



สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี

THE YEAR
— *of* —
CHANGE

20th

ANNIVERSARY



รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบแรก
1 ตุลาคม 2553 – 31 ธันวาคม 2555

สารบัญ

บทนำ	3
คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	4
ก้าวแรกอย่างมั่นใจ	7
กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี	8
ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป	13
ก้าวต่อไปอย่างมั่นคง	31
บทสรุป	33
ข้อมูลสถิติที่สำคัญ	34

บทนำ

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (“ก.ล.ต”) ได้ก่อตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2535 มีฐานะเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 โดย ทำหน้าที่หลักในการกำกับดูแลตลาดทุนไทย ทั้งนี้ ภารกิจหลักขององค์กร คือ “กำกับและพัฒนาตลาดทุนของประเทศให้มีประสิทธิภาพ ยุติธรรม โปร่งใส และน่าเชื่อถือ” ดังนั้น เพื่อรักษาความเป็นธรรมในระบบตลาดทุน และสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน ก.ล.ต. จึงได้ติดตามและตรวจสอบการดำเนินงานของผู้ที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลอย่างใกล้ชิดและเพื่อให้มั่นใจว่าผู้ลงทุนได้รับความคุ้มครองอย่างเหมาะสม และมีข้อมูลที่ต้องรู้และเพียงพอต่อการตัดสินใจ ทั้งนี้ หนึ่งในงานสำคัญที่ ก.ล.ต. ผลักดัน คือ การยกระดับคุณภาพของการรายงานทางการเงิน ก.ล.ต. จึงกำกับดูแลผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบ และแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการในตลาดทุน โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ออกประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่ สช. 39/2553 เรื่อง การให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ลงวันที่ 23 กันยายน 2553 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ต้องปฏิบัติตามงานสอบบัญชีเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินด้วยความรับผิดชอบตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ตามข้อกำหนดของกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี และข้อกำหนดเพิ่มเติมตามประกาศที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงสังกัดสำนักงานสอบบัญชีที่มีระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานว่าด้วยการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่กำหนดโดย International Federation of Accountants (“IFAC”) ดังนั้น ก.ล.ต. จึงตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีดังกล่าวสังกัดมีคุณสมบัติเป็นไปตามที่ประกาศว่าด้วยการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนกำหนด

รายงานฉบับนี้จะอธิบายถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป แผนการตรวจในรอบที่สอง และข้อมูลสถิติที่สำคัญ



คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี
เกี่ยวกับการควบคุม
คุณภาพงานสอบบัญชี

1. นายบณฑล นิมสมบุญ

ตำแหน่ง

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ
สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และ
ตลาดหลักทรัพย์
- กรรมการธนาคารแห่งประเทศไทย

ประวัติการทำงาน

- ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- นายกสมาคมนักบัญชีและ
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การศึกษา

- MBA, University of Iowa, U.S.A. (ทุนรัฐบาลไทย)
- คุชกู๋บัณฑิตกิตติมศักดิ์ทางการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

2. ศาสตราจารย์หิรัญ รติศรี

ตำแหน่ง

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ สภาวิชาชีพบัญชี
ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ประธานคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีภาษีอากร
กรมสรรพากร
- ประธานอนุกรรมการศูนย์พัฒนาการกำกับดูแล
กิจการบริษัทจดทะเบียน
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- กรรมการในคณะกรรมการจัดทำบัญชีรายชื่อ
กรรมการรัฐวิสาหกิจ กระทรวงการคลัง

ประวัติการทำงาน

- ประธาน บริษัท ไฟร์ซอเตอร์เฮาส์ เอปไอเอส จำกัด
- กรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี กระทรวงพาณิชย์
- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
- ประธานกรรมการสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย

การศึกษา

- MBA, Wharton School, University of Pennsylvania, U.S.A.
- ดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ทางการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

3.ศาสตราจารย์อวีโรจน์ เลหาะพันธ์

ตำแหน่ง

- ประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท ศรีไทยซูเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)

ประวัติการทำงาน

- อธิบดีกรมธนารักษ์
- อธิบดีกรมสรรพากร
- อธิบดีกรมศุลกากร
- อธิบดีกรมสรรพสามิต

การศึกษา

- MBA (Taxation), The American University Washington, D.C., U.S.A.
- พณ. บ., น.บ., มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ประกาศนียบัตรชั้นสูงทางการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

4.ศาสตราจารย์อวิชัย กุเมตโกยโคย

ตำแหน่ง

- ประธานคณะกรรมการ บริษัท เสถียรสแตนเลสสตีล จำกัด (มหาชน)

ประวัติการทำงาน

- กรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การศึกษา

- Executive Program in Business Administration, University of Columbia, New York, U.S.A.
- ดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ทางการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

5.นายณัฐเสกข์ อิมโอบ

ตำแหน่ง

- ที่ปรึกษาคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประวัติการทำงาน

- หัวหน้าและประธานสำนักงานไพร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส
- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา

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

6.ศาสตราจารย์กิตติคุณสุภาพรรณ รัตนาภรณ์

ตำแหน่ง

- ศาสตราจารย์กิตติคุณ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน

- อาจารย์ประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา

- MBA (Accounting), Michigan State University, U.S.A.
- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยม) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

7.นางสาวจงจิตต์ หลักภัย

ตำแหน่ง

- รองผู้อำนวยการศูนย์บริการวิชาการและฝึกอบรม คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน

- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา

- บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัณฑิตบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

8.นายปกรณ์ เพ็ญภาคกุล

ตำแหน่ง

- กรรมการสภาวิชาการมหาวิทยาลัยรัฐบาล 2 แห่ง
- อาจารย์พิเศษ มหาวิทยาลัยรัฐบาลและเอกชน

ประวัติการทำงาน

- หุ้นส่วน สำนักงานสอบบัญชี ไพร์ซ วอเตอร์เฮาส์
- เลขานุการ และกรรมการหลายคณะ ในสมาคม นักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี สองวาระ

การศึกษา

- บัณฑิตบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

9.นายสามารถ บูรณวัฒนาโชค

ตำแหน่ง

- ประธานกรรมการตรวจสอบ ธนาคารไทยเครดิต
- กรรมการตรวจสอบสำนักงานคณะกรรมการกำกับกิจการพลังงาน

ประวัติการทำงาน

- ประธานคณะกรรมการจัดการ บริษัท บริหารสินทรัพย์ กรุงเทพพาณิชย์ จำกัด
- ประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท ตลาดรองสินเชื่อที่อยู่อาศัย
- ผู้ช่วยผู้ว่าการสายกำกับสถาบันการเงิน ธนาคารแห่งประเทศไทย

การศึกษา

- Master of Management สถาบันบัณฑิตบริหารธุรกิจศศินทร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- Advanced Management Program, Harvard Business School, U.S.A.
- บัณฑิตมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

10.นางปรานี กาญจนะ

ตำแหน่ง

- ที่ปรึกษาสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ที่ปรึกษาสมาคมประกันวินาศภัย

ประวัติการทำงาน

- รองอธิบดีกรมการประกันภัย
- รองอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
- หัวหน้าผู้ตรวจราชการกระทรวงพาณิชย์

การศึกษา

- บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัณฑิตบัณฑิต (เกียรตินิยม) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ก้าวแรกอย่างมั่นใจ

สืบเนื่องจากวิกฤติเศรษฐกิจทั้งในสหรัฐอเมริกา และในสหภาพยุโรป รวมถึงกรณีการตกแต่งบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ (กรณี Enron และ Worldcom) ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงแนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีจากเดิมซึ่งเป็นระบบที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพกำกับดูแลตนเอง (Self-Regulatory Organization: SRO) มาเป็นการกำกับดูแลอย่างเข้มงวดโดยหน่วยงานทางการที่เป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่ง ก.ล.ต. เห็นความจำเป็นที่ตลาดทุนไทยต้องมีการเปลี่ยนแปลงไปในแนวทางเดียวกัน โดยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้ปรับปรุงแนวทางการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีให้เข้มข้นขึ้นตามมาตรฐานสากล โดยเน้นการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งกระบวนการทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและงานสอบบัญชี จนปัจจุบัน ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับในเรื่องคุณภาพการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ทั้งจากสหภาพยุโรป ธนาคารโลก และหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในอาเซียน นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมความร่วมมือระหว่างหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชี (International Forum of Independent Audit Regulators: “IFIAR”) และเป็นสมาชิกขององค์กรความร่วมมือระหว่างหน่วยงานกำกับดูแลระหว่างประเทศในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN Audit Regulators Group: “AARG”) อีกด้วย ซึ่งการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีให้เข้มข้นตามมาตรฐานสากลและการเป็นที่ยอมรับจากองค์กรนานาชาตินี้ ทำให้การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของบริษัทไทยเป็นที่น่าเชื่อถือ และช่วยให้การระดมทุนจากต่างประเทศสามารถทำได้สะดวกขึ้น ตัวอย่าง เช่นบริษัทที่ต้องการออกและเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปสามารถใช้ผู้สอบบัญชีของไทยได้โดยผู้สอบบัญชีไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลของประเทศนั้นอีก ความเชื่อมั่นที่มาจากการปฏิบัติ และการกำกับดูแลที่ได้มาตรฐานสากลนี้นำมาซึ่งการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของตลาดทุนและประเทศไทยโดยรวม

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี

ก.ล.ต. สนับสนุนให้มีการพัฒนาความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่สายตรวจอย่างต่อเนื่อง ซึ่งได้รับการสนับสนุนเป็นอย่างดีจากธนาคารโลก โดยเจ้าหน้าที่สายตรวจได้รับการอบรมทั้งภาคทฤษฎี ภาคปฏิบัติ และเข้าร่วมอบรมเชิงปฏิบัติการกับองค์กรระหว่างประเทศหลายองค์กร ดังต่อไปนี้

การจัดอบรมภายในให้แก่เจ้าหน้าที่สายตรวจ



เดือนเมษายน 2555 Mr. Jim Vessey ผู้เชี่ยวชาญในการตรวจคุณภาพการสอบบัญชีของ UK's Financial Reporting Council ได้มาให้การอบรมเกี่ยวกับการตรวจสอบธนาคารและสถาบันการเงิน

- การอบรมเชิงปฏิบัติการให้กับเจ้าหน้าที่สายตรวจ เกี่ยวกับการตรวจกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีของธนาคารและสถาบันการเงิน รวมถึงแบ่งปันเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่ตรวจพบ โดยผู้เชี่ยวชาญจาก Financial Reporting Council: FRC ของประเทศอังกฤษ
- การอบรมเชิงปฏิบัติการให้กับเจ้าหน้าที่สายตรวจเกี่ยวกับประสบการณ์ในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี ข้อกำหนดและบทลงโทษผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี โดยผู้เชี่ยวชาญจากประเทศสหรัฐอเมริกา
- การศึกษามาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศที่ออกใหม่ (clarified International Standard of Audits: "ISAs") ผ่านระบบ online ซึ่งเจ้าหน้าที่สายตรวจทุกคนได้ศึกษา ทำแบบทดสอบ และผ่านหลักสูตร the 1-year certificate ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) training program on ISAs แล้ว

การเป็นสมาชิกองค์กรระหว่างประเทศ การเข้าร่วมประชุม และการฝึกอบรมกับองค์กรระหว่างประเทศ



เดือน เมษายน 2555 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประชุม IFIAR Plenary Meeting ณ เมืองปูซาน ประเทศเกาหลี

เพื่อเป็นการพัฒนากระบวนการตรวจสอบและเป็นที่ยอมรับจากสากล ก.ล.ต. ได้สมัครเป็นสมาชิกขององค์กรระหว่างประเทศหลายองค์กรด้วยกัน รวมถึงเข้าร่วมประชุมเพื่อแสดงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อตลาดทุนไทยและภูมิภาค

- เดือนเมษายน 2555 และ ตุลาคม 2555 ก.ล.ต. เข้าร่วมประชุม IFIAR Plenary meeting ณ เมืองปูซาน ประเทศเกาหลี และ กรุงลอนดอน ประเทศอังกฤษ ตามลำดับ โดย ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประชุม IFIAR อย่างสม่ำเสมอทุกปี เริ่มตั้งแต่ปี 2553 ที่ ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เป็นสมาชิก IFIAR ซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นเพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ และประสบการณ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี

และสำนักงานสอบบัญชี ส่งเสริมความร่วมมือระหว่างหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชี และเป็นช่องทางในการติดต่อและประสานงานกับหน่วยงานระหว่างประเทศที่มีความสนใจในเรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีหรือใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี โดยการเป็นสมาชิก IFIAR ทำให้ประเทศไทยได้รับการยอมรับว่า ก.ล.ต. เป็นหน่วยงานที่มีความเป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการทำหน้าที่ และระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศไทยสอดคล้องกับแนวทางสากล จึงช่วยยกระดับมาตรฐานวิชาชีพบัญชี และส่งผลให้ผู้ลงทุนมีความเชื่อถือในระบบการรายงานทางการเงินของตลาดทุนไทยมากยิ่งขึ้น

- ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประชุม AARG และสัมมนา ASEAN Audit Inspection Workshop ร่วมกับ Malaysia Audit Oversight Board (“AOB”) และ Singapore Accounting and Corporate Regulatory Authority (“ACRA”) อย่างสม่ำเสมอ โดย AARG ได้ก่อตั้งขึ้นโดยความร่วมมือของ AOB ACRA และ ก.ล.ต. ซึ่งเป็นองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการสอบบัญชีในอาเซียน ซึ่งมีความเห็นร่วมกันที่จะจัดให้มีการร่วมมือระหว่างหน่วยงานกำกับดูแลการสอบบัญชีของประเทศอาเซียนเพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยจะจัดประชุมร่วมกันอย่างสม่ำเสมอ เพื่อเป็นช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ความรู้ และประสบการณ์ในการกำกับดูแลการสอบบัญชี รวมถึงเปิดโอกาสให้มีการร่วมมือในรูปแบบต่าง ๆ ระหว่างองค์กรกำกับดูแลการสอบบัญชีในอนาคต อีกทั้งยังเป็นการสนับสนุนแผนการเชื่อมโยงตลาดทุนในกลุ่มประเทศอาเซียนและการเสนอขายหลักทรัพย์ข้ามประเทศในอันที่จะทำให้มาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินมีมาตรฐานที่ใกล้เคียงกัน

- เจ้าหน้าที่สายตรวจเข้าร่วมการอบรมเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับกรณีศึกษาเกี่ยวกับการตรวจ รวมถึงการแบ่งปันประสบการณ์เกี่ยวกับการกำหนดบทลงโทษ ซึ่งจัดขึ้นโดย US Public Company Accounting Oversight Board (US PCAOB) ณ ประเทศสหรัฐอเมริกา ในเดือนพฤศจิกายน 2555

- ก.ล.ต. ได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมเป็นสมาชิกของ Committee1 ภายใต้ International Organisation of Securities Commissions (“IOSCO”) ซึ่ง Committee1 เป็นคณะทำงานที่ทำหน้าที่ติดตามพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ และแสดงความคิดเห็นไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการเข้าร่วมเป็นสมาชิกถือเป็นโอกาสอันดีที่นอกจากจะได้รับทราบข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพ



เดือนมกราคม 2555 ตัวแทนจาก ก.ล.ต. ได้เข้าร่วม AARG Audit Inspection Workshop ครั้งที่ 1 ณ ประเทศสิงคโปร์



เดือนพฤษภาคม 2555 ก.ล.ต. เข้าร่วมประชุม AARG Meeting ณ กรุงเทพมหานคร ประเทศไทย



เดือนธันวาคม 2555 ก.ล.ต. จัดงานสัมมนาประจำปีเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจทานระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และสัมมนาเชิงอภิปรายเกี่ยวกับแนวทางการแก้ไขปัญหาระบบการบัญชี ในวิชาชีพสอบบัญชี



เดือนกันยายน 2555 ก.ล.ต. จัดงานสัมมนา เพื่อเผยแพร่ความรู้ให้กับคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ภายใต้หัวข้อ “ผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพช่วยกรรมการตรวจสอบได้อย่างไร”



เดือนกันยายน 2555 ก.ล.ต. และ สตง. ร่วมลงนามบันทึกความร่วมมือในการยกระดับการสอบบัญชีของรัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ให้เข้มข้นและเป็นสากล



เดือนตุลาคม 2555 ก.ล.ต. ร่วมกับธนาคารโลก จัดการฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการให้กับเจ้าหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภายใต้หัวข้อ “Clarified ISAs training”

ในระดับสากล ยังเป็นช่องทางในการแสดงความเห็นต่อร่างมาตรฐานวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ และนำเสนอปัญหาอุปสรรคของประเทศไทย ในการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ

การมีส่วนร่วมในการยกระดับวิชาชีพ และบุคคลที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุน

ก.ล.ต. มุ่งเน้นที่จะยกระดับมาตรฐานทางวิชาชีพสอบบัญชี รวมถึงยกระดับตลาดทุนไทยให้มีศักยภาพทัดเทียมสากล ก.ล.ต. จึงมีการจัดอบรมให้กับทั้งผู้สอบบัญชีในตลาดทุน และผู้ที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ในตลาดทุน ดังต่อไปนี้

- ในเดือนมกราคม 2555 และ ธันวาคม 2555 ก.ล.ต. ได้จัดงานสัมมนา ให้กับหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ภายใต้หัวข้อ “ข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจทานระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี” นอกจากนี้ งานสัมมนาเดียวกันในเดือนธันวาคม 2555 ยังมีการสัมมนาเชิงอภิปรายโดยผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และขนาดเล็ก รวมถึงผู้ทรงคุณวุฒิทางการศึกษา เพื่อร่วมอภิปรายเรื่องแนวทางการแก้ไขปัญหาทรัพยากรบุคคลในวิชาชีพสอบบัญชี
- ในเดือนกันยายน 2555 ก.ล.ต. ได้ออกแนวทางการคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ และได้จัดสัมมนาให้กรรมการตรวจสอบ เพื่อเน้นถึงความสำคัญของบทบาท และหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะช่วยสนับสนุนงานของกรรมการตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (“บริษัทจดทะเบียน”) ซึ่งจะช่วยยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและการรายงานทางการเงิน และส่งผลให้มาตรฐานการกำกับดูแลกิจการดีขึ้น อันจะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นของผู้ลงทุนต่อตลาดทุนไทย
- ก.ล.ต. และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (“สตง.”) ได้ลงนามบันทึกความร่วมมือในการส่งเสริมให้การสอบบัญชีของรัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจดทะเบียน มีคุณภาพ และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการดำเนินการดังกล่าว ได้รับการสนับสนุนจากธนาคารโลก ในการส่งผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศมาให้ความรู้กับเจ้าหน้าที่ สตง. และสนับสนุนค่าใช้จ่ายในการลงทะเบียนเรียนมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นหลักสูตรของสมาคมนักบัญชีอังกฤษ

พร้อมกันนั้น ก.ล.ต. ได้ประสานงานกับสำนักงานสอบบัญชีต้นสังกัดของผู้สอบบัญชีในตลาดทุน เพื่อให้เจ้าหน้าที่ สตง. ไปปฏิบัติงานกับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศที่อยู่ในเครือข่ายเดียวกับสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าว ซึ่งเจ้าหน้าที่ สตง. จะมีโอกาสแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับการสอบบัญชีในทางปฏิบัติ นอกจากนี้ ก.ล.ต. และ สตง. จะทำงานร่วมกันอย่างใกล้ชิด โดยจะมีการแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ระหว่างกันเพื่อยกระดับการสอบบัญชีบริษัทจดทะเบียนให้เข้มงวดยิ่งขึ้นทั้งระบบ ทั้งนี้ รัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจดทะเบียนล้วนเป็นกิจการขนาดใหญ่ ซึ่งมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อตลาดทุนไทย ดังนั้น ความร่วมมือดังกล่าวจึงเป็นการเพิ่มความเชื่อมั่นในคุณภาพของการรายงานทางการเงินของตลาดทุนไทย ซึ่งจะช่วยเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของตลาดทุนไทยให้เป็นที่น่าสนใจของนักลงทุนทั่วโลก

การเป็นที่ยอมรับในระดับสากล

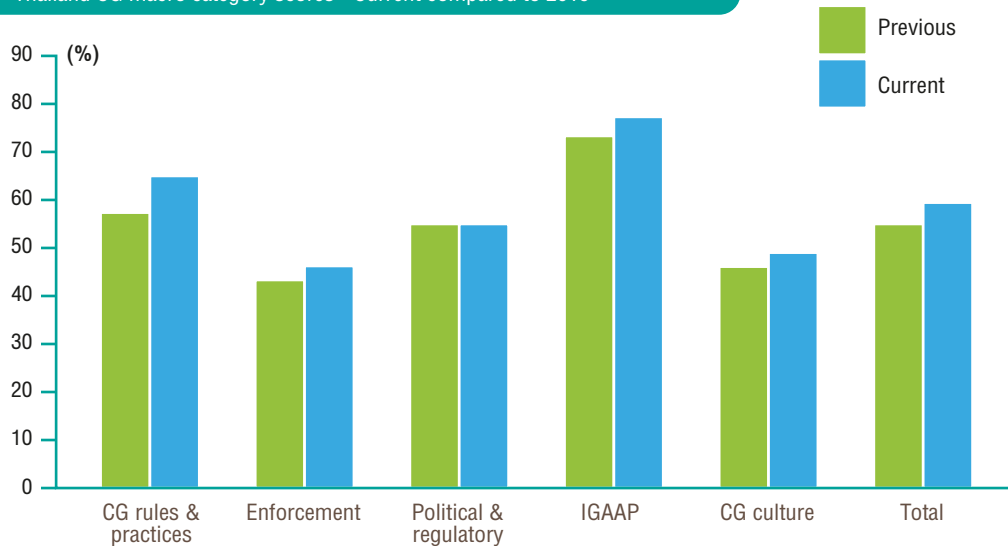
- สหภาพยุโรปยอมรับมาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไทย โดยได้จัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่เริ่มดำเนินการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุน (transitional phase) เป็นผลให้ ผู้สอบบัญชีของไทยยังไม่ต้องขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปที่บริษัทจดทะเบียนไทยไปเสนอขายหลักทรัพย์ได้ชั่วคราว และปัจจุบันสหภาพยุโรปอยู่ระหว่างการพิจารณายกระดับประเทศไทยให้อยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน (equivalent) อันจะทำให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและประเทศไทยสามารถให้ความไว้วางใจซึ่งกันและกันในการตรวจสอบการทำงานของสำนักงานสอบบัญชีที่ดำเนินการโดยอีกฝ่ายหนึ่งได้ (mutual reliance) เป็นผลให้บริษัทไทยที่ประสงค์จะไประดมทุนในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปสามารถทำได้สะดวกยิ่งขึ้น
- Asian Corporate Governance Association (ACGA) และ CLSA Asia-Pacific Markets ได้มีการออกรายงานการประเมินการกำกับดูแลกิจการของตลาดทุนในเอเชีย จำนวน 11 ประเทศ โดยประเทศไทยมีอันดับดีขึ้นมาอยู่ที่อันดับ 3 รองจากสิงคโปร์และฮ่องกง เมื่อเทียบกับการประเมินครั้งก่อนที่อยู่อันดับ 4 การประเมินครั้งนี้ ไทยได้คะแนนดีขึ้น 4 หมวด (CG rules & practices Enforcement IGAAP และ CG culture) จาก 5 หมวด และคะแนนเท่าเดิม 1 หมวด คือ Political & regulatory โดยหมวดที่ไทยได้คะแนนดีขึ้นมาก คือ เรื่องการจัดทำบัญชีและการสอบบัญชี (IGAAP) ได้คะแนน 80% จากเดิม 73% ซึ่งไทยได้คะแนนเป็นอันดับ 2 รองจากสิงคโปร์ ซึ่งเป็นผลจากการที่ประเทศไทยมีระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยหน่วยงานอิสระ เนื่องจาก ก.ล.ต. แสดงบทบาท ด้านการกำกับดูแลอย่างเข้มงวดในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีจนเป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ รวมทั้งได้ทำการประเมินคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ตามมาตรฐานสากลแล้ว

Market category scores

(%)	TOTAL	CG RULES & PRACTICES	ENFORCEMENT	POLITICAL & REGULATORY	IGAAP	CG CULTURE
1. Singapore	69	68	64	73	87	54
2. Hong Kong	66	62	68	71	75	53
3. Thailand	58	62	44	54	80	50
4. = Japan	55	45	57	52	70	53
4. = Malaysia	55	52	39	63	80	38
6. Taiwan	53	50	35	56	77	46
7. India	51	49	42	56	63	43
8. Korea	49	43	39	56	75	34
9. China	45	43	33	46	70	30
10. Philippines	41	35	25	44	73	29
11. Indonesia	37	35	22	33	62	33

Note : Category scores above are rounded. However, total scores are an average of the category scores to the second decimal place. Source : ACGA

Thailand CG macro category scores - Current compared to 2010



Source : ACGA, CLSA Asia-Pacific Markets

ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป

ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

ก.ล.ต. บรรลุเป้าหมายในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีครบทั้ง 26 สำนักงาน ในปี 2555 โดยผลการตรวจพบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ทุ่มเททรัพยากรอย่างเต็มที่ในการพัฒนา และปรับปรุงระบบงาน โดยทุกแห่งมีการวางระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นไปตามที่มาตรฐานวิชาชีพกำหนดแล้ว แม้ว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในบางเรื่องอาจยังต้องปรับปรุง เนื่องจากมาตรฐานดังกล่าว เป็นเรื่องใหม่เพิ่งเริ่มมีผลบังคับใช้ในประเทศไทย นอกจากนี้ พบว่า ด้วยระบบควบคุมคุณภาพที่ได้มาตรฐานทำให้งานสอบบัญชีโดยรวมมีคุณภาพมากขึ้นด้วย

ข้อสังเกตที่สำคัญจากการตรวจสอบ

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

จากการตรวจเรื่องความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานพบว่า นโยบายเกี่ยวกับการกำหนดให้นำผลการพิจารณาคุณภาพการทำงานมาเป็นส่วนสำคัญที่ใช้ในการประเมินผล การปฏิบัติงาน การกำหนดค่าตอบแทน การเลื่อนตำแหน่ง ของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งอาจยังไม่สามารถสร้างวัฒนธรรมในองค์กรให้พนักงานตระหนักว่าคุณภาพงานสำคัญกว่าธุรกิจ นอกจากนี้ การนำนโยบายเรื่องการควบคุมคุณภาพไปปฏิบัติยังไม่สม่ำเสมอ ซึ่งอาจเกิดจากการสื่อสารไปยังพนักงานในเรื่องคุณภาพยังไม่ชัดเจนเพียงพอ หรือไปไม่ถึงบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีในทุกระดับของสำนักงาน ทำให้บุคลากรดังกล่าว ยังไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพของงานสอบบัญชีเท่าที่ควร

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดแบบฟอร์มการประเมินผล และไม่มีผลการประเมินผลงานในระดับหุ้นส่วน โดยกำหนดหลักเกณฑ์การจ่ายผลตอบแทนให้แก่หุ้นส่วนเป็นอัตราคงที่ต่อชั่วโมงการทำงาน หรือจ่ายผลตอบแทนเป็นอัตราร้อยละของรายได้ค่าธรรมเนียมจากการสอบบัญชีของหุ้นส่วนแต่ละท่าน โดยไม่ได้คำนึงถึงปัจจัยเชิงคุณภาพ และไม่พบการกำหนดเงื่อนไขการปรับลดอัตราผลตอบแทนในกรณีที่พบข้อบกพร่องจากการปฏิบัติงาน

ตัวอย่างที่ 2 หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่ทำหน้าที่ดูแลและควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี หรือไม่ได้ให้อำนาจหน้าที่ และกำหนดความรับผิดชอบให้ชัดเจน รวมถึงยังไม่ได้มีจัดทีมงานรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

จากการตรวจเรื่องข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ยึดมั่นในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ และสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้กำหนดนโยบายวิธีปฏิบัติ รวมถึงคู่มือพนักงานให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีแล้ว แต่ยังคงต้องปรับปรุงระบบการติดตามเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรภายในสำนักงาน

สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีอย่างเคร่งครัด โดยเรื่องที่ยังต้องปรับปรุงส่วนใหญ่ คือ การหมุนเวียนผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (Engagement Quality Control Reviewer: “EQCR”) การรับงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี (“non-audit service”) การรับงานสอบบัญชีส่วนตัวของพนักงาน และการติดตามเรื่องความเป็นอิสระ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายการหมุนเวียน EQCR และการกำหนดระยะเวลาเว้นวรรคการทำงาน (“cooling-off period”) ของ EQCR และผู้สอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 2 สำนักงานสอบบัญชีไม่มีการบันทึกผลการสอบถามข้อมูล non-audit service จากบริษัทในเครือข่ายเป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่มีนโยบายในการตรวจสอบเรื่องความเป็นอิสระในขั้นตอนการพิจารณาการตอบรับงานว่า ลูกค้าสอบบัญชีเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าที่ใช้บริการ non-audit service ของบริษัทในเครือข่ายซึ่งอาจทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือไม่

ตัวอย่างที่ 3 สำนักงานสอบบัญชีไม่มีข้อห้ามเรื่องการรับงานสอบบัญชีของพนักงานในนามส่วนตัว และไม่มีข้อกำหนดให้พนักงานรายงานการรับงานสอบบัญชีในนามส่วนตัวอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้ ยังไม่พบหลักฐานการสอบทานความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่อาจเกิดจากการรับงานในนามส่วนตัวดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 4 หนังสือยืนยันความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ยังไม่ครอบคลุมถึงสมาชิกในครอบครัวของพนักงาน รวมถึงไม่ได้ระบุตัวอย่างความสัมพันธ์ที่อาจทำให้พนักงานขาดความเป็นอิสระเพื่อเป็นแนวทางให้พนักงานรายงานความขัดแย้งทางผลประโยชน์ได้ครบถ้วนมากยิ่งขึ้น

ตัวอย่างที่ 5 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการยืนยันความเป็นอิสระและการรักษาความลับของบุคคลที่ไม่ใช่พนักงานแต่มีส่วนเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ เช่น ที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญภายนอก ผู้สอบบัญชีภายนอกที่ได้รับการว่าจ้างจากสำนักงานสอบบัญชี และนักศึกษาฝึกงาน เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 6 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการดำเนินการ ในกรณีที่พนักงานลาออกเพื่อไปทำงานในบริษัทลูกค้า

ตัวอย่างที่ 7 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้พนักงานยืนยันความเป็นอิสระ และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณในแต่ละงานสอบบัญชีที่พนักงานปฏิบัติงานตรวจสอบ

ตัวอย่างที่ 8 สำนักงานสอบบัญชีมีรายได้ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจากกลุ่มบริษัทใดบริษัทหนึ่งเป็นจำนวนที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้รวม ซึ่งอาจมีผลต่อความเป็นอิสระ (“fee dependency”) แต่ไม่พบมาตรการลดหรือขจัดข้อกังวลดังกล่าว

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

จากการตรวจกระบวนการตอบรับงานพบว่า กระบวนการตอบรับงานในภาพรวมของสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นไปตามที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพกำหนดแล้ว แต่มีสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งที่จำเป็นต้องปรับปรุงเรื่องการจดบันทึกข้อมูลการตอบรับงานสอบบัญชีให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจากการพิจารณาตอบรับงานต้องอาศัยดุลยพินิจและประสบการณ์ของผู้ประเมินเป็นหลัก โดยยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่ละเอียดและชัดเจนเพียงพอ

นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังเรียงลำดับขั้นตอน การตอบรับงานไม่เหมาะสม อาจทำให้เกิดความเสี่ยงในการพิจารณาตอบรับงานลูกค้าได้ เนื่องจากยังพิจารณาไม่ครอบคลุมคุณสมบัติที่สำคัญของลูกค้าอย่างครบถ้วน

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีไม่มีเอกสารประกอบการประเมินการตอบรับงานที่เพียงพอและเหมาะสม หรือแบบประเมินเป็นการตอบว่า “ใช่” “ไม่ใช่” หรือ “ไม่เกี่ยวข้อง” แต่ไม่มีการบันทึกเหตุผลประกอบว่า เหตุใดจึงตอบ เช่นนั้น

ตัวอย่างที่ 2 การออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีก่อนที่จะประเมินการรับงานเสร็จสิ้น

ตัวอย่างที่ 3 แบบประเมินความเสี่ยง ยังไม่ครอบคลุมประเด็นที่สำคัญในบางเรื่อง เช่น ประวัติทางธุรกิจของผู้ถือหุ้นหลักและผู้บริหารคนสำคัญ ข้อบ่งชี้เกี่ยวกับการถูกจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงาน การพิจารณาความรู้ความสามารถ และความเพียงพอของทีมตรวจสอบในอุตสาหกรรมของลูกค้า การพิจารณาความเสี่ยงจากการเป็นหรือมีแผนที่จะเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ความซับซ้อนของระบบสารสนเทศที่ลูกค้าใช้ การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ และค่าสอบบัญชีค้ำจาย เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 4 รายงานการสอบบัญชีปีก่อนของลูกค้าที่สำนักงานสอบบัญชีรับงานเป็นปีแรก เป็นแบบไม่แสดงความเห็น เนื่องจากขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด และบริษัทให้ข้อมูลแก่สำนักงานสอบบัญชีว่า เหตุที่เปลี่ยนผู้สอบบัญชีใหม่ เนื่องจากผู้สอบบัญชีรายเดิมไม่เสนอราคาปีต่อไป แต่ไม่พบหนังสือตอบกลับจากผู้สอบบัญชีรายเดิมเกี่ยวกับการสอบถามมรรยาทในเอกสารประกอบการตอบรับงาน และในกระบวนการประเมินความเสี่ยงไม่พบการพิจารณาปัจจัยการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี และการที่รายงานการสอบบัญชีงวดก่อนเป็นแบบไม่แสดงความเห็น โดยสำนักงานสอบบัญชียังคงสรุปผลการประเมินความเสี่ยงว่ามีระดับปานกลาง

ตัวอย่างที่ 5 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดวิธีการตอบสนองความเสี่ยงในกรณีที่มีความเสี่ยงที่ประเมินได้อยู่ในระดับสูงกว่าปกติ แต่ยังพิจารณารับงาน

ตัวอย่างที่ 6 สำนักงานสอบบัญชีไม่มีแนวทางปฏิบัติในการสรุปผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยงจากการตอบรับงานลูกค้ารายใหม่ว่า กรณีใดบ้างที่ความเสี่ยงจากการตอบรับงานถึงระดับสูงกว่าปกติ เพื่อให้การประเมินความเสี่ยงเป็นมาตรฐานเดียวกัน และเพื่อลดการใช้ดุลยพินิจของผู้ประเมิน

4. ทรัพยากรบุคคล

จากการตรวจเรื่องทรัพยากรบุคคลพบว่า มีข้อสังเกตค่อนข้างน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับองค์ประกอบอื่น อย่างไรก็ตามมีบางประเด็นที่ต้องได้รับการปรับปรุง เช่น หลักสูตรการอบรม การติดตามให้พนักงานเข้าอบรมให้ครบถ้วน และการกำหนดเกณฑ์การประเมินผล เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรในการกำหนดจำนวนชั่วโมงการฝึกอบรมขั้นต่ำของพนักงานแต่ละระดับ รวมถึงไม่พบหลักฐานการจัดฝึกอบรมให้แก่พนักงานที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีที่มีลักษณะเฉพาะ เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานทุกคนมีความรู้และความสามารถเพียงพอต่อการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 2 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้เก็บข้อมูลการอบรมของพนักงานให้ครบถ้วนทุกหลักสูตร จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีขาดข้อมูลที่จะใช้ในการประเมินผลและพัฒนาพนักงาน

ตัวอย่างที่ 3 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้ติดตาม และดำเนินการกับพนักงานที่เข้าอบรมไม่ครบตามจำนวนชั่วโมงขั้นต่ำที่กำหนด

ตัวอย่างที่ 4 การประเมินผลการปฏิบัติงาน ไม่ได้แบ่งกลุ่มเรื่องปัจจัยด้านคุณภาพงาน และไม่ได้กำหนดน้ำหนักในการให้คะแนนในแต่ละปัจจัยอย่างชัดเจน เป็นผลให้บุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีอาจไม่ตระหนักถึงหรือไม่ให้ความสำคัญในเรื่องคุณภาพงานอย่างที่ควรจะเป็น

ตัวอย่างที่ 5 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้จัดทำ KPI เพื่อเป็นแนวทางให้พนักงานทราบความคาดหวังและใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน หรือไม่มีการสื่อสารให้พนักงานรับทราบถึง KPI ที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้พนักงานตระหนักถึงความคาดหวังของสำนักงานสอบบัญชีอย่างชัดเจน

ตัวอย่างที่ 6 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้นำข้อสรุปจากการประเมินผลการปฏิบัติงานสอบบัญชีแต่ละงานไปใช้ในการพิจารณาปรับเงินเดือนและจ่ายผลตอบแทนแก่พนักงานอย่างเหมาะสม และไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาปรับเงินเดือนและจ่ายผลตอบแทนสำหรับพนักงานแต่ละระดับ

ตัวอย่างที่ 7 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้กำหนดนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานของทีมตรวจสอบภายนอก

5. การปฏิบัติงาน

จากการตรวจเรื่องการปฏิบัติงานพบว่า มีข้อสังเกตที่สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งต้องปรับปรุงในเรื่อง คู่มือการสอบบัญชีและแนวการตรวจสอบที่ยังไม่เป็นปัจจุบันและไม่ครอบคลุมถึงธุรกิจเฉพาะที่สำนักงานสอบบัญชีให้บริการตรวจสอบ วิธีการวางแผนการตรวจสอบและการประเมินความเสี่ยงที่ยังไม่เหมาะสม การทดสอบการควบคุมภายใน การประเมินผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข กระบวนการสอบทานคุณภาพงานของสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งยังไม่เพียงพอ โดยพบว่า EQCR ไม่ได้สอบทานกระดาษทำการที่สำคัญบางเรื่อง หรือใช้เวลาในการสอบทานงานสอบบัญชีแต่ละงานค่อนข้างน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับเวลาที่ใช้ในการสอบบัญชีทั้งหมด นอกจากนี้ การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บกระดาษทำการที่ยังไม่ชัดเจน รวมถึงการปรึกษาหารือในเรื่องที่ยากและซับซ้อน

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้จัดทำคู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบ (“audit manual”) ทำให้การตรวจสอบแต่ละงานสอบบัญชีมีขอบเขตการตรวจสอบและวิธีการเลือกตัวอย่างไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 2 สำนักงานสอบบัญชีใช้ audit manual ของสำนักงานเครือข่าย ซึ่งยังไม่มีปรับปรุงให้เหมาะสมกับประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 3 สำนักงานสอบบัญชีไม่มี audit programme ในบางเรื่อง เช่น การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าว และการตรวจสอบการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (general IT control) รวมถึงการตรวจสอบธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ

ตัวอย่างที่ 4 disclosure checklist ที่ใช้ในการตรวจสอบความครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลไม่ครอบคลุมถึงประกาศของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ก.ล.ต. และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

ตัวอย่างที่ 5 สำนักงานสอบบัญชีใช้เพียง checklist ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน หรือประเมินเรื่องต่าง ๆ โดยไม่มีคำอธิบายเหตุผลของการประเมิน เช่น การทำความเข้าใจระบบสารสนเทศระบบคอมพิวเตอร์ การประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเรื่องการค้าเงินงานต่อเนื่อง เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 6 สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้ระบุที่มาของการกำหนดขอบเขตและการเลือกรายการทั้งสำหรับการทดสอบการควบคุมและการทดสอบเนื้อหาสาระไว้ในกระดาษทำการ นอกจากนี้ จำนวนรายการที่เลือกมาทดสอบไม่เป็นไปตามคู่มือการตรวจสอบของสำนักงาน หรือรายการที่เลือกทดสอบไม่ครอบคลุมทั้งปี รวมถึงไม่ได้แบ่งกลุ่มประชากรตามลักษณะความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 7 ผู้สอบบัญชีไม่ได้นำผลการประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญในส่วนที่เป็นความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุมไปใช้ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่แตกต่างกันในแต่ละระดับความเสี่ยง

ตัวอย่างที่ 8 กระดาษทำการสรุปข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข (“summary of uncorrected misstatements”) ในปีปัจจุบัน ไม่ได้รวมรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขจากปีก่อน และพิจารณาเพียงจำนวนเงินของรายการที่ไม่ได้ปรับปรุง โดยไม่พบการพิจารณาเกี่ยวกับองค์ประกอบด้านคุณภาพ

ตัวอย่างที่ 9 การลงลายมือชื่อในกระดาษทำการไม่ครบถ้วน ผู้สอบทานงานในระดับผู้จัดการ และผู้สอบบัญชีไม่ได้ลงลายมือชื่อในกระดาษทำการที่สำคัญ

ตัวอย่างที่ 10 EQCR มีประสบการณ์ค่อนข้างน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับ engagement partner รวมถึงสำนักงานสอบบัญชียังกำหนดอำนาจหน้าที่ที่จำเป็นของบุคคลที่จะทำหน้าที่ EQCR ไม่ชัดเจนเพียงพอ

ตัวอย่างที่ 11 ไม่ได้กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับช่วงเวลาในการเข้ามามีส่วนร่วมของ EQCR โดย พบว่า EQCR ไม่ได้เข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการตรวจสอบตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบและในระหว่างการตรวจสอบ

ตัวอย่างที่ 12 กระบวนการปรึกษาหารือหรือไม่มีหลักเกณฑ์เบื้องต้นที่กำหนดว่าเรื่องใดเป็นเรื่องที่ยาก ซับซ้อน หรือต้องใช้ดุลยพินิจ ซึ่งต้องมีการปรึกษาหารือกับกลุ่มผู้เชี่ยวชาญ (“technical committee”)

ตัวอย่างที่ 13 ไม่มีระเบียบวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บกระดาษทำการ การเข้าถึง การเบิกใช้ และการอนุมัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร

6. การติดตามผล

จากการตรวจเรื่องการติดตามผลพบว่า สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งเพิ่งเริ่มกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการติดตามผล จึงยังนำไปใช้ไม่ครบถ้วน การเลือกตัวอย่างยังไม่เหมาะสม รวมถึงการสื่อสารและการบันทึกผลยังไม่ชัดเจนเพียงพอ

ตัวอย่างที่ 1 สำนักงานสอบบัญชียังไม่มีเอกสารข้อบกพร่องที่พบไปยังพนักงาน รวมถึงยังไม่มีการจัดทำแผนการแก้ไข และนำผลไปกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีเกี่ยวกับการให้ความรู้และการฝึกอบรม

ตัวอย่างที่ 2 สำนักงานสอบบัญชียังไม่มีระบบการติดตามผลในระดับสำนักงานสอบบัญชีในส่วนที่สำคัญหลายประการ เช่น การประเมินว่าการสื่อสารนโยบายที่กำหนดโดยหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและลงไปถึงบุคคลากรเกี่ยวกับการสอบบัญชีทุกระดับชั้นหรือไม่ การสอบทานว่านโยบายและแนวทางปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีถูกปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันตามมาตรฐานทางวิชาชีพอย่างสม่ำเสมอ การตรวจสอบเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี และ EQCR ว่าสอดคล้องกับนโยบายของสำนักงานสอบบัญชี การทดสอบว่าผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเสี่ยงจากการตอบรับงานเหมาะสมแล้วหรือไม่ การตรวจทานเรื่องการรวบรวมแฟ้มงานของงานสอบบัญชีภายในระยะเวลาที่กำหนด การติดตามว่าผลประเมินการปฏิบัติงานของพนักงานสะท้อนถึงเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่ และการพิจารณาถึงความเหมาะสมของเนื้อหาของหลักสูตรที่จัดอบรมว่าเหมาะสมสำหรับผู้เข้าอบรมหรือไม่ เป็นต้น

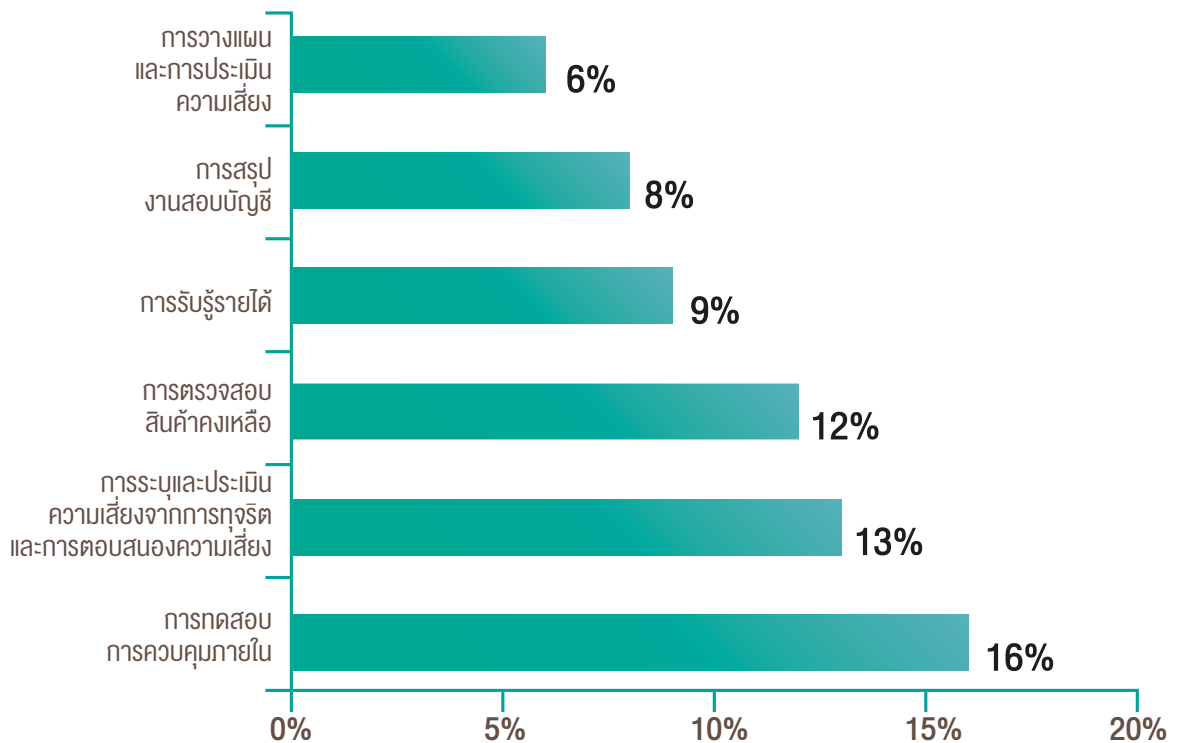
ตัวอย่างที่ 3 การติดตามผลในระดับงานสอบบัญชีเป็นเพียงการตรวจสอบความครบถ้วนของการจัดทำกระดาษทำการเท่านั้น ทำให้การประเมินการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ กล่าวคือสำนักงานสอบบัญชี ไม่ได้ตรวจสอบถึงเนื้อหาสาระและคุณภาพของกระดาษทำการ หากแต่ตรวจเพียงว่างานสอบบัญชีนั้น ได้มีการจัดทำกระดาษทำการเพื่อทดสอบในแต่ละเรื่องแล้วหรือไม่เท่านั้น

ตัวอย่างที่ 4 สำนักงานสอบบัญชีไม่มีการกำหนดขอบเขตของการติดตามผลที่เป็นลายลักษณ์อักษร และเกณฑ์การเลือกงานสอบบัญชีขึ้นมาสอบทาน รวมทั้งไม่พบการเลือกงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูงมาสอบทาน เช่น บริษัทจดทะเบียน และงานที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน

ตัวอย่างที่ 5 แบบประเมินที่ใช้ในการติดตามผล ทั้งในระดับงานสอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชี ระบุเพียงคำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” โดยไม่พบกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องที่แสดงให้เห็นว่าขอบเขตการติดตามและเอกสารหลักฐานของการติดตาม เป็นไปตามนโยบายและแนวปฏิบัติของสำนักงานที่ได้กำหนดไว้

ข. ระดับงานสอบบัญชี

ในการตรวจรอบแรกนั้น ก.ล.ต. ได้ตรวจงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีทั้งสิ้น 91 คน โดยเป็นผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่ยื่นขอความเห็นชอบ 30 คน และเป็นผู้ที่ขอต่ออายุการให้ความเห็นชอบ 61 คน ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ผ่านการตรวจสอบ โดยมีผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่ยื่นขอความเห็นชอบ 2 ราย ที่ไม่ได้รับความเห็นชอบ ทั้งนี้ จากการตรวจสอบพบข้อสังเกตในประเด็นต่าง ๆ โดย 6 อันดับแรก คือ



หมายเหตุ: อัตราร้อยละคำนวณจากข้อสังเกตที่ตรวจพบทั้งหมดในรอบการตรวจแรก

1. การทดสอบการควบคุมภายใน

ข้อสังเกตส่วนใหญ่ที่พบในเรื่องการทดสอบการควบคุมภายใน เช่น การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบไม่เพียงพอ และเหมาะสมการเลือกตัวอย่างไม่ครอบคลุมระยะเวลาที่เหมาะสม และตัวอย่างไม่เป็นตัวแทนที่เหมาะสมของประชากร เป็นต้น

การเลือกรายการไม่เหมาะสม

ตัวอย่างที่ 1 การตรวจสอบบัญชีในธุรกิจธนาคารและสถาบันการเงิน พบว่า ผู้สอบบัญชีกำหนดขอบเขตการทดสอบระบบการจัดการหลักประกัน (collateral management) โดยเลือกรายการที่มีมูลค่าหลักประกันสูงสุดจำนวน 5 รายการ ซึ่งการเลือกรายการดังกล่าว ยังไม่บรรลุวัตถุประสงค์การทดสอบ เนื่องจากรายการที่มีความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามระบบไม่ได้มีเพียงรายการที่มีมูลค่าหลักประกันสูง ทั้งนี้ ผลการทดสอบความมีประสิทธิภาพของระบบดังกล่าว มีผลต่อการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระในเรื่องความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งหลักเกณฑ์ของธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้ธนาคารต้องประมาณการค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญในอัตราร้อยละสำหรับหนี้แต่ละชั้นจากเงินให้สินเชื่อสุทธิหลังจากหักมูลค่าหลักประกันรวมถึงมูลค่าของเงินให้สินเชื่อที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ (NPL) ที่มีความเสี่ยงสูงจากการไม่ได้รับชำระหนี้ ธนาคารจึงต้องมีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพในการทบทวนมูลค่าหลักประกันอย่างสม่ำเสมอและเป็นปัจจุบัน

ตัวอย่างที่ 2 ไม่พบการบันทึกในกระดาษทำการถึงขอบเขต และวิธีการเลือกตัวอย่างรายการที่นำมาทดสอบระบบการควบคุมภายใน

ตัวอย่างที่ 3 การเลือกตัวอย่างไม่เพียงพอที่จะเป็นตัวแทนที่เหมาะสมของกลุ่มประชากรทั้งหมดได้ เช่น การเลือกตัวอย่างไม่ได้เลือกตามลักษณะความเสี่ยงและวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบหรือเลือกตัวอย่างในปริมาณที่น้อยเกินไป

ตัวอย่างที่ 4 ผู้สอบบัญชีเลือกแหล่งข้อมูลในการทดสอบการควบคุมต้นทุนการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์จากใบสำคัญซื้อ ซึ่งเป็นรายการที่ได้รับการบันทึกบัญชีแล้วเท่านั้น จึงไม่ครอบคลุมถึงรายการซื้อหรือค่าใช้จ่ายอื่นที่มีสาระสำคัญ แต่ยังไม่ได้บันทึกบัญชีอย่างครบถ้วน

ตัวอย่างที่ 5 ผู้สอบบัญชีวางแผนเลือกตรวจรายการรายได้ทุกจุด รวมถึง การชำระหนี้จำนวน 24 รายการ แต่ในขั้นตอนการรับชำระหนี้ ตรวจเพียง 11 รายการ จาก 24 รายการ เนื่องจากบริษัทยังไม่ได้รับชำระหนี้ โดยไม่พบการตรวจเพิ่มเติมตอนสิ้นงวด หรือการเลือกตัวอย่างอื่นที่ได้รับชำระหนี้แล้วขึ้นมาทดแทน

ตัวอย่างที่ 6 ในขั้นทำความเข้าใจการควบคุมภายในของระบบการผลิตนั้น ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจระบบการผลิต โดยใช้วิธีอธิบายด้วย flow chart และการบรรยาย อย่างไรก็ตาม ไม่พบการระบุว่าการควบคุมใดเป็นการควบคุมหลัก (key control) ของกิจการ รวมถึงไม่ได้ระบุเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง (assertions) ที่ได้ในแต่ละการควบคุมนั้น นอกจากนี้ ไม่พบการทดสอบระบบการควบคุมภายในของระบบผลิต มีเพียงการทดสอบการควบคุมเรื่องการรับวัตถุดิบ และการตัดสินค้าคงเหลือเท่านั้น โดยไม่พบการวางแผนการตรวจสอบว่าความจริงแล้วผู้สอบบัญชีวางแผนที่จะตรวจอะไรบ้างที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของระบบดังกล่าว

การทดสอบการควบคุมไม่ครอบคลุมจุดควบคุมที่สำคัญ

ตัวอย่างที่ 7 ในการตรวจสอบธุรกิจธนาคารไม่พบกระดาษทำการทดสอบจุดควบคุมที่สำคัญประเภท manual control เช่น การบันทึกปรับปรุงข้อมูลเงินให้สินเชื่อ (วงเงิน อัตราดอกเบี้ย เงื่อนไขการจ่ายชำระ) การบันทึกข้อมูลหลักประกัน การทดสอบระบบการคำนวณดอกเบี้ยรับเมื่อมีการปรับอัตราดอกเบี้ย การรับรู้รายได้ และการหยุดรับรู้รายได้ รวมถึงการปรับปรุงอัตราดอกเบี้ยในระบบตามประกาศธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 8 ในการตรวจสอบธุรกิจค้าปลีกตามสาขา ซึ่งมีวิธีการชำระเงินหลายประเภท โดยมีการควบคุมที่แตกต่างกัน เช่น การขายเงินสด และผ่อนชำระ ซึ่งมีการควบคุมที่แตกต่างกัน เช่น การตรวจสอบประวัติลูกค้า การเรียกเก็บค่าซื้อสินค้า แต่ไม่พบการทดสอบจุดควบคุมที่สำคัญดังกล่าวแยกจากกัน

ตัวอย่างที่ 9 ในการทดสอบการควบคุมภายในที่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายการฝากขายได้ถูกบันทึกอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีตรวจสอบรายได้จากการฝากขายจากรายงานการเบิกสินค้าจากคลังสินค้าภายนอกที่ไม่ได้บริหารจัดการโดยบริษัท แต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบความเชื่อถือได้ของรายงานดังกล่าวแต่อย่างใด นอกจากนี้ รายงานดังกล่าว ได้ถูกนำไปใช้ในการตรวจรายละเอียดรายการในขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ในเรื่องความมีอยู่จริงของสินค้าฝากขาย

ตัวอย่างที่ 10 ในการทดสอบการควบคุมภายในวงจรรายได้ของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (อาคารชุด) เพื่อขาย ซึ่งรับรู้รายได้เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ห้องชุดให้แก่ผู้ซื้อ พบว่า ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบรายการถึงจุดที่บริษัทรับรู้รายได้ (โอนกรรมสิทธิ์ห้องชุด) นอกจากนี้ ราคาตามสัญญาจะซื้อจะขายของรายการที่เลือกมาทดสอบไม่ตรงกับ price list แต่ไม่พบการติดตามหาสาเหตุของผลต่างที่เกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 11 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน (“percentage of completion”) แต่ใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว และผู้สอบบัญชีกำหนดขอบเขตการตรวจสอบเนื้อหาสาระของการรับรู้รายได้ตามวิธี percentage of completion โดยเลือกเฉพาะโครงการที่มียอดตามสัญญาเกินกว่า 5 ล้านบาท มีผลให้บางโครงการที่มีมูลค่าตามสัญญาไม่ถึง 5 ล้านบาท แต่มีการรับรู้รายได้ในปีปัจจุบันเกินกว่าระดับสาระสำคัญ ไม่ได้ถูกตรวจสอบ

ตัวอย่างที่ 12 ในการตรวจสอบรายได้จากการขายในประเทศ ไม่พบการตรวจสอบที่สำคัญในหลายประเด็น เช่น การตรวจสอบลายเซ็นผู้มีอำนาจอนุมัติการขาย ลายเซ็นผู้รับสินค้า และราคาขาย รวมถึง การตรวจสอบความถูกต้องของรายงานสรุปยอดขายประจำเดือน และใบสรุปยอดขายและยอดรับเช็ค ส่วนการตรวจสอบรายได้จากการขายในต่างประเทศ ไม่พบการตรวจสอบเงื่อนไขการขาย และเอกสารการส่งออก เช่น bill of lading

การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ตัวอย่างที่ 13 ผู้สอบบัญชีอ้างอิงผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในของกิจการ แต่ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งไม่พบการพิจารณาว่า ขอบเขตการทดสอบและวิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในเพียงพอและเหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี และสามารถนำมาใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีได้ในเรื่องใดบ้าง

การไม่ขยายขอบเขตการทดสอบเมื่อพบข้อผิดพลาดจากการทดสอบการควบคุมภายใน

ตัวอย่างที่ 14 ผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน เช่น ผู้แก้ไขคำสั่งซื้อของลูกค้าซื้อขายหลักทรัพย์ และผู้อนุมัติรายการเป็นคนเดียวกัน ผู้อนุมัติรายการไม่เป็นไปตามที่ระบุในระเบียบการปฏิบัติงาน มีการทำรายการซื้อขายหลักทรัพย์ของพนักงานโดยไม่ได้ออมนุมัติจากผู้บังคับบัญชา เป็นต้น แต่ไม่พบการขยายขอบเขตการทดสอบและยังคงสรุปผลการทดสอบว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ

การทดสอบการควบคุมไม่ครอบคลุมทั้งปี

ตัวอย่างที่ 15 ขอบเขตการทดสอบการควบคุมภายในของวงจรรายได้และขายไม่ครอบคลุมทั้งปี โดยไม่มีการอธิบายเพิ่มเติมในกระดาษทำการว่าจะสามารถเชื่อมั่นในความมีประสิทธิภาพของรายการขายที่เกิดขึ้นในช่วงเดือนที่เหลือ และสามารถสรุปผลว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพอยู่ทั้งปีได้อย่างไร

การทดสอบการควบคุมภายในควบคู่กับการตรวจสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (Dual purpose testing)

ตัวอย่างที่ 16 ผู้สอบบัญชีทดสอบการควบคุมภายในควบคู่ไปกับการตรวจสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (“test of details”) ในขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมอาจแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ แต่ไม่พบการกำหนดวิธีการทดสอบในแต่ละวัตถุประสงค์แยกจากกัน เพื่อให้มั่นใจว่า ขอบเขตการทดสอบ กลุ่มตัวอย่าง วิธีการตรวจสอบที่ใช้ บรรลุวัตถุประสงค์ด้านการทดสอบการควบคุมภายใน และด้านการทดสอบเนื้อหาสาระแล้ว โดยในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีทำเพียงการวิเคราะห์เปรียบเทียบและการตรวจตัดยอดในการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพิ่มเติมเท่านั้น

2. การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการตอบสนองความเสี่ยง

จากการตรวจสอบพบว่า ผู้สอบบัญชีมีข้อบกพร่องในเรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต และการตรวจสอบสมุดรายวันทั่วไป (“JV”)

ตัวอย่างที่ 1 กระดาษทำการทดสอบ JV มีได้เชื่อมโยงวิธีการตรวจสอบกับความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เนื่องจากไม่พบการทำความเข้าใจระบบการบันทึกรายการผ่าน JV ของกิจการ และผู้สอบบัญชีไม่ได้แยกประเภทของ JV ระหว่างรายการปกติและรายการไม่ปกติ หรือกำหนดปัจจัยในการเลือกรายการที่อาจสงสัยว่าเป็นรายการที่อาจขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการทุจริตหรือการแทรกแซงโดยผู้บริหาร โดยพบว่ารายการที่เลือกทดสอบส่วนใหญ่เป็นรายการปกติ

ตัวอย่างที่ 2 ผู้สอบบัญชีบันทึกในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบว่าบริษัทอาจมีความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม (“management override of control”) แต่พบว่าการตรวจสอบ JV ผู้สอบบัญชีกำหนดขอบเขตการตรวจสอบโดยการเลือกรายการที่เกิดขึ้นเพียงเดือนสุดท้ายของงวดบัญชี และเลือกรายการที่มีจำนวนมากกว่าระดับสาระสำคัญ โดยไม่พบการสอบทาน JV ในระหว่างปี เพื่อหารายการผิดปกติตามที่ได้ระบุไว้ในขั้นวางแผนการตรวจสอบ

ตัวอย่างที่ 3 ผู้สอบบัญชีเลือกตรวจ JV ระหว่างปี เฉพาะรายการที่เกินระดับสาระสำคัญ โดยรายการที่เลือกตรวจบางรายการไม่มีเอกสารประกอบรายการ ผู้สอบทาน และผู้อนุมัติรายการ แต่ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่า รายการดังกล่าว เป็นรายการปกติธุรกิจและถูกต้องตามควร

ตัวอย่างที่ 4 กระดาษทำการตรวจสอบ JV ระบุข้อสังเกตที่ทำให้สงสัยว่ามีรายการผิดปกติ แต่ไม่พบการติดตามหาสาเหตุ และการดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติม เช่น กิจการไม่มีการเรียงลำดับเลขที่ JV อย่างเหมาะสม JV ที่เป็นการโอนเงินระหว่างบัญชีส่วนมากขาดเอกสารประกอบรายการ JV ส่วนหนึ่งขาดการตรวจสอบจากผู้มีอำนาจเป็นต้น

ตัวอย่างที่ 5 ไม่พบกระดาดำทำการทดสอบความครบถ้วน (“completeness”) ของ JV

ตัวอย่างที่ 6 ไม่พบการทำความเข้าใจระบบการบันทึกรายการผ่าน JV และไม่พบการแยกประเภท JV หรือกำหนดปัจจัยในการเลือกรายการ โดยรายการที่เลือกทดสอบส่วนใหญ่เป็น JV ทั่วไป

ตัวอย่างที่ 7 กระดาดำทำการทำความเข้าใจธุรกิจระบุว่า บริษัทตั้งเป้าในการทำกำไรเป็นอัตราร้อยละต่อรายได้ของโครงการ ซึ่งเป็นเป้าหมายที่กำหนดไว้สูงกว่าปีที่ผ่านมา จึงอาจเป็นแรงกดดันให้ผู้บริหารพยายามทำตัวเลขกำไรให้สูงกว่าที่เป็นจริง นอกจากนี้ ในปีดังกล่าว บริษัท ได้ยื่นขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์แก่ประชาชนเป็นครั้งแรก (IPO) แต่ในกระดาดำทำการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงจากการทุจริต ไม่ได้ประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดทุจริตหรือการตกแต่งตัวเลขในงบการเงินจากปัจจัยเสี่ยงดังกล่าว แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 8 บริษัทมีค่าออกแบบและเขียนแบบสถาปัตยกรรม แต่ผู้ออกแบบขอให้บริษัทส่งจ่ายเป็นค่าบริการให้แก่บุคคลอื่น และใช้ชื่อบุคคลอื่นในการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงเป็นข้อสังเกตว่ารายการดังกล่าว เป็นรายการไม่ปกติที่อาจเข้าข่ายเป็นการทุจริต แต่ไม่พบกระดาดำทำการตรวจสอบรายการดังกล่าวเพิ่มเติม และไม่พบกระดาดำทำการบันทึกการสื่อสารรายการผิดปกติดังกล่าว กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของบริษัท หรือการสอบถามและพิจารณาเหตุผลของการทำรายการดังกล่าว

3. การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

จากการตรวจสอบพบว่า ผู้สอบบัญชีบางรายยังมีข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจสอบสินค้าคงเหลือในบางเรื่อง เช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การทดสอบต้นทุนสินค้าต่อหน่วย การทดสอบมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับคืน การตรวจสอบสมมติฐานและนโยบายบัญชีที่ผู้บริหารใช้ เป็นต้น

การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการกระทบยอดสินค้าคงเหลือจากวันที่ตรวจนับไปยังวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน

ตัวอย่างที่ 1 ไม่พบการสุ่มทดสอบรายการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือจากวันที่ตรวจนับไปยังวันที่ในงบแสดงฐานะการเงินกับเอกสารหลักฐานแต่อย่างใด กรณีมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือก่อน หรือหลังวันสิ้นงวดบัญชี

ตัวอย่างที่ 2 การกระทบยอดสินค้า (roll forward) จากวันที่ตรวจนับสินค้าไปถึงวันสิ้นงวดบัญชีไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้สอบบัญชีตรวจสอบกับรายงานขาย รายงานการผลิต และรายงานการใช้วัตถุดิบ โดยไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของรายงานดังกล่าว หรือสุ่มตรวจสอบกับเอกสารต้นทาง (source document)

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทจัดเก็บสินค้าคงเหลือไว้ที่บริษัทคลังสินค้าที่รับจ้างดูแลสินค้าให้กับลูกค้า แต่ไม่พบการทดสอบจุดควบคุมของระบบการเบิกจ่ายสินค้าที่จัดเก็บไว้ที่คลังสินค้าดังกล่าว และไม่พบการตรวจสอบความมีตัวตนของสินค้าคงเหลือที่อยู่บริษัทคลังสินค้า และสัญญาว่าจ้างบริษัทคลังสินค้าดังกล่าว รวมถึงไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือดังกล่าว แต่ใช้วิธีการส่งหนังสือยืนยันยอดสินค้าคงเหลือไปยังบริษัทลูกค้าแทน โดยผู้ตอบกลับเป็นบริษัทคลังสินค้า ซึ่งตอบกลับเป็นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ และผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่า ผู้ตอบจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้ที่มีอำนาจ และมาจากบริษัทคลังสินค้าจริง

ตัวอย่างที่ 4 ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้ความเสี่ยงที่ประเมินไว้ในขั้นตอนการวางแผนว่า มีความเสี่ยงสูงมาเป็นข้อมูลการเลือกตัวอย่างในการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ รวมทั้งไม่พบการประเมินแผนการตรวจนับและวิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการบันทึกและควบคุมการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการ

ตัวอย่างที่ 5 ผู้สอบบัญชีบันทึกในกระดาษทำการว่า ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจนับงานระหว่างทำได้ เนื่องจากเป็นกระบวนการต่อเนื่อง และไม่สามารถตรวจนับวัตถุดิบที่อยู่ในถังเก็บขนาดใหญ่ได้ จึงใช้วิธีการดูจากหน้าจอคอมพิวเตอร์ของบริษัทแทน (ระบบคอมพิวเตอร์เชื่อมโยงกับเครื่องจักร และสามารถคำนวณได้ว่ามีสินค้าคงเหลืออยู่ร้อยละเท่าใด) อย่างไรก็ตาม ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้หาหลักฐานการสอบบัญชีสนับสนุนความน่าเชื่อถือระบบดังกล่าวของบริษัท

ตัวอย่างที่ 6 ในการตรวจสอบสินค้าที่อยู่นอกคลังสินค้าซึ่งฝากอยู่ที่บุคคลภายนอก ผู้สอบบัญชีไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ แต่ผู้สอบบัญชีใช้วิธีส่งหนังสือยืนยันยอดทดแทน โดยมีหลักฐานเป็นสำเนา และไม่มีข้อความระบุให้บุคคลภายนอกตอบกลับมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง ซึ่งบุคคลภายนอกดังกล่าวได้มีการตอบกลับมาให้ลูกค้าของผู้สอบบัญชี จึงมีข้อสังเกตว่าวิธีการส่งและรับหนังสือยืนยันยอดไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ได้ส่งและรับกลับโดยตรง รวมถึงไม่พบการทดสอบจุดควบคุมของระบบการเบิกจ่ายสินค้าที่จัดเก็บไว้ที่คลังสินค้าภายนอกเพื่อให้ได้ความมั่นใจในความมีอยู่จริง

ตัวอย่างที่ 7 รายงานสินค้าที่ใช้ในการตรวจนับระบุวันที่ไม่ตรงกับวันที่ตรวจนับสินค้า และผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานดังกล่าว ดังนั้น การนำรายงานดังกล่าวมาใช้อ้างอิงในวันที่เข้าตรวจนับสินค้าอาจไม่เหมาะสม นอกจากนี้ ไม่พบกระดาษทำการตรวจสอบการตัดยอดสินค้าคงเหลือ ณ วันที่สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การทดสอบต้นทุนสินค้าต่อหน่วย (unit cost) และ ต้นทุนมาตรฐาน (standard cost)

ตัวอย่างที่ 8 ไม่พบการทดสอบต้นทุนสินค้าต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือสิ้นงวดบัญชี โดยผู้สอบบัญชีใช้เพียงวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบต้นทุนสินค้าต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือระหว่างปีปัจจุบันและปีก่อนเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 9 ไม่พบการทดสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลในรายงานที่นำมาใช้ในการทดสอบการคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วย เช่น รายงานสรุปเวลาที่ใช้ในการผลิต รายงานจำนวนสินค้าที่ผลิตได้ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 10 ไม่พบการทดสอบการคำนวณและการทดสอบความสมเหตุสมผลของต้นทุนมาตรฐานที่ใช้ รวมถึงการปันส่วน ผลต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง ว่าถูกต้องหรือไม่

ตัวอย่างที่ 11 บริษัทมีผลต่างระหว่างต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริงเป็นจำนวนมากสำหรับโรงงานใหม่ ซึ่งบริษัทได้ปันส่วนผลต่างดังกล่าว เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด ทั้งนี้ อัตราผลต่างที่สูงกว่าปกติเกิดจากหลายสาเหตุ เช่น การมีของเสียจากการผลิตเกินกว่าปกติ หรือกำลังการผลิตน้อยกว่าปกติ ซึ่งในกรณีดังกล่าว อาจไม่ควรนำผลต่างมารวมเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ แต่ไม่ปรากฏในกระดาษทำการว่าผู้สอบบัญชีได้พิจารณาประเด็นดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม

ตัวอย่างที่ 12 ไม่พบการทดสอบความสมเหตุสมผลของต้นทุนมาตรฐาน โดยผู้สอบบัญชีทดสอบเพียงการสอบยืนยันยอดต้นทุนต่อหน่วยระหว่างรายงานสินค้าคงเหลือกับสูตรการผลิต (bill of materials) และ การทดสอบการปันส่วนผลต่าง แต่ไม่พบการทดสอบความเหมาะสมขององค์ประกอบต่าง ๆ ที่กำหนดในต้นทุนมาตรฐาน เช่น ต้นทุนซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และการปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เข้าสู่ต้นทุนแปลงสภาพ ซึ่งพบเพียงการขอยอดค่าใช้จ่ายการผลิตที่จัดทำโดยบริษัท แต่ไม่พบการทดสอบความถูกต้องของข้อมูลที่บริษัทนำมาใช้คำนวณดังกล่าว

การทดสอบมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ("NRV")

ตัวอย่างที่ 13 ในการคำนวณค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินค้าขายได้ ผู้สอบบัญชีคำนวณจากร้อยละของยอดขายของปีก่อน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่นำค่านายหน้าซึ่งมีสาระสำคัญ มารวมเป็นส่วนหนึ่งค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินค้าขายได้ จึงอาจทำให้ NRV ที่คำนวณได้ไม่ถูกต้อง

ตัวอย่างที่ 14 บริษัทมีสินค้าที่ค้างขายโดยบริษัทคำนวณ NRV จากราคาขายระหว่างปี ที่มีราคาสูงกว่าราคาทุน แทนที่จะใช้ราคาหลังวันสิ้นงวด โดยต้นทุนของสินค้าคงเหลือดังกล่าว ที่ขายได้ระหว่างปีคิดเป็นร้อยละ 8 ของยอดคงเหลือ ณ สิ้นปี จึงอาจไม่เพียงพอที่จะสะท้อน NRV ได้

ตัวอย่างที่ 15 ผู้สอบบัญชีสุ่มตรวจสอบ NRV เฉพาะสินค้าสำเร็จรูปและอะไหล่ โดยพบรายการสินค้าสำเร็จรูปและอะไหล่ที่ต้นทุนสูงกว่า NRV จำนวน 3.3 ล้านบาท จากรายการที่ทดสอบ แต่ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินค้าขายได้มาพิจารณา และไม่พบเหตุผลที่ผู้สอบบัญชี ไม่เลือกวัตถุดิบ และงานระหว่างทำมาทดสอบ NRV ทั้งที่มีข้อบ่งชี้ว่า NRV อาจต่ำกว่าราคาทุน เนื่องจากมีสินค้าสำเร็จรูปและอะไหล่ที่ต้นทุนสูงกว่า NRV

ตัวอย่างที่ 16 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ โดยให้เหตุผลเพียงว่า บริษัทผลิตและขายสินค้าตามใบสั่งซื้อและมีการขายสินค้าภายใน 1 สัปดาห์

การตรวจสอบข้อสมมติหรือนโยบายของผู้บริหารหรือความน่าเชื่อถือของรายงาน

ตัวอย่างที่ 17 ผู้สอบบัญชีบันทึกว่า สัดส่วนการปันส่วนต้นทุนค่าแรง ค่าเสื่อมราคา และค่าใช้จ่ายการผลิตเป็นต้นทุนของแต่ละกระบวนการผลิต คือ ร้อยละ 75 สำหรับกระบวนการผลิตขั้นแรก และร้อยละ 25 สำหรับกระบวนการผลิตขั้นที่สอง แต่ไม่พบการบันทึกการทดสอบความเหมาะสมของเกณฑ์การปันส่วนดังกล่าวในกระดาษทำการ

ตัวอย่างที่ 18 ไม่พบการตรวจสอบข้อสมมติและการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในการประมาณการค่าเพื่อการลดราคาสินค้าคงเหลือ เนื่องจากการเสื่อมสภาพ

ตัวอย่างที่ 19 ผู้สอบบัญชีบันทึกในกระดาษทำการว่า บริษัทใช้ต้นทุนมาตรฐานสำหรับการบันทึกบัญชีต้นทุนการผลิตทางอ้อมและต้นทุนแปลงสภาพ อย่างไรก็ตาม ไม่พบการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของการกำหนดต้นทุนมาตรฐานที่ผู้บริหารใช้ และไม่พบการทำความเข้าใจเกี่ยวกับส่วนประกอบของค่าวัสดุการผลิตที่นำมาคำนวณต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า

ตัวอย่างที่ 20 ผู้สอบบัญช้นำรายงานแยกอายุสินค้าคงเหลือมาใช้ในการพิจารณาตั้งค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยและเคลื่อนไหวช้า อย่างไรก็ตาม ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้ทดสอบความน่าเชื่อถือของรายงานแยกอายุสินค้าคงเหลือดังกล่าว ก่อนนำมาใช้

ตัวอย่างที่ 21 ไม่พบกระดาษทำการตรวจสอบความเหมาะสมของนโยบายการรับคืนสินค้าที่บริษัทกำหนดขึ้น และอัตราร้อยละที่นำมาคำนวณค่าเผื่อการรับคืนสินค้า นอกจากนี้ บริษัทมีการเปลี่ยนเงื่อนไข การรับคืนสินค้าจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน แต่ไม่พบการปรับนโยบายการตั้งประมาณการค่าเผื่อการรับคืนสินค้า และไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้นำปัจจัยดังกล่าว และใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพประกอบการสอบทานการตั้งค่าเผื่อการรับคืนสินค้าตามที่บริษัทคำนวณ

การตรวจสอบเนื้อหาสาระรายการ

ตัวอย่างที่ 22 ผู้สอบบัญชีทำเครื่องหมายการตรวจสอบราคาวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปว่าตรงกับใบแจ้งหนี้ล่าสุด ทั้งที่งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปเป็นสินค้าที่บริษัทผลิตต่อเอง จึงไม่น่าจะตรวจสอบกับเอกสารใบแจ้งหนี้ได้ นอกจากนี้ ไม่พบการอ้างอิงกับกระดาษทำการอื่นว่า ได้ตรวจต้นทุนของงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปแล้ว

ตัวอย่างที่ 23 ในการตรวจสอบการซื้อสินค้าคงเหลือระหว่างปี ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบการปันส่วน ค่าขนส่ง ค่าอากร และค่าใช้จ่ายในการนำเข้าให้แก่สินค้าแต่ละประเภทที่ซื้อมาพร้อมกัน แต่ทดสอบเฉพาะสินค้าที่ซื้อมาครั้งสุดท้ายตอนสิ้นปี ซึ่งมีมูลค่าไม่เป็นสาระสำคัญ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบว่า ข้อมูลในรายงานซื้อสินค้าคงเหลือได้บันทึกเข้าบัญชีแยกประเภทอย่างครบถ้วนถูกต้อง ทั้งที่ระบบรายงานซื้อสินค้าคงเหลือ และระบบบัญชีแยกประเภทไม่ได้เชื่อมโยงกันอย่างอัตโนมัติ

4. การรับรู้รายได้

จากการตรวจเรื่องการรับรู้รายได้ พบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ และข้อบกพร่องในภาพรวม ดังนี้

ธุรกิจก่อสร้างและพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

ตัวอย่างที่ 1 ไม่พบการใช้วิจารณ์ฐานในการสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบ และไม่พบการตรวจสอบความสมเหตุสมผลและความน่าเชื่อถือของอัตราขั้นความสำเร็จของงานโครงการก่อสร้างที่วิศวกรประเมิน ทั้งนี้ พบเพียงรูปถ่ายจากการไปตรวจโครงการเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 2 กระดาษทำการสังเกตการณ์ความคืบหน้าของโครงการแสดงให้เห็นว่า อัตราขั้นความสำเร็จของงานของฝ่ายบัญชีกับของวิศวกรมีความแตกต่างกันมาก แต่ไม่พบการติดตามหาสาเหตุของผลต่างดังกล่าว

ธุรกิจหลักทรัพย์

ตัวอย่างที่ 3 ในการตรวจสอบบริษัทหลักทรัพย์แห่งหนึ่ง ไม่พบการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจในความถูกต้องของราคาหุ้น และจำนวนหุ้นที่ลูกค้าซื้อขาย ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณค่านายหน้า และไม่พบการทดสอบว่าข้อมูลที่นำมาใช้ในการคำนวณทั้งหมดครบถ้วนหรือไม่

ตัวอย่างที่ 4 ไม่พบการทดสอบเงื่อนไขการรับรู้รายได้ค่าที่ปรึกษาทางการเงิน สำหรับรายการที่เลือกขึ้นมาทดสอบ ทั้งนี้ ลักษณะของการให้บริการ การส่งมอบงาน และเงื่อนไขอื่นในสัญญาเกี่ยวกับลูกค้าแต่ละรายมีความแตกต่างกัน แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบรายละเอียดของสัญญา เพื่อพิจารณาว่าบริษัทรับรู้รายได้จากรายการดังกล่าว ถูกต้องเหมาะสมหรือไม่ นอกจากนี้ ไม่พบกระดาษทำการทดสอบการตรวจตัดยอดรายได้ และการตรวจรายการภายหลังวันที่ในงบการเงินเพื่อพิจารณาว่ามีรายได้ส่วนใดที่ยังไม่ได้บันทึกรายการ ณ วันสิ้นงวดหรือไม่

ธุรกิจฝากขาย

ตัวอย่างที่ 5 ผู้สอบบัญชีตรวจสอบรายได้จากการฝากขายสินค้าแฟชั่น โดยสอบยันกับรายงานการขายประจำเดือนที่ส่งมาจากห้างสรรพสินค้า แต่ไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานการขาย

ดังกล่าวอย่างเพียงพอ โดยการทดสอบจำกัดอยู่เพียงแค่สินค้ายี่ห้อหนึ่ง จากห้างสรรพสินค้าแห่งเดียวเท่านั้น และวิธีการตรวจสอบทำโดยเปรียบเทียบการตัดยอดสินค้าคงเหลือระหว่างปีกับรายงานการขายจากห้างสรรพสินค้า และตรวจการรับชำระเงินเฉพาะยอดขายเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น

ธุรกิจซื้อลูกหนี้ด้วยคุณภาพมาบริหารและติดตามเรียกเก็บเงิน

ตัวอย่างที่ 6 ไม่พบกระดาษทำการทดสอบนโยบายบัญชี เรื่องการหยุดรับรู้รายได้ตามที่ระบุไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าจะหยุดรับรู้รายได้จากลูกหนี้ตามสัญญาโอนสิทธิเรียกร้องที่ยังไม่ด้วยคุณภาพที่ค้างชำระเกินกว่า 3 เดือน

ตัวอย่างที่ 7 ไม่พบกระดาษทำการที่แสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการอนุญาตในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและได้พิจารณาความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่บริษัทใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตจากเงินลงทุนในลูกหนี้

ตัวอย่างที่ 8 กระดาษทำการระบุว่า บริษัทจะปรับอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงที่ใช้ในการรับรู้รายได้เมื่อพบว่ากระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริงสูงกว่าประมาณการกระแสเงินสดมากกว่าร้อยละ 3 หรือต่ำกว่าประมาณการกระแสเงินสดมากกว่าร้อยละ 25 อย่างไรก็ตาม ไม่พบกระดาษทำการประเมินความสมเหตุสมผลของหลักเกณฑ์ดังกล่าว ที่บริษัทนำมาใช้ นอกจากนี้ ถึงแม้ว่าผลแตกต่างจากประมาณการกระแสเงินสดจะไม่เกินกว่าเกณฑ์ที่บริษัทกำหนดไว้ แต่อาจสูงกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ แต่ไม่พบการประเมินผลกระทบดังกล่าว ในกระดาษทำการ

ข้อสังเกตที่พบทั่วไป

ตัวอย่างที่ 9 ไม่พบกระดาษทำการตรวจสอบรายการส่วนลดขาย (sale discount) ซึ่งมีสาระสำคัญต่อยอดขาย

ตัวอย่างที่ 10 ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบการควบคุมระบบขายและรับชำระเงิน โดยใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระของรายการเพียงอย่างเดียว แต่วิธีการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบรายการขายไม่ครอบคลุมสาระสำคัญของบัญชี โดยรายการที่เลือกตรวจสอบคำนวณได้เพียงร้อยละ 10 ของยอดขายรวมเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 11 วิธีการตรวจสอบรายได้ ซึ่งเป็นบัญชีหลักที่มีสาระสำคัญ มีเพียงการวิเคราะห์เปรียบเทียบซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยไม่พบการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เช่น การทดสอบรายละเอียดรายการ (test of details) หรือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบในเนื้อหาสาระเชิงลึก “substantive analytical procedures” ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องกำหนดค่าคาดหวัง และกำหนดผลต่างที่สามารถยอมรับได้ (threshold) โดยเมื่อพบจำนวนผลแตกต่าง หรือแนวโน้มที่ผิดปกติของรายการที่วิเคราะห์ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบเพิ่มเติม อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีแม้ว่าผู้สอบบัญชีพบว่า ยอดส่วนลดและสินค้ารับคืนเพิ่มสูงขึ้นมาก แต่ผู้สอบบัญชีกลับดำเนินการเพียงการอธิบายสาเหตุของรายการผิดปกติดังกล่าว แต่ไม่พบการตรวจสอบเอกสาร หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้มั่นใจในคำอธิบายที่ได้รับจากฝ่ายบริหารของบริษัท รวมทั้งไม่พบการกำหนดว่า ผลแตกต่างขนาดเท่าใดจะต้องตรวจสอบเพิ่มเติม

ตัวอย่างที่ 12 การกำหนดขอบเขตการตรวจตัดยอดขายไม่ครอบคลุมความเสี่ยงที่พบจากการทดสอบการควบคุมภายใน

ตัวอย่างที่ 13 ผู้สอบบัญชีได้ทดสอบการควบคุมเกี่ยวกับการรับเงินปันผลจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์ โดยสรุปผลการทดสอบว่า บริษัทบันทึกรายได้เงินปันผลรับ ณ วันที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผล และสรุปผลว่าระบบดังกล่าว ถูกต้องและเหมาะสมแล้ว ทั้งที่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ กำหนดให้เงินปันผลต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล ซึ่งวันที่บริษัทมีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับเงินปันผล คือ วันที่กำหนดรายชื่อผู้มีสิทธิได้รับเงินปันผล (record date) ไม่ใช่วันที่มีการประกาศจ่ายเงินปันผล

5. การสรุปผลการตรวจสอบ

จากการตรวจสอบพบว่า ผู้สอบบัญชีบางรายยังคงมีข้อบกพร่องในบางประเด็น เช่น การปรับปรุงรายการ การสอบทานงาน และการสรุปผลการตรวจสอบ เป็นต้น

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทรับรู้รายได้จากบัตรโดยสารแบบจ่ายล่วงหน้าทั้งจำนวนเมื่อผู้ใช้บริการแตะบัตรผ่านประตูออกไปในคราวแรก ซึ่งไม่เป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด เนื่องจากบริษัทยังมีภาระผูกพันที่จะต้องให้บริการต่อไป จึงทำให้บริษัทรับรู้รายได้เร็วไป แม้รายการดังกล่าว ต่ำกว่าระดับสาระสำคัญที่กำหนด แต่ไม่พบการนำรายการดังกล่าว มาบันทึกในกระดาษทำการสรุปรายการข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (summary of uncorrected misstatements) และแจ้งให้บริษัททราบ รวมถึงไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้บันทึกเหตุการณ์พิจารณารายการดังกล่าว ในกระดาษทำการ

ตัวอย่างที่ 2 ผู้สอบบัญชีพบข้อผิดพลาดจากการบันทึกต้นทุนงานก่อสร้างค้างจ่าย รายได้ค้างรับ และการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่แล้วเสร็จ ซึ่งมีผลกระทบใกล้เคียงกับระดับความมีสาระสำคัญ โดยผู้สอบบัญชีได้สรุปรายการผลต่างดังกล่าว ในกระดาษทำการสรุปรายการข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข แต่ไม่นำรายการผลต่างที่ไม่ปรับปรุงของปีก่อนมาพิจารณาด้วย ซึ่งหากรวมผลกระทบของรายการผลต่างของการบันทึกต้นทุนงานก่อสร้างค้างจ่ายและรายได้ค้างรับของปีก่อนแล้วจะทำให้ผลกระทบสูงกว่า ระดับสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ ทั้งนี้ การไม่พิจารณาผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขของงวดก่อน อาจไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 เรื่อง การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ

การสอบทานงาน

ตัวอย่างที่ 3 ผู้สอบบัญชี และ EQCR ลงนามสอบทานในกระดาษทำการบางส่วน ภายหลังจากที่ในรายงานการสอบบัญชี เช่น กระดาษทำการสรุปความเห็นของผู้สอบบัญชีก่อนออกรายงานการสอบบัญชี กระดาษทำการสรุปรายการที่ต้องทำการตรวจสอบเพิ่มเติม ซึ่งใช้สื่อสารระหว่างผู้สอบทานงานกับทีมสอบบัญชี จึงแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินก่อนที่จะสรุปได้ว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

การส่งหนังสือยืนยันคดีความ

ตัวอย่างที่ 4 บริษัทมีคดีถูกฟ้องร้องจากการไม่ยอมจ่ายเงินค่าประกันผลงานคืนเจ้าหนี้ แต่ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้ส่งหนังสือสอบถามนายความเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง ณ วันสิ้นงวด เพื่อใช้ในการประเมินผลของคดีความที่เกิดขึ้นแล้ว

และการฟ้องร้องที่อาจจะเกิดขึ้นหรือดำเนินอยู่ เพื่อประมาณการผลกระทบทางการเงิน รวมทั้งไม่พบว่าผู้สอบบัญชีมีการขอให้ผู้บริหารให้คำรับรองเกี่ยวกับคดีฟ้องร้องในหนังสือรับรองจากผู้บริหาร (management representation letter)

การรวบรวมกระดาษทำการ

ตัวอย่างที่ 5 กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดเก็บในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ไม่ตรงกับกระดาษทำการที่จัดเก็บในรูปกระดาษ ในกรณีใช้ทั้ง 2 ระบบควบคู่กัน

ตัวอย่างที่ 6 ผู้สอบบัญชีระบุในกระดาษทำการว่าได้ส่งหนังสือยืนยันยอดโดยตรงไปยังลูกค้า และได้รับตอบกลับทุกราย แต่ในแฟ้มกระดาษทำการกลับไม่พบหนังสือตอบกลับจำนวนหนึ่ง ซึ่งมียอดรวมที่มีสาระสำคัญ และไม่พบการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 7 ไม่พบกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีใช้บันทึกการปฏิบัติงานตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงาน โดยพบเพียงคำรับรองของผู้บริหารว่า ไม่คาดว่าบริษัทจะมีหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลัง หรือเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินที่จำเป็นต้องนำมาปรับปรุงงบการเงินหรือต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 8 ไม่พบการบันทึกขอบเขต วิธีการตรวจสอบ และหลักฐานการตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน โดยพบเพียงแนวการสอบบัญชีที่ระบุให้สอบถามว่า มีเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุงหรือเปิดเผยในงบการเงินหรือไม่ ซึ่งผู้สอบบัญชีตอบว่า “สอบถามแล้วไม่มี” โดยไม่ได้ให้รายละเอียดของที่มาของข้อสรุปนั้น

หนังสือรับรองจากผู้บริหาร

ตัวอย่างที่ 9 หนังสือรับรองจากผู้บริหารยังไม่ครอบคลุมในประเด็นสำคัญ หรือยังมีความไม่เหมาะสมในบางประเด็น เช่น

- ไม่ได้ปรับปรุงหนังสือรับรองจากผู้บริหารให้เหมาะสมกับงานตรวจสอบแต่ละงาน
- ไม่พบการให้ผู้บริหารของบริษัทรับรองเกี่ยวกับผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไข
- ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีไม่ได้ขอหนังสือรับรองจากผู้บริหารให้ครอบคลุมความรับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวมและความครบถ้วนของข้อมูลเกี่ยวกับงบการเงินรวมที่ให้แก่ผู้สอบบัญชี
- ไม่พบการให้ผู้บริหารของบริษัทรับรองเกี่ยวกับข้อมูลที่คำนวณโดยนักคณิตศาสตร์ประกันภัยในหนังสือรับรองของผู้บริหาร
- ไม่ได้ระบุงานการประชุมคณะกรรมการบริหารให้ครบถ้วนในหนังสือรับรองของผู้บริหาร

6. การวางแผนและการประเมินความเสี่ยง

จากการตรวจพบข้อสังเกตเกี่ยวกับกระบวนการวางแผนการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยง เช่น การบันทึกข้อมูลการวางแผนไม่ชัดเจน และแนวทางการคำนวณระดับความมีสาระสำคัญยังไม่เหมาะสม เป็นต้น

ระดับความมีสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 1 ผู้สอบบัญชีคำนวณระดับความมีสาระสำคัญ จากประมาณการกำไรก่อนภาษีเงินได้ โดยใช้ตัวเลขจากงบการเงินครึ่งปี อย่างไรก็ตามพบว่า กำไรก่อนภาษีเงินได้สำหรับปีมีจำนวนลดลงจากที่ประมาณการไว้ ทำให้ค่าระดับความมีสาระสำคัญลดลง และอาจทำให้ขอบเขตการตรวจสอบไม่เพียงพอ โดยไม่พบการบันทึกผลการพิจารณาผลกระทบต่อความเพียงพอของการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี

ตัวอย่างที่ 2 ผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความมีสาระสำคัญสำหรับรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่ได้รับการแก้ไข (“uncorrected misstatements”) โดยไม่มีเกณฑ์ในการคำนวณที่ชัดเจน และเมื่อพบรายการข้อผิดพลาด ซึ่งมีจำนวนเงินเกินกว่า uncorrected misstatements ที่กำหนดไว้ แต่ไม่พบการพิจารณารวมรายการดังกล่าว ใน summary of uncorrected misstatements

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทมีกำไรจากการดำเนินงาน แต่ผู้สอบบัญชีใช้ฐานรายได้รวมในการคำนวณระดับความมีสาระสำคัญ ทั้งที่กำไรเป็นปัจจัยหลักที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น การใช้กำไรเป็นฐานในการคำนวณระดับความมีสาระสำคัญจึงมีความเหมาะสมกว่า ทั้งนี้ ระดับความมีสาระสำคัญที่คำนวณได้จากกำไรก่อนภาษีมีมูลค่าต่ำกว่าที่คำนวณจากฐานรายได้รวมมาก จึงมีความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจไม่พบข้อผิดพลาดที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และอาจสรุปผลการสอบบัญชีไม่ถูกต้อง เนื่องจากกำหนดขอบเขตการตรวจสอบไม่เหมาะสม

การประเมินความเสี่ยง

ตัวอย่างที่ 4 ผู้สอบบัญชีมิได้ระบุความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองสำหรับแต่ละบัญชีที่ประเมินว่ามีความเสี่ยง และมีได้ระบุวัตถุประสงค์การตรวจสอบในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองสำหรับวิธีการตรวจสอบในแต่ละบัญชี

ตัวอย่างที่ 5 ไม่พบการประเมินความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงิน ทั้งที่มีข้อบ่งชี้ว่า ข้อสมมติดังกล่าว อาจไม่เหมาะสม เช่น เงินทุนหมุนเวียนติดลบ กระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบ หนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ และมีขาดทุนสุทธิ

ก้าวต่อไปอย่างมั่นคง

ในการตรวจสอบรอบที่สอง (1 มกราคม 2556 - 31 ธันวาคม 2558) ก.ล.ต. วางแผนที่จะพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีและยกระดับมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดย ก.ล.ต. จะเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีให้ครบทั้ง 26 แห่งภายในเวลา 3 ปี โดยสำนักงานสอบบัญชี ที่มีผลกระทบต่อตลาดทุนสูงและมีความเสี่ยงสูง ก.ล.ต. จะเข้าตรวจถี่กว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีผลกระทบต่ำและมีความเสี่ยงต่ำ ทั้งนี้ ก.ล.ต. วางแผนจะเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีปีละประมาณ 15 แห่ง นอกจากนี้ ก.ล.ต. มุ่งมั่นที่จะพัฒนาคุณภาพทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชี และแต่ละงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

สำนักงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบรอบที่สอง ก.ล.ต. กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับผลการประเมินในระดับที่ต้องมีการปรับปรุง ต้องวิเคราะห์หาสาเหตุของปัญหาที่แท้จริง และทำแผนการแก้ไขในแต่ละประเด็นที่มีข้อบกพร่อง และนำเสนอให้ ก.ล.ต. พิจารณาความเหมาะสม โดยแผนดังกล่าว ต้องประกอบไปด้วย

- ข้อบกพร่องที่ต้องได้รับการปรับปรุงอย่างเร่งด่วน
- การวิเคราะห์ถึงสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่อง
- แผนการปรับปรุง ขอบเขตงาน และกระบวนการปรับปรุง
- ระยะเวลาในการปรับปรุง และวันที่คาดว่าจะแล้วเสร็จ
- ผู้รับผิดชอบ
- ผลที่คาดหวังและเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดผล

สำนักงานสอบบัญชีต้องนำเสนอแผนปรับปรุงต่อ ก.ล.ต. ภายในสามเดือนนับแต่วันที่ได้รับรายงานผลการตรวจสอบ หลังจากนั้น ก.ล.ต. และสำนักงานสอบบัญชีจะพิจารณาร่วมกันเพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องอย่างมีคุณภาพและไปในทิศทางที่ถูกต้อง ซึ่ง ก.ล.ต. จะเข้าตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีอีกครั้ง เพื่อประเมินว่าสำนักงานสอบบัญชีได้ปฏิบัติตามแนวทางการปรับปรุงแล้ว และประเมินความมีประสิทธิภาพของการปรับปรุงดังกล่าว ว่าสามารถแก้ไขต้นเหตุของปัญหาได้หรือไม่

งานสอบบัญชี

จากผลการตรวจที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบว่าผู้สอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องในเรื่องต่าง ๆ ดังที่ได้กล่าวถึงในส่วนหน้าของรายงาน ดังนั้น ในการตรวจรอบที่สอง ก.ล.ต. จึงจะให้ความสำคัญกับคุณภาพการตรวจสอบในเรื่องที่เป็นสาเหตุหลักของข้อผิดพลาด ดังต่อไปนี้

- การรับรู้รายได้
- การใช้วิจารณ์ญาณแย้งผู้ประกอบการวิชาชีพ
- ความเสี่ยงจากการทุจริต
- การบันทึกผลการตรวจสอบ

ก.ล.ต. เห็นว่า เรื่องดังกล่าว ส่งผลกระทบต่อความถูกต้องและคุณภาพของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงควรมีความระมัดระวังในการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นพิเศษ โดยสำนักงานสอบบัญชีควรให้การอบรมแก่พนักงานที่รับผิดชอบ วางแผนการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการจัดสรรทรัพยากรอย่างเพียงพอและเหมาะสม ก.ล.ต. จึงหวังเป็นอย่างยิ่งว่าสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีจะพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีในเรื่องดังกล่าวให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีต่อไป

บทสรุป

จากการที่ ก.ล.ต. ได้ริเริ่มเปลี่ยนแปลงระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีจากระบบการกำกับดูแลตนเองเป็นการกำกับดูแลโดย ก.ล.ต. ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผลให้ประเทศไทยได้รับการยอมรับจากหน่วยงานต่าง ๆ ในระดับสากล เช่น สหภาพยุโรปยอมรับมาตรฐานการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไทย (transitional phase) และยอมรับให้ผู้สอบบัญชีไทยสามารถสอบบัญชีบริษัทไทยที่ประสงค์จะเสนอขายหลักทรัพย์ในสหภาพยุโรปได้ นอกจากนี้ รายงานการประเมินการกำกับดูแลกิจการของตลาดทุนในเอเชียที่ออกโดย ACGA และ CLSA Asia-Pacific Markets นั้น ประเทศไทยถูกจัดอันดับดีขึ้นเป็นอันดับที่ 3 รองจากสิงคโปร์และฮ่องกง โดยหมวดที่ได้คะแนนดีขึ้นมากคือ เรื่อง การจัดทำบัญชีและการตรวจสอบ (IGAAP) ซึ่งเป็นเรื่องในประเทศไทยถูกจัดอันดับดีขึ้นเป็นอันดับ 2

ทั้งนี้ ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในรอบแรกที่ผ่านมา มีผลเป็นที่น่าพึงพอใจ กล่าวคือ สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งที่ได้รับการตรวจ มีการวางระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีที่เป็นไปตามมาตรฐานเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพแล้ว อย่างไรก็ตาม สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังคงมีประเด็นที่ต้องปรับปรุง เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าว เพิ่งเริ่มวางระบบการควบคุมคุณภาพได้เพียง 1-2 ปี และเรื่องดังกล่าว ถือเป็นเรื่องใหม่สำหรับสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับสำนักงานสอบบัญชีที่ไม่มีเครือข่ายกับสำนักงานสอบบัญชีในต่างประเทศ ซึ่งเพิ่งวางระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นครั้งแรก นอกจากนี้ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับงานสอบบัญชีนั้น ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง ส่วนหนึ่งน่าจะมีสาเหตุมาจากการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชี และอีกสาเหตุหนึ่งคือผู้สอบบัญชีขาดการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยสาเหตุที่สำคัญประการหนึ่งมาจากปัญหาการขาดแคลนทรัพยากรบุคคล ก.ล.ต. ได้เล็งเห็นถึงปัญหาดังกล่าว ก.ล.ต. จึงได้จัดสัมมนาเพื่อให้ความรู้ไม่เพียงแต่ผู้สอบบัญชีเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมไปถึงนักบัญชี ผู้บริหาร กรรมการตรวจสอบ นักลงทุน เพื่อให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการเงินมีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับมาตรฐานวิชาชีพบัญชี ความสำคัญของการจัดทำงบการเงินที่ถูกต้องและบทบาทหน้าที่ของตนเอง นอกจากนี้ ก.ล.ต. มีแผนที่จะร่วมมือกับสภาวิชาชีพบัญชีในการยกระดับคุณภาพของนักบัญชี อีกด้วย

ในการตรวจรอบที่สองนี้ ก.ล.ต. ตั้งเป้าหมายที่จะยกระดับวิชาชีพสอบบัญชีไทยให้มีการพัฒนาให้ทัดเทียมกับมาตรฐานสากลมากยิ่งขึ้น โดย ก.ล.ต. จะร่วมมือกับสำนักงานสอบบัญชีในการวิเคราะห์ และหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่สำนักงานสอบบัญชีประสบ และร่วมมือกับองค์กรอิสระระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลและความรู้ต่าง ๆ เพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งในการกำกับดูแลผู้สอบบัญชี และสำนักงานสอบบัญชีให้มีความเข้มแข็งและก่อให้เกิดความเข้มแข็งต่อตลาดทุนในระดับภูมิภาคในอนาคต

ข้อมูลสถิติที่สำคัญ

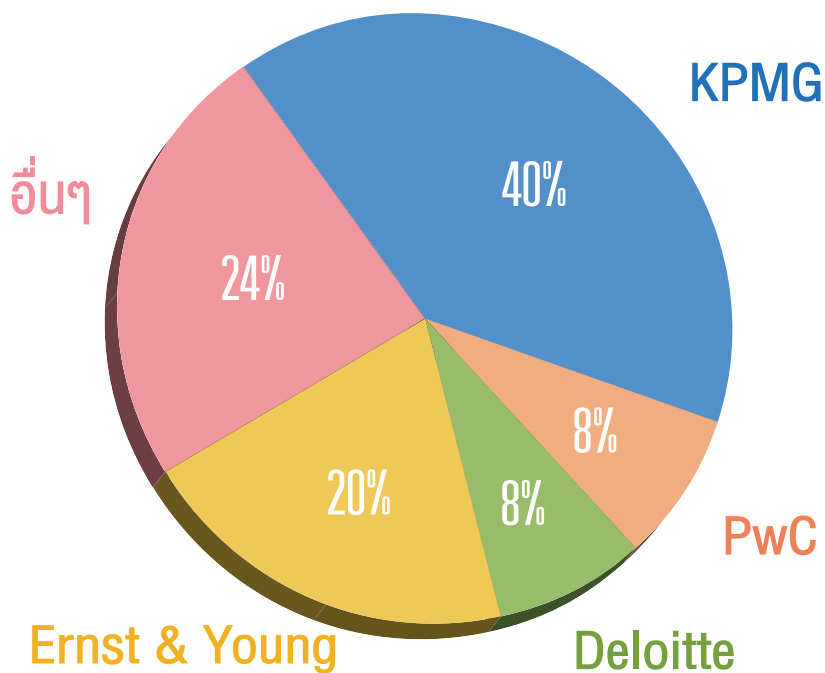
สำนักงานสอบบัญชี

- ประเภทและจำนวนสำนักงานสอบบัญชี

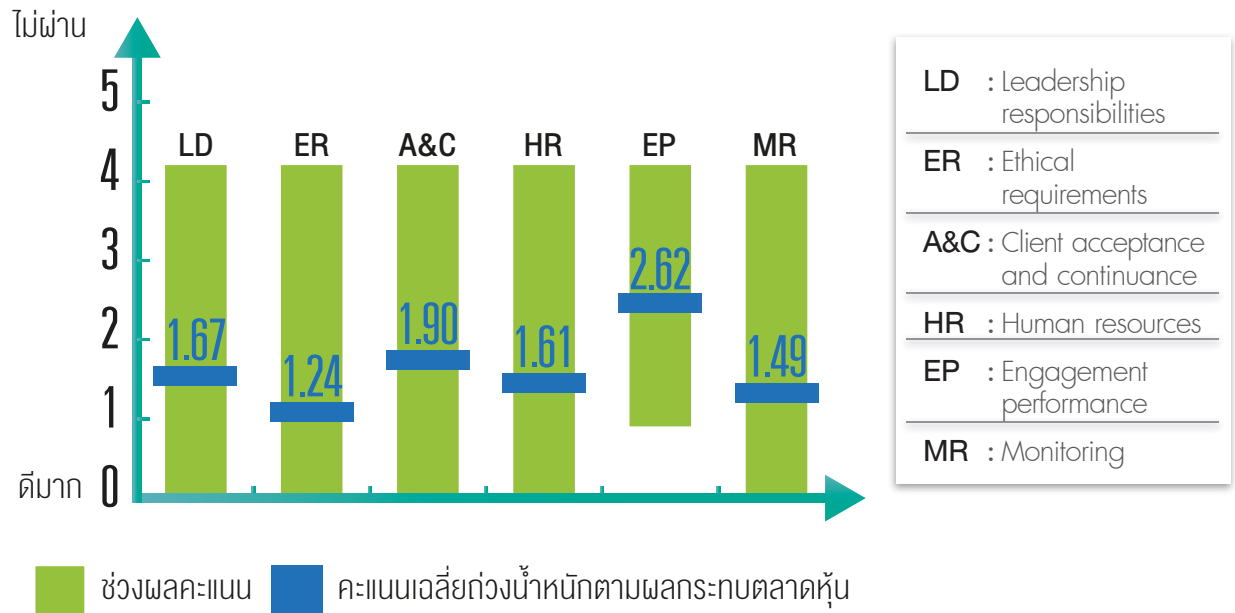
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนสำนักงานสอบบัญชี (สำนักงาน)
Big-4 firms	4
International firms*	4
Local firms	18
รวม	26

หมายเหตุ : International firms หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีที่ใช้นโยบายและแนวปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ รวมถึงได้รับการติดตามผลจากสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศอย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่รวมถึง big-4 firms สามารถหารายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://market.sec.or.th/public/orap/PublishAccountantAuditor.aspx?lang=th>

- สัดส่วนลูกค้าของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีตามผลกระทบต่อตลาดทุน



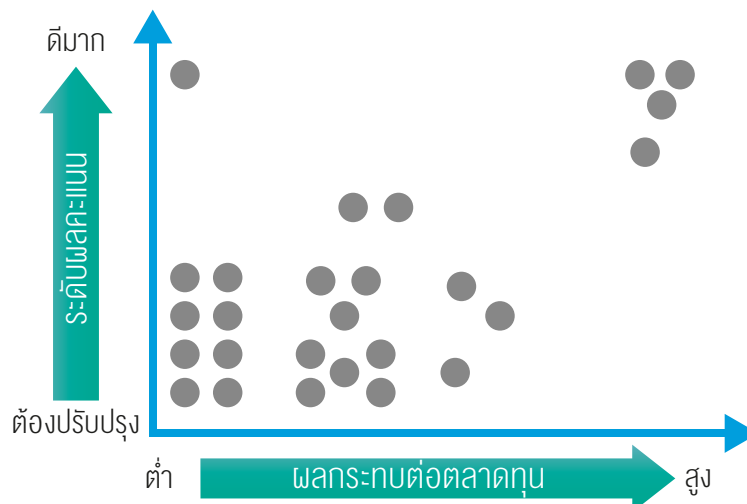
- ผลคะแนนซึ่งแสดงช่วงคะแนนสูงสุดและต่ำสุดของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับในแต่ละองค์ประกอบของ ISQC 1 และคะแนนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามผลกระทบต่อตลาดทุน



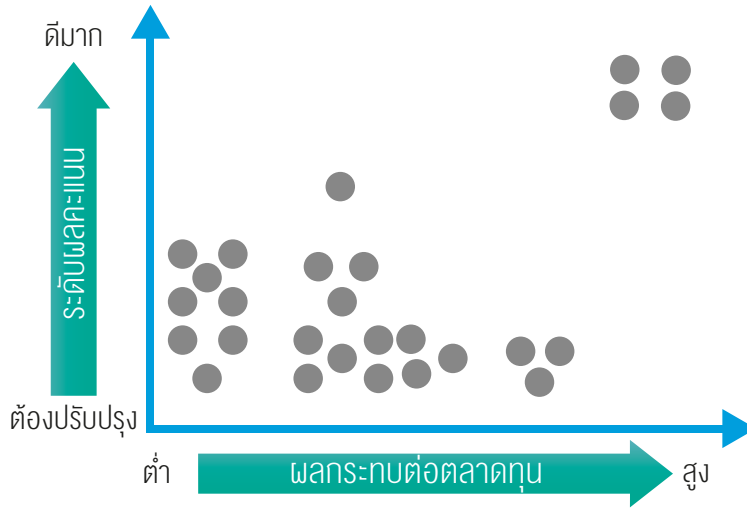
จากภาพแสดงให้เห็นว่าช่วงคะแนนที่แต่ละสำนักงานสอบบัญชีได้รับมีความแตกต่างกันไปในแต่ละองค์ประกอบของ ISQC 1 โดยทุกส่วนประกอบจะมีผลคะแนนตั้งแต่ดีมาก (ระดับ 1) จนถึงต้องปรับปรุงอย่างเร่งด่วน (ระดับ 4) ยกเว้นเพียง การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ไม่มีสำนักงานสอบบัญชีใดได้ผลคะแนนดีมากเลย

- การกระจายตัวของผลคะแนนตามส่วนประกอบของ ISQC 1

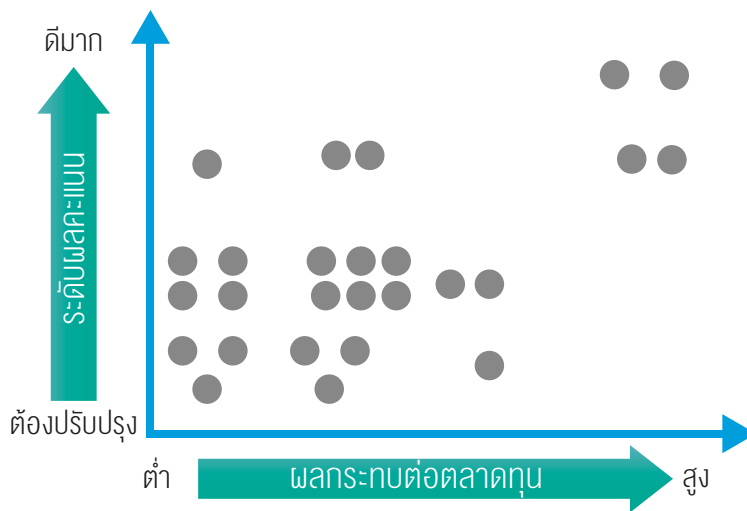
1. ผู้ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน



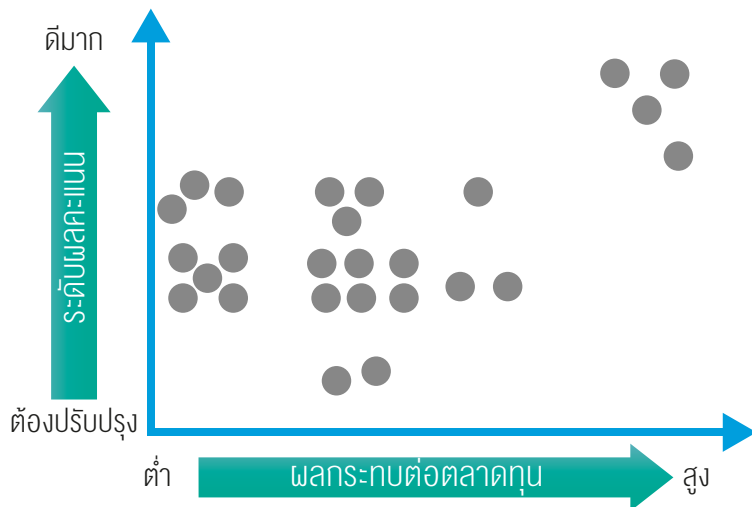
2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง



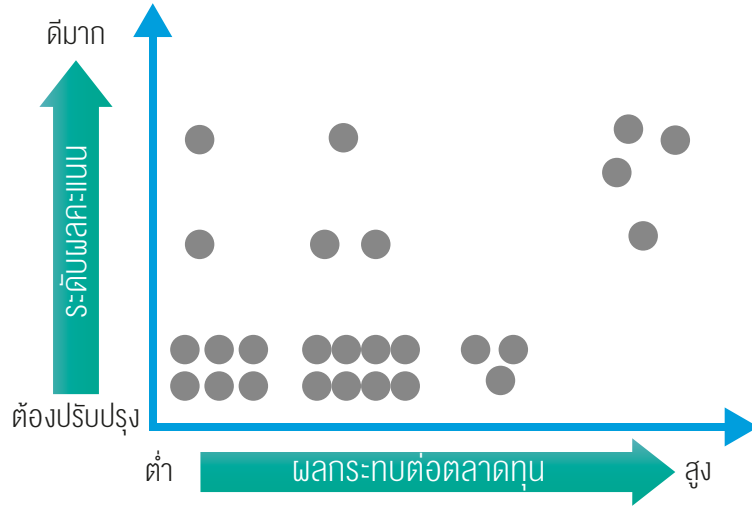
3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า



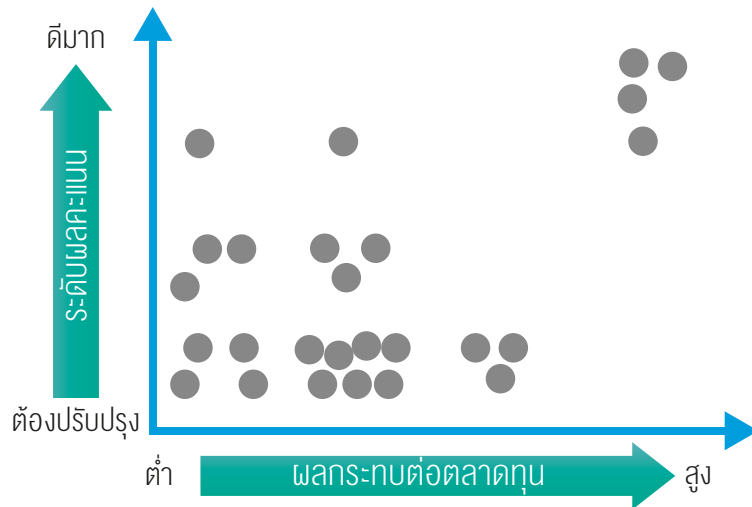
4. ทรัพยากรบุคคล



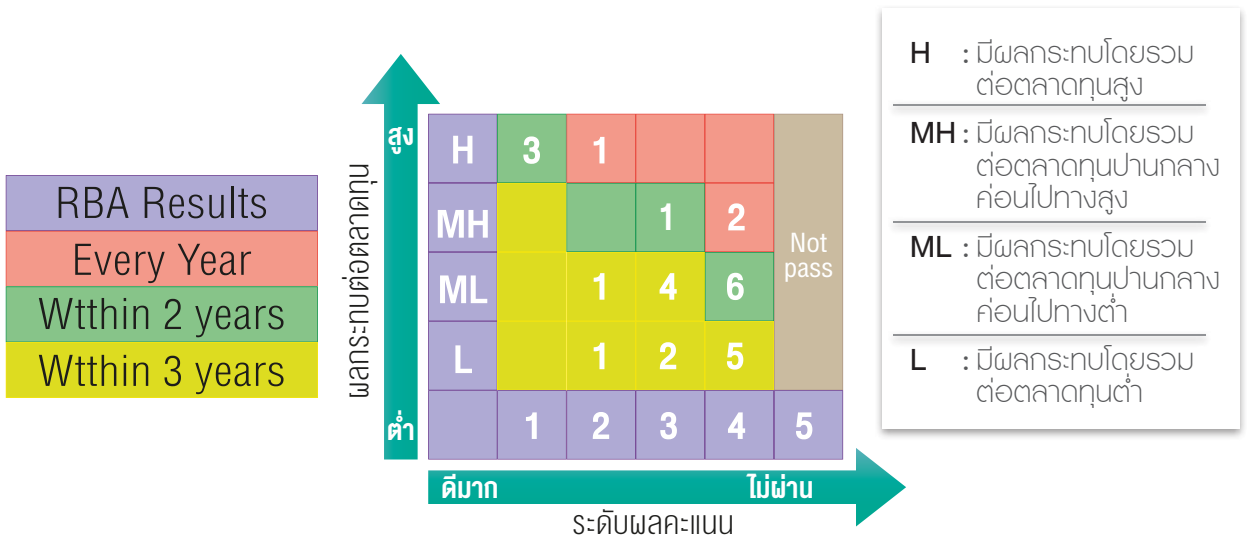
5. การปฏิบัติงาน



6. การติดตามผล

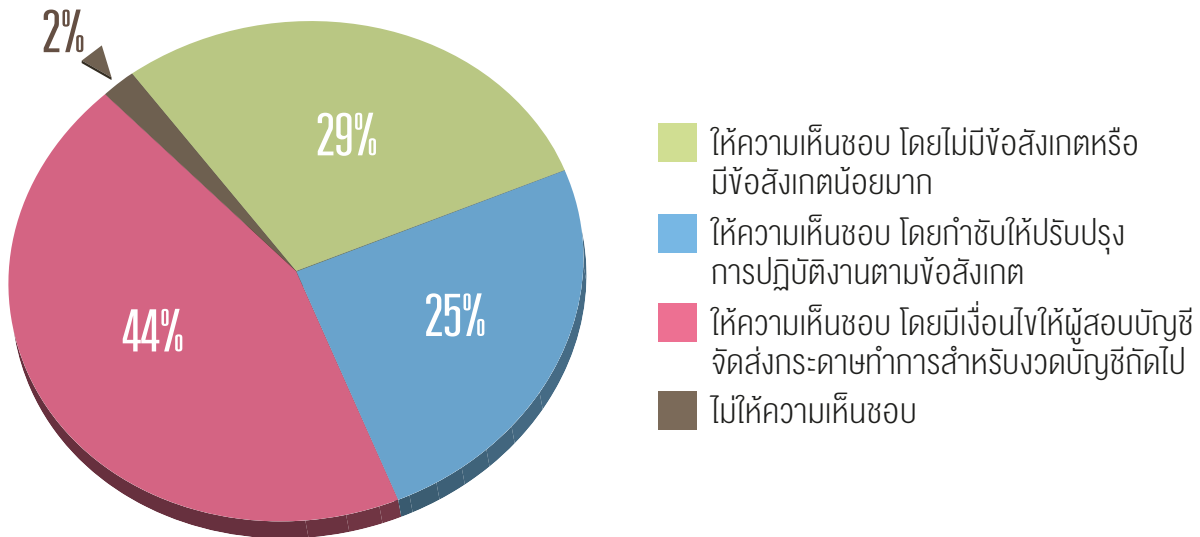


• ผลการตรวจสอบในระดับสำนักงานตามเกณฑ์การประเมินความเสี่ยง

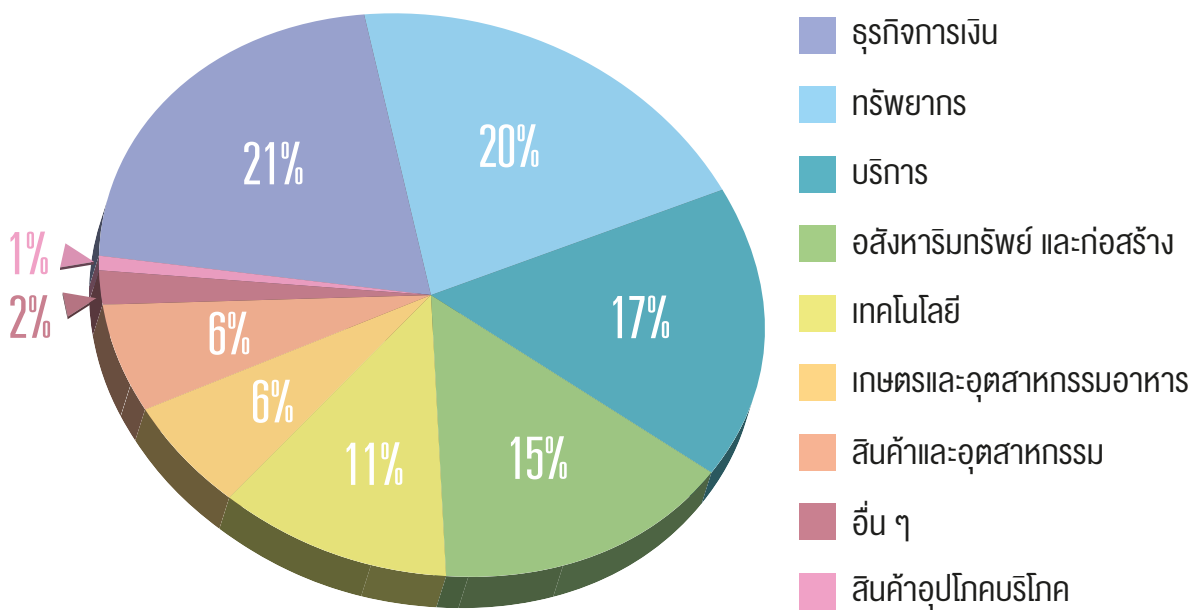


งานสอบบัญชี

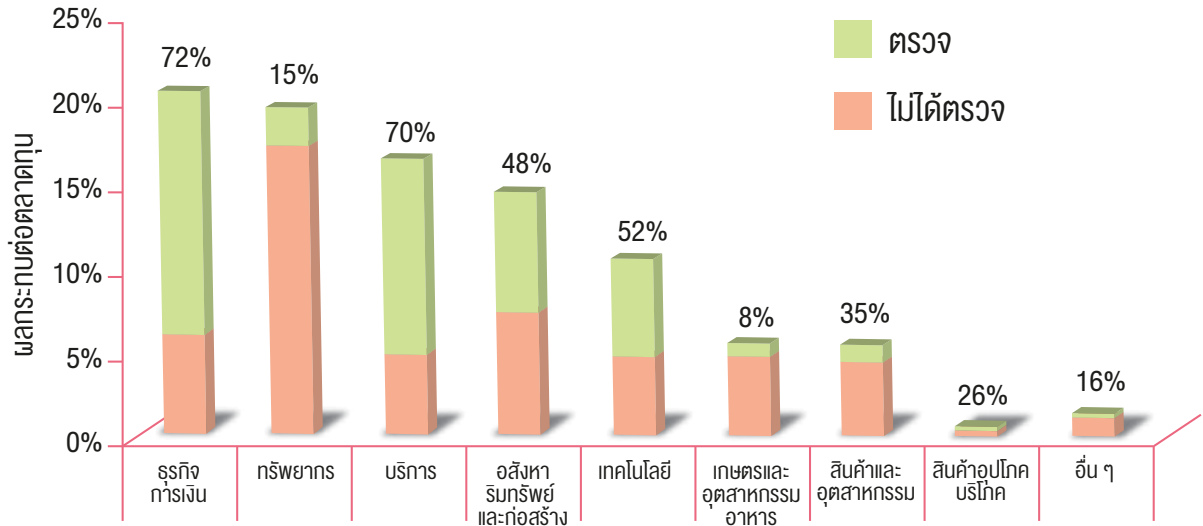
- ผลการตรวจการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรายบุคคลแบ่งแยกตามประเภทการให้ความเห็นชอบ



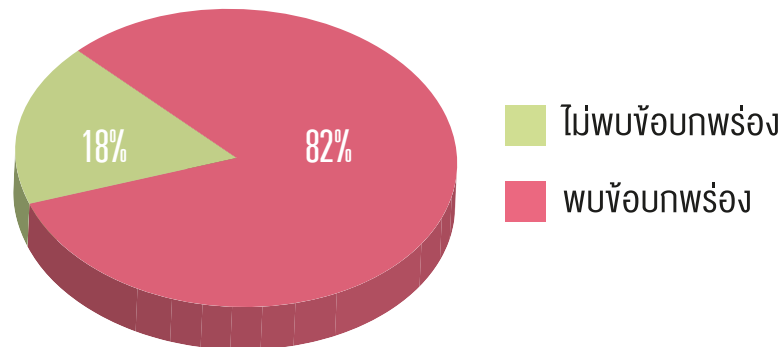
- สัดส่วนประเภทของธุรกิจแบ่งตามผลกระทบต่อตลาดทุน



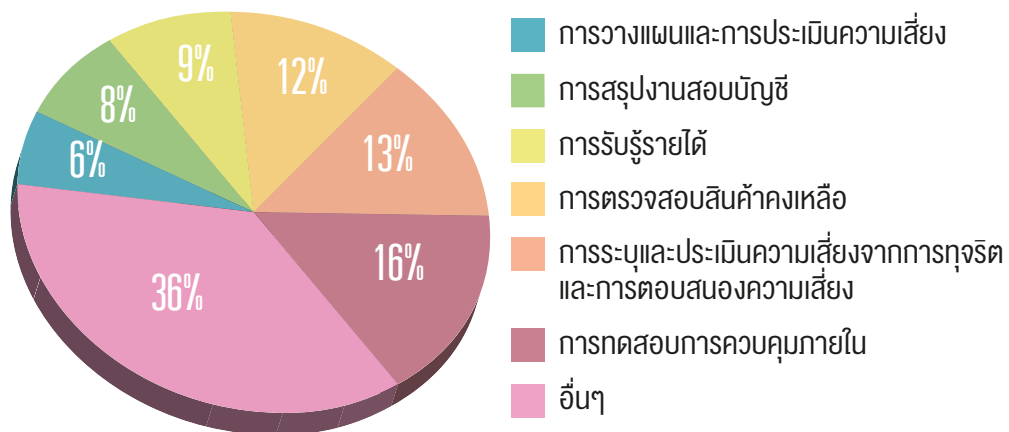
- ร้อยละของงานสอบบัญชีที่สุ่มเลือกตามประเภทธุรกิจและแสดงให้เห็นถึงอัตราร้อยละของผลกระทบต่อตลาดทุน



- ผลการตรวจรอบแรกในระดับงานสอบบัญชีคำนวณจากจำนวนงานสอบบัญชีที่สุ่มตรวจทั้งหมด



- ผลการตรวจรอบแรกในระดับงานสอบบัญชีตามข้อสังเกตที่พบ



หมายเหตุ: สามารถอ่านรายละเอียดข้อบกพร่องในหัวข้ออื่น ๆ ได้ที่ ตารางสรุปข้อสังเกตอื่น ๆ

ตารางสรุปข้อสังเกตอื่น ๆ

หัวข้อในการตรวจสอบ	สรุปผลการตรวจสอบ
<p>การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (disclosure)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดประเภทรายการจากปีก่อน ข้อมูลเปรียบเทียบมิได้มีการจัดประเภทรายการใหม่ให้สอดคล้องกัน • เปิดเผยรายการเฉพาะปีปัจจุบันทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด • เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในส่วนที่มีสาระสำคัญไม่ครบถ้วนตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ ซึ่งไม่เพียงพอต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เช่น ไม่ได้เปิดเผยลักษณะและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการ เปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะน้อยกว่าร้อยละ 50 ของยอดรวมรายการ เปิดเผยนโยบายการบัญชีไม่ครบถ้วน และเปิดเผยนโยบายการบัญชีเรื่องเงินลงทุนในบริษัทย่อยว่าแสดงในงบการเงินรวมตามวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องงบการเงินรวม เป็นต้น
<p>การบันทึกข้อมูลในกระดาษทำการ (documentation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • บันทึกข้อมูลในกระดาษทำการบางเรื่องไม่ถูกต้องหรือไม่ชัดเจน จึงไม่สามารถประเมินได้ว่าขอบเขตการตรวจสอบเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ เช่น บันทึกคำอธิบายวิธีการตรวจสอบไม่ชัดเจน ไม่บันทึกวิธีการเลือกรายการ เป็นต้น
<p>การวัดมูลค่ายุติธรรม (fair value)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ไม่พบการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของราคาตลาด ข้อสมมติในการประเมินมูลค่า และวิธีการประมาณการที่นำมาใช้ เช่น การประเมินมูลค่าหลักประกัน การประมาณการต้นทุน การประเมินราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นต้น
<p>การดำเนินงานต่อเนื่อง (going concern)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • นอกเหนือจากการพิจารณาตัวเลขและอัตราส่วนทางการเงิน รวมถึงการสอบถามผู้บริหาร พบว่าผู้สอบบัญชีมิได้ตรวจสอบกระแสเงินสดในอนาคต การสอบทานประมาณการกระแสเงินสด ความเป็นไปได้ของแผนธุรกิจของกิจการหรือใช้วิธีตรวจสอบอื่นใด ซึ่งเป็นหลักฐานที่สำคัญที่ใช้ในการพิจารณาถึงความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เช่น ผู้สอบบัญชีตรวจสอบข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องโดยใช้เพียงวิธีสอบถามฝ่ายบริหารและวิเคราะห์ข้อมูลอัตราส่วนทางการเงิน แล้วสรุปว่าข้อสมมติเรื่อง การดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสมโดยไม่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง • ในกรณีที่บริษัทมีข้อบ่งชี้ในเรื่องปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง เช่น เงินทุนหมุนเวียนติดลบ กระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบ มีหนี้สินสูงกว่าสินทรัพย์ หรือมีขาดทุนสุทธิ แต่ผู้สอบบัญชีสรุปผลว่าข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องเหมาะสม โดยไม่มีหลักฐานสนับสนุนอย่างเพียงพอ

หัวข้อในการตรวจสอบ	สรุปผลการตรวจสอบ
<p>กลุ่มกิจการ (group audit)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ไม่พบกระดาศทำการคำนวณตัวเลขความมีสาระสำคัญ (materiality) ในระดับงบการเงินรวมและกลุ่มกิจการ ซึ่งจำเป็นต่อการกำหนดแผนการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และการกำหนดตัวเลขความมีสาระสำคัญของแต่ละบริษัทย่อย เพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลของบริษัทย่อยที่นำมาเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินรวมมีความเพียงพอและเหมาะสม • การตรวจสอบกลุ่มกิจการไม่เพียงพอ เช่น ไม่ได้สอบทานกระดาศทำการของผู้สอบบัญชีบริษัทร่วม • ไม่พบกระดาศทำการกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการ • ผู้สอบบัญชีมิได้จัดทำกระดาศทำการเปรียบเทียบความแตกต่างของนโยบายการบัญชีของแต่ละบริษัทในกลุ่มบริษัทเพื่อประกอบการจัดทำและเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินรวม • ผู้สอบบัญชีมิได้จัดทำแผนการประเมินความเสี่ยงและแผนการตรวจสอบโดยรวมของทั้งกลุ่มบริษัท • ผู้สอบบัญชีมิได้นำข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (uncorrected misstatements) ของบริษัทย่อยมารวมกับบริษัทแม่เพื่อพิจารณาผลกระทบต่องบการเงินรวม • ไม่มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายการในงบการเงินในระดับกลุ่มกิจการ • ไม่พบกระดาศทำการตรวจสอบรายการระหว่างกัน และการตัดรายการระหว่างกันในกระดาศทำการตรวจสอบงบการเงินรวม • ไม่พบการสรุปรายการข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (misstatement) และข้อเท็จจริงที่ไม่ได้รับการแก้ไข (uncorrected misstatements) ของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม

หัวข้อในการตรวจสอบ	สรุปผลการตรวจสอบ
<p>การทดสอบด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT testing)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ไม่พบกระดาศทำกรที่แสดงว่าผู้สอบบัญชีทดสอบความน่าเชื่อถือของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ (general IT control) และการควบคุมระบบงาน (application control) โดยทำเพียงการประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินและทดสอบเรื่องสภาพแวดล้อมการควบคุมของการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ไม่เพียงพอ เนื่องจากไม่พบการประเมินการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ การประเมินการควบคุมระบบงาน และการจัดทำรายงานว่าเหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องจากการทดสอบการควบคุมระบบคอมพิวเตอร์ในระดับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศหลายประเด็น แต่ไม่พบการประเมินผลกระทบจากข้อบกพร่องที่อาจมีต่องบการเงินหรือวิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ และไม่พบการสื่อสารข้อบกพร่องดังกล่าว ไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ
<p>การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticism)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและที่มาของตัวเลขหรืออัตราที่ใช้ เช่น <ul style="list-style-type: none"> รายการระหว่างบุคคลและบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน การประเมินภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน ประมาณการต้นทุน เงินกู้ยืมระยะยาวจากบุคคลอื่น อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม เนื่องจากมีกรรมกรที่มีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน ความเพียงพอของการตรวจสอบค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ
<p>บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (related party)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ไม่พบกระดาศทำกรตรวจสอบราคาซื้อขายระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน เช่น ไม่พบกระดาศทำกรเปรียบเทียบราคาซื้อวัตถุดิบกับราคาตลาดว่ามีความแตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ไม่มีการส่งหนังสือยืนยันยอดระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ไม่พบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกันในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น ข้อมูลการกู้ยืมเงินจากกรรมกรของบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ไม่พบการตรวจสอบรายการระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในแนวการสอบบัญชี

หัวข้อในการตรวจสอบ	สรุปผลการตรวจสอบ
การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ (use of experts)	<ul style="list-style-type: none"> ไม่พบกระดาศทำการทดสอบข้อสมมติและไม่พบการทดสอบความครบถ้วนถูกต้องของแหล่งที่มาของข้อมูลเริ่มต้นที่ใช้ในการประมาณการที่นักคณิตศาสตร์ประกันภัยใช้ในการประมาณการหรือคำนวณมูลค่า เช่น ไม่พบกระดาศทำการในการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการที่ใช้ในการคำนวณผลประโยชน์พนักงาน และการประเมินระยะเวลาการให้ประโยชน์และมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ถาวร ไม่พบกระดาศทำการประเมินความสามารถ ความเที่ยงธรรมและความเหมาะสมของผู้เชี่ยวชาญ และผลงานของผู้เชี่ยวชาญ
กรณีอื่น ๆ (others)	<ul style="list-style-type: none"> บริษัทมีความเสี่ยงที่จะบันทึกบัญชีผิดงวด ผิดประเภท หรือไม่ถูกต้อง แต่ไม่พบการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือกำหนดวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อให้ตรวจสอบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ การตรวจสอบรายการอาจไม่เพียงพอ เช่น การตรวจสอบภาวะผูกพันไม่ครบถ้วนเนื่องจากไม่ได้รับหนังสือยืนยันยอดตอบกลับจากธนาคาร หรือได้ตอบกลับเป็นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ให้ความเชื่อมั่นน้อย และสามารถปลอมแปลงได้ง่าย ไม่พบกระดาศทำการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่บริษัทใช้ในการเปลี่ยนแปลงประมาณการ เช่น การประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของอาคารและอุปกรณ์ การตรวจสอบยอดยกมาไม่เพียงพอ เช่น ไม่ได้สอบทานกระดาศทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน ไม่ได้ส่งหนังสือยืนยันยอดธนาคารเพื่อตรวจสอบยอดยกมา หรือไม่พบเอกสารหลักฐานการตรวจสอบความครบถ้วนถูกต้องของราคาทุนของยอดยกมาจากบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การตรวจสอบเนื้อหาสาระไม่เพียงพอ เช่น ไม่พบการขยายขอบเขตการตรวจสอบหรือการตรวจสอบรายละเอียดรายการที่มีขนาดใหญ่และมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีไม่เพียงพอ เช่น กิจการมีการเปลี่ยนนโยบายบัญชี แต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ประเมินความเหมาะสมของการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี ตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินไม่เพียงพอ เช่น ตรวจสอบเอกสารใบสำคัญต่าง ๆ หรืออ่านรายงานการประชุมไม่ถึงวันที่ออกรายงานการสอบบัญชี

20th

Anniversary



สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

ชั้น 10,13-16 อาคารจีพีเอฟ วิทยุ 93/1 ถนนวิทยุ

แขวงลุมพินี เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ 10330

โทรศัพท์: 0-2695-9999, 0-2263-6499

โทรสาร: 0-2256-7711 www.sec.or.th