



กตต | สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์



รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี
1 มกราคม 2561 - 31 ธันวาคม 2561



รายงานสรุปกิจกรรมการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี
1 มกราคม 2561 - 31 ธันวาคม 2561

สารบัญ

	บทนำ.....	02
	คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี.....	03
	กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับ คุณภาพงานสอบบัญชี.....	07
	ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีโดยสรุป	
	ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี.....	10
	ข. ระดับงานสอบบัญชี.....	22
	การวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุ ของข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง.....	33
	แผนงานและเรื่องสำคัญ ที่จะมุ่งเน้นในปี 2562.....	35
	ข้อมูลสถิติที่สำคัญ.....	37

บทนำ

ปีที่ผ่านมา ก.ล.ต. ยังคงมุ่งเน้นที่จะวางรากฐานให้ตลาดทุนไทยเติบโตอย่างยั่งยืน เพื่อที่จะส่งเสริมเศรษฐกิจของประเทศไทย ในภาพรวมให้แข็งแกร่ง รวมทั้งผลักดันให้ตลาดทุนมีบทบาทสำคัญในระบบเศรษฐกิจมากขึ้น โดยกำหนดทิศทางการพัฒนาขีดความสามารถของตลาดทุนไทยให้ตอบโจทย์สำคัญของประเทศและแข่งขันได้ในเวทีโลก ซึ่งสอดคล้องกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี

ในการผลักดันให้ตลาดทุนสามารถขับเคลื่อนไปตามทิศทางของแผนยุทธศาสตร์ดังกล่าว ระบบรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยพัฒนาและสนับสนุนให้เกิดความเชื่อมั่นในตลาดทุน โดยรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพและน่าเชื่อถือเป็นผลผลิตของระบบนิเวศของรายงานทางการเงิน (financial reporting ecosystem) ที่สมดุล ดังนั้น ก.ล.ต. จึงมุ่งเน้นการส่งเสริมให้ผู้ที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน (“stakeholders”) ทุกกลุ่มในระบบนิเวศของรายงานทางการเงิน ไม่ว่าจะเป็น ผู้สอบบัญชี ผู้ทำบัญชี กรรมการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายใน และหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี เข้าใจบทบาทหน้าที่ของตนเอง รวมทั้งพัฒนาเครื่องมือที่จะสนับสนุนให้ stakeholders ทุกกลุ่มสามารถทำหน้าที่ของตนเองได้อย่างเต็มศักยภาพ ซึ่งจะช่วยยกระดับรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนให้มีคุณภาพยิ่งขึ้น

นอกเหนือจากงานส่งเสริมและพัฒนาข้างต้นแล้ว ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้ดำเนินการในด้านต่าง ๆ เพื่อรักษาความน่าเชื่อถือของระบบรายงานทางการเงินและคุ้มครองผู้ลงทุน โดยในส่วนของการทำงานกำกับดูแลคุณภาพงานสอบบัญชีนั้น ก.ล.ต. พบว่า ในรอบการตรวจที่ 3 (ปี 2559 – 2561) สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนได้จัดให้มีระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีตามที่มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (“TSQC1”) กำหนดแล้ว โดยเมื่อเปรียบเทียบกับรอบการตรวจสอบก่อนหน้า พบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีพัฒนาการไปในแนวทางที่ดีขึ้น ซึ่งเป็นผลจากการที่สำนักงานสอบบัญชีมีกระบวนการวิเคราะห์หาสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่องและจัดทำแผนการแก้ไขข้อบกพร่อง เพื่อปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะในเรื่องความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานและทรัพยากรบุคคลที่มีผลคะแนนดีขึ้นจากรอบการตรวจที่ 2 และ 1 ทั้งนี้ ก.ล.ต. พบว่ามีเพียงเรื่องข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้รับข้อสังเกตที่ต้องนำไปปรับปรุงเพิ่มเติม เนื่องจากมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวมีการปรับปรุงให้เข้มงวดมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง

ผลจากการตรวจคุณภาพในระดับงานสอบบัญชีแสดงให้เห็นว่า โดยภาพรวมคุณภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีมีแนวโน้มที่ดีขึ้น แม้ว่า ก.ล.ต. จะยกระดับการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีให้เข้มข้นขึ้น โดยหากเปรียบเทียบปี 2561 กับปี 2560 พบว่าสัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยไม่มีข้อสังเกตมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น ในขณะที่สัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยมีข้อสังเกตให้ผู้สอบบัญชีปรับปรุงข้อบกพร่องและมีเงื่อนไขการติดตามผลในงวดถัดไปมีจำนวนลดลง สำหรับสาเหตุของข้อบกพร่องในระดับงานสอบบัญชีที่ยังคงพบในรอบการตรวจสอบปัจจุบันนั้นส่วนใหญ่มาจากการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอในขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยมักพบข้อสังเกตในกระบวนการตรวจสอบบัญชีรายได้ การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือและต้นทุนขาย รวมทั้งการตรวจสอบรายการที่ยากและซับซ้อนซึ่งบางกรณี ก.ล.ต. พบว่าการใช้ดุลยพินิจและความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticism) ยังไม่เหมาะสม

จากการวิเคราะห์หาสาเหตุของข้อบกพร่องต่าง ๆ ข้างต้น ก.ล.ต. พบว่า แต่ละสำนักงานสอบบัญชีมีสาเหตุหลักมาจากหลายปัจจัยที่แตกต่างกัน เช่น คู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชียังขาดเรื่องสำคัญบางเรื่อง การขาดความเข้าใจเกี่ยวกับข้อกำหนดของมาตรฐานวิชาชีพ การขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ การติดตามผลและการจัดทำแผนการแก้ไขข้อสังเกตที่ยังไม่เหมาะสม เป็นต้น

สำหรับแผนงานในอนาคตนั้น ก.ล.ต. ยังคงสานต่อแผนการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่ stakeholders ที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง โดยในปี 2562 ก.ล.ต. จะจัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะบังคับใช้ในอนาคต เช่น TFRS9 TFRS16 รวมถึงการเตรียมความพร้อมให้ผู้สอบบัญชีก้าวทันเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ในส่วนของคณะกรรมการตรวจสอบนั้น ก.ล.ต. มีแผนที่จะพัฒนาเครื่องมือหรือแนวทางที่จะช่วยให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถทำหน้าที่ของตนได้ดียิ่งขึ้น รวมถึงสนับสนุนการยกระดับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียน ทั้งนี้ เพื่อให้ระบบนิเวศของรายงานทางการเงินของตลาดทุนไทยเกิดความสมดุลและช่วยยกระดับรายงานการเงินให้มีคุณภาพ ซึ่งจะเป็นกลไกในการพัฒนาตลาดทุนให้ไปตามทิศทางของแผนยุทธศาสตร์ที่ ก.ล.ต. ได้วางไว้

คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี

คณะที่ปรึกษาด้านการสอบบัญชี (“คณะที่ปรึกษา”) มีหน้าที่ในการให้ความเห็นและข้อเสนอแนะแก่ ก.ล.ต. เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี ทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชี โดยองค์ประกอบของคณะที่ปรึกษา ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นอิสระจากผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (“non-practitioner”) จำนวน 6 ท่านและผู้ทรงคุณวุฒิที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (“practitioner”) จำนวน 3 ท่าน ทั้งนี้ เพื่อให้คณะที่ปรึกษา มีความเป็นอิสระในการให้ความเห็น ก.ล.ต. จึงกำหนดให้ที่ปรึกษาที่เข้าร่วมประชุมต้องมีสัดส่วน non-practitioner ไม่น้อยกว่า practitioner รวมถึงต้องเป็นผู้ที่ไม่มีความสัมพันธ์หรือมีส่วนได้เสียกับเรื่องที่จะพิจารณา



นายบณฑล นิมสมบุญ

ตำแหน่ง:

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ สภามหาวิทยาลัยวลัยลักษณ์และมหาวิทยาลัยทักษิณ
- ประธานกรรมการ บริษัท เอ เอ็ม ซี อินเตอร์เนชั่นแนล คอนซัลติ้ง จำกัด

ประวัติการทำงาน:

- ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- กรรมการธนาคารแห่งประเทศไทย
- นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

การศึกษา:

- บัญชีดุสิตบัณฑิตศึกษาคณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ปริญญาโท ด้านการบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแห่งรัฐไอโอวา สหรัฐอเมริกา (ศึกษาโดยทุนรัฐบาลไทย)
- บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- พาณิชยศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายฉัฐเสกข์ เกพหัสติบ

ตำแหน่ง:

- อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
- อาจารย์พิเศษคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติการทำงาน:

- หุ้นส่วนและประธาน ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส
- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การศึกษา:

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



นางสาวจงจิตต์ หลีกภัย

ตำแหน่ง:

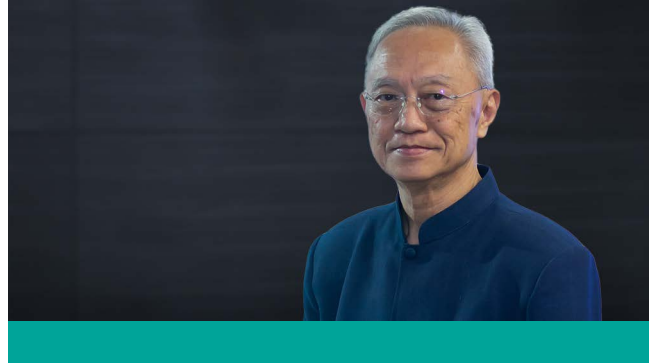
- ที่ปรึกษาคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์
- อนุกรรมการในคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

ประวัติการทำงาน:

- หุ้นส่วนสำนักงานดีล้อยท์ ทัช โธมัส ไซยยศ
- อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

การศึกษา:

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ประกาศนียบัตรชั้นสูงการทางการสอบบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายปรณ์ เพ็ญภาคกุล

ตำแหน่ง:

- กรรมการสภาวิชาการมหาวิทยาลัยรัฐ 1 แห่ง
- อาจารย์พิเศษ มหาวิทยาลัยรัฐบาลและเอกชน
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี
- อนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์
- ที่ปรึกษาสมาคมสำนักงานบัญชีไทย
- ที่ปรึกษาสมาคมผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ประวัติการทำงาน:

- หุ้นส่วน สำนักงานสอบบัญชี ไพรัช วอเตอร์เฮาส์
- เลขานุการและกรรมการหลายคณะในสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
- กรรมการสภาวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีสองวาระ
- อนุกรรมการตรวจสอบ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

การศึกษา:

- ปริญญาบริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์ (การบัญชี) มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน
- บัญชีบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นางปราณี ภาชีผล

ตำแหน่ง:

- กรรมการอิสระ กรรมการพิจารณาค่าตอบแทน กรรมการกำกับดูแลและสรรหา กรรมการตรวจสอบบริษัท ดุสิตธานี จำกัด(มหาชน)
- กรรมการอิสระ ประธานกรรมการตรวจสอบ และกรรมการสรรหา และพิจารณาค่าตอบแทน บริษัท เอส.ซี.ไอ.อิเล็กทรอนิกส์ จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบ และกรรมการลงทุน บริษัทประกันภัยไทยวิวัฒน์ จำกัด (มหาชน)
- ประธานอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

ประวัติการทำงาน:

- เลขาธิการคณะกรรมการกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- รองอธิบดีกรมการประกันภัย
- รองอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า
- หัวหน้าผู้ตรวจราชการกระทรวงพาณิชย์
- ที่ปรึกษาและอนุกรรมการชุดต่าง ๆ ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์
- คณะกรรมการต่าง ๆ ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีแห่งประเทศไทย
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

การศึกษา:

- บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- บัญชีบัณฑิต (เกียรตินิยมดี) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต



นายประสิทธิ์ เชื้อพานิช

ตำแหน่ง:

- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ คณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผล ภาคราชการ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ
- ประธานกรรมการ สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการ-บริษัทไทย (IOD)
- กรรมการ แนวร่วมปฏิบัติของภาคเอกชนไทยในการต่อต้านการทุจริต สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย (IOD)
- กรรมการ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)
- กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชี สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.)
- ประธานกรรมการตรวจสอบ สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.)
- ผู้ทรงคุณวุฒิด้านบัญชี คณะกรรมการพิจารณาการทุ่มตลาดและการอุดหนุน กระทรวงพาณิชย์
- กรรมการจัดทำบัญชีรายชื่อกรรมการรัฐวิสาหกิจ สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ (สคร.)
- อนุกรรมการกลั่นกรองกรรมการรัฐวิสาหกิจ สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ (สคร.)
- กรรมการอิสระและประธานกรรมการตรวจสอบ ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระและประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน)
- กรรมการอิสระและประธานกรรมการตรวจสอบ บริษัท เคอร์รี่ เอ็กซ์เพรส (ประเทศไทย) จำกัด
- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบ และประธานคณะกรรมการพัฒนาสู่ความยั่งยืน บริษัท แอดวานซ์ อินโฟร์ เซอร์วิส จำกัด (มหาชน)

- กรรมการอิสระ กรรมการตรวจสอบ และประธานกรรมการสรรหาและกำหนดค่าตอบแทน บริษัท ไทย โซลาร์ เอ็นเนอร์ยี จำกัด (มหาชน)
- กรรมการ ตรวจสอบการบริหารงานประจำมหาวิทยาลัยมหิดล
- กรรมการบริหารการเงินและทรัพย์สิน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าธนบุรี

ประวัติการทำงาน:

- ประธานกรรมการตรวจสอบ สมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย (IOD)
- กรรมการที่ปรึกษาด้านการกำกับดูแลกิจการและนโยบายสมาคมส่งเสริมสถาบันกรรมการบริษัทไทย (IOD)
- กรรมการ IFRS Advisory Council, IFRS Foundation
- นายกสภาวีชาชีวะบัญชา ในพระบรมราชูปถัมภ์
- อุปนายกและประธานคณะกรรมการวิชาชีวะบัญชา ด้านการสอบบัญชี สภาวีชาชีวะบัญชา ในพระบรมราชูปถัมภ์
- กรรมการอิสระ บริษัท นำเฮงคอนกรีต (1992) จำกัด
- กรรมการบริหาร คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- นายกสมาคมนิสิตเก่า คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ประธานกรรมการบริหาร บริษัท ไฟร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด

การศึกษา:





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

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน

ก.ล.ต. มุ่งเน้นยกระดับคุณภาพของระบบรายงานทางการเงินในตลาดทุนอย่างต่อเนื่อง โดยในปี 2561 ก.ล.ต. ยังคงใช้เครื่องมือที่หลากหลายเพื่อส่งเสริมและพัฒนาศักยภาพของผู้ที่มีส่วนร่วมในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน (“stakeholders”) ซึ่งการสื่อสารและเผยแพร่ความรู้ถือเป็นการดำเนินการที่ ก.ล.ต. ให้ความสำคัญ โดยร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (“สภาวิชาชีพบัญชี”) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย จัดสัมมนาเพื่อให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและประสบการณ์กับ stakeholders และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเข้าร่วมงานสัมมนาต่าง ๆ ทั้งในและต่างประเทศ เพื่อให้ทราบถึงวิวัฒนาการในวิชาชีพบัญชีที่สำคัญ และนำมาพัฒนาคุณภาพของระบบรายงานทางการเงินในตลาดทุนต่อไป

ยกระดับวิชาชีพและบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุน

ปัจจุบัน stakeholders ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบรายงานทางการเงินต้องเผชิญกับความท้าทายต่าง ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การพัฒนาอย่างรวดเร็วของธุรกรรมทางการเงินใหม่ ๆ การปฏิบัติตามกฎระเบียบและมาตรฐานการปฏิบัติงานที่มีความเข้มข้นมากยิ่งขึ้น ดังนั้น เพื่อส่งเสริมให้ stakeholders ที่เกี่ยวข้องมีความรู้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ซึ่งจะช่วยให้รายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนมีคุณภาพทัดเทียมสากลและได้รับความเชื่อมั่นจากผู้ลงทุนทั้งในและต่างประเทศ ก.ล.ต. จึงจัดอบรมและสัมมนาเพื่อเตรียมความพร้อมทั้งในด้านพัฒนาการทางเทคโนโลยีและมาตรฐานวิชาชีพที่ออกใหม่ให้แก่ stakeholders ที่เกี่ยวข้อง ในหัวข้อที่สำคัญดังต่อไปนี้

-  ผลกระทบของพัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี
- 15) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ในปี 2562
- ?) ประเด็นปัญหาจากการสอบบัญชีที่พบบ่อยและแนวทางแก้ไข ได้แก่ การรวมธุรกิจ การด้อยค่าของสินทรัพย์ การรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน และ IT General Control (ITGC)
-  การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ เช่น วิศวกร และผู้ประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์
-  แนวทางในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชี
-  เกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสากล



นอกจากนี้ ผู้แทนของ ก.ล.ต. ยังเข้าร่วมเป็นวิทยากรในงานสัมมนา The Final Countdown to TFRS 9 นับถอยหลังเข้าสู่ TFRS กลุ่ม “เครื่องมือทางการเงิน”: ประเด็นปัญหาผลกระทบ และการปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง ซึ่งจัดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และงานสัมมนา “ทำความเข้าใจจักเครื่องมือทางการเงิน” ซึ่งจัดโดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า รวมทั้ง ก.ล.ต. ได้ร่วมมือกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมบริษัทจดทะเบียนไทย จัดสัมมนาให้กับผู้แทนบริษัทจดทะเบียนในหัวข้อ พร้อมรับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลตาม CG Code ใหม่ เพื่อเตรียมความพร้อมในการนำหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีไปปรับใช้เพื่อสร้างคุณค่าให้แก่กิจการอย่างยั่งยืน



เติบโตอย่างมีคุณภาพเป็นที่ยอมรับในระดับสากล

ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับให้เป็นสมาชิกของ International Forum of Independent Audit Regulators (“IFIAR”) ซึ่งเป็นองค์กรความร่วมมือระหว่างสมาชิกที่เป็นหน่วยงานอิสระที่ทำหน้าที่กำกับดูแลผู้สอบบัญชีทั่วโลก และยังเป็นสมาชิกของหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (ASEAN Audit Regulators Group: “AARG”) อีกด้วย โดยการเข้าร่วมเป็นสมาชิกใน IFIAR และ AARG เป็นช่องทางในการส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศ เปิดโอกาสให้สมาชิกได้แลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชี รวมทั้งทำให้ระบบการกำกับดูแลงานสอบบัญชีของประเทศไทยเป็นที่ยอมรับว่ามีมาตรฐานทัดเทียมสากล

นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังเป็นสมาชิกของ International Organization of Securities Commissions (“IOSCO”) ซึ่งเป็นองค์กรระหว่างประเทศของหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนทั่วโลก โดย ก.ล.ต. ได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมเป็นสมาชิกของ IOSCO Committee on issuer accounting, auditing, and disclosure (IOSCO Committee 1) ซึ่งเป็นคณะทำงานที่ทำหน้าที่ติดตามพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งการเข้าร่วมเป็นสมาชิกถือเป็นโอกาสอันดีในการรับทราบข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับพัฒนาการของมาตรฐานวิชาชีพบัญชีในระดับสากล เพื่อนำข้อมูลมาเตรียมความพร้อมให้แก่ stakeholders ที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งเจ้าหน้าที่ ก.ล.ต. ยังเป็นตัวแทนเข้าร่วมใน IFRS Advisory Council ซึ่งทำหน้าที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับแผนกลยุทธ์ ทิศทางการดำเนินงานของ International Accounting Standards Board (“IASB”) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ก.ล.ต. ได้รับการยอมรับในระดับสากล

ในปี 2561 ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมโครงการประเมินภาคการเงิน (Financial Sector Assessment Program: “FSAP”) ซึ่งเป็นโครงการร่วมระหว่างธนาคารโลก (World Bank) และกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF) โดยผลการประเมินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและการกำกับดูแลผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับที่น่าพอใจ และแสดงให้เห็นว่าการดำเนินการของ ก.ล.ต. ในเรื่องดังกล่าวเป็นไปตามมาตรฐานสากล



ตลอดปี 2561 ที่ผ่านมา ก.ล.ต. ได้เข้าร่วมงานประชุมและสัมมนาในระดับนานาชาติที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนา audit inspection และการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้



เสริมสร้างความแข็งแกร่งแก่บุคลากรภายใน

1 ยกระดับความรู้ด้านมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีให้แก่บุคลากรอย่างต่อเนื่อง



เพื่อให้เจ้าหน้าที่ ก.ล.ต. มีความรู้เท่าทันพัฒนาการที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและนำความรู้ดังกล่าวมาประยุกต์ใช้ในการดำเนินงานด้านพัฒนาและกำกับดูแลการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ก.ล.ต. จึงได้จัดอบรมภายในเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะมีผลบังคับใช้ในอนาคต และส่งผู้แทนเข้ารับการอบรมและร่วมงานสัมมนาทั้งในและต่างประเทศเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ

2 เตรียมความพร้อมให้บุคลากรเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงด้าน IT

ปัจจุบันระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามามีบทบาทสำคัญในการดำเนินงานของบริษัทในตลาดทุนและผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน และเครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชี ดังนั้น ก.ล.ต. ในฐานะหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลความถูกต้องของงบการเงินและการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี จึงต้องมั่นใจได้ว่า บุคลากรมีความรู้ความเข้าใจในระบบเทคโนโลยีที่บริษัทจดทะเบียนและผู้สอบบัญชีใช้ในระดับที่เพียงพอที่จะทำหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม ก.ล.ต. จึงได้จัดอบรมในเรื่องดังกล่าว



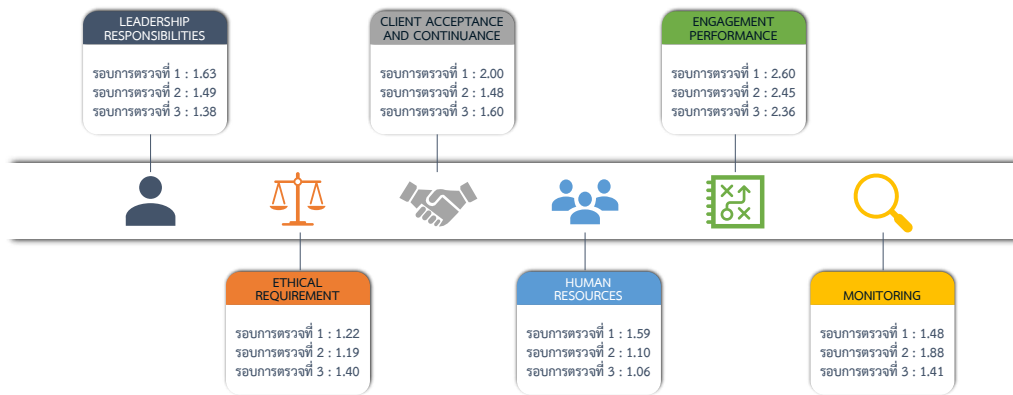
ให้แก่บุคลากร อาทิ การตรวจสอบระบบ ITGC การตรวจสอบและการวิเคราะห์ข้อมูลการทุจริตทางบัญชีและดิจิทัล การใช้เครื่องมือวิเคราะห์ข้อมูลในการตรวจสอบบัญชี ความรู้เพื่อรองรับการพิจารณาค่าขออนุญาตเสนอขายโทเคนดิจิทัล เป็นต้น นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังเร่งสร้างทีมงานให้มีความรู้ในด้านเทคโนโลยีฯ อย่างเพียงพอ โดยส่งบุคลากรไปร่วมงานสัมมนาด้านเทคโนโลยีที่จัดขึ้นโดยหน่วยงานต่าง ๆ รวมทั้งยังมีแผนในการส่งบุคลากรไปศึกษาดูงานด้าน IT audit ในต่างประเทศอีกด้วย

ผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชี

ก. ระดับสำนักงานสอบบัญชี

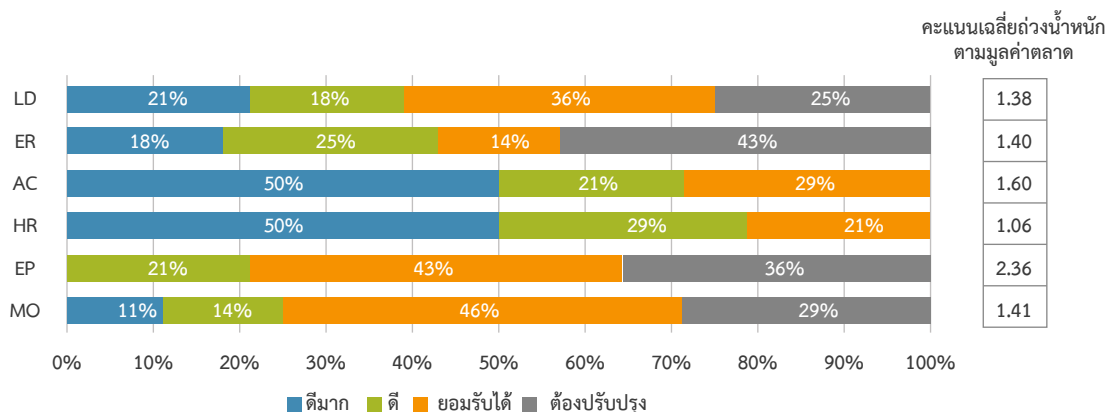
การมีระบบควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงานสอบบัญชีที่ดีนั้น เป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้งานสอบบัญชีแต่ละงานมีคุณภาพ ในรอบการตรวจที่สาม (ปี 2559 -2561) ก.ล.ต. จึงติดตามดูแลคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มั่นใจได้ว่า สำนักงานสอบบัญชีมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมและเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1 (“TSQC1”) ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีและบุคลากรที่อยู่ในสังกัดสำนักงานสอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานได้ตามที่มาตรฐานวิชาชีพกำหนด

ภาพรวมของผลการตรวจในรอบที่สามแสดงให้เห็นถึงพัฒนาการของสำนักงานสอบบัญชีในการปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยผลคะแนนเฉลี่ยจากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีทั้งสิ้น 28 แห่ง แสดงให้เห็นว่า คะแนนในหลายองค์ประกอบดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัดเมื่อเทียบกับผลคะแนนในรอบการตรวจที่หนึ่ง(ปี 2553 - 2555) และรอบการตรวจที่สอง (ปี 2556 – 2558) ตามภาพ 1



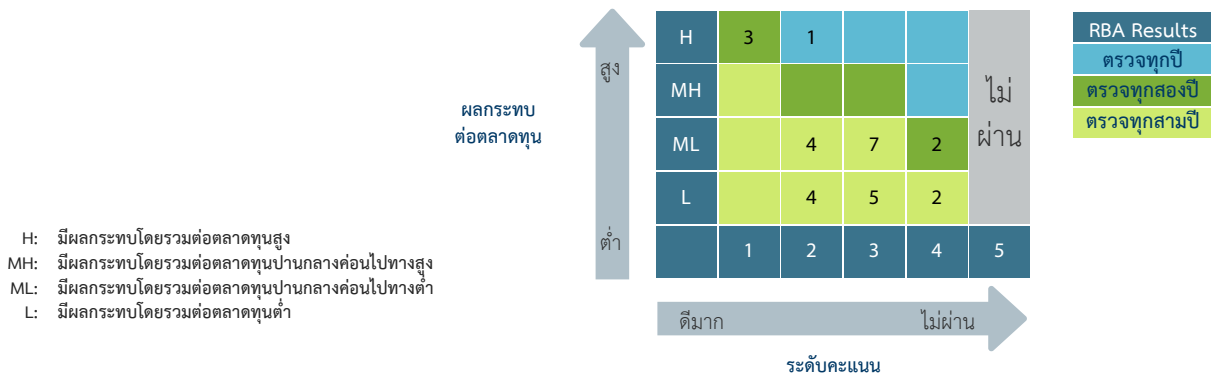
ภาพ 1 ผลคะแนนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่าตลาดรวมของลูกจ้างงานสอบบัญชี ในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 ในรอบการตรวจที่สาม (ปี 2559 -2561) เปรียบเทียบกับผลการตรวจในรอบการตรวจที่หนึ่ง (ปี 2553-2555) และรอบการตรวจที่สอง (ปี 2556-2558)

หากพิจารณาจำนวนสำนักงานสอบบัญชีที่ได้ผลคะแนนในแต่ละระดับแยกตามองค์ประกอบของ TSQC1 ตามภาพ 2 พบว่า สำนักงานสอบบัญชีเกินกว่าร้อยละ 50 ได้รับผลการประเมินในองค์ประกอบการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า และองค์ประกอบทรัพยากรบุคคล ในระดับ “ดีมาก” และ “ดี” โดยไม่มีสำนักงานสอบบัญชีใดได้ผลการประเมินในระดับต้องปรับปรุง



ภาพ 2 ร้อยละของจำนวนสำนักงานสอบบัญชีแบ่งตามผลคะแนนในแต่ละองค์ประกอบของ TSQC 1 สำหรับรอบการตรวจที่สาม (ปี 2559 -2561)

เมื่อนำผลคะแนนการตรวจในรอบที่สามมาพิจารณาประกอบกับสัดส่วนของลูกจ้างสอบบัญชีในตลาดทุนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี พบว่า ความถี่ในการเข้าตรวจสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งตามหลักเกณฑ์การประเมินความเสี่ยง ปรากฏตามภาพ 3

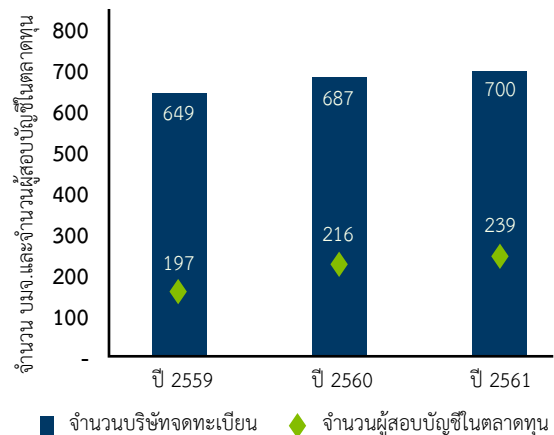


ภาพ 3 ความถี่ในการเข้าตรวจสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งตามหลักเกณฑ์การประเมินความเสี่ยง

ในรอบการตรวจที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญอย่างมากกับการพัฒนาศักยภาพของบุคลากร และแก้ปัญหาการลาออกของบุคลากรที่มีอัตราค่อนข้างสูง และปรับปรุงคู่มือการปฏิบัติงานให้ละเอียดและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งใช้เครื่องมือที่หลากหลายเพื่อสร้างวัฒนธรรมให้บุคลากรให้ความสำคัญกับเรื่องคุณภาพงานเป็นอันดับแรก ส่งผลให้คะแนนในรอบที่สามขององค์กรประกอบเรื่องทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน ดีขึ้นกว่ารอบการตรวจที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. มีข้อเสนอแนะในการพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพในแต่ละองค์กรประกอบที่สำนักงานสอบบัญชีสามารถนำไปปรับปรุงนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ดียิ่งขึ้นได้อีก ดังนี้

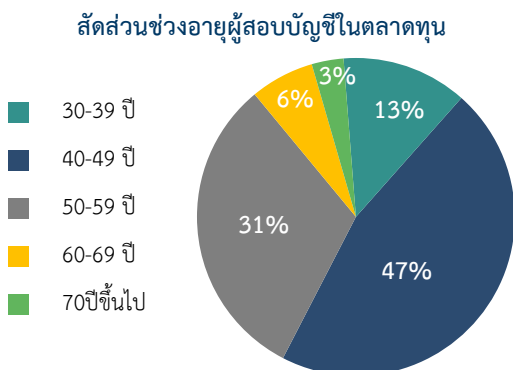
1. ความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงาน

หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีเป็นผู้ที่มีอิทธิพลต่อวัฒนธรรมภายในองค์กรของสำนักงานสอบบัญชี โดยหากหัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่แสดงให้เห็นว่าคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน จะส่งผลให้ระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและงานสอบบัญชีโดยรวมมีคุณภาพที่ดี ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. พบว่า นอกเหนือจากการให้ความสำคัญในเรื่องทรัพยากรบุคคลและพัฒนาคู่มือการสอบบัญชีแล้ว หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องมากขึ้น ส่งผลให้สามารถปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพในรอบการตรวจที่สามได้อย่างตรงจุด



ภาพ 4 แสดงสัดส่วนบริษัทจดทะเบียนต่อผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์ข้อสังเกตที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้นำต่อคุณภาพภายในสำนักงานในรอบก่อน พบว่าหัวหน้าสำนักงานได้ปรับปรุงข้อสังเกตในเรื่องการจัดสรรปริมาณงานให้แก่หุ้นส่วนสำนักงานแต่ละท่าน (partner portfolio allocation) และการวางแผนการวางตำแหน่งทดแทน (succession plan) แล้ว โดยข้อมูลสถิติแสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้พัฒนาและผลักดันให้มีจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเพิ่มขึ้นเพื่อรองรับจำนวนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนที่มีอัตราเพิ่มขึ้น



ภาพ 5 แสดงสัดส่วนช่วงอายุผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

ทำให้ข้อมูลสัดส่วนปริมาณบริษัทจดทะเบียนต่อผู้สอบบัญชีในตลาดทุนนั้น มีแนวโน้มอัตราส่วนที่ดีขึ้น โดยมีอัตราส่วนลดลงจาก 3.3 ในปี 2559 เป็น 3.2 และ 2.9 ในปี 2560 และ 2561 ตามลำดับตามภาพ 4 ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมีปริมาณเพียงพอที่จะให้บริการในตลาดทุนได้อย่างมีคุณภาพ

นอกจากนี้ หัวหน้าสำนักงานยังให้ความสำคัญกับการวางแผนพัฒนาบุคลากร ทำให้มีผู้สอบบัญชีรุ่นใหม่เข้ามาทดแทนอย่างต่อเนื่อง โดยจากการเก็บรวบรวมข้อมูลอายุของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนปี 2561 พบว่า ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนส่วนใหญ่มีช่วงอายุอยู่ที่ 40-49 ปี คิดเป็นร้อยละ 47 และช่วงอายุ 50-59 ปี คิดเป็นร้อยละ 31 ตามภาพ 5

2. ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอย่างเพียงพอ นั้น จะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานสอบบัญชีและบุคลากรในสังกัดจะสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้ การรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานนั้นถือเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินให้ความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากการที่ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่จะช่วยยกระดับคุณภาพของงบการเงินและทำให้ผู้ลงทุนเกิดความเชื่อมั่นในระบบรายงานทางการเงิน หน่วยงานสากลที่มีหน้าที่ออกข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงมีการปรับปรุงข้อกำหนดเกี่ยวกับการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง โดยในปีที่ผ่านมาในระดับสากลได้มีการปรับปรุงข้อกำหนดเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีให้มีความเข้มข้นมากขึ้น ซึ่ง ก.ล.ต. ได้ปรับปรุงประกาศที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน¹ ให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของสากล โดยมีผลใช้บังคับเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป สรุปได้ดังนี้

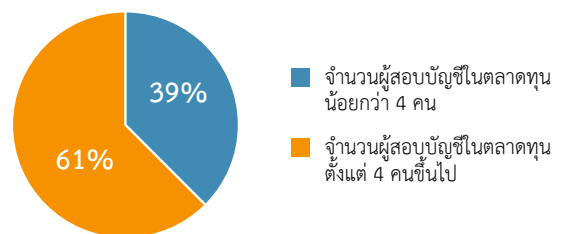
บทบาทหน้าที่ที่รับผิดชอบ	ระยะเวลาการปฏิบัติงาน	การเว้นวรรค (cooling-off)	
		1 ม.ค. 62 - 31 ธ.ค. 66 (transitional period)	ตั้งแต่ 1 ม.ค. 67
ผู้สอบบัญชีที่ลงลายมือชื่อในรายงานการสอบบัญชี (signing audit partner)/ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน (engagement partner)	7 รอบปีบัญชีไม่ว่าจะติดต่อกันหรือไม่	3 รอบปีบัญชีติดต่อกัน	5 รอบปีบัญชีติดต่อกัน

¹ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 75/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 14) ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2561 ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 78/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลของกองทุนรวมและทรัสต์ที่มีการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์หรือโครงสร้างพื้นฐาน (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2561 และประกาศแนวปฏิบัติที่ นป. 5/2561 เรื่อง แนวทางการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนและการผ่อนผันการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2561

บทบาทหน้าที่ที่รับผิดชอบ	ระยะเวลาการปฏิบัติงาน	การเว้นวรรค (cooling-off)	
		1 ม.ค. 62 - 31 ธ.ค. 66 (transitional period)	ตั้งแต่ 1 ม.ค. 67
ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (engagement quality control reviewer “EQCR”)	7 รอบปีบัญชีไม่ว่าจะติดต่อกันหรือไม่	3 รอบปีบัญชีติดต่อกัน	3 รอบปีบัญชีติดต่อกัน
ผู้สอบบัญชีอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน (other key audit partners)	7 รอบปีบัญชีไม่ว่าจะติดต่อกันหรือไม่	2 รอบปีบัญชีติดต่อกัน	2 รอบปีบัญชีติดต่อกัน

ทั้งนี้ หากพิจารณาหลักเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนข้างต้น สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้มีหุ้นส่วนหรือบุคลากรที่เทียบเท่าจำนวนไม่น้อยกว่า 4 คน เพื่อให้สามารถหมุนเวียนการปฏิบัติงานภายในสำนักงานสอบบัญชีเดียวกันได้จากข้อมูล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2561 แสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนน้อยกว่า 4 คน คิดเป็นร้อยละ 39 ตามภาพ 6 ซึ่งหากผู้สอบบัญชีในสังกัดสำนักงานสอบบัญชีดังกล่าวปฏิบัติงานสอบบัญชีให้แก่ลูกค้าบริษัทจดทะเบียนรายเดิมครบ 7 ปีแล้วจะส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีที่มีบุคลากรไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามเกณฑ์การหมุนเวียน ไม่สามารถรับงานลูกค้ารายเดิมต่อไปได้

สัดส่วนจำนวนสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุน



ภาพ 6 แสดงสัดส่วนจำนวนสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนน้อยกว่า 4 คน เปรียบเทียบกับสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีในตลาดทุนตั้งแต่ 4 คนขึ้นไป

ผลจากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม แสดงให้เห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องตามข้อสังเกตที่ได้รับในรอบก่อนแล้ว โดยในรอบปัจจุบัน ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของสำนักงานสอบบัญชีเพียงบางแห่ง ในเรื่องดังต่อไปนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<ul style="list-style-type: none"> คู่มือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (key audit partner) ยังไม่ละเอียดเพียงพอ เช่น <ul style="list-style-type: none"> ไม่ระบุแนวทางการนับเวลาการปฏิบัติงานให้ชัดเจนว่าต้องนับเวลาการปฏิบัติงานในฐานะ signing audit partner engagement partner EQCR และ other key audit partners รวมกัน ไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ว่าผู้สอบบัญชีอื่นที่ถือเป็น other key audit partners ซึ่งเข้าข่ายต้องนับเวลาการปฏิบัติงานด้วยนั้นมีแนวทางการพิจารณาอย่างไร 	<ul style="list-style-type: none"> การที่คู่มือหรือฐานข้อมูลในเรื่องดังกล่าวไม่เหมาะสม ทำให้มีความเสี่ยงที่สำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในสังกัดจะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีได้ ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระในเรื่องความคุ้นเคยทำให้อาจละเลยการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือใช้ดุลยพินิจไม่เหมาะสม จนมีผลกระทบต่อคุณภาพการปฏิบัติงานและความเหมาะสมของการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงิน 	<ul style="list-style-type: none"> กำหนดนโยบายเรื่องการหมุนเวียน key audit partner ให้สอดคล้องกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ (Code of Ethics for Professional Accountants) โดยมีรายละเอียดแนวทางในการพิจารณาที่ชัดเจนและสื่อสารให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบ จัดให้มีการจัดเก็บข้อมูลการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีในฐานข้อมูลที่สอดคล้องกับข้อกำหนดของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพและเป็นปัจจุบัน รวมถึงกำหนดให้มีกระบวนการติดตามข้อมูลดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<ul style="list-style-type: none"> การจัดทำฐานข้อมูลการปฏิบัติงานของ key audit partner ที่เกี่ยวข้องกับแต่ละงานสอบบัญชี ยังไม่ครบถ้วนหรือละเอียดเพียงพอที่จะสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติตามเกณฑ์การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีได้ 		
<ul style="list-style-type: none"> การกำหนดให้พนักงานลงนามในหนังสือยืนยันการปฏิบัติตามจรรยาบรรณและการให้ข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาในเรื่องความเป็นอิสระในบางกรณีไม่ครอบคลุมถึงการเปิดเผยข้อมูลของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด (close family) ตามที่จรรยาบรรณกำหนด เช่น การดำรงตำแหน่งที่สำคัญในบริษัทลูกค้าสอบบัญชี เป็นต้น 	<ul style="list-style-type: none"> สำนักงานสอบบัญชีไม่มีข้อมูลสำคัญที่จะประเมินสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้อย่างเพียงพอ 	<ul style="list-style-type: none"> ปรับปรุงนโยบายและแบบฟอร์มในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลในหนังสือยืนยันการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของพนักงานให้ครบถ้วนและจัดให้มีกระบวนการติดตามผลการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้รวมทั้งให้การอบรมเพื่อให้พนักงานมีความเข้าใจในนโยบายและวิธีปฏิบัติให้ถูกต้องตรงกัน
<ul style="list-style-type: none"> การป้องกันการเข้าถึงข้อมูลกระดาษทำการยังไม่รัดกุมเพียงพอ เช่น กระดาษทำการในรูปแบบ soft file ที่เก็บอยู่ใน server ของสำนักงานสอบบัญชีเปิดให้พนักงานทุกคนสามารถเข้าถึงข้อมูลได้แม้ว่าจะไม่ใช่งานที่ตนเป็นผู้รับผิดชอบ 	<ul style="list-style-type: none"> พนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตและอาจนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสมได้ 	<ul style="list-style-type: none"> ปรับปรุงนโยบายในเรื่องการกำหนดสิทธิในการเข้าถึงงานสอบบัญชีใน server ของสำนักงานสอบบัญชีให้เหมาะสมและจำกัดการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวเฉพาะบุคคลที่มีความจำเป็นในการเข้าถึงข้อมูลเท่านั้น
<ul style="list-style-type: none"> การระบุบริษัทในเครือหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของสำนักงานสอบบัญชีไม่ครบถ้วน ส่งผลให้สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้พิจารณาความขัดแย้งทางผลประโยชน์ที่เกิดจากการรับงานบริการอื่น (non-audit services) ของบริษัทในเครือหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การพิจารณาเนื้อหาการให้บริการ non-audit services ที่บริษัทที่เกี่ยวข้องกันของสำนักงานสอบบัญชีให้บริการ ไม่เพียงพอที่จะทำให้มั่นใจได้ว่า non-audit services ดังกล่าวอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีขาดความเป็นอิสระในงานสอบบัญชีเนื่องจากเข้าข่ายเป็นการสอบทานผลงานของตนเอง (self-review threat) หรือการสนับสนุนงานตนเอง (advocacy threat) หรือไม่ 	<ul style="list-style-type: none"> ข้อมูลที่ใช้ประกอบการพิจารณาความเป็นอิสระและความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการรับงานสอบบัญชีไม่ครบถ้วน อาจมีการรับงานสอบบัญชีที่เข้าข่ายเป็นการสอบทานผลงานของตนเอง (self-review threat) หรือการสนับสนุนงานตนเอง (advocacy threat) ซึ่งจะส่งผลต่อความเป็นอิสระและความน่าเชื่อถือของผลงานของสำนักงานสอบบัญชี 	<ul style="list-style-type: none"> ระบุบริษัทในเครือ/กิจการที่เกี่ยวข้องกันให้ครบถ้วน และกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในเรื่องการพิจารณาความเป็นอิสระในกรณีที่มี non-audit services ให้ครอบคลุมทุกบริษัทในเครือของสำนักงานสอบบัญชี กำหนดรายละเอียดและขอบเขต non-audit services ที่สามารถให้บริการแก่ลูกค้างานสอบบัญชีได้ในคู่มือการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี โดยสื่อสารให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในสำนักงานสอบบัญชีและบริษัทที่เกี่ยวข้องกันทราบและถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด มีกระบวนการยืนยันข้อมูลกับบริษัทในเครือหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของสำนักงานสอบบัญชี เพื่อนำข้อมูล

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
		non-audit services มาพิจารณา ก่อนการตอบรับงานสอบบัญชี <ul style="list-style-type: none"> • ปรีกษาหารือและการจัดบันทึกดุลยพินิจ ในการพิจารณา non-audit services ว่าไม่ขัดต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อย่างไร

3. การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า

กระบวนการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าเป็นกระบวนการสำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า งานที่สำนักงานสอบบัญชีตอบรับนั้น เป็นงานที่สำนักงานสอบบัญชีมีทักษะ ความรู้ เวลาและทรัพยากรเพียงพอในการปฏิบัติงาน รวมถึงสามารถตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม และการรับงานสอบบัญชีดังกล่าวไม่ขัดต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น สำนักงานสอบบัญชีควรมีกระบวนการพิจารณาถึงความเพียงพอของทรัพยากรบุคคลเปรียบเทียบกับจำนวนและขนาดของลูกค้าสอบบัญชี เพื่อวางแผนกำลังคนให้รองรับกับปริมาณงานในอนาคตตามแผนธุรกิจของสำนักงานสอบบัญชี โดยนอกเหนือจากการพิจารณาสัดส่วนของลูกค้าบริษัทจดทะเบียนต่อจำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุนแล้ว สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาความเพียงพอของพนักงานในระดับอื่น ๆ ประกอบด้วย ทั้งนี้ จากข้อมูลในรอบการตรวจที่สาม พบว่า สัดส่วนจำนวนบริษัทจดทะเบียนต่อจำนวนพนักงานสอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการหรือเทียบเท่าอยู่ที่ 0.7 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (“big 4”) และ 1.5 สำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและเล็ก (“non-big 4”) ซึ่งแสดงให้เห็นว่า big 4 มีกำลังคนในระดับผู้จัดการในสัดส่วนที่มากกว่า non-big 4 อย่างไรก็ดี หากพิจารณาขนาดของลูกค้าสอบบัญชีประกอบด้วยจะพบว่า สัดส่วนจำนวนมูลค่าตลาดรวมของลูกค้าบริษัทจดทะเบียนต่อจำนวนพนักงานสอบบัญชีในตำแหน่งผู้จัดการหรือเทียบเท่าของ big 4 อยู่ที่ 19,823 ล้านบาท และ non-big 4 อยู่ที่ 3,996 ล้านบาท ซึ่งแสดงให้เห็นว่า ขนาดลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของ big 4 มีขนาดใหญ่กว่า non-big 4 ค่อนข้างมาก จึงจำเป็นต้องมีสัดส่วนผู้จัดการต่อลูกค้าบริษัทจดทะเบียนที่มากกว่า

ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. พบว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้าตามข้อสังเกตจากการตรวจในรอบก่อนแล้ว อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตบางประการเกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลเพื่อประกอบการประเมินความเสี่ยง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<ul style="list-style-type: none"> • ออกหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีโดยที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงในการรับงานยังไม่เสร็จสิ้น • ออกหนังสือตอบรับงานก่อนที่ได้รับจดหมายตอบกลับเกี่ยวกับเหตุผลทางมรรยาทจากผู้สอบบัญชีคนก่อน 	<ul style="list-style-type: none"> • ไม่ได้พิจารณาข้อมูลและปัจจัยที่สำคัญต่าง ๆ อย่างครบถ้วน ซึ่งอาจมีความเสี่ยงที่สำนักงานสอบบัญชีจะตัดสินใจตอบรับงานสอบบัญชีที่มีความเสี่ยงในระดับที่สูงกว่าระดับปกติ 	<ul style="list-style-type: none"> • สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดให้มีการรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นอย่างครบถ้วน ก่อนการตอบรับงานกับลูกค้ารายใหม่ และลูกค้ารายเดิม เพื่อป้องกันกรณีที่จะอาจมีความเสี่ยงเกินกว่าระดับที่สำนักงานสอบบัญชีจะสามารถยอมรับได้

4. ทรัพยากรบุคคล

งานสอบบัญชีไม่สามารถทำได้โดยผู้สอบบัญชีเพียงลำพัง คุณภาพงานสอบบัญชีจึงขึ้นอยู่กับคุณภาพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีด้วยนอกเหนือจากผู้สอบบัญชีที่เป็นผู้ลงนามในรายงานการสอบบัญชี ดังนั้น ทรัพยากรบุคคลถือเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลโดยตรงต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องจัดให้มีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และเวลาในการปฏิบัติงานที่เพียงพอ

จากการตรวจสอบระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในรอบที่สาม ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงระบบการบริหารจัดการทรัพยากรบุคคลให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ จากการนำข้อมูลเชิงสถิติมาวิเคราะห์เพื่อประกอบการพิจารณาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในเบื้องต้น พบว่าอัตราการลาออกโดยเฉลี่ยของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในปี 2561 เท่ากับร้อยละ 22 ซึ่งมีแนวโน้มที่ดีขึ้นจากอัตราการลาออกในปี 2560 ที่ร้อยละ 27 โดยเมื่อจำแนกอัตราการลาออกในปี 2561 ระหว่าง big 4 และ non-big 4 พบว่า อัตราการลาออกอยู่ที่ร้อยละ 15 และร้อยละ 23 ตามลำดับ ซึ่งแสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีกลุ่ม non-big 4 ส่วนใหญ่ประสบปัญหาการรักษาบุคลากรไว้ในสำนักงาน ส่งผลให้มีอัตราการหมุนเวียนบุคลากรสูง และทำให้ขาดแคลนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ที่จำเป็น

ทั้งนี้ อัตราการลาออกของพนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประกอบการพิจารณาความเพียงพอของบุคลากรภายในสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงการวางแผนงานในเรื่องการจัดสรรทรัพยากรบุคคลทั้งในเรื่องการรับสมัครพนักงาน การจัดสรรงาน และการปรับกลยุทธ์เพื่อใช้ในการรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้ทำงานกับสำนักงานสอบบัญชีนานขึ้น สำนักงานสอบบัญชีจึงควรวิเคราะห์และหาสาเหตุของการลาออกของพนักงานในองค์กรของตน และพิจารณาปรับปรุงกลยุทธ์และนโยบายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล เพื่อให้ตอบสนองต่อความต้องการของพนักงาน และรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพและประสบการณ์ไว้กับสำนักงานสอบบัญชี



ภาพ 7 อัตราการลาออกของผู้สอบบัญชีกลุ่ม big 4 และ non-big 4

ข้อมูลสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ้นส่วนในรอบการตรวจที่สาม มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 31 สำหรับกลุ่ม big 4 และ 13 สำหรับกลุ่ม non-big 4 และสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อผู้จัดการมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 8 สำหรับกลุ่ม big 4 และ non-big 4 ซึ่งจะเห็นได้ว่า ค่าเฉลี่ยของสัดส่วนพนักงานต่อผู้จัดการนั้นมีความใกล้เคียงกันในทุกกลุ่ม big 4 และ non-big 4 ในขณะที่สัดส่วนพนักงานต่อหุ้นส่วนมีจำนวนที่ต่างกันค่อนข้างมาก ทั้งนี้ ข้อมูลสัดส่วนจำนวนพนักงานต่อหุ้นส่วนและต่อผู้จัดการนั้นเป็นข้อมูลเบื้องต้นประกอบการพิจารณาว่าจำนวนพนักงานในแต่ละระดับของสำนักงานสอบบัญชีมีสัดส่วนที่เหมาะสมที่จะสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ และผู้ที่ทำหน้าที่สอบทานงานนั้นมีเพียงพอที่จะสามารถดูแลและสอบทานงานได้อย่างทั่วถึง อย่างไรก็ตาม อัตราส่วนดังกล่าวในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งอาจแตกต่างกันตามลักษณะโครงสร้างของบุคลากรภายในสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาอัตราส่วนดังกล่าวควบคู่ไปกับปริมาณงานและระดับความซับซ้อนของงานสอบบัญชี โดยสำนักงานสอบบัญชีที่มีสัดส่วนดังกล่าวสูง อาจพิจารณาวิเคราะห์เชิงลึกว่า สำนักงานสอบบัญชีจำเป็นต้องจัดให้มีกระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่างานของผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ต่ำกว่าจะถูกสอบทานโดยผู้ที่มีประสบการณ์สูงกว่า เช่น กำหนดจำนวนชั่วโมงขั้นต่ำในการ

มีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ผู้จัดการ และ EOQR กำหนดให้มีการปรึกษาหารือผู้เชี่ยวชาญในประเด็นที่สำคัญ รวมถึงพัฒนาความรู้ความสามารถและศักยภาพของทีมตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น

31, 13
 สัดส่วนจำนวนพนักงาน
 ต่อหุ้นส่วนสำหรับ big 4
 และ non-big 4 ตามลำดับ



8, 8
 สัดส่วนจำนวนพนักงาน
 ต่อผู้จัดการ ทั้ง big 4
 และ non-big 4

ภาพ 8 จำนวนพนักงานต่อหุ้นส่วน และพนักงานต่อผู้จัดการ

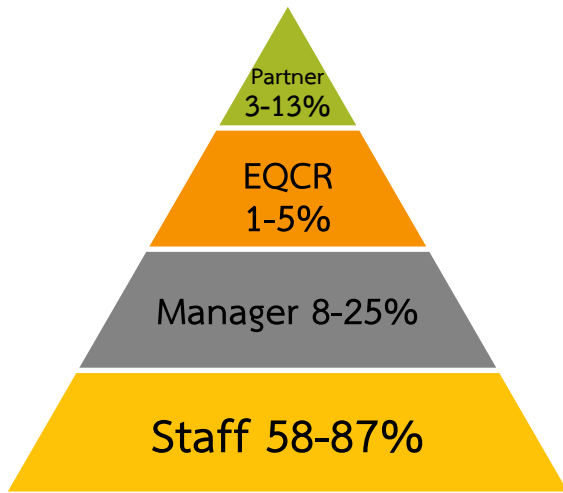
5. การปฏิบัติงาน

ระบบควบคุมคุณภาพในองค์ประกอบการปฏิบัติงานถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมั่นใจได้ว่า ผู้สอบบัญชีและบุคลากรในสังกัดจะสามารถปฏิบัติงานเป็นไปตามที่มาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีหรือผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสามารถออกรายงานการสอบบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ อย่างไรก็ตาม จากการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติพบว่า นอกจากการที่คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีครบถ้วนตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี กำหนดและละเอียดเพียงพอแล้ว องค์ประกอบอื่น ๆ ยังมีส่วนช่วยให้งานสอบบัญชีแต่ละงานมีคุณภาพมากขึ้นด้วย ก.ล.ต. จึงได้นำข้อมูลเชิงสถิติมาวิเคราะห์เพื่อประกอบการพิจารณาคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในเบื้องต้น ดังนี้

ประสบการณ์เฉลี่ยของพนักงานในระดับต่าง ๆ เป็นปัจจัยที่ช่วยชี้ให้เห็นถึงขีดความสามารถและความแข็งแกร่งของทีมตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีในเบื้องต้นได้ ซึ่งข้อมูลในรอบการตรวจที่สามแสดงให้เห็นว่า พนักงานในระดับหุ้นส่วน ผู้จัดการ และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีมีประสบการณ์เฉลี่ยอยู่ที่ 25 ปี 12 ปี และ 3 ปี ตามลำดับ โดยมีรายละเอียดแยกในแต่ละตำแหน่งย่อยตามภาพ 9 ทั้งนี้ พนักงานในระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชียังเป็นกลุ่มที่มีประสบการณ์เฉลี่ยน้อย แต่หากพิจารณาจำนวนชั่วโมงที่พนักงานกลุ่มดังกล่าวมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีแล้ว พบว่า มีสัดส่วนที่สูงมาก โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ร้อยละ 58 - 87 ของจำนวนชั่วโมงการสอบบัญชีทั้งหมด ตามภาพ 10 สำนักงานสอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาศักยภาพพนักงานกลุ่มดังกล่าว ทั้งในด้านการพัฒนาศักยภาพเกี่ยวกับความรู้ในด้านมาตรฐานวิชาชีพ และทักษะในการปฏิบัติงาน โดยอาจพิจารณาเครื่องมือการฝึกอบรมที่เหมาะสมกับเนื้อหา และลักษณะของงาน เช่น การบรรยาย การฝึกอบรมเชิงปฏิบัติการ หรือการฝึกสอนโดยการปฏิบัติงานจริง (“on-the-job training”) เป็นต้น เพื่อช่วยให้มั่นใจว่า ทีมตรวจสอบมีทักษะ ความรู้ความสามารถ รวมถึงวิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (“professional skepticism”) ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

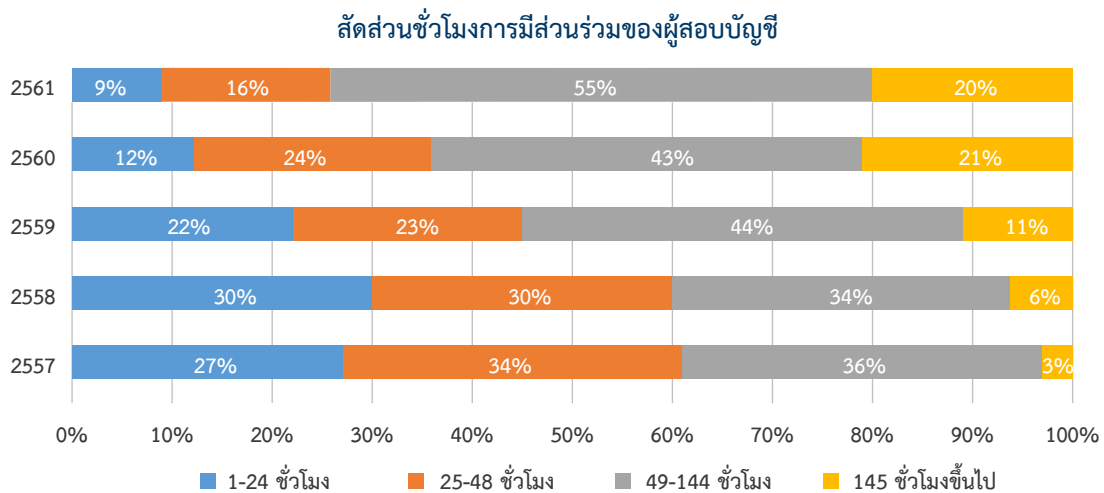
Audit partners	Managerial audit staff 12 years			Non-managerial audit staff 3 years	
25.3 years	Directors 18.6 years	Senior managers 14.9 years	Managers 9.4 years	Seniors 4.4 years	Juniors 1.3 years

ภาพ 9 ประสบการณ์เฉลี่ยของพนักงานในแต่ละระดับ

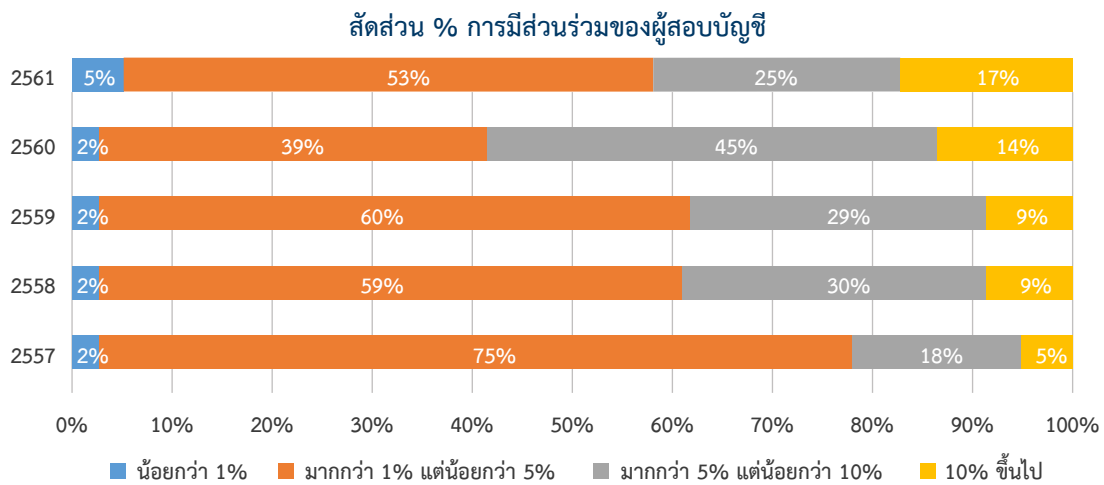


ภาพ 10 ร้อยละจำนวนชั่วโมงที่พนักงานแต่ละระดับมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชี

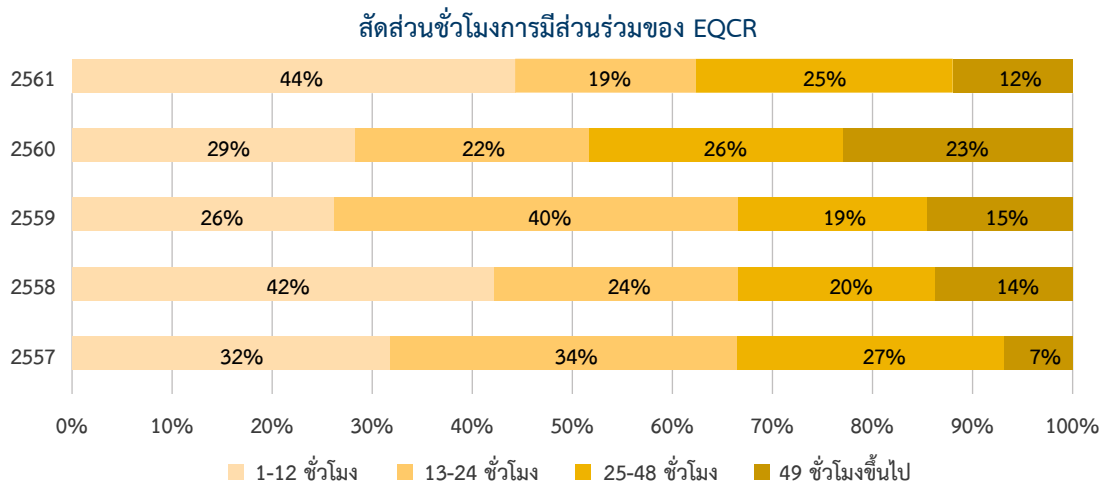
ข้อมูลเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี และ EQCR ถือเป็นข้อมูลสำคัญที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพงานสอบบัญชี เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นผู้ที่มีประสบการณ์และมีความรู้ในธุรกิจที่ตรวจสอบ จึงสามารถวางแผนการตรวจสอบ ประเมินความเสี่ยง สอบทานงานตรวจสอบ และให้คำแนะนำที่เหมาะสมกับทีมตรวจสอบได้ ในขณะที่ EQCR ซึ่งเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในงานสอบบัญชีและไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน จะช่วยประเมินเกี่ยวกับการใช้ professional judgment ที่สำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และประเมินความเหมาะสมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบและข้อสรุปที่ใช้ในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้คุณภาพงานสอบบัญชีและคุณภาพโดยรวมของสำนักงานสอบบัญชีดีขึ้น โดยข้อมูลในรอบการตรวจที่สาม พบว่า สำนักงานสอบบัญชีที่ได้คะแนนในองค์ประกอบการปฏิบัติงาน (engagement performance) อยู่ในระดับดีและยอมรับได้ จะมีชั่วโมงการมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณร้อยละ 10



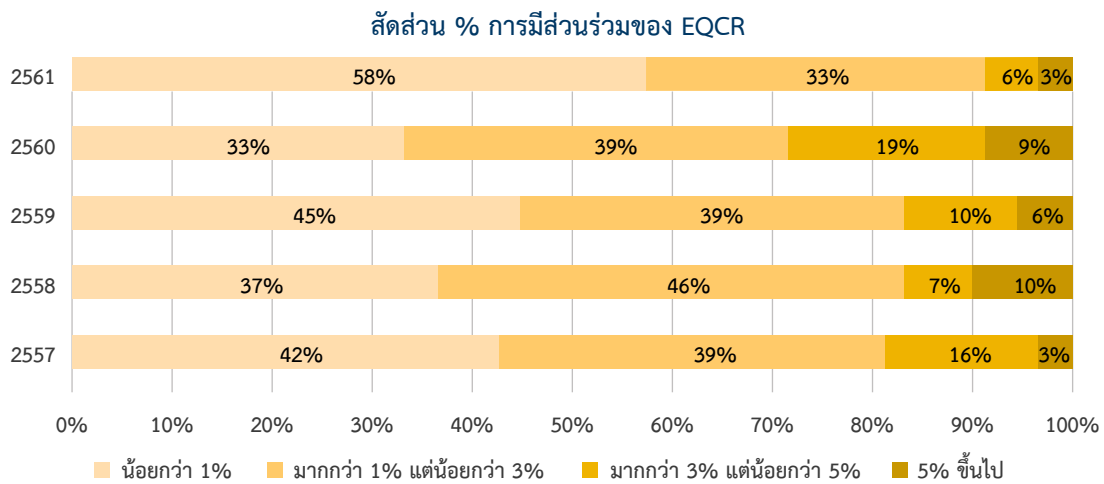
ภาพ 11 แสดงสัดส่วนชั่วโมงการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชี



ภาพ 12 แสดงสัดส่วนร้อยละการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีต่อชั่วโมงการทำงานทั้งหมด



ภาพ 13 แสดงสัดส่วนชั่วโมงการมีส่วนร่วมของ EQCR



ภาพ 14 แสดงสัดส่วนร้อยละการมีส่วนร่วมของ EQCR ต่อชั่วโมงการทำงานทั้งหมด

ผลการตรวจระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม แสดงให้เห็นว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ ได้ให้ความสำคัญในการพัฒนาและปรับปรุงระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในเรื่องการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้นในหลาย ๆ ด้านแล้ว เช่น คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชี กระบวนการปรึกษาหารือ และการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี เป็นต้น อีกทั้งยังได้นำข้อสังเกตของ ก.ล.ต. ไปพิจารณาปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่ง ในเรื่องดังต่อไปนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<ul style="list-style-type: none"> คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีไม่ครบถ้วนหรือไม่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีในบางเรื่องที่สำคัญ เช่น การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ การกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง เป็นต้น 	<ul style="list-style-type: none"> ทีมตรวจสอบไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องได้ ซึ่งมีความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่เหมาะสม 	<ul style="list-style-type: none"> สำนักงานสอบบัญชีควรมอบหมายให้บุคลากรที่มีความรู้และเวลาเพียงพอเป็นผู้รับผิดชอบในการปรับปรุงคู่มือและแนวการตรวจสอบบัญชี และแบบฟอร์มกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องให้มีรายละเอียดที่ชัดเจนและสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน รวมทั้งจัดอบรมให้บุคลากรทราบถึงข้อมูลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม
<ul style="list-style-type: none"> ทีมตรวจสอบยังไม่ได้ปฏิบัติตามสอบบัญชีให้เป็นไปตามคู่มือและแนวการตรวจสอบบัญชีที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนด 	<ul style="list-style-type: none"> สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้รับความเชื่อมั่นในคุณภาพงานสอบบัญชี และมีความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่เหมาะสม 	<ul style="list-style-type: none"> สื่อสารคู่มือและแนวการสอบบัญชีให้พนักงานทุกระดับรับทราบภายในระยะเวลาที่เหมาะสม และจัดอบรมให้บุคลากรทราบถึงคู่มือและแนวการตรวจสอบบัญชี จัดให้มีกระบวนการติดตามผลและให้ข้อสังเกตแก่พนักงานที่ไม่ได้ปฏิบัติตามสอบบัญชีให้เป็นไปตามคู่มือและแนวการตรวจสอบบัญชีอย่างทันเวลา
<ul style="list-style-type: none"> ยังกำหนดตัวอย่างสถานการณ์หรือประเด็นที่ทีมงานสอบบัญชีควรปรึกษาหารือ ในคู่มือการควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีไม่ครบถ้วนหรือละเอียดเพียงพอ เช่น การรวมธุรกิจ การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เครื่องมือทางการเงิน เป็นต้น 	<p>ผู้สอบบัญชีอาจไม่นำประเด็นที่สำคัญมาปรึกษาหารืออย่างเหมาะสมและครบถ้วน ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ได้ผ่านการพิจารณาข้อเท็จจริงและมาตรฐานวิชาชีพอย่างรอบคอบ</p>	<p>สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดตัวอย่างหัวข้อเรื่องและผู้สอบบัญชีควรนำมาปรึกษาหารือ และสนับสนุนให้มีวัฒนธรรมในการปรึกษาหารือในประเด็นที่ยาก ซับซ้อน หรือต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก</p>

6. การติดตามผล

การที่สำนักงานสอบบัญชีจัดให้มีกระบวนการติดตามผลที่ตื้นนั้น จะช่วยให้มั่นใจได้ว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมคุณภาพครบถ้วน และมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงยังช่วยส่งเสริมให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่สำคัญได้อย่างทันท่วงที ซึ่งจะส่งผลให้ระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น ทั้งนี้ จากการตรวจระบบควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้ปรับปรุงกระบวนการติดตามผลให้สอดคล้องกับ TSQC 1 และข้อสังเกตของ ก.ล.ต. แล้ว อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังพบข้อสังเกตเกี่ยวกับการติดตามผลของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่ง ดังนี้

ข้อสังเกตที่พบ	ความเสี่ยง	ข้อเสนอแนะในการปรับปรุง
<ul style="list-style-type: none"> แนวทางการติดตามผลในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับงานสอบบัญชียังไม่ครบถ้วนและชัดเจนเพียงพอ รวมทั้งไม่มีรายละเอียดและตัวอย่างของเรื่องที่ควรติดตามผล ทำให้ผู้ติดตามผลไม่ได้พิจารณาประเด็นสำคัญอย่างครบถ้วน ไม่ได้บันทึกข้อมูลการติดตามผลอย่างละเอียดเพียงพอที่จะสามารถให้ข้อเสนอแนะแก่ผู้ปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม 	<ul style="list-style-type: none"> ผู้รับผิดชอบในการติดตามผลอาจไม่สามารถรวบรวมข้อสังเกตที่สำคัญทั้งในแต่ละองค์ประกอบของระบบควบคุมคุณภาพและในแต่ละงานสอบบัญชีได้อย่างครบถ้วน ทำให้สำนักงานสอบบัญชีไม่ได้ปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีในเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม 	<ul style="list-style-type: none"> ปรับปรุงแนวทางการติดตามผลทั้งในระดับสำนักงานสอบบัญชีและระดับแต่ละงานสอบบัญชีให้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีที่สำคัญและมีรายละเอียดในเรื่องสำคัญอย่างครบถ้วน ออกแบบกระบวนการติดตามผลให้มีขั้นตอนการสื่อสารข้อมูลให้ผู้ติดตามผลตรวจพบและให้ข้อสังเกตแก่ผู้ปฏิบัติงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร
<ul style="list-style-type: none"> ไม่ได้กำหนดนโยบายและแนวทางในการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่อง การจัดทำแผนการแก้ไข และการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่ตรวจพบ 	<ul style="list-style-type: none"> แก้ไขข้อบกพร่องที่พบไม่ครบถ้วนหรือไม่เหมาะสม เนื่องจากไม่ได้วิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุที่แท้จริง รวมทั้งไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันเวลา เนื่องจากไม่มีการจัดทำแผนการแก้ไข และกระบวนการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง 	<ul style="list-style-type: none"> จัดให้มีกระบวนการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่องจัดทำแผนการแก้ไข และการดำเนินการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่อง โดยกำหนดช่วงเวลาชัดเจนที่ จะต้องดำเนินการในเรื่องดังกล่าวให้แล้วเสร็จในแต่ละปี

ข. ระดับงานสอบบัญชี

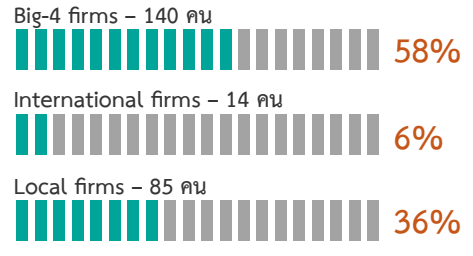
ในรอบการตรวจที่สาม (สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2561) ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมีจำนวนทั้งสิ้น 239 คน จาก สำนักงานสอบบัญชี 28 แห่ง (ตามรายละเอียดในภาพ 15) ซึ่งเพิ่มขึ้นจากรอบการตรวจที่สอง (สิ้นสุด 31 ธันวาคม 2558) จำนวน 64 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 37 โดยในช่วง 3 ปีที่ผ่านมา มีอัตราการเพิ่มขึ้นเฉลี่ยของผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเฉลี่ยร้อยละ 11 ต่อปี ทั้งนี้ งานสอบบัญชีที่ ก.ล.ต. เลือกขึ้นมาตรวจในรอบการตรวจที่สามมีจำนวนทั้งสิ้น 284 งาน ประกอบด้วยงานสอบบัญชีที่เลือกขึ้นมาตรวจในปี 2561 รวมทั้งสิ้น 104 งานสอบบัญชี จากผู้สอบบัญชีในตลาดทุนจำนวน 53 คน ซึ่งประกอบด้วย ผู้สอบบัญชีที่ขอต่ออายุการให้ความเห็นชอบ 25 คน และผู้สอบบัญชีที่ยื่นคำขอความเห็นชอบใหม่ 28 คน (ตามรายละเอียดในภาพ 15)



ให้ความเห็นชอบในปี 2561



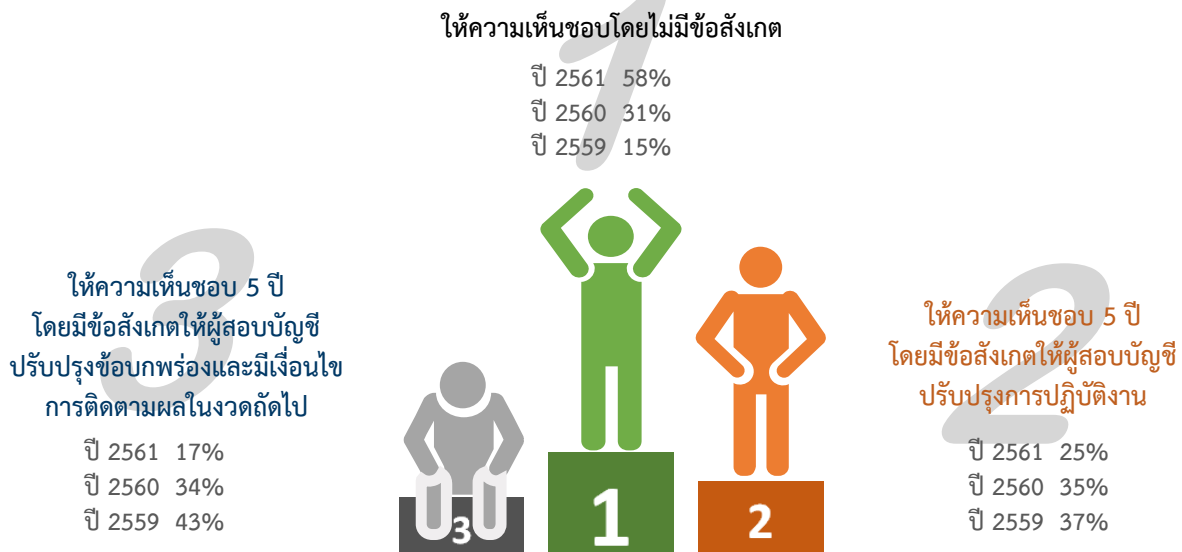
ผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ณ สิ้นปี 2561



ภาพ 15 จำนวนผู้สอบบัญชีในตลาดทุน ซึ่งแบ่งตามประเภทสำนักงานสอบบัญชีที่สังกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2561 และแสดงข้อมูลจำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบในปี 2561

หมายเหตุ: International firms หมายถึง สำนักงานสอบบัญชีที่เป็นสมาชิกของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศใช้ชื่อสำนักงานสอบบัญชีเดียวกับสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศ รวมถึงปฏิบัติตามนโยบายและแนวปฏิบัติของสำนักงานสอบบัญชีต่างประเทศอย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่รวมถึง Big-4 firms

ก.ล.ต. พบว่า ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมาคุณภาพงานสอบบัญชีมีพัฒนาการที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยจากผลการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในรอบที่สาม (ตามภาพ 16) แสดงให้เห็นว่า สัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยมีข้อสังเกตให้ปรับปรุงข้อบกพร่องและมีเงื่อนไขการติดตามผลในงวดถัดไปมีสัดส่วนลดลงอย่างต่อเนื่องตั้งแต่ปี 2559 จนถึงปี 2561 ในขณะเดียวกัน สัดส่วนของผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต. โดยไม่มีข้อสังเกตมีสัดส่วนเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ พัฒนาการที่ดีขึ้นดังกล่าวเป็นผลมาจากความมุ่งมั่นและความร่วมมือของผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังดำเนินโครงการต่าง ๆ เพื่อช่วยสนับสนุนให้สำนักงานสอบบัญชีพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง เช่น ประชุมร่วมกับสำนักงานสอบบัญชีเพื่อวิเคราะห์ประเด็นปัญหาจากการสอบบัญชีเพื่อหาสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่องและหาแนวทางการแก้ไข จัดงานสัมมนาเชิงปฏิบัติการเกี่ยวกับประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นซ้ำเพื่อให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้นำความรู้ไปปรับปรุงคู่มือและแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น รวมทั้งจัดสัมมนาเพื่อเตรียมความพร้อมรับมือกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ และผลกระทบของการพัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่าผู้สอบบัญชีในตลาดทุนไทยพร้อมที่จะรับมือให้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว



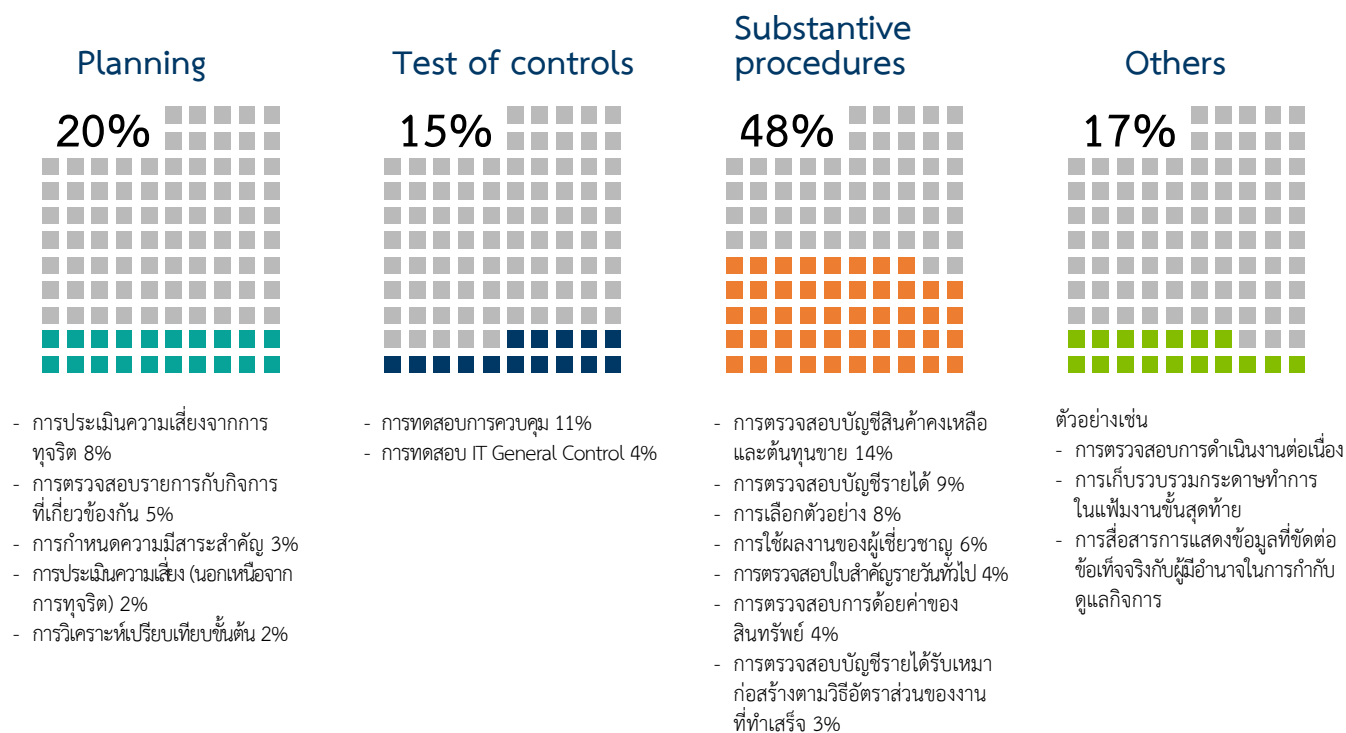
ภาพ 16 ผลการตรวจการปฏิบัติงานสอบบัญชีรายบุคคลแยกตามประเภทการให้ความเห็นชอบในปี 2559 - 2561

หากจำแนกข้อสังเกตที่พบจากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีในรอบการตรวจที่สามระหว่างปี 2559 - 2561 ตามขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชีตามภาพ 17 พบว่า ข้อสังเกตส่วนใหญ่มาจากขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากที่สุด โดยในปี 2561 พบข้อสังเกตในขั้นตอนดังกล่าวถึงร้อยละ 76 ของจำนวนงานสอบบัญชีทั้งหมด ซึ่งสาเหตุส่วนหนึ่งมาจากการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไม่เพียงพอในการตรวจสอบเนื้อหาสาระรายการที่ซับซ้อนหรือรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ โดยในขั้นตอนดังกล่าวจำเป็นต้องใช้ประสบการณ์และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticism) เพื่อพิจารณาเนื้อหาสาระที่แท้จริงของรายการ นอกจากนี้ สำหรับประเด็นข้อสังเกตจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ยังคงพบซ้ำในหลายงานสอบบัญชีส่วนมากอยู่ในขั้นตอนการตรวจสอบเนื้อหาสาระบัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีต้นทุนขาย และบัญชีรายได้ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ทยอยแก้ไขคู่มือการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบบัญชีแล้ว และมีแนวโน้มของจำนวนข้อสังเกตที่ลดลงในปีปัจจุบัน



ภาพ 17 สัดส่วนงานสอบบัญชีที่พบข้อสังเกตจากการตรวจทานกระดาษทำการในปี 2561 จำแนกตามขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี

หากพิจารณาประเภทของข้อสังเกตที่ตรวจพบตามภาพ 18 พบว่า ประเด็นที่ยังพบในหลายงานสอบบัญชี ได้แก่ การประเมินความเสี่ยง การทดสอบการควบคุม และการเลือกตัวอย่าง ทั้งนี้ กระบวนการประเมินความเสี่ยงในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบนั้น จำเป็นต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบและความรู้ความเข้าใจในธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังคงพบว่า ในบางกรณีผู้สอบบัญชีหลักและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานไม่ได้มีส่วนร่วมในกระบวนการดังกล่าวอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถระบุสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้จากการทุจริต (what can go wrong) และสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบที่ตอบสนองความเสี่ยงที่ระบุไว้ได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ ในการทดสอบการควบคุม พบว่า การระบุจุดควบคุมที่สำคัญยังไม่ครบถ้วนหรือไม่สอดคล้องกับลักษณะรายการค้า เพื่อให้สามารถประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในได้อย่างเหมาะสม สำหรับข้อสังเกตในเรื่องการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชียังคงพบทั้งในกระบวนการทดสอบระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ แม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้แก้ไขคู่มือการตรวจสอบแล้ว แต่ในบางกรณีคู่มือการตรวจสอบยังกำหนดหลักเกณฑ์การกำหนดขนาดตัวอย่าง และวิธีการเลือกตัวอย่างไม่ชัดเจนเพียงพอ ทำให้ทีมตรวจสอบไม่สามารถเลือกตัวอย่างได้อย่างเหมาะสมในการปฏิบัติงาน



ภาพ 18 สัดส่วนข้อสังเกตที่พบจากการตรวจทานงานสอบบัญชีในปี 2561

หากจำแนกข้อสังเกตที่พบตามประเภทอุตสาหกรรมของลูกจ้างสอบบัญชีตามที่ปรากฏในภาพ 19 พบว่า ข้อสังเกตในบางเรื่อง มีแนวโน้มที่จะพบบ่อยในบางประเภทอุตสาหกรรม เช่น ข้อสังเกตในการตรวจสอบบัญชีรายได้ที่รับรู้ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ส่วนมากจะพบในธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง เนื่องจากธุรกิจดังกล่าวจะวัดอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จตามวิธีสัดส่วนของต้นทุนจริงเปรียบเทียบกับประมาณการต้นทุนทั้งหมด (cost to cost method) ซึ่งการตรวจสอบประมาณการต้นทุนของการก่อสร้างต้องอาศัยความรู้เฉพาะด้านในการประเมินความสมเหตุสมผลของประมาณการดังกล่าว ส่วนธุรกิจบริการมักพบข้อสังเกตในเรื่องการตรวจสอบจุดรับรู้รายได้และการรวบรวมหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าการให้บริการเสร็จสิ้น รวมถึงการทำความเข้าใจเกี่ยวกับจุดควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับงานบริการ ซึ่งแต่ละธุรกิจบริการอาจมีจุดควบคุมที่แตกต่างกันไปตามลักษณะเฉพาะของรายการค้า สำหรับข้อสังเกตในการตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือและต้นทุนขายจะพบมากในธุรกิจเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร สินค้าอุปโภคบริโภค และสินค้าอุตสาหกรรม เนื่องจากลักษณะทางกายภาพของสินค้าคงเหลือที่เป็นผลผลิตทางการเกษตร สินค้าอุปโภค และสินค้าอุตสาหกรรม การผลิตมีความหลากหลาย จึงมักพบข้อสังเกตเกี่ยวกับการตรวจสอบความเหมาะสมของการปันส่วนต้นทุนสินค้าและการพิจารณามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับของสินค้าคงเหลือ นอกจากนี้ ข้อสังเกตเกี่ยวกับการตรวจสอบการตัดจ่ายค่าของสินทรัพย์ยังคงเป็นข้อสังเกตที่พบอย่างต่อเนื่อง และมักพบในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีและธุรกิจที่ต้องลงทุนในสินทรัพย์ถาวรค่อนข้างมาก ทั้งนี้ ข้อมูลข้างต้นชี้ให้เห็นว่า ในการรับงานตรวจสอบบัญชีสำหรับแต่ละอุตสาหกรรมนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นในการมีทีมตรวจสอบที่มีความรู้และประสบการณ์ในด้านนั้น ๆ อย่างเพียงพอเพื่อให้สามารถรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม

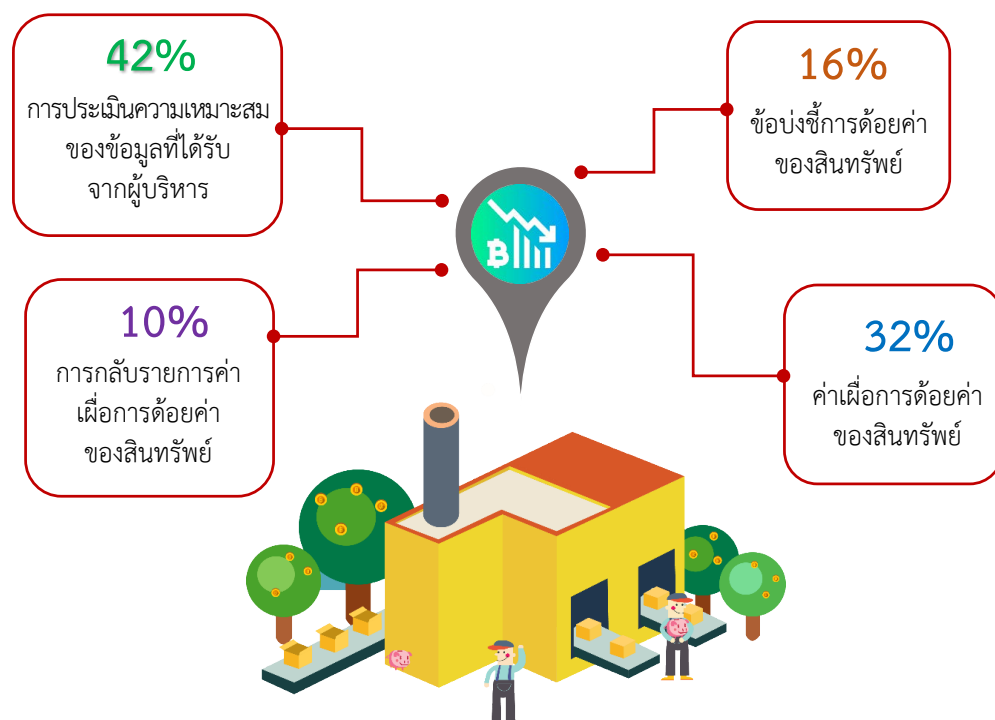


ภาพ 19 ข้อสังเกตที่พบจากการตรวจงานสอบบัญชีในปี 2561 จำแนกตามประเภทอุตสาหกรรมของลูกจ้างสอบบัญชี

ในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. ยังคงสอบถามประเด็นข้อสังเกตที่เกิดขึ้นซ้ำต่อเนื่องจากการตรวจที่สอง และพบว่าสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้แก้ไขคู่มือการสอบบัญชีแล้ว แต่ในบางกรณีการปฏิบัติงานในเรื่องดังกล่าวยังไม่สม่ำเสมอ เนื่องจากการนำคู่มือไปปฏิบัติยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งเรื่องดังกล่าวจำเป็นต้องอาศัยการสื่อสารและการฝึกอบรมอย่างทั่วถึง นอกจากนี้ในปี 2559 - 2561 ก.ล.ต. ยังได้กำหนดเรื่องสำคัญที่จะเลือกสอบทานในแต่ละงานสอบบัญชี โดยเน้นสอบถามในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่พบข้อสังเกตที่เกิดขึ้นซ้ำและประเด็นที่ต้องใช้ดุลยพินิจค่อนข้างมาก ซึ่งในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมทั้งรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาความเหมาะสมของดุลยพินิจที่ผู้บริหารของกิจการใช้ประกอบกับข้อมูลแวดล้อมและเนื้อหาของสาระของรายการ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าวิธีการบัญชีของกิจการถูกต้องและเหมาะสมแล้ว ซึ่งถือว่าเรื่องดังกล่าวต้องอาศัยความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ของทีมตรวจสอบค่อนข้างมาก ส่งผลให้ ก.ล.ต. ยังพบประเด็นข้อสังเกตเกี่ยวกับการตรวจสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ การตรวจสอบรายได้รับเหมาะก่อสร้างตามวิธียุทธศาสตร์ส่วนของงานที่ทำเสร็จ และการตรวจสอบบัญชีรายได้ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. การด้อยค่าของสินทรัพย์

ในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. ยังคงพบประเด็นข้อสังเกตเกี่ยวกับการตรวจสอบในเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นซ้ำในหลายงานสอบบัญชี โดยข้อมูลในปี 2561 แสดงให้เห็นว่า ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชียังมีข้อบกพร่อง (ตามภาพ 20) ประกอบด้วย 4 เรื่องหลัก ดังนี้



ภาพ 20 สัดส่วนข้อสังเกตที่พบทั่วไปจากการตรวจงานสอบบัญชีในปี 2561 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

การตรวจสอบข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์

ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดบัญชี บริษัทต้องประเมินว่า มีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าหรือไม่ หากพบว่า มีข้อบ่งชี้ บริษัทต้องประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (“recoverable amount”) ของสินทรัพย์นั้น ซึ่งผู้สอบบัญชีควรพิจารณาข้อมูลแวดล้อมที่ทำให้เกิดข้อสงสัยว่า สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและภายนอกกิจการ และหากพบว่า มีข้อบ่งชี้ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า บริษัททดสอบการด้อยค่าตามกระบวนการที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (“TAS 36”) กำหนดไว้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ในการพิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์ เช่น ความสมเหตุสมผลของหลักเกณฑ์ที่บริษัทใช้ในการพิจารณาข้อบ่งชี้การด้อยค่าของสินทรัพย์ ความถูกต้องของมูลค่าสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยหรือบริษัทรวมที่นำมาเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยหรือบริษัทรวม เพื่อให้ได้ข้อสรุปว่า มีข้อบ่งชี้การด้อยค่าหรือไม่ เป็นต้น

การตรวจสอบค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

การกำหนด recoverable amount ควรพิจารณาแยกสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ ยกเว้นในกรณีที่สินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ซึ่งในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (“CGU”) แต่ละหน่วย ดังนั้น ในการระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า CGU ที่ผู้บริหารกำหนดนั้นเหมาะสมแล้วหรือไม่ อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาว่า CGU ที่บริษัทนำมาทดสอบการด้อยค่า นั้นเหมาะสมตามคำนิยามของ CGU ตามที่ TAS 36 กำหนดแล้วหรือไม่

recoverable amount หมายถึง จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้ (“VIU”) กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (“FVLCD”) อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า ในการพิจารณาความเหมาะสมของ recoverable amount ที่บริษัทใช้ในการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพื่อบันทึกขาดทุนจากการด้อยค่า นั้น บางกรณีผู้สอบบัญชีพิจารณาเพียงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ โดยไม่ได้พิจารณาเปรียบเทียบกับ FVLCD กับ VIU เพื่อใช้มูลค่าที่สูงกว่าเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ทั้งนี้ บริษัทอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้ง FVLCD และ VIU หากพบว่า มูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งแสดงว่า สินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่า อย่างไรก็ตาม หากบริษัทเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์กับมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งแล้วพบว่า มูลค่าตามบัญชีสูงกว่า บริษัทยังไม่ควรสรุปว่า สินทรัพย์ด้อยค่าและบันทึกการด้อยค่าทันที ดังนั้น ในการตรวจสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับมูลค่าต่าง ๆ ที่บริษัทนำมาทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้แก่ มูลค่าตามบัญชี VIU และ FVLCD

การประเมินความเหมาะสมของข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหาร

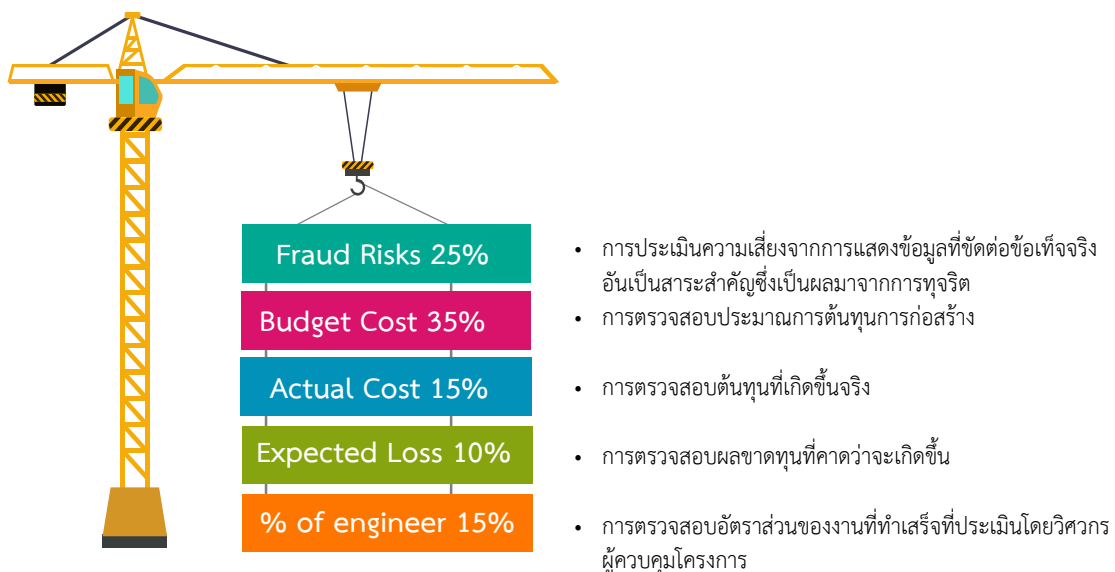
ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์เพื่อกำหนด VIU ของสินทรัพย์นั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความสมเหตุสมผลของสมมติฐานที่ผู้บริหารใช้ในการจัดทำประมาณการ เช่น อัตราคิดลด อัตราการเติบโตของยอดขาย ราคาขาย capital expenditure เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจในงานของผู้ประเมิน และพิจารณาความรู้ความสามารถของผู้ประเมิน เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาความน่าเชื่อถือของ VIU ด้วย อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินความเหมาะสมของข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารในการคำนวณ VIU เช่น ข้อสมมติและวิธีการในการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ ข้อมูลที่ใช้ในการคำนวณ WACC ข้อมูลแวดล้อมที่สนับสนุนอัตราการเติบโตของยอดขาย เป็นต้น

การตรวจสอบการกลับรายการค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

ในกรณีที่บริษัทมีการกลับรายการค่าเพื่อการด้อยค่า ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบและบันทึกผลการพิจารณาว่า ข้อบ่งชี้การด้อยค่าที่รับรู้ในงวดก่อนไม่มีในงวดปัจจุบันแล้ว และพิจารณาความเหมาะสมของ recoverable amount ที่บริษัทใช้ประกอบ การกลับรายการตามที่ TAS 36 กำหนด อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกการประเมินความเหมาะสมของเหตุผลของบริษัทที่ใช้ในการพิจารณากลับรายการค่าเพื่อการด้อยค่าที่สะท้อนให้เห็นว่า ข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าที่รับรู้ในงวดก่อนนั้นไม่มีอยู่ในงวดปัจจุบันแล้ว รวมทั้งผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกเกี่ยวกับหลักฐานการตรวจสอบ ข้อมูลที่ใช้ในการพิจารณาความเหมาะสมของ recoverable amount เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เพื่อพิจารณาว่า การกลับรายการดังกล่าวเหมาะสมตามที่ TAS 36 กำหนด

2. รายได้ตามสัญญาก่อสร้าง

ในรอบการตรวจที่สาม ก.ล.ต. ยังคงพบประเด็นข้อสังเกตเกี่ยวกับการตรวจสอบในเรื่องการรับรู้รายได้ตามสัญญาก่อสร้างที่อ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงาน ตามที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่องสัญญาก่อสร้าง (“TAS 11”) กำหนด โดยจากการตรวจทานกระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง แสดงให้เห็นว่า ในปี 2561 ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชียังมีข้อบกพร่อง (ตามภาพ 21) ประกอบด้วย 5 เรื่องหลัก ดังนี้



ภาพ 21 สัดส่วนข้อสังเกตที่พบทั่วไปจากการตรวจงานสอบบัญชีในปี 2561 เรื่องรายได้รับเหมาก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วน ของงานที่สำเร็จ

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการทดสอบระบบการควบคุมภายใน

ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบบัญชีรายได้รับเหมาะก่อสร้างตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับกระบวนการประเมินความเสี่ยง ทั้งความเสี่ยงจากการทุจริตและความเสี่ยงจากข้อผิดพลาด ซึ่งมีผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม รวมทั้งทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ และกระบวนการในการจัดทำและปรับปรุงประมาณการต้นทุน (“budget cost”) ของบริษัทอย่างเพียงพอ อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณี ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินว่า บริษัทอาจจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตเกี่ยวกับการรับรู้รายได้โดยบันทึก budget cost หรือต้นทุนจริง (“actual cost”) ที่ไม่สมเหตุสมผลหรือไม่ อย่างไร ทำให้วิธีการตอบสนองความเสี่ยงจากการทุจริตเกี่ยวกับรายได้ของผู้สอบบัญชีเป็นวิธีการตรวจสอบทั่วไปในการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ไม่ได้ออกแบบวิธีการตรวจสอบเฉพาะเพื่อตรวจสอบรายการผิดปกติ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังไม่ได้ทำความเข้าใจกระบวนการและการควบคุมภายในในการจัดทำและปรับปรุง budget cost และทดสอบระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อให้ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเกี่ยวกับกระบวนการในการจัดทำและปรับปรุง budget cost

การตรวจสอบ budget cost และ actual cost รวมทั้งผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

ในกรณีที่บริษัทกำหนดขึ้นความสำเร็จของงาน โดยอ้างอิงกับอัตราส่วนของ actual cost และ budget cost ในการรับรู้รายได้ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบความถูกต้องของ actual cost และความสมเหตุสมผลของ budget cost โดยวางแผนการตรวจสอบเนื้อหาสาระข้อมูลที่เป็นองค์ประกอบของ budget cost กับข้อมูลที่ให้ข้อพิสูจน์ว่า budget cost ที่บริษัทประมาณการขึ้นนั้นมีความเหมาะสม รวมทั้งพิจารณาว่า บริษัทได้มีการจัดทำ revised budget cost ให้สะท้อนต้นทุนที่ควรจะเป็นของทั้งโครงการแล้วหรือไม่ โดยบริษัทควรมีการพิจารณาอย่างสม่ำเสมอว่า ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างที่จะเกิดขึ้นต่อไปจนกระทั่งโครงการแล้วเสร็จ (“estimated cost to completion”) มีจำนวนเท่าใด นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับแต่ละโครงการด้วย อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

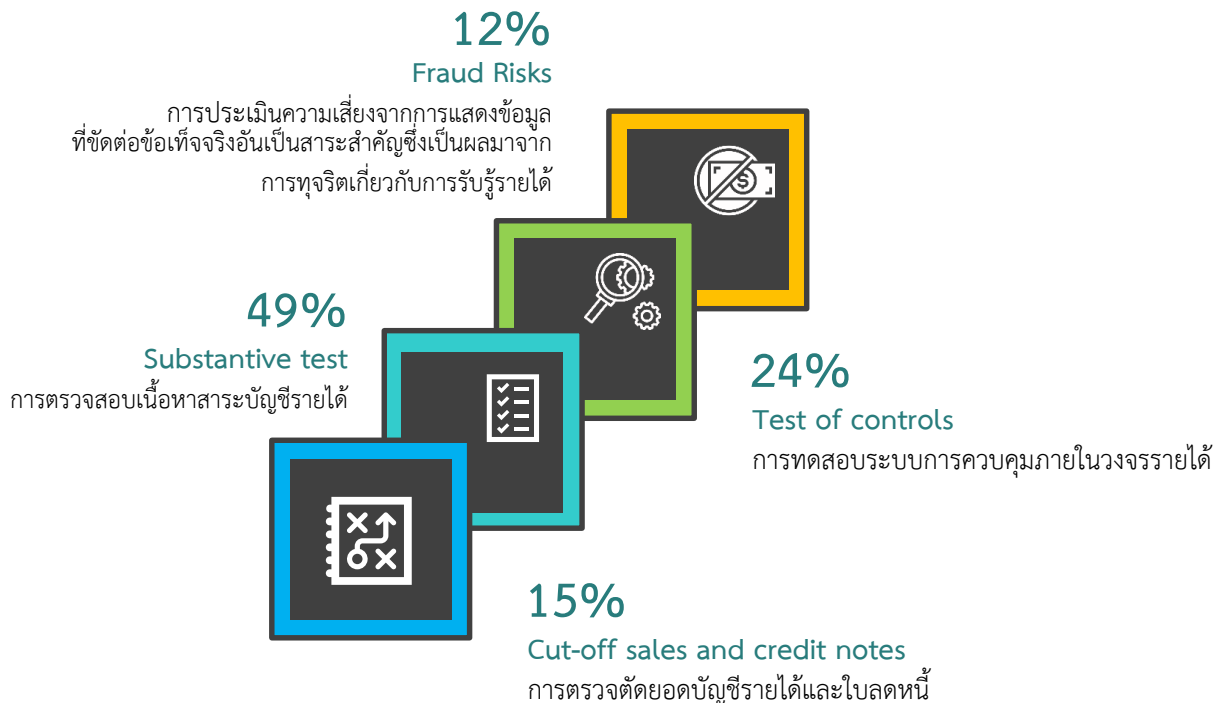
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ประเมินและระบุถึงความเสี่ยงเกี่ยวกับการบันทึก actual cost ไม่ตรงตามงวดบัญชี รวมถึง ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการตรวจตัดยอดให้สะท้อนถึงช่วงเวลาที่มีความเสี่ยง
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบการจัดประเภทหรือปันส่วน actual cost ว่า ค่าใช้จ่ายใดควรบันทึกเข้าเป็นต้นทุนก่อสร้างหรือค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- การกำหนดวิธีการเลือกตัวอย่างและขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ actual cost และ budget cost ไม่เพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอในการตรวจสอบ budget cost ทั้งที่มีข้อบ่งชี้ว่า budget cost ของแต่ละโครงการอาจไม่เหมาะสม เช่น มีการเพิ่มหรือลดงาน แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบความสมเหตุสมผลของประมาณการในเรื่องดังกล่าว หรือในกรณีที่รายการวัตถุดิบที่รวมอยู่ใน budget cost กับมูลค่าในใบสั่งซื้อไม่ตรงกัน แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้สืบสวนถึงสาเหตุของผลต่างดังกล่าว
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานประกอบการพิจารณา estimated cost to completion เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของ revised budget cost อย่างเพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาถึงความถูกต้องของการที่บริษัททยอยรับรู้ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้เปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น กับรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น เพื่อพิจารณาว่าบริษัทบันทึกผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนอย่างถูกต้องและครบถ้วนแล้วหรือไม่

การตรวจสอบอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ

วิธีการที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความสมเหตุสมผลของอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จที่ประเมินโดยวิศวกรผู้ควบคุมโครงการ คือ การทำความเข้าใจวิธีการที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการใช้ในการประเมินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงและกำหนดวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า บางกรณีผู้สอบบัญชีนำผลการประเมินของวิศวกรผู้ควบคุมโครงการมากำหนดขึ้นความสำเร็จของงาน โดยไม่ได้ทำความเข้าใจวิธีการที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการใช้ในการประเมินอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จอย่างเพียงพอ รวมถึงไม่ได้ทดสอบความเหมาะสมและความสมเหตุสมผลของขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างที่วิศวกรผู้ควบคุมโครงการได้ประเมินขึ้น

3. การตรวจสอบบัญชีรายได้

บัญชีรายได้เป็นรายการหลักของกิจการที่ผู้ใช้รายงานทางการเงินมักให้ความสนใจ และความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ถือเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีจึงควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบบัญชีรายได้เป็นพิเศษ อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. ยังคงพบข้อสังเกตเกี่ยวกับความเพียงพอและเหมาะสมของการตรวจสอบบัญชีรายได้ โดยจากการตรวจทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี แสดงให้เห็นว่า ในปี 2561 ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชียังมีข้อบกพร่อง(ตามภาพ 22) ประกอบด้วย 4 เรื่องหลัก ดังนี้



ภาพ 22 สัดส่วนข้อสังเกตที่พบทั่วไปจากการตรวจทานงานสอบบัญชีในปี 2561 เรื่องการตรวจสอบบัญชีรายได้

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบบัญชีรายได้ ผู้สอบบัญชีควรให้ความสำคัญกับกระบวนการในการประเมินความเสี่ยง ทั้งความเสี่ยงจากการทุจริตและความเสี่ยงจากข้อผิดพลาด รวมทั้งระบุ what can go wrong สำหรับรายได้แต่ละประเภทให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทาน กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีพบว่า การประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ในบางกรณีไม่เพียงพอเหมาะสม รวมทั้งการระบุสิ่งที่สามารถผิดพลาดได้ (“what can go wrong”) สำหรับรายได้แต่ละประเภทไม่ชัดเจน ส่งผลให้ผู้สอบบัญชี ไม่ได้ออกแบบวิธีการตรวจสอบเฉพาะและไม่ได้จัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการคัดเลือก ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้สามารถค้นพบรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญจากการรับรู้รายได้ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ รวมทั้งบางกรณีผู้สอบบัญชีกำหนดความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยง ในระดับปกติ (normal risk) ทั้งที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องถือปฏิบัติว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ใดประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ (significant risk)

การทดสอบระบบการควบคุมภายใน

ในขั้นตอนการทำความเข้าใจจุดควบคุมที่สำคัญของวงจรรายได้ ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน ของบริษัทอย่างเพียงพอ เพื่อระบุจุดควบคุมที่สำคัญในวงจรรายได้ให้ครบถ้วน และนำข้อมูลดังกล่าวไปออกแบบวิธีการทดสอบ การควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลตลอดทั้งปี ทั้งนี้ ในรอบ การตรวจปัจจุบัน ก.ล.ต. พบข้อสังเกตเกี่ยวกับการทดสอบระบบการควบคุมภายใน ดังนี้

- ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในวงจรรายได้ยังไม่ละเอียดเพียงพอ รวมทั้งไม่ได้ walkthrough จุดควบคุม ที่สำคัญในวงจรรายได้ได้อย่างครบถ้วน
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบจุดควบคุมที่สำคัญอย่างเหมาะสม เช่น จุดรับรู้รายได้ การแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนจากการขาย ในสกุลเงินต่างประเทศ เป็นต้น เพื่อให้ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน วงจรรายได้
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้แบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยที่มีลักษณะรายการและการควบคุมที่เหมือนกัน เพื่อออกแบบวิธีการ ทดสอบการควบคุมสำหรับแต่ละกลุ่มประชากรย่อยแยกจากกัน ทำให้จำนวนตัวอย่างอาจไม่เพียงพอที่จะสามารถ สรุปได้ว่าระบบการควบคุมภายในของบริษัทในแต่ละประเภทของรายได้นั้น มีประสิทธิภาพหรือไม่
- ขนาดตัวอย่างและวิธีการในการเลือกตัวอย่างเพื่อทดสอบการควบคุมภายในยังไม่เพียงพอเหมาะสม รวมทั้งผู้สอบบัญชี ไม่ได้สุ่มทดสอบการควบคุมให้ตัวอย่างกระจายทั้งปี และไม่ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้มั่นใจว่าระบบการควบคุมภายใน ที่เกี่ยวข้องกับรายได้ดังกล่าวนี้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลตลอดทั้งปี

การตรวจสอบเนื้อหาสาระบัญชีรายได้และการทดสอบรายละเอียดบัญชีรายได้

ในการรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับการทดสอบรายละเอียดบัญชีรายได้จากการขาย ผู้สอบบัญชีควรบันทึกข้อมูลสำคัญ ที่เกี่ยวข้องกับจุดรับรู้รายได้จากการขาย หรือเอกสารที่แสดงถึงวันที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนของสินค้าไปยังผู้ซื้อ เช่น วันที่ ส่งมอบสินค้า วันที่โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าไปยังผู้ซื้อตามเงื่อนไขทางการค้า (international commercial term: “incoterm”) เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตรวจสอบรายการขายที่มีลักษณะแตกต่าง จากรายการขายทั่วไปของกิจการ โดยกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีและสรุปผลจากการ ตรวจสอบบัญชีในประเด็นดังกล่าว เช่น ตรวจสอบสัญญาซื้อขายสินค้า เอกสารที่แสดงถึงการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทน ในตัวสินค้าไปยังลูกค้า การพิจารณาการเป็นตัวแทนหรือตัวการของบริษัท การรับชำระเงิน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม จากการตรวจทาน กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี ก.ล.ต. พบข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับการทดสอบรายละเอียดบัญชีรายได้ ดังนี้

- การเลือกตัวอย่างไม่เพียงพอเหมาะสม เช่น การเลือกตัวอย่างด้วยวิธีเฉพาะเจาะจง โดยเลือกเพียงรายการที่มีมูลค่ามากกว่าจำนวนเงินที่กำหนดขึ้นมาตรวจสอบเท่านั้น ทำให้ประชากรส่วนที่เหลือไม่มีโอกาสถูกเลือกทั้งที่เมื่อรวมรายการของประชากรส่วนที่เหลือแล้วมีจำนวนที่มีสาระสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้บันทึกผลการตรวจสอบข้อมูลหรือเอกสารสำคัญที่ใช้ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า หรือเอกสารที่แสดงว่า บริษัทได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้แก่ลูกค้าแล้ว เพื่อให้ข้อสรุปว่ารายได้จากการขายเกิดขึ้นจริง เช่น วันที่ลูกค้าลงนามรับสินค้า วันที่ส่งมอบสินค้าตาม incoterm เป็นต้น
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาถึงผลกระทบจากการที่บริษัทใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามวันที่ในเอกสารใบแจ้งหนี้ บันทึกรายได้จากการขายต่างประเทศแทนที่จะใช้อัตราแลกเปลี่ยนตาม incoterm
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทดสอบความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ผู้บริหารใช้ในการประมาณการเกี่ยวกับรายได้ เช่น ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรับประกันและรับคืนสินค้า ส่วนลดเงินสดและส่วนลดการค้า อัตราการกลับมาใช้คะแนนสะสมของลูกค้า เป็นต้น
- ในการตรวจสอบรายการเงินสนับสนุนการขายและเงินชดเชยค่าซ่อมแซมสินค้าจากผู้ขาย (“supplier”) ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำความเข้าใจถึงลักษณะของเงื่อนไขและข้อตกลงระหว่าง supplier กับบริษัท และรวบรวมหลักฐานแวดล้อมอื่นเพื่อพิจารณาประกอบข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีว่า เงินที่ได้รับจาก supplier ดังกล่าวควรบันทึกบัญชีสุทธิจากต้นทุนขายหรือบันทึกเป็นรายได้อื่น
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการพิจารณาว่า การขายสินค้าของบริษัทนั้นเข้าลักษณะการเป็นตัวแทนหรือตัวการ ส่งผลต่อการพิจารณาความเหมาะสมของการแสดงรายการว่า บริษัทควรแสดงรายได้และต้นทุนขายในรายงานทางการเงินแยกต่างหากจากกันหรือแสดงรายการรายได้ในรายงานทางการเงินด้วยยอดสุทธิจากต้นทุนขาย
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่ใช้ในการพิจารณาว่า การขายสินค้านั้นเข้าลักษณะเป็นการขาย โดยยังไม่ส่งมอบสินค้า (Bill and Hold Sales) หรือไม่
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาผลกระทบของการรับรู้รายได้ดอกผลจากการให้เชื่อในวันที่ครบกำหนดชำระค่างวดว่าเป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือไม่
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาว่า รายการลดหนี้ที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน เพื่อลดหนี้จากการขายปีก่อนนั้น มีสาระสำคัญเพียงไร และควรมีการปรับปรุงรายงานทางการเงินย้อนหลังหรือไม่
- ผู้สอบบัญชีไม่ได้พิจารณาว่า การที่บริษัทบันทึกบัญชีรายการที่บริษัทใหญ่ยกหนี้เงินกู้ยืมให้แก่บริษัทเป็นรายได้นั้น เป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือไม่ ทั้งที่รายการดังกล่าวมีลักษณะเสมือนการได้รับเงินทุนจากบริษัทใหญ่ เพื่อให้บริษัทมีเงินลงทุนหมุนเวียนเพียงพอ
- ผู้สอบบัญชีตรวจสอบราคาโอน (transfer pricing) กับเอกสารใบแจ้งหนี้และการส่งหนังสือยืนยันยอดระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้องกันเท่านั้น ซึ่งยังไม่เพียงพอที่จะสนับสนุนข้อสรุปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของนโยบายราคา ทั้งนี้ การกำหนดราคาโอนอาจเป็นช่องทางในการถ่ายเทผลประโยชน์ ผู้สอบบัญชีจึงควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้

การตรวจตัดยอดบัญชีรายได้และใบลดหนี้

ในการตรวจตัดยอดรายได้ ผู้สอบบัญชีควรบันทึกที่มาและเหตุผลของการกำหนดขอบเขตระยะเวลาของการตรวจตัดยอด โดยพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจส่งผลทำให้การรับรู้รายได้ไม่ตรงงวดบัญชี เช่น ระยะเวลาที่ใช้ในการส่งมอบสินค้า และ incoterm เป็นต้น นอกจากนี้ ในการตรวจตัดยอดใบลดหนี้ ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบไปถึงเอกสารการขายของรายการลดหนี้ เพื่อพิจารณาว่าบริษัทบันทึกการลดหนี้ถูกต้องบัญชีหรือไม่

การวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่อง ที่ควรปรับปรุง

ในรอบการตรวจที่ 3 (ปี 2559 – 2561) ก.ล.ต. เห็นถึงความมุ่งมั่นของสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในการร่วมกันปรับปรุงและพัฒนาคุณภาพทั้งในส่วนของการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีและในส่วนของคุณภาพงานสอบบัญชีให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ทำการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่อง (root cause analysis) ซึ่งถือเป็นกระบวนการสำคัญที่จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถกำหนดแผนการแก้ไขข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุง (“remediation plan”) ได้อย่างเหมาะสมตรงจุด และทันท่วงที อีกทั้งยังช่วยป้องกันไม่ให้เกิดข้อบกพร่องเดิมซ้ำอีก ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้แสดงให้เห็นถึงความพยายามในการปรับปรุงแก้ไขปัจจัยที่เป็นสาเหตุของข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุงในปีก่อนให้หมดไป เช่น เพิ่มคำอธิบายในคู่มือการสอบบัญชีในแต่ละเรื่องให้ละเอียดมากขึ้นเพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานนำไปใช้อย่างถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกัน เพิ่มการมีส่วนร่วมของผู้สอบบัญชีและผู้ควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (partner involvement) ส่งเสริมให้มีการปรึกษาหารือเรื่องที่สำคัญกับ technical team จัดอบรมให้แก่พนักงานในเรื่องที่ยังพบข้อบกพร่องและเรื่องที่ยากและซับซ้อน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม จากการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุงในเบื้องต้น ก.ล.ต. เห็นว่า สาเหตุที่ทำให้สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่ควรปรับปรุงได้อย่างมีประสิทธิภาพ อาจเกิดจากปัจจัยดังต่อไปนี้

1. การรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้อยู่กับองค์กร

การมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอจะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมีกำลังคนที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงานให้มีคุณภาพและสามารถดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาระบบควบคุมคุณภาพในด้านต่าง ๆ ให้มีมาตรฐานในระดับสูงได้ รวมทั้งบุคลากรที่มีประสบการณ์สูงซึ่งมีวิจรรย์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional skepticism) จะช่วยส่งเสริมความเหมาะสมในการใช้ดุลยพินิจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานได้ อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันปัญหาการขาดแคลนบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชียังคงมีอยู่อย่างต่อเนื่อง อัตราการลาออกของพนักงานยังคงมีสัดส่วนที่สูง โดยเฉพาะอย่างยิ่งพนักงานในระดับที่มีประสบการณ์ซึ่งสามารถทำหน้าที่เป็นผู้ควบคุมงานได้ ประกอบกับบุคลากรรุ่นใหม่มีความสนใจที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีลดลง นอกจากนี้ สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็กบางแห่งอาจยังไม่ได้มีแผนการพัฒนาศักยภาพของพนักงาน รวมถึงแผนการวางตำแหน่งทดแทน (succession plan) เพื่อพัฒนาพนักงานขึ้นมาเป็นผู้บริหารระดับสูง ทำให้พนักงานขาดแรงจูงใจที่จะอยู่กับสำนักงานสอบบัญชีในระยะยาว และสำนักงานสอบบัญชีไม่สามารถสร้างคนมาทดแทนตำแหน่งงานเดิมได้อย่างทันท่วงที ซึ่งหลายปีที่ผ่านมา สำนักงานสอบบัญชีทุกแห่งให้ความสำคัญอย่างมากกับการรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้อยู่กับองค์กร โดยปรับปรุงกลยุทธ์และนโยบายที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทน ความก้าวหน้าในสายอาชีพ เพื่อดึงดูดและรักษาบุคลากร รวมถึงสร้างวัฒนธรรมและสภาพแวดล้อมในองค์กรเพื่อให้พนักงานมีความผูกพันกับองค์กรมากขึ้นและสามารถตอบสนองความต้องการของบุคลากรรุ่นใหม่ ส่งผลให้อัตราการลาออกของพนักงานในรอบการตรวจที่ 3 ลดลงจากในอดีต แต่ยังคงมีสัดส่วนที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับวิชาชีพอื่น ปัญหาการรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้อยู่กับองค์กรจึงยังคงเป็นความท้าทายอย่างต่อเนื่องสำหรับทุกสำนักงานสอบบัญชี ทั้งนี้ ก.ล.ต. เห็นถึงความสำคัญของการแก้ไขปัญหาการขาดแคลนบุคลากรในวิชาชีพสอบบัญชี จึงได้ประสานงานและหารือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อาทิ สภาวิชาชีพบัญชี ในเรื่องดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ เพื่อหาแนวทางในการวางรากฐานให้วิชาชีพสอบบัญชีเป็นอาชีพที่น่าสนใจ และดึงดูดให้มีผู้สนใจเข้ามาปฏิบัติงานในวิชาชีพมากยิ่งขึ้น ซึ่งการดำเนินการข้างต้นจำเป็นต้องใช้เวลาและความร่วมมือจากทุกภาคส่วน

2. การวางแผนเพื่อเตรียมความพร้อมให้บุคลากรทุกระดับมีความรู้เท่าทันกับการเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานวิชาชีพบัญชีมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีจะต้องเตรียมความพร้อมให้แก่บุคลากร เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต.

พบว่า สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังขาดการวางแผนล่วงหน้าเพื่อเตรียมความพร้อมให้กับบุคลากรทุกระดับ ทำให้การให้ความรู้และฝึกอบรมบุคลากร รวมถึงการเตรียมความพร้อมของเครื่องมือต่าง ๆ เป็นไปอย่างกระชั้นชิด ส่งผลต่อความเพียงพอและเหมาะสมของคู่มือการปฏิบัติงาน และความเข้าใจที่ถูกต้องของบุคลากรต่อข้อกำหนดต่าง ๆ ซึ่งที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบข้อสังเกตที่เกิดจากความรู้ความเข้าใจในมาตรฐานที่ออกใหม่ไม่ถูกต้อง เนื่องจากสำนักงานสอบบัญชีมีช่วงเวลาในการเตรียมความพร้อมในด้านการอบรมและการปรับปรุงคู่มือการสอบบัญชีค่อนข้างสั้น ทั้งนี้ ก.ล.ต. ให้ความสำคัญกับการสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนมีความรู้เท่าทันพัฒนาการที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและนำความรู้ดังกล่าวมาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ก.ล.ต. จึงได้จัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะมีผลใช้บังคับในอนาคตแก่ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนอย่างต่อเนื่อง

3. คู่มือการสอบบัญชี แนวการสอบบัญชี และเครื่องมือที่ใช้ในการสอบบัญชี

คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีที่ละเอียดเพียงพอ รวมทั้งเครื่องมือที่ใช้ช่วยในการสอบบัญชี จะช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานเข้าใจถึงวัตถุประสงค์และกระบวนการสอบบัญชีในแต่ละเรื่อง และสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รวมทั้งส่งเสริมความสม่ำเสมอของคุณภาพการปฏิบัติงานสอบบัญชีและทำให้งานสอบบัญชีเป็นมาตรฐานเดียวกัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ตาม ก.ล.ต. พบว่า คู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังมีเนื้อหาไม่ครอบคลุมเรื่องสำคัญบางเรื่องตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนด รวมถึงมีรายละเอียดแนวปฏิบัติในบางเรื่องยังไม่ชัดเจน สำนักงานสอบบัญชีจึงควรมอบหมายให้บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอทำหน้าที่ในการทบทวนและปรับปรุงเนื้อหาและรายละเอียดต่าง ๆ ในคู่มือการสอบบัญชีและแนวการสอบบัญชีให้ครบถ้วนและสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพและข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสื่อสารคู่มือการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชีในส่วนของเนื้อหาที่ปรับปรุงใหม่ให้พนักงานทุกคนรับทราบ และมีกระบวนการติดตามที่ทำให้มั่นใจได้ว่าทีมตรวจสอบมีความเข้าใจอย่างถูกต้องเพียงพอที่จะปฏิบัติงานได้อย่างมีคุณภาพ นอกจากนี้ การใช้เครื่องมือการสอบบัญชีต่าง ๆ จะช่วยให้งานสอบบัญชีมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น เช่น โปรแกรมการคำนวณและเลือกตัวอย่าง โปรแกรมการวิเคราะห์ข้อมูล เป็นต้น

4. การติดตามผลและการจัดทำแผนการแก้ไขข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง (“remediation plan”)

กระบวนการติดตามผลที่ได้นั้น จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมีข้อมูลเพื่อวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่อง ประเมินผลกระทบของข้อบกพร่องที่พบในแต่ละเรื่อง กำหนดลำดับความสำคัญในการจัดทำแผนการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องได้อย่างตรงจุด สื่อสารผลกระทบของข้อบกพร่องที่พบจากกระบวนการติดตามผลและข้อเสนอแนะในการดำเนินการแก้ไขให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องรับทราบ และสามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่สำคัญได้อย่างทันท่วงที ส่งผลให้ระบบควบคุมคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีดีขึ้น ซึ่งที่ผ่านมา ก.ล.ต. พบว่า สำนักงานสอบบัญชีมีกระบวนการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติตามคู่มือของสำนักงานสอบบัญชีแล้ว แต่ในบางกรณีการติดตามผลยังไม่ละเอียดเพียงพอทำให้ไม่สามารถค้นพบประเด็นข้อสังเกตที่ควรปรับปรุง รวมถึงสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งยังมีกระบวนการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องและการจัดทำแผนการแก้ไขข้อสังเกตที่ยังไม่ตรงจุดหรือไม่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและวัฒนธรรมองค์กร ส่งผลให้การดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องยังไม่สัมฤทธิ์ผล และข้อบกพร่องในอดีตยังคงเกิดขึ้นซ้ำ ทั้งนี้ นอกเหนือจากคู่มือและแนวการติดตามผลที่ครบถ้วนเพียงพอแล้ว ผู้ทำหน้าที่ติดตามผลเป็นอีกหนึ่งปัจจัยที่ทำให้กระบวนการติดตามผลมีประสิทธิภาพ ซึ่ง ก.ล.ต. พบว่า หากผู้ทำหน้าที่ติดตามผลมีความรู้และประสบการณ์ที่เหมาะสม รวมถึงใช้เวลาในการปฏิบัติงานติดตามผลอย่างเพียงพอ จะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีได้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่สำคัญอย่างครบถ้วน นอกจากนี้ หัวหน้าสำนักงานสอบบัญชีมีส่วนสำคัญอย่างมากในการพิจารณาความเหมาะสมของแผนการแก้ไข รวมทั้งจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอที่จะสามารถตอบสนองต่อสาเหตุที่แท้จริงของข้อบกพร่องที่พบได้

แผนงานและเรื่องสำคัญที่จะมุ่งเน้นในปี 2562

ในปี 2562 ก.ล.ต. จะสานต่อแผนงานในการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่ stakeholders ทุกฝ่ายอย่างต่อเนื่อง โดยสนับสนุนให้ stakeholders ทุกฝ่ายในระบบนิเวศในการจัดทำรายงานทางการเงิน (financial reporting ecosystem) ไม่ว่าจะเป็น กรรมการบริษัท กรรมการตรวจสอบ ผู้บริหารระดับสูง ผู้รับผิดชอบโดยตรงในการจัดทำรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน (preparer) สามารถทำหน้าที่ของตนได้อย่างเต็มศักยภาพเพื่อยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนให้ยั่งยืน ทั้งนี้ แนวทางการดำเนินการที่สำคัญในการเสริมสร้างความเข้มแข็งให้แก่ stakeholders ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดทำรายการทางการเงินสามารถสรุปได้ ดังนี้

แผนการสร้างความเข้มแข็งให้ preparer

preparer นับว่าเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญยิ่งในการผลักดันให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพตั้งแต่ต้นทาง ก.ล.ต. จึงเห็นถึงความสำคัญในการยกระดับคุณภาพของ preparer และคุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนอย่างต่อเนื่อง โดยในปี 2562 ก.ล.ต. จะจัดอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จะมีผลใช้บังคับในอนาคต เพื่อเตรียมความพร้อมให้ preparer สามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างมีคุณภาพ นอกจากนี้ ในปี 2562 ก.ล.ต. จะจัดให้มีงานวิจัยเพื่อศึกษาข้อมูลรายการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเสนอให้บริษัทจดทะเบียนปรับปรุงแก้ไขรายงานทางการเงินในระหว่างกระบวนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี (“ข้อมูล audit adjustments”) สำหรับรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนสำหรับปี 2561 เพื่อนำผลการศึกษาดังกล่าวมาใช้ประกอบการพิจารณากำหนดแนวทางในการยกระดับคุณภาพ preparer และรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน เช่น นำหัวข้อเรื่องที่พบว่าบริษัทจดทะเบียนยังบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง หรือประเด็นที่ต้องมีการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ไปหารือกับสภาวิชาชีพฯ และนำไปจัดอบรมสัมมนาให้แก่ preparer ต่อไป

แผนการส่งเสริมให้กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนสำคัญในการสนับสนุนให้บริษัทจดทะเบียนจัดทำรายงานทางการเงินได้อย่างมีคุณภาพ

กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการช่วยกำหนดทิศทางการดำเนินการของบริษัท และมีส่วนช่วยกำกับดูแลให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินงานด้วยความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งจะส่งผลให้บริษัทจดทะเบียนเติบโตอย่างยั่งยืน ในปี 2562 ก.ล.ต. จึงจะส่งเสริมให้กรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบได้ทำหน้าที่ของตนเองในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพและตอบสนองต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลมากขึ้น ทั้งนี้ International Organization of Securities Commissions (IOSCO) ได้ออกแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการส่งเสริมคุณภาพงานสอบบัญชี (Good Practices for Audit Committees in Supporting Audit Quality) ซึ่ง ก.ล.ต. มีแผนที่จะศึกษาแนวปฏิบัติดังกล่าว และยกย่องแนวปฏิบัติเป็นภาษาไทยเพื่อเผยแพร่แนวปฏิบัติให้กรรมการตรวจสอบทราบ และสามารถนำไปปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ การที่บริษัทจดทะเบียนมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยป้องกันมิให้เกิดข้อผิดพลาดและการกระทำทุจริตได้ รวมทั้งยกระดับความเชื่อมั่นของระบบการรายงานทางการเงินและส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียนเติบโตอย่างยั่งยืน ในปี 2562 ก.ล.ต. จึงมีแผนงานที่จะส่งเสริมให้เกิด tone at the top ในการให้ความสำคัญกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งกรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบถือเป็นผู้ที่มีส่วนสำคัญในการผลักดันให้ระบบการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนมีความเพียงพอและเหมาะสม

แผนการพัฒนาคุณภาพงานสอบบัญชี

ผลจากการเข้าตรวจระบบควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันแสดงให้เห็นว่า สำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ปรับปรุงคุณภาพตามที่ ก.ล.ต. ได้เคยให้ข้อสังเกตไว้แล้ว ก.ล.ต. จึงจะปรับแผนการตรวจคุณภาพงานสอบบัญชีในปี 2562 ให้มีประสิทธิภาพและเจาะลึกไปยังเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง (specific high risk area) มากขึ้น ได้แก่ ความเชื่อมโยงของการให้คำตอบแทนกับคุณภาพงานสอบบัญชี การเตรียมความพร้อมให้แก่ผู้ที่มีศักยภาพในการเลื่อนตำแหน่งขึ้นเป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุน การเก็บรักษาความลับของข้อมูลลูกค้าสอบบัญชี การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหลักตามจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีที่ออกมาใหม่ การประเมินความพร้อมของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของลูกค้าสอบบัญชีก่อนการตอบรับงาน การพัฒนาแนวการสอบบัญชีและการฝึกอบรมเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ออกมาใหม่ ผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินการตามแผนการแก้ไขข้อบกพร่อง เป็นต้น ทั้งนี้ ก.ล.ต. จะสื่อสารข้อสังเกตและข้อเสนอแนะให้ผู้สอบบัญชีและสำนักงานสอบบัญชีได้รับทราบอย่างต่อเนื่อง โดยให้ความสำคัญกับการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของข้อบกพร่องและการจัดทำแผนการแก้ไขข้อบกพร่องของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง เพื่อให้สำนักงานสอบบัญชีสามารถปรับปรุงแก้ไขเรื่องดังกล่าวได้อย่างตรงจุด ทันเวลา และมีประสิทธิผล สำหรับงานด้านการพัฒนาและสนับสนุนสำนักงานสอบบัญชีในการยกระดับคุณภาพที่สำคัญที่ ก.ล.ต. จะดำเนินการในปี 2562 มีดังนี้

1. จัดอบรมให้ความรู้แก่ผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับประเด็นปัญหาที่พบจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีไปใช้ในทางปฏิบัติ โดยจะเน้นเรื่อง ก.ล.ต. พบข้อบกพร่องค่อนข้างมาก รวมถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการสอบบัญชีที่มีผลใช้บังคับในอนาคต ได้แก่ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า และมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับปรับปรุงใหม่ (ISQM 1 และ ISQM 2) เพื่อเตรียมความพร้อมให้แก่ผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ก.ล.ต. ยังมีแผนจะจัดอบรมให้ความรู้และเตรียมความพร้อมให้แก่ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ IT General Control และ application control ทั้งนี้ เพื่อเตรียมความพร้อมและเสริมสร้างศักยภาพของผู้สอบบัญชีให้สามารถก้าวทันการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจที่มีการใช้เทคโนโลยีเข้ามาเป็นส่วนสำคัญมากขึ้น

2. สนับสนุนสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กให้ร่วมมือกันจัดทำเครื่องมือด้านเทคโนโลยีที่สนับสนุนประสิทธิภาพงานสอบบัญชีเพื่อนำมาใช้งานร่วมกัน เช่น E-audit workpapers ระบบคลังข้อมูลความรู้ เป็นต้น รวมทั้งให้ความรู้แก่ผู้สอบบัญชีในสังกัด local audit firms เกี่ยวกับวิวัฒนาการทางเทคโนโลยีที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การใช้ data analytic ในการสอบบัญชี

3. ร่วมกับสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในการสนับสนุนโครงการพัฒนาผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์และคุณสมบัติเพียงพอที่จะมาทำหน้าที่เป็น EQCR และผู้ทำหน้าที่ติดตามผล (monitoring team) ของสำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กหรือสำนักงานสอบบัญชีที่จะก้าวไปสู่ตลาดทุน ซึ่งจะช่วยเพิ่มจำนวนรายงานทางการเงินของบริษัทในตลาดทุนที่ engagement partner สามารถรับตรวจสอบได้ รวมถึงรองรับการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดเกี่ยวกับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีของ public interest entities

4. ร่วมมืออย่างต่อเนื่องกับกลุ่มประเทศสมาชิก AARG ในการสานต่อเป้าหมายในการลดประเด็นข้อบกพร่องที่พบในงานสอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนที่ตรวจสอบโดยสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big-4 firms) อย่างน้อยร้อยละ 25 ภายในปี 2563 เพื่อยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีของตลาดทุนในภูมิภาคอาเซียน โดยทำการวิเคราะห์เชิงลึกถึงสาเหตุของประเด็นข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นร่วมกับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในภูมิภาค รวมถึงติดตามความคืบหน้าในการลดประเด็นข้อบกพร่องที่พบในงานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง

5. ส่งเสริมให้สำนักงานสอบบัญชีในตลาดทุนมีหลักการกำกับดูแลสำนักงานสอบบัญชีที่ดี (audit firm governance) เพื่อให้เป็นแนวทางในการส่งเสริมความโปร่งใสในการบริหารงานภายในสำนักงานสอบบัญชี และรองรับการพัฒนากระบวนการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีฉบับปรับปรุงใหม่ (ISQM 1)

ข้อมูลสถิติที่สำคัญ

จำนวนสำนักงานสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีในสังกัดที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2561

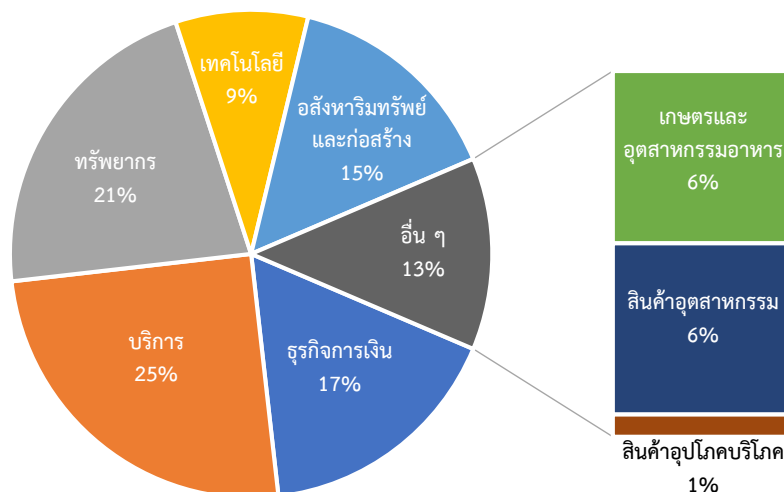
ประเภทสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนสำนักงานสอบบัญชี	จำนวนผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ
Big-4 firms	4	140
International firms	5	14
Local firms	19	85
รวม	28	239

อัตราส่วนบริษัทจดทะเบียนต่อผู้สอบบัญชีในตลาดทุน เท่ากับ 2.93

สถิติการให้ความเห็นชอบผู้สอบบัญชีในตลาดทุน

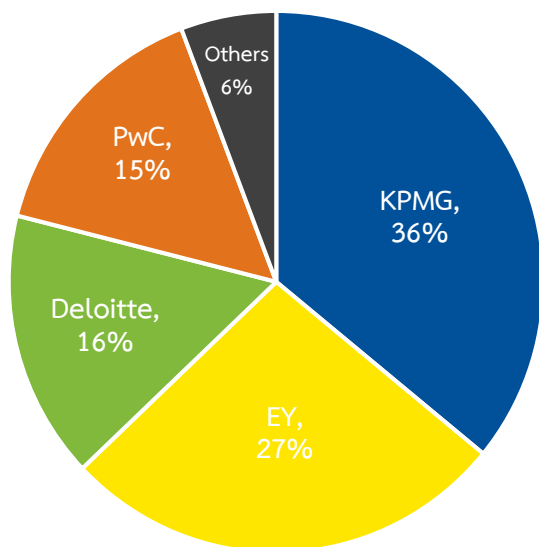
ปี	จำนวนผู้ยื่นคำขอ ความเห็นชอบทั้งสิ้น	จำนวนผู้ที่ได้รับความเห็นชอบ		จำนวนผู้ที่ไม่ได้รับ ความเห็นชอบ
		ยื่นครั้งแรก	ต่ออายุ	
2557	46	15	29	2
2558	34	21	11	2
2559	65	26	39	-
2560	62	26	36	-
2561	53	28	25	-

สัดส่วนมูลค่าตามราคาตลาดรวม (market capitalization) จำแนกตามประเภทธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ ก.ล.ต. เลือกตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีในปี 2561



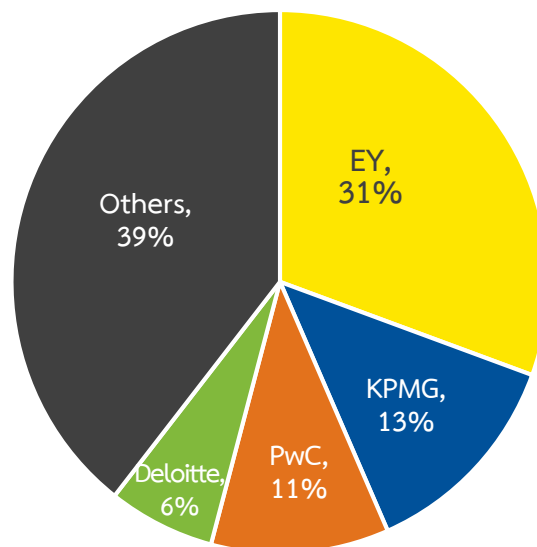
หมายเหตุ มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 28 ธันวาคม 2561

สัดส่วนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงานสอบบัญชี
วัดตามมูลค่าตามราคาตลาดรวม (market capitalization)



หมายเหตุ มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 28 ธันวาคม 2561

สัดส่วนจำนวนลูกค้าบริษัทจดทะเบียนของแต่ละสำนักงาน
สอบบัญชี



หมายเหตุ มูลค่าตามราคาตลาดรวมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
แห่งประเทศไทย ณ วันที่ 28 ธันวาคม 2561

สถิติการให้บริษัทจดทะเบียนแก้ไขงบการเงิน

หน่วย: บริษัท

สาเหตุของการแก้ไข	2558	2559	2560	2561
(1) การจัดทำรายงานทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูลไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	2	1	2	-
(2) ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นเนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตโดยผู้บริหาร	3	2	-	1

สถิติการดำเนินการกักงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน

หน่วย: บริษัท

การดำเนินการ	2558	2559	2560	2561
การสั่งให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ (special audit)	-	-	3	-

รายละเอียดการติดต่อ

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



สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ **1207**