

สรุปข้อสังเกตจากรายงานการสอบทานตามมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (ISQC1) ของหน่วยงานกำกับดูแลในต่างประเทศ

ฝ่ายพัฒนาและกำกับดูแลคุณภาพผู้สอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้รวบรวมรายงานของหน่วยงานกำกับดูแลผู้สอบบัญชีในประเทศสิงคโปร์ ฮองกงและออสเตรเลีย ซึ่งรายงานผลการสอบทานคุณภาพงานของสำนักงานที่ตรวจสอบบัญชีบริษัทที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ในช่วงรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553-2554 สภาวิชาชีพบัญชีฯ เห็นว่าเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ และเพื่อเป็นข้อพิจารณาแก่สำนักงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีในประเทศไทย จึงได้รวบรวมปัญหาในการปฏิบัติงานที่คล้ายคลึงกัน รวบรวมสรุปเป็นหมวดหมู่เดียวกัน เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบสำหรับปี 2555 มีประสิทธิภาพมากขึ้นต่อไป โดยผู้สนใจสามารถอ่านรายละเอียดเพิ่มเติมได้ตามการอ้างอิงแนบท้าย

เนื้อหา

- ข้อสังเกตที่พบจากการสอบทานระบบการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Firm level)
 - ทรัพยากรบุคคล
 - การสอบทานงาน
 - การติดตามผลการควบคุมคุณภาพงาน
- ข้อสังเกตที่พบจากการสอบทานระบบการควบคุมคุณภาพในระดับของงานสอบบัญชี (Engagement level)
 - การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี (Accounting Estimates)
 - การส่งจดหมายยืนยันยอด
 - การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (Group Audit)
 - การตรวจสอบเงินกู้ยืมระยะยาว
 - หลักฐานการตรวจสอบ

1. ข้อสังเกตที่พบจากการสอบทานระบบการควบคุมคุณภาพในระดับสำนักงาน (Firm level)

1.1 ทรัพยากรบุคคล

จากรายงานหน่วยงานกำกับดูแลของประเทศสิงคโปร์ได้ให้ความเห็นว่าสาเหตุหลักของปัญหาด้านคุณภาพการตรวจสอบคือ การขาดการเน้นย้ำความสำคัญของการ "ทำให้ถูกต้องตั้งแต่เริ่มต้น" (Getting It Right from the Start)

ในบางกรณีพบว่าการมอบหมายให้บุคลากรที่เพิ่งเริ่มงานใหม่ไปปฏิบัติหน้าที่โดยยังไม่ได้มีการให้การฝึกอบรมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับคู่มือและขั้นตอนการตรวจสอบของสำนักงาน ซึ่งอาจส่งผลให้การทำงานไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

สำนักงานควร

- จัดหลักสูตรการอบรมที่มีเนื้อหาครอบคลุมและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานให้กับบุคลากร เช่น ในกรณีที่ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการในต่างประเทศ บุคลากรต้องมีความรู้เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจในประเทศ บัญชีและภาษีของประเทศนั้น ๆ ด้วย นอกเหนือจากทักษะในการตรวจสอบ
- ปรับปรุงระบบการบันทึกการเข้าอบรมและการติดตามให้บุคลากรเข้าอบรมอย่างสม่ำเสมอตามแผนที่วางไว้ในกรณีที่ไม่สามารถจัดการอบรมเพิ่มได้ หรือบุคลากรไม่สามารถเข้าร่วมการอบรมได้แม้มีการจัดอบรมเพิ่มเติมแล้ว สำนักงานควรจัดเอกสารการอบรมให้ผู้ที่ขาดการเข้าอบรม และติดตามประเมินผลในภายหลังว่าบุคลากรได้อ่านและมีความเข้าใจในเอกสารการอบรมนั้นหรือไม่เพียงใด

เนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ รายงานทางการเงิน รวมทั้งมาตรฐานสอบบัญชีมีความซับซ้อนมากขึ้นเรื่อย ๆ บุคลากรของสำนักงานจึงควรจะต้องได้รับการอบรมที่เหมาะสมและเพียงพอเป็นประจำสม่ำเสมอ เพื่อจะได้เข้าใจในธุรกิจและข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะช่วยให้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปได้อย่างถูกต้องตั้งแต่เริ่มต้น

1.2 การสอบทานงาน

การควบคุมดูแลและการสอบทานเป็นปัจจัยสำคัญในการขับเคลื่อนคุณภาพงานตรวจสอบ และเพื่อให้สามารถขับเคลื่อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ควรมีองค์ประกอบที่สำคัญดังนี้

- ความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นผู้สอบทาน การควบคุมดูแลและการสอบทานที่มีประสิทธิภาพ ควรถูกดำเนินการโดยบุคลากรอาวุโส เช่น หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานหรือผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (EQCR) ที่มีประสบการณ์มากกว่าในการตรวจสอบงานนั้น ๆ
- จังหวะเวลาและความเพียงพอของการสอบทาน การควบคุมดูแลและการสอบทานควรเกิดขึ้นตลอด

ระยะเวลาของการตรวจสอบ เพื่อที่จะได้พบประเด็นปัญหา(ถ้ามี)ตั้งแต่เนิ่น ๆ และสามารถแก้ไขได้อย่างทันท่วงที หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานควรมีส่วนร่วมและใช้เวลาอย่างพอเพียงกับการวางแผน การสอบทาน และการประเมินความเหมาะสมของการตัดสินใจที่สำคัญ รวมทั้งดูว่าเอกสารที่ได้จากการตรวจสอบและการปรึกษาหารือเพียงพอที่จะสนับสนุนข้อสรุปของการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งจะทำให้เพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ เช่น ไม่ตรวจสอบมากเกินไปในเรื่องที่มีความเสี่ยงต่ำ ใช้เวลาตรวจสอบอย่างเพียงพอในเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง หรือไม่ต้องทำงานเพิ่มหรือทำใหม่

การมีส่วนร่วมของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานอย่างทันกาลทำให้สามารถพบประเด็นที่สำคัญและแก้ไขได้ทันที ในหลายกรณีพบว่าผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานไม่ได้มีส่วนร่วมอย่างสม่ำเสมอตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งช่วงของการวางแผนตรวจสอบ

ทั้งนี้จากการสอบถามพบว่า ผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีได้ใช้เวลาส่วนใหญ่ไปในงานบริหารแทนที่จะใช้ในการควบคุมดูแลการทำงานของกลุ่มปฏิบัติงาน ถึงแม้ว่าจะเข้าใจได้ถึงความจำเป็นในเรื่องดังกล่าว แต่ให้ข้อเสนอแนะว่าหุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงาน (โดยเฉพาะในสำนักงานที่ขนาดไม่ใหญ่มาก) มีการแบ่งเวลาให้เหมาะสมเพื่อไม่ให้เกิดการบริหารสำนักงานมาเบียดบังเวลาที่ควรใช้ในการสอบทานงานตรวจสอบบัญชี

สำนักงานมักอธิบายว่าในกรณีงานที่หุ่นส่วนมีส่วนร่วมน้อย ผู้จัดการอาวุโสและบุคลากรที่มีประสบการณ์จะได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบงานดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงประสบการณ์และอัตราการเข้า-ออกของบุคลากรที่มีในระดับสูง หุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานและผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานยังคงเป็นบุคคลที่เหมาะสมที่สุดในการให้การควบคุมงานตรวจสอบ

การมีส่วนร่วมของหุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงาน

	รอบระยะเวลาบัญชี 1 เม.ย. 2554 – 31 มี.ค. 2555		รอบระยะเวลาบัญชี 1 เม.ย. 2553 – 31 มี.ค. 2554	
	จำนวนงาน ¹	ร้อยละ	จำนวนงาน ¹	ร้อยละ
เวลาของหุ่นส่วนผู้รับผิดชอบงานที่ใช้ในแต่ละงานต่อเวลาของงานที่ใช้ทั้งหมด				
- น้อยกว่า 1%	9	(9%)	2	(3%)
- 1% – น้อยกว่า 5%	62	(64%)	37	(70%)
- 5% – น้อยกว่า 10%	21	(22%)	10	(19%)
- มากกว่า 10%	5	(5%)	4	(8%)
	<u>97</u>	<u>(100%)</u>	<u>53</u>	<u>(100%)</u>

¹ จำนวนงานที่ตรวจสอบซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจในระดับสำนักงานของ ACRA

จากตารางข้างต้นที่หน่วยงานกำกับดูแลของประเทศสิงคโปร์ (Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)) ได้รายงานและตั้งข้อสังเกตว่า การมีส่วนร่วมของหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานยังอยู่ในระดับต่ำ เมื่อวัดจากเวลาที่ใช้ ในบางกรณีก็ไม่พบหลักฐานการการสอบทานเอกสารการตรวจที่สำคัญ เช่น การวางแผน และการสรุปงานตรวจสอบโดยหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน

ทั้งนี้หน่วยงานดังกล่าวไม่ได้กำหนดเวลาขั้นต่ำในการมีส่วนร่วมของหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน และเห็นว่าควรจะขึ้นอยู่กับความซับซ้อนและความเสี่ยงของแต่ละงาน อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นจุดตั้งต้นให้พิจารณา มีข้อเสนอแนะว่า เวลาที่สมเหตุสมผลน่าจะอยู่ที่ประมาณ 5% ของเวลาที่ใช้กับงานนั้นทั้งหมดสำหรับงานที่มีความเสี่ยงต่ำ และ 10% สำหรับงานที่มีความเสี่ยงสูงกว่า

การมีส่วนร่วมของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (EQCR)

	รอบระยะเวลาบัญชี 1 เม.ย. 2554 – 31 มี.ค. 2555		รอบระยะเวลาบัญชี 1 เม.ย. 2553 – 31 มี.ค. 2554	
เวลาของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานที่ใช้ในแต่ละงาน	จำนวนงาน ²	ร้อยละ	จำนวนงาน ²	ร้อยละ
- น้อยกว่า 5 ชั่วโมง	19	(32%)	16	(37%)
- 5 – น้อยกว่า 10 ชั่วโมง	13	(22%)	12	(28%)
- 10 – น้อยกว่า 15 ชั่วโมง	12	(20%)	6	(14%)
- มากกว่า 15 ชั่วโมง	15	(26%)	9	(21%)
	<u>59</u>	<u>(100%)</u>	<u>43</u>	<u>(100%)</u>
เวลาของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานที่ใช้ในแต่ละงานต่อเวลาของงานที่ใช้ทั้งหมด				
- น้อยกว่า 0.5%	36	(61%)	23	(54%)
- 0.5% – น้อยกว่า 1%	11	(19%)	10	(23%)
- มากกว่า 1%	12	(20%)	10	(23%)
	<u>59</u>	<u>(100%)</u>	<u>43</u>	<u>(100%)</u>

² จำนวนงานที่ตรวจสอบที่จำเป็นต้องมีการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจในระดับสำนักงานของ ACRA

เช่นเดียวกับการมีส่วนร่วมของหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน ในรายงานกล่าวว่า การมีส่วนร่วมของผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานอยู่ในระดับน้อยกว่าที่น่าพอใจ หากดูจากขั้นตอนที่ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานจะต้องทำสำหรับงานตรวจสอบบัญชีบริษัทในตลาดทุนและเวลาโดยประมาณที่ควรจะต้องใช้ เป็นการยากที่จะสรุปได้ว่าจำนวนชั่วโมงเพียงไม่กี่ชั่วโมงจะเป็นการเพียงพอในการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ในเดือนกันยายน 2554 ACRA ได้ออก Audit Practice Bulletin ชื่อ Engagement Quality Control Review ซึ่งกล่าวถึงข้อสังเกตและจำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานควรจะได้ใช้ในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ โดยได้ประมาณว่า สำหรับงานตรวจสอบบริษัททุน จำนวนชั่วโมงที่ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานใช้ควรอยู่ที่อย่างน้อย 13 – 24 ชั่วโมง

1.3 การติดตามผลการควบคุมคุณภาพงาน

มีรายงานว่าในการติดตามผลการควบคุมคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่มีขบวนการติดตามผลที่ดีทั้งในระดับสำนักงานและในระดับของงานตรวจสอบ ซึ่งสำนักงานหลายแห่งได้นำการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานมาเป็นส่วนหนึ่งของการติดตามผลด้วย แต่ก็ยังมีความแตกต่างกันในเรื่องระดับของการให้ความสำคัญในเรื่องนี้ ข้อเสนอแนะคือสำนักงานควรใช้กระบวนการติดตามผลช่วยให้งานตรวจสอบมีการพัฒนาที่ดีขึ้น หากตรวจพบและแก้ไขความไม่มีประสิทธิภาพตั้งแต่เนิ่น ๆ จะทำให้ประหยัดเวลาและทรัพยากรของสำนักงานโดยไม่กระทบกับคุณภาพงาน

ความทันต่อเวลาในการสอบทาน

สำนักงานที่มีเครือข่ายต่างประเทศและพึ่งพิงเครือข่ายจากต่างประเทศให้เป็นผู้ปฏิบัติการสอบทานคุณภาพสำนักงานเหล่านี้ควรจะมีใจว่าการสอบทานที่ดำเนินการโดยสำนักงานเครือข่ายนั้นมีการปฏิบัติตามแผนกระบวนการสอบทานเพียงพอและเหมาะสม หรือมีเรื่องใดที่สำนักงานควรดำเนินการสอบทานเองเพิ่มเติมด้วย ในหลายกรณีพบว่าผลการรายงานผลการสอบทานไม่เสร็จสิ้นลงในระยะเวลาอันควร การสอบทานควรเสร็จสิ้นและได้สื่อสารเรื่องที่ควรมีการแก้ไขก่อนการเริ่มงานตรวจสอบในปีถัดไป เพื่อให้มีข้อมูลนำไปปรับปรุงหรือพัฒนาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบได้

ประสิทธิภาพของการสอบทาน

แผนการการสอบทานคุณภาพที่จะใช้เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการติดตามผลและปรับปรุงคุณภาพการตรวจสอบ ควรมีองค์ประกอบดังนี้

- มีขอบเขตการสอบทานที่ตรงประเด็น กล่าวคือ ไม่ใช่เพียงแค่ดูว่าเอกสารประกอบมีหรือไม่ หรือได้ทำตามรายการ (checklist) หรือกรอกแบบฟอร์มครบถ้วนหรือยัง แต่ควรสอบทานว่าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบครบถ้วนและมีหลักฐานการตรวจสอบเพียงพอหรือไม่ด้วย
- ผู้สอบทานมีความรู้ความสามารถและมีเวลาเพียงพอ
- มีระบบการให้คะแนนคุณภาพงาน ที่ละเอียดพอที่จะทำให้สำนักงานแยกและจัดลำดับความสำคัญของ

ความไม่มีคุณภาพเพื่อการปรับปรุงได้

- มีการสื่อสารผลการสอบทานหรือข้อผิดพลาดที่พบให้บุคลากรในสำนักงานรับทราบอย่างสม่ำเสมอ ผ่านทางการฝึกอบรมหรือเอกสารอื่น เพื่อจะได้เกิดการเรียนรู้ ไม่เกิดข้อผิดพลาดซ้ำ และสามารถปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นในอนาคต
- ผลของการสอบทานคุณภาพงานควรเชื่อมโยงกับการประเมินผลเพื่อพิจารณาผลตอบแทนของบุคลากร

2. ข้อสังเกตที่พบจากการสอบทานระบบการควบคุมคุณภาพในระดับของงานสอบบัญชี

(Engagement level)

2.1 การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี (Accounting Estimates)

จากรายงานของ ACRA, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA) ออสเตรเลีย และ Australian Securities and Investments Commission (ASIC) ประเทศออสเตรเลียได้ตั้งข้อสังเกตคล้ายกันว่า ผู้ประกอบวิชาชีพไม่ได้ตรวจสอบประมาณการทางบัญชีอย่างเพียงพอ ไม่ได้มีการทดสอบหรือการตรวจสอบเพิ่มเติมด้วยวิธีการอื่นนอกเหนือจากการพูดคุยสอบถามหรือขอจดหมายรับรอง (Representation letter) จากผู้บริหารของกิจการที่ตรวจสอบ ขาดการตั้งข้อสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

- ค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย พบว่าผู้สอบบัญชีเชื่อผู้บริหารว่าค่าเผื่อสินค้าล้าสมัยได้ตั้งไว้อย่างเพียงพอแล้ว แทนที่จะประเมินความเพียงพอโดยพิจารณาจากวงจรอายุสินค้า หรือตรวจสอบจากประวัติค่าเสียหายจากสินค้าล้าสมัย เนื่องจากผู้สอบบัญชีขาดความเข้าใจในธุรกิจและตัวสินค้าอย่างถ่องแท้
- ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ พบว่าผู้สอบบัญชีใช้เหตุผลของผู้บริหารบริษัทเรื่องความสัมพันธ์ที่ดีกับลูกหนี้ และประวัติการชำระหนี้ในอดีตในการสรุปว่าบริษัทไม่มีปัญหาเรื่องการรับชำระหนี้ แทนที่จะประเมินความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้ หรือตรวจสอบการชำระหนี้ในปัจจุบัน หรือจดหมายโต้ตอบกับลูกหนี้
- การด้อยค่าของสินทรัพย์ ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเพียงแค่ว่าผู้บริหารได้คำนวณหรือตั้งสมมติฐานไว้ อย่างไร แทนที่จะพิจารณาความสมเหตุสมผลของสมมติฐาน หลักเกณฑ์การคำนวณต่างๆ ของผู้บริหาร ด้วยว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ที่มาของตัวเลขที่นำมาใช้คำนวณถูกต้องหรือไม่ หรือมีการเปลี่ยนแปลงในสมมติฐานไปจากปีที่แล้วหรือไม่อย่างไร
- การตั้งค่าง่ายและสำรองต่าง ๆ ผู้สอบบัญชีไม่ได้เปรียบเทียบกับข้อมูลที่เกิดขึ้นในอดีต ไม่ได้ทดสอบ

ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลที่นำมาใช้ในการคำนวณ

นอกจากนี้ยังได้ตั้งข้อสังเกตว่าผู้สอบบัญชี

- ดูเหมือนจะให้ความเชื่อมั่นในคำอธิบายของลูกค้า และหนังสือรับรองของลูกค้ามากเกินไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการวัดมูลค่ายุติธรรม การดำเนินงานต่อเนื่อง และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- ไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลที่ปรากฏในส่วนอื่นของงาน ซึ่งอาจไม่สอดคล้องหรือขัดแย้งกัน
- ไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลในอดีต เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของสมมติฐานของลูกค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของประมาณการเสถียรเงินสด อัตราการเจริญเติบโต และอัตราคิดลดสำหรับการทดสอบการตัดยค่า
- มักจะพยายามหาหลักฐานที่จะเห็นตามสมมติฐานของลูกค้าแทนที่จะเห็นแย้ง

ในหลายแฟ้มงานที่สอบทาน พบว่ายังขาดหลักฐานที่บันทึกการทำงานของผู้สอบบัญชี รวมทั้งหลักฐานที่สนับสนุนข้อสรุปของผู้สอบบัญชีในเรื่องของการตรวจสอบประมาณการทางบัญชี

ปัญหาข้างต้นบางครั้งเกิดจากการมอบหมายบุคลากรที่ขาดประสบการณ์หรือความเข้าใจที่ดีพอให้ตรวจสอบรายการเหล่านี้ ดังนั้นสำนักงานควรจัดบุคลากรที่มีประสบการณ์ หรือพิจารณาใช้ผู้เชี่ยวชาญหากจำเป็น รวมทั้งจัดให้มีการอบรม แนวทาง ขั้นตอนการตรวจสอบ หน่วยงานสนับสนุนทางด้านเทคนิคที่ให้คำปรึกษา และการสอบทานงานที่มีประสิทธิภาพ เพื่อให้มีการตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและมีการตั้งข้อสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างพอเพียง อันจะส่งผลให้งานตรวจสอบมีคุณภาพ

2.2 การส่งจดหมายยืนยันยอด

การส่งจดหมายยืนยันยอดโดยผู้ตรวจสอบบัญชีมีข้อบกพร่อง และไม่ได้มีการประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น หรือมีการติดตามหรือตรวจสอบด้วยวิธีการอื่นเพิ่มเติมเพื่อลดความเสี่ยง ดังต่อไปนี้

- ไม่มีการส่งจดหมายขอคำยืนยันกับบุคคลภายนอกสำหรับรายการที่สำคัญ หรือ
- ส่งและได้รับจดหมายยืนยันยอดผ่านบริษัทลูกค้า หรือ
- เมื่อได้รับจดหมายยืนยันกลับ แต่ไม่ได้พิจารณาข้อมูลในจดหมาย เช่น จดหมายจากทนาย เพื่อการตรวจสอบเพิ่มเติมอื่นที่อาจจำเป็น

2.3 การตรวจสอบกลุ่มกิจการ (Group Audit)

การตรวจสอบกลุ่มกิจการโดยเฉพาะอย่างยิ่งกลุ่มที่มีการดำเนินงานในต่างประเทศ มีปัญหาคล้ายคลึงกันดังนี้

- ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจที่ไม่ดีพอในข้อกำหนดของกฎหมาย เศรษฐกิจและสังคมของประเทศที่อาจมีผลต่อกิจการที่ดำเนินธุรกิจอยู่ในประเทศนั้น ๆ ทำให้ไม่สามารถวางแผนการตรวจสอบกลุ่มกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- ไม่มีการวิเคราะห์ข้อมูลการเงินในภาพรวมของกลุ่ม เพื่อวางแผนการตรวจสอบ
- ไม่มีหลักฐานการพิจารณาถึงการใช้นโยบายบัญชีที่อาจแตกต่างกันระหว่างแต่ละบริษัทในกลุ่ม อันอาจมีผลให้ต้องมีการปรับปรุงตัวเลขของแต่ละบริษัทเพื่อการรายงานในงบการเงินรวม
- การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีในกลุ่มไม่เพียงพอหรือไม่ทันกาล ทำให้ขาดการวางแผนที่ดี ส่งผลให้งานตรวจสอบเสร็จล่าช้ากว่ากำหนด หรืองานส่วนที่สำคัญเสร็จภายหลังจากวันที่ในรายงานผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีหลักซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบบัญชีกลุ่มกิจการต้องประเมินความสามารถ รวมทั้งแผนและขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบของ”ผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ”ด้วยถึงแม้จะเป็นผู้สอบบัญชีในเครือข่ายเดียวกัน รวมทั้งต้องควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ เพื่อให้การตรวจสอบกลุ่มกิจการมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด หากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีของส่วนประกอบ ต้องรีบรายงานให้ผู้บริหารบริษัททราบ เพื่อหาทางแก้ไขโดยเร็วที่สุด

2.4 การตรวจสอบเงินกู้ยืมระยะยาว

จากการสอบทานของ HKICPA พบว่าบางกรณีผู้สอบบัญชีไม่ได้ปรับปรุงแก้ไขเมื่อบริษัทจัดประเภทให้เงินกู้ยืมส่วนที่ต้องคืนเมื่อทวงถามเป็นหนี้สินระยะยาว โดยยึดถือจดหมายรับรอง (Representation letter) จากผู้บริหารว่าผู้ให้กู้จะไม่ใช้สิทธิทวงถามภายใน 12 เดือนนับจากวันที่ในงบการเงิน และไม่ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม เช่น ขอสัญญาแก้ไขเพิ่มเติมหรือจดหมายยืนยัน (ซึ่งมีผลทางกฎหมาย)จากผู้ให้กู้ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีมิได้พิจารณาข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 ย่อหน้า 69 ในเรื่องความหมายของคำว่าสิทธิโดยปราศจากเงื่อนไขในการชลอการชำระเงิน หรือการไม่ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา ซึ่งอาจทำให้ต้องจัดประเภทรายการหนี้สินเป็นระยะสั้นแทนที่จะเป็นระยะยาว

2.5 หลักฐานการตรวจสอบ

หลักฐานการตรวจสอบไม่เพียงพอและ/หรือไม่เหมาะสมที่จะแสดงให้เห็นถึงขั้นตอนการตรวจสอบและผลสรุปจากการตรวจสอบ เช่น ในเรื่องการใช้งานของผู้เชี่ยวชาญหรือผู้สอบบัญชีอื่น การพิจารณาในเรื่องความเสี่ยงของการทุจริต รวมทั้งหลักฐานที่เกี่ยวกับการสอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ในบางกรณีผู้สอบบัญชีสามารถอธิบายได้ถึงขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ได้ทำไป แต่หากไม่มีหลักฐานเก็บไว้ เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นในภายหลัง ก็จะทำให้ยากในการตรวจสอบและโต้แย้ง

ในแฟ้มงานตรวจสอบควรมีหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมเพื่อลดความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะถูกตั้งคำถามเกี่ยวกับขั้นตอนการทำงาน ข้อสรุปในเรื่องที่เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจ และท้ายที่สุดคือความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ในแฟ้มงานควรมีหลักฐานเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขต และช่วงเวลาการตรวจสอบบัญชีที่สำคัญในรายงานทางการเงิน และเพื่อให้มั่นใจว่าในแฟ้มงานจะมีข้อมูลดังกล่าว ผู้นำของสำนักงานควรเน้นย้ำถึงความสำคัญของเรื่องนี้อย่างสม่ำเสมอผ่านการอบรมและกระบวนการติดตามผลของสำนักงาน

อ้างอิง

- ❖ <http://www.acra.gov.sg/NR/rdonlyres/E7E2A4BF-EC46-4AB2-877D-297D4E618042/0/PMPReport2012170712finalclean.pdf>
 - ❖ http://www.hkicpa.org.hk/file/media/section6_standards/quality_assurance/practice-review/qa-annual-report-2011.pdf
 - ❖ [http://www.asic.gov.au/asic/pdflib.nsf/LookupByFileName/rep242-published-29-June-2011.pdf/\\$file/rep242-published-29-June-2011.pdf](http://www.asic.gov.au/asic/pdflib.nsf/LookupByFileName/rep242-published-29-June-2011.pdf/$file/rep242-published-29-June-2011.pdf)
-