สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี

2556

THE ROAD LEADING TO GROWTH

รายละเอียดการติดต่อ

- สามารถดาวน์โหลดรายงานฉบับนี้ได้จาก เว็บไซต์ ก.ล.ต. www.sec.or.th

- สอบถามข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับเนื้อหาในรายงานฉบับนี้ รวมถึงติดต่อขอรับรายงานได้ที่ :

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)
เลขที่ 333/3 ถนนวิภาวดีรังสิต แขวงจอมพล เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900
โทรศัพท์ 0 2263 6082 หรือ 0 2263 6218
e-mail : oca@sec.or.th

สารบัญ

2 บทนำ

4 คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

8 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี

15 ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป
ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

19 ข. ระดับงานสอบบัญชี

31 การวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องที่พบ

35 ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

38 ข. ระดับงานสอบบัญชี

45 เรื่องสำคัญที่จะมุ่งเน้นตรวจสอบในรอบปี 2557

47 ข้อมูลสถิติที่สำคัญ

บทนำ

ตลาดทุนไทยเป็นหนึ่งในกลไกสำคัญในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เจริญเติบโตอย่างมั่นคงและยั่งยืน ทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับตลาดทุนจึงจำเป็นต้องร่วมมือกันในการพัฒนาตลาดทุนให้มีบทบาทในระบบเศรษฐกิจมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความต้องการของภาคส่วนต่าง ๆ อย่างทั่วถึง ทั้งนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถือว่ามีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการยกระดับความน่าเชื่อถือของตลาดทุนไทย กล่าวคือ หากนักบัญชีและผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของตนเองอย่างถูกต้องและปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ ก็จะช่วยให้คุณภาพของรายงานทางการเงินดีขึ้น และจะส่งผลให้ตลาดทุนไทยได้รับความเชื่อมั่นจากนักลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศมากขึ้นตามไปด้วย

ก.ล.ต. มีความมุ่งมั่นในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการกำกับดูแลและสนับสนุนผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการในตลาดทุนอย่างสม่ำเสมอ ทั้งนี้ ภายหลังจากประกาศว่าด้วยการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุนฉบับใหม่มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2553 เป็นต้นมา ก.ล.ต. ได้ตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชี และได้สื่อสารข้อบกพร่องที่พบรวมถึงความคาดหวังของ ก.ล.ต. ให้ผู้สอบบัญชีทราบอย่างสม่ำเสมอ โดยมุ่งหวังให้ผู้สอบบัญชีได้นำข้อมูลดังกล่าวไปปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของตนให้ดียิ่งขึ้น จนกระทั่งปัจจุบัน ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับในเรื่องคุณภาพการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจากนานาประเทศ โดยล่าสุดในเดือนมิถุนายน 2556 คณะกรรมาธิการยุโรปได้มีมติยอมรับว่าระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนของประเทศไทยมีคุณภาพทัดเทียมกับมาตรฐานของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป และจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกันแล้ว (mutual reliance) ส่งผลให้บริษัทไทยที่ประสงค์จะเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปดำเนินการได้อย่างสะดวก โดยสามารถใช้ผู้สอบบัญชีไทยได้ โดยที่ผู้สอบบัญชีไทยไม่ต้องไปขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปอีก การมีระบบการกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชีที่ดีและได้รับการยอมรับในสายตาของหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศช่วยให้งบการเงินของบริษัทไทยมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น นักลงทุนจึงมีข้อมูลที่มีคุณภาพเพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุนอย่างเพียงพอ รวมถึงยังเป็นการเพิ่มความสะดวกให้แก่บริษัทไทยในการไประดมทุนในต่างประเทศ ซึ่งจะส่งผลให้ต้นทุนในการระดมทุนของบริษัทไทยต่ำลง นอกจากนี้ การพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้ทัดเทียมสากลยังเป็นการเพิ่มขีดความสามารถของผู้สอบบัญชีไทยในการแข่งขันกับผู้สอบบัญชีประเทศอื่นทั้งในเวทีภูมิภาคและเวทีโลกอีกด้วย

ปี 2556 ก.ล.ต. ได้เริ่มตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นรอบที่สอง โดยยกระดับแนวการตรวจสำนักงานสอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบให้เข้มข้นขึ้น และปรับน้ำหนักการให้คะแนนให้เหมาะสมกับสภาพปัญหา และสถานการณ์ยิ่งขึ้น เพื่อให้ตอบสนองต่อข้อบกพร่องที่ ก.ล.ต. ตรวจพบในรอบการตรวจที่ผ่านมา ซึ่งจากผลการตรวจสอบ ก.ล.ต. เห็นความพยายามของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในการปรับปรุงระบบการควบคุมคุณภาพและพัฒนาการทำงานของตนให้มีคุณภาพดียิ่งขึ้น โดยมีเพียงบางกรณีที่เป็นข้อบกพร่องเดิมที่ยังไม่ได้รับการแก้ไข เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีอาจต้องใช้เวลาในการปรับปรุงแก้ไขคู่มือการสอบบัญชีรวมถึงฝึกอบรมพนักงานในเรื่องดังกล่าว

ในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับแต่ละงานสอบบัญชีพบว่า ผู้สอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องในบางเรื่อง เช่น การตรวจสอบบัญชีรายได้ และการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นต้น ทั้งนี้ สาเหตุหลักของข้อบกพร่องหลายประการอาจเป็นผลสืบเนื่องมาจาก 2 ปัจจัยสำคัญ คือ ความเพียงพอของบุคลากรในวิชาชีพบัญชี และการปรับตัวให้ทันต่อพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพ

กรณีการขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี นั้น เป็นผลมาจากอัตราการลาออกของพนักงานในสำนักงานสอบบัญชีสูงขึ้น ประกอบกับจำนวนผู้ที่สนใจเข้ามาทำงานในสายวิชาชีพสอบบัญชีน้อยลง ก.ล.ต. ได้เล็งเห็นความสำคัญของปัญหาดังกล่าว จึงได้ร่วมกับสมาคมนักบัญชีแห่งสหราชอาณาจักรทำการสำรวจความคิดเห็นจากพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทยในเรื่อง Talent Retention and Attraction เพื่อศึกษาปัจจัยที่ทำให้พนักงานตัดสินใจลาออกจากสำนักงานสอบบัญชี และปัจจัยที่ช่วยดึงดูดให้พนักงานยังคงทำงานอยู่กับสำนักงานสอบบัญชี โดย ก.ล.ต. ได้วิเคราะห์ถึงต้นเหตุของปัญหาดังกล่าว และนำผลการศึกษามาเผยแพร่ให้กับบุคคลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อช่วยกันหาแนวทางแก้ไขต่อไป นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนที่จะศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการเพิ่มบุคลากรที่มีคุณภาพในวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวต้องอาศัยความร่วมมือของทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้อง

ปัจจัยที่กระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีอีกประการหนึ่ง คือ พัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่อง เพื่อรองรับธุรกรรมใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น และปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันซึ่งมีวิธีการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อนมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถ และมีวิสัยทัศน์ที่กว้างไกล เพื่อให้รู้เท่าทันสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงกระตือรือร้นในการแสวงหาความรู้รอบด้านซึ่งที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้จัดสัมมนาเกี่ยวกับพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพสากลที่กำลังจะมีผลบังคับใช้ในอนาคต รวมถึงมาตรฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีอาจยังมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน ให้แก่ผู้สอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพมากยิ่งขึ้น

ทั้งนี้ ในการยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงิน นอกจากการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีแล้ว ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้ผลักดันให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน เช่น กรรมการตรวจสอบให้ตระหนักถึงความสำคัญของบทบาทหน้าที่ในการดูแลให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ โดยออกแนวทางการคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพและจัดสัมมนาให้ความรู้แก่กรรมการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนที่จะส่งเสริมและให้ความรู้แก่ผู้ทำบัญชี เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินได้อย่างมีคุณภาพมากขึ้นอีกด้วย

1

คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี

เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

1. นายนนทพล นิ่มสมบุญ

ตำแหน่ง

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิคณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- กรรมการธนาคารแห่งประเทศไทย

ประวัติการทำงาน

- ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย

การศึกษา

- ดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ทางการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- MBA, University of Iowa, U.S.A. (ทุนรัฐบาลไทย)
- บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- พาณิชยศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

2. ศาสตราจารย์หิรัญ รดีศรี

ตำแหน่ง

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ สภามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ประธานคณะกรรมการทดสอบผู้สอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร
- ประธานอนุกรรมการศูนย์พัฒนาการกำกับ ดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- กรรมการในคณะกรรมการจัดทำ บัญชีรายชื่อกรรมการรัฐวิสาหกิจ กระทรวงการคลัง

ประวัติการทำงาน

- ประธาน บริษัท ไพร้ซวอเตอร์เฮาส์ เอบีเอเอส จำกัด
- กรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิคณะกรรมการควบคุม การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี กระทรวงพาณิชย์
- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย
- ประธานกรรมการสมาคมส่งเสริมสถาบัน กรรมการบริษัทไทย
- ประธานกรรมการการรถไฟฟ้ามหานคร
- ผู้ว่าการการรถไฟแห่งประเทศไทย

การศึกษา

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

3. ศาสตราจารย์วิโรจน์ เลาหะพันธุ์

ตำแหน่ง

- ที่ปรึกษาคณะกรรมการบริษัท โรงแรมเซ็นทรัล พลาซา จำกัด (มหาชน)
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท ศรีไทยซุปเปอร์แวร์ จำกัด (มหาชน)

ประวัติการทำงาน

- อธิบดีกรมธนารักษ์
- อธิบดีกรมสรรพากร
- อธิบดีกรมศุลกากร
- อธิบดีกรมสรรพสามิต

การศึกษา

- MBA (Taxation), The American University Washington, D.C., U.S.A.
- ประกาศนียบัตรชั้นสูงทางการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- นิติศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- พาณิชยศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

4. ศาสตราจารย์ธวัช ภูษิตโกยไคย

ตำแหน่ง

- ประธานคณะกรรมการ บริษัท เสถียรสเตนเลสสตีล จำกัด (มหาชน)

ประวัติการทำงาน

- กรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
- ประธานสหพันธ์นักบัญชีอาเซียน
- ประธานสำนักงาน เอสจีวี อาร์เธอร์ แอนด์ เดอร์เซน ประเทศไทย

การศึกษา

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

5. นายณัฐเสกข์ เทพหัสดิน

ตำแหน่ง

- ที่ปรึกษาคณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ประวัติการทำงาน

- หุ้นส่วนและประธานสำนักงาน ไพร้ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส
- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา

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

6. ศาสตราจารย์กิตติคุณสุภาพรรณ รัตนากรณ์

ตำแหน่ง

- ศาสตราจารย์กิตติคุณ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน

- อาจารย์ประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- นายกสมาคมการบัญชีไทย

การศึกษา

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

7. นางสาวจงจิตต์ หลีกภัย

ตำแหน่ง

- รองผู้อำนวยการศูนย์บริการวิชาการและฝึกอบรม คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน

- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

8. นายปกรณ์ เพ็ญภาคกุล

ตำแหน่ง

- กรรมการสภาวิชาการมหาวิทยาลัยรัฐ 2 แห่ง
- อาจารย์พิเศษ มหาวิทยาลัยรัฐบาลและเอกชน
- อนุกรรมการตรวจสอบ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- ที่ปรึกษาสมาคมสำนักงานบัญชีไทย
- ที่ปรึกษาสมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประวัติการทำงาน

- หุ้นส่วน สำนักงานสอบบัญชี ไพร้ซ วอเตอร์เฮาส์
- เลขาธิการ และกรรมการหลายคณะ ในสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แห่งประเทศไทย
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษา และเทคโนโลยีการบัญชี สองวาระ

การศึกษา

- ดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ทางการบัญชี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

9. นายสามารถ บูรณวัฒนาโชค

ตำแหน่ง

- ประธานกรรมการ ธนาคารไทยเครดิต
- กรรมการตรวจสอบสำนักงานคณะกรรมการ กำกับกิจการพลังงาน

ประวัติการทำงาน

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

การศึกษา

- Master of Management สถาบันบัณฑิต บริหารธุรกิจศศินทร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- Advanced Management Program, Harvard Business School, U.S.A.
- บัญชีมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยม) จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

10. นางปราณี ภาษีผล

ตำแหน่ง

- ที่ปรึกษาสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- กรรมการตรวจสอบบริษัท ดุสิตธานี จำกัด (มหาชน)

ประวัติการทำงาน

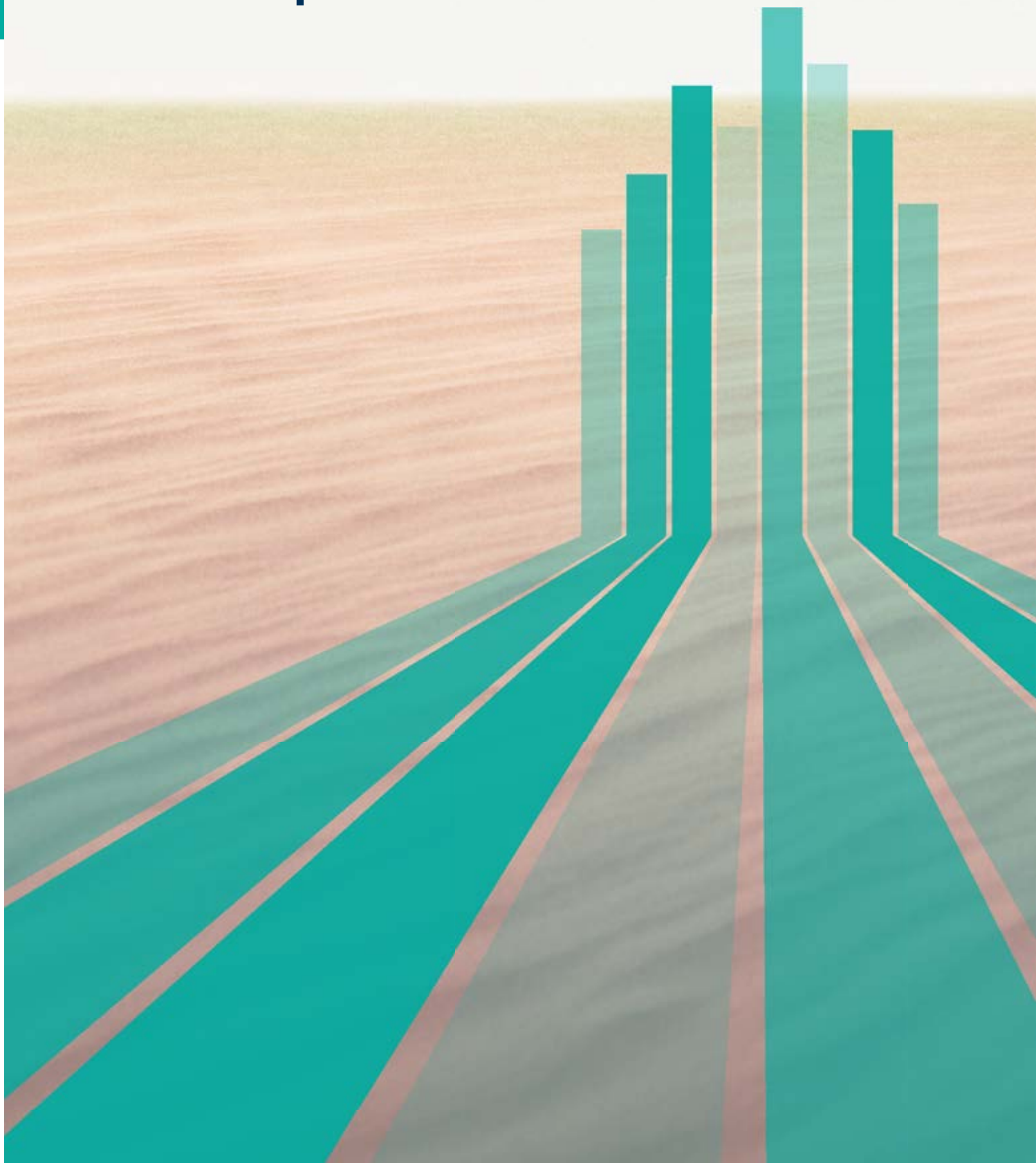
- รองอธิบดีกรมการประกันภัย
- รองอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
- หัวหน้าผู้ตรวจราชการกระทรวงพาณิชย์

การศึกษา

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

2

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับ คุณภาพงานสอบบัญชี



การเข้าร่วมประชุมและการฝึกอบรมกับองค์กรระหว่างประเทศ

ในเดือนมกราคม 2556 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมกิจกรรม AARG Audit Inspection Workshop (AARG: ASEAN Audit Regulators Group) ณ กรุงกัวลาลัมเปอร์ ประเทศมาเลเซีย โดยได้ร่วมแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ที่ได้รับจากการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งนี้ AARG ได้ก่อตั้งขึ้นโดยความร่วมมือของ Audit Oversight Board ("AOB") ของประเทศมาเลเซีย Accounting and Corporate Regulatory Authority ("ACRA") ของประเทศสิงคโปร์ และ ก.ล.ต. ซึ่งเป็นองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลการสอบบัญชีในอาเซียน โดย AARG มีวัตถุประสงค์เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูล ความรู้และประสบการณ์ และร่วมมือกันเพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพของรายงานทางการเงินโดยจะจัดประชุมและสัมมนาร่วมกันอย่างสม่ำเสมอ เพื่อเปิดโอกาสให้มีความร่วมมือในรูปแบบต่าง ๆ ระหว่างองค์กรกำกับดูแลการสอบบัญชี อีกทั้งยังเป็นการสนับสนุนแผนการเชื่อมโยงตลาดทุนในกลุ่มประเทศอาเซียนและการเสนอขายหลักทรัพย์ข้ามประเทศ ในอันที่จะทำให้มาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินมีคุณภาพและมีมาตรฐานที่ใกล้เคียงกัน

นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังได้ริเริ่มจัด Financial Statement Surveillance Workshop ร่วมกับ Securities Commission ของประเทศมาเลเซีย และ ACRA เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูล ความรู้ และประสบการณ์จากการตรวจทานงบการเงิน

ในเดือนกุมภาพันธ์ มิถุนายน และ ตุลาคม 2556 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมประชุม International Organization of Securities Commissions Committee 1 ("Committee 1") ณ กรุงวอชิงตัน ประเทศสหรัฐอเมริกา กรุงปารีส ประเทศฝรั่งเศส และประเทศมอริเชียส ตามลำดับ โดย Committee 1 ทำหน้าที่ติดตามพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศและหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่เสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน และแสดงความคิดเห็นไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มาตรฐานวิชาชีพบัญชีและหลักเกณฑ์การเปิดเผยข้อมูลมีคุณภาพและเป็นประโยชน์ต่อสาธารณชน

ในเดือนมีนาคม 2556 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมสัมมนากับ International Forum of Independent Audit Regulators ("IFIAR") ในหัวข้อเรื่อง IFIAR's 7th Inspection Workshop ณ กรุงซูริค ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ต่อมาในเดือนเมษายน 2556 ได้เข้าร่วมประชุม IFIAR plenary meeting ณ เมืองนอร์ดแวจ์ก ประเทศเนเธอแลนด์ โดย ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมสัมมนาและประชุม IFIAR อย่างสม่ำเสมอทุกปี เริ่มตั้งแต่ปี 2553 ที่ ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เป็นสมาชิก IFIAR ซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นเพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ และประสบการณ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี ส่งเสริมความร่วมมือระหว่างหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชี และเป็นช่องทางในการติดต่อและประสานงานกับหน่วยงานระหว่างประเทศที่มีความสนใจในเรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีหรือใช้ผลงานของผู้สอบบัญชี

ในเดือนพฤษภาคม 2556 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมการประชุม Singapore Symposium ภายใต้หัวข้อ ASEAN Capital Market: The importance of a strong financial reporting environment ซึ่งจัดโดย ACRA และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ เช่น International Federation of Accountants และ Global Public Policy Committee ณ ประเทศสิงคโปร์ และได้มีการประชุมร่วมกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ 4 แห่ง จากประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศไทย เพื่อแลกเปลี่ยนความรู้และปัญหาที่พบจากการปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งแจ้งความคาดหวังของหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีให้สำนักงานสอบบัญชีทราบ

ในเดือนสิงหาคม 2556 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมการประชุม Public Accountants Conference ภายใต้หัวข้อ Financial Reporting Value Chain–A Collective Responsibility ซึ่งจัดโดย ACRA ณ ประเทศสิงคโปร์

การมีส่วนร่วมในการยกระดับวิชาชีพและบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุน

ในเดือนมกราคม 2556 ก.ล.ต. เปิดเผยผลสำรวจที่จัดทำแบบสำรวจร่วมกับ IFIAR ในประเด็นข้อสังเกตที่พบจากการตรวจงานสอบบัญชี เพื่อนำผลสำรวจมาปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีของไทยให้มีมาตรฐานเทียบเท่ามาตรฐานสากลในระดับสูง

ในเดือนกุมภาพันธ์ 2556 ก.ล.ต. ได้จัดงานสัมมนาให้กับกรรมการตรวจสอบ ("AC") ในหัวข้อ "AC รู้รอบด้าน...เตรียมการก่อนประชุมผู้ถือหุ้น (AGM)" โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กรรมการตรวจสอบตระหนักถึงบทบาทและความรับผิดชอบของกรรมการตรวจสอบในการทำหน้าที่รักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น ซึ่งรวมถึงการสอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินที่ถูกต้องทันเวลาและเพียงพอ โดย ก.ล.ต. ได้นำเสนอแนวทางในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพ และยกตัวอย่างกรณีศึกษาที่ผู้สอบบัญชีช่วยสนับสนุนงานของกรรมการตรวจสอบ ในการตรวจพบรายการทุจริตของบริษัทจดทะเบียน

ในเดือนมีนาคม 2556 ก.ล.ต. ได้จัดงาน SEC for CEO Forum ครั้งที่ 2 ในหัวข้อเรื่อง IFRS and Financial Reporting for Investors โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้มีส่วนร่วมในการรับฟังทิศทางการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงที่มีความสำคัญในระดับนโยบาย สำหรับทั้งตลาดเงินและตลาดทุนไทย โดย ก.ล.ต. ได้รับเกียรติจาก Mr. Hans Hoogervorst ประธานคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ผู้แทนของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย ผู้เชี่ยวชาญจากสมาคมนักบัญชีแห่งสหราชอาณาจักร (the Association of Chartered Certified Accountants: ACCA) และ President ของ Securities Investors Association – Singapore มาร่วมให้ข้อมูลและความรู้เกี่ยวกับปัญหาในทางปฏิบัติในการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาบังคับใช้ (full IFRS adoption) และชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศรวมถึงประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับ

ในเดือนเมษายน 2556 ก.ล.ต. ได้จัดทำและเผยแพร่รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบแรก (1 ตุลาคม 2553 – 31 ธันวาคม 2555) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นว่า ระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีของ ก.ล.ต. มีความโปร่งใสและสอดคล้องกับมาตรฐานสากล รายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนน่าเชื่อถือและเพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องเห็นถึงความก้าวหน้าในการพัฒนาระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีของประเทศไทยและมีความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน

ในเดือนพฤษภาคม 2556 ก.ล.ต. ได้จัดสัมมนาเรื่อง Talent Attraction and Retention in Thai Audit Practices ให้แก่ผู้แทนจากสำนักงานสอบบัญชี มหาวิทยาลัย และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง โดย ก.ล.ต. ได้ร่วมกับ ACCA ทำการวิจัย เรื่อง Talent Retention and Attraction เพื่อสำรวจความคิดเห็นจากพนักงานทุกระดับของสำนักงานสอบบัญชีในประเทศไทย ในลักษณะ online survey เพื่อศึกษาระดับความพึงพอใจในการทำงานของพนักงานของสำนักงานสอบบัญชี ในสภาพแวดล้อมการทำงานในปัจจุบัน และองค์ประกอบที่ผลักดันให้พนักงานของสำนักงานสอบบัญชียังคงทำงานอยู่หรือลาออกจากสำนักงานสอบบัญชี และวิเคราะห์เบื้องต้นถึงต้นเหตุของปัญหาที่พนักงานต้องการลาออกจากสำนักงานสอบบัญชี เพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวมาเผยแพร่ให้กับบุคคลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อช่วยกันหาทางแก้ไขปัญหาและปรับปรุงแนวทางที่ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน ดังกล่าว นอกจากนี้ ก.ล.ต. ได้จัดการสัมมนาเชิงอภิปรายในหัวข้อ การตรวจสอบ"งบการเงินของกลุ่มกิจการ" "ประมาณการมูลค่ายุติธรรม" และ "การดำเนินงานต่อเนื่อง" โดยได้รับเกียรติจากผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงานสอบบัญชี

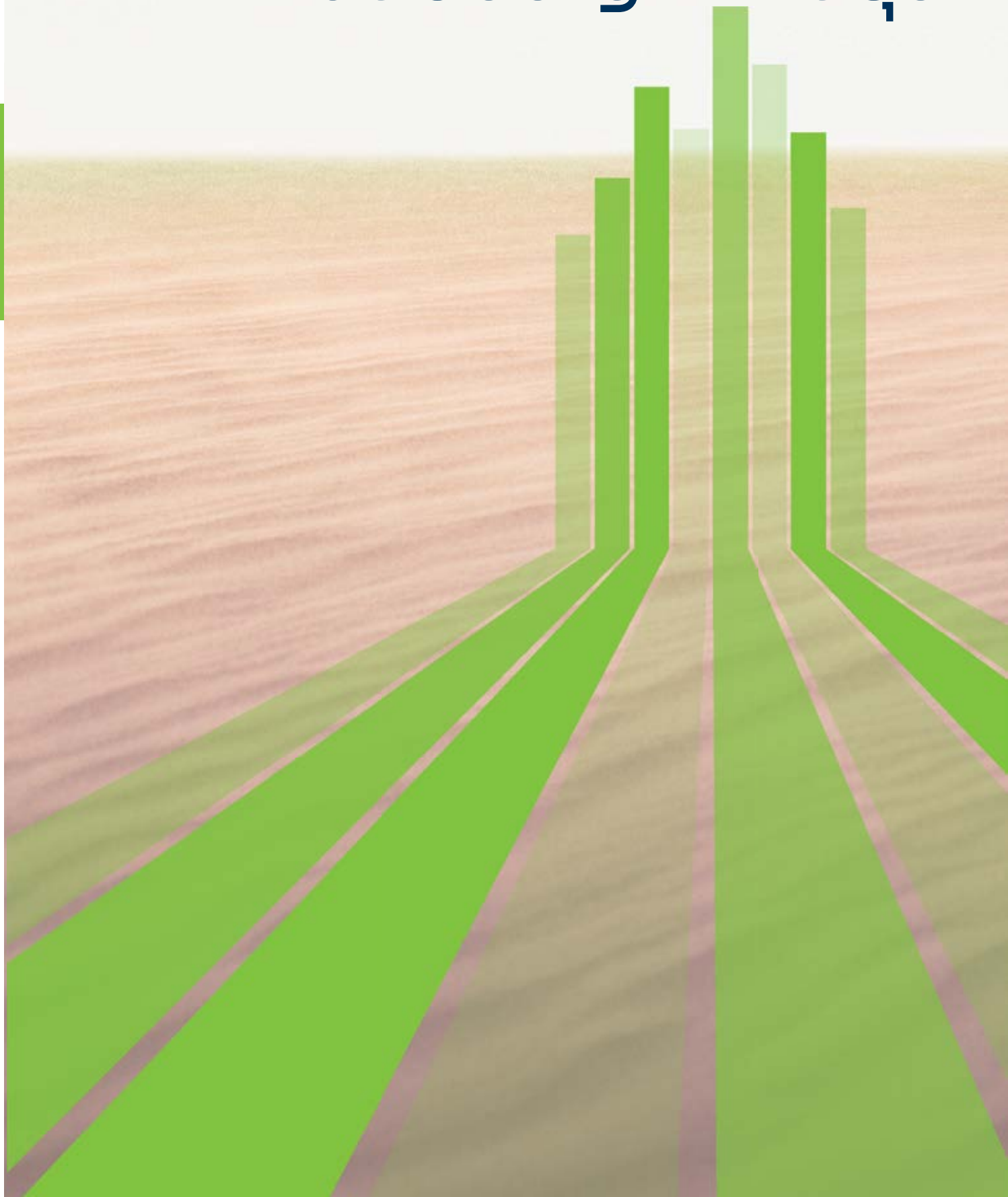
ในเดือนธันวาคม 2556 ก.ล.ต. ได้จัดสัมมนาให้กับหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในหัวข้อ ข้อบกพร่องจากการตรวจทานระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีและความคาดหวังของ ก.ล.ต. เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับทราบ และหาแนวทางยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและป้องกันไม่ให้เกิดข้อบกพร่องในการสอบบัญชีอีก

การเป็นที่ยอมรับในระดับสากล

ในเดือนมิถุนายน 2556 คณะกรรมาธิการยุโรปได้มีมติยอมรับว่า ระบบการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในตลาดทุนของประเทศไทยมีคุณภาพทัดเทียมกับมาตรฐานของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและจัดให้ประเทศไทยอยู่ในกลุ่มประเทศที่มีมาตรฐานเท่าเทียมกัน (equivalent) ส่งผลให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและประเทศไทยสามารถให้ความไว้วางใจซึ่งกันและกัน ในการตรวจสอบการทำงานของสำนักงานสอบบัญชี ที่ดำเนินการโดยอีกฝ่ายหนึ่งได้ (mutual reliance) ทั้งนี้ การยอมรับดังกล่าวเป็นผลดีกับประเทศไทย โดยนอกจากจะเป็นการยกระดับความน่าเชื่อถือของการสอบบัญชี และรายงานทางการเงินของกิจการในประเทศไทยในสายตานักลงทุนต่างประเทศแล้ว ยังเป็นการอำนวยความสะดวกให้บริษัทไทย ที่ประสงค์จะเสนอขายหลักทรัพย์ในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปสามารถใช้ผู้สอบบัญชีไทยได้ โดยที่ผู้สอบบัญชีไทยไม่ต้องไปขึ้นทะเบียนกับหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป ซึ่งจะช่วยลดต้นทุนทางการเงินของกิจการในประเทศไทยและเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของกิจการในประเทศไทยในเวทีโลก

3

ผลการตรวจคุณภาพ งานสอบบัญชีโดยสรุป



ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

	องค์ประกอบ	น้ำหนักการให้คะแนน (%)	
		การตรวจรอบแรก	การตรวจรอบที่สอง
1	ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน	20	20
2	ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง	20	15
3	การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า	15	15
4	ทรัพยากรบุคคล	15	15
5	การปฏิบัติงาน	15	20
6	การติดตามผล	15	15

จากผลการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี ในรอบแรก (1 ตุลาคม 2553 – 31 ธันวาคม 2555) สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องการปฏิบัติงาน (engagement performance) หลายเรื่อง สาเหตุส่วนหนึ่งมาจากการบังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีจะต้องปรับปรุงคู่มือการตรวจสอบและแนวการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ รวมถึงฝึกอบรมพนักงานทุกระดับอย่างเพียงพอ

การตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบที่สอง (1 มกราคม 2556 – 31 ธันวาคม 2558) ก.ล.ต. ได้ยกระดับแนวการตรวจสำนักงานสอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบให้เข้มข้นขึ้นและให้ความสำคัญกับการตรวจเรื่องการปฏิบัติงานเป็นพิเศษ โดยเพิ่มน้ำหนักการให้คะแนนในเรื่องการปฏิบัติงานจากเดิมร้อยละ 15 เป็นร้อยละ 20 ทั้งนี้ ก.ล.ต. มุ่งหวังให้สำนักงานสอบบัญชีนำข้อสังเกตของ ก.ล.ต. ไปวิเคราะห์ หาสาเหตุและกำหนดมาตรการในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังคงให้ความสำคัญในเรื่องความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชีเช่นเดียวกับการตรวจรอบแรก เนื่องจากบทบาทของหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่งในการส่งเสริมและผลักดันให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ

ในปี 2556 ก.ล.ต. ได้ทำการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีทั้งสิ้น 8 สำนักงาน ซึ่งเป็นไปตามแผนการเข้าตรวจระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี โดยพบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงคุณภาพในหลายองค์ประกอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องกระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าให้ดียิ่งขึ้นเมื่อเทียบกับการตรวจในรอบแรก อย่างไรก็ดี การปฏิบัติงานยังคงเป็นปัญหาหลักของสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่เช่นเดียวกับผลการตรวจในรอบแรก

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการสร้างวัฒนธรรมภายในองค์กรให้ตระหนักว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังมีอิทธิพลที่สำคัญต่อการบังคับใช้นโยบายและวิธีปฏิบัติในระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี อย่างไรก็ดี จากการตรวจระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีพบว่า การปฏิบัติตามนโยบายการควบคุมคุณภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่สม่ำเสมอและมีข้อบกพร่องเป็นจำนวนมาก ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่า หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวไม่เพียงพอ ดังนั้น การปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงเป็นองค์ประกอบที่หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีควรต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีต้องวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องและกำหนดนโยบายและแนวปฏิบัติที่ช่วยยกระดับคุณภาพของงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้น ทั้งนี้ ปัจจัยที่อาจกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนโดยรวม มีตัวอย่างเช่น

- ขาดการสนับสนุนและกระตุ้นให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญในการปรึกษาหารือและปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของพนักงานให้คุ้นเคยกับการปรึกษาหารือในประเด็นที่ยากหรืออาจมีความซับซ้อน
- การมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (“EQCR”) ยังไม่เพียงพอ เมื่อเทียบกับระดับความเสี่ยงในการสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่มีความซับซ้อน ซึ่งเห็นได้จากบางกรณีชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีและการสอบทานงานสอบบัญชีของ EQCR อยู่ในระดับต่ำมาก ซึ่งสะท้อนให้เห็นคุณภาพงานสอบบัญชีที่ยังมีข้อบกพร่องจำนวนมาก
- ปริมาณงานตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนที่มากเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนผู้สอบบัญชีและบุคลากรของสำนักงานสอบบัญชี อาจเป็นเหตุให้การควบคุมและสอบทานงานไม่ทั่วถึงและไม่ครบตามเกณฑ์ที่วางไว้ ส่งผลให้ผู้สอบทานงานไม่สามารถตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามนโยบายและคู่มือการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี หรือไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติหรือความไม่ถูกต้องของงบการเงิน

นอกจากนี้ ยังพบว่า บางสำนักงานสอบบัญชีรับงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง ทั้งที่ยังไม่มีทรัพยากรบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญเพียงพอในการปฏิบัติงาน และไม่พบว่า หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับการพิจารณารับงานให้เหมาะสมกับความเชี่ยวชาญหรือจำนวนทรัพยากรบุคคลที่มีอยู่ อีกทั้งในบางกรณีสำนักงานสอบบัญชีมีบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันหลายบริษัท จึงมีความเสี่ยงสูงที่จะมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์และสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดปัญหาการขาดความเป็นอิสระ แต่ไม่พบว่า หัวหน้าสำนักงานให้ความสำคัญในการกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติให้รัดกุม เพื่อป้องกันมิให้สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรดำเนินการขัดกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

แม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในเรื่องที่สำคัญสอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (“TSQC 1”) แล้ว อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบในรอบแรก มีสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งที่มีโครงสร้างการถือหุ้นที่ซับซ้อน ในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบที่สอง ก.ล.ต. จึงมุ่งเน้นการตรวจโครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาว่า สำนักงานสอบบัญชีมีกรณีที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (conflict of interest) หรือไม่ และสำนักงานสอบบัญชีมีการจัดการอย่างไร เพื่อลดหรือขจัดปัญหาดังกล่าว

นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งมีการใช้พนักงานที่ไม่ใช่พนักงานประจำของสำนักงานสอบบัญชี ("พนักงาน outsource") แต่ยังไม่มีแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของพนักงานดังกล่าวอย่างเพียงพอ ดังนั้น ก.ล.ต. จึงให้ความสำคัญกับการตรวจข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน outsource อีกด้วย

ทั้งนี้ จากการตรวจเรื่องข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ยังคงพบข้อบกพร่องที่สำคัญ เช่น

- ขั้นตอนการประเมินเรื่องความเป็นอิสระในการรับงานอาจยังไม่เพียงพอที่จะทำให้มั่นใจได้ว่า การรับงานบริการอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี ("non - audit services") ไม่กระทบต่อความเป็นอิสระ
- สำนักงานสอบบัญชีมีบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันหลายบริษัท แต่มีการตรวจสอบการให้บริการที่เกี่ยวเนื่องเพื่อพิจารณาเรื่องความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันไม่ครบทุกบริษัท
- พนักงานมีการลงนามสอบบัญชีในนามส่วนตัว แต่ไม่พบการตรวจสอบว่า ลูกค้าดังกล่าวเกี่ยวข้องกับลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระหรือการรักษาความลับของสำนักงานสอบบัญชีหรือไม่

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

ในภาพรวมสำนักงานสอบบัญชีมีการปรับปรุงกระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับ TSQC 1 ดีขึ้น อย่างไรก็ดี สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังมีข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุง เช่น

- ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงในการรับงานไม่เหมาะสม ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีรับงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงสูงเป็นจำนวนมาก
- ไม่พบหลักฐานการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของบริษัทลูกค้าก่อนการตอบรับงาน
- ไม่ได้บันทึกวิธีการตอบสนองความเสี่ยงจากข้อบ่งชี้ที่พบอย่างเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่า ผู้สอบบัญชีจะสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวได้ ก่อนตัดสินใจรับงานสอบบัญชี
- มีการออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีก่อนได้รับการอนุมัติการรับงานโดยผู้มีอำนาจและก่อนได้รับคำยืนยันความเป็นอิสระจากบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันและพนักงาน

4. ทรัพยากรบุคคล

ทรัพยากรบุคคลถือเป็นหนึ่งในองค์ประกอบสำคัญในการทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพ สำนักงานสอบบัญชีจึงต้องจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ออกแบบมาเพื่อให้มั่นใจว่า บุคลากรของสำนักงานสอบบัญชีมีทักษะความรู้ความสามารถ และยึดมั่นในหลักจรรยาบรรณอย่างเพียงพอ ในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบที่สอง ก.ล.ต. ได้มุ่งเน้นการตรวจเรื่องความเหมาะสมของกระบวนการฝึกอบรมพนักงานและการประเมินผลงาน โดยพบข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุงในเรื่องต่าง ๆ เช่น

- การจัดสรรและบริหารทรัพยากรบุคคลยังไม่เหมาะสมกับปริมาณงาน
- ไม่ได้ติดตามและดำเนินการกับพนักงานที่ไม่ได้เข้าอบรม เพื่อให้มั่นใจว่า พนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ
- ไม่ได้กำหนดวิธีการในการควบคุมคุณภาพของพนักงาน outsource รวมถึงยังไม่มีการประเมินผลงานซึ่งอาจส่งผลให้การกำหนดค่าตอบแทนไม่เหมาะสม
- กระบวนการประเมินผลยังไม่สะท้อนคุณภาพของการปฏิบัติงานของพนักงาน ทำให้พนักงานไม่ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอ

5. การปฏิบัติงาน

ในภาพรวมสำนักงานสอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องในเรื่องการปฏิบัติงานหลายเรื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความเพียงพอและเหมาะสมของคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี ความเพียงพอและเหมาะสมของการปฏิบัติงานสอบบัญชี และการบันทึกข้อมูลในกระดาษทำการไม่เพียงพอ ทั้งนี้ ข้อสังเกตในเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชี เป็นผลมาจากระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับสำนักงานสอบบัญชียังไม่เพียงพอและเหมาะสม ดังนี้

- ผู้สอบบัญชีและ EQCR มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เพียงพอ
- คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีไม่ครบถ้วนตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดในบางเรื่อง
- EQCR มีคุณสมบัติไม่เหมาะสม เนื่องจากขาดความเชี่ยวชาญด้านเทคนิค ประสบการณ์ และหน้าที่ที่เพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงาน
- ปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เพียงพอตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดในบางเรื่อง เช่น การตรวจสอบเนื้อหาสาระบัญชีรายได้ การตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริต การตรวจสอบกลุ่มกิจการ การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง และการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นต้น
- การบันทึกข้อมูล และร่องรอยการตรวจสอบในกระดาษทำการไม่เพียงพอ
- ไม่พบการสอบทานกระดาษทำการที่สำคัญ ซึ่งใช้ในการตรวจสอบรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง
- ไม่ได้รวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายของแต่ละงานสอบบัญชีให้เสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด

6. การติดตามผล

สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการติดตามผล และมีการนำนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวไปใช้แล้ว อย่างไรก็ดี ยังคงพบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการติดตามผลในเรื่องความครบถ้วนของแนวการติดตามผลและการแก้ไขข้อบกพร่องจากการติดตามผล ตัวอย่างเช่น

- แนวการติดตามผลในระดับแต่ละงานสอบบัญชีไม่มีรายละเอียดเพียงพอที่จะทำให้ทีมงานติดตามผลทำการติดตามผลได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ แนวการติดตามผลดังกล่าวยังไม่ครอบคลุมถึงข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่สำคัญบางฉบับ
- ทีมงานติดตามผลไม่ได้จัดทำแผนการดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง ภายหลังจากที่สื่อสารให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบ เพื่อให้มีการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบในทุกประเด็นอย่างครบถ้วนและเหมาะสม

ข. ระดับงานสอบบัญชี

ในการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีรอบที่สองในปี 2556 ได้ตรวจงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเพื่อให้ความเห็นชอบทั้งสิ้น 28 ราย โดยเป็นผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่ยื่นขอความเห็นชอบ 9 ราย และเป็นผู้ที่ขอต่ออายุการให้ความเห็นชอบ 19 ราย ซึ่งผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ผ่านการตรวจสอบ ยกเว้นผู้สอบบัญชีรายใหม่ที่ยื่นขอความเห็นชอบเพียง 1 ราย ที่ไม่ได้รับความเห็นชอบ อย่างไรก็ดี มีผู้สอบบัญชี 20 ราย ที่ยังมีข้อบกพร่องที่สำคัญ ที่จะถูกติดตามผลการปฏิบัติงานและถูกตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีรายดังกล่าวอีกครั้งในงวดบัญชีถัดไป ทั้งนี้ ในการตรวจทานงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีดังกล่าวได้เน้นเลือกงานสอบบัญชีที่มีความซับซ้อนและเลือกงานสอบบัญชีจากธุรกิจที่หลากหลาย เพื่อให้สะท้อนคุณภาพการทำงานของผู้สอบบัญชีแต่ละราย โดยจากการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับงานสอบบัญชี พบข้อบกพร่องที่สำคัญในเรื่องต่าง ๆ ได้แก่ การตรวจสอบบัญชีรายได้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การทดสอบการควบคุม การตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริต การประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและการตรวจประมาณการทางบัญชีที่สำคัญของผู้บริหาร การตรวจสอบกลุ่มกิจการ การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ การสอบทานงาน หลักฐานการสอบบัญชี การตรวจสอบรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง และการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticism) โดยมีรายละเอียดสรุปได้ดังนี้

การตรวจสอบบัญชีรายได้

บัญชีรายได้เป็นบัญชีสำคัญของกิจการที่ผู้ใช้งบการเงินมักให้ความสนใจ รวมถึงวงจรรายได้เป็นวงจรหลักของธุรกิจ ประกอบกับความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยงที่สำคัญ การตรวจสอบบัญชีรายได้จึงได้รับความสนใจเป็นพิเศษ โดยจากการตรวจงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีพบว่า ในภาพรวมผู้สอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องในการตรวจสอบบัญชีรายได้ทั้งในเรื่องความเพียงพอและเหมาะสมในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อใช้ในการสรุปผลการตรวจสอบ การพิจารณาความถูกต้องและเหมาะสมของการรับรู้รายได้ และการตรวจตัดยอดขาย ดังนี้

ธุรกิจก่อสร้างและพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

- ไม่พบการรวบรวมหลักฐานอย่างเพียงพอ เพื่อพิจารณาว่าประมาณการต้นทุนค่าก่อสร้างของโครงการสูงกว่ารายได้จากการก่อสร้างทั้งโครงการหรือไม่ ทำให้บริษัทไม่ได้รับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นทั้งที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างรวมจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างรวม
- ไม่พบการตรวจสอบความสมเหตุสมผลและความน่าเชื่อถือของอัตราขั้นความสำเร็จของงาน รวมทั้งไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้สังเกตว่า จำนวนต้นทุนตามงบประมาณที่นำมาใช้คำนวณอัตราขั้นความสำเร็จของงานไม่ได้ถูกปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน
- ไม่พบการติดตามหาสาเหตุของผลต่างระหว่างอัตราขั้นความสำเร็จของงานของฝ่ายบัญชีกับของวิศวกร
- ไม่พบการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเรื่องการรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง เพื่อรับรู้รายได้ให้เป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง กำหนดสำหรับกรณีที่มีการทำสัญญาฉบับเดียวแต่รวมหลายรายการอยู่ในสัญญาฉบับนั้น

ธุรกิจให้เช่าตามสัญญาเช่าซื้อและสัญญาเช่าทางการเงิน

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระบัญชีรายได้จากการให้เช่าซื้อและสัญญาเช่าทางการเงินอาจไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้สอบบัญชีเชื่อถือระบบการควบคุมภายใน และทดสอบรายละเอียดของบัญชีดังกล่าว โดยตรวจรายได้จากการให้เช่าซื้อในแต่ละเดือนกับรายงานรายได้ที่มาจากการคำนวณของระบบคอมพิวเตอร์เท่านั้น ซึ่งผู้สอบบัญชีถือว่ารายการที่เลือกมาทดสอบการควบคุมภายในดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบรายละเอียดของบัญชีรายได้จากการให้เช่าซื้อและสัญญาเช่าทางการเงิน แต่ไม่มีหลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนที่จะทดสอบแบบ dual-purpose test จึงทำให้เกิดความไม่มั่นใจว่า ตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบนั้นเหมาะสมสำหรับทั้งการทดสอบการควบคุมและการทดสอบเนื้อหาสาระหรือไม่
- ไม่พบกระดาษทำการทดสอบนโยบายบัญชี เรื่อง การหยุดรับรู้รายได้ ตามที่ได้ระบุไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่า จะหยุดรับรู้รายได้จากลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อและลูกหนี้ตามสัญญาเช่าระยะยาวที่ค้างชำระเกินกว่า 3 เดือน

ข้อสังเกตที่พบทั่วไป

- ไม่พบการจัดทำเอกสารหลักฐานสนับสนุนข้อสรุปว่า การรับรู้รายได้นั้นไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมและเพียงพอเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ("assertions") และเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต เช่น ผู้สอบบัญชีระบุให้บัญชีรายได้จากการขายเป็นบัญชีที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ โดยประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในเรื่องการเกิดขึ้นจริง ความครบถ้วน และความถูกต้องของรายได้จากการขาย รวมถึงกำหนดให้การรับรู้รายได้มีความเสี่ยงจากการทุจริต แต่ผู้สอบบัญชีกำหนดวิธีการตรวจสอบบัญชีรายได้ โดยการทดสอบการควบคุมและตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบและการตรวจตัดยอดขายเท่านั้น โดยไม่ได้ทดสอบรายละเอียดของบัญชีรายได้จากการขาย เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ให้ครบถ้วน
- ไม่พบการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบรายการขายที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจหรือรายการขายที่อาจเอื้อต่อการผ่องถ่ายผลประโยชน์ของบริษัท
- ไม่ได้คำนึงถึงเนื้อหาสาระของการขายหรือการให้บริการในการพิจารณาว่า กิจการขายสินค้าหรือบริการในฐานะตัวการ (principal) หรือตัวแทน (agent) ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะกระทบต่อการบันทึกรายได้ของกิจการว่าควรบันทึกรายได้แบบยอดรวม (gross) ในกรณีที่เป็นตัวการ หรือควรบันทึกรายได้แบบสุทธิ (net) ในกรณีที่เป็นตัวแทน
- กระดาษทำการทดสอบรายละเอียดรายการขายไม่สะท้อนให้เห็นร่องรอยการตรวจสอบที่จะทำให้เชื่อมั่นได้ว่า ผู้สอบบัญชีได้ทำการทดสอบรายละเอียดของรายการขายแล้วจริง เช่น กระดาษทำการไม่ได้แสดงขั้นตอนการตรวจสอบที่เพียงพอและไม่ได้บันทึกรายละเอียดของรายการที่เลือกมาทดสอบ เป็นต้น
- การกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจตัดยอดขายไม่เหมาะสม ทำให้ไม่อาจได้ความเชื่อมั่นว่า บริษัทบันทึกรายการขายครบถ้วนและถูกต้องตามงวดบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีกำหนดขอบเขตและช่วงเวลาในการตรวจตัดยอดขายโดยไม่ได้คำนึงถึงความเสี่ยงและโอกาสที่บริษัทจะรับรู้รายได้ผิดงวด และผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกจุดที่กิจการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าไว้ในกระดาษทำการ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลสำคัญที่ใช้ในการพิจารณาว่า บริษัทรับรู้รายได้ถูกงวดหรือไม่ เป็นต้น

การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (substantive analytical procedure)

การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นหนึ่งในวิธีการตรวจสอบที่สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น ในหลายกรณีผู้สอบบัญชีจึงเลือกใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียว หรือใช้ร่วมกับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีจำนวนมากยังคงมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ จึงทำให้การออกแบบและการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบดังกล่าวยังไม่เหมาะสม หรือไม่เป็นไปตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 เรื่อง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ กำหนดตัวอย่างข้อบกพร่องที่พบสรุปได้ดังนี้

- ไม่พบการตรวจสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลและพิจารณาความสมเหตุสมผลของวิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการกำหนดค่าคาดหมาย ("expectation") และในบางกรณีไม่พบการกำหนด expectation เพื่อใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- ไม่พบการกำหนดจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ ระหว่างจำนวนที่บันทึกบัญชีกับ expectation เพื่อใช้เป็นเกณฑ์สำหรับพิจารณาสืบหาสาเหตุและตรวจสอบเพิ่มเติม
- ไม่พบการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อยในกรณีที่สมควรใช้ เช่น วิเคราะห์รายได้แยกตามเดือน หรือแยกตามกลุ่มประเภทของสินค้า เป็นต้น เพื่อให้การวิเคราะห์เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และไม่พบการกำหนดจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้สำหรับการวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อยอย่างเหมาะสม
- ไม่ได้คำนึงถึงผลการทดสอบการควบคุมก่อนที่จะวางแผนการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าบัญชีใดมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ และการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับบัญชีดังกล่าวได้ข้อสรุปว่าการควบคุมมีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงวิธีเดียวได้ แต่การทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับบัญชีดังกล่าวได้ข้อสรุปว่า ไม่มีประสิทธิผลหรือผู้สอบบัญชีไม่ได้วางแผนทดสอบการควบคุมภายในสำหรับบัญชีดังกล่าวไว้ ผู้สอบบัญชีจะต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวโดยทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีจะเลือกใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงอย่างเดียวไม่ได้ แต่จะต้องทดสอบรายละเอียดรายการของบัญชีดังกล่าวด้วย

การทดสอบการควบคุม

ในหลายกรณีผู้สอบบัญชีตั้งใจที่จะเชื่อถือความมีประสิทธิผลของการควบคุมเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีจึงออกแบบการทดสอบการควบคุมและทำการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิผลของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบพบว่า ผู้สอบบัญชีมีข้อบกพร่องที่สำคัญเกี่ยวกับการทดสอบการควบคุมในเรื่องความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี การปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลาและขอบเขตที่จะตรวจสอบเมื่อพบข้อผิดพลาด และการทดสอบการควบคุมควบคู่กับการตรวจสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (dual-purpose test) เป็นต้น ตัวอย่างข้อบกพร่องที่พบสรุปได้ ดังนี้

ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี

- หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการทดสอบระบบการควบคุมที่สำคัญ เช่น ระบบรายได้ ระบบซื้อ ระบบค่าใช้จ่าย ใบสำคัญทั่วไปไม่เหมาะสม เช่น

  – ไม่พบกระดาษทำการทำความเข้าใจระบบการควบคุมที่เพียงพอ กล่าวคือ ไม่พบกระดาษทำการที่แสดงถึง flowchart คำอธิบายขั้นตอนทางธุรกิจที่เกี่ยวข้อง เอกสารประกอบที่เกี่ยวข้อง เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง วิธีการบันทึกบัญชี และการระบุจุดควบคุมภายในที่สำคัญ

  – ไม่พบการระบุแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการทดสอบการควบคุมของรายการ และไม่พบการทดสอบความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลที่นำมาทดสอบ

  – ไม่มีหลักฐานที่แสดงถึงที่มาของขนาดตัวอย่างที่ใช้ในการทดสอบการควบคุม

  – การเลือกตัวอย่างเพื่อทดสอบการควบคุมไม่เหมาะสม เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่ได้แบ่งประชากรเป็นกลุ่มย่อย ทั้งที่จำเป็นต้องแบ่ง เนื่องจากประชากรมีลักษณะที่ต่างกันและมีการควบคุมภายในที่ต่างกัน

  – เลือกรายการขึ้นมาทดสอบการควบคุม แต่ไม่ได้ตรวจการบันทึกบัญชี

- หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการทดสอบการควบคุมวงจรรายได้ไม่เหมาะสม เช่น

  – ไม่พบการทดสอบจุดควบคุมที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับราคาขาย เช่น การอนุมัติราคาขาย และการทดสอบ price list รวมทั้งการอนุมัติการขายประเภทต่าง ๆ

  – ไม่มีการตรวจสอบรายการขายกับเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้า เพื่อพิจารณาความถูกต้องของการรับรู้รายได้

  – ไม่พบการทดสอบจุดควบคุมภายในระบบขายแยกจากกัน สำหรับกรณีที่บริษัทมีรายการขายมากกว่าหนึ่งประเภท ซึ่งการขายแต่ละประเภทอาจมีจุดในการรับรู้รายได้ที่แตกต่างกัน และการควบคุมที่ต่างกัน

  – บริษัทขายสินค้าไปต่างประเทศ แต่บันทึกตัดบัญชีสินค้าจาก stock card ไม่ตรงกับวันที่ที่บริษัทรับรู้รายได้ อย่างไรก็ดี ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้พิจารณาเรื่องดังกล่าว เพื่อติดตามหาสาเหตุและวางแผนการตรวจสอบเพิ่มเติม

- หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการทดสอบการควบคุมวงจรรายจ่ายไม่เหมาะสม เช่น

  – ผู้สอบบัญชีบันทึกในกระดาษทำการว่า บริษัทมีจุดอ่อนของการควบคุมภายในอันเนื่องมาจากการขาดร่องรอย (audit trail) ในเอกสารภายใน แต่ไม่พบการสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อบกพร่องดังกล่าวไปยังผู้บริหารของกิจการ รวมถึงไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อผลของข้อบกพร่องดังกล่าว โดยผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้เพียงวิธีการสอบถามผู้จัดการฝ่ายบัญชีเท่านั้น

  – กระดาษทำการวางแผนการตรวจสอบบันทึกว่าความครบถ้วนเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของบัญชีต้นทุนค่าแรง แต่ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในเรื่องดังกล่าวทั้งในขั้นตอนการทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

- หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการทดสอบการควบคุมวงจรสินค้าคงเหลือไม่เหมาะสม เช่น

  – บริษัทมีการขนย้ายสินค้าที่ผลิตได้จากโรงงานที่อยู่คนละจังหวัดเพื่อผลิตต่อ อย่างไรก็ดี ไม่พบกระดาษทำการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในและการทดสอบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการเบิก-จ่ายและการเคลื่อนย้ายสินค้าระหว่างโรงงานของบริษัทดังกล่าว

- หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการทดสอบองค์ประกอบการควบคุมภายในและการควบคุมภายในระบบสารสนเทศและการสื่อสารไม่เหมาะสม เช่น

  – ไม่พบหลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้ทำความเข้าใจกระบวนการของกิจการในการประเมินความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน

– ไม่พบกระดาษทำการทำความเข้าใจระบบคอมพิวเตอร์ และทดสอบความน่าเชื่อถือของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศและการควบคุมระบบงาน (general and application control)

การปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลา และขอบเขตที่จะตรวจสอบเมื่อพบข้อผิดพลาด

- ไม่พบการขยายขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือทดสอบการควบคุมอื่นที่ใช้ทดแทนกันได้ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นในความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ในกรณีที่พบรายการข้อผิดพลาดจากการทดสอบการควบคุม

การทดสอบการควบคุมควบคู่กับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (dual-purpose test)

- ผู้สอบบัญชีทดสอบการควบคุมควบคู่ไปกับการทดสอบรายละเอียดของรายการ อย่างไรก็ดี วัตถุประสงค์ของการทดสอบการควบคุมอาจแตกต่างจากวัตถุประสงค์ของการทดสอบรายละเอียดของรายการ แต่ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีออกแบบวิธีการทดสอบโดยพิจารณาแต่ละวัตถุประสงค์ของการทดสอบแยกจากกัน

ข้อสังเกตที่พบในธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ

- ไม่พบการตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการอนุมัติสินเชื่อแก่ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาเช่าทางการเงินในกระดาษทำการตรวจสอบการอนุมัติสินเชื่อ เช่น สำเนาบัตรประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หนังสือรับรองบริษัท สัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาเช่าทางการเงิน สัญญาสิทธิเลือกที่จะซื้อทรัพย์สิน เอกสารการรับรถที่เช่า เอกสารการจ่ายชำระเงินให้แก่ dealer เป็นต้น
- ไม่พบกระดาษทำการทดสอบการควบคุมในขั้นตอนการอนุมัติการให้สินเชื่อแก่ตัวแทนจำหน่าย (dealer) ซึ่งเป็นการให้สินเชื่อแก่ตัวแทนจำหน่ายเพื่อซื้อรถยนต์ไปจัดแสดงและขายให้แก่ลูกค้า ตามที่ผู้สอบบัญชีได้วางแผนว่าจะทดสอบ

การตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริต

แม้ว่าความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและตรวจจับทุจริตเป็นหน้าที่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีคำนึงถึงการทุจริตที่เป็นสาเหตุให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ และต้องปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้แสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อย่างไรก็ดี จากการตรวจทานงานสอบบัญชี ยังคงพบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริต ดังนี้

การประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการวางแผนการตรวจสอบ

- ไม่มีหลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต หรือในบางกรณีผู้สอบบัญชีได้ระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตแล้ว แต่ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
- ไม่ได้ระบุความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมเป็นความเสี่ยงที่สำคัญ รวมทั้งกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงในเรื่องดังกล่าว เช่น การตรวจสอบใบสำคัญทั่วไป การสอบทาน

ประมาณการทางบัญชีและการประเมินเหตุผลทางธุรกิจสำหรับรายการที่สำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ เป็นต้น

ความเพียงพอของการตรวจสอบสมุดรายวันทั่วไป (journal voucher)

- ไม่พบการทำความเข้าใจระบบการบันทึกรายการในสมุดรายวันทั่วไป และจุดควบคุมที่สำคัญ
- ไม่พบการทดสอบความครบถ้วนของรายการที่บันทึกในสมุดรายวันทั่วไปก่อนทำการตรวจสอบ
- ไม่พบการตรวจสอบรายการในสมุดรายวันทั่วไปที่มีลักษณะผิดปกติ ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากการทุจริต หรือเกิดจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม
- ไม่มีการพิจารณาเรื่องความเหมาะสมของผู้อนุมัติรายการในสมุดรายวันทั่วไปและความสมเหตุสมผลของรายการที่บันทึกในสมุดรายวันทั่วไป

ความเพียงพอของการตรวจสอบรายการผิดปกติ

- บริษัทใหญ่เรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการข้อมูลด้านการตลาด การออกแบบ และการวางแผนผลิตภัณฑ์ในจำนวนที่มีสาระสำคัญจากบริษัท โดยให้บริษัทจ่ายเงินไปยังบริษัทที่เกี่ยวข้องกันแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ดี ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้ประเมินว่า บริษัทได้รับบริการจากบริษัทใหญ่ดังกล่าวจริงหรือไม่ รวมถึงไม่พบการพิจารณาความสมเหตุสมผลของค่าบริการ นอกจากนี้ ยังไม่พบการพิจารณาว่ารายการจ่ายเงินผ่านไปยังบริษัทที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวมีความเสี่ยงจากการทุจริตหรือไม่
- บริษัทจ่ายเงินให้แก่บุคคลธรรมดารายหนึ่งเพื่อทำการตลาดโดยการจัดหาลูกค้าให้แก่บริษัททุกเดือน ทั้งนี้ ตั้งแต่บริษัทเริ่มจ่ายค่าบริการจนถึงปัจจุบัน ยังไม่พบว่า บริษัทได้รับลูกค้าจากการจ้างบริการดังกล่าว จึงมีข้อสังเกตว่า บริษัทจ่ายเงินให้กับบุคคลรายนี้เพื่อประโยชน์ของบริษัทในการหาลูกค้าและได้รับบริการด้านการตลาดจริงหรือไม่ อย่างไรก็ดี ในการตรวจสอบรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเพียงสัญญาจ้างบริการด้านการตลาดและเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีเท่านั้น แต่ไม่พบการตรวจสอบความมีตัวตนของบุคคลดังกล่าว รวมถึงตรวจสอบความผิดปกติของรายการดังกล่าว เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินโดยรวมไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและการตรวจประมาณการทางบัญชีที่สำคัญของผู้บริหาร

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี ประมาณการมูลค่ายุติธรรมทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการดังกล่าว เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพออย่างเหมาะสมว่ารายการดังกล่าวมีการวัดมูลค่าและเปิดเผยข้อมูลอย่างสมเหตุสมผล และเพียงพอหรือไม่ ทั้งนี้ จากการตรวจงานสอบบัญชี ยังคงพบข้อบกพร่องที่สำคัญเกี่ยวกับการตรวจประมาณการทางบัญชี เช่น

- ไม่พบการประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญและวิธีการประมาณการที่บริษัทใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี เช่น การประมาณการค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมที่ใช้ในการคำนวณค่าความนิยม เป็นต้น
- ไม่พบการตรวจสอบความถูกต้องและเหมาะสมของแหล่งที่มาของข้อมูลที่นำมาใช้ประมาณการมูลค่ายุติธรรม
- ไม่พบการประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีว่า มีข้อบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ ทั้งนี้ ข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจกระทบต่อข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

การตรวจสอบกลุ่มกิจการ

กิจการจำนวนมากในปัจจุบันขยายธุรกิจเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการทำกำไร โดยการลงทุนในบริษัทอื่นทั้งที่อยู่ในประเทศและต่างประเทศ โดยในหลายกรณีผู้สอบบัญชีหลักที่รับผิดชอบในการตรวจสอบงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ (“ผู้สอบบัญชีหลัก”) อาจเป็นคนละรายกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบในการตรวจบริษัทย่อย และบริษัทร่วมต่าง ๆ (“ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ”) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีหลักต้องปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการและใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีหลักต้องประเมินความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ รวมถึงสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบอย่างชัดเจนเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการวางแผนการตรวจสอบ วิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบ รวมถึงข้อบกพร่องที่ตรวจพบ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการเป็นในทิศทางเดียวกัน อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบพบข้อสังเกตในเรื่องการตรวจสอบกลุ่มกิจการดังนี้

ความเหมาะสมของการกำหนดระดับความมีสาระสำคัญของกลุ่มบริษัท

- ไม่พบการทบทวนระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการโดยรวมและสื่อสารความมีสาระสำคัญดังกล่าวให้แก่ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ เพื่อนำไปพิจารณาในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินของส่วนประกอบ
- ไม่พบการพิจารณาผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของส่วนประกอบที่ไม่ถูกแก้ไข (uncorrected misstatements) ในการพิจารณาแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

ความเพียงพอของการตรวจสอบกลุ่มกิจการ

การปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอาจไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้สอบบัญชีหลักมักขอให้ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบส่งหนังสือยืนยันความเป็นอิสระและกรอกแบบสอบถามเกี่ยวกับการตรวจสอบเท่านั้น โดยผู้สอบบัญชีหลักมิได้ปฏิบัติงานอื่นที่สำคัญเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมในการแสดงความเห็นต่องบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น

- สื่อสารแนวทางการตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ
- ทำความเข้าใจการประเมินความเสี่ยงและการวางแผนการตรวจสอบของส่วนประกอบของกลุ่มกิจการโดยรวม
- สอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญ

การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือถือเป็นรายการสำคัญรายการหนึ่งในงบการเงิน โดยเฉพาะสำหรับบริษัทที่ประกอบธุรกิจผลิตและจำหน่ายสินค้า ดังนั้น ก.ล.ต. จึงให้ความสนใจในการตรวจสอบรายการดังกล่าวเป็นพิเศษ ทั้งนี้ จากการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในภาพรวมนั้น พบข้อบกพร่องในเรื่องความเพียงพอและเหมาะสมของการตรวจสอบรายการดังกล่าว ดังนี้

การเลือกตัวอย่างไม่เพียงพอและเหมาะสม

- วิธีการเลือกตัวอย่างไม่เหมาะสม โดยไม่ครอบคลุมสินค้าคงเหลือทุกประเภท หรือไม่บันทึกวิธีที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง
- การกำหนดขนาดตัวอย่างไม่เพียงพอที่จะเป็นตัวแทนที่เหมาะสมของประชากรทั้งหมด และไม่เพียงพอที่จะลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต่ำพอที่จะยอมรับได้

การประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติหรือประมาณการโดยผู้บริหาร

- ไม่พบการประเมินความเหมาะสมของการเปลี่ยนนโยบายบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ
- ไม่พบการตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณค่าเผื่อการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ
- ไม่พบการตรวจสอบความเหมาะสมของนโยบายการรับคืนสินค้า และอัตราร้อยละที่นำมาคำนวณค่าเผื่อสินค้ารับคืน

ความเพียงพอและเหมาะสมของการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ

- การตรวจสอบการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ("NRV") ของสินค้าคงเหลือไม่เหมาะสม เช่น ไม่ได้ใช้ราคาขายที่เป็นปัจจุบันในการคำนวณ NRV หรือเปรียบเทียบราคาทุนของสินค้าชนิดหนึ่งกับราคาขายของสินค้าอีกชนิดหนึ่งแทนที่จะเปรียบเทียบราคาขายของสินค้าชนิดเดียวกัน เป็นต้น
- การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือไม่เพียงพอและเหมาะสม เช่น ไม่พบการวางแผนการเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การกำหนดขอบเขตและวิธีการสุ่มเลือกรายการเพื่อทดสอบการตรวจนับไม่เพียงพอหรือไม่เหมาะสม ไม่พบการตรวจตัดยอดสินค้าคงเหลือ ไม่พบการตรวจสอบความมีตัวตนและปริมาณของสินค้าที่ไม่สามารถเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับได้ ไม่ติดตามหาสาเหตุของผลต่างจากการตรวจนับ ไม่ทดสอบการกระทบยอดในกรณีที่วันที่ตรวจนับไม่ใช่วันสิ้นงวด และไม่พบการตรวจสอบรายงานสินค้าคงเหลือที่ใช้การตรวจนับกับยอดคงเหลือตามบัญชี ณ วันที่ตรวจนับ เป็นต้น
- ไม่พบการตรวจสอบต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด
- การทดสอบมูลค่าเสื่อมสภาพ (obsolete or slow moving) ของสินค้าคงเหลือไม่เพียงพอหรือไม่พบการทดสอบเรื่องดังกล่าว

การสอบทานงาน

การปฏิบัติงานสอบบัญชีส่วนใหญ่นั้น ทำโดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีซึ่งมีความรู้ความสามารถและมีประสบการณ์น้อยกว่าผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (engagement partner และ signing partner) และ EQCR ดังนั้น เพื่อให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพและมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและ EQCR จึงควรสอบทานงาน และควบคุมการทำงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบ พบข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นว่า การสอบทานงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานและ EQCR ยังไม่เพียงพอและเหมาะสม ตัวอย่างเช่น

- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีพบข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบรายการ เช่น การบันทึกรับรู้รายได้ในช่วงสิ้นงวดไม่ถูกต้องตามงวดบัญชี การบันทึกรายการสินค้าระหว่างทางผิดงวดบัญชี การจัดประเภทรายการไม่ถูกต้อง แต่กลับสรุปผลในกระดาษทำการว่ารายการดังกล่าวบันทึกบัญชีอย่างถูกต้องและเหมาะสม รวมถึงไม่พบการพิจารณาขยายขอบเขตการตรวจสอบในเรื่องดังกล่าว แต่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน และ EQCR ลงลายมือชื่อสอบทานกระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ได้มีข้อสังเกตต่อกรณีดังกล่าวแต่อย่างใด
- ในบางกรณีผู้สอบบัญชีออกรายงานของผู้สอบบัญชีก่อนที่จะได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ เช่น ไม่ได้รับคำตอบกลับคำขอยืนยันจากธนาคารและไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทน ในกระดาษทำการระบุถึงข้อบกพร่องที่พบจากการตรวจสอบ แต่ไม่พบว่ามีการประเมินผลกระทบของข้อบกพร่องดังกล่าวว่า กระทบต่อความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินและรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ เป็นต้น

หลักฐานการสอบบัญชี (audit evidence)

เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้อย่างถูกต้อง และเหมาะสมกับสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีควรออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกข้อมูลและรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไว้ในกระดาษทำการอย่างเพียงพอและเหมาะสม จึงมีข้อสังเกตว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่โดยตัวอย่างข้อบกพร่องที่พบมีดังนี้

เอกสารหลักฐานสำหรับการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้การค้า

- ผู้สอบบัญชีได้รับคำตอบกลับคำขอยืนยันทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์หรือได้รับเป็นสำเนาจากเครื่องโทรสาร และนำมาใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบความมีตัวตนและความถูกต้องของลูกหนี้การค้า โดยไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นในการพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับดังกล่าว
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบความถูกต้องของรายงานการแยกอายุลูกหนี้การค้าก่อนที่จะนำมาใช้ ซึ่งอาจกระทบต่อความถูกต้องของจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้ และการเปิดเผยข้อมูลการแยกอายุลูกหนี้การค้าในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- ในการพิจารณาความเพียงพอของการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ไม่พบการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อตรวจสอบความสามารถในการชำระเงินของลูกหนี้ เช่น ตรวจสอบเอกสารการรับชำระเงินหลังวันสิ้นงวดสำหรับหนี้ค้างชำระ เป็นต้น

เอกสารหลักฐานสำหรับการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร

- ไม่พบการตรวจสอบความเหมาะสมของการปันส่วนค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรเป็นต้นทุน จึงอาจส่งผลให้กิจการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายและต้นทุนอย่างไม่เหมาะสม
- เอกสารหลักฐานการตรวจสอบรายการสินทรัพย์ถาวรอาจไม่เพียงพอเพื่อใช้ในการสรุปผลในแต่ละ assertions เช่น ไม่พบการตรวจความมีตัวตนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในกรณีที่สินทรัพย์ถาวรเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ เป็นต้น

เอกสารหลักฐานสำหรับการตรวจสอบบัญชีเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

- ไม่พบการส่งคำขอยืนยันไปยังธนาคาร เพื่อให้มั่นใจว่าบริษัทบันทึกหนี้สิน และภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องครบถ้วน แม้ว่า ณ วันสิ้นงวด บริษัทไม่มียอดคงเหลือตามบัญชีกับธนาคารดังกล่าว
- ในกรณีที่ไม่ได้รับคำตอบกลับคำขอยืนยันจากธนาคาร ไม่พบการส่งคำขอยืนยันเป็นครั้งที่สอง หรือไม่ได้ทำการตรวจสอบโดยใช้วิธีอื่นเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับความถูกต้องของยอดคงเหลือเงินฝากธนาคารและภาระผูกพันอื่นที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

เอกสารหลักฐานสำหรับการตรวจสอบยอดยกมา

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้สอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อนและไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความถูกต้องของยอดยกมา
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้คำนึงถึงผลการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนประเมินไว้ และไม่พบการบันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีสำหรับแต่ละบัญชี เพื่อใช้พิจารณาถึงความถูกต้องของยอดยกมา นอกจากนี้ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกเหตุผลว่าเหตุใดจึงให้ความเชื่อมั่นในวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชี

คนก่อนใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยมีเพียงข้อสรุปว่ายอดยกมาและนโยบายการบันทึกบัญชีของยอดยกมานั้นถูกต้องครบถ้วน

การตรวจสอบรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มักมีแรงกดดันในการเพิ่มกำไรสุทธิของบริษัท ดังนั้น ผู้บริหารจึงอาจปรับเปลี่ยนประมาณการหรือการทำรายการต่าง ๆ เพื่อให้ผลการดำเนินงานดีขึ้น ซึ่งรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นเป็นช่องทางหนึ่งที่ง่ายแก่การตกแต่งตัวเลขในงบการเงิน เช่น การทำรายการซื้อขายที่ไม่เกิดขึ้นจริง หรือการซื้อขายด้วยราคาที่แตกต่างไปจากราคาตามธุรกิจปกติเพื่อถ่ายโอนกำไรหรือแสดงรายได้ที่เกินกว่าความเป็นจริง ผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาความเสี่ยงดังกล่าวและวางแผนการตรวจสอบรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอย่างเพียงพอและเหมาะสม อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบ พบว่าในหลายกรณีผู้สอบบัญชียังตรวจสอบรายการดังกล่าวไม่เพียงพอและเหมาะสมในเรื่องดังต่อไปนี้

- ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นนอกเหนือจากการสอบถามผู้บริหาร เพื่อให้เชื่อมั่นว่า บริษัทได้บันทึกบัญชีและเปิดเผยรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันถูกต้องและครบถ้วนแล้ว
- ในการตรวจสอบการเปิดเผยรายการและนโยบายการกำหนดราคากับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ไม่พบว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลว่าบริษัทขายสินค้าให้แก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในราคาเทียบเคียงได้กับบุคคลภายนอกตามที่เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร

ในการคำนวณหรือประมาณการมูลค่าของรายการต่าง ๆ ที่มีความซับซ้อน เช่น มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์พนักงาน ค่าสินไหมทดแทน และการคำนวณทางคณิตศาสตร์ประกันภัยนั้น ฝ่ายบริหารของบริษัทอาจว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ในเรื่องนั้นมาประมาณการมูลค่าดังกล่าวเพื่อให้ข้อมูลที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินมีความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินจำเป็นต้องประเมินความสามารถ และความเที่ยงธรรมของผู้เชี่ยวชาญทำความเข้าใจเกี่ยวกับผลงานของผู้เชี่ยวชาญ และประเมินความเหมาะสมของผลงานของผู้เชี่ยวชาญนั้นในเชิงหลักฐานการสอบบัญชีสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบ พบว่า ผู้สอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในเรื่องความเพียงพอของการประเมินความสามารถของผู้เชี่ยวชาญ ความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ และการพิจารณาความสัมพันธ์กัน ความครบถ้วน และถูกต้องของแหล่งข้อมูลที่ผู้เชี่ยวชาญนำมาใช้ ตัวอย่างเช่น

- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบการประมาณการสำรองค่าสินไหมที่อาจจะเกิดขึ้นอย่างเพียงพอ เนื่องจากไม่พบการประเมินวิธีการคำนวณประมาณการดังกล่าวที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ ว่าเหมาะสมและเป็นไปตามข้อกำหนดของสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัยแล้วหรือไม่
- ไม่พบการประเมินความรู้ความสามารถของผู้เชี่ยวชาญ และการประเมินว่าข้อมูลที่นำมาใช้ในการคำนวณภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานเป็นปัจจุบันหรือไม่ อย่างไร

การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง

โดยทั่วไปฝ่ายบริหารจะจัดทำงบการเงินตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง หากคาดว่ากิจการจะสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องต่อไปในอนาคตได้ เว้นแต่ผู้บริหารมีความตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดดำเนินงาน หรือไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องต่อไปได้ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินของผู้บริหาร รวมถึงข้อสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบในปีที่ผ่านมา พบว่าในหลายกรณีผู้สอบบัญชียังคงมีข้อบกพร่องในการตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่องในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

ความเพียงพอและเหมาะสมของการวางแผนและตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง

- บริษัทมีข้อบ่งชี้ว่าบริษัทอาจไม่สามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง แต่ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงเรื่องดังกล่าวอยู่ในระดับปานกลาง ส่งผลให้การกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบอาจไม่เพียงพอและเหมาะสม
- ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าบริษัทอาจไม่สามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง เช่น กิจการมีหนี้สินหมุนเวียนมากกว่าสินทรัพย์หมุนเวียนเป็นจำนวนมาก ผลการดำเนินงานจากกิจกรรมหลักขาดทุนอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น ผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน เช่น ไม่พบการตรวจสอบแผนการปรับโครงสร้างหนี้ แผนธุรกิจในอนาคต ประมาณการกระแสเงินสดของกิจการ และการสนับสนุนจากบริษัทใหญ่ หรือในบางกรณี ผู้สอบบัญชีใช้เพียงการสอบถามผู้บริหารของบริษัทในการตรวจสอบข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการกระแสเงินสดของกิจการ เป็นต้น

ความเพียงพอและเหมาะสมของการตรวจสอบการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง

- ผู้สอบบัญชีเพิ่มวรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างไม่เหมาะสม หรือผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาความเพียงพอและเหมาะสมของการเปิดเผยข้อมูลเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น บริษัทเปิดเผยเพียงเหตุการณ์ที่สำคัญซึ่งเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ แต่มิได้เปิดเผยแผนการแก้ไขปัญหาของผู้บริหาร เป็นต้น
- บริษัทเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินว่าบริษัทใหญ่ให้การรับรองว่าจะเป็นผู้สนับสนุนทางการเงินแก่บริษัท และรับผิดชอบต่อภาระหนี้สินระหว่างกลุ่มบริษัททั้งในปัจจุบันและที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อย่างไรก็ดี ผู้บริหารของบริษัทใหญ่ไม่ได้ออกหนังสือยืนยันการสนับสนุนทางการเงินให้แก่บริษัทแต่อย่างใด แต่ผู้สอบบัญชีสรุปว่าบริษัทสามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง ดังนั้น ข้อสรุปดังกล่าวจึงเป็นข้อสรุปที่อาจไม่เหมาะสมและมีผลกระทบต่อการแสดงความเห็นต่องบการเงิน

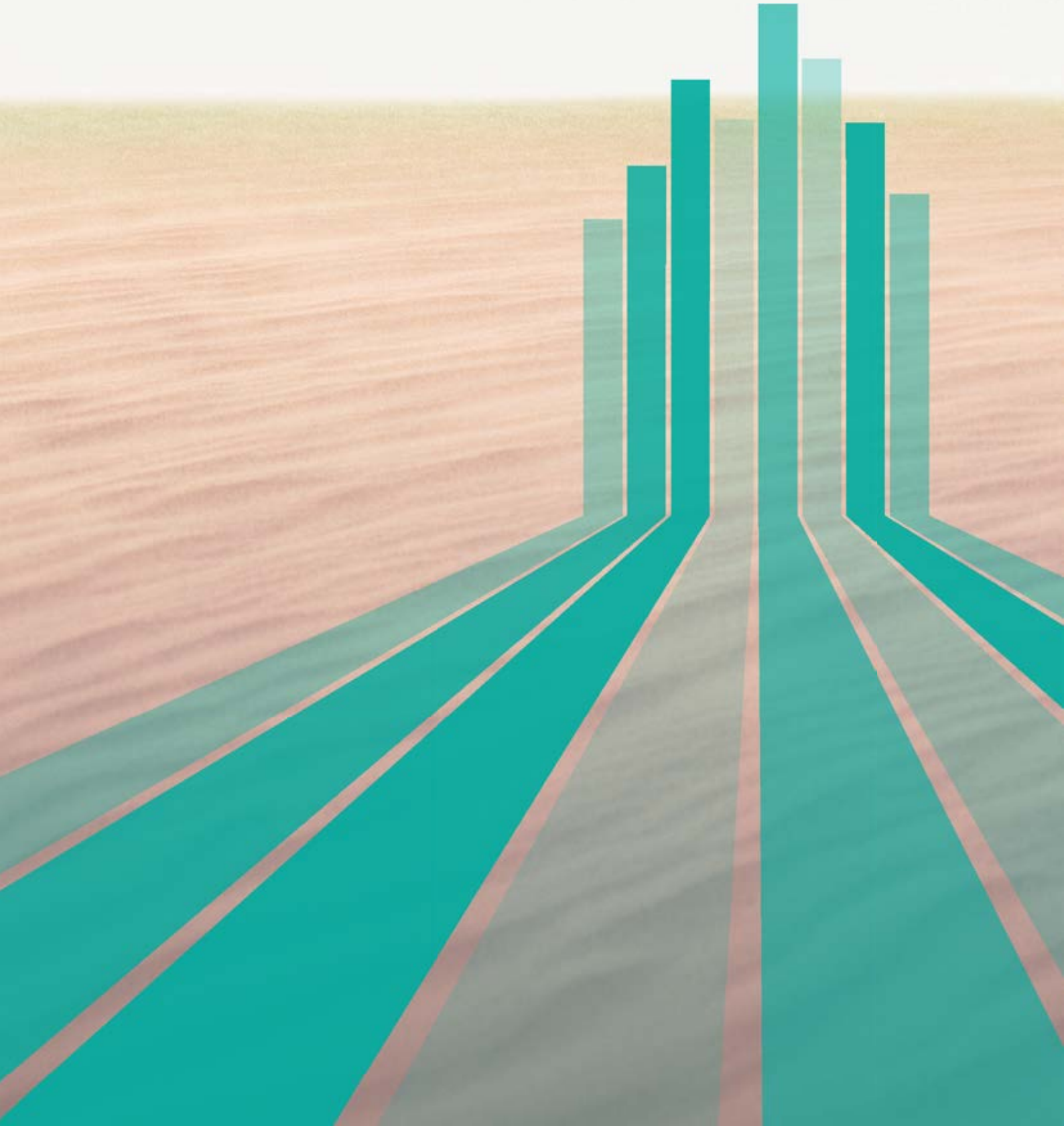
การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ เช่น การทุจริต ข้อผิดพลาด กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงควรปฏิบัติงานตรวจสอบโดยประเมินหลักฐานการสอบบัญชีอย่างระมัดระวังรอบคอบ และควรตั้งข้อสงสัยต่อสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการทุจริตหรือข้อผิดพลาด อย่างไรก็ดี จากการตรวจสอบพบว่าผู้สอบบัญชียังใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น

- ไม่ได้พิจารณาตั้งค่าเผื่อการลดมูลค่าสินค้าคงเหลือทั้งที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าต้นทุนของสินค้าคงเหลือ
- กิจการมีรายการซื้อสินค้าระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เป็นไปตามระเบียบวิธีปฏิบัติของบริษัท ซึ่งกำหนดให้มีกระบวนการเข้ายื่นเสนอราคาจากผู้ขายอย่างน้อย 3 ราย โดยพบว่ารายการซื้อบางรายการไม่มีผู้ยื่นเสนอราคาหรือผู้ยื่นเสนอราคาเป็นบริษัทในกลุ่มเดียวกันกับผู้ขาย แต่ไม่พบการระบุข้อบกพร่องดังกล่าวในกระดาษทำการ หรือการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่าการทำรายการดังกล่าวอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมที่มีประสิทธิผลและมีความสมเหตุสมผลตามปกติธุรกิจ
- บริษัทมีผลขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ บริษัทผู้ผลิตสินค้ารายใหญ่ที่ส่งสินค้าให้บริษัทได้หยุดการผลิต และบริษัทไม่สามารถจัดหาสินค้าให้กับลูกค้าได้ สถานการณ์ดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ากิจการไม่สามารถดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีไม่ได้นำข้อบ่งชี้ดังกล่าวมาพิจารณาในการประเมินความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำงบการเงิน

4

การวิเคราะห์เชิงลึกถึง สาเหตุของข้อบกพร่องที่พบ



หนึ่งในเป้าหมายที่สำคัญของ ก.ล.ต. คือ การยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพทัดเทียมกับมาตรฐานสากล เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินอันจะก่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อตลาดทุนไทย ทั้งนี้ จากการตรวจในรอบปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. เห็นถึงความตั้งใจของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในการปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพมากขึ้น ซึ่งการปรับปรุงดังกล่าวอาจต้องอาศัยเวลาเพื่อวิเคราะห์สาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดปัญหา รวมถึงหามาตรการในการแก้ไขให้ตรงจุด ก.ล.ต. จึงศึกษาและรวบรวมหาสาเหตุหลักที่ก่อให้เกิดข้อบกพร่องของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี โดยมุ่งหวังให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องนำข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวไปพิจารณาและดำเนินการแก้ไขต่อไป

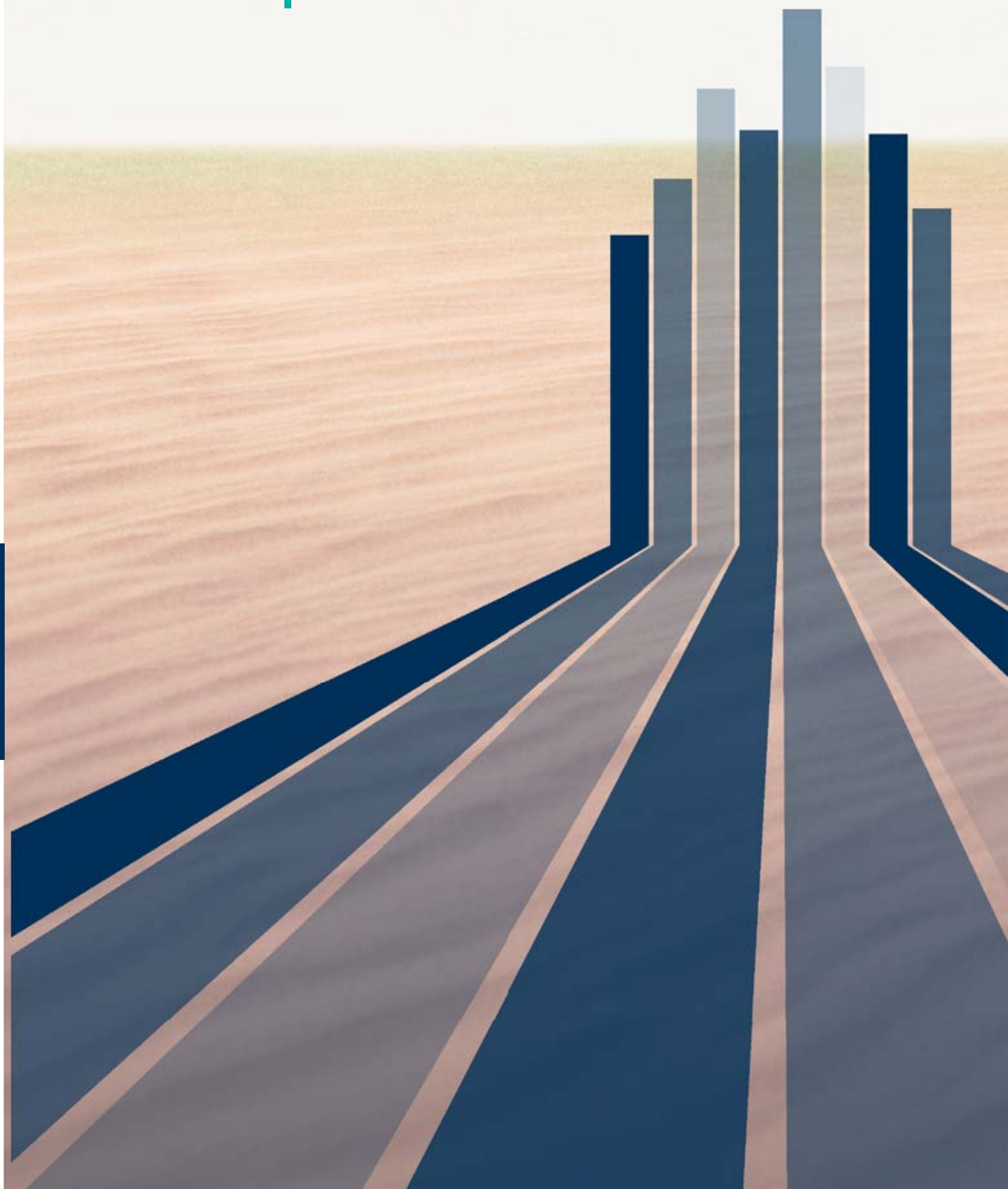
ข้อบกพร่องสำคัญที่พบจากการตรวจทานระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชี อาจมีสาเหตุมาจากปัจจัยดังต่อไปนี้

- ผู้สอบบัญชีอาจยังมีความเข้าใจในลักษณะการดำเนินธุรกิจของบริษัทไม่เพียงพอ ในขณะเดียวกันผู้บริหารและผู้จัดทำงบการเงินอาจยังไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและการจัดทำงบการเงินอย่างเพียงพอ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเข้าใจที่ไม่ตรงกันระหว่างสองฝ่าย และอาจนำไปสู่การรับรู้และแสดงรายการในงบการเงินที่ไม่ถูกต้องและเหมาะสม
- แรงผลักดันและการสื่อสารจากหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชียังไม่เพียงพอที่จะทำให้พนักงานทุกคนเห็นถึงความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชี รวมถึงการตระหนักถึงบทบาทและหน้าที่ของตนอย่างชัดเจน
- การขาดแคลนบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากอัตราการลาออกของบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชีสูงขึ้น ประกอบกับจำนวนผู้ที่สนใจเข้ามาทำงานในวิชาชีพสอบบัญชีทั้งบัณฑิตที่เพิ่งจบการศึกษาและบุคลากรที่มีประสบการณ์ทำงานยังไม่เพียงพอกับความต้องการของสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องการบุคลากรที่เพิ่มขึ้น
- เครื่องมือช่วยในการสอบบัญชียังไม่เพียงพอและเหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน เช่น คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีไม่ได้ถูกปรับปรุงให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน คู่มือดังกล่าวอาจขาดคำอธิบายที่ชัดเจนหรือไม่ได้ออกแบบมาให้เอื้อต่อผู้ใช้งานในการเชื่อมโยงขั้นตอนการสอบบัญชีตั้งแต่การวางแผนงานสอบบัญชี กระบวนการตรวจสอบ การสรุปผลการตรวจสอบ หรือไม่ได้ออกแบบสำหรับการสอบบัญชีของธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ เป็นต้น
- การวางแผนและการมอบหมายงานไม่เหมาะสม โดยมอบหมายงานที่มีความซับซ้อนซึ่งจำเป็นต้องใช้ประสบการณ์และดุลพินิจในการตัดสินใจให้แก่บุคลากรที่มีประสบการณ์น้อยหรือความเข้าใจไม่เพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอในการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชี
- บุคลากรไม่ได้รับการอบรมที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ
- สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่มีหน่วยงาน/บุคลากรสนับสนุนด้านเทคนิคหรือระบบการให้คำปรึกษาสำหรับกรณีที่พบประเด็นที่สำคัญ เพื่อให้คำแนะนำแก่ทีมตรวจสอบและแก้ปัญหาได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม

- ระบบการสอบทานงานยังไม่มีคุณภาพเพียงพอ ทั้งในส่วนของความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของผู้สอบทานงาน เช่น ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาวุโส หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน EQCR เป็นต้น รวมถึงการมีส่วนร่วมของผู้สอบทานงานยังไม่เพียงพอและผู้สอบทานงานอาจไม่ได้ให้คำแนะนำแก่ทีมตรวจสอบอย่างทันท่วงที นอกจากนี้พบว่า สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่ได้ออกแบบเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการติดตามผลการปฏิบัติงานของ EQCR เพื่อใช้ในการตรวจทานความเพียงพอและเหมาะสมในการปฏิบัติงานของ EQCR ว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด อีกทั้งยังพบว่า การจัดให้มี EQCR ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมในสำนักงานขนาดเล็กยังคงเป็นปัญหาในทางปฏิบัติ
- แรงกดดันจากค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่อาจไม่เพียงพอที่จะทำให้งานสอบบัญชีมีคุณภาพได้ ซึ่งถือเป็นปัญหาสำคัญที่ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต้องเผชิญในปัจจุบัน ทั้งนี้ จากข้อจำกัดทางด้านรายรับทำให้สำนักงานสอบบัญชีต้องควบคุมต้นทุนโดยการจำกัดกำลังคน ซึ่งอาจส่งผลให้การทำงานไม่มีคุณภาพเท่าที่ควร หรือในบางกรณีผู้สอบบัญชีไม่มีความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบบางเรื่อง แต่ก็ไม่พิจารณาจ้างผู้เชี่ยวชาญมาช่วยในการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เนื่องจากข้อจำกัดด้านต้นทุน นอกจากนี้ ปัญหาค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ต่ำเกินไปยังเป็นอุปสรรคต่อการดึงดูดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถไว้กับสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงไม่สามารถปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เช่น ไม่มีเงินทุนในการพัฒนาเครื่องมือช่วยในการสอบบัญชีและไม่สามารถจัดอบรมแก่บุคลากรได้อย่างสม่ำเสมอและเพียงพอ เป็นต้น
- กรรมการตรวจสอบ (audit committee) มีบทบาทสำคัญต่อคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี สอบทานให้บริษัทมีการรายงานทางการเงินอย่างถูกต้องและพอเพียง และสอบทานให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่มีความเหมาะสมและมีประสิทธิผล ดังนั้น กรรมการตรวจสอบจึงควรสื่อสารและให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในการสอบทานและตรวจสอบงบการเงินอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพ อย่างไรก็ดี ที่ผ่านมาในบางกรณีกรรมการตรวจสอบอาจยังไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม
- การสร้างและพัฒนาทัศนคติที่ดี รวมถึงการให้คุณค่าต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (stakeholders) ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร นักลงทุน ฯลฯ ยังไม่เพียงพอ ทำให้ขาดแรงกระตุ้นต่อผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีในการให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี
- มาตรฐานวิชาชีพบางฉบับอาจยากต่อการทำความเข้าใจและการนำมาปฏิบัติ รวมถึงการเผยแพร่และให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานวิชาชีพดังกล่าวแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชี และผู้ทำบัญชี เป็นต้น ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ
- ขาดการสนับสนุนจากผู้เกี่ยวข้องที่สำคัญในการหาแนวทางการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีร่วมกัน ทั้งผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน ผู้บริหาร และหน่วยงานกำกับดูแล

5

ตัวอย่างในการปรับปรุง คุณภาพงานสอบบัญชี



ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

ในการปรับปรุงระบบการควบคุมคุณภาพให้เป็นไปตามที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพกำหนด สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับข้อบกพร่องในองค์ประกอบต่าง ๆ โดยวิเคราะห์หาสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องและหาแนวทางแก้ไข ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดแผนการแก้ไข ขั้นตอนการดำเนินการหลัก ระยะเวลาในการดำเนินการ ผู้รับผิดชอบในการดำเนินการแก้ไข ผลลัพธ์ที่คาดหวัง รวมถึงตัวชี้วัดความสำเร็จ เพื่อให้กระบวนการแก้ไขบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ข้อบกพร่องในแต่ละเรื่องอาจมีแนวทางการแก้ไขที่แตกต่างกันได้ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีจึงต้องวิเคราะห์สาเหตุของข้อบกพร่องและวางแผนการแก้ไขให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ ก.ล.ต. ได้สรุปตัวอย่างแนวทางแก้ไขสำหรับแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีอาจนำไปใช้เป็นแนวทางเบื้องต้นในการวางแผนปรับปรุงระบบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

การปฏิบัติตามนโยบายเรื่องการปฏิบัติงานสอบบัญชียังไม่สม่ำเสมอและมีข้อบกพร่องเป็นจำนวนมาก

- หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญเรื่องการนำนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีไปปฏิบัติอย่างทั่วถึงและสม่ำเสมอ โดยดูแลให้งานสอบบัญชีแต่ละงานเป็นมาตรฐานเดียวกัน รวมถึงเป็นไปตามที่นโยบายและมาตรฐานวิชาชีพกำหนด
- จัดให้มีมาตรการที่ทำให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีและ EQCR มีการควบคุมและสอบทานงานของทีมตรวจสอบอย่างเพียงพอภายในเวลาที่เหมาะสม
- มอบหมายให้มีผู้รับผิดชอบในการปรับปรุงคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่บังคับใช้ในปัจจุบัน
- ปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการติดตามผลการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อประเมินว่า มีข้อบกพร่องใดเป็นข้อบกพร่องที่สำคัญหรือเกิดขึ้นซ้ำ ซึ่งต้องดำเนินการแก้ไขและสื่อสารให้พนักงานทราบในทันที

การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจสอบความเป็นอิสระในกรณีที่มีบริษัทที่เกี่ยวข้องกันหลายบริษัทยังไม่เพียงพอ

- หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติในเรื่องการตรวจสอบความเป็นอิสระกับบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันให้รัดกุมมากยิ่งขึ้น ซึ่งรวมถึงการพิจารณางาน non-audit services แก่บริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกัน และกระบวนการตรวจสอบความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทุกรายอย่างเพียงพอและเหมาะสม ประกอบกับมีกระบวนการติดตามผลที่มีประสิทธิผล โดยอาจต้องมีการติดตามตรวจสอบความครบถ้วนและถูกต้องของการรายงานความขัดแย้งทางผลประโยชน์ รวมถึงมีบทลงโทษที่เหมาะสมสำหรับกรณีดังกล่าว

การพิจารณารับงานและการจัดสรรทรัพยากรบุคคลยังไม่เหมาะสม

- ปรับปรุงกระบวนการจัดสรรและบริหารทรัพยากรบุคคลให้เหมาะสมกับปริมาณงาน รวมถึงมอบหมายงานให้แก่พนักงานที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์เพียงพอต่อความรับผิดชอบของงาน ซึ่งอาจทำควบคู่ไปกับการพิจารณารับงานเพื่อให้มั่นใจว่าได้คำนึงถึงทรัพยากรบุคคลที่มีอยู่ก่อนการรับงานแล้ว

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

การปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรณยาบรรณที่เกี่ยวข้องยังไม่เพียงพอและเหมาะสม

- สำนักงานสอบบัญชีต้องระบุบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันให้ครบถ้วนเพื่อตรวจสอบว่ามีสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระหรือไม่
- สำนักงานสอบบัญชีและบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันทุกแห่งควรประเมินเรื่องความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในขั้นตอนการพิจารณารับงาน non-audit services จากลูกค้าทุกราย รวมถึงกำหนดให้มีกระบวนการปรึกษาหารือและการจดบันทึกการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณารับงาน non-audit services เพื่อให้สามารถพิสูจน์ได้ว่า ได้มีการไตร่ตรองในเรื่องขอบเขตการทำงานอย่างเพียงพอแล้วว่าการรับงานดังกล่าวไม่มีประเด็นที่กระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานสอบบัญชี
- สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเรื่องความเป็นอิสระของพนักงาน outsource ของสำนักงานสอบบัญชีให้รัดกุมเพียงพอ เพื่อให้สามารถเชื่อมั่นได้ว่าพนักงานดังกล่าวมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

การรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการพิจารณารับงานไม่เพียงพอ

- สำนักงานสอบบัญชีต้องกำหนดให้มีการพิจารณาข้อมูลที่สำคัญที่จำเป็นต้องได้มาก่อนการอนุมัติรับงานสอบบัญชีและออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี โดยสำนักงานสอบบัญชีต้องจดบันทึกการปฏิบัติงานในส่วนที่เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจและหลักฐานหรือปัจจัยประกอบการพิจารณา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารและการพิจารณาเรื่องความเป็นอิสระ
- มีการประเมินแล้วว่าทรัพยากรบุคคลที่มีทักษะ ความรู้ความสามารถ และเวลาเพียงพอในการปฏิบัติงานนั้นได้

กระบวนการประเมินความเสี่ยงไม่เพียงพอและเหมาะสม

- ปรับปรุงกระบวนการประเมินความเสี่ยงให้มีหลักเกณฑ์ที่เพียงพอที่จะทำให้มั่นใจได้ว่า มีการใช้ดุลพินิจในการกำหนดระดับความเสี่ยงอย่างเหมาะสม โดยมีการพิจารณาข้อมูล และปัจจัยเสี่ยงอย่างครบถ้วนก่อนตัดสินใจรับงาน
- สำนักงานสอบบัญชีควรบันทึกวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสมเพื่อให้ทีมตรวจสอบสามารถนำไปปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

4. ทรัพยากรบุคคล

ขั้นตอนการวางแผนกำลังคนไม่เหมาะสม

- วางแผนกำลังคนให้เพียงพอและเหมาะสมกับปริมาณงานโดยจัดสรรบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะสามารถปฏิบัติงานตามมาตรฐานวิชาชีพได้

กระบวนการติดตามพนักงานที่เข้าอบรมไม่เหมาะสม

- สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการติดตามพนักงานที่เข้าอบรมไม่ครบถ้วน เพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานดังกล่าวมีความรู้ในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ เช่น กำหนดให้พนักงานดังกล่าวเข้ารับการอบรมซ่อมสำหรับหลักสูตรที่ขาดการอบรม หรือมอบเอกสารประกอบการอบรมให้พนักงานดังกล่าวไปศึกษาด้วยตนเอง และมีการทดสอบเพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานดังกล่าวมีความรู้ความเข้าใจในเนื้อหาอย่างแท้จริง เป็นต้น

ไม่มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติสำหรับพนักงาน outsource

- กรณีที่สำนักงานสอบบัญชีมีการว่าจ้างพนักงาน outsource สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติโดยเฉพาะ เพื่อใช้ควบคุมคุณภาพงานของพนักงานดังกล่าว ซึ่งควรรวมถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานและการจ่ายค่าตอบแทนที่ทำให้พนักงานดังกล่าวตระหนักถึงความคาดหวังของสำนักงานสอบบัญชีในเรื่องคุณภาพการทำงานและการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีต้องดูแลและตรวจสอบให้แน่ใจว่าพนักงาน outsource ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่วางไว้อย่างครบถ้วน

การกำหนดเกณฑ์การประเมินผลการปฏิบัติของพนักงานไม่เหมาะสม

- กำหนดหลักเกณฑ์ประเมินผลให้สะท้อนคุณภาพการปฏิบัติงานของพนักงาน และออกแบบวิธีปฏิบัติในการประเมินผลงานในลักษณะที่จะส่งเสริมให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญของคุณภาพการทำงาน

---

5. การปฏิบัติงาน

ผู้สอบบัญชีและ EQCR มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เพียงพอ

- สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีและ EQCR มีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีมากเพียงพอที่จะมั่นใจว่างานสอบบัญชีมีคุณภาพ ผู้สอบบัญชีสามารถแก้ปัญหาในเรื่องที่สำคัญต่าง ๆ ได้อย่างทันท่วงทีและสามารถออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ได้
- สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดให้ผู้สอบบัญชีที่ลงนามในรายงานการสอบบัญชี (signing partner) มีความรับผิดชอบต่อคุณภาพของงานสอบบัญชีเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (engagement partner)

การปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่เพียงพอตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด

- สำนักงานสอบบัญชีควรปรับปรุงคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่บังคับใช้ในปัจจุบัน และจัดให้มีการฝึกอบรมเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบดังกล่าวให้แก่พนักงานเพื่อให้พนักงานสามารถปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

- กำหนดให้มีระบบการหารือผู้เชี่ยวชาญด้านเทคนิคภายในสำนักงานสอบบัญชี หรือผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกสำนักงานสอบบัญชีในกรณีที่มีประเด็นที่ยากหรือมีข้อโต้แย้ง โดยระบบดังกล่าวควรรวมถึงการกำหนดเรื่องที่มีความสำคัญในระดับที่ควรนำมาหารือเสมอ เช่น เรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง และรายการหรือธุรกรรมที่มีความซับซ้อน เป็นต้น รวมทั้งสร้างวัฒนธรรมที่สนับสนุนให้เกิดการหารือและจัดให้มีทรัพยากรบุคคลและเครื่องมือสนับสนุนอย่างเพียงพอ
- สำนักงานสอบบัญชีควรปรับปรุงกระบวนการติดตามผลในระดับแต่ละงานสอบบัญชี โดยนำผลการติดตามมาวิเคราะห์หาแนวทางการแก้ไขและสื่อสารให้ทีมตรวจสอบทราบเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานให้เพียงพอและเหมาะสมต่อไป

6. การติดตามผล

แนวทางและขั้นตอนการติดตามผลไม่เพียงพอและเหมาะสม

- สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับกระบวนการติดตามผล โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการปฏิบัติงาน โดยสำนักงานสอบบัญชีควรจัดทำแนวทางและขั้นตอนการติดตามผลให้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่สำคัญทุกฉบับ และมีรายละเอียดเพียงพอที่จะทำให้ทีมงานติดตามผลทำการติดตามผลได้อย่างมีประสิทธิผล รวมถึงมอบหมายให้ผู้ที่มีความรู้ความสามารถเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามผล

ไม่มีการจัดทำแผนการดำเนินการเพื่อติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง

- สำนักงานสอบบัญชีควรจัดทำแผนการดำเนินการเพื่อติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง และติดตามผลการปรับปรุงตามแผนงานที่วางไว้อย่างเหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่าบุคลากรที่เกี่ยวข้องได้แก้ไขข้อบกพร่องที่พบอย่างครบถ้วนและเหมาะสม

ข. ระดับงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขและวิธีปฏิบัติที่เหมาะสม เพื่อให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจึงควรใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นพิเศษ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการตรวจสอบบัญชีรายได้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบและการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดเวลาการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ทั้งนี้ ก.ล.ต. ได้รวบรวมแนวทางการปรับปรุงสำหรับข้อบกพร่องสำคัญที่พบจากการตรวจงานสอบบัญชีตามที่แสดงในตารางหน้าถัดปี ซึ่งในบางครั้งสำนักงานสอบบัญชีอาจต้องใช้แนวทางร่วมกันมากกว่าหนึ่งแนวทางสำหรับการแก้ไขข้อบกพร่องบางเรื่อง

ตารางแสดงตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับงานสอบบัญชี

หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
การตรวจสอบบัญชีรายได้	ประเภทรายได้ของกิจการขึ้นอยู่กับประเภทของอุตสาหกรรมที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่ ดังนั้น การออกแบบวิธีการตรวจสอบอาจแตกต่างกันไป โดยยกตัวอย่างในการปรับปรุงเรื่องการตรวจสอบบัญชีรายได้ ดังนี้ • ในการตรวจสอบการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ผู้สอบบัญชี ต้องประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการต้นทุนค่าก่อสร้างทั้งสิ้น และเปรียบเทียบอัตราขั้นความสำเร็จดังกล่าวกับความคืบหน้าของโครงการ • ผู้สอบบัญชีควรทำการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในเพื่อใช้ในการพิจารณากำหนดกลยุทธ์ในการตรวจสอบเนื้อหาสาระของบัญชีรายได้ให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพมากขึ้น • ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้เหมาะสมและเพียงพอต่อการสรุปผลเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของรายการบัญชีรายได้ซึ่งมีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ • ในการพิจารณาความถูกต้องของการบันทึกบัญชีรายได้ ผู้สอบบัญชีควรคำนึงเนื้อหาสาระของการขายหรือการให้บริการมากกว่ารูปแบบ • ผู้สอบบัญชีควรบันทึกผลการปฏิบัติงานให้ชัดเจนและครบถ้วน รวมถึงการบันทึกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ และช่วยให้ผู้สอบทานงานสามารถสอบทานงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ • มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้สันนิษฐานว่าการรับรู้รายได้มีความเสี่ยงจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีจึงควรประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและกำหนดวิธีการตรวจสอบรายได้เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตดังกล่าว ทั้งนี้ ในการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงความเป็นไปได้ ที่ผู้บริหารอาจแทรกแซงมาตรการการควบคุมเกี่ยวกับรายได้ • ผู้สอบบัญชีควรกำหนดวิธีการตรวจสอบ ที่สามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงในแต่ละ assertions ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ในขั้นตอนการวางแผนอย่างครบถ้วน
การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่มากกว่าการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั่วไป ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนด expectation โดยใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือและพิจารณาองค์ประกอบของข้อมูลที่นำมา expectation จากทั้งข้อมูลภายในและภายนอกกิจการ เพื่อนำไปพัฒนาเป็น expectation ต่อไป รวมถึงต้องกำหนดจำนวนผลแตกต่างที่ยอมรับได้ โดยที่ไม่ต้องทำการสืบสวนต่อระหว่างจำนวนที่บันทึกบัญชีกับ expectation

หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
	โดยควรพิจารณาระดับความมีสาระสำคัญ ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ และความเป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงประกอบด้วย นอกจากนี้ ในกรณีที่พบผลแตกต่างไปจาก expectation ในจำนวนที่มีสาระสำคัญหรือพบความสัมพันธ์ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีควรหาสาเหตุของผลแตกต่างดังกล่าวโดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ นอกเหนือจากการสอบถามผู้บริหาร
การทดสอบการควบคุม	• ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการเพื่อออกแบบและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ และเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ • ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเกณฑ์การเลือกตัวอย่างให้มั่นใจว่าตัวอย่างที่เลือกมาตรงตามวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบมีจำนวนเพียงพอ และเป็นตัวแทนของประชากร • ในการทดสอบการควบคุมควบคู่ไปกับการทดสอบรายละเอียดรายการ ผู้สอบบัญชีควรออกแบบการทดสอบให้บรรลุทั้งสองวัตถุประสงค์ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความเหมาะสมของแหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการทดสอบ โอกาสถูกเลือกของหน่วยของตัวอย่างในประชากร จำนวนหรือคุณภาพของตัวอย่างที่ถูกเลือก ทั้งนี้ การเลือกตัวอย่างให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่แต่ละบัญชีอาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในบัญชีที่เลือกมาตรวจ
การตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริต	• ผู้สอบบัญชีต้องตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ลักษณะของวิธีการตรวจสอบที่ใช้อาจจำเป็นต้องมีลักษณะเป็นการเฉพาะที่มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของการสอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือ ทั้งนี้ ตัวอย่างวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงดังกล่าวมีระบุไว้ในตามภาคผนวกที่ 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน • ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจระบบการบันทึกรายการผ่านสมุดรายวันทั่วไป และจุดควบคุมที่สำคัญ ประเมินความเสี่ยง และตรวจรายการผิดปกติที่เกิดขึ้นให้ครอบคลุมทั้งปี รวมทั้งสอบทานรายการในสมุดรายวันทั่วไปที่ออกภายหลังวันสิ้นงวดจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และเลือกรายการผิดปกติมาตรวจสอบ

หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
	• ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานการประมาณการทางบัญชี เพื่อหาความมีอคติและประเมินถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความมีอคติ ซึ่งอาจเป็นข้อบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต • ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงเหตุผลทางธุรกิจสำหรับรายการค้าที่สำคัญซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ ว่ารายการดังกล่าวถูกจัดทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะทำการทุจริตหรือเพื่อการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ • ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความผิดปกติของรายการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นในสถานการณ์นั้น ๆ มากกว่าการสอบถามผู้บริหารเพียงอย่างเดียวเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปที่ถูกต้องและน่าเชื่อถือ • ผู้สอบบัญชีควรใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดเวลาที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่ปฏิบัติตามการควบคุม
การประเมินการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและการตรวจประมาณการทางบัญชีที่สำคัญของผู้บริหาร	ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกการทำความเข้าใจและพิจารณาความเหมาะสมและความสมเหตุสมผลของข้อสมมติและวิธีการประมาณการที่บริษัทใช้ในการจัดทำประมาณการทางบัญชี รวมถึงตรวจสอบความน่าเชื่อถือของเอกสารหลักฐานที่ใช้ในการสนับสนุนการจัดทำประมาณการดังกล่าว
การตรวจสอบกลุ่มกิจการ	เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานดังต่อไปนี้ • ระบุและประเมินความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในของกลุ่มกิจการ กำหนดระดับความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินของกลุ่มกิจการโดยรวม และกำหนดกลยุทธ์การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยรวม รวมถึงสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการอย่างเหมาะสมอย่างเพียงพอ • สื่อสารให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกลุ่มกิจการทราบถึงแผนการตรวจสอบอย่างชัดเจน • จัดเก็บหลักฐานในการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบให้ครบถ้วน • ตรวจสอบข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบกรอกใน group audit instruction เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

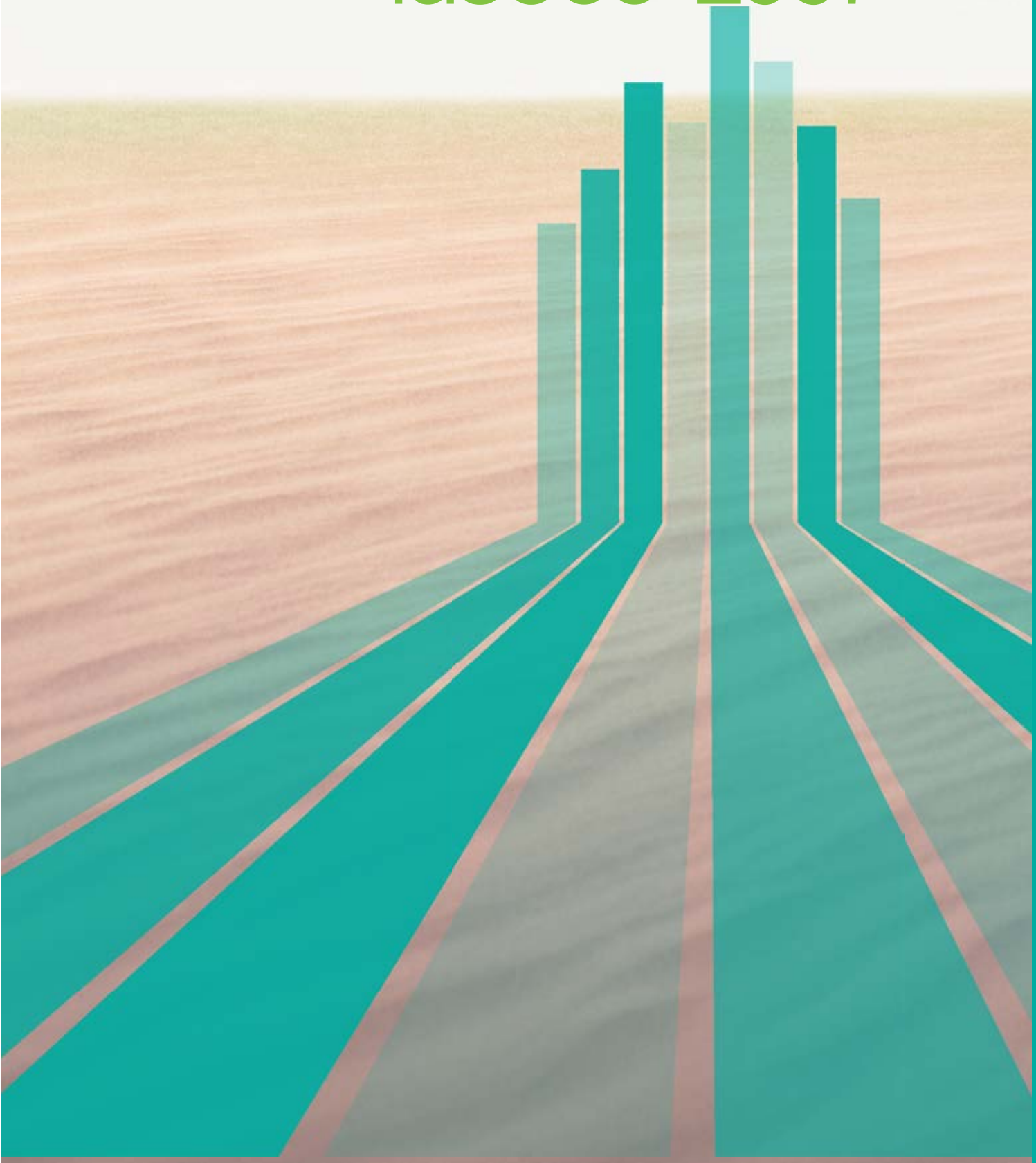
หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
การตรวจสอบสินค้าคงเหลือ	เพื่อให้มั่นใจว่าสินค้าคงเหลือแสดงในงบการเงินด้วยมูลค่าที่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานดังต่อไปนี้ • พิจารณาความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการตั้งประมาณการค่าเผื่อมูลค่าสินค้าเสื่อมสภาพ • ใช้จำนวนเงินสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าในการทดสอบการลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ • ทดสอบต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าคงเหลือ
การสอบทานงาน	ผู้สอบบัญชีควรสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม โดยการสอบทานต้องเสร็จสิ้นในหรือก่อนวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีพอใจว่าได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสนับสนุนข้อสรุปที่ได้และเพื่อที่จะออกรายงานของผู้สอบบัญชี
หลักฐานการสอบบัญชี	เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในการสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรรวบรวมหลักฐานและจัดทำกระดาษทำการตรวจสอบให้เพียงพอและเหมาะสม ดังนี้ • บันทึกการวางแผนการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และผลสรุปที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบในกระดาษทำการให้ครบถ้วนชัดเจนและเหมาะสม เช่น วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบให้ครอบคลุมความเสี่ยงที่ได้ระบุไว้ อธิบายเครื่องหมายการตรวจสอบอย่างเพียงพอ เป็นต้น • ติดตามสาเหตุของข้อบกพร่องที่ตรวจพบ และปรับปรุงแผนการตรวจสอบให้เหมาะสม • ผู้สอบบัญชีต้องรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีในแฟ้มงานตรวจสอบและดำเนินการให้กระบวนการรวบรวมแฟ้มงานตรวจสอบขั้นสุดท้ายเสร็จสมบูรณ์ในเวลาที่ทันท่วงทีภายหลังวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
การตรวจสอบรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	เพื่อพิจารณาว่าการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นมีความโปร่งใสและเป็นธรรมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานดังนี้ • ทำความเข้าใจรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และวิธีการกำหนดราคาว่าเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าตามปกติธุรกิจหรือเป็นราคาตลาดหรือไม่ • พิจารณาว่าการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง (ความสัมพันธ์ รายการและยอดคงเหลือ) ในหมายเหตุประกอบงบการเงินครบถ้วนและเพียงพอ

หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
	• วางแผนปฏิบัติงานและบันทึกผลการตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยการประเมินและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอย่างเหมาะสม
การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหาร	ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบ บันทึกวิธีการตรวจสอบ และข้อสรุปจากการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงในเรื่องการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญอย่างเพียงพอและเหมาะสม โดยควรประเมินความเกี่ยวเนื่องและตรวจสอบความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ในการตั้งประมาณการต่าง ๆ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญของฝ่ายบริหารและบันทึกข้อมูลการตรวจสอบไว้ในกระดาษทำการให้ชัดเจน ทั้งนี้ แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ ความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีไม่ได้ลดลงแต่อย่างใด
การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่อง	เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินของผู้บริหาร และรวมถึงการสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรวางแผนการตรวจสอบ กำหนดวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ระบุไว้ และบันทึกการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการพิจารณาความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่อง ในการจัดทำงบการเงิน โดยผู้สอบบัญชีต้องประเมินความสมเหตุสมผลของแผนการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ ความสามารถในการจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมและพิจารณาว่าข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำประมาณการมีเหตุผลสนับสนุนอย่างเพียงพอและมีความเป็นไปได้หรือไม่ รวมทั้งควรขอหนังสือรับรองจากผู้บริหารเกี่ยวกับความเป็นไปได้ของแผนงานในอนาคตดังกล่าว ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปว่า มีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากิจการได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนนั้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอหรือไม่ หากกิจการได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอย่างเพียงพอแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคเน้นในเรื่องดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชี แต่หากกิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลกระทบต่อการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

หัวข้อในการตรวจสอบ	ตัวอย่างในการปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชี
การใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติงานตรวจสอบโดยประเมินสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้และข้อสมมติต่าง ๆ อย่างระมัดระวังรอบคอบ พิจารณาถึงเนื้อหาสาระของรายการมากกว่ารูปแบบของรายการ และควรตั้งข้อสงสัยต่อสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการทุจริตหรือข้อผิดพลาด นอกจากนี้ ผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีควรมีความรู้ในสาขาอื่น ๆ นอกเหนือไปจากความรู้ด้านการบัญชีเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

6

เรื่องสำคัญที่จะมุ่งเน้นตรวจสอบ ในรอบปี 2557



ในการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีรอบที่สอง ก.ล.ต. ได้ยกระดับแนวการตรวจสำนักงานสอบบัญชีในแต่ละองค์ประกอบให้มีมาตรฐานที่สูงขึ้นโดยให้ความสำคัญกับการตรวจเรื่องความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน และการปฏิบัติงานเป็นพิเศษ นอกจากนี้ จากผลการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีในรอบปี 2556 พบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจสอบความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันในหลายกรณี เช่น การระบุบริษัทในเครือ/กิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชีไม่ครบถ้วน กระบวนการตรวจ non-audit services ของบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันไม่เพียงพอเหมาะสม เป็นต้น ดังนั้น ในปี 2557 ก.ล.ต. จึงจะมุ่งเน้นการตรวจสอบในเรื่องดังกล่าวด้วย

ในส่วนของการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับงานสอบบัญชีในปี 2557 ก.ล.ต. จะให้ความสำคัญกับการตรวจเรื่องการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบ การตรวจสอบบัญชีรายได้ และการตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงจากการทุจริตเป็นพิเศษ เนื่องจากพบข้อบกพร่องเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเป็นจำนวนมาก นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังจะให้ความสำคัญกับความเพียงพอของการจดบันทึกข้อมูลในกระดาษทำการให้ครบถ้วน โดยหากไม่พบกระดาษทำการที่สำคัญในเรื่องใด ก.ล.ต. จะถือว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ปฏิบัติในเรื่องดังกล่าว โดยจะไม่รับพิจารณาคำชี้แจงหรือกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีนำส่งมาภายหลัง รวมถึงในอนาคตจะมีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีในกลุ่มการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ซึ่งหนึ่งในเรื่องสำคัญที่มีการเปลี่ยนแปลง คือ ผู้สอบบัญชีจะต้องนำเสนอเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในรายงานของผู้สอบบัญชีทุกกรณี โดยผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเหมาะสมของการใช้ข้อสมมติเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงินของผู้บริหารและสรุปว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ ดังนั้น การตรวจสอบการดำเนินงานต่อเนื่องจึงเป็นอีกหัวข้อหนึ่งที่ ก.ล.ต. เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะต้องมีการตรวจสอบและรวบรวมหลักฐานให้เพียงพอและเหมาะสม อนึ่ง ในปัจจุบันผู้ใช้งบการเงินมีความคาดหวังกับผู้สอบบัญชีมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัด กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังให้ผู้สอบบัญชีส่งสัญญาณให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับรู้ถึงความผิดปกติที่เกิดขึ้นภายในบริษัทผ่านรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิผลตามความคาดหวังของผู้ใช้งบการเงิน รวมถึงตอบสนองต่อนวัตกรรมทางการเงินใหม่ ๆ ได้ทันท่วงที ผู้สอบบัญชีควรมีความกระตือรือร้นในการแสวงหาความรู้รอบด้านทั้งในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจและการเงินอย่างสม่ำเสมอ

7 ข้อมูลสถิติที่สำคัญ

- **ประเภทและจำนวนสำนักงานสอบบัญชีและจำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. ณ 31 ธันวาคม 2556**

ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ
Big-4 firms	4	82
International firms*	4	10
Local firms	19	56
รวม	27	148

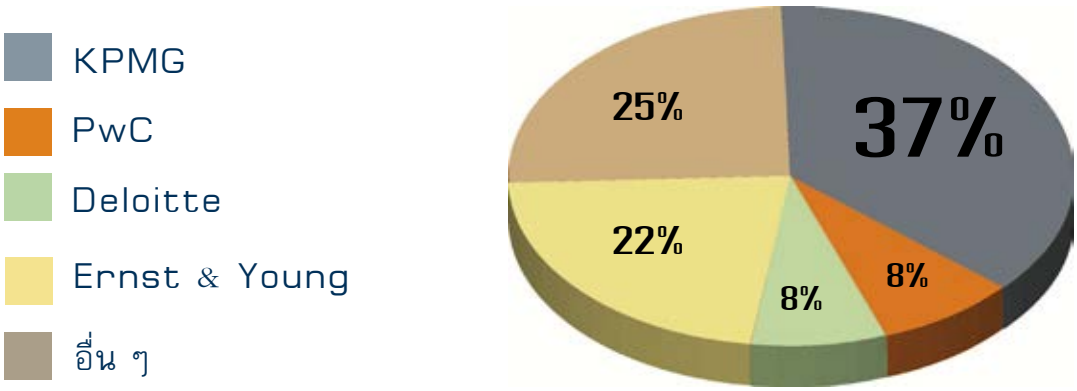
หมายเหตุ:

International firms หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกและใช้นโยบายและแนวปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ รวมถึงได้รับการติดตามผลจากสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศอย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่รวมถึง big-4 firms

สามารถหารายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่

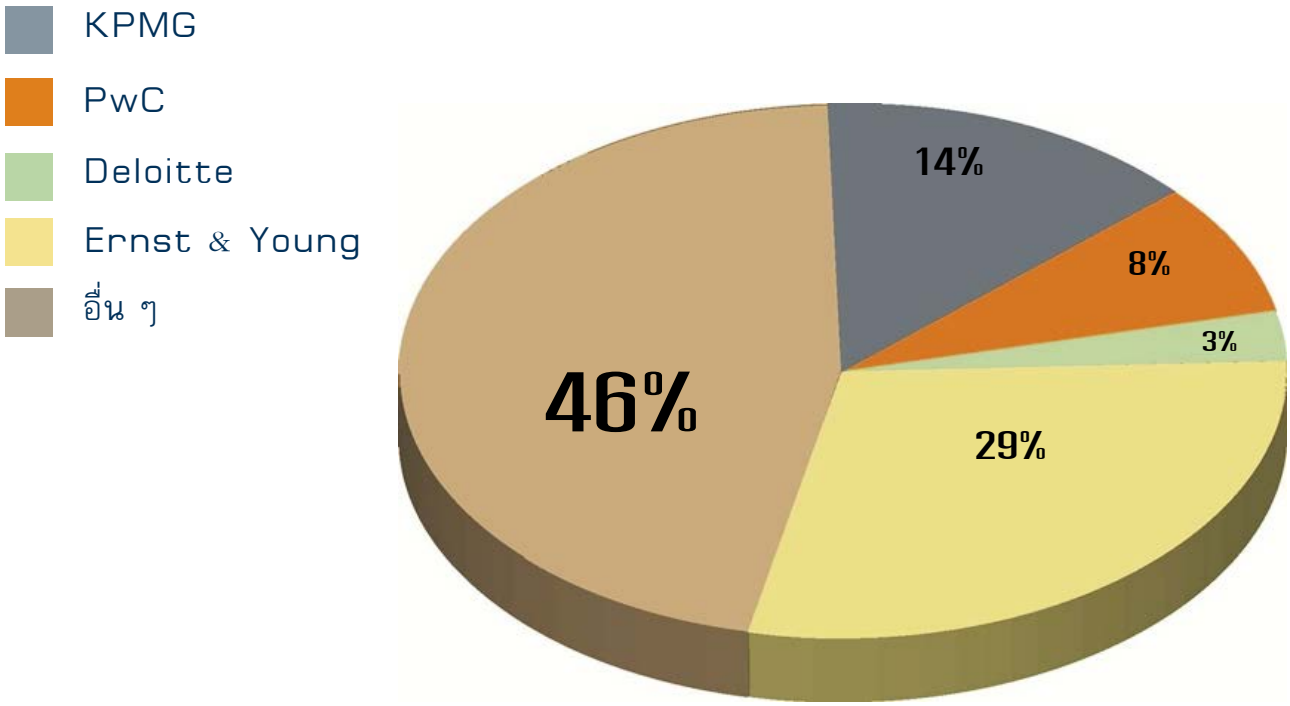
http://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th

- **สัดส่วนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชีตามมูลค่าตามราคาตลาด (market capitalization)**

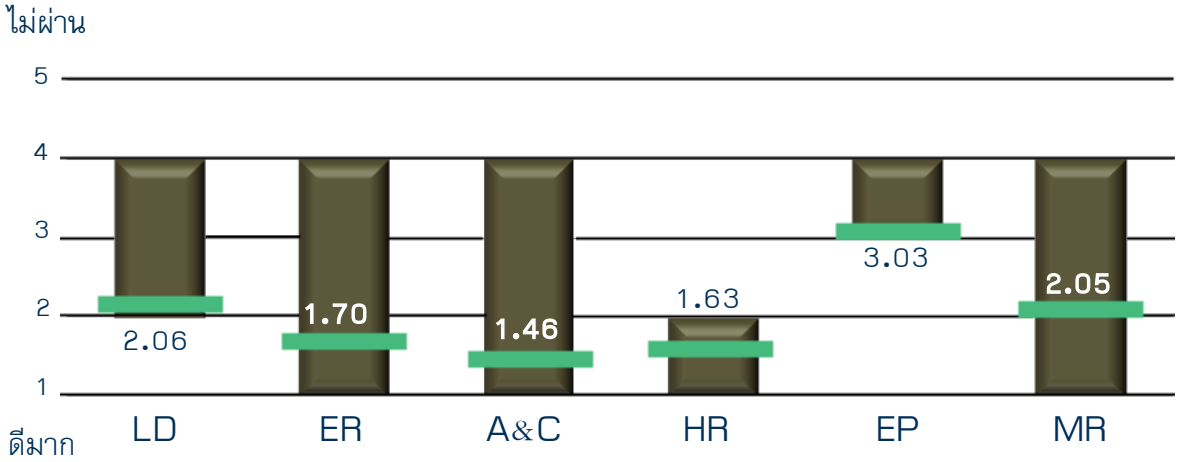


หมายเหตุ: มูลค่าตามราคาตลาด ณ 27 ธันวาคม 2556

- สัดส่วนจำนวนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี



- ผลคะแนนซึ่งแสดงช่วงคะแนนสูงสุดและต่ำสุดที่แต่ละสำนักงานสอบบัญชีได้รับในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 และคะแนนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่าตามราคาตลาดรวม



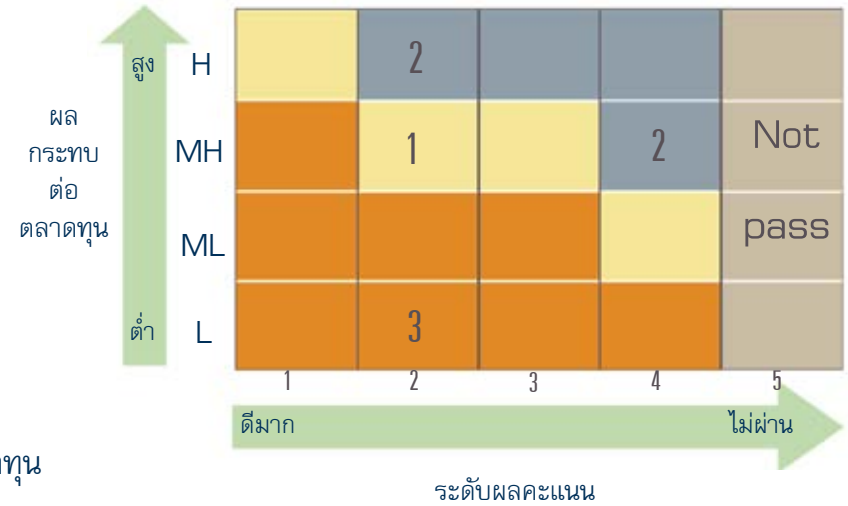
LD : Leadership responsibilities
ER : Ethical requirements
A&C : Client acceptance and continuance
HR : Human resources
EP : Engagement performance
MR : Monitoring

คะแนนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่าราคาตลาด

ช่วงผลคะแนน

จากภาพแสดงให้เห็นว่าช่วงคะแนนที่แต่ละสำนักงานสอบบัญชีได้รับมีความแตกต่างกันไปในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 โดย ความหมายของผลคะแนน คือ ดีมาก (ระดับ 1) จนถึงต้องปรับปรุงอย่างเร่งด่วน (ระดับ 4) ซึ่งจากการตรวจสอบไม่มีสำนักงานสอบบัญชีใดไม่ผ่านเกณฑ์ (ระดับ 5) อย่างไรก็ดีให้ข้อสังเกตว่า ไม่มีสำนักงานสอบบัญชีใดได้ผลคะแนนเรื่องความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานและการปฏิบัติงานในระดับดีมาก ทั้งนี้ องค์ประกอบดังกล่าว เป็นเรื่องที่สำนักงาน ก.ล.ต. ให้ความสำคัญและตรวจสำนักงานสอบบัญชีอย่างเข้มงวดมากขึ้นในรอบการตรวจที่ 2

- **ผลการตรวจสอบในระดับสำนักงานตามเกณฑ์การประเมินความเสี่ยง**



RBA results

- Every year
- Within 2 years
- Within 3 years

ผลกระทบโดยรวมต่อตลาดทุน

H : ผลกระทบสูง

MH : ผลกระทบปานกลางค่อนไปทางสูง

ML : ผลกระทบปานกลางค่อนไปทางต่ำ

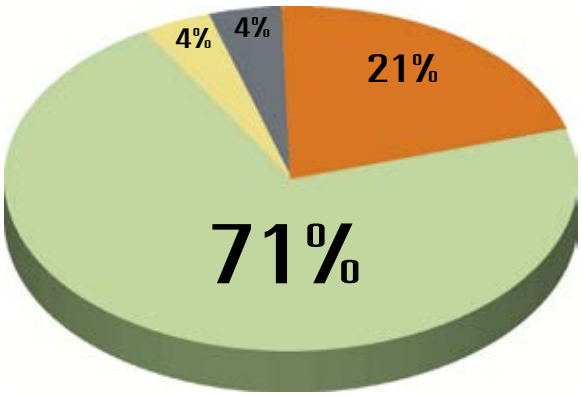
L : ผลกระทบต่ำ

หมายเหตุ: ตัวเลขในตาราง คือ จำนวนสำนักงานสอบบัญชี

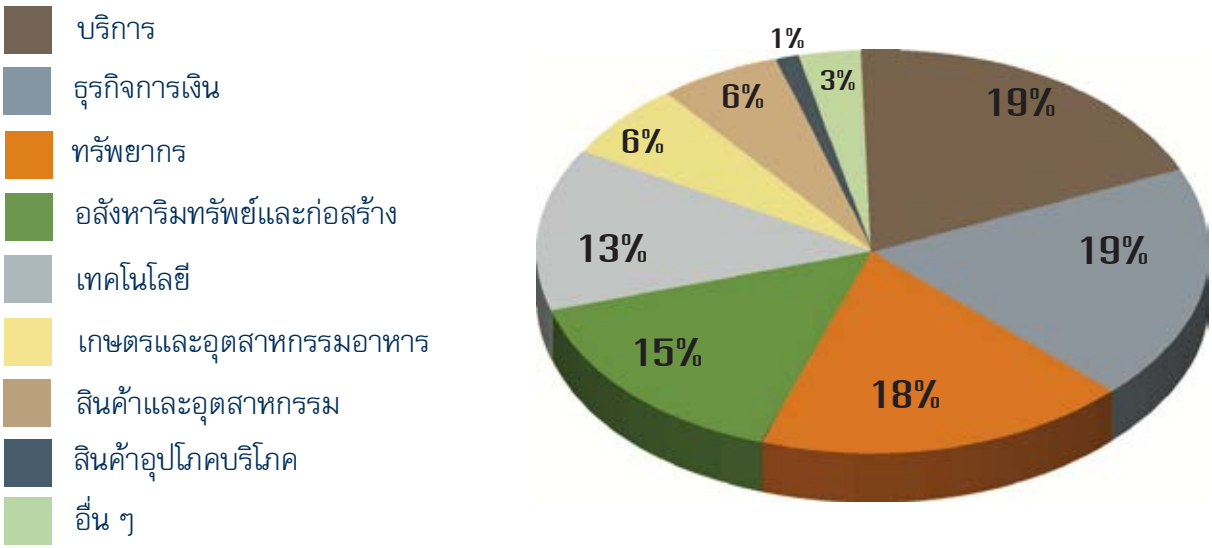
งานสอบบัญชี

- **ผลการตรวจการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรายบุคคล แบ่งแยกตามประเภทการให้ความเห็นชอบ**

- ให้ความเห็นชอบโดยไม่มีข้อสังเกต หรือมีข้อสังเกตน้อยมาก
- ให้ความเห็นชอบโดยกำชับให้ปรับปรุงการปฏิบัติงานตามข้อสังเกต
- ให้ความเห็นชอบโดยมีเงื่อนไขให้ผู้สอบบัญชีจัดส่งกระดาษทำการสำหรับบัญชีงวดถัดไป
- ไม่ให้ความเห็นชอบ

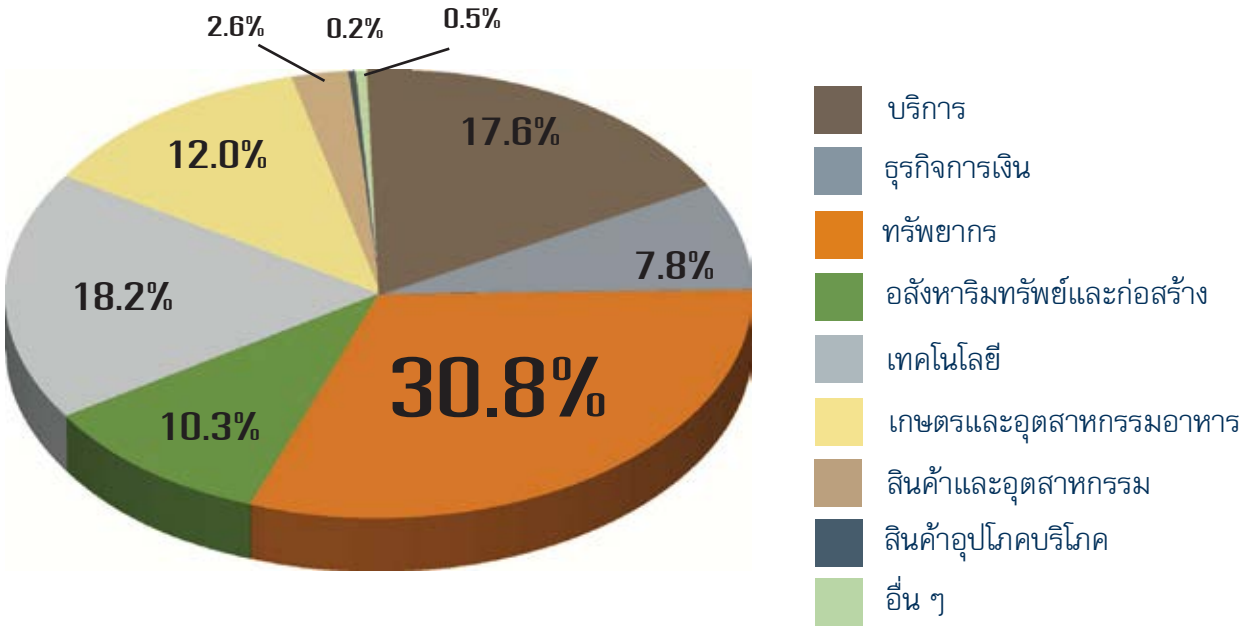


- **สัดส่วนมูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำแนกตามประเภทธุรกิจ**



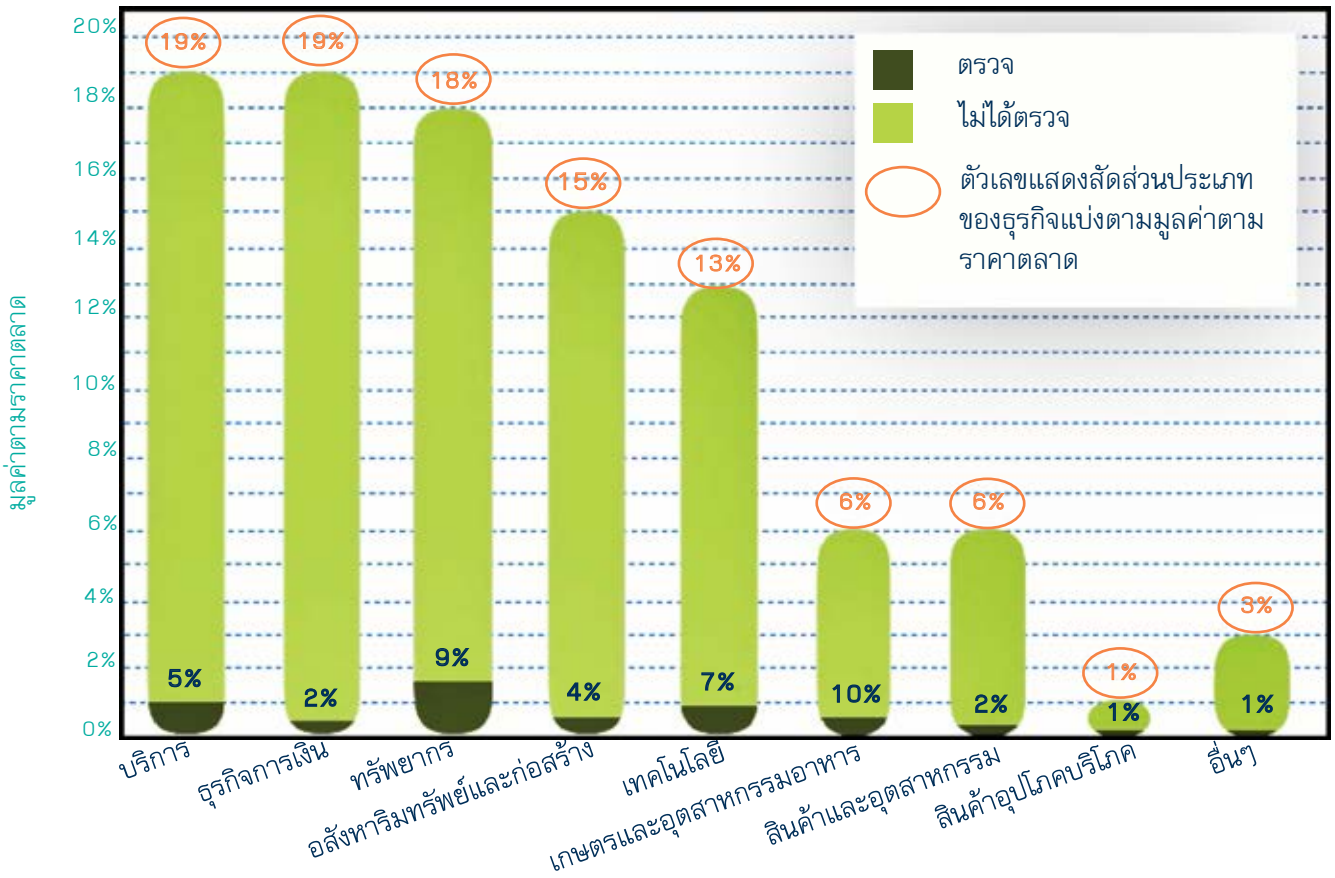
หมายเหตุ: มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ 27 ธันวาคม 2556

- **สัดส่วนมูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เลือกตรวจสอบจำแนกตามประเภทธุรกิจ**

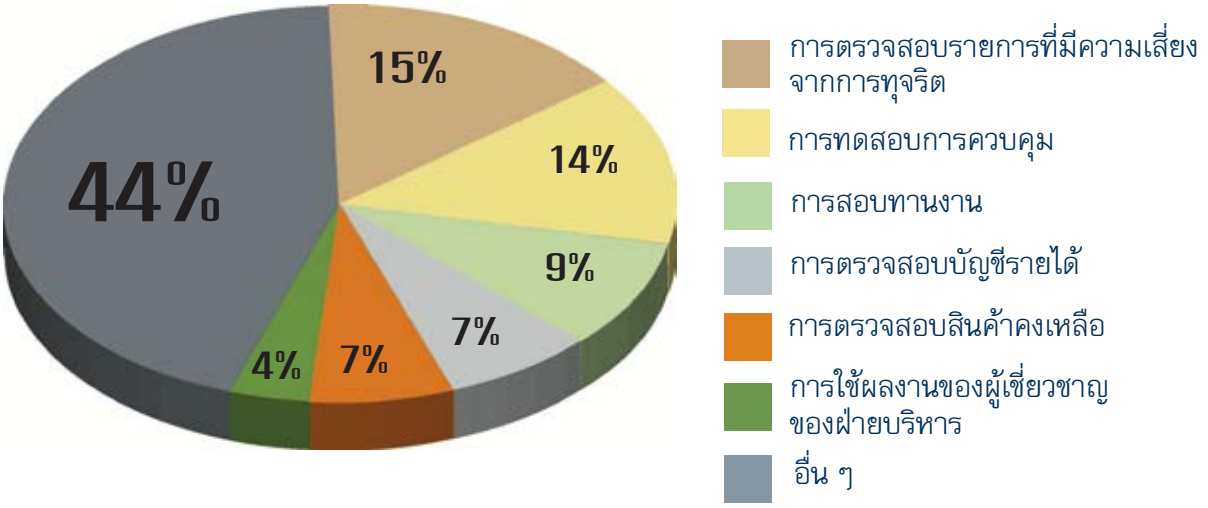


หมายเหตุ: มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่เลือกตรวจสอบ ณ 27 ธันวาคม 2556

• ร้อยละของงานสอบบัญชีที่เลือกตรวจสอบตามประเภทธุรกิจ โดยคิดเป็นสัดส่วนจากมูลค่าตามราคาตลาด



• ผลการตรวจรอบปี 2556 ในระดับงานสอบบัญชีตามข้อสังเกตที่พบ



ด้วยความตั้งใจที่จะให้รายงานเล่มนี้เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม ก.ล.ต. จึงเลือกใช้กระบวนการผลิตที่จัดพิมพ์ด้วยหมึกถั่วเหลืองบนกระดาษที่ผลิตจาก Eco-Fiber 100%

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

เลขที่ 333/3 ถนนวิภาวดีรังสิต แขวงจอมพล
เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร 10900
โทรศัพท์ 1207 หรือ 0 2695 9999
โทรสาร 0 2695 9660
e-mail: info@sec.or.th