



## CPA วิชา การสอบบัญชี 2 ครั้งที่ 52 ข้อ 2 การทุจริต

รวบรวมและเฉลยโดย อ.ณัฐสิทธิ์ สวนอนันตภูมิ [www.facebook.com/PenkawinCPA](http://www.facebook.com/PenkawinCPA) โทร 081-420-4412

สำนักงานเพ็ญกวิณ ซีทีเอ – สงวนลิขสิทธิ์, ไม่อนุญาตให้เผยแพร่ในเชิงพาณิชย์โดยเด็ดขาด [www.tutorcpa.net](http://www.tutorcpa.net)

**ข้อ 2.** บริษัท อิงฟ้า จำกัด ประกอบกิจการผลิตสินค้าเคมีอุตสาหกรรม เมื่อวันที่ 31 ต.ค. x1 มีการตรวจนับสินค้าที่ฝากไว้กับคู่ค้าเปรียบเทียบกับสินค้าในระบบ ERP ปรากฏว่า สินค้าสูญหายไปจำนวน 200 ล้านบาท บริษัทจึงแจ้งต่อสำนักงาน กสท. และได้แต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนจากการสอบสวนพบว่า พนักงานไม่ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการจัดซื้อ และปฏิบัติงานเกินหน้าที่ของตนเพื่อจงใจทุจริต รวมถึงสมรู้ร่วมคิดกับคู่ค้าของบริษัทในการขกออกสินค้าไป บริษัทได้ว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านการควบคุมภายในให้ประเมินข้อบกพร่อง และได้แนะนำให้บริษัทปรับปรุงไว้ในรายงาน ผู้บริหารแจ้งว่า รายการสินค้าที่สูญหายดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน เนื่องจากสินค้าดังกล่าวมีสัดส่วนที่น้อย และฐานะการเงินของบริษัทอยู่ในระดับดีมาก บริษัทได้รวบรวมหลักฐานทั้งหมดและดำเนินการฟ้องอดีตพนักงานและคู่ค้ารวม 10 รายต่อศาล ให้รับผิดชอบชำระค่าเสียหายจำนวน 200 ล้านบาท และได้ปรับปรุงสินค้าลดลง 200 ล้านบาท ตั้งลูกหนี้พนักงานและคู่ค้าด้วยจำนวนเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารมีความเห็นว่า บริษัทอาจไม่ได้รับชำระค่าเสียหาย จึงตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 200 ล้านบาทเต็มจำนวน รวมถึงได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่สูญหายในเดือนถัดมา

ก. ให้ท่านออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการทุจริตดังกล่าว (12p)

ข. เมื่อ 15 ม.ค. x2 คู่ค้าจำนวน 2 ราย เช่นสัญญาประนีประนอมยอมความกับบริษัท ยินยอมจะชำระเงิน 50 ล้านบาท ต่อมา เมื่อ 2 ก.พ. x2 บริษัทได้รับชำระเงิน 50 ล้านบาทตามสัญญา ผู้บริหารไม่ยอมปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เนื่องจากเห็นว่าการประนีประนอมเกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน และ ณ วันสิ้นรอบบัญชี ไม่มีความแน่นอนว่าบริษัทจะได้รับชำระเงินค่าเสียหาย ครมิดังกล่าว หากผู้สอบบัญชีลงวันที่ในรายงาน 28 ก.พ. x2 จะส่งผลกระทบต่อผลการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างไร (5p)

ค. หน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารประเด็นการทุจริตต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (3p)

### ธงคำตอบ

ก. 1) **อ่านรายงานการประเมินการควบคุมภายใน** โดยผู้เชี่ยวชาญ เพื่อประเมินว่าจะเชื่อถือการควบคุมภายในหรือไม่ หากประเมินแล้วพบว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ เพราะได้รับการแก้ไขข้อบกพร่องแล้ว ให้ผู้สอบบัญชีทดสอบการควบคุม แต่หากพบว่าการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ ไม่จำเป็นต้องทดสอบการควบคุม แต่ให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบเนื้อหาสาระได้เลย

2) ตรวจสอบ **รายงานสินค้าคงเหลือ** เพื่อระบุสถานที่ของรายการสินค้าที่มีมูลค่าสูง สินค้าที่มีโอกาสสูญหาย ที่ควรสนใจเป็นพิเศษ

3) สังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า ในวันที่ใกล้หรือ ณ **วันสิ้นงวดบัญชี** เพื่อลดความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อมูลที่ไม่เหมาะสม ระหว่างวันต้นนับสินค้าคงเหลือ ถึงวันที่สิ้นงวดบัญชีให้ต่ำที่สุด

4) **สังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ** โดย **ไม่แจ้งล่วงหน้า** หรือสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ **ทุกสถานที่ในวันเดียวกัน** เพื่อลดโอกาสการเคลื่อนย้ายสินค้าไปตามวันที่ตรวจนับแต่ละแห่ง

5) ใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในระหว่างการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น **สินค้าที่บรรจุกล่อง** จำเป็นต้องเปิดกล่องดู หากไม่เปิด จะไม่ทราบเลยว่าสินค้าสูญหายแล้ว หรือ **สินค้าที่วางเป็นกอง** ภายในกองสินค้าอาจเป็นโพงและไม่มีสินค้าอยู่จริง

6) **สินค้าที่มีคุณลักษณะพิเศษ** อาจมีผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชี ตรวจสอบปริมาณและคุณภาพของสินค้าระหว่างการตรวจนับ เช่น พนักงานอาจขกออกสินค้าเกรด A ไปขาย เมื่อได้เงินจากการขายแล้วก็ไปซื้อสินค้าเกรด B ซึ่งราคาถูกกว่า มาใส่แทนที่

7) วิเคราะห์ **เปรียบเทียบปริมาณสินค้า** ที่ออกจากคลังกับยอดขาย ในช่วงหนึ่งๆ อาจพบว่าสินค้าออก (ขโมย) จำนวนมาก แต่ยอดขายต่ำ

8) หาก **สินค้าฝากไว้กับบุคคลภายนอก** ที่มีความเป็นอิสระจากกิจการ ให้ **ส่งหนังสือยืนยันยอด** สินค้าที่ฝากไว้ แต่หากบุคคลภายนอกเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาสังเกตการณ์ตรวจนับด้วยตนเองหรือบุคคลอื่น

9) หากสินค้าที่นับได้ต่ำกว่าสินค้าที่บันทึกไว้ ให้ **สอบถามสาเหตุ** ประเมินความสมเหตุสมผลของคำตอบของผู้บริหาร และประเมินว่าผลต่างดังกล่าว มาจากการทุจริตหรือไม่ รวมทั้งประเมินว่า การทุจริตที่ตรวจพบไม่น่าจะมีเพียงเหตุการณ์เดียว

10) หากผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตด้วย ผู้สอบบัญชีต้อง **ประเมินความเสี่ยง** จากการแสดงข้อมูลที่ขัดๆ จากการทุจริต **อีกครั้ง** รวมถึง พิจารณาผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของ **วิธีการตรวจสอบ** เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ข. การที่บริษัทได้รับชำระเงินค่าเสียหายจำนวน 50 ล้านบาทนั้น เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงิน และวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี จึงเป็น **เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน** และบริษัทมีหน้าที่ต้องปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เคยตั้งไว้ 200 ล้านบาท ให้เหลือเพียง 150 ล้านบาท เนื่องจากการได้รับเงินค่าเสียหายถือเป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันที่ในงบการเงิน เมื่อปรากฏว่า ผู้บริหารไม่ยอมปรับปรุงค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ งบการเงินจึงแสดงรายการ **ลูกหนี้ต่ำไป 50 ล้านบาท** เป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากจำนวนดังกล่าวสูงกว่าความมีสาระสำคัญโดยรวม แต่ไม่แพร่กระจาย ผู้สอบบัญชีจะ **แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข**

ค. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ 1) **ผู้บริหาร** 2) **พนักงาน** ผู้ที่มีหน้าที่สำคัญเกี่ยวกับ **การควบคุมภายใน** 3) **บุคคลอื่นๆ** ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลกระทบต่อฐานะทางการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อ **สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล** อย่างทันที และอาจพิจารณาความจำเป็นในการรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร ในบางกรณี เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับ **พนักงานที่ไม่ใช่ผู้บริหาร** ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา **ติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล** ก็ได้ แม้จะไม่ส่งผลกระทบต่อข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่เพราะผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจประสงค์จะรับทราบการทุจริต นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องการทุจริตต่างๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าเกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น ความล้มเหลวของผู้บริหารในการแก้ไขข้อบกพร่องของระบบควบคุมภายในหรือการตอบสนองต่อการทุจริตที่ตรวจพบ เป็นต้น