รายงานองค์กรคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นานาชาติ (IOSCO)
ว่าด้วยแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี



คณะกรรมการองค์กรคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นานาชาติ

FR01/2019	มกราคม 2562

เว็บไซต์องค์กรคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นานาชาติ www.iosco.org

©International Organization of Securities Commissions 2019 สงวนสิทธิทุกประการ ทั้งนี้ สามารถผลิตซ้ำหรือแปลเนื้อหาที่ตัดทอนมาได้โดยมีเงื่อนไขว่าต้องระบุที่มาของเนื้อหาดังกล่าว

สารบัญ

บท		หน้า
1	บทสรุปของผู้บริหาร	1
	1.1 บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพงานสอบบัญชี	2
	1.2 แนวปฏิบัติที่ดี	2
2	บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพงานสอบบัญชี	4
	2.1 บทนำ	4
	2.2 โครงสร้างการกำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบ	5
	2.3 ความสำคัญของคุณภาพงานสอบบัญชี	5
	2.4 ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี	6
	2.5 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	6
	2.6 คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี	7
	2.7 บทบาทของกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบที่มีต่อการสอบบัญชี	7
	2.8 ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลฝ่ายบริหาร ในเรื่องที่เกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี	8
	2.9 การตรวจสอบภายใน	10
3	แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี	11
	3.1 คณะกรรมการตรวจสอบสามารถสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชีได้อย่างไร	11
	3.2 บทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบที่สนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี	11
	3.3 การให้คำแนะนำในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี	14
	3.4 การประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีที่ยื่นข้อเสนอและผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่อง	18
	3.5 การพิจารณาค่าสอบบัญชี	21
	3.6 การสนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี	23
	3.7 การประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี	24
	3.8 การสื่อสารกับผู้สอบบัญชี	27
	3.9 การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี	30
4	เนื้อหาอื่น	33
	4.1 รายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ	33

5	ภาคผนวก	
	5.1 ภาคผนวก 1 แนวทางสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี (ที่มา : https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Documents/Regulation/AC-auditor.pdf)	
	5.2 ภาคผนวก 2 แนวคำถามที่คณะกรรมการตรวจสอบอาจสอบถามผู้สอบบัญชีเพื่อประโยชน์ในการสอบทานงบการเงิน (ที่มา : https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Documents/Regulation/Question_AC.pdf)	
	5.3 ภาคผนวก 3 แนวปฏิบัติสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อพิจารณาในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชี (ที่มา : http://capital.sec.or.th/webapp/nrs/data/7990s.pdf)	

บทที่ 1 บทสรุปของผู้บริหาร

หมายเหตุสำคัญ : ขอบเขตของรายงานฉบับนี้

รายงานฉบับนี้เกี่ยวกับบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียน[1] ในการสนับสนุนและส่งเสริมคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีของกิจการ

รายงานฉบับนี้ครอบคลุมบทบาทและหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีเท่านั้น

นอกจากนี้ รายงานฉบับนี้ไม่ได้จัดทำขึ้นเพื่อให้ข้อมูลในด้านอื่น ๆ เช่น บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน และเว้นแต่จะระบุไว้เป็นอย่างอื่น คำว่า "การสอบบัญชี" ในรายงานฉบับนี้ หมายถึง การสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภายนอกของกิจการ

รายงานฉบับนี้เป็นความเห็นและมุมมองของ IOSCO เกี่ยวกับแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี

คุณภาพของรายงานทางการเงินของบริษัทที่มีการตรวจสอบจากผู้สอบบัญชีของกิจการ มีความสำคัญต่อความเชื่อมั่นในตลาดทุนและผู้ลงทุน และมีความสำคัญต่อการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิผลของตลาดทุน โดยคณะกรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินดังกล่าว เนื่องจากคุณภาพงานสอบบัญชีนั้นขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิผลและความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

แม้ว่า ผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบหลักต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่คณะกรรมการตรวจสอบก็มีบทบาทสำคัญในอันที่จะส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความเชื่อมั่นต่อคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนมากยิ่งขึ้น ดังนั้น แนวปฏิบัติที่ดีในรายงานฉบับนี้จะให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาแนวทางที่จะสามารถใช้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพงาน

ผลการตรวจสอบของหน่วยงานกำกับดูแลด้านการสอบบัญชี เช่น ผลการตรวจสอบที่ International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)[2] ได้รวบรวมจากสมาชิกนั้น สะท้อนให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีและความสม่ำเสมอของการปฏิบัติงานสอบบัญชี

[1] แนวทางปฏิบัติที่ดีในรายงานฉบับนี้อาจสามารถใช้กับนิติบุคคลประเภทอื่นโดยการเทียบเคียงกัน การอ้างอิงถึงบริษัทจดทะเบียนและบริษัทต่าง ๆ ให้ถือเป็นการอ้างอิงถึงกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทดังกล่าวด้วยตามความเหมาะสม

[2] รายงานของ IFIAR ว่าด้วยการสำรวจผลการตรวจสอบ ปี 2560 – https://www.ifiar.org/?wpdmdl=7970

นอกจากนี้ วิธีปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนแต่ละบริษัทที่อยู่ในประเทศเดียวกันและคนละประเทศก็อาจมีความแตกต่างกันได้ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ตามความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบขาดความสม่ำเสมอ

1.1 บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชี

บทที่ 2 ของรายงานฉบับนี้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบกับคุณภาพงานสอบบัญชี

นอกจากนี้ บทที่ 2 ยังสรุปบทบาทของบุคคลอื่นที่มีความสำคัญในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินไว้อีกด้วย

1.2 แนวปฏิบัติที่ดี

บทที่ 3 ของรายงานฉบับนี้กล่าวถึงแนวปฏิบัติที่ดีเกี่ยวกับบทบาทหน้าที่ที่คณะกรรมการตรวจสอบควรมีเพื่อให้เกิดประสิทธิผลในการส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชีมากยิ่งขึ้น ซึ่งรวมถึงคุณสมบัติและประสบการณ์ของกรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบ ระดับของความรู้เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินและการสอบบัญชี การซักถามและโต้แย้งฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสม รวมทั้ง ความสามารถและความเพียงพอของทรัพยากรที่จำเป็นในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

บทที่ 3 ระบุถึงแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

- **การให้คำแนะนำในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี** (ข้อ 3.3) : คณะกรรมการตรวจสอบควรให้คำแนะนำเกี่ยวกับการคัดเลือกผู้สอบบัญชีอย่างเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร โดยกำหนดหลักเกณฑ์การคัดเลือกล่วงหน้าและประเมินความเหมาะสมของผู้ยื่นเสนอบริการโดยใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ในการคัดเลือกผู้สอบบัญชีนั้น ควรให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีมากกว่าส่วนลดค่าบริการสอบบัญชี หลีกเลี่ยง opinion shopping และควรพิจารณาถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีเป็นสำคัญ
- **การประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีรายใหม่และผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่อง** (ข้อ 3.4) : ในการประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชี และความเพียงพอเหมาะสมของทรัพยากรในการสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความรู้ของผู้สอบบัญชีในธุรกิจและอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียน การมีส่วนร่วมของสมาชิกอาวุโสของทีมงานสอบบัญชี การใช้ผู้สอบบัญชีรายอื่น การใช้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทาง กรณีที่กิจการของลูกค้ามีการดำเนินงานในสถานที่ต่าง ๆ ผู้สอบบัญชีต้องมีศักยภาพเพียงพอที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีคุณภาพ งานของผู้สอบบัญชีต้องครอบคลุมถึงระบบและการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบ และภาระรับผิดชอบของหุ้นส่วนงานสอบบัญชีและทีมงานที่มีต่อสำนักงานสอบบัญชีในเรื่องคุณภาพงานสอบบัญชี
- **ประเด็นที่ควรพิจารณาในการกำหนดค่าสอบบัญชี** (ข้อ 3.5) : คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ค่าสอบบัญชีมีความสอดคล้องกับแผนการสอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่
- **การสนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี** (ข้อ 3.6) : บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบควรส่งเสริมให้การรายงานทางการเงินมีคุณภาพและทันเวลา โดยการขอคำอธิบายและคำแนะนำเกี่ยวกับความเหมาะสมของวิธีปฏิบัติทางบัญชีและการประมาณการทางบัญชี การบันทึกรายการอย่างเหมาะสม และความเพียงพอและมีประสิทธิผลของระบบและ

การควบคุม ซึ่งปัจจัยเหล่านี้จะสนับสนุนการสอบบัญชีให้มีคุณภาพและหลีกเลี่ยงการละเลยหรือการไม่ระบุประเด็นปัญหาอย่างเพียงพอ อันเนื่องมาจากแรงกดดันในเรื่องกำหนดการส่งมอบงาน

- **การประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี** (ข้อ 3.7) : คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบทานวิธีการปฏิบัติทางบัญชีและการจัดทำประมาณการทางบัญชีของฝ่ายบริหาร และสอบถามฝ่ายบริหารเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าว นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณาปรึกษาหารือกับบุคคลภายนอก (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล) ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของตนในกรณีจำเป็น อีกทั้งคณะกรรมการตรวจสอบควรดูแลเรื่องการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และกำหนดมาตรการต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้สอบบัญชีจะสามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ และควรกำหนดให้ในการว่าจ้างผู้สอบบัญชีสำหรับงานให้บริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชีต้องได้รับอนุมัติล่วงหน้าจากคณะกรรมการตรวจสอบ รวมถึงพิจารณาประเด็นอื่น ๆ ที่มีอาจผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี
- **การสื่อสารกับผู้สอบบัญชี** (ข้อ 3.8) : คณะกรรมการตรวจสอบควรสื่อสารเรื่องที่มีความสำคัญ เกี่ยวกับความเสี่ยง รวมทั้งปัญหาและประเด็นอื่น ๆ กับผู้สอบบัญชีอย่างเปิดเผย ทันท่วงที และ เพื่อช่วยในการดำเนินการตามบทบาทหน้าที่ของทั้งผู้สอบบัญชีและกรรมการตรวจสอบในการดำเนินการสอบบัญชีที่มีคุณภาพและในการกำกับดูแลขั้นตอนการรายงานทางการเงิน
- **การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี** (ข้อ 3.9) : คณะกรรมการตรวจสอบควรประเมินคุณภาพงานสอบบัญชีโดยการซักถามและสังเกตการณ์วิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการจัดการกับประเด็นข้อสังเกตของหน่วยงานที่กำกับดูแลการสอบบัญชี

นอกจากนี้ รายงานฉบับนี้ยังกล่าวถึงความเป็นไปได้ของการรายงานแบบเปิดเผยต่อสาธารณะ (โดยสมัครใจ) ของคณะกรรมการตรวจสอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี (ข้อ 4.1)

บทที่ 2 บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบและคุณภาพงานสอบบัญชี

2.1 บทนำ

วัตถุประสงค์ในการกำกับดูแลหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของ IOSCO คือ การคุ้มครองผู้ลงทุน เพื่อให้แน่ใจว่ากลไกของตลาดทุนมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และลดความเสี่ยงต่อระบบ IOSCO จึงเห็นว่า ความถูกต้อง ความซื่อตรง และการเปรียบเทียบกันได้ของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนนั้น เป็นสิ่งจำเป็นในการคงความเชื่อมั่นของนักลงทุนและความมีประสิทธิผลของดำเนินงานของตลาดทุน หนึ่งในหลักการของ IOSCO สำหรับบริษัทจดทะเบียน คือ บริษัทควรมีการเปิดเผยผลประกอบการ ความเสี่ยงและข้อมูลอื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญต่อการตัดสินใจของนักลงทุนอย่างครบถ้วน ถูกต้องและตรงกำหนดเวลา เนื่องจากหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์ให้ความสำคัญกับความเชื่อมั่นของนักลงทุนและความครบถ้วนของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตลาดทุนที่นักลงทุนได้รับ IOSCO จึงให้ความสนใจทั้งในเรื่องคุณภาพของรายงานทางการเงินที่ผ่านการสอบบัญชีที่มีคุณภาพแล้ว และการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งรวมถึงบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบด้วย

คุณภาพของรายงานทางการเงินเป็นปัจจัยสำคัญในการทำให้เกิดความเชื่อมั่นและให้ข้อมูลแก่ตลาดทุนและนักลงทุน วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระคือการสร้างความเชื่อมั่นในคุณภาพของรายงานทางการเงิน การยกระดับคุณภาพงานสอบบัญชีและการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยเสริมสร้างให้เกิดความเชื่อมั่นต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานการสอบบัญชี

แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะมีความรับผิดชอบเบื้องต้นต่อคุณภาพของการสอบบัญชี แต่ IOSCO ได้จัดทำรายงานฉบับนี้ขึ้น เนื่องจากเห็นว่า คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลสามารถสนับสนุนคุณภาพงานตรวจสอบได้เพื่อประโยชน์ของความเชื่อมั่นของตลาดทุนในคุณภาพของข้อมูลในรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียน รายงานว่าด้วยแนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาวิธีที่คณะกรรมการตรวจสอบจะสามารถส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานตรวจสอบได้

ในการจัดทำรายงานฉบับนี้ IOSCO ได้พิจารณาถึงประสบการณ์ขององค์กรที่เป็นสมาชิกและแง่มุมต่าง ๆ ของแนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบในรายงานของ IOSCO ฉบับที่ เอฟอาร์04/2016 **รายงานการสำรวจการกำกับกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (IOSCO Report FR04/2016 Survey Report on Audit Committee Oversight of Auditors)** ฉบับเดือนพฤษภาคม 2559 (สามารถดูรายงานฉบับนี้ได้ที่ http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/ IOSCOPD531.pdf)

IOSCO ยังได้พิจารณาถึงการให้ความเห็นต่อรายงานการหารือของ IOSCO เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี (**IOSCO Consultation Report Good Practices for Audit Committees in Supporting Audit Quality**) ซึ่งออกเมื่อเดือนเมษายน 2561 ซึ่งสามารถดูได้ที่ http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD600.pdf

บริษัทจดทะเบียนมีความรับผิดชอบเบื้องต้นต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน รายงานฉบับนี้มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะระบุบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคคลต่าง ๆ เช่น คณะกรรมการกำกับดูแล คณะกรรมการตรวจสอบ และฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันในประเทศต่าง ๆ

ไม่ว่าแนวปฏิบัติที่ดีที่ระบุไว้ในรายงานฉบับนี้จะเป็นเช่นไร คณะกรรมการตรวจสอบควรจะปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนของตน

2.2 โครงสร้างการกำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบ

รูปแบบของโครงสร้างการกำกับดูแลของบริษัทและบทบาทของคณะที่ทำหน้าที่กำกับดูแลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีของกิจการอาจมีความแตกต่างกันออกไปโดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของกฎหมายในแต่ละประเทศ โดยในบางประเทศคณะที่มีหน้าที่กำกับดูแลทุกเรื่องที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีของกิจการ มีชื่อเรียกโดยทั่วไปว่า “คณะกรรมการตรวจสอบ” ในขณะที่ในประเทศอื่น ๆ อาจมีมากกว่าหนึ่งคณะภายในโครงสร้างการกำกับดูแลของบริษัทจดทะเบียนที่รับผิดชอบหน้าที่ดังกล่าว

เพื่อความสะดวกในการอ้างอิง เอกสารนี้ใช้คำว่า “คณะกรรมการตรวจสอบ” เพื่ออ้างถึงคณะกำกับดูแลที่ทำหน้าที่ส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี โดยไม่คำนึงถึงว่า หน่วยงานนั้นจะมีชื่อเรียกอย่างไร

ทุกมาตรการที่ระบุไว้ในเอกสารนี้อาจไม่สามารถนำไปปฏิบัติได้ทั้งหมดภายใต้กรอบกฎหมายและโครงสร้างการกำกับดูแลในบางประเทศ ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศอาจมีคณะกรรมการกำกับดูแลที่ประกอบด้วยกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหาร ซึ่งเลือกกรรมการบริหารเพื่อจัดตั้งคณะกรรมการบริหาร และหน้าที่บางด้านของคณะกรรมการตรวจสอบอาจดำเนินการโดยคณะกรรมการชุดดังกล่าวหรือคณะกรรมการชุดย่อยของคณะกรรมการดังกล่าว

2.3 เหตุใดคุณภาพงานตรวจสอบจึงสำคัญ

ผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญในการให้สร้างความเชื่อมั่นให้แก่นักลงทุน การสอบบัญชีที่มีคุณภาพสูงจะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และช่วยให้นักลงทุนสามารถใช้รายงานการสอบบัญชีเพื่อเป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจได้

ในความเห็นของ IOSCO คุณภาพงานสอบบัญชีมีความเกี่ยวข้องกับประเด็นที่ส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะ

(ก) บรรลุวัตถุประสงค์สำคัญของการสอบบัญชี กล่าวคือ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า รายงานทางการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และ

(ข) รับรองว่า ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ตรวจพบนั้นได้รับการจัดการหรือได้สื่อสารผ่านรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว[3]

[3] หน่วยงานกำกับดูแลของบางประเทศไม่ยอมรับรายงานผู้สอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข

2.4 ปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีมีบทบาทต่อคุณภาพงานสอบบัญชีผ่านหลายปัจจัย ซึ่งรวมถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- วัฒนธรรมองค์กรของสำนักงานสอบบัญชีในการให้ความสำคัญต่อคุณภาพงานสอบบัญชี และความช่างสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงวิธีการที่สำนักงานสอบบัญชีกำหนดภาระรับผิดชอบของหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี ("engagement partners") และเจ้าหน้าที่อื่น ๆ ในสำนักงานสอบบัญชีต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (เช่น ผลกระทบต่อค่าตอบแทนจากข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินคุณภาพการสอบบัญชีจากทั้งหน่วยงานภายในและภายนอกสำนักงานสอบบัญชี)
- ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจและความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน
- ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญจากภายในและภายนอกที่นำมาช่วยในการสอบบัญชี (รวมถึงการสรรหาและการฝึกอบรม การใช้ผู้เชี่ยวชาญ ความรู้เฉพาะทางในอุตสาหกรรม เวลาที่จัดสรรให้แก่งานสอบบัญชี และระดับความอาวุโสของสมาชิกในทีมตรวจสอบ)
- ประสิทธิผลของการกำกับดูแลและการสอบทานงานสอบบัญชีของทีมตรวจสอบและสำนักงานสอบบัญชี (ในการสอบทานคุณภาพงานสอบบัญชีทั้งในระหว่างการสอบบัญชีและหลังการสอบบัญชี) และ
- การติดตามผลการปฏิบัติตามการควบคุมคุณภาพ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดสำหรับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

แม้ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้รับผิดชอบหลักต่อคุณภาพงานสอบบัญชี แต่รายงานฉบับนี้เสนอแนะว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาปัจจัยเหล่านี้และปัจจัยอื่น ๆ ในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี และคณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณาถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการจัดการกับผลของการตรวจสอบคุณภาพงานสอบบัญชีของหน่วยงานอิสระที่กำกับดูแลการสอบบัญชีอีกด้วย

2.5 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

โดยทั่วไปแล้ว กฎหมายระดับประเทศและมาตรฐานการสอบบัญชี[4] (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) จะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

- ให้ความเห็นว่า รายงานทางการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และ (ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) ให้ความเห็นว่า รายงานทางการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดที่แท้จริงของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร[5] ในทุกประการที่เป็นสาระสำคัญ[6] และ
- ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง

[4] หัวข้อนี้มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะให้รายละเอียดสำหรับข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการสอบบัญชี

[5] ข้อความนี้ไม่ควรถือว่าเป็นการบอกเป็นนัยว่า ประเทศหนึ่งประเทศใดมีการแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควรที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่

[6] ความเห็นอาจรวมหรือไม่รวมคำว่า "ในทุกประการที่เป็นสาระสำคัญ" โดยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของแต่ละประเทศ

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องดำเนินการดังนี้

- ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับความเป็นอิสระตามข้อบังคับ กฎเกณฑ์ หรือมาตรฐานต่าง ๆ
- อ่านข้อมูล (เช่น รายงานประจำปี) ที่ประกอบรายงานทางการเงินที่ตรวจสอบแล้วเพื่อตรวจดูว่า มีความไม่สอดคล้องในสาระสำคัญกับรายงานทางการเงินที่ตรวจสอบแล้วหรือไม่ และเพื่อตรวจดูว่า มีข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ และ
- ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานข้อสงสัยเกี่ยวกับการละเมิดข้อบังคับและกฎเกณฑ์บางประการ[7] ต่อหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น ๆ

2.6 คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี

คณะกรรมการตรวจสอบควรทำหน้าที่ในการส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงการให้คำแนะนำในเรื่องการสรรหาและการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและการอนุมัติค่าสอบบัญชีโดยรวม โดยทั่วไปแล้ว คณะกรรมการตรวจสอบยังมีหน้าที่ในการสนับสนุนคุณภาพงานผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจจะรวมถึงประเด็นต่าง ๆ เช่น การพิจารณาวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีว่า ได้จัดการกับความเสี่ยงสำคัญแล้วหรือไม่ การสอบถามผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเพียงพอของประสบการณ์และความเชี่ยวชาญของทีมตรวจสอบ การประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี และการทำความเข้าใจว่า ผู้สอบบัญชีมีความสามารถในการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพหรือไม่ นอกจากนี้ ในหลาย ๆ ประเทศ คณะกรรมการตรวจสอบยังต้องรับผิดชอบการกำกับดูแลความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงการสอบทานและการอนุมัติงานบริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีให้บริการอีกด้วย

การสื่อสารที่เปิดเผย ทันต่อเวลาและมีนัยสำคัญระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ของทั้งผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบให้สำเร็จลุล่วง นอกจากนี้ ในบทบาทของการกำกับดูแล คณะกรรมการตรวจสอบยังมีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินที่ในท้ายที่สุดแล้วมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงินประจำปีและการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี การดำเนินการเหล่านี้อาจรวมถึงการสอบทานรายงานทางการเงินระหว่างกาลและเอกสารเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ที่ออกตามกำหนดเวลา

2.7 หน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี

สำหรับรายงานฉบับนี้ “คณะกรรมการตรวจสอบ” คือ คณะที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี โดยไม่คำนึงถึงว่า คณะดังกล่าวมีชื่อเรียกอย่างไร โดยตามขอบเขตที่รายงานฉบับนี้พูดถึงเรื่องคุณภาพของรายงานทางการเงิน จะถือว่า คณะกรรมการตรวจสอบเป็นคณะกรรมการชุดย่อยของคณะกรรมการบริษัท[8] ที่ให้ความสำคัญกับประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องของรายงานทางการเงินของบริษัท

[7] ในบางประเทศ อาจมีเงื่อนไขที่เฉพาะเจาะจงในการรายงานที่มีความแตกต่างกัน เช่น อาจเป็นกรณี “ที่อาจเกิดขึ้น” มากกว่า “ที่ต้องสงสัย”

[8] ในบางประเทศ คณะกรรมการตรวจสอบอาจประกอบด้วยบุคคลที่มิได้เป็นกรรมการบริษัท

แม้ว่าการมีคณะกรรมการตรวจสอบจะไม่ได้เปลี่ยนแปลงความรับผิดชอบของกรรมการทุกคนในคณะกรรมการที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรายงานทางการเงิน แต่คณะกรรมการตรวจสอบก็มีบทบาทที่สำคัญในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินและในการสนับสนุนและส่งเสริมคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินอย่างเป็นอิสระ ซึ่งในประเทศส่วนใหญ่ ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินภายหลังจากที่กรรมการบริษัทได้ให้ความเห็นต่อรายงานทางการเงินไว้ก่อนแล้ว โดยบริษัทจะต้องมีระบบ ขั้นตอน การควบคุมและมีทรัพยากรที่เหมาะสมของตนเองเพื่อจัดทำรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ คณะกรรมการหรือฝ่ายบริหาร (ตามที่เกี่ยวข้อง) จะต้องไม่อ้างอิงผู้สอบบัญชีเมื่อให้ความเห็นของตนต่อรายงานทางการเงิน[9] เนื่องจากการกระทำดังกล่าวจะทำให้วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชีเสียไป ซึ่งวัตถุประสงค์ดังกล่าวนั้น คือ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลและให้ความเห็นที่เป็นอิสระเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องระบุในรายงานของผู้สอบบัญชีว่า เป็นการรายงานต่อคณะกรรมการบริษัท และผู้ถือหุ้น

คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาที่จะหารือเกี่ยวกับข้อกังวลด้านคุณภาพงานสอบบัญชีใด ๆ ที่ไม่ได้รับการแก้ไขจนเป็นที่พอใจทั้งกับคณะกรรมการบริษัทและผู้สอบบัญชีด้วย ทั้งนี้ กรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบอาจขอให้ฝ่ายบริหารของบริษัทขอคำแนะนำจากหน่วยงาน/บุคคลภายนอกในกรณีที่เหมาะสม และอาจแจ้งข้อกังวลกับหน่วยงานกำกับดูแลได้ในกรณีที่จำเป็น

2.8 ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบในการกำกับดูแลการจัดทำรายงานทางการเงินของฝ่ายบริหารที่อาจส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

รายละเอียดเกี่ยวกับบทบาทของคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และฝ่ายบริหารในหัวข้อนี้อาจไม่สามารถใช้ได้กับโครงสร้างกฎหมายและโครงสร้างการกำกับดูแลในบางประเทศ คำอธิบายนี้ให้รายละเอียดเพียงเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อจัดให้มีบริบทสำหรับแนวปฏิบัติที่ดีในข้อ 3.6 ของรายงานนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับการกำกับดูแลของฝ่ายบริหารที่มีต่อระบบ ขั้นตอน การวิเคราะห์บันทึก และการรายงานที่มีคุณภาพ

คณะกรรมการตรวจสอบควรจะมีบทบาทสำคัญในการกำกับดูแลคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่ฝ่ายบริหารจัดทำขึ้น และคุณภาพของเอกสารและการวิเคราะห์ที่ใช้ประกอบรายงานทางการเงิน หากฝ่ายบริหารจัดทำรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพก็จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น โดยให้ความสำคัญกับการใช้ดุลยพินิจและบทบาทของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงินอย่างเป็นอิสระ

[9] แม้ว่าคณะกรรมการและฝ่ายบริหารจะไม่อ้างอิงผู้สอบบัญชีในการให้ความเห็นต่อรายงานทางการเงิน แต่ผู้สอบบัญชีจะยังคงสื่อสารถึงประเด็นข้อสังเกตเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่พบจากการสอบบัญชีอย่างเป็นอิสระเพื่อที่จะให้โอกาสแก่บรรดากรรมการและฝ่ายบริหารในการแก้ไขเพิ่มเติมรายงานทางการเงินเพื่อที่ตลาดทุนจะได้รับข้อมูลอย่างถูกต้องผ่านทางรายงานทางการเงินดังกล่าว มากกว่าที่จะได้รับความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้สอบบัญชี ซึ่งในอย่างน้อยหนึ่งประเทศ ฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบรายงานทางการเงินและคณะกรรมการไม่ได้ให้ความเห็นต่อรายงานทางการเงิน

คณะกรรมการตรวจสอบควรให้ความช่วยเหลือแก่คณะกรรมการบริษัทในการสอบทานประเด็นปัญหาและการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงินของบริษัท (ซึ่งรวมถึงมีการพิจารณาประเด็นที่ผู้สอบบัญชีได้แจ้งต่อคณะกรรมการตรวจสอบ) รายงานระหว่างกาล ประกาศผลประกอบการเบื้องต้นและคำแถลงอย่างเป็นทางการที่เกี่ยวข้อง โดยรวมถึงการพิจารณาว่า ฝ่ายบริหารได้ใช้นโยบายการบัญชีที่เหมาะสม จัดทำประมาณการ ใช้ดุลยพินิจ และเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมหรือไม่

ในบางประเทศ คณะกรรมการบริษัทต้องรับผิดชอบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน[10] นอกจากนี้ บริษัทจดทะเบียนจะต้องมีระบบ ขั้นตอน การควบคุมและเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมเพื่อประกอบข้อมูลในรายงานทางการเงินและจะต้องไม่พึ่งพิงผู้สอบบัญชีซึ่งมีหน้าที่ในการแสดงความเห็นอย่างเป็นอิสระแก่นักลงทุนและผู้ใช้รายงานทางการเงินรายอื่น ๆ แม้ว่าความรับผิดชอบโดยตรงในการจัดทำรายงานทางการเงินและต่อระบบ ขั้นตอนและการควบคุมที่เกี่ยวข้องอาจจะเป็นความรับผิดชอบของหรือได้มอบหมายให้แก่ฝ่ายบริหารก็ตาม แต่คณะกรรมการตรวจสอบควรจะต้องกำกับดูแลด้านต่าง ๆ เหล่านี้และซักถามฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่มีคุณภาพ

บริษัทจดทะเบียนควรจะใช้ประสบการณ์และความเชี่ยวชาญที่เหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่มีความยุ่งยากและซับซ้อน เช่น การประมาณการทางบัญชี (รวมถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน) นโยบายการบัญชี (เช่น การรับรู้รายได้) และภาษี

แม้จะไม่ได้คาดหวังให้คณะกรรมการบริษัทต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชี แต่คณะกรรมการบริษัทควรจะต้องขอคำอธิบายและคำแนะนำที่สนับสนุนการปฏิบัติทางการบัญชีที่ฝ่ายบริหารได้เลือกใช้ และในกรณีที่เหมาะสมควรโต้แย้งการประมาณการและการปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้ในรายงานทางการเงิน ในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัท กรรมการบริษัทควรจะปรึกษาหารือกับบุคคลภายนอก (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) เมื่อเห็นว่าจำเป็น โดยไม่ควรจะรู้สึกว่าถูกปิดกั้นจากฝ่ายบริหาร ในกรณีที่วิธีการบัญชีที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้ไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความเข้าใจของฝ่ายบริหารในสาระสำคัญของรายการ

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับฝ่ายบริหารในเรื่องการปฏิบัติทางการบัญชี การประมาณการทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลและประเด็นดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไข คณะกรรมการตรวจสอบควรจะต้องทำความเข้าใจกับความเห็นของทั้งสองฝ่ายในการพิจารณาให้ความเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีควรต้องสื่อสารอย่างเปิดเผยทั้งโดยที่มีและไม่มีฝ่ายบริหารอยู่ด้วย เกี่ยวกับประเด็นที่ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ซึ่งรวมถึงระบบ ขั้นตอน ความเสี่ยงและประเด็นปัญหาการรายงานที่สำคัญ

[10] ในหลาย ๆ ประเทศ กรรมการบริษัทมีความรับผิดชอบโดยตรงตามกฎหมายต่อรายงานทางการเงินแต่มอบหมายความรับผิดชอบดังกล่าวให้แก่ฝ่ายบริหารและทำการกำกับดูแลฝ่ายบริหาร ในขณะที่ประเทศอื่น ๆ ฝ่ายบริหารมีความรับผิดชอบเบื้องต้นโดยตรงต่อรายงานทางการเงินและระบบขั้นตอน และการควบคุมที่เกี่ยวข้อง โดยกรรมการบริษัทอาจกำกับดูแลฝ่ายบริหาร

2.9 การตรวจสอบภายใน

รายงานฉบับนี้ครอบคลุมเฉพาะบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบในการสนับสนุนและส่งเสริมคุณภาพของผู้สอบบัญชีของกิจการ บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในใด ๆ จะอยู่นอกขอบเขตของรายงานฉบับนี้

งานด้านการตรวจสอบภายในที่แข็งแกร่งมีส่วนช่วยให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้โดยการให้คำวิจารณ์ที่เป็นอิสระและให้คำแนะนำแก่คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบขององค์กร เพื่อปรับปรุงระบบและการปฏิบัติตามการควบคุมทั้งในด้านการเงินและที่มิใช่ด้านการเงิน ขั้นตอนเพื่อการระบุและติดตามความเสี่ยง และขั้นตอนการกำกับดูแลขององค์กร

บทที่ 3 แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี

3.1 คณะกรรมการตรวจสอบสามารถเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชีได้อย่างไร

เพื่อเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบควรจะให้ความสำคัญกับแนวทางปฏิบัติที่ดีนี้ เมื่อ:

- ให้คำแนะนำในการแต่งตั้ง[11] ผู้สอบบัญชีต่อผู้ถือหุ้น
- ประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีที่ยื่นข้อเสนอและผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่อง
- พิจารณาค่าสอบบัญชี
- สนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี
- สื่อสารกับผู้สอบบัญชี
- ประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และ
- ประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี

ประเด็นที่ควรจะได้รับการพิจารณาได้ระบุไว้ภายใต้หัวข้อแต่ละหัวข้อด้านล่างในบทนี้ของรายงานฉบับนี้ โดยอาจพิจารณารวมประเด็นต่าง ๆ เหล่านี้ไว้ในเอกสารประเภทกฎบัตรหรือเอกสารในลักษณะเดียวกัน (ถ้ามี) ของคณะกรรมการตรวจสอบด้วยก็ได้

3.2 บทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบที่สนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี

แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบที่อาจช่วยคณะกรรมการตรวจสอบในการส่งเสริมและสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิผลมากขึ้นอาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
บทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ	1. คณะกรรมการตรวจสอบควรจะประกอบด้วยกรรมการที่ไม่เป็นผู้บริหารเท่านั้น 2. ควรมีการพิจารณาว่า กรรมการในคณะกรรมการตรวจสอบทั้งหมดหรือส่วนใหญ่และประธานควรเป็นอิสระหรือไม่[12] ในส่วนที่เกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ เช่น ผลประโยชน์ด้านการเงินและธุรกิจกับบริษัท และ

[11] การแต่งตั้ง หมายรวมถึงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมอีกครั้ง คณะกรรมการตรวจสอบควรจะต้องทำการประเมินผลงานและความสามารถของผู้สอบบัญชีเป็นประจำ และใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรายใหม่ โดยการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีไม่ควรเป็นอย่างยิ่งที่จะเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับฝ่ายบริหารเกี่ยวกับแนวปฏิบัติหรือการประมาณการทางบัญชี แต่อาจจะมีสาเหตุมาจากประเด็นอื่น ๆ เช่น ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญและความสามารถของผู้สอบบัญชี

[12] อาจมีความเข้าใจที่แตกต่างกันในเรื่องของแนวคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระของคณะกรรมการในประเทศต่าง ๆ (ดู **รายงานของ IOSCO ว่าด้วยความเป็นอิสระของคณะกรรมการของบริษัทจดทะเบียน ฉบับปี 2550** ประกอบด้วย)

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	ระยะเวลาดำรงตำแหน่ง โดยประเทศต่าง ๆ อาจใช้แนวคิดที่แตกต่างกันในเรื่องความเป็นอิสระ 3. กรรมการอย่างน้อยหนึ่งคนในคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งควรจะเป็นประธานคณะกรรมการตรวจสอบ ควรมีความรู้เกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และ/หรือการสอบบัญชี (ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดทางการบัญชี การสอบบัญชีและความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี) เป็นอย่างดี 4. คณะกรรมการตรวจสอบทั้งคณะควรจะมีความเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน การสอบบัญชี และความรู้ในอุตสาหกรรมที่บริษัทประกอบกิจการอยู่ โดยควรจะมีการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องให้แก่กรรมการตรวจสอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน การสอบบัญชี และอุตสาหกรรมที่บริษัทประกอบกิจการอยู่เพื่อให้แน่ใจว่า กรรมการตรวจสอบมีความสามารถและทักษะความรู้ที่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน 5. ประธานคณะกรรมการตรวจสอบควรแสดงให้เห็นถึงคุณสมบัติในการเป็นผู้นำ ทักษะการสื่อสารที่ดี และมีความรู้เกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของตำแหน่งตน 6. ควรมีการพิจารณาถึงทักษะและความหลากหลายของกรรมการในคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบในการทำหน้าที่ตามความรับผิดชอบ และอาจมีการสับเปลี่ยนตำแหน่งตามความเหมาะสม 7. กรรมการตรวจสอบควรมีความช่างสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและมีทัศนคติในการชอบตั้งคำถามต่อข้อมูลที่ได้รับมาจากฝ่ายบริหารและในการพิจารณาคุณภาพงานสอบบัญชี 8. ควรพิจารณาว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดประชุมบ่อยครั้งเพียงไร คณะกรรมการตรวจสอบควรประชุมบ่อยครั้งอย่างเพียงพอเพื่อให้สามารถดำเนินการตามหน้าที่ได้อย่างทันเวลา โดยอาจพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงินประจำปีและข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล บทบาทของ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	คณะกรรมการตรวจสอบในองค์กรในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลต่อตลาดทุน (เช่น ภาระหน้าที่ในการเปิดเผยข้อมูลอย่างต่อเนื่อง) ความซับซ้อนของธุรกิจ และความจำเป็นในการอนุมัติบริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชี และในบางกรณีอาจพิจารณาถึงการประชุมเฉพาะกิจ การประชุมทางไกล หรือการส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างกัน 9. คณะกรรมการตรวจสอบควรได้รับการแต่งตั้งและมอบหมายให้มีอำนาจอย่างเพียงพอที่จะสามารถปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบได้สำเร็จโดยไม่มีข้อจำกัดใด ๆ อันไม่สมควร[13] 10. คณะกรรมการตรวจสอบควรได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากเลขานุการของคณะกรรมการตรวจสอบ และทรัพยากรอื่น ๆ อย่างเพียงพอต่อการทำหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ 11. คณะกรรมการตรวจสอบควรมีความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่ของตน ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและคุณภาพงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิผล 12. ควรจะมีการพูดคุยอย่างเปิดเผยเป็นการภายในระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบเอง กรรมการทุกคนในคณะกรรมการตรวจสอบควรได้รับการส่งเสริมให้ซักถาม แสดงความคิดเห็น และมีผู้รับฟังและพิจารณาความคิดเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบ 13. คณะกรรมการตรวจสอบควรจะเป็นผู้แทนของกิจการที่ผู้สอบบัญชีติดต่อสื่อสารด้วย[14] 14. คณะกรรมการตรวจสอบควรรายงานกิจกรรมต่าง ๆ ของคณะกรรมการตรวจสอบในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี[15]

[13] ข้อพิจารณาของแนวปฏิบัติที่ดีนี้มาจากหลักการที่ระบุไว้ในแถลงการณ์ของ IOSCO **เรื่อง หลักการเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและบทบาทของการกำกับดูแลกิจการในการติดตามความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี** ออกเมื่อเดือนตุลาคม 2545 ดังนั้น IOSCO จึงได้ตกลงกันเกี่ยวกับหลักการนี้แล้ว

[14] ตามเชิงอรรถที่ 13

[15] ดูข้อ 4 เกี่ยวกับการรายงานที่เปิดเผยต่อสาธารณะเกี่ยวกับกิจกรรมของคณะกรรมการตรวจสอบในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	ต่อคณะกรรมการบริษัททั้งคณะ ซึ่งรวมถึงวิธีการจัดการปัญหาที่ผู้สอบบัญชีได้ยกขึ้นหารือกับคณะกรรมการตรวจสอบ 15. คณะกรรมการตรวจสอบควรทำการประเมินผลงานของกรรมการตรวจสอบแต่ละท่านและประเมินประสิทธิผลของการทำหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบเองด้วย

แนวปฏิบัติที่ดีเหล่านี้สามารถใช้ได้กับบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ทุกแห่ง โดยไม่คำนึงถึงขนาดของบริษัท อย่างไรก็ตาม แนวทางปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ (เช่น ความถี่ในการประชุม) อาจมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์

การนำแนวปฏิบัตินี้ไปปรับใช้อาจต้องพิจารณาสถานการณ์เฉพาะบางประการของบริษัทเพิ่มเติมด้วย เช่น การมีอยู่ของประธานเจ้าหน้าที่บริหารที่มีอำนาจครอบงำการดำเนินธุรกิจ หรือการคุ้มครองผลประโยชน์ของกลุ่มผู้ถือหุ้นรายย่อย ตัวอย่างเช่น อาจมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาความสามารถเพิ่มเติมสำหรับผู้ที่จะได้รับการคัดเลือกให้เป็นกรรมการตรวจสอบ หรือพิจารณาข้อกำหนดเพิ่มเติมในการกำหนดบทบาทหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ

รายงานของ IOSCO ฉบับที่ เอฟอาร์04/2016 เรื่อง **รายงานการสำรวจการกำกับกับดูแลผู้สอบบัญชีโดยคณะกรรมการตรวจสอบ (IOSCO Report FR04/2016 Survey Report on Audit Committee Oversight of Auditors)** ฉบับเดือนพฤษภาคม 2559 มีผลการสำรวจจาก 47 ประเทศในหัวข้อต่าง ๆ เช่น องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ความเป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ ความสามารถและความเชี่ยวชาญของกรรมการตรวจสอบ และที่มาของข้อกำหนดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบ รายงานผลการสำรวจนี้ยังรวมถึงผลการสำรวจเกี่ยวกับข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชี เช่น การคัดเลือกผู้สอบบัญชี ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี และการสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

3.3 การให้คำแนะนำในการแต่งตั้ง[16] ผู้สอบบัญชี

ในบางประเทศ คณะกรรมการตรวจสอบจะรับผิดชอบการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าตอบแทนสำหรับผู้สอบบัญชี ในขณะที่ประเทศอื่น ๆ อาจกำหนดให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนเป็นผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชีในการประชุมสามัญผู้ถือหุ้นประจำปี (AGM) แต่ถึงแม้สำหรับประเทศที่กล่าวถึงในกลุ่มหลัง คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัท

[16] การแต่งตั้ง หมายรวมถึงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเดิมอีกครั้ง คณะกรรมการตรวจสอบควรจะต้องทำการประเมินผลงานและความสามารถของผู้สอบบัญชีเป็นประจำ และใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อเพิ่มคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีรายใหม่ โดยการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีไม่ควรเป็นอย่างยิ่งที่จะเป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับฝ่ายบริหารเกี่ยวกับแนวปฏิบัติหรือการประมาณการทางบัญชี แต่อาจจะมีสาเหตุมาจากประเด็นอื่น ๆ เช่น ประสบการณ์ ความเชี่ยวชาญและความสามารถของผู้สอบบัญชี

ก็มักจะมีบทบาทสำคัญในการให้คำแนะนำในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี เนื่องจากโดยปกติแล้วผู้ถือหุ้นของบริษัทจดทะเบียนที่มีขนาดใหญ่ มักจะไม่อยู่ในวิสัยที่จะมีส่วนร่วมในการประเมินผู้สอบบัญชีและการกำหนดค่าสอบบัญชีในรายละเอียดได้

ในบริบทเช่นว่านี้ ฝ่ายบริหารไม่ควรมีความรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวต่อการกำหนดค่าสอบบัญชี เนื่องจากเป็นไปได้ว่าฝ่ายบริหารอาจมีผลประโยชน์ที่ไม่ได้มีความสอดคล้องกับการสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงไม่อยู่ในฐานะที่ดีที่สุดที่จะประเมินผู้สอบบัญชีและกำหนดค่าสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น ฝ่ายบริหารมักจะได้รับการประเมินเกี่ยวกับผลประกอบการและมีแรงกดดันในเรื่องต้นทุน ซึ่งอาจนำไปสู่การกำหนดค่าสอบบัญชีที่ต่ำซึ่งอาจจะมีผลกระทบด้านลบต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบไม่ได้ประกอบด้วยกรรมการที่ไม่ได้เป็นผู้บริหาร (กรรมการอิสระ) แต่เพียงอย่างเดียว กรรมการที่ไม่ได้เป็นผู้บริหารควรจะรับผิดชอบในส่วนของการกำหนดกระบวนการให้คำแนะนำในการคัดเลือก แต่งตั้งและเปลี่ยนตัวผู้สอบบัญชี และกระบวนการกำหนดค่าตอบแทนผู้สอบบัญชี

แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเมื่อให้คำแนะนำในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี อาจประกอบไปด้วยแนวทางดังต่อไปนี้

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
การเสนอราคาค่าสอบบัญชีใด ๆ หรือกระบวนการคัดเลือกผู้สอบบัญชี	คณะกรรมการตรวจสอบควรทำให้มั่นใจว่า 16. การเสนอราคาค่าสอบบัญชีใด ๆ หรือ กระบวนการคัดเลือกผู้สอบบัญชีจะดำเนินไปอย่างเป็นอิสระจากฝ่ายบริหารของบริษัท (กล่าวคือ โดยการใช้คณะกรรมการที่ประกอบด้วยกรรมการที่ไม่ได้เป็นผู้บริหาร) 17. หลักเกณฑ์การเสนอราคาค่าสอบบัญชีหรือการคัดเลือก ซึ่งโดยทั่วไปแล้วควรจะกำหนดตั้งแต่เริ่มต้นกระบวนการเสนอราคา/คัดเลือก โดยให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี 18. ไม่มีการลดค่าสอบบัญชีในลักษณะที่อาจทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลง (เช่น โดยการใช้ทรัพยากรที่ไม่เพียงพอหรือมีการปฏิบัติงานที่ไม่เพียงพอ) 19. คำขอให้มีการเสนอราคาประกอบด้วยหลักเกณฑ์ที่ตรงไปตรงมาเกี่ยวกับทั้งคุณภาพงานสอบบัญชีและค่าสอบบัญชี โดยที่ไม่ให้น้ำหนักกับเรื่องค่าสอบบัญชีมากเกินไป 20. มีการประเมินผู้สอบบัญชีโดยใช้หลักเกณฑ์ที่กำหนดและคัดเลือกผู้สอบบัญชีโดยพิจารณาคุณภาพงานสอบบัญชี รวมถึงทักษะ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	ความเชี่ยวชาญ ความสามารถเชิงเทคนิค ความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรม และปริมาณทรัพยากร วิธีหนึ่งที่จะบรรลุเป้าหมายนี้อาจกระทำได้ โดยการพิจารณาเอกสารการเสนอราคาที่เกี่ยวกับคุณภาพก่อน การพิจารณาค่าสอบบัญชีที่เสนอ ซึ่งจะทำให้มั่นใจได้ว่า การตัดสินใจจะไม่ได้รับผลกระทบจากค่าสอบบัญชีที่ต่ำ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพงานสอบบัญชีมากเกินไป 21. สำนักงานสอบบัญชีขนาดเล็กกว่าจะต้องไม่ถูกกีดกันจากการพิจารณาคัดเลือกเพียงเพราะขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเท่านั้น หากสำนักงานดังกล่าวมีคุณสมบัติเหมาะสมที่สุดตามหลักเกณฑ์การคัดเลือกและข้อพิจารณาด้านคุณภาพงานสอบบัญชีอื่น รวมถึงเรื่องความเป็นอิสระ 22. โดยทั่วไป ในกระบวนการเสนอค่าสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีที่มีคุณสมบัติเหมาะสมมักจะมีโอกาสได้พบและพูดคุยกับผู้บริหารตามสมควรเพื่อให้เข้าใจถึงธุรกิจและความเสี่ยงที่สำคัญ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ เวลา และปริมาณงานสอบบัญชี รวมถึงทรัพยากรและความเชี่ยวชาญที่จำเป็นสำหรับการสอบบัญชี 23. ไม่ขอให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับการตัดสินใจที่ยังมีข้อโต้แย้งหรือการปฏิบัติทางการบัญชีที่มีผลกระทบต่อรายงานทางการเงินของบริษัทก่อนที่จะคัดเลือกผู้สอบบัญชีดังกล่าว (หรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “opinion shopping”) โดยอาจจะถามคำถามทั่วไปเพื่อยืนยันถึงความสามารถเชิงเทคนิคหรือความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมของผู้สอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขว่า คำถามดังกล่าวจะต้องไม่ถือเป็นการทำ opinion shopping 24. ขอให้ผู้สอบบัญชีรายใหม่ยืนยันว่า หลังจากการตรวจสอบข้อมูลอย่างเพียงพอแล้ว ผู้สอบบัญชีไม่พบถึงประเด็นที่อาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระของตน 25. พิจารณาถึงความคุ้นเคยกันอาจมากเกินไประหว่างฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีรายปัจจุบัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ไม่มีการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีหรือไม่มีการเปลี่ยนแปลงในฝ่ายบริหารมาเป็นระยะเวลาหนึ่งแล้ว และไม่มีสถานการณ์ผิดปกติ (ที่เกินกว่าความจำเป็นที่

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	ผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเสนอชื่อจะต้องทุ่มเททำความเข้าใจในธุรกิจและความเสี่ยง) ในลักษณะที่การเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีอาจทำให้คุณภาพงานสอบบัญชีลดลงได้ 26. เมื่อคัดเลือกผู้สอบบัญชีเพื่อเสนอแนะให้แต่งตั้ง คณะกรรมการตรวจสอบมีความพึงพอใจว่า ผู้สอบบัญชีดังกล่าวมีความเป็นอิสระตามมาตรฐานที่ใช้บังคับ[17] โดยให้พิจารณาข้อ 3.7 ด้วย
การให้ความสำคัญต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (ดูภาคผนวก 1 แนวทางสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี)	คณะกรรมการตรวจสอบควรประเมินดังนี้ 27. ผู้สอบบัญชี (ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีรายปัจจุบัน) ได้แสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชี และให้พิจารณาว่าคณะกรรมการตรวจสอบหรือฝ่ายบริหารได้เห็นข้อบ่งชี้ใดหรือไม่ที่อาจแสดงว่าสำนักงานสอบบัญชีอาจจะไม่มีวัฒนธรรมที่ส่งเสริมคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอ 28. ข้อมูลที่เกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชีใน transparency report ของสำนักงานสอบบัญชี (ถ้ามี) ได้รับการสอบทานโดยคณะกรรมการตรวจสอบ 29. ผู้สอบบัญชีมีการจัดการอย่างเพียงพอกับผลการตรวจสอบทั่วไปที่หน่วยงานกำกับดูแลการสอบบัญชีได้รายงานอย่างเปิดเผยจากการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชี รวมถึงผลการตรวจสอบเฉพาะสำนักงานสอบบัญชีและงานสอบบัญชีที่ได้จากการตรวจสอบสำนักงานสอบบัญชีและจากการสอบทานคุณภาพภายในของสำนักงานสอบบัญชีเองด้วย

ดูข้อ 3.4 เรื่องการประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีที่ยื่นข้อเสนอและผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่องด้วยสำหรับประเด็นอื่นที่อาจมีความเกี่ยวข้อง

[17] ตามเชิงอรรถที่ 13

3.4 การประเมินความเหมาะสมของผู้สอบบัญชีที่ยื่นข้อเสนอและผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่อง

คณะกรรมการตรวจสอบควรเข้าใจกระบวนการสอบบัญชี ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีระบุ และการวางแผนการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุไว้ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรจะให้ความสำคัญกับคุณภาพการสอบบัญชีโดยการจัดสรรทรัพยากรที่มีทักษะและความเชี่ยวชาญที่เหมาะสมกับการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
ทรัพยากรที่ใช้ในการสอบบัญชี	คณะกรรมการตรวจสอบควรประเมินว่า 30. ผู้สอบบัญชีแสดงให้เห็นถึงความเข้าใจอย่างเพียงพอในธุรกิจการประกอบธุรกิจและความเสี่ยงที่เกี่ยวกับรายงานทางการเงิน และวางแผนที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่ประเมินอย่างเหมาะสม โดยปกติในขั้นตอนการเสนอค่าสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีที่ยื่นข้อเสนอจะมีโอกาสได้พบและพูดคุยผู้บริหารเพื่อให้สามารถเข้าใจในธุรกิจการดำเนินกิจการและความเสี่ยงด้านต่าง ๆ ของกิจการ 31. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชี (“engagement partners”) ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน (“EQCR”) และสมาชิกทีมตรวจสอบมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญอย่างเพียงพอ โดยพิจารณาถึงขนาดและความซับซ้อนของบริษัทและการดำเนินกิจการของบริษัท ซึ่งประสบการณ์ดังกล่าวรวมถึงความเชี่ยวชาญในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง และความเชี่ยวชาญในการประเมินมูลค่า (ซึ่งรวมถึงผู้เชี่ยวชาญที่ผู้สอบบัญชีว่าจ้างโดยตรงจากภายนอก) ที่มีความเหมาะสมสำหรับประเภทสินทรัพย์ หนี้สิน และความเสี่ยงของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบควรโน้มน้าวให้สำนักงานสอบบัญชีมาหารือคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ของ engagement partners หรือสมาชิกทีมตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจได้ว่า จะมีการรักษาคุณภาพของงานสอบบัญชีไว้ 32. สมาชิกอาวุโสของทีมตรวจสอบ (โดยเฉพาะอย่าง engagement partners) มีส่วนร่วมอย่างเพียงพอตลอดการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงในช่วงเวลาสำคัญ และแสดงให้เห็นว่ามีความรู้ที่เกี่ยวกับธุรกิจของบริษัท อุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมที่บริษัทประกอบกิจการ ความเสี่ยงและปัญหาที่สำคัญต่าง ๆ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	33. สำนักงานสอบบัญชีมีการจัดการที่เพียงพอสำหรับการควบคุมและการสอบทานงานสอบบัญชี โดยมีการตรวจสอบและควบคุมคุณภาพภายในสำนักงานสอบบัญชีอย่างเพียงพอ ซึ่งรวมถึงการสอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทั้งในประเทศและต่างประเทศ 34. ผู้สอบบัญชีได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถและศักยภาพที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีได้ครอบคลุมถึงสถานที่ต่าง ๆ ที่กิจการในกลุ่มบริษัทดำเนินงานอยู่
การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญและผู้สอบบัญชีรายอื่น	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีการดำเนินการดังต่อไปนี้มากน้อยเพียงไร 35. ผู้สอบบัญชีใช้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทางของสำนักงานสอบบัญชีของตนโดยตรงหรือจ้างผู้เชี่ยวชาญภายนอกที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านมาร่วมในทีมตรวจสอบ โดยการขอความเห็นที่เป็นอิสระเกี่ยวกับข้อมูลที่จัดทำโดยฝ่ายบริหารของบริษัทและผู้เชี่ยวชาญที่เป็นบุคคลภายนอกที่บริษัทจ้าง ตัวอย่างเช่น สำหรับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์และตราสารทางการเงินที่มีความซับซ้อน ผู้สอบบัญชีอาจจะใช้ผู้เชี่ยวชาญของตนเอง เช่น นักธรณีวิทยา นักเคมี นักคณิตศาสตร์ประกันภัย ผู้ประเมินมูลค่ากิจการ หรือผู้เชี่ยวชาญการเงินการคลัง และสำหรับการรับรู้รายได้ ผู้สอบบัญชีอาจจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านอุตสาหกรรมของตนเองเพื่อประเมินขั้นความสำเร็จของงานของโครงการ 36. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีใช้ผลงานของผู้สอบบัญชีอื่นเพื่องานสอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มบริษัท (เช่น สาขาในประเทศหรือต่างประเทศและบริษัทย่อย) ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีกระบวนการต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้สอบบัญชีอื่นมีส่วนร่วมในงานสอบบัญชีดังกล่าวอย่างเพียงพอ และผู้สอบบัญชีมั่นใจในคุณสมบัติและผลงานของผู้สอบบัญชีรายอื่น

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	37. ผู้สอบบัญชีจะไม่ใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในสำหรับการสอบบัญชีอย่างไม่เหมาะสม[18]
วิธีและขอบเขตการตรวจสอบ	คณะกรรมการตรวจสอบควรประเมินว่า 38. ผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อเนื่องได้จัดทำแผนสำหรับการสอบบัญชีที่ประกอบไปด้วยวิธีและขอบเขตการตรวจสอบเพื่อการหารือร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบทานแผนดังกล่าวโดยพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีมีแผนที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่คณะกรรมการตรวจสอบทราบว่า มีอยู่ (ให้ดูข้อ 3.8 ด้วย) 39. ผู้สอบบัญชีได้พิจารณาวิธีการของตนในการสอบทานหรือทดสอบระบบและการควบคุมที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับข้อมูลในรายงานทางการเงินในปีนั้น ในทำนองเดียวกัน คณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณาว่า ขอบเขตของการทำงานของผู้สอบบัญชีของกลุ่มบริษัทสำหรับการดำเนินงานบางอย่างหรือในบางสถานที่ตั้งมีความเหมาะสมหรือไม่
ความรับผิดชอบ	40. คณะกรรมการตรวจสอบควรหารือกับ engagement partners ว่าสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานเครือข่าย engagement partners ผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน ผู้เชี่ยวชาญและสมาชิกทีมตรวจสอบของสำนักงานสอบบัญชีมีความรับผิดชอบอย่างเหมาะสมต่อคุณภาพงานสอบบัญชีภายในสำนักงานสอบบัญชีและสำนักงานเครือข่ายของตนอย่างไร ตัวอย่างเช่น คุณภาพงานสอบบัญชีเป็นข้อพิจารณาที่สำคัญในการประเมินผลงานและการกำหนดค่าตอบแทน

ดูข้อ 3.9 การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี สำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้อง

[18] ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีของกิจการไม่สามารถอาศัยผู้ตรวจสอบภายในสำหรับการปฏิบัติงานสอบบัญชีของกิจการ และได้รับอนุญาตให้อ้างอิงงานของผู้ตรวจสอบภายในได้เพียงแค่เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการควบคุมภายในและสำหรับการระบุความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเท่านั้น ในขณะที่สำหรับประเทศอื่น ผู้สอบบัญชีของกิจการอาจสามารถที่จะนำงานของผู้ตรวจสอบภายใน (เช่น การทดสอบรายละเอียด) มาทดแทนงานของตนได้ ทั้งนี้ ผ่านการสอบทานและการทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำที่เหมาะสม ซึ่งในประเทศกลุ่มหลังนี้ คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ขอบเขตการอ้างอิงการการตรวจสอบภายในเพื่อทดแทนงานสอบบัญชีของกิจการมีความเหมาะสมหรือไม่

ดูภาคผนวก 1 แนวทางสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีสำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่อาจมีความเกี่ยวข้อง

3.5 การกำหนดค่าสอบบัญชี

บริษัทควรจ่ายค่าสอบบัญชีและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ตามความสมเหตุสมผล การกำหนดค่าสอบบัญชีเป็นการตัดสินใจเชิงธุรกิจของบริษัทและผู้สอบบัญชีของบริษัท ดังนั้น คณะกรรมการบริษัท (ซึ่งมีหน้าที่ในการกำหนดค่าสอบบัญชีโดยรวม[19]) และคณะกรรมการตรวจสอบควรจะเป็นผู้ดำเนินการในขั้นตอนดังกล่าว คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ค่าสอบบัญชีมีความสมเหตุสมผลหรือไม่สำหรับงานที่จำเป็นต้องทำเพื่อให้สอบบัญชีเป็นไปอย่างมีคุณภาพเพื่อประโยชน์ของนักลงทุนและผู้ใช้รายงานทางการเงินรายอื่น ๆ และไม่กำหนดค่าสอบบัญชีในระดับที่อาจมีผลเสียต่อคุณภาพงานสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีอาจประสบกับการตัดสินใจที่ท้าทายในบางด้าน เช่น การประเมินว่า บริษัทจะสามารถดำเนินงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่ การด้อยค่าของสินทรัพย์และการประเมินมูลค่ายุติธรรม ปัจจัยเหล่านี้มักจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลามากขึ้นในการสอบบัญชีและอาจมีผลต่อการเพิ่มขึ้นของค่าสอบบัญชี นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงในการดำเนินกิจการของบริษัท ข้อกำหนดของการรายงาน สภาพการควบคุมภายในหรือความเสี่ยงที่กระทบต่อรายงานทางการเงินยังอาจเป็นเหตุให้ค่าสอบบัญชีเพิ่มขึ้นอีกด้วย

ในบางครั้ง บริษัทอาจมีแรงจูงใจที่จะลดค่าสอบบัญชีเพื่อลดค่าใช้จ่ายทั่วไป อย่างไรก็ดี การกำหนดค่าสอบบัญชีไม่ควรได้รับผลกระทบจากปัจจัยดังกล่าว เนื่องจากอาจทำให้มีผลกระทบด้านลบต่อคุณภาพงานบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่บริษัทอยู่ในสถานการณ์ที่มีแรงกดดันทางการเงิน ที่อาจจำเป็นต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้น ทั้งนี้ โดยปกติแล้ว ค่าสอบบัญชีเป็นเพียงแค่สัดส่วนเล็กน้อยของค่าใช้จ่าย และการลดค่าสอบบัญชีนั้นก็มักจะไม่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไรของบริษัท

หากบริษัทตัดสินใจที่จะขอให้มีการยื่นข้อเสนองานบริการสอบบัญชี คุณภาพงานสอบบัญชีควรได้รับความสำคัญเป็นลำดับแรก เนื่องจากงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพจะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินของบริษัท

สำนักงานสอบบัญชีบางแห่งอาจเสนอค่าสอบบัญชีที่มีส่วนลดเพื่อรักษาหรือเพิ่มรายได้ เพื่อให้มีรายได้ชดเชยต้นทุนคงที่บางส่วน เพื่อให้พนักงานไม่ว่างงานในระหว่างที่เป็นช่วงงานลดลง เพื่อรักษาหรือสร้างส่วนแบ่งการตลาด หรือเพื่อให้เป็นที่รู้จักในอุตสาหกรรมหนึ่ง ๆ โดยในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจไม่เข้าใจธุรกิจของบริษัท หรือข้อกำหนดของการรายงาน รวมทั้งไม่เข้าใจขอบเขตของงานสอบบัญชีที่จำเป็น

แม้ว่าอาจมีกรณีที่งานสอบบัญชีสามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิผล ด้วยประสิทธิภาพที่มากขึ้น ซึ่งอาจส่งผลให้ค่าสอบบัญชีลดลงได้ แต่คณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทควรตระหนักถึงความกดดันในสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งที่พยายามจำกัดผลกระทบของค่าสอบบัญชีที่ลดลงที่มีต่อกำไรขั้นต้น ค่าสอบบัญชีที่ไม่เพียงพอสามารถก่อให้เกิด

[19] ในบางประเทศ คณะกรรมการกำกับดูแล (supervisory board) จะเป็นผู้ตั้งค่าสอบบัญชี

ความเสี่ยงที่คุณภาพงานสอบบัญชีจะลดลง และผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชี

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
การพิจารณาค่าสอบบัญชี	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า 41. ค่าสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเรียกเก็บเพียงพอและสมน้ำสมเนื้อกับงานที่จำเป็นต้องกระทำเพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชี โดยไม่คำนึงถึงค่าตอบแทนอื่นที่อาจมีการชำระให้แก่ผู้สอบบัญชีสำหรับบริการอย่างอื่น[20] 42. ค่าสอบบัญชีมีความสอดคล้องกับแผนโดยรวมของผู้สอบบัญชี และเพียงพอที่จะทำให้การดำเนินงานสอบบัญชีมีทรัพยากรอย่างเหมาะสมและเกิดประสิทธิผล คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ระดับของค่าสอบบัญชีมีความเหมาะสมหรือไม่ เมื่อพิจารณาควบคู่กับประเด็นต่าง ๆ เช่น (i) ความเสี่ยง การใช้ดุลยพินิจและการประมาณการใด ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา (ii) การเปลี่ยนแปลงในการดำเนินธุรกิจหรือข้อกำหนดของรายงานทางการเงิน และ (iii) ความเหมาะสมเมื่อเทียบกับธุรกิจในลักษณะเดียวกัน คณะกรรมการตรวจสอบอาจจะโต้แย้งเหตุผลสำหรับการลดค่าสอบบัญชีใด ๆ ด้วยก็ได้ 43. มีข้อบ่งชี้หรือไม่ว่าคุณภาพงานสอบบัญชีอาจได้รับผลกระทบจากค่าสอบบัญชีที่ลดลง ทำให้การสอบบัญชีนั้นไม่มีทรัพยากรที่เพียงพอหรือไม่มีการทำงานที่เพียงพอ 44. ค่าสอบบัญชีสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยง ธุรกิจใหม่ ธุรกรรมใหม่ที่ซับซ้อน ฯลฯ หรือไม่

[20] ตามเชิงอรรถที่ 13

3.6 การสนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี

แนวทางที่ระบุไว้ในเอกสารนี้อาจไม่สามารถนำไปใช้ได้ทั้งหมดภายใต้กรอบกฎหมายและโครงสร้างการกำกับดูแลในบางประเทศ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
การสนับสนุนการสอบบัญชี	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีการดำเนินการดังต่อไปนี้มากน้อยเพียงไร 45. มีการวางแผนขั้นตอนการจัดทำรายงานทางการเงินและขั้นตอนการสอบบัญชีเพื่อให้สามารถดำเนินการสอบบัญชีที่มีคุณภาพและมีประสิทธิผลได้ภายในกำหนดเวลาการนำส่งรายงานทางการเงิน 46. คณะกรรมการตรวจสอบขอคำอธิบายและคำแนะนำที่สนับสนุนวิธีการบัญชีที่เลือกใช้ และในกรณีที่เหมาะสมควรโต้แย้งการจัดทำประมาณการและวิธีการบัญชีที่ใช้ในรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่กรรมการตรวจสอบเห็นว่า วิธีการบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ไม่ได้ทำให้รายงานทางการเงินสะท้อนเนื้อหาสาระทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการ คณะกรรมการตรวจสอบควรขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญภายนอก 47. มีการพิจารณาและจัดการกับข้อสังเกตหรือความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่า สำคัญ (ตัวอย่างเช่น ในหนังสือแจ้งข้อสังเกตของผู้สอบบัญชีถึงคณะกรรมการกำกับดูแล) ซึ่งรวมถึงข้อสังเกตเกี่ยวกับระบบขั้นตอน หรือนโยบายที่อาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อรายงานทางการเงินในอนาคต
ฝ่ายบริหารและพนักงานบริษัท	คณะกรรมการตรวจสอบควรใช้มาตรการตามสมควรเพื่อให้มั่นใจว่า 48. ฝ่ายบริหารมีทัศนคติที่ดีและบริษัทมีวัฒนธรรมที่ให้ความสำคัญกับคุณภาพการรายงานทางการเงิน 49. มีการกำหนดความรับผิดชอบและสิ่งจูงใจอย่างเหมาะสม ที่จะทำให้ฝ่ายบริหารและพนักงานบริษัทให้ความสำคัญกับคุณภาพการรายงานทางการเงิน การรายงานตรงตามกำหนด และการสนับสนุนกระบวนการสอบบัญชี

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	50. ฝ่ายบริหารได้จัดทำข้อมูล บันทึก และคำอธิบายทั้งหมดที่อาจเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและการสอบบัญชีทันตามกำหนดเวลา ข้อมูลควรผ่านการวิเคราะห์และมีเอกสารสนับสนุนที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวกับประมาณการและการใช้ดุลยพินิจทางการบัญชีที่สำคัญ คณะกรรมการตรวจสอบควรดำเนินการต่อไปนี้ 51. สนับสนุนให้ฝ่ายบริหารและพนักงานมีแนวคิดที่ดีและเป็นประโยชน์ต่อกระบวนการสอบบัญชี และสอบถามผู้สอบบัญชีว่า ได้รับความร่วมมืออย่างดีหรือไม่ คณะกรรมการตรวจสอบควรให้ผู้สอบบัญชีควรแจ้งในกรณีที่ไม่ได้รับความร่วมมือ และควรดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อให้แน่ใจได้ว่า มีการจัดการปัญหาการไม่ให้ความร่วมมือดังกล่าว

3.7 การประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

คณะกรรมการตรวจสอบควรประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เนื่องจากความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (ทั้งตามความเป็นจริงและตามที่ปรากฏ) มีความสำคัญต่อการเสริมสร้างความมั่นใจของตลาดทุนที่มีต่อรายงานของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อรายงานทางการเงิน ความเป็นอิสระตามความเป็นจริงและตามที่ปรากฏเป็นรากฐานสำคัญของงานสอบบัญชีที่มีคุณภาพ ซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระจากคณะกรรมการและฝ่ายบริหารของบริษัท และความเป็นกลางของผู้สอบบัญชีด้วย

ดังนั้น การประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีจึงเป็นเรื่องสำคัญที่คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบต้องให้ความสำคัญ โดยควรจะมีการประเมินทั้งในช่วงก่อนการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีและหลังจากแต่งตั้งแล้วอย่างต่อเนื่อง

ในหลาย ๆ ประเทศ ค่าสอบบัญชีและค่าบริการสำหรับบริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชีจะต้องมีการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ ยังอาจมีข้อกำหนดให้เปิดเผยว่า คณะกรรมการตรวจสอบได้อนุมัติบริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชีก่อนมีการว่าจ้างหรือไม่ ข้อมูลนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ที่เป็นประโยชน์ถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและความเพียงพอของค่าสอบบัญชีในบริบทด้านคุณภาพงานสอบบัญชีด้วย

ในการพิจารณาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี คำว่า “ผู้สอบบัญชี” ไม่ได้หมายถึง engagement partner เท่านั้น แต่ยังรวมถึงบุคคลอื่น เช่น สมาชิกของทีมตรวจสอบ สำนักงานสอบบัญชีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของสำนักงานสอบบัญชี เช่นที่เรียกกันในบางครั้งว่า “สำนักงานเครือข่าย” อีกด้วย

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
ความเป็นอิสระและความเที่ยงตรง	คณะกรรมการตรวจสอบควรใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อให้มั่นใจว่า 52. เมื่อกรรมการตรวจสอบพิจารณาความเหมาะสมและโต้แย้งทางเลือกนโยบายการบัญชีและการประมาณการทางการบัญชีที่มีความซับซ้อน กรรมการเหล่านั้นจะต้องพิจารณาถึงความรู้ของตนในธุรกิจและในเนื้อหาสาระของรายการ โดยกรรมการตรวจสอบควรปรึกษาหารือกับบุคคลภายนอกในกรณีที่เห็นว่าจำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ (เช่น หน่วยงานกำกับดูแล - ในกรณีที่เกี่ยวข้อง) โดยไม่ควรรู้สึกว่า ถูกปิดกั้นจากฝ่ายบริหาร ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการบริษัท (ขึ้นอยู่กับกรอบกฎหมายของแต่ละประเทศ) อาจต้องรับผิดชอบต่อวิธีการบัญชีและประมาณการที่ใช้ในรายงานทางการเงินของบริษัท โดยผู้สอบบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อการสอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับฝ่ายบริหารเกี่ยวกับวิธีการบัญชี ประมาณการทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล และประเด็นดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไข คณะกรรมการตรวจสอบควรจะต้องทำความเข้าใจในความเห็นของทั้งสองฝ่าย ประกอบกับกำกับดูแลการทำหน้าที่ของฝ่ายบริหารในเรื่องความรับผิดชอบต่องบการเงิน และเสนอความเห็นของตนในการปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการบริษัทในเรื่องความรับผิดชอบต่อรายงานทางการเงิน 53. คณะกรรมการตรวจสอบมีนโยบายเกี่ยวกับวิธีการประเมินความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบควรจะ 54. มีการกำกับดูแลการกำหนดนโยบายของบริษัทสำหรับการทำสัญญากับผู้สอบบัญชีในการให้บริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชี(ที่ผู้สอบบัญชีสามารถให้บริการได้) และกระบวนการที่จะต้องปฏิบัติก่อนที่จะกระทำการดังกล่าว[21]

[21] ประเด็นของแนวปฏิบัติที่ดีนี้มาจากหลักการที่ระบุไว้ในแถลงการณ์ของ IOSCO เรื่อง **หลักการเรื่องความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและบทบาทของการกำกับดูแลกิจการในการติดตามความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี** ออกเมื่อเดือนตุลาคม 2545 ดังนั้น IOSCO ได้ตกลงกันเกี่ยวกับหลักการนี้แล้ว กรุณาดูแถลงการณ์ของ IOSCO ฉบับเดือนตุลาคม 2545 สำหรับแนวปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักการนี้

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	55. มีการกำหนดนโยบายที่ระบุให้การว่าจ้างผู้สอบบัญชีสำหรับบริการอื่นที่มิใช่การสอบบัญชีทุกรายการจะต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการตรวจสอบเสียก่อน[22] 56. มีการกำหนดนโยบายที่เกี่ยวกับการรับพนักงานจากสำนักงานสอบบัญชีมาดำรงตำแหน่งเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสของบริษัท ซึ่งรวมถึงประธานเจ้าหน้าที่บริหาร และประธานเจ้าหน้าที่บริหารฝ่ายการเงิน[23] 57. มีการดำเนินการตามขั้นตอนเพื่อให้แน่ใจในความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีทั้งในตอนแรกและอย่างต่อเนื่อง[24] 58. มีการพิจารณาประเด็นที่อาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระและความเป็นกลางของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่มทั้งในประเทศและต่างประเทศ (เช่น บริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุม บริษัทร่วม การร่วมการงานและกิจการที่มีโครงสร้างเฉพาะ) 59. มีการหารือกับผู้สอบบัญชีอย่างน้อยปีละครั้งเกี่ยวกับประเด็นความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีระบุไว้และมาตรการป้องกันที่ได้ดำเนินการ[25]
การรายงานต่อนักลงทุน/ผู้ถือหุ้น	คณะกรรมการตรวจสอบควรจะ 60. รายงานต่อผู้ถือหุ้นถึงการดำเนินการของคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อป้องกันความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี รวมถึงการดำเนินการที่ทำให้คณะกรรมการตรวจสอบมั่นใจว่า ผู้สอบบัญชีมีความเป็นอิสระตามมาตรฐานที่ใช้บังคับ[26]

[22] ดูเชิงอรรถที่ 13

[23] ดูเชิงอรรถที่ 13

[24] ดูเชิงอรรถที่ 13

[25] ดูเชิงอรรถที่ 13

[26] ดูเชิงอรรถที่ 13

ดูภาคผนวก 1 แนวทางสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบในการพิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชี และภาคผนวก 3 แนวปฏิบัติสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อพิจารณาในเรื่องการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีสำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่อาจมีความเกี่ยวข้อง

3.8 การสื่อสารกับผู้สอบบัญชี

คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดให้มีการสื่อสารโดยตรงระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี โดยคุณภาพของการสื่อสารระหว่างคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้สอบบัญชีมีความสำคัญสำหรับการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี การสื่อสารนี้ควรรวมถึงข้อกังวลและความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อข้อมูลในรายงานทางการเงิน และวิธีการที่กรรมการและฝ่ายบริหารตอบสนองและจัดการกับข้อกังวลและความเสี่ยงดังกล่าว

การสื่อสารที่เปิดเผย ทันท่วงที และมีนัยสำคัญระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติหน้าที่ของทั้งผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบ การสื่อสารแบบสองทางระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีและช่วยสนับสนุนคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริษัทในการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน

นอกจากนี้ สำหรับการสื่อสารกับผู้สอบบัญชีในบางกรณี คณะกรรมการตรวจสอบควรสื่อสารกับผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีหรือสมาชิกของทีมตรวจสอบที่ทราบรายละเอียดในประเด็นที่เฉพาะเจาะจงด้วย

อย่างไรก็ดี การสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบจะต้องไม่ทำให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีหรือประสิทธิผลของการดำเนินการสอบบัญชีหรือวิธีการสอบบัญชีลดลง

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
การดำเนินการกับเรื่องที่มีความเสี่ยงหรือมีประเด็นข้อสังเกต	คณะกรรมการตรวจสอบควรดำเนินมาตรการตามสมควรเพื่อเน้นให้ความสำคัญต่อการดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้ 61. คณะกรรรมการตรวจสอบมีการหารือกันเกี่ยวกับวิธีการสอบบัญชีโดยรวมของผู้สอบบัญชี และพิจารณาว่าวิธีการดังกล่าวตอบสนองต่อความเสี่ยงที่คณะกรรมการตรวจสอบทราบอย่างไร 62. คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารต้องแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบโดยไม่ชักช้าถึงความเสี่ยง การใช้ดุลยพินิจ หรือประเด็นข้อสังเกตสำคัญที่เกี่ยวกับวิธีการบัญชี ประมาณการทางบัญชี หลักฐานการบันทึกรายการ ระบบและขั้นตอนการรายงานทางการเงิน (เช่น ความบกพร่องของการควบคุมภายใน) และความเสี่ยงจากการทุจริต เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถพิจารณาและจัดการกับประเด็นเหล่านั้นได้อย่างเหมาะสมในการประเมินความเสี่ยงและ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	การตอบสนองต่อความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการสอบบัญชีอย่างเป็นอิสระ 63. คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารต้องแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงวัตถุประสงค์ทางธุรกิจของธุรกรรมใหม่ที่ซับซ้อน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อวิธีการบัญชี หรือประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอน 64. คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารต้องแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบทันทีถึงการติดต่อสื่อสารจากหน่วยงานกำกับดูแลหรือผู้ประกอบธุรกิจ (เช่น การสอบถามหรือการตั้งประเด็นข้อสังเกตเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี ประมาณการทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลสำคัญ หรือประเด็นใด ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อข้อมูลทางการเงินที่รายงานต่อตลาดหลักทรัพย์ฯ) คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีกระบวนการที่เหมาะสมเพื่อให้มั่นใจการสื่อสารในเรื่องดังกล่าวจะเป็นไปโดยไม่ชักช้า 65. ผู้สอบบัญชีมีการจัดทำรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับปัญหาและประเด็นข้อสังเกตที่สำคัญ และคณะกรรมการตรวจสอบควรดำเนินการให้มั่นใจว่าปัญหาและประเด็นข้อสังเกตดังกล่าวได้รับการพิจารณาและดำเนินการอย่างเหมาะสม รายงานดังกล่าวนี้อาจรวมถึงประเด็น เช่น ความบกพร่องของการควบคุมและข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีพบ และประเด็นข้อสังเกตที่สำคัญเกี่ยวกับวิธีการบัญชีและประมาณการทางบัญชี และข้อสงสัยว่า อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ 66. ผู้สอบบัญชีมีการแสดงให้เห็นว่า ตนได้ใช้ความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณารายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ เช่น ประมาณการทางบัญชีและนโยบายบัญชี 67. ในกรณีที่มีข้อกำหนดให้ต้องมีการเปิดเผยเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters หรือ KAMs) ในรายงานของผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบจะหารือร่าง KAMs กับผู้สอบบัญชีและพิจารณาว่าประเด็นเหล่านี้มีผลกระทบอย่างไรต่อการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินเกี่ยวกับนโยบายบัญชีและ

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	ที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการ หรือการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยงในบทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร (MD&A) คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาถึงความจำเป็นของแต่ละประเด็นปัญหาที่ควรได้รับการแก้ไขโดยฝ่ายบริหารหรือกรรมการบริษัท (เช่น มีการจัดการกับปัญหานั้นในขั้นตอนสุดท้ายก่อนออกรายงานทางการเงินหรือด้วยการปรับปรุงระบบและการควบคุม) 68. การทำความเข้าใจถึงเหตุผลที่ผู้สอบบัญชีขอลาออก และประเด็นปัญหาใด ๆ ที่จำเป็นต้องได้รับการจัดการ
การเข้าถึงกรรมการและคณะกรรมการตรวจสอบ	คณะกรรมการตรวจสอบควรดำเนินการให้แน่ใจว่า 69. มีระเบียบวิธีที่กำหนดสำหรับการสื่อสารระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้สอบบัญชี รวมถึงการกำหนดความคาดหวังที่ชัดเจนเกี่ยวกับลักษณะและวิธีการสื่อสาร 70. ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าพบและพูดคุยกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือประธานคณะกรรมการตรวจสอบได้โดยไม่มีข้อจำกัด 71. ผู้สอบบัญชีได้รับเชิญเป็นประจำให้เข้าร่วมการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่มีการหารือเกี่ยวกับประเด็นสำคัญเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน คณะกรรมการตรวจสอบควรจะให้โอกาสแก่ผู้สอบบัญชีในการเข้าร่วมการประชุมในส่วนที่เกี่ยวกับปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน แต่ไม่รวมถึงการประชุมเพื่อแต่งตั้งหรือประเมินผลผู้สอบบัญชี 72. มีการพูดคุยอย่างเปิดเผยระหว่างผู้สอบบัญชีและคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อรายงานทางการเงิน การสอบบัญชี และคุณภาพงานสอบบัญชี 73. คณะกรรมการตรวจสอบควรประชุมร่วมกับผู้สอบบัญชีโดยไม่มีฝ่ายบริหารเข้าร่วมประชุมด้วย เป็นประจำหรือบ่อยครั้ง และหารือกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประเด็นปัญหาใด ๆ ที่ยังมีข้อโต้แย้งกับฝ่ายบริหารในระหว่างการดำเนินงานสอบบัญชี และหารือว่าปัญหา

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	เหล่านั้นได้รับการแก้ไขจนเป็นที่พึงพอใจของผู้สอบบัญชีแล้วหรือไม่ โดยรายงานการประชุมเหล่านี้จะต้องไม่ส่งให้ฝ่ายบริหาร 74. การสื่อสารกับผู้สอบบัญชีได้รับการสอบทานเป็นประจำและมีประสิทธิผลในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี

ดูภาคผนวก 2 แนวคำถามที่คณะกรรมการตรวจสอบอาจสอบถามผู้สอบบัญชีเพื่อประโยชน์ในการสอบทานงบการเงินสำหรับประเด็นอื่น ๆ ที่อาจมีความเกี่ยวข้อง

3.9 การประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี

คณะกรรมการตรวจสอบอยู่ในสถานะที่จะสามารถประเมินการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้เป็นอย่างดี และสามารถช่วยให้มั่นใจได้ว่า ผู้ถือหุ้นจะได้รับความเห็นที่เป็นอิสระและมีประโยชน์จากผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายงานทางการเงิน ซึ่งจะเพิ่มความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินของบริษัท

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
คุณภาพและมาตรฐาน	75. คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีข้อบ่งชี้ใดหรือไม่ ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้ให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีและไม่รักษามาตรฐานทางจริยธรรม
กระบวนการสอบบัญชี	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติได้มากน้อยเพียงไรในประเด็นดังต่อไปนี้ 76. ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจอย่างเพียงพอในธุรกิจ การดำเนินการ และความเสี่ยงด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน และได้จัดการกับความเสี่ยงที่ประเมินไว้อย่างเหมาะสม 77. ผู้สอบบัญชีแสดงถึงพฤติกรรมในการใช้ความสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเพียงพอในการโต้แย้งมากกว่าที่จะหาเหตุผลเข้าข้าง ในเรื่องประมาณการและทางเลือกสำหรับนโยบายบัญชี (เช่น การประเมินมูลค่าสินทรัพย์ที่ซับซ้อนหรือต้องใช้ดุลยพินิจสูง ซึ่งรวมถึงกรณีที่สินทรัพย์สุทธิตามรายงานทางการเงินมีมูลค่าเกินกว่ามูลค่ากิจการตามราคาตลาดของบริษัท) 78. ผู้สอบบัญชีมีการจัดการความเสี่ยงและประเด็นข้อสังเกตที่คณะกรรมการตรวจสอบระบุไว้

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
การสื่อสารในประเด็นต่าง ๆ	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติได้มากน้อยเพียงไรในเรื่องดังต่อไปนี้ 79. ผู้สอบบัญชีมีการสื่อสารประเด็นสำคัญที่มีผลกระทบต่อรายงานทางการเงินในเวลาที่เหมาะสม 80. ผู้สอบบัญชีให้ข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ไว้ในหนังสือของผู้สอบบัญชีถึงฝ่ายบริหาร
ข้อมูลอื่น ๆ	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีการปฏิบัติมากน้อยเพียงไรในเรื่องดังต่อไปนี้ 81. มีการสอบทานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพงานสอบบัญชีใน transparency report ประจำปีของสำนักงานสอบบัญชี 82. มีการสอบทานข้อมูลอื่น ๆ เกี่ยวกับคุณภาพงานสอบบัญชี (เช่น ข้อสังเกตของพนักงานภายในบริษัท หรือการประเมินคุณภาพงานสอบบัญชี) 83. ผู้สอบบัญชีดำเนินการเพื่อปรับปรุงคุณภาพงานสอบบัญชีและมีมาตรการและกำหนดเวลาเพื่อติดตามความคืบหน้าของการดำเนินการดังกล่าว
ประเด็นข้อสังเกตจากการตรวจสอบของหน่วยงานกำกับดูแล	คณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณาว่า มีการดำเนินการมากน้อยเพียงไรในเรื่องดังต่อไปนี้ 84. ในกรณีที่หน่วยงานกำกับดูแลได้เลือกตรวจทานคุณภาพงานสอบบัญชีของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบได้รับทราบและพิจารณาถึงขอบเขตและผลของการตรวจทานดังกล่าว เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบทำการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและคุณภาพงานสอบบัญชี 85. ดำเนินการให้มั่นใจว่า สำนักงานสอบบัญชีมีการจัดการกับผลการตรวจทานของหน่วยงานกำกับดูแลในกรณีที่พบประเด็นเหมือนกันในหลาย ๆ งานสอบบัญชี

ประเด็น	แนวปฏิบัติที่ดี
	86. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีระบุว่า ประเด็นข้อสังเกตจากการตรวจทานของหน่วยงานกำกับดูแลที่ได้จากการตรวจทานกระดาษทำการงานสอบบัญชีของบริษัท ไม่ใช่ประเด็นสำคัญ (เช่น เป็นเพียงประเด็นด้านเอกสารหรือประเด็นที่มีการใช้ดุลยพินิจแตกต่างกัน) คณะกรรมการตรวจสอบควรสอบถามรายละเอียดของประเด็นดังกล่าว เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว หน่วยงานกำกับดูแลจะไม่รายงานผลการตรวจทานที่ไม่มีนัยสำคัญ

บทที่ 4 เนื้อหาอื่น

4.1 รายงานของคณะกรรมการตรวจสอบ

แม้ว่าในบางประเทศกำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องรายงานอย่างเปิดเผยว่า การกำกับดูแลผู้สอบบัญชี และ/หรือ การดำเนินการอื่น ๆ ของคณะกรรมการตรวจสอบได้สนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชีอย่างไร[27] แต่ในปัจจุบันประเทศส่วนใหญ่ไม่ได้มีข้อกำหนดเช่นว่า นอกเหนือไปจากการรายงานบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่ไม่มีการกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ คณะกรรมการตรวจสอบอาจพิจารณาว่า จะเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเกี่ยวกับบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบในการสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชีหรือไม่ โดยอาจจะเปิดเผยในเอกสารประกอบรายงานทางการเงินหรือในเอกสารอื่น (เช่น คำแถลงในเว็บไซต์ของบริษัท)[28] ตัวอย่างเช่น อาจพิจารณาเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของและขั้นตอนที่คณะกรรมการตรวจสอบใช้เพื่อสนับสนุนคุณภาพงานสอบบัญชี โดยการให้คำแนะนำการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี การประเมินผลงานต่อเนื่องของผู้สอบบัญชี การสอบทานค่าสอบบัญชี หรือด้านอื่น ๆ

[27] ในหลายประเทศกำหนดให้มีการรายงานบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีและมีการกล่าวถึงแยกไว้ต่างหากในข้อ 3.7

[28] การกล่าวถึงบทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีระบุแยกไว้ต่างหากในข้อ 3.7