

ตัวอย่างการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

โดย... ประวิทย์ วิวรรณธนานุตร์



สาเหตุที่ทำให้มีการกล่าวหาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

- ▶ กรณีที่ผู้กล่าวหาเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการของกิจการที่ว่าจ้าง
 - ▶ เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ระหว่างกัน
 - ▶ ต้องเสียค่าปรับจากความผิดพลาด ขาดความรับผิดชอบ หรือขาดความรู้ความสามารถ ของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ทำให้ผู้ว่าจ้างไม่พอใจ
 - ▶ รับทำบัญชีและค่าบริการทุกเดือน และรับจะจัดหาผู้สอบบัญชีเพื่อลงนามรับรองงบการเงิน รวมทั้งจัดส่งงบการเงินและยื่นแบบ ภงด. 50 ให้หน่วยงานรัฐ/หน่วยงานกำกับดูแล แต่ไม่สามารถดำเนินการได้ตามที่ตกลงไว้
 - ▶ ผู้สอบบัญชีรับงานตรวจสอบและจัดหาคนทำบัญชีให้ โดยผู้สอบบัญชีจะมารับเอกสารขั้นต้นไปลงบัญชีทุกเดือน แต่ไม่จัดส่งงบการเงินที่ลงนามรับรองแล้วให้ผู้ว่าจ้างเป็นระยะเวลาหลายปี

สาเหตุที่ทำให้มีการกล่าวหาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

- ▶ **กรณีที่ถูกกล่าวหาเป็นหน่วยงานกำกับดูแล**
 - ▶ การตรวจสอบการลงบัญชีของนิติบุคคล (กิจการ) โดยเจ้าหน้าที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า
 - ▶ การตรวจสอบการเสียภาษีของนิติบุคคล (กิจการ) โดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร
 - ▶ การตรวจสอบกิจการของสำนักงาน ค.ป.ภ. หรือสำนักงาน ก.ล.ต. หรือธนาคารแห่งประเทศไทย
 - ▶ การตรวจสอบงบการเงินหรือการสอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีโดยสำนักงาน ก.ล.ต.
 - ▶ หน่วยงานกำกับดูแลได้ตรวจสอบจำนวนงบการเงินที่ผู้สอบบัญชี หรือผู้ทำบัญชีแต่ละราย มีการลงนามหรือการแจ้งลงลายมือชื่อ เกินกว่ากฎหมายกำหนด

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

- ▶ การบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง หรือลงบัญชีเกินกว่าระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด
- ▶ การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้องครบถ้วน
- ▶ ผู้ทำบัญชี นอกจากจะบันทึกบัญชีแล้วยังจัดทำกระดาษทำการให้ผู้สอบบัญชี โดยสำเนาบัญชีแยกประเภทแล้วทำ Tick mark ว่า ตรวจสอบใบเสร็จรับเงินสำหรับรายการที่สุ่มตรวจสอบ แต่ไม่มีกระดาษทำการวางแผนการตรวจสอบ และแนวการสอบบัญชีและไม่พบวิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม
- ▶ การบันทึกบัญชีรายจ่าย (ส่วนใหญ่) ผ่านบัญชีเงินสด ทำให้บัญชีเงินสด ณ วันสิ้นปี มียอดบัญชีติดลบ และในวันสิ้นปี ได้มีการปรับปรุงบัญชีเงินสด ดังนี้
 - รายการแรก ปรับปรุงบัญชีเงินฝากธนาคารกับบัญชีเงินสด เพื่อให้ยอดบัญชีเงินฝากธนาคาร ตรงกับยอดเงินใน Bank statement
 - รายการที่ 2 ปรับปรุงบัญชีเงินสดกับบัญชีเจ้าหนี้กรรมการ เพื่อให้ยอดบัญชีเงินสดที่ติดลบ มียอดเป็นบวกซึ่งการปรับปรุงทั้ง 2 รายการข้างต้น โดยไม่มีเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามที่มาตรฐานกำหนด
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการ การวางแผนการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยง
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการแนวการสอบบัญชี หรือมีกระดาดำทำการแนวการสอบบัญชี แต่ไม่ครบถ้วน เช่น การตรวจรายได้ ไม่ได้ระบุให้ทำการตรวจตัดยอดขาย หรือมีการตรวจครบถ้วน แต่ทำได้บางส่วน เช่น การตรวจลูกหนี้การค้าโดยตรวจการตั้งหนี้เพียงอย่างเดียว
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการตรวจนับเงินสด หรือสินค้าคงเหลือ หรือ การตรวจสอบต้นทุนต่อหน่วยของสินค้า
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการส่งหนังสือยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร ลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้เงินกู้ยืม เป็นต้น
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการการตรวจตัดยอดซื้อและยอดขาย
 - ▶ การสุ่มตัวอย่างไม่เหมาะสม เช่น เลือกตัวอย่างเพียง 1 เดือนและเลือกไม่กี่รายการ
 - ▶ มีการวางแผนการตรวจสอบ การประเมินความเสี่ยง และวางแผนการสอบบัญชี แต่ไม่ปรากฏกระดาดำทำการที่ใช้ในการตรวจสอบ
 - ▶ ไม่มีกระดาดำทำการสรุปผลการตรวจสอบ

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ ผู้สอบบัญชี รับงานตรวจสอบบัญชี แต่รับเอกสารทางบัญชีไปบันทึกบัญชีแทนผู้ทำบัญชีด้วย
- ▶ ในแฟ้มกระดาษทำการ ไม่มีกระดาษทำการวางแผนการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยง ไม่มีแนวการตรวจสอบ โดยมีเพียงการสำเนาบทดลองและบัญชีแยกประเภทของบริษัท ก. เท่านั้น และไม่มีหลักฐานการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม
- ▶ มีกระดาษทำการวางแผนการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบว่า บัญชีสินค้าคงเหลือมีความเสี่ยงสูง แต่ไม่มีการกำหนดให้มีการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ โดยมีเพียงการสำเนารายงานสินค้าคงเหลือเท่านั้น และไม่มีหลักฐานการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ ลักษณะ หรือ ประเภทธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบ ไม่สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบ แนวทางการตรวจสอบ หรือกระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบ เช่น บริษัทประกอบธุรกิจ บริการให้คำปรึกษา โดยในงบการเงินของบริษัทไม่มีรายการบัญชีสินค้าคงเหลือ และต้นทุนขาย แต่มีการกำหนดแผนการตรวจสอบสินค้าคงเหลือมีความเสี่ยงสูง และจัดทำแนวการตรวจสอบสินค้าคงเหลือ
- ▶ การปฏิบัติงานตรวจสอบ 2 กิจการของผู้สอบบัญชี กระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบขาดความน่าเชื่อถือ เช่น กิจการทั้ง 2 มียอดเงินกู้ยืมจากกรรมการ คงเหลือ ณ วันสิ้นปี และปรากฏหนังสือยืนยันยอดในแฟ้มกระดาษทำการของกิจการ A ชื่อของกรรมการผู้ตอบกลับและผู้ส่งเป็นชื่อของกรรมการกิจการ B แต่ใช้ตราประทับของกิจการ A ส่วนในแฟ้มกระดาษทำการของกิจการ B ชื่อของกรรมการผู้ตอบกลับและผู้ส่งเป็นชื่อของกรรมการกิจการ A แต่ใช้ตราประทับของกิจการ B และข้อเท็จจริงที่ตรวจพบคือ พนักงานของบริษัทรับทำบัญชีเป็นผู้จัดทำกระดาษทำการให้ทั้งหมด

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ ไม่มีหลักฐานการส่งหนังสือยืนยันยอด หรือไม่มีหนังสือยืนยันยอดที่ตอบกลับ และไม่มี การตรวจสอบวิธีการอื่นทดแทนสำหรับรายการบัญชีที่มีความเสี่ยงสูง เช่น การส่งหนังสือ ยืนยันยอดของบัญชีธนาคาร บัญชีลูกหนี้การค้า บัญชีเจ้าหนี้การค้า บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้ และคดีความ หรือการตรวจนับสินค้าคงเหลือ เป็นต้น แต่มีเพียงหนังสือหรือคำรับรอง จากผู้บริหาร
- ▶ ไม่มีการใส่เครื่องหมายในการตรวจสอบ (Tick marks) หรือใส่ Tick marks เพียงแค่ ตรวจสอบกับใบสำคัญการบันทึกบัญชี (Vouchers)
- ▶ กระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบรายได้ มีเพียงกระดาษทำการกระทบยอดรายได้ตาม บัญชีแยกประเภท กับรายงานภาษีขายหรือแบบยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ. 30)

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ เพิ่มกระดาษทำการรายการเงินกู้ยืมระยะยาวของผู้สอบบัญชี
 - ไม่พบว่า ผู้สอบบัญชีได้รับหนังสือยืนยันยอดเงินกู้ยืมระยะยาวจากสถาบันการเงิน
 - ไม่พบว่า ได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นทดแทน และ
 - ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับการเปิดเผยหลักประกันเงินกู้ยืมระยะยาว
 - ไม่มีกระดาษทำการสรุปผลการตรวจสอบ

แต่ผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นไว้ในหน้ารายงานฯ อย่างไม่มีเงื่อนไข ซึ่งขาดความสอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชี

- ▶ การประกอบธุรกิจขนส่งของกิจการแห่งหนึ่ง กิจการมีรถบรรทุกทุกจำนวนหลายคัน รถบรรทุกเลขทะเบียน 80-1111 มีใบเสร็จรับเงินในการเติมน้ำมันเพียงแค่ 1 วัน แต่รถเลขทะเบียนดังกล่าว ได้มีการใช้งานในการขนส่งทุกวันจนถึงวันสิ้นเดือนโดยไม่มีใบเสร็จรับเงินเพิ่มเติมในการเติมน้ำมัน และไม่ได้บันทึกค่าน้ำมันค้างจ่าย ส่วนรถบรรทุกอีก 1 คัน เลขทะเบียน 80-1115 มีใบเสร็จรับเงินในการเติมน้ำมันทุกเดือน แต่ไม่มีรายได้จากรถคันดังกล่าว ปรากฏว่า ผู้สอบบัญชี แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงิน

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ บริษัทประกอบธุรกิจรับเหมาก่อสร้างแห่งหนึ่ง ในระหว่างปี มีการรับงานก่อสร้างให้กับหน่วยงานของรัฐ แต่ในงบการเงินไม่มีบัญชีเงินฝากธนาคาร หรือเงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร มีเพียงบัญชีเงินสด ดังนั้น รายการบัญชีที่รับและจ่ายจะลงบัญชีผ่านบัญชีเงินสดทั้งหมด แต่ข้อเท็จจริงคือ หน่วยงานของรัฐที่เป็นลูกค้าของบริษัทดังกล่าว มีการสั่งจ่ายเช็คที่กิจการจำเป็นต้องนำเช็คเข้าบัญชีธนาคาร และพบว่าบริษัทมีบัญชีกระแสรายวันกับธนาคาร และมียอดติดลบจำนวน XX ล้านบาท ณ วันสิ้นปี ซึ่งกิจการไม่ได้บันทึกรายการเคลื่อนไหวของบัญชีเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารดังกล่าว และไม่แสดงไว้ในงบการเงิน
- ▶ ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี ไม่สามารถอธิบายการปฏิบัติงานได้โดยอ้างว่าผู้ช่วยฯ เป็นผู้จัดทำกระดาษทำการ/หรือเป็นผู้ลงบัญชี
- ▶ ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี สามารถอธิบายการปฏิบัติงานทุกขั้นตอนตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ไม่สามารถหากระดาษทำการหรือเอกสารหลักฐานการปฏิบัติ เพื่อแสดงให้เห็นว่า ได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี/มาตรฐานการบัญชี

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ▶ ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่มีการลงนามรับรองงบการเงินจำนวนมากในช่วงปลายเดือนเมษายนของทุกปี จนเป็นเหตุให้สงสัยในเรื่องการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี
- ▶ แพ้มกระดาษทำการตรวจสอบงบการเงิน ไม่มีการลงนามและวันที่จัดทำของผู้สอบบัญชี
- ▶ แผนการตรวจสอบ ระยะเวลา วิธีการ และรายการที่ตรวจสอบ ขาดความสอดคล้องกัน เช่น
 - ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการตรวจสอบบัญชีรายได้จากการขาย เป็นเวลา 5 วัน และมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 2 คน แต่ในแพ้มกระดาษทำการ การตรวจสอบรายได้จากการขาย มีเพียงแค่การตรวจสอบกระทบยอดรายได้กับแบบ ภ.พ. 30 เท่านั้น
 - ผู้สอบบัญชีมีการวางแผนการตรวจสอบบัญชีที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นเวลา 3 วัน และมีผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 2 คน แต่ในแพ้มกระดาษทำการการตรวจสอบ มีหลักฐานเพียงแค่การทดสอบค่าเสื่อมราคา ทั้ง ๆ ที่ การซื้อและการขายในระหว่างปีมีจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ แต่ไม่มีการตรวจสอบกับเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ❖ งบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น
 - ❑ การนำเงินฝากประจำ 6-12 เดือน รวมเป็นเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
 - ❑ การแสดงลูกหนี้ค่าหุ้นไว้เป็นลูกหนี้อื่นในสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น โดยไม่ได้แสดงการหักจากส่วนของผู้ถือหุ้น
 - ❑ การบันทึกบัญชีค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่เข้าเงื่อนไขสัญญาเช่าการเงิน แต่บันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
 - ❑ การไม่ได้บันทึกค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น อย่างเพียงพอ
 - ❑ การไม่ได้บันทึกค่าเผื่อมูลค่าสินค้าลดลง อย่างเพียงพอ
 - ❑ การไม่ได้จัดประเภทส่วนของหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงินที่ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียน

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ❖ งบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น (ต่อ)
 - ❑ การไม่รับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์คงค้าง แต่รับรู้ตามเกณฑ์เงินสด
 - ❑ การรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัวของกรรมการจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญ
 - ❑ การรับรู้รายการซื้อทั้งหมดเป็นต้นทุนขาย โดยไม่ได้บันทึกสินค้าที่ยังไม่ได้ขายเป็นสินค้าคงเหลือ
 - ❑ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีอายุการใช้งานของอาคารและอุปกรณ์จำนวน 5-20 ปี โดยไม่ได้แยกตามประเภทของสินทรัพย์
 - ❑ การไม่ได้เปิดเผยหลักประกัน เงื่อนไข และรายละเอียดโดยสรุปของเงินกู้ยืมระยะยาวจากสถาบันการเงิน

ตัวอย่าง ข้อบกพร่องเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ต่อ)

- ❖ งบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น (ต่อ)
 - ❑ การไม่ได้จัดประเภทส่วนของเงินกู้ยืมระยะยาวที่ครบกำหนดชำระภายใน 1 ปี เป็นหนี้สินหมุนเวียน
 - ❑ การไม่ได้เปิดเผยนโยบายการรับรู้รายได้จากการขายและค่าใช้จ่ายการ
 - ❑ ไม่ได้เปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน
 - ❑ การไม่ได้เปิดเผยเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
 - ❑ ผู้ทำบัญชี จัดประเภทรายการในงบการเงินไม่เป็นไปตามประกาศของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน

ขอบคุณครับ