ก.ล.ต. ยังได้กำหนดเรื่องสำคัญที่จะเลือกสอบทานในแต่ละงานสอบบัญชี โดยเน้นสอบทานในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ค่อนข้างซับซ้อนและต้องอาศัยการตีความ เช่น การรวมธุรกิจ การด้อยค่าของสินทรัพย์

และรายได้รับเหมาะก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เป็นต้น ในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมทั้งรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและข้อมูลแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเนื้อหาสาระของรายการดังกล่าว ซึ่งรวมถึงการพิจารณาความเหมาะสมของดุลยพินิจที่ผู้บริหารของกิจการใช้ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าวิธีการบัญชีของกิจการถูกต้องและเหมาะสมแล้ว ซึ่งถือว่าเรื่องดังกล่าวต้องอาศัยความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ของทีมตรวจสอบค่อนข้างมาก ส่งผลให้ ก.ล.ต. ยังพบประเด็นข้อสังเกตเรื่องดังกล่าวในหลายงานสอบบัญชี ทั้งนี้ จากการตรวจงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบในปี 2560 ก.ล.ต. พบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ

1. การซื้อเงินลงทุน

1.1 การตรวจสอบอำนาจควบคุมของผู้ลงทุน

ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ข้อสรุปว่าผู้ลงทุนมีอำนาจควบคุมเหนือผู้ได้รับการลงทุนและควรจัดทำงบการเงินรวมหรือไม่

1.2 การตรวจสอบความเหมาะสมของวิธีการบันทึกบัญชีซื้อธุรกิจ/ซื้อสินทรัพย์

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อพิจารณาว่าการลงทุนในกิจการอื่นถือเป็นการซื้อธุรกิจหรือการซื้อสินทรัพย์ โดยไม่พบการพิจารณาว่ากิจการผู้ลงทุนได้มีการซื้อธุรกิจที่ประกอบด้วยปัจจัยนำเข้า (input) ผ่านกระบวนการ (process) และทำให้เกิดผลผลิต (output) หรือไม่ และกิจการควรจะบันทึกบัญชีด้วยวิธีใด เนื่องจากวิธีการบัญชีของการซื้อธุรกิจและการซื้อสินทรัพย์แตกต่างกัน
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาถึงผลกระทบของการบันทึกบัญชีที่ไม่ถูกต้องของกิจการ ทั้งที่เนื้อหาสาระ

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง

ปัจจุบันบริษัทจดทะเบียนมีแนวโน้มที่จะขยายธุรกิจโดยวิธีการ เช่น ซื้อเงินลงทุน ควบรวมกิจการ เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการบันทึกบัญชีและการจัดทำรายงานทางการเงินถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี โดยทำความเข้าใจข้อมูลแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง เนื้อหาสาระที่แท้จริงของรายการ ประกอบกับการทำความเข้าใจมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ

ในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับอำนาจการควบคุมของผู้ลงทุน นอกจากการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นและสิทธิในผลตอบแทนผันแปรจากความสัมพันธ์กับผู้ได้รับการลงทุนแล้ว ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความสามารถในการใช้อำนาจเหนือผู้ได้รับการลงทุนในทางอื่น เช่น ความสามารถในการปฏิบัติในการสั่งการกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเพียงผู้เดียว ความสามารถในการแต่งตั้งหรืออนุมัติผู้บริหารสำคัญของผู้ได้รับการลงทุน ความสามารถในการสั่งการผู้ได้รับการลงทุนให้เข้าทำรายการหรือคัดค้านการเปลี่ยนแปลงรายการที่มีนัยสำคัญเพื่อประโยชน์ของผู้ลงทุน เป็นต้น

ข้อสังเกตที่พบ

ของรายการซื้อเงินลงทุนและการบันทึกข้อมูลในกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีนำไปสู่การสรุปผลว่าการลงทุนดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์ แต่กิจการแสดงรายการลงทุนในกิจการอื่นเป็นการซื้อธุรกิจและมีการบันทึกบัญชีค่าความนิยมจากการซื้อกิจการ

1.3 การพิจารณามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมา ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ซึ่งคือวันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบความเหมาะสมของข้อสมมติและวิธีการวัดมูลค่าที่ใช้ในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับมา
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาถึงผลกระทบทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวของกิจการผู้ถูกลงทุนที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อกิจการ

1.4 การตรวจสอบรายการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับ

ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาถึงปัจจัยสำคัญในการระบุว่าการใดเป็นผู้ซื้อในการรวมธุรกิจอย่างครบถ้วน รวมทั้งไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในเรื่องดังกล่าวอย่างเพียงพอ เช่น การเปรียบเทียบขนาดของกิจการที่มีการรวมธุรกิจ และในกรณีการรวมธุรกิจที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของนั้น ไม่พบการรวบรวมหลักฐานประกอบการพิจารณาว่ากลุ่มของเจ้าของใดมีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่ หรือมีอำนาจควบคุมกลุ่มกิจการและคณะผู้บริหาร

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง

ในการพิจารณาว่าการลงทุนในกิจการอื่นถือเป็นการซื้อธุรกิจหรือการซื้อสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาคำนิยามของการซื้อธุรกิจตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ (“IFRS 3”) โดยรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีว่าสิ่งที่ได้รับมาประกอบกันขึ้นเป็น “ธุรกิจ” ที่ประกอบด้วยปัจจัยนำเข้า (input) ผ่านกระบวนการ (process) และทำให้เกิดผลผลิต (output) หรือไม่ อย่างไรก็ดี หากสิ่งที่ได้รับมาไม่ใช่ธุรกิจ กิจการที่นำเสนอรายงานต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ ทั้งนี้ การซื้อธุรกิจและการซื้อสินทรัพย์มีวิธีการวัดมูลค่าและการบันทึกบัญชีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ หากเป็นการซื้อธุรกิจ IFRS 3 กำหนดให้ผู้ซื้อหาผลต่างระหว่าง (1) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมา กับ (2) ผลรวมของสิ่งตอบแทนที่โอนให้ ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ และมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อของหุ้นในส่วนที่ผู้ซื้อถืออยู่ก่อนการรวมธุรกิจ ซึ่งโดยทั่วไปผลต่างจะถูกรับรู้เป็นค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ดี หากรายการดังกล่าวไม่ถือเป็นการซื้อธุรกิจ ผู้ซื้อต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นการซื้อสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ โดยปันส่วนราคาจ่ายซื้อให้กับสินทรัพย์ที่ระบุได้และหนี้สินที่รับมาแต่ละรายการบนพื้นฐานของมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้อง ณ วันที่ซื้อ ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวจะไม่ก่อให้เกิดค่าความนิยม

ในการพิจารณามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา และหนี้สินที่รับมา ณ วันที่ผู้ซื้อได้อำนาจในการควบคุมผู้ถูกซื้อ ทั้งนี้ ผู้ซื้ออาจได้อำนาจในการควบคุมก่อนหน้าหรือภายหลังวันที่สิ้นสุดรายการซื้อขายกิจการ ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เช่น เงื่อนไขในสัญญาที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
	<p>รวมทั้งผู้สอบบัญชีควรทดสอบความเหมาะสมของข้อสมมติและวิธีการที่ผู้บริหารหรือผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหารใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อสมมติหรือวิธีการที่ผู้เชี่ยวชาญหรือผู้บริหารใช้ไม่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องแจ้งให้ผู้บริหารพิจารณาถึงความจำเป็นในการปรับปรุงข้อสมมติหรือวิธีการที่ใช้ในการคำนวณมูลค่ายุติธรรม</p> <p>นอกจากนี้ การรวมธุรกิจอาจก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวของผู้ถูกซื้อที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อหรือเป็นผลจากการซื้อธุรกิจ โดยกิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับมาสูงกว่าหรือต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ณ วันที่กิจการมีอำนาจการควบคุม</p> <p>เมื่อกิจการมีการลงทุนในกิจการอื่น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า รายการดังกล่าวเป็นการซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับหรือไม่ เนื่องจากเนื้อหาของสาระของรายการในบางกรณีอาจแสดงให้เห็นว่าแท้จริงแล้วผู้ซื้อทางกฎหมายเป็นผู้ถูกซื้อทางบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีว่า กิจการใดเป็นผู้ซื้อทางบัญชีในการรวมธุรกิจ โดยการเปรียบเทียบขนาดของกิจการที่มีการรวมธุรกิจ เช่น ขนาดสินทรัพย์ รายได้ หรือกำไร เป็นต้น รวมทั้งในกรณีที่มีการแลกเปลี่ยนส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของนั้น โดยทั่วไปกลุ่มของเจ้าของกิจการเดิมที่มีสิทธิออกเสียงส่วนใหญ่หรือมีอำนาจการควบคุมกลุ่มกิจการใหม่ที่เกิดจากการรวมกัน มักจะเป็นผู้ซื้อทางบัญชี นอกจากนี้ โดยทั่วไปผู้ซื้อทางบัญชีมักเป็นกิจการที่เจ้าของมีอำนาจในการเลือกแต่งตั้ง ถอดถอนสมาชิกส่วนใหญ่ในคณะกรรมการของกิจการที่เกิดจากการรวมกัน</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>2. การด้อยค่าของสินทรัพย์</p> <p>2.1 ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาว่า สินทรัพย์ของกิจการมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจึงไม่ได้วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (“TAS 36”) กำหนด</p> <p>2.2 ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาว่า หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (cash generating unit หรือ “CGU”) ที่บริษัทนำมาทดสอบการด้อยค่านั้น เหมาะสมตามคำนิยามของ CGU ใน TAS 36 แล้วหรือไม่ เนื่องจากการรวมสินทรัพย์ที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคต รวมทั้งการรวมหนี้สินบางรายการ เช่น ภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน หนี้สินไม่หมุนเวียนอื่น เป็นส่วนหนึ่งของ CGU อาจไม่เหมาะสม</p> <p>2.3 ผู้สอบบัญชีทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ในระดับรายงานทางการเงินของบริษัทย่อย แต่ไม่ได้ทดสอบการด้อยค่าของเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่แสดงด้วยวิธีราคาทุนในรายงานทางการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ โดยผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า เงินลงทุนในบริษัทย่อยไม่ด้อยค่าเนื่องจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (“recoverable amount”) ของเงินลงทุนในบริษัทย่อย สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย และ recoverable amount ของ CGU ในรายงานทางการเงินของบริษัทย่อยสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี</p> <p>2.4 ในการพิจารณาความเหมาะสมของ recoverable amount ที่บริษัทใช้ในการบันทึกขาดทุนจากการด้อยค่า ผู้สอบบัญชีพิจารณาเพียงจำนวนมูลค่าจากการใช้ (value in use หรือ “VIU”) โดยไม่ได้พิจารณาเปรียบเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือ CGU หักด้วยต้นทุน</p>	<p>เพื่อให้รายงานทางการเงินแสดงด้วยมูลค่าที่ถูกต้องตามควร บริษัทจึงต้องแสดงมูลค่าสินทรัพย์แต่ละรายการบัญชีตามวิธีการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนด โดยในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัทต้องประเมินอย่างสม่ำเสมอว่ามีข้อบ่งชี้ที่บ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว บริษัทต้องประมาณการ recoverable amount ของสินทรัพย์นั้น ซึ่งผู้สอบบัญชีควรพิจารณาข้อมูลแวดล้อมที่ทำให้เกิดข้อสงสัยว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและภายนอกกิจการ และหากพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าบริษัททดสอบการด้อยค่าตามกระบวนการที่ TAS 36 กำหนดไว้หรือไม่</p> <p>การกำหนด recoverable amount ควรพิจารณาแยกสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ ยกเว้นในกรณีที่สินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ซึ่งในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกำหนด recoverable amount สำหรับ CGU แต่ละหน่วย ซึ่งหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น ดังนั้น ในการระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า CGU ที่ผู้บริหารกำหนดนั้นเหมาะสมแล้วหรือไม่ เนื่องจากหากมีการรวมสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการกำหนดมูลค่าตามบัญชี และ recoverable amount ของ CGU อาจทำให้การพิจารณาการด้อยค่าไม่เป็นไปตามที่ TAS 36 กำหนด</p> <p>สำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า แม้ไม่พบว่ามี การด้อยค่าของสินทรัพย์ในระดับรายงานทางการเงินของบริษัทย่อย ผู้สอบบัญชี</p>

ข้อสังเกตที่พบ

ในการจำหน่าย (fair value less costs of disposal หรือ “FVLCD”) เพื่อให้มูลค่าที่สูงกว่าเป็น recoverable amount โดยให้เหตุผลว่าผู้บริหารของกิจการไม่มีความประสงค์ที่จะขายสินทรัพย์ดังกล่าว และไม่สามารถประเมินประเมินมูลค่า FVLCD ได้อย่างน่าเชื่อถือ

2.5 บริษัทบันทึกกลับรายการค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่กระต่ายทำการของผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกถึงการประเมินความเหมาะสมของเหตุผลของบริษัทที่ใช้ในการพิจารณากลับรายการค่าเผื่อการด้อยค่าที่สะท้อนให้เห็นว่า ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าที่ได้รับรู้ในงวดก่อนนั้นไม่มีอยู่ในงวดปัจจุบันแล้ว นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกข้อมูลการพิจารณา recoverable amount เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณาว่าการกลับรายการดังกล่าวเหมาะสมตามที่ TAS 36 กำหนดหรือไม่

2.6 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินความเหมาะสมของข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหาร ยกตัวอย่างเช่น

- บริษัทคำนวณ VIU จากประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบันแล้วนำมาบวกด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่นที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เช่น ที่ดินที่ไม่ได้ใช้ดำเนินงาน เป็นต้น
- บริษัทกำหนด VIU จากประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน (discounted cashflow model หรือ “DCF model”) โดยรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเพิ่มขึ้นจากการลดจำนวนพนักงานตามแผนการปรับโครงสร้างธุรกิจแต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานในการพิจารณาว่า แผนการปรับโครงสร้างธุรกิจดังกล่าวถือเป็นข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้างธุรกิจ

ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง

ควรพิจารณาว่าเงินลงทุนดังกล่าวในรายงานทางการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่มีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าหรือไม่ หากมี บริษัทใหญ่จะต้องพิจารณาว่ามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนที่แสดงด้วยวิธีราคาทุนในรายงานทางการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่า recoverable amount ของเงินลงทุนดังกล่าว หรือไม่

TAS 36 กำหนดให้บริษัทกำหนด recoverable amount ซึ่งหมายถึงจำนวนที่สูงกว่าระหว่าง VIU กับ FVLCD หลังจากนั้นจึงนำ recoverable amount ดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น โดยบริษัทอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้ง FVLCD และ VIU หากพบว่ามูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งแสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่าอย่างใดก็ได้ หากบริษัทเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์กับ VIU แล้วพบว่ามูลค่าตามบัญชีสูงกว่า บริษัทยังไม่ควรสรุปว่าสินทรัพย์ด้อยค่าและบันทึกการด้อยค่าทันที แต่บริษัทควรพิจารณาถึง FVLCD เพื่อเลือกใช้มูลค่าที่สูงกว่าในการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชี ทั้งนี้ มูลค่ายุติธรรมพิจารณาในมุมมองของผู้ร่วมตลาด (market participants) ไม่ได้พิจารณาในมุมมองของกิจการ ดังนั้น เจตนาของกิจการเกี่ยวกับสินทรัพย์ เช่น ไม่มีเจตนาที่จะขายสินทรัพย์ เป็นต้น จึงไม่มีผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับการประเมินราคา ดังนั้น ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารไม่มีเจตนาขายสินทรัพย์ไม่เกี่ยวข้องกับการหา FVLCD

ในกรณีที่บริษัทมีการกลับรายการค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบและบันทึกผลการพิจารณาว่าข้อบ่งชี้การด้อยค่าที่รับรู้ในงวดก่อนไม่มีในงวดปัจจุบันแล้วและพิจารณาค่าความเหมาะสมของ recoverable amount ที่บริษัทใช้ประกอบกรกลับรายการตามที่ TAS 36 กำหนด

ข้อสังเกตที่พบ

ตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นแล้วหรือไม่

- บริษัทกำหนด VIU ของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เท่ากับมูลค่าธุรกิจ (“enterprise value”) โดยไม่ได้หักภาระหนี้สินจากเงินกู้ยืมออก เพื่อให้สะท้อนถึงมูลค่าคงเหลือที่บริษัท ในฐานะผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ และในบางกรณีพบว่า บริษัทนำ enterprise value มาหักด้วยเงินกู้ยืมถัวเฉลี่ย ซึ่งไม่ใช่ยอดคงเหลือของบัญชีเงินกู้ยืม ณ วันสิ้นงวด
- บริษัทกำหนด FVLCD โดยใช้มูลค่าจากรายงานการประเมินมูลค่ายุติธรรมของผู้ประเมินราคาอิสระ แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินความรู้ความสามารถและความเที่ยงธรรมของผู้ประเมิน และไม่ได้ทำความเข้าใจในงานของผู้ประเมินดังกล่าว ซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร รวมทั้งไม่ได้ประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน

ข้อแนะนำในการปรับปรุง

ในการตรวจสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับมูลค่าต่าง ๆ ที่บริษัทนำมาทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้แก่ มูลค่าตามบัญชี VIU และ FVLCD ยกตัวอย่างเช่น หากสินทรัพย์ที่บริษัททดสอบการด้อยค่าคือ เงินลงทุนในบริษัทย่อยที่แสดงอยู่ในรายงานทางการเงินเฉพาะกิจการ มูลค่าตามบัญชีที่ต้องนำมาเปรียบเทียบกับ recoverable amount คือราคาทุนของเงินลงทุน ไม่ใช่มูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยตามวิธีส่วนได้เสีย

ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทย่อยเพื่อกำหนด VIU ของเงินลงทุนดังกล่าวนั้น บริษัทควรมีการประเมินว่าบริษัทย่อยจะมีกำไรจากการดำเนินงานในอนาคต และมีกระแสเงินสดเพื่อจ่ายเงินปันผลแก่บริษัทไปตลอดระยะเวลาที่ถือครองเงินลงทุนไว้เป็นจำนวนเงินเท่าไร เพื่อคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน โดยหากบริษัทย่อยนั้นมีสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้ในการดำเนินงาน บริษัทควรมีการพิจารณาว่าบริษัทจะสามารถสั่งการให้บริษัทย่อยขายสินทรัพย์ดังกล่าวได้เมื่อใด แล้วจึงนำมูลค่ายุติธรรมมาคำนวณเป็นมูลค่าปัจจุบันเพื่อมาคิดรวมเป็น VIU ของเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์เพื่อกำหนด VIU ของสินทรัพย์นั้น บริษัทควรประมาณการกระแสเงินสดโดยพิจารณาจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ โดยไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอนหรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น และไม่รวมถึงต้นทุนที่สามารถประหยัดได้หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดจากการปรับโครงสร้างในอนาคต (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อพิจารณาว่า ประมาณการกระแสเงินสดที่บริษัทจัดทำนั้น

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
	<p>รวมองค์ประกอบที่ TAS 36 ไม่ให้นำมาคำนวณรวมหรือไม่ และในกรณีที่บริษัทได้คำนวณรวมกระแสเงินสดรับที่เพิ่มขึ้นจากการปรับโครงสร้างธุรกิจซึ่งตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอนแล้ว ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับความแน่นอนของข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้างธุรกิจ รวมทั้งพิจารณาว่าบริษัทได้หักประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำ DCF Model เช่น อัตราคิดลด อัตราการเติบโตของยอดขาย ราคาขาย capital expenditure เป็นต้น</p> <p>หากบริษัทประเมิน enterprise value ซึ่งถือเป็นมูลค่าที่ผู้ถือหุ้น (equity holder) และเจ้าหนี้เงินกู้ยืม (debt holder) ควรจะได้รับ บริษัทควรพิจารณาหักภาระหนี้สินจากเงินกู้ยืมออกจาก enterprise value เพื่อให้สะท้อนถึงมูลค่าคงเหลือที่บริษัทในฐานะผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ ทั้งนี้ การใช้เงินกู้ยืม ณ วันสิ้นงวด มาพิจารณาคำนวณหักจาก enterprise value อาจมีความเหมาะสมมากกว่าเงินกู้ยืมถัวเฉลี่ย</p> <p>กรณีที่บริษัทใช้มูลค่ายุติธรรมที่ได้จากการประเมินของผู้ประเมินราคาอิสระ ผู้สอบบัญชีควรประเมินความรู้ความสามารถ ชีตความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้ประเมินดังกล่าว เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาความน่าเชื่อถือของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ รวมถึงความเหมาะสมของผลงานของผู้ประเมินมูลค่าทรัพย์สินในเชิงหลักฐานการสอบบัญชี เช่น ข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ในการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีความสมเหตุสมผลแล้วหรือไม่ อย่างไร</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>3. รายได้รับเหมาก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ</p> <p>3.1 การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตเกี่ยวกับการรับรู้รายได้</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินว่า บริษัทอาจจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตเกี่ยวกับการรับรู้รายได้โดยบันทึกประมาณการต้นทุนการก่อสร้าง (“budget cost”) หรือต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบัน (“actual cost”) ที่ไม่สมเหตุสมผลหรือไม่อย่างไร - ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับรายได้ว่าบริษัทอาจประมาณ budget cost ต่ำกว่าความเป็นจริง แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ระบุรายละเอียดว่า บริษัทอาจประมาณรายการใดใน budget cost ต่ำกว่าความเป็นจริง และด้วยวิธีการใด - วิธีการตอบสนองความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับรายได้ของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการตรวจสอบทั่วไปในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยไม่ได้ออกแบบวิธีการตรวจสอบเฉพาะเพื่อตรวจสอบรายการผิดปกติ - การประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับรายได้ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงของบริษัท เช่น บริษัทกำหนดขั้นความสำเร็จของงานโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ (โดยถือตามผลประเมินของวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ) แต่ผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับรายได้ว่า บริษัทอาจรับรู้รายได้เร็วกว่าความเป็นจริง โดยบันทึก actual cost สูงกว่าความเป็นจริง และบันทึก budget cost ต่ำกว่าความเป็นจริง 	<p>ธุรกิจรับเหมาก่อสร้างรับรู้รายได้ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง (“TAS 11”) กำหนด โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญา ซึ่งขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญาส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของการรับรู้รายได้และกำไรของกิจการ ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบขั้นความสำเร็จของงาน ทั้งนี้ ในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงาน บริษัทสามารถใช้วิธีวัดผลงานได้หลายลักษณะขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญา ได้แก่</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) อัตราส่วนของ actual cost กับ budget cost ทั้งสิ้น (2) การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว (3) การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ <p>ขั้นความสำเร็จของงานเป็นข้อมูลหลักที่ใช้ในการรับรู้รายได้ของธุรกิจก่อสร้าง และส่งผลกระทบต่อความถูกต้องของรายได้และต้นทุนการรับเหมาก่อสร้างที่แสดงในรายงานทางการเงิน ดังนั้น การพิจารณาความสมเหตุสมผลของอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จจึงเป็นสิ่งสำคัญ รวมทั้งอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จยังเกี่ยวข้องกับข้อมูล budget cost ซึ่งถือเป็นประมาณการของผู้บริหารที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องใช้ professional skepticism ในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อมูลดังกล่าว</p> <p>ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับกระบวนการประเมินความเสี่ยงสำหรับบัญชีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้าง ทั้งความเสี่ยงจากการทุจริตและความเสี่ยงจากข้อผิดพลาด ซึ่งมีผลต่อ</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>3.2 การตรวจสอบ budget cost</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำความเข้าใจกระบวนการในการจัดทำและปรับปรุง budget cost ของบริษัท รวมทั้งการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและปรับปรุง budget cost - ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอในการตรวจสอบ budget cost ทั้งที่มีข้อบ่งชี้ว่า budget cost ของแต่ละโครงการอาจไม่เหมาะสม เช่น การเลือกตัวอย่างในตรวจสอบ budget cost ไม่เพียงพอ การตรวจสอบ budget cost เพียงในด้านราคาของวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง โดยไม่ได้ตรวจสอบความสมเหตุสมผลของปริมาณและประเภทของวัสดุ เป็นต้น - ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานประกอบการพิจารณา estimated cost to completion เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของ revised budget cost ของบริษัท <p>3.3 การตรวจสอบอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการประเมินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ รวมถึงวิธีการที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการใช้ในการประเมินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จอย่างเพียงพอ - ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินความรู้ความสามารถและขีดความสามารถของวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ รวมถึงไม่ได้พิจารณาความเป็นไปได้ที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการอาจไม่เป็นกลาง เนื่องจากเป็นพนักงาน 	<p>การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม รวมทั้งทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ และกระบวนการในการจัดทำและปรับปรุง budget cost ของบริษัทอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ หากในกระบวนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีพบความผิดปกติของข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เช่น การมีผลต่างระหว่างอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการเปรียบเทียบกับอัตราส่วนของ actual cost กับ budget cost หรืองานก่อสร้างในแต่ละขั้นตอนที่ล่าช้ากว่ากำหนดอย่างมีนัยสำคัญ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาหาข้อมูลเพิ่มเติม รวมทั้งควรพิจารณาใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อตอบสนองความเสี่ยงและให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ</p> <p>ทั้งนี้ ในกรณีที่บริษัทกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานโดยอ้างอิงกับอัตราส่วนของ actual cost และ budget cost ในการรับรู้รายได้ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญในการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของ actual cost budget cost และ revised budget cost รวมทั้งความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับแต่ละโครงการ โดยในกรณีที่โครงการรับเหมาก่อสร้างเป็นโครงการที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เช่น ลักษณะงานก่อสร้างที่มีความซับซ้อน หรือมีความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับ budget cost ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นในการว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรืออาจใช้หลักฐานการตรวจรับงานของลูกค้าของกิจการที่รับเหมาก่อสร้างในการประเมินความสมเหตุสมผลของ budget cost และความเหมาะสมของขึ้นความสำเร็จของงานที่บริษัทฯ ใช้ในการรับรู้รายได้</p>

ข้อสังเกตที่พบ	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<p>ของบริษัท เพื่อให้พิจารณาความน่าเชื่อถือของอัตราส่วนของงานที่เสร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบความเหมาะสมและความสมเหตุสมผลของขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการได้ประเมินขึ้น - ผู้สอบบัญชีพบผลต่างระหว่างอัตราส่วนของงานที่สำเร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการกับอัตราส่วนที่คำนวณจาก actual cost และ budget cost แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้สืบสวนหาสาเหตุของผลแตกต่างที่เกิดขึ้นดังกล่าว เพื่อพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลของอัตราส่วนของงานที่สำเร็จที่บริษัทใช้ในการรับรู้รายได้ <p>3.4 การสังเกตการณ์สถานที่ก่อสร้าง</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้สอบบัญชีไม่ได้เข้าสังเกตการณ์สถานที่ก่อสร้างเพื่อประเมินว่ารายงานที่ได้รับจากวิศวกรผู้ควบคุมโครงการของบริษัท (s-curve) นั้นเชื่อถือได้และเหมาะสมเพียงพอที่จะสามารถให้ความมั่นใจได้ว่าขั้นความสำเร็จของงานที่ใช้บันทึกรับรู้รายได้มีความถูกต้องเหมาะสม - ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่า การก่อสร้างอาจใช้เวลามากกว่าระยะเวลาตามที่กำหนดในสัญญาก่อสร้าง แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้สอบถามสาเหตุเพิ่มเติมจากวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ เพื่อนำมาใช้ประเมินความเสี่ยงและออกแบบลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบประมาณการต้นทุนและการตรวจสอบขั้นความสำเร็จของงานในช่วงการตรวจสอบเนื้อหาสาระ 	<p>ในการตรวจสอบความเหมาะสมของ budget cost ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบเนื้อหาสาระของข้อมูลที่เป็นองค์ประกอบของ budget cost กับข้อมูลที่ให้ข้อพิสูจน์ว่า budget cost ที่บริษัทประมาณการขึ้นนั้นมีความเหมาะสมโดยพิจารณาทั้งในด้านประเภท ปริมาณและราคา และสำหรับการตรวจสอบ revised budget cost นอกเหนือจากการทำความเข้าใจกระบวนการจัดทำ revised budget cost แล้ว ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบความสมเหตุสมผลของ revised budget cost ของโครงการที่ยังไม่แล้วเสร็จในปี โดยพิจารณาผลรวมของ actual cost และ estimated cost to completion ของโครงการประกอบกับการสังเกตการณ์สถานที่ก่อสร้างร่วมกับการสอบถามวิศวกรโครงการ</p> <p>นอกจากนี้ วิธีการที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความสมเหตุสมผลของอัตราส่วนของงานที่สำเร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ คือ การทำความเข้าใจวิธีการที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการใช้ในการประเมินอัตราส่วนของงานที่สำเร็จ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงและกำหนดวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ การประเมินความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ในการทำงานของวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ และการสังเกตการณ์สถานที่ก่อสร้างถือเป็นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่สำเร็จได้อย่างเหมาะสม</p>

การวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อสังเกต ที่ควรปรับปรุง

การวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง (“root cause analysis”) ถือเป็นกระบวนการสำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถกำหนดแผนการแก้ไขข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง (“remediation plan”) ได้อย่างเหมาะสม ตรงจุด และทันเวลาที่ โดยที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งประสบความสำเร็จในการแก้ไขข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง เนื่องจากหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีได้ให้ความสำคัญกับ root cause analysis โดยมอบหมายให้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ และเวลาเพียงพอเป็นผู้รับผิดชอบทีมงานที่ทำหน้าที่ในการทำ root cause analysis และจัดทำ remediation plan ที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัฒนธรรมขององค์กร จัดลำดับแผนการแก้ไขตามความจำเป็นและเร่งด่วน รวมถึงกำหนดให้มีการติดตามการดำเนินการตาม remediation plan อย่างเหมาะสม

อย่างไรก็ดี จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรายบุคคลในปี 2559 และ 2560 ก.ล.ต. ยังคงพบข้อสังเกตที่ควรปรับปรุงในลักษณะเดียวกันเกิดขึ้นซ้ำในสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ซึ่งจากการทำ root cause analysis ในเบื้องต้น ก.ล.ต. เห็นว่า สาเหตุที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวยังไม่สามารถแก้ไขข้อสังเกตที่ควรปรับปรุงได้อย่างมีประสิทธิภาพ อาจเกิดจากปัจจัยดังต่อไปนี้

1. การมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและ EQCR :

การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีและ EQCR ในกรณีที่งานสอบบัญชีมีรายการที่ซับซ้อนหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมากในบางกรณีค่อนข้างต่ำ ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีและ EQCR ไม่สามารถค้นพบประเด็นที่สำคัญ และมอบหมายให้ทีมตรวจสอบปฏิบัติงานเพิ่มเติม เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบได้ รวมถึง

อาจไม่สามารถให้คำแนะนำแก่ทีมตรวจสอบเพื่อแก้ไขประเด็นปัญหาที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างทันเวลาที่

สำนักงานสอบบัญชีจึงควรเน้นย้ำให้ผู้สอบบัญชีและ EQCR ให้ความสำคัญกับการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่งานสอบบัญชีมีรายการที่ซับซ้อนหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาดำเนินการด้านต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้สอบบัญชีและ EQCR จะมีเวลาเพียงพอในการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชี ยกตัวอย่างเช่น จัดสรรปริมาณงานให้แก่หุ้นส่วนสำนักงานแต่ละท่านอย่างเหมาะสม พิจารณารับงานสอบบัญชีที่สำนักงานสอบบัญชีมีทรัพยากรเพียงพอในการปฏิบัติงาน ทั้งในแง่ของอัตราค่าจ้าง ความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ รวมถึงจัดให้มีกระบวนการสอบทานการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและ EQCR อย่างสม่ำเสมอ

2. การปรึกษาหารือเรื่องที่สำคัญกับ technical team/ department :

สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ได้จัดให้มี technical team/ department ในการทำหน้าที่ให้คำปรึกษาแก่ทีมตรวจสอบ ในกรณีที่พบประเด็นที่มีความซับซ้อน ประเด็นที่มีการถกเถียงกันภายในทีมตรวจสอบที่ยังไม่ได้ข้อสรุป หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สำนักงานสอบบัญชีจึงควรจัดให้มี technical team/ department ที่ประกอบด้วยบุคลากรที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับมาตรฐานวิชาชีพ รวมถึงกำหนดรายละเอียดเรื่องที่ทีมตรวจสอบควรนำไปปรึกษา technical team/ department ให้ชัดเจน เพื่อให้มั่นใจว่า ทีมตรวจสอบสามารถแก้ไขประเด็นปัญหาต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปที่ต้องการในการพิจารณาออกรายงานของผู้สอบบัญชีให้เหมาะสมกับสถานการณ์

3. คู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชี :

คู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่มีเนื้อหาครอบคลุมถึงเรื่องการตรวจสอบบัญชีหรือเรื่องที่มีความซับซ้อนอย่างครบถ้วน เช่น การตรวจสอบเรื่องการรวมธุรกิจ การตรวจสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ และการตรวจสอบรายได้รับเหมาก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เป็นต้น

สำนักงานสอบบัญชีจึงควรมอบหมายให้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และประสบการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอทำหน้าที่ในการปรับปรุงเนื้อหาคู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชีให้ครบถ้วนและสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้องที่บังคับใช้ในปัจจุบัน รวมทั้งกำหนดวิธีการสื่อสารคู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ให้พนักงานทุกระดับรับทราบและมีกระบวนการติดตามที่ทำให้มั่นใจว่าทีมตรวจสอบมีความเข้าใจอย่างถ่องแท้ และสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

4. การรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้อยู่กับองค์กร :

ในช่วงระยะเวลาหลายปีที่ผ่านมา จำนวนผู้ที่สำเร็จการศึกษาด้านวิชาชีพบัญชีที่มีความสนใจในการเข้ามาประกอบวิชาชีพสอบบัญชีลดลง ประกอบกับอัตราการลาออกของบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีในภาพรวมสูงขึ้น ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ประสบปัญหาการขาดแคลนบุคลากรอย่างต่อเนื่อง

โดยที่ผ่านมา ผลการสำรวจได้แสดงให้เห็นว่า ปัจจัยสำคัญที่ทำให้พนักงานอยู่กับองค์กรได้นาน ได้แก่ ความก้าวหน้าในวิชาชีพ โอกาสในการเรียนรู้และพัฒนาศักยภาพ ความมั่นคงในหน้าที่การงาน โอกาสในการได้รับค่าตอบแทนที่สูงขึ้นในอนาคต และสภาพแวดล้อมในการทำงาน (ยกตัวอย่างเช่น การมีหัวหน้าและเพื่อนร่วมงานที่ดี) สำนักงานสอบบัญชีจึงอาจนำปัจจัยดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดกลยุทธ์เพื่อดึงดูดบุคลากรรุ่นใหม่ให้มาร่วมงานกับสำนักงานสอบบัญชี และรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้อยู่กับองค์กรนานขึ้น

แผนงานและเรื่องสำคัญที่จะมุ่งเน้นในปี 2561

จากผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบว่า ในรอบการตรวจที่ 3 สำนักงานสอบบัญชีมีความตั้งใจที่จะยกระดับระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นอย่างต่อเนื่อง ส่งผลให้แนวโน้มของคุณภาพงานสอบบัญชีมีพัฒนาการที่ดีขึ้นกว่ารอบก่อน ๆ อย่างเห็นได้ชัด ก.ล.ต. จึงเชื่อมั่นว่าแผนงานในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดำเนินการมาอย่างต่อเนื่องนั้นสัมฤทธิ์ผล นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังคงกำหนดแผนงานรายปีเพื่อสนับสนุนเป้าหมายหลักในการพัฒนา financial reporting ecosystem ให้มีความสมดุล โดยจะส่งเสริมให้ stakeholders ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็น กรรมการบริษัท กรรมการตรวจสอบ preparer รวมถึงผู้สอบบัญชี เข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนาคุณภาพรายงานทางการเงินให้ดียิ่งขึ้น เนื่องจาก ก.ล.ต. เชื่อมั่นว่าหาก stakeholders ทำหน้าที่ของตนเองอย่างเหมาะสมจะช่วยยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนให้ยั่งยืนได้

ในปี 2561 ก.ล.ต. จึงวางแนวทางในการสานต่อแผนงานเพื่อสร้างความเข้มแข็งให้แก่ stakeholders ทุกฝ่ายอย่างต่อเนื่อง และยังขยายแผนงานให้ครอบคลุมถึงการสร้างความเข้มแข็งให้แก่กลุ่มผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนอีกด้วย เนื่องจาก ก.ล.ต. ได้เล็งเห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายในและผู้ตรวจสอบภายในว่าเป็นอีกกลไกสำคัญที่จะช่วยผลักดันให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ ทั้งนี้ แผนงานในการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่ stakeholders ดังกล่าวสำหรับปี 2561 สามารถสรุปได้ ดังนี้

แผนการสร้างความเข้มแข็งให้ preparer

1. ร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ และศูนย์ส่งเสริมการพัฒนาความรู้ตลาดทุนในการจัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และเตรียมความพร้อมให้แก่ผู้ทำบัญชีสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่จะมีผลใช้บังคับในอนาคตอันใกล้ ยกตัวอย่างเช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินในกลุ่มเครื่องมือ

ทางการเงิน รวมถึงการจัดสัมมนาให้ความรู้เกี่ยวกับประเด็นปัญหาทางบัญชีที่พบจากการสอบทานรายงานทางการเงินของบริษัท IPOs ให้แก่บริษัทที่สนใจจะขออนุญาตทำ IPOs

2. สานต่อโครงการเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ โดยให้ความรู้แก่ผู้ลงทุนในเรื่อง Key Audit Matters (“KAMs”) เพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์จากการอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ได้อย่างเต็มที่ เช่น การใช้ข้อมูลดังกล่าวประกอบการวิเคราะห์รายงานทางการเงิน และนำไปเป็นข้อมูลในการตั้งคำถามเพื่อสอบถามผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีในการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นได้ นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนงานที่จะรวบรวมข้อมูล KAMs เพื่อนำมาใช้วิเคราะห์ในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ และเผยแพร่ให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ โดยการดำเนินการข้างต้นจะช่วยส่งเสริมให้ preparer ทำหน้าที่ในการจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น รวมทั้งจัดเตรียมข้อมูลประกอบการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม

3. ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับรายการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้มีการปรับปรุง (audit adjustment) สำหรับรายงานทางการเงินงวดปี 2561 เพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวไปใช้ในการพิจารณาหาแนวทางในการส่งเสริมคุณภาพรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน เช่น นำหัวข้อเรื่องที่ว่าบริษัทจดทะเบียนยังบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง หรือประเด็นที่ต้องมีการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ไปหารือกับสภาวิชาชีพฯ และนำไปจัดอบรมสัมมนาให้แก่ preparer ต่อไป

4. จัดสัมมนาเพื่อให้ความรู้เกี่ยวกับวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับโปรแกรมสำเร็จรูปและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น accounting software และ ERP software ซึ่งบริษัทจดทะเบียนที่มีข้อจำกัดในการลงทุนและพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ สามารถนำมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้ รวมทั้งจัดทำแบบสำรวจเกี่ยวกับการใช้ระบบสารสนเทศของบริษัทจดทะเบียน เพื่อที่จะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้วางแผนการสนับสนุนบริษัทจดทะเบียนในเรื่องดังกล่าวต่อไป

แผนการส่งเสริมให้กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนสำคัญในการสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างมีคุณภาพ

กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบนับเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการกำหนดทิศทาง การดำเนินการของบริษัท และส่งเสริมให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะมีส่วนช่วยสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนเติบโตอย่างยั่งยืน ในปี 2560 ก.ล.ต. จึงได้สื่อสารให้กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว รวมทั้งได้ออก CG Code เพื่อเป็นหลักปฏิบัติแก่คณะกรรมการบริษัทจดทะเบียนในการกำกับดูแลให้กิจการสามารถดำเนินงานอย่างมีความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม รวมทั้งสร้างคุณค่าให้กิจการอย่างยั่งยืน ซึ่งหัวข้อหนึ่งใน CG Code ได้กำหนดบทบาทของคณะกรรมการบริษัทในการกำกับดูแลให้บริษัทจดทะเบียนรักษาความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ในปี 2561 ก.ล.ต. จึงมีแผนงานที่จะสานต่อโครงการดังกล่าว โดยเน้นการสื่อสารและจัดสัมมนาให้เกิดความเข้าใจในหลักปฏิบัติของ CG Code เพื่อที่บริษัทจดทะเบียนจะสามารถนำ CG Code ไปใช้ได้อย่างสัมฤทธิ์ผล โดย ก.ล.ต. มีแผนจะจัด workshop แบบกลุ่มย่อยให้แก่ตัวแทนจากบริษัทจดทะเบียนทุกแห่ง เพื่อเปิดโอกาสให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเกี่ยวกับการนำ CG Code ไปใช้จริง และรับฟังปัญหาในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนที่จะพบปะพูดคุยกับตัวแทนบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่เพื่อเน้นย้ำในเรื่องการนำ CG Code ไปเผยแพร่ในบริษัทจดทะเบียนขนาดใหญ่ โดยการสร้าง tone at the top ที่ให้ความสำคัญกับเรื่องดังกล่าวอีกด้วย

แผนการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลจากการเข้าตรวจระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันแสดงให้เห็นว่าภาพรวมระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงคุณภาพงานตามที่ ก.ล.ต. ได้เคยให้ข้อสังเกตไปแล้ว ยังเหลือเพียงข้อสังเกตที่เป็นเรื่องที่ยากและซับซ้อน หรือเรื่องที่ต้องใช้เวลาในการแก้ไข ก.ล.ต. จึงได้

ปรับแผนงานในการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีในปี 2561 โดยจะมุ่งเน้นงานทางด้านการพัฒนาและช่วยสนับสนุนสำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพงานมากยิ่งขึ้น และปรับแนวทางการตรวจคุณภาพทั้งในระดับ firm level และ engagement level ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยมุ่งเน้นการตรวจแบบเจาะลึกในเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง (specific high risk area) ที่จะส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และกำหนด theme inspection ที่จะตรวจสอบเชิงลึกในแต่ละรอบการตรวจ รวมทั้ง ก.ล.ต. จะสื่อสารข้อสังเกตและข้อเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้รับทราบอย่างต่อเนื่อง โดยให้ความสำคัญกับการจัดทำแผนการแก้ไขข้อบกพร่องของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปรับปรุงแก้ไขเรื่องดังกล่าวได้อย่างทันเวลา และมีประสิทธิผล สำหรับงานด้านการพัฒนาและสนับสนุนสำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพที่ ก.ล.ต. จะดำเนินการในปี 2561 มีดังนี้

1. จัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่พบจากการนำมาตรฐานการบัญชีไปใช้ในทางปฏิบัติโดยจะเน้นเรื่องที่ยากและซับซ้อน รวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีที่จะมีผลใช้บังคับในอนาคต นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนงานที่จะให้การสนับสนุนแก่สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กในเรื่องต่าง ๆ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่สังกัดสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยในปี 2561 ก.ล.ต. จะสานต่อโครงการจัด workshop ให้แก่ local firms เพื่อให้ความรู้และแนวทางแก้ไขประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในหลายสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งโครงการนี้ได้จัดขึ้นครั้งแรกในปี 2560 และได้รับผลตอบรับที่ดีจาก local firms ว่าการให้ความรู้ในรูปแบบดังกล่าวเป็นประโยชน์ และสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง และยังเปิดโอกาสให้สำนักงานสอบบัญชีได้แลกเปลี่ยนข้อมูลและความคิดเห็นร่วมกับ ก.ล.ต. เพื่อช่วยกันวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุที่แท้จริงของข้อสังเกตที่พบจากการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชี รวมถึงพิจารณาหาแนวทางแก้ไขร่วมกัน

2. เปิดช่องทางในการให้คำปรึกษาแก่ local firms ในเรื่องประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีและการควบคุม

คุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมคุณภาพของงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นได้ นอกจากนี้ ก.ล.ต. จะนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้วิเคราะห์เพื่อหาแนวทางในการสนับสนุน local firms ได้โดยตรงจุดต่อไป

3. ให้การสนับสนุนสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในการจัดให้มีเครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชี (audit tools) และแนวทางการสอบบัญชีที่ local firms สามารถนำไปใช้ได้ และสนับสนุนโครงการพัฒนาบุคลากรที่จะมาทำหน้าที่เป็น EQCR และผู้ติดตามผล โดยจัดให้มีหลักสูตรการอบรมสำหรับผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และคุณสมบัติเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถทำหน้าที่เป็น EQCR และผู้ติดตามผลให้กับ local firms ได้

4. ร่วมมือกับกลุ่มประเทศ AARG ในการสานต่อเป้าหมายในการลดประเด็นข้อบกพร่องที่พบในงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนอย่างน้อยร้อยละ 25 เพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีของตลาดทุนในภูมิภาคอาเซียน โดยทำการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดซ้ำร่วมกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในภูมิภาค รวมถึงติดตามความคืบหน้าในการลดประเด็นข้อบกพร่องที่พบในงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง

5. ให้ความรู้แก่ผู้สอบบัญชีในสังกัด local firms เกี่ยวกับวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และการใช้

data analytics ในการสอบบัญชี รวมทั้งวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพสำหรับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์และข้อมูลทางบัญชีที่ผ่านการประมวลผลโดยซอฟต์แวร์ที่ซับซ้อน

แผนการยกระดับระบบการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียน

ก.ล.ต. เล็งเห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งถือเป็นอีกหนึ่งองค์ประกอบที่สำคัญของ financial reporting ecosystem เนื่องจากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยป้องกันข้อบกพร่องทั้งที่เกิดจากข้อผิดพลาดและการทุจริตได้ ซึ่งจะช่วยยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนและส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนเติบโตอย่างยั่งยืนได้ ในปี 2561 ก.ล.ต. จึงมีแผนงานที่จะส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนมีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยสื่อสารให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนให้ความสำคัญกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี รวมทั้งร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการพัฒนาความรู้ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน และบริษัทที่รับตรวจสอบภายใน เพื่อยกระดับการควบคุมภายในของบริษัท IPOs และบริษัทจดทะเบียนต่อไป

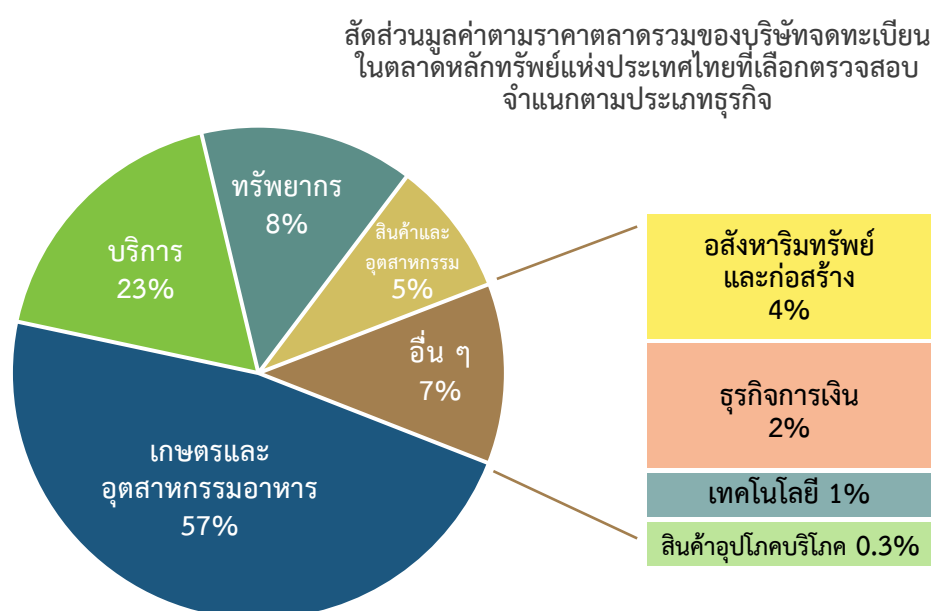
ข้อมูลสถิติที่สำคัญ

การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

ปี	จำนวนผู้ยื่นคำขอ ความเห็นชอบทั้งสิ้น	จำนวนผู้ที่ได้รับความเห็นชอบ		จำนวนผู้ที่ไม่ได้รับ ความเห็นชอบ
		ยื่นครั้งแรก	ต่ออายุ	
2557	46	15	29	2
2558	34	21	11	2
2559	65	26	39	-
2560	62	26	36	-

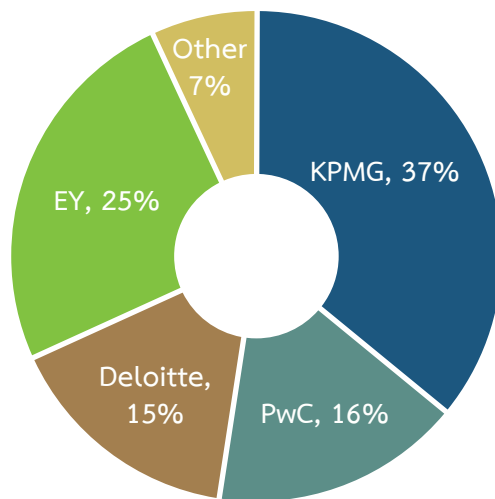
ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2560 อัตราส่วนบริษัทจดทะเบียนต่อผู้สอบบัญชีในตลาดทุน เท่ากับ 3.2

สัดส่วนมูลค่าตามราคาตลาดรวมเฉลี่ยของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เลือกตรวจสอบในปี 2560 จำแนกตามประเภทธุรกิจ



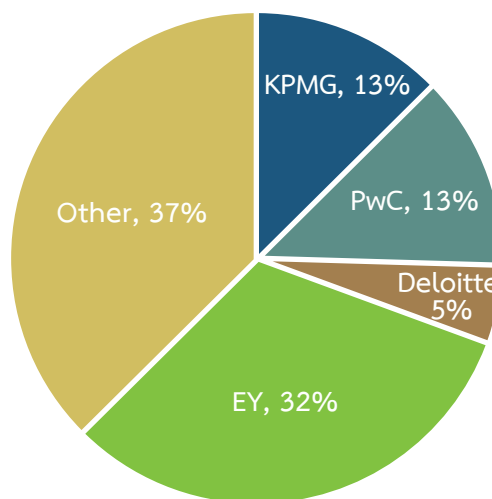
หมายเหตุ: มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 29 ธันวาคม 2560

สัดส่วนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีวัดตามมูลค่าตามราคาตลาด (market capitalization)



หมายเหตุ: มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ 29 ธันวาคม 2560

สัดส่วนจำนวนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี



หมายเหตุ: สัดส่วนจำนวนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ 29 ธันวาคม 2560

การแจ้งให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงิน แยกตามประเด็นที่แจ้งให้แก้ไข

หน่วย: บริษัท

ประเด็นที่ส่งแก้ไข	2558	2559	2560
รายงานของผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหารหรืองบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	2	1	-
รายงานของผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร	2	2	-
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนด)	1	-	-
หนี้สินจากการออกตั๋วแลกเงิน	-	-	1
เงินให้กู้ยืมและรายได้ดอกเบี้ยจากการประกอบธุรกิจ	-	-	1

การดำเนินการกับงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน

หน่วย: บริษัท

การดำเนินการ	2558	2559	2560
การสั่งให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ	-	-	3

ข้อมูลการดำเนินการกับผู้สอบบัญชี

ประเภท	พฤติกรรม	การดำเนินการ
ผู้สอบบัญชี	บกพร่องในการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามที่มาตรฐานวิชาชีพกำหนด	มีหนังสือตักเตือนผู้สอบบัญชีและหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีจำนวน 2 ราย

รายละเอียดการติดต่อ

- สามารถดาวน์โหลดรายงานฉบับนี้ได้จากเว็บไซต์ ก.ล.ต. www.sec.or.th
- สอบถามข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับเนื้อหาในรายงานฉบับนี้ได้ที่
สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)
333/3 ถนนวิภาวดีรังสิต แขวงจอมพล เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900
โทรศัพท์ 1207 หรือ 0 2033 9999
โทรสาร 0 2033 9660
e-mail: info@sec.or.th

