

การตรวจสอบสินทรัพย์อื่น หนี้สินอื่น และส่วนของผู้ถือหุ้น

การตรวจสอบสินทรัพย์อื่นและหนี้สินอื่น

สินทรัพย์และหนี้สินที่ปรากฏในงบการเงินของธุรกิจ เงินทุนและหลักทรัพย์แบ่งออกได้เป็นหลายประเภท สินทรัพย์บางประเภทมีประโยชน์สำหรับใช้งาน เช่นอาคาร รถยนต์และอุปกรณ์สำนักงาน บางประเภทก่อให้เกิดรายได้เช่น เงินลงทุนในหลักทรัพย์ บางประเภทเป็นรายการคงค้างที่เกิดขึ้นเพื่อรอการตัดบัญชี เช่นรายได้ค้างรับ ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า สำหรับหนี้สินนั้นแบ่งออกเป็นหนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาวและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งได้กล่าวถึงรายละเอียดของสินทรัพย์และหนี้สินบางประเภทที่สำคัญไปแล้วในบทก่อน ๆ

สินทรัพย์อื่นที่แสดงรายการในงบการเงิน ได้แก่รายการที่ไม่อาจแสดงไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ เช่นเงินมัดจำที่ไม่อาจขอคืนได้ทันที สินทรัพย์ที่มีได้ใช้ในการดำเนินงานของกิจการหรือเพื่อการลงทุน และค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี เป็นต้น ในบทนี้จะกล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์อื่นตามความหมายที่กล่าวข้างต้นดังต่อไปนี้

1. เงินมัดจำ เป็นเงินที่กิจการได้วางไว้ต่อบุคคลภายนอกเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ตามสัญญาหรือข้อตกลงหรือภาระผูกพัน
2. ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการในอนาคต โดยทั่วไปจะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ปกติจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ให้ประโยชน์ในระยะสั้นและมีจำนวนเงินไม่สูงมาก เช่นค่าประกันภัย ค่าเช่า ค่าโฆษณาและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เป็นต้น
3. สินทรัพย์รอการขาย เป็นสินทรัพย์ของกิจการที่มีไว้เพื่อการจำหน่าย เช่นที่ดิน บ้านและสินค้าที่ยึดมาจากการให้เช่าซื้อ ในการดำเนินงานการเงินทุนเพื่อการเคหะและกิจการเงินทุนเพื่อการจำหน่ายและบริโภค เป็นสินทรัพย์ที่ได้อาจเนื่องจากการประกอบกิจการ เช่นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ได้อาจมาจากการบังคับชำระหนี้ เป็นสินทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการประกอบกิจการซึ่งไม่ใช่ประโยชน์แล้ว และอยู่ในระหว่างรอการขาย เช่นอุปกรณ์และเครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น

4. ค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี โดยปกติจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ทำให้ประโยชน์แก่กิจการในระยะยาวมากกว่าหนึ่งปีขึ้นไป แต่จะเป็นระยะเวลายาวนานเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับสัญญาหรือข้อตกลงเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายนั้น ๆ เช่น ค่าสัมปทานบัตร ค่าสิทธิการเช่า และค่าสิทธิบัตร เป็นต้น ค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชีนี้ถือเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่ง ซึ่งจะแสดงรายการเป็นสินทรัพย์อื่นในงบดุลและจะต้องตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาที่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์เหล่านี้

การควบคุมเกี่ยวกับเงินมัดจำและค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า นั้น จะต้องมีการติดตามและประเมินความเหมาะสมของรายการดังกล่าวว่า เป็นรายการที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการอย่างแท้จริงในอนาคต และรายการเหล่านี้มีการตรวจสอบโดยผู้บริหาร และได้รับการบันทึกบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วนทุกรายการด้วย

การควบคุมสำหรับสินทรัพย์รายการขาย จะต้องมีการตรวจทานรายการสินทรัพย์รายการขายเหล่านั้นว่า ได้มาอย่างไร เมื่อไร มีการจัดทำทะเบียนคุมเพื่อบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์รายการขายทุกรายการ ทั้งวันที่ได้มา สภาพของสินทรัพย์ สถานที่เก็บรักษา ราคาทุน ราคาประเมินและทรัพย์สินอื่นที่เป็นอุปกรณ์หรือส่วนควบของสินทรัพย์นั้น ตลอดจนการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการนำสินทรัพย์นั้นออกใช้งานหรือให้บุคคลอื่นเช่า นอกจากนี้ควรจะต้องมีการตรวจสอบสภาพของสินทรัพย์รายการขายเป็นระยะ ๆ ตามความเหมาะสม ทั้งนี้เพื่อพิสูจน์ความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นด้วย สินทรัพย์รายการขายนี้จะบันทึกบัญชีในราคาทุนสุทธิ (ตามยอดเงินต้นและดอกเบี้ยค้างชำระในกรณีเงินให้กู้ยืม) หรือราคาที่สามารถขายได้แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

การควบคุมสำหรับค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี จะต้องมีการตรวจทานรายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวว่า ให้ประโยชน์แก่กิจการในระยะยาวจริง และมีความถูกต้องเหมาะสมในการตั้งรายการเป็นค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชี ซึ่งจะต้องได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารในระดับสูงแล้ว นอกจากนี้ยังจะต้องมีการทบทวนรายการเป็นระยะ ๆ เพื่อประเมินความเหมาะสมว่า ค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชีแต่ละรายการดังกล่าวยังคงมีลักษณะที่เป็นค่าใช้จ่ายรายการตัดบัญชีอยู่จริง มิฉะนั้นแล้ว ก็ควรจะตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายให้หมดสิ้นไป

หนี้สินอื่นที่จะกล่าวถึงรายละเอียดในบทที่มีความหมายรวมถึง หนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินอื่นบางประเภทที่สำคัญ ซึ่งยังมิได้กล่าวถึงรายละเอียดในบทก่อน ๆ ดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายและภาษีค้างจ่ายอื่น เป็นรายการที่เกิดขึ้นเมื่อ กิจการประกอบธุรกิจมีกำไรหรือมีรายได้ ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คำนวณจากกำไรทางภาษีในอัตราร้อยละ 30 สำหรับ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และในอัตราร้อยละ 35 สำหรับบริษัททั่วไป

ภาษีการค้า คำนวณจากรายรับในอัตราร้อยละ 3 ของดอกเบี๋ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการหรือกำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการซื้อหรือขายตัวเงิน และในอัตราร้อยละ 15 ของกำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงินหรือการส่งเงินไปต่างประเทศ

ภาษีบำรุงเทศบาล คำนวณจากภาษีการค้าที่ต้องเสียในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีการค้านั้น

2. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น เป็นรายการที่เกิดขึ้นจาก การซื้อเชื่อสินค้าหรือบริการเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน แต่กิจการยังมิได้จ่ายชำระเงินในทันที จึงต้องตั้งเป็นรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย สำหรับเจ้าหนี้อื่นอาจเป็นรายการรับเงินมัดจำจากลูกค้าหรือรายการเจ้าหนี้ที่มีค่าใช้จ่ายเจ้าหนี้การค้าตามปกติ

3. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หมายถึงกรณีความไม่แน่นอนในผลขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นแก่กิจการ ถ้ามีเหตุการณ์เช่นว่านี้เกิดขึ้นแน่นอนแล้ว จะเป็นผลให้กิจการมีหนี้สินเพิ่มขึ้นหรือเกิดผลขาดทุนขึ้น ในกรณีนี้กิจการควรมีการประเมินถึงโอกาสที่จะมีเหตุการณ์ที่จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่สินทรัพย์หรือมีหนี้สินเพิ่มขึ้น ณ วันใดวันหนึ่ง และกิจการอาจประมาณถึงผลเสียหายหรือผลขาดทุนจากกรณีดังกล่าวได้ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีข้อมูลที่แสดงให้เห็นว่าจะเกิดความเสียหายหรือมีหนี้สินเกิดขึ้น ณ วันที่ในงบการเงิน และกรณีที่เกิดขึ้นดังกล่าวกิจการสามารถประมาณผลขาดทุนนั้นได้ ตัวอย่างของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่นคดีความที่ถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหาย การค้าประกัน หนี้สินบุคคลอื่น การค้าประกันของธนาคารพาณิชย์ และค่าเสียหายที่ถูกเรียกร้อง เป็นต้น

ภาระผูกพัน หมายถึงสัญญาหรือข้อตกลงที่ผูกพันให้กิจการต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามนั้น ถ้ากิจการผิดสัญญาหรือข้อตกลงนั้นแล้ว ก็อาจจะถูกเรียกร้องค่าเสียหายได้ ซึ่ง

ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่มีสาระสำคัญควรได้รับการเปิดเผยไว้ในงบการเงินด้วย ตัวอย่างของภาระผูกพันที่สำคัญเช่น สัญญาการก่อสร้างระยะยาว สัญญาการซื้อสินทรัพย์ถาวร และ เลตเตอร์ออฟเครดิตที่ยังไม่ได้ใช้ เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การตรวจสอบสินทรัพย์อื่นมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. เพื่อพิจารณาว่าเงินมัดจำตามบัญชีมีอยู่จริง และสามารถเรียกคืนได้ตามความเหมาะสมในเวลาอันสมควร
2. เพื่อพิจารณาว่า ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สำหรับกิจการจริง ซึ่งจะได้รับในงวดต่อไป
3. เพื่อพิจารณาว่า สินทรัพย์รอการขายเป็นสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงและได้แสดงรายการบัญชีไว้ในราคาที่เหมาะสม
4. เพื่อตรวจสอบว่าค่าใช้จ่ายรอการขายที่บันทึกไว้มีประโยชน์ต่อกิจการในอนาคตจริง และมีการตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชีตามระยะเวลาการไถ่ถอนและวิธีการที่ถูกต้องเหมาะสม

การตรวจสอบหนี้สินอื่นมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. เพื่อพิจารณาว่าได้มีการบันทึกรายการหนี้สินไว้โดยครบถ้วนตามงวดบัญชี และหนี้สินดังกล่าวนั้น เป็นหนี้สินที่แท้จริงของกิจการ
2. เพื่อพิจารณาการคำนวณภาษีและการตั้งรายการภาษีค้างจ่ายต่าง ๆ ของกิจการว่ามีความถูกต้องและได้บันทึกรายการบัญชีโดยครบถ้วน
3. เพื่อพิจารณาถึงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพันว่า มีการบันทึกสำรองเพื่อผลเสียหายหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเพียงพอหรือไม่

การประเมินผลการควบคุมภายใน

ในการประเมินผลการควบคุมภายในด้านสินทรัพย์อื่นและหนี้สินอื่น ควรพิจารณาถึงการควบคุมและการปฏิบัติงานที่สำคัญดังนี้

1. รายการเกี่ยวกับสินทรัพย์อื่น และหนี้สินอื่นได้บันทึกรายการบัญชีไว้ถูกต้อง

ครบถ้วนตามงวดบัญชีโดยผู้ได้รับมอบหมาย และผู้รับมอบอำนาจได้ตรวจทานและอนุมัติรายการ เหล่านั้นทุกรายการหรือไม่

2. มีการกำหนดหน้าที่ในการบันทึกรายการ เชื้องต้น และการผ่านรายการไปยัง บัญชีแยกประเภททั่วไป ตลอดจนการตัดทำรายงานแยกออกจากกันหรือไม่
3. รายการสินทรัพย์อื่นและหนี้สินอื่นแต่ละประเภทที่ปรากฏในงบทดลอง ได้กระทบ ยอดเพื่อตรวจทานความถูกต้องกับบัญชีแยกประเภททั่วไปโดยผู้ได้รับมอบหมายทุกเดือนหรือไม่
4. มีการตรวจทานความถูกต้องของรายการ เงินมัดจำคง เหลือตามรอบระยะเวลา ที่กำหนดไว้ หรือไม่
5. สินทรัพย์รอการขายได้มีการตรวจทานสภาพและจำนวนตามรายการที่บันทึกไว้ เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องโดยผู้รับมอบอำนาจอย่างสม่ำเสมอหรือไม่
6. ผู้รับมอบอำนาจได้ตรวจทานความถูกต้องเหมาะสมของการตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่าย ในแต่ละงวดบัญชี สำหรับค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีทุกรายการหรือไม่
7. ผู้รับมอบอำนาจได้ควบคุมและดำเนินการเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษี ต่าง ๆ โดยใกล้ชิด เพื่อให้การบันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องและการเลือกภาษีแต่ละประเภท ของกิจการเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่
8. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่ได้ตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนี้ ได้มีการตรวจทานความ ถูกต้องกับเอกสารที่เกี่ยวข้องและอนุมัติรายการโดยผู้รับมอบอำนาจทุกรายการหรือไม่
9. มีการจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และภาระผูกพัน โดยผู้รับมอบอำนาจเพื่อเสนอต่อฝ่ายบริหารหรือไม่

วิธีการตรวจสอบ

1. การตรวจสอบสินทรัพย์อื่นมีขั้นตอนดังต่อไปนี้
 - 1.1 เงินมัดจำและค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า
 - 1.1.1 เปรียบเทียบยอดคงเหลือเงินมัดจำและค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า กับข้อมูลของปีก่อน พิจารณารายการที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ เพื่อค้นหา เหตุผล และคำอธิบายสำหรับรายการดังกล่าว
 - 1.1.2 สอบทานความถูกต้องของรายการ เงินมัดจำและค่าใช้จ่าย

จ่ายล่วงหน้าตามที่ปรากฏในงบดุล โดยการกระทบยอดเพื่อทดสอบความถูกต้องตรงกันของรายการกับรายละเอียดในบัญชีแยกประเภททั่วไป และบัญชีย่อย

1.1.3 ตรวจสอบรายละเอียดของรายการเงินมัดจำแต่ละรายการ โดยการเลือกตรวจสอบสำหรับรายการที่มีสาระสำคัญ เพื่อพิจารณาความถูกต้องตรงกันในรายละเอียดและจำนวนเงินมัดจำดังกล่าวกับใบเสร็จรับเงินและสัญญาต่าง ๆ หรือเอกสารสำคัญที่เกี่ยวข้อง

1.1.4 สอบทานรายการเบี้ยประกันภัยจ่ายล่วงหน้า โดยการตรวจสอบความถูกต้องของรายละเอียดต่าง ๆ ตามกรมธรรม์ประกันภัย ใบแจ้งหนี้หรือใบเสร็จรับเงินค่าเบี้ยประกันภัยและเอกสารการต่ออายุกรมธรรม์ประกันภัย พิจารณาความสอดคล้องตรงกันของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เช่น ความคุ้มครองของกรมธรรม์ ระยะเวลาและค่าเบี้ยประกัน โดยการเปรียบเทียบกับทะเบียนประกันภัยทรัพย์สิน

1.1.5 สอบทานรายการเครื่องเขียนแบบหิมพ์ โดยการกระทบยอดในบัญชีแยกประเภททั่วไป เพื่อเปรียบเทียบความถูกต้องตรงกันกับยอดคงเหลือตามงบทดลอง พิจารณารายการที่มีมูลค่าสูง เพื่อตรวจสอบในรายละเอียดกับบัญชีย่อยและทะเบียนเครื่องเขียนแบบหิมพ์ รวมถึงการตรวจนับเครื่องเขียนแบบหิมพ์บางรายการ เพื่อทดสอบจำนวนที่มีอยู่จริงด้วย

1.1.6 การตรวจสอบสำหรับรายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าอื่น ๆ จะต้องสอบทานความถูกต้องของรายการโดยการกระทบยอดเปรียบเทียบกับบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อย และจะต้องตรวจสอบรายละเอียดของแต่ละรายการกับใบเสร็จรับเงินหรือเอกสารสำคัญประกอบรายการ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบควรจะต้องพิจารณาความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าเหล่านั้นว่ายังคงให้ประโยชน์ต่อกิจการในงวดหน้า และจะต้องสอบทานความถูกต้องของการคำนวณตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันด้วย

1.2 สินทรัพย์รอการขาย

1.2.1 สอบทานความถูกต้องของยอดคงเหลือสินทรัพย์รอการขายที่ปรากฏในงบทดลอง ณ วันตรวจสอบ โดยการกระทบยอดเปรียบเทียบกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป และทะเบียนคุม สรุปรายการสินทรัพย์รอการขายแยกตามแต่ละประเภท

1.2.2 ทบทวนรายละเอียดของสินทรัพย์รอการขายแต่ละรายการ พิจารณาและบันทึกรายละเอียดของการได้มาซึ่งสินทรัพย์รายการนั้น ๆ ทั้งวันที่ได้มา ราคาทุน

ราคาประเมิน สภาพของสินทรัพย์และสถานที่เก็บรักษาสินทรัพย์นั้น ตรวจสอบความถูกต้อง เหมาะสมของการบันทึกการบัญชีในราคาทุนสุทธิ (ตามยอดเงินต้นและดอกเบี้ยค้างชำระ ในกรณีเงินให้กู้ยืม) หรือราคาที่สามารถขายได้แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

1.2.3 ตรวจสอบกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์หรือการขายรายการ โดย การตรวจทานหลักฐานหรือเอกสารสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น โฉนดที่ดินและทะเบียนรถยนต์ พิจารณาความสมบูรณ์ถูกต้องของการระบุให้กิจการ เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์แต่ละรายการ

1.2.4 ตรวจสอบรายการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์หรือการขายจาก การตรวจสอบในครั้งก่อน โดยการ เปรียบเทียบรายละเอียดของรายการคงเหลือในการ ตรวจสอบครั้งนี้กับครั้งก่อน พิจารณาและบันทึกรายละเอียดของรายการ เปลี่ยนแปลงดังกล่าว เพื่อตรวจสอบ เอกสารประกอบรายการนั้น ๆ กรณีที่เป็น การเปลี่ยนแปลง เนื่องจากการจำหน่าย สินทรัพย์หรือการขาย จะต้องตรวจรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ซื้อ ราคาที่จำหน่ายและกำไรขาดทุน ที่เกิดขึ้น และจะต้องตรวจดูว่ามีหลักฐานการรับ เงินและมีการบันทึกการบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยถูกต้องครบถ้วนด้วย

1.2.5 ตรวจสอบสภาพสินทรัพย์หรือการขาย โดยเฉพาะสินทรัพย์เพื่อ การจำหน่าย ซึ่งได้ยึดมาจากการให้เข้าซื้อและสินทรัพย์ที่ไ้ไ้มา เนื่องจากการประกอบกิจการ ตรวจสอบสภาพของสินทรัพย์นั้น เพื่อพิจารณา เปรียบเทียบกับรายละเอียดที่บันทึกไว้ และประเมิน ความเหมาะสมของราคาที่บันทึกบัญชีไว้ ทั้งนี้เพื่อสอบทานความสมบูรณ์ครบถ้วนมีอยู่จริงของ สินทรัพย์หรือการขายแต่ละประเภท และเพื่อประ โยชน์ในการกำหนดราคาขายในกรณีที่มีการ ขายทอดตลาดสินทรัพย์หรือการขายเหล่านั้น

1.2.6 ตรวจสอบดูว่ามีสินทรัพย์หรือการขายรายการใดที่อยู่ภายใต้ ห้ามถือครองไว้เกินกว่า 3 ปีตามมาตรา 20(2) แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจ เงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ. 2522 และพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมฯ พ.ศ. 2526 และ พ.ศ. 2528 ซึ่งจะต้องขออนุญาตต่อธนาคารแห่งประเทศไทยสำหรับกรณี ที่ต้องการขายระยะเวลาการถือครองสินทรัพย์นั้นด้วย

1.3 ค่าใช้จ่ายรายการสดบัญชี

1.3.1 สอบทานความถูกต้องของยอดคงเหลือของค่าใช้จ่ายรายการ สดบัญชีตามงบทดลอง โดยการกระหนยอด เปรียบเทียบกับบัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งจะต้อง สอบทานกับยอดคงเหลือของปีก่อน และรายการเปลี่ยนแปลงในระหว่างปี

1.3.2 ล้มเหลวรายการเปลี่ยนแปลงของค่าใช้จ่ายหรือการตัดบัญชี และการตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างปี พิจารณาวิธีการตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่ามีความเหมาะสมถูกต้องสอดคล้องกับอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้นหรือไม่ เพียงใด

1.3.3 ล้มเหลวรายละเอียดของรายการเปลี่ยนแปลงในระหว่างปี ที่มีจำนวนเงินมาก ตรวจสอบรายการสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ ว่ามีเอกสารประกอบและได้รับอนุมัติรายการโดยถูกต้อง พิจารณารายการที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่าเป็นราคาทุนที่เกิดขึ้น เพื่อให้ได้สินทรัพย์นั้นมา ตรวจสอบความถูกต้องในรายละเอียดกับเอกสารสำคัญประกอบรายการ เช่นบันทึกยอดคงและหลักฐานการจ่ายเงิน ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาให้แน่ใจว่าสินทรัพย์ต่าง ๆ นั้นเป็นสิทธิ์ของกิจการจริง

1.3.4 ตรวจสอบการตัดบัญชีสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน โดยการพิจารณาความเหมาะสมของจำนวนที่ตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการใช้งานสินทรัพย์นั้น ตรวจสอบให้แน่ใจว่ายอดคงเหลือของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่บันทึกในบัญชียังมีประโยชน์ต่อกิจการในอนาคตตามส่วนของอายุการใช้งานที่เหลืออยู่อย่างแท้จริง กรณีที่อายุการใช้งานสิ้นสุดลงเร็วกว่าที่ประมาณไว้ เดิมหรือสินทรัพย์นั้นไม่มีประโยชน์ในการใช้งานแล้ว ก็ควรจะต้องปรับปรุงรายการโดยตัดบัญชี เป็นค่าใช้จ่ายให้ถูกต้องด้วย

2. การตรวจสอบหนี้สินอื่นที่มีขึ้นตอนดังต่อไปนี้

2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายและภาษีค้างจ่ายอื่น ๆ

2.1.1 เปรียบเทียบภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างจ่ายกับข้อมูลของปีก่อน และวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีค้างจ่ายอื่น ๆ กับข้อมูลของปีก่อน พิจารณารายการที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อขอคำอธิบายสำหรับรายการดังกล่าว

2.1.2 ทดสอบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้า ซึ่งจะต้องเป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คำนวณจากกำไรทางภาษีในอัตราร้อยละ 30 สำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และอัตราร้อยละ 35 สำหรับกิจการทั่วไป

ภาษีการค้า คำนวณจากรายรับในอัตราร้อยละ 3 ของดอกเบี่ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการหรือกำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการซื้อหรือขาย

ตัวเงิน และอัตราร้อยละ 15 ของกำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงินหรือการส่งเงินไปต่างประเทศ

ภาษีบำรุงเทศบาล ค่าวมจากภาษีการค้าที่ต้องเสียในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีการค้านั้น

2.1.3 ตรวจสอบการชำระเงินค่าภาษี โดยพิจารณาการชำระเงินค่าภาษีต่าง ๆ ภายในกำหนดชำระเงินและมีกรรมสิทธิ์ภาษีหัก ณ ที่จ่ายภายในกำหนดเวลาหรือไม่

2.2 ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น ๆ

2.2.1 เปรียบเทียบยอดค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น ๆ กับข้อมูลของปีก่อนหรือประมาณการค่าใช้จ่ายค้างจ่าย พิจารณารายการที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อค้นหาเหตุผลและคำอธิบายสำหรับรายการดังกล่าว

2.2.2 สอบถามความถูกต้องของยอดค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น ๆ ตามที่ปรากฏในงบดุลโดยการกระหนยอด เปรียบเทียบกับบัญชีแยกประเภททั่วไปและบัญชีย่อย และทดสอบการจ่ายชำระเงินภายหลัง

2.2.3 ตรวจสอบรายละเอียดของรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและเจ้าหนี้อื่น ๆ ที่มีจำนวนเงินมาก พิจารณาการบันทึกรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายกับเอกสารประกอบต่าง ๆ และตรวจสอบรายการชำระเงินภายหลังวันที่ในงบดุลและเอกสารประกอบอื่นที่เกี่ยวข้อง

2.2.4 ตรวจสอบรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายหรือเจ้าหนี้อื่น ๆ ที่ค้างชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ ทดสอบความถูกต้องของการคำนวณและการแปลงค่าเป็นเงินบาท โดยการใช้อัตราการค้ายตามประกาศของธนาคารแห่งประเทศไทย

2.2.5 ตรวจสอบรายการค่าใช้จ่ายค้างจ่ายหรือเจ้าหนี้อื่น ๆ ที่ใช้สินทรัพย์ของกิจการเป็นหลักประกันหรือที่ค้ำประกันหรือรับรองโดยบุคคลภายนอก บันทึกรายละเอียดของภาระหนี้สินและหลักประกันพร้อมทั้งระยะเวลาสิ้นสุดของภาระดังกล่าว ตรวจสอบรายการตัดภาระหนี้สินและการค้ำประกันหรือรับรองที่เกี่ยวข้องในภายหลังด้วย

2.3 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน

2.3.1 ทบทวนรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และภาระผูกพันที่มีนัยสำคัญ

ณ วันที่ในงบดุล ซึ่งอาจจะต้องตั้งสำรองเมื่อผลขาดทุนหรือต้องเปิดเผยในงบการเงิน เปรียบเทียบข้อมูลที่ปรากฏกับข้อมูลของปีก่อนและพิจารณารายการเปลี่ยนแปลงที่มีสาระสำคัญเพื่อ ยอคำอธิบายเพิ่มเติม

2.3.2 ส่องทานความถูกต้องเหมาะสมของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และภาระผูกพัน โดยการตรวจทานรายละเอียดของรายการดังกล่าวกับ

- รายงานการประชุมคณะกรรมการเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตและภาระผูกพันของกิจการ เป็นภาระการค้าประภังค์ คดีฟ้องร้องที่ยังไม่ สิ้นสุดและข้อผูกพันตามสัญญาการก่อสร้างระยะยาว เป็นต้น
- สัญญาซื้อขาย และบันทึกการติดต่อที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับสัญญา หรือคดีความที่กิจการถูกฟ้องร้อง
- บันทึกภาระผูกพันตามสัญญาซื้อขายและสัญญาประกอบที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบถึงภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องทั้งหมด

2.3.3 ส่องทานการอนุมัติรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน โดยการตรวจทานกับข้อมูลจากที่ปรึกษากฎหมายของกิจการสำหรับคดีความเรียกค่าเสียหายที่ยังไม่สิ้นสุด และประมาณการค่าเสียหายหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากคดีความนั้น ข้อมูลจากการขอคำยืนยันยอดจากธนาคารสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง เช่น จากหนังสือคำปรึกษาของธนาคาร และเลตเตอร์ออฟเครดิตที่ยังใช้ไม่หมดจากธนาคาร เป็นต้น และข้อมูลจากการตรวจสอบด้านอื่น ๆ เช่น ลูกหนี้หรือตัวเงินรับที่ขายลดโดยกิจการส่งหลังรับรอง และสินทรัพย์ถาวรที่ไ้เป็นประกันหนี้สินของบุคคลอื่น เป็นต้น ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่ารายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพันทุกรายการมีเอกสารประกอบรายการ และได้รับอนุมัติจากผู้บริหาร โดยถูกต้อง และรายการดังกล่าวเหล่านั้นได้บันทึกบัญชีโดยครบถ้วน ตลอดจนการพิจารณาว่ามีการบันทึกเมื่อผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นและมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอหรือไม่เพียงพอ

การตรวจสอบส่วนของผู้ถือหุ้น

ส่วนของผู้ถือหุ้นประกอบด้วย ทุนเรือนหุ้น ส่วนเกินมูลค่าหุ้น กำไรสะสมและสำรองต่าง ๆ รวมถึงทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มและทุนจากการบริจจาคด้วย ส่วนของผู้ถือหุ้นนี้จะแสดงให้เห็นถึงเงินลงทุนของผู้ถือหุ้น ซึ่งตามปกติจะเพิ่มขึ้นโดยกำไรสะสมจากการดำเนินงาน

ในแต่ละปี การตรวจสอบบัญชีต่าง ๆ เกี่ยวกับจำนวนของผู้ถือหุ้น เพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎหมาย หนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับของบริษัท และมติของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น รวมทั้งเงื่อนไขต่าง ๆ ตามสัญญาที่ยอมรับมาด้วย

การแสดงความงของผู้ถือหุ้นในงบดุลจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานงบการเงิน ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2515 ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้น (Shareholders' equity) แบ่งเป็น

1. ทุนเรือนหุ้น (Share capital)

1.1 ทุนจดทะเบียน (Authorized share capital) หมายถึง ทุนที่จดทะเบียนไว้ตามกฎหมายโดยแสดงชนิดของหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นที่จดทะเบียนของหุ้นแต่ละชนิด

1.2 ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว (Issued and paid-up share capital) หมายถึงจำนวนหุ้นและมูลค่าหุ้นที่ได้นำออกจำหน่ายและเรียกให้ชำระมูลค่าหุ้นแล้ว โดยให้แสดงเป็นหุ้นแต่ละชนิด และในกรณีที่ให้มีการให้สิทธิพิเศษใดแก่หุ้นบุริมสิทธิก็ให้แสดงไว้ด้วย

2. ส่วนเกินมูลค่าหุ้น (Premium on share capital) หมายถึงเงินค่าหุ้นส่วนที่ได้รับสูงกว่ามูลค่าหุ้นที่ตราไว้ของหุ้นสามัญ และหุ้นบุริมสิทธิ

3. ทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม (Unrealized from revaluation of assets หรือ Appraisal capital)

4. กำไรสะสม (Retained earnings)

4.1 สกัดสรรแล้ว (Appropriated)

4.1.1 สำรองตามกฎหมาย (Legal reserve) หมายถึงเงินสำรองที่กั้นไว้จากกำไรสุทธิก่อนจ่ายเงินปันผล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

4.1.2 สำรองอื่น (Other reserves) หมายถึงเงินสำรองที่สกัดสรรจากกำไรสุทธิเพื่อการใด ๆ ตามมติที่ประชุมผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ให้แยกแสดงเป็นแต่ละประเภท

4.2 ยังไม่ได้สกัดสรร (Unappropriated) หมายถึงกำไรสะสมและกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันคงเหลือจากการสกัดสรร ในกรณีที่หยุดอุตสาหกรรม เป็นผลขาดทุน ให้แสดงจำนวนเงินในเครื่องหมายวงเล็บ

5. ทุนจากการบริจาค หมายถึง เงินสดหรือสินทรัพย์ที่มีมูลค่าให้แก่กิจการ
ในกรณีที่ เป็นสินทรัพย์ให้ขึ้นที่กด้วยราคาตลาดของสินทรัพย์นั้น

ทุน เรือนหุ้น

ทุน เรือนหุ้นของกิจการทั้งจำนวนหุ้นและมูลค่าหุ้น จะปรากฏในหนังสือบริคณห์สนธิ
ของกิจการที่นำไปจดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์ ทุนเรือนหุ้นของกิจการอาจแยกเป็น
หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิซึ่งมีหลายชนิดด้วยกัน เช่นสิทธิออกเสียงโหวตหรือออกเสียงไม่ได้
และแปลง เป็นหุ้นสามัญได้หรือแปลง เป็นหุ้นสามัญไม่ได้ เป็นต้น

การดำเนินการเกี่ยวกับทุน เรือนหุ้นของธุรกิจ เงินทุนและหลักทรัพย์ทั้งในส่วนของทุน
จดทะเบียน ทุนที่ออกและเรียกชำระแล้ว ชนิดของหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ ตลอดจนข้อบังคับ
เกี่ยวกับผู้ถือหุ้นนั้น จะต้องเป็นไปตามมติของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และจะต้องสอดคล้องกับ
หลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ตามมาตรา 14 ถึงมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจ
เงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522 แก้ไขตามพระราชกำหนด
แก้ไขเพิ่มเติมฯ พ.ศ. 2526 และ พ.ศ. 2528 (ดูรายละเอียดในภาคผนวก)

จากหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ตามมาตราดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่ารัฐบาลมีความ
มุ่งหมายที่จะให้ธุรกิจ เงินทุนและหลักทรัพย์ มีการจัดตั้งและดำเนินงานในลักษณะของบริษัท
มหาชน จำกัด (Public company limited) ซึ่งแต่เดิมเสื่อออกพระราชบัญญัติการประกอบ
ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ พ.ศ. 2522 นั้น รัฐบาลได้ออก
บทเฉพาะกาลตามมาตรา 83 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน เพื่ออนุโลมขยายระยะเวลา
สำหรับการดำเนินการให้เป็นบริษัทมหาชนจำกัดภายใน เจ็ดปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว
ใช้บังคับ ในปัจจุบันธุรกิจ เงินทุนและหลักทรัพย์จึงต้องมีการจัดตั้งและดำเนินงานในลักษณะ
ของบริษัทมหาชน จำกัด

ส่วนเกินมูลค่าหุ้น

ส่วน เกินมูลค่าหุ้น เป็นส่วนที่กิจการได้รับจากกรณีการจำหน่ายหุ้นสูงกว่าราคาที่เราได้
ตามบัญชี ส่วนเกินมูลค่าหุ้นนี้ไม่ถือเป็นกำไรของกิจการ เพราะไม่ใช่กำไรที่เกิดจากการดำเนินงาน
แต่เป็นกำไรที่เกิดจากหุ้น ในการแสดงรายการส่วน เกินมูลค่าหุ้นนี้ จึงจะต้องแสดงรายการรวม
อยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบดุล

ทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม

ตามมาตรฐานบัญชีในปัจจุบันให้สินทรัพย์ถาวรแสดงรายการในราคาทุน ไม่ว่าราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นจะ เพิ่มขึ้นหรือลดลงต่ำกว่าราคาทุนก็ตาม เว้นแต่ในกรณีที่ราคาตลาดของสินทรัพย์นั้นเพิ่มสูงขึ้นมาก ก็อาจพิจารณาตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นได้ ส่วนเพิ่มจากการตีราคาสินทรัพย์นี้ นักบัญชีทั่วไปมีความเห็นว่าควรแสดงรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น เพราะเป็นการเพิ่มที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง จึงไม่ควรแสดงเป็นกำไร

สำหรับการปฏิบัติในประเทศไทยนั้นศาลฎีกาเคยให้แนวทางไว้ว่า การตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นก็ดี การขายสินทรัพย์ไปในราคาที่สูงเกินกว่าราคาทุนก็ดี ราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นหรือสูงเกินกว่าราคาทุนนั้นย่อมถือว่าเป็นกำไรหรือรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการด้วย กรณีขายสินทรัพย์กิจการจะมีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิก็อาจขายสินทรัพย์ไปได้โดยไม่มีกฎหมายห้าม แต่กรณีการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า "การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมิได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ "

กำไรสะสม

บัญชีกำไรสะสมจะแสดงถึงผลสะสมของกำไรจากการดำเนินงานในแต่ละปี ในทางตรงกันข้ามถ้ากิจการดำเนินงานโดยมีผลขาดทุนตลอดมาก็จะแสดงให้เห็นในบัญชีขาดทุนสะสม โดยทั่วไป เงินปันผลจะจ่ายจากบัญชีกำไรสะสมเพื่อกระจายผลตอบแทนให้ผู้ถือหุ้นทั้งหมด กิจการจะประกาศและจ่ายเงินปันผลเป็นเงินสดหรือหุ้นก็ได้ กิจการสามารถที่จะจ่ายเงินปันผลในจำนวนที่เหมาะสมและในเวลาอันสมควร ทั้งนี้จะต้องได้รับอนุมัติจากมติที่ประชุมใหญ่สามัญ

ของผู้ถือหุ้น กิจการโดยคณะกรรมการอาจพิจารณาจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลได้ก่อนแล้วขออนุมัติจากที่ประชุมใหญ่สามัญของผู้ถือหุ้นในภายหลังได้ การจ่ายเงินปันผลนี้จะต้องไม่เกินกว่ากำไรสะสมของกิจการ และในกรณีที่ผลขาดทุนสะสมกิจการจะจ่ายเงินปันผลไม่ได้ จนกว่าผลขาดทุนสะสมนั้นจะได้หมดสิ้นไปแล้ว ผู้ถือหุ้นแต่ละรายมีสิทธิได้รับเงินปันผลตามจำนวนและมูลค่าหุ้นที่ได้เรียกชำระแล้ว

การชำระกำไรสะสมภายหลังที่ได้โอนกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เข้าบัญชีกำไรสะสมแล้ว ก่อนที่คณะกรรมการบริษัทจะพิจารณาเสนอจ่ายเงินปันผล จะต้องพิจารณาการชำระกำไรสะสมเป็นเงินสำรองตามกฎหมาย เพื่อให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1202 ที่บัญญัติว่า

"ทุกคราวที่แจกเงินปันผล บริษัทต้องชำระเงินไว้เป็นทุนสำรองอย่างน้อยหนึ่งในสิบส่วนของจำนวนผลกำไร ซึ่งบริษัททำมาหาได้จากกิจการของบริษัท จนกว่าทุนสำรองนั้นจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น แล้วแต่จะได้ตกลงไว้ในข้อบังคับของบริษัท

ถ้าได้ออกหุ้นโดยคิดราคาเกินกว่าที่ปรากฏในใบหุ้น เท่าใด จำนวนที่คิดเกินนี้ทำนให้บวกเข้าในทุนสำรองจนกว่าทุนสำรองจะมีจำนวน เท่าถึงที่กำหนดไว้ในวรรคก่อน"

กิจการโดยคณะกรรมการบริษัทจึงต้องชำระกำไรสะสมไว้เป็นเงินสำรองตามกฎหมายทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินปันผล จนกว่าจะครบตามจำนวนที่กิจการกำหนดไว้ ซึ่งจะต้องเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าที่บังคับไว้ตามกฎหมาย

คณะกรรมการบริษัทอาจเสนอให้ชำระกำไรสะสมเป็นเงินสำรองอื่น ตามวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ได้ เช่น เมื่อผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น เพื่อขยายกิจการและข้อจำกัดตามสัญญาในระยะยาว เป็นต้น สำหรับเงินสำรองต่าง ๆ นี้ เมื่อไม่ต้องการสำรองอีกต่อไปจะต้องโอนกลับเข้าบัญชีกำไรสะสมตามเดิมเท่านั้น จะนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นไม่ได้

จากนั้นคณะกรรมการบริษัทจะพิจารณาว่าจะจ่ายเงินปันผลหรือไม่ จำนวนเท่าใด เพื่อนำเสนอขออนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นก่อนประกาศจ่ายเงินปันผล สำหรับคำตอบแทนแก่กรรมการบริษัทที่เรียกกันว่า บำเหน็จกรรมการ ซึ่งจะจ่ายให้ปีละครั้งโดยต้องได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่ ผู้ถือหุ้นด้วยนั้น อาจทำให้กิจการส่วนใหญ่แสดงรายการบำเหน็จกรรมการ

เป็นการจัดสรรจากกำไรสะสม แทนที่จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย มีผลให้แสดงกำไรสุทธิของกิจการ
สูงไป และแสดงฐานะการเงินไม่ตรงตามความเป็นจริงด้วย ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
เงินรางวัลกรรมการไม่ว่าจะกำหนดในรูปใด ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการเช่นเดียวกับค่า
ใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ

คณะกรรมการบริษัทจะเสนอการจัดสรรต่าง ๆ ตามที่ได้พิจารณาพร้อมงบการเงิน
ประจำปีเพื่อขออนุมัติต่อที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นต่อไป สำหรับวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการจัดสรร
กำไรสะสมมีวิธีปฏิบัติ 2 วิธีคือ

วิธีที่ 1 บันทึกรายการหักที่เมื่อคณะกรรมการบริษัทมีมติให้เสนอการจัดสรรกำไร
สะสมเพื่อขออนุมัติต่อที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น

วิธีที่ 2 จะไม่มีการบันทึกการเสนอจัดสรรดังกล่าว แต่จะรอลงรายการเมื่อที่
ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นได้อนุมัติการจัดสรรกำไรสะสมดังกล่าวแล้ว

ตัวอย่าง บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ไทยพาณิชย์ จำกัด จดทะเบียนทุนเป็นหุ้นสามัญ
600,000 หุ้น ๆ ละ 100 บาท กำไรสุทธิของปี 2529 มีจำนวน 8,500,000 บาท ในการ
ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2530 ที่ประชุมลงมติให้จ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ
10 % ให้แก่ผู้ถือหุ้นที่มีรายชื่ออยู่ในทะเบียนผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 1 เมษายน 2530 และจ่ายเงิน
ปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในวันที่ 15 เมษายน 2530 โดยให้จัดสรรกำไรสะสมเป็นเงินสำรอง
ตามกฎหมาย 5 % ของกำไรสุทธิ และเงินสำรองทั่วไป 500,000 บาท

การบันทึกรายการบัญชีตามวิธีทั้ง 2 จะเป็นดังนี้

วิธีที่ 1	วิธีที่ 2
2529	
รค. 31 เดบิต บัญชีกำไรขาดทุน 8,500,000-	เดบิต บัญชีกำไรขาดทุน 8,500,000-
เครดิต บัญชีกำไรสะสม 8,500,000-	เครดิต บัญชีกำไรสะสม 8,500,000-
โอนกำไรสุทธิเข้าบัญชีกำไรสะสม	โอนกำไรสุทธิเข้าบัญชีกำไรสะสม
เดบิต บัญชีกำไรสะสม 925,000-	
เครดิต บัญชีเงินสำรองตามกฎหมาย 425,000-	
บัญชีเงินสำรองทั่วไป 500,000-	
จัดสรรกำไรสะสมเป็นเงินสำรองประเภทต่าง ๆ	

เดบิต บัญชีกำไรสะสม 6,000,000 -
 เครดิต บัญชีเงินปันผลเล่นอจ่าย 6,000,000 -
 เล่นอจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ 10 %

2530

ฝค. 15 เดบิต บัญชีเงินปันผลเล่นอจ่าย 6,000,000 - เดบิต บัญชีกำไรสะสม 925,000 -
 เครดิต บัญชีเงินปันผลค้างจ่าย 6,000,000 - เครดิต บัญชีเงินสำรอง
 ตามกฎหมาย 425,000 -
 อหุมัติจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ 10% บัญชีเงินสำรอง
 หักไป 500,000 -
 จัดสรรกำไรสะสมเป็นเงินสำรองประเภทต่าง ๆ
 เดบิต บัญชีกำไรสะสม 6,000,000 -
 เครดิต บัญชีเงินปันผลค้างจ่าย 6,000,000 -
 อหุมัติจ่ายเงินปันผลหุ้นสามัญ 10 %

เมย.15 เดบิต บัญชีเงินปันผลค้างจ่าย 6,000,000 - เดบิต บัญชีเงินปันผลค้างจ่าย 6,000,000 -
 เครดิต บัญชีธนาคาร 6,000,000 - เครดิต บัญชีธนาคาร 6,000,000

กรณีที่ใช้วิธีที่ 1 ในการลงบันทึกบัญชี งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2529 จะแสดงรายการเงินปันผลเล่นอจ่ายเป็นหนี้สินหมุนเวียน และกำไรสะสมจะแสดงจำนวนคงเหลือภายหลังจากการจัดสรรแล้ว สำหรับวิธีที่ 2 การจัดสรรเงินสำรองต่าง ๆ และเงินปันผลจะไม่แสดงรายการให้เห็นในงบการเงินของปีนั้น แต่จะปรากฏให้เห็นในงบการเงินของปีถัดไป การบันทึกบัญชีตามวิธีแรกจึงให้ข้อมูลที่ดีกว่า เพราะบัญชีที่เล่นอจัดสรรมีความสัมพันธ์กับกำไรสุทธิประจำปี และแสดงฐานะการเงินที่ถูกต้องกว่า ส่วนการใช้วิธีที่ 2 จะทำให้เกิดความสับสนได้ถ้ากิจการมีการจ่ายเงินปันผลระหว่างกาลไปก่อนบางส่วน เนื่องจากเงินปันผลระหว่างกาลจะบันทึกรายการหักจากกำไรสะสมปีเดียวกัน แต่เงินปันผลที่เล่นอจ่ายปลายปีจะหักจากกำไรสะสมในปีถัดไป

ระบบบัญชีที่รัดกุมพอ เพียงจะเป็นหลักการเบื้องต้นในการควบคุม เกี่ยวกับบัญชีทุนและเงินปันผล บัญชีทุนเรือนหุ้นจะแสดงให้ทราบถึงหุ้นที่จดทะเบียน หุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว และหุ้นที่เรียกชำระแล้ว ซึ่งจะแสดงมูลค่าตามราคาที่เราไว้อของหุ้นนั้น เพื่อการควบคุมเกี่ยวกับผู้ถือหุ้นซึ่งมีจำนวนรายมาก และผู้ถือหุ้นแต่ละรายอาจมีใบหุ้นหลายฉบับ ซึ่งมีเลขที่ไม่เรียงลำดับกัน กิจการควรจะต้องจัดทำสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นที่มีรายการต่าง ๆ ดังนี้

- ชื่อ ที่อยู่ และอาชีพของผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือ และค่าหุ้นที่ชำระแล้ว
- วันที่ได้ลงทะเบียนเป็นผู้ถือหุ้น
- วันที่ขาดจากการเป็นผู้ถือหุ้น
- เลขที่ใบหุ้น วันที่ลงในใบหุ้น และเลขหมายหุ้น
- วันที่ได้ยึดมาใบหุ้น

กิจการจะต้องจัดทำใบหุ้นเพื่อมอบให้แก่ผู้ถือหุ้นแต่ละราย ใบหุ้นนี้จะต้องประทับตราของกิจการและมีการลงนามของกรรมการอย่างน้อยหนึ่งคน ใบหุ้นที่ออกควรจะให้เลขที่เรียงตามลำดับกันอย่างต่อเนื่อง และควรจะต้องมีรายละเอียดต่าง ๆ ที่สำคัญดังนี้

- ชื่อบริษัท และ เลขที่ใบหุ้น
- เลขหมายหุ้นตั้งแต่เลขที่เท่าใดถึงเท่าใด
- มูลค่าหุ้นแต่ละหุ้น
- เงินค่าหุ้นที่ชำระแล้ว
- ชื่อผู้ถือหุ้นหรือค่าแสดงว่า ได้ออกใบหุ้นนั้นให้แก่ผู้ถือ

ใบหุ้นแบ่งออกเป็นสองประเภทคือ ประเภทที่ระบุชื่อผู้ถือหุ้น ซึ่งการโอนหุ้นประเภทนี้จะต้องทำเป็นหนังสือลงชื่อผู้โอน ผู้รับโอนและพยาน รวมทั้งจะต้องแจ้งการโอนหุ้นเพื่อบันทึกในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นด้วย โดยทั่วไปใบหุ้นที่ออกจะเป็นใบหุ้นประเภทนี้ ประเภทที่สองเป็นใบหุ้นที่ออกให้แก่ผู้ถือ ซึ่งสามารถโอนหุ้นแก่กันได้ด้วยการส่งมอบใบหุ้น

ใบหุ้นมักจะจัดทำในลักษณะสมุดที่มีต้นขั้ว เช่นเดียวกับสมุดเย็บ ใบหุ้นที่ยังไม่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้น จะต้องมีการเก็บรักษาภายใต้การควบคุมร่วมกันของผู้รับมอบอำนาจ การจัดทำใบหุ้นและการบันทึกรายการควรดำเนินการโดยผู้ที่ได้รับมอบหมายโดยตรง ใบหุ้นที่ยกเลิกจะต้องประทับตรายกเลิก และแนบติดไว้กับต้นขั้ว

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การตรวจสอบส่วนของผู้ถือหุ้นมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. เพื่อพิจารณาการออกหุ้น การจัดสรรกำไรสะสมและการจ่ายเงินปันผลว่าเป็นไปโดยถูกต้องตามระเบียบข้อบังคับ และมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น ตลอดจนบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่
2. เพื่อประเมินผลการควบคุมภายในเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้น การรับชำระเงินค่าหุ้น การออกใบหุ้น การจัดทำสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นและการจ่ายเงินปันผล
3. เพื่อประเมินความถูกต้องของการบันทึกรายการบัญชี เกี่ยวกับหุ้นที่ลดทะเบียนหุ้นที่ออกจำหน่าย หุ้นที่เรียกชำระแล้ว กำไรสะสมและเงินสำรองต่าง ๆ ตามงวดบัญชีที่ตรวจสอบ
4. เพื่อพิจารณาความถูกต้องของ การจัดสรรกำไรสะสมเป็นเงินสำรองตามกฎหมาย เงินสำรองอื่น และเงินปันผล ตามมติของคณะกรรมการบริษัทและมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น

การประเมินผลการควบคุมภายใน

ในการประเมินผลการควบคุมภายในสำหรับส่วนของผู้ถือหุ้น ควรพิจารณาถึงการควบคุมและการปฏิบัติงานที่สำคัญดังนี้

1. ใบหุ้นและต้นขั้วของกิจการได้พิมพ์เลขที่เรียงลำดับกันล่วงหน้า และออกให้ผู้ถือหุ้น เรียงตามลำดับ เลขที่กันหรือไม่
2. ใบหุ้นที่ยังไม่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้น ได้เก็บรักษาภายใต้การควบคุมดูแลร่วมกันของผู้รับมอบอำนาจหรือไม่
3. มีการจัดทำทะเบียนผู้ถือหุ้นและบันทึกรายการเกี่ยวกับใบหุ้นและหุ้นที่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้นไปแล้วหรือไม่
4. ใบหุ้นที่เสียหรือบก เล็กมีการประทับตรายกเลิกและ แนบติดไว้กับต้นขั้วหรือใบโอนหุ้นนั้นโดยครบถ้วนหรือไม่
5. คณะกรรมการบริหารได้กำหนดกรรมการผู้รับผิดชอบการลงนามในใบหุ้นและการลงนามในเช็คจ่ายเงินปันผลโดยเฉพะ ซึ่งจะต้องไม่ลงนามไว้ล่วงหน้าด้วยหรือไม่

6. การบันทึกรายการในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้น เป็นปัจจุบัน และผู้รับมอบอำนาจได้กระหายขอรวมหุ้น เรือนหุ้นตามสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้น เพื่อให้ผู้ถือหุ้นมีความถูกต้องของบัญชีหุ้น เรือนหุ้นที่ออกจำหน่ายและเรียกชำระแล้ว โดยสม่ำเสมอหรือไม่
7. มีการแบ่งแยกหน้าที่เกี่ยวกับการเตรียม การตรวจทานและการลงนามสำหรับเช็คจ่ายเงินปันผลแยกจากกันหรือไม่
8. เช็คจ่ายเงินปันผลที่ยังไม่ได้ใช้ ได้เก็บรักษาภายใต้การควบคุมดูแลร่วมกันของผู้รับมอบอำนาจหรือไม่
9. เช็คจ่ายเงินปันผลทุกรายการได้ตรวจทานและกระหายขอเพื่อพิสูจน์ดูความถูกต้องกับรายละเอียดของรายการก่อนการจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือไม่
10. ผู้รับมอบอำนาจได้ตรวจทานและควบคุม เกี่ยวกับรายการ เงินปันผลที่ยังไม่มีผู้มารับโดยรัดกุมหรือไม่

วิธีการตรวจสอบ

1. สอบถามระบบการควบคุมสำหรับการดำเนินงาน เกี่ยวกับหุ้น เรือนหุ้นและเงินปันผลจ่าย โดยการทบทวนข้อมูลต่าง ๆ ในแจ้งการตรวจสอบส่วนใหญ่ของผู้ถือหุ้น ซึ่งจะเก็บรวบรวมรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนหุ้นจดทะเบียน หุ้นที่ออกและเรียกชำระแล้ว และราคาที่ได้ตราไว้ของหุ้นแต่ละประเภท บันทึกวันที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการต่าง ๆ และทบทวนประวัติการจ่ายเงินปันผลทั้งที่จ่ายเป็นเงินสดและหุ้นปันผลซึ่งจะเก็บรวบรวมไว้ในแจ้งตรวจสอบด้วย
- ทบทวนมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น เพื่อบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่สำคัญเช่น การเพิ่มทุน การลดทุน การประกาศจ่ายเงินปันผล และการกันกำไรเป็นสำรองต่าง ๆ และบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับมติที่ประชุมคณะกรรมการที่เกี่ยวข้อง เช่นการจ่ายเงินปันผลระหว่างกาล การเรียกชำระค่าหุ้น และการแต่งตั้งผู้รับผิดชอบ เป็นต้น ข้อมูลต่าง ๆ นี้จะเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบรายการในบัญชีหุ้น เรือนหุ้น ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และรายการตัดชำระกำไรสะสมว่าเป็นไปตามกฎหมาย มติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และมติที่ประชุมคณะกรรมการหรือไม่ เบื้องต้น
2. ตรวจสอบความถูกต้องของรายการที่บันทึกไว้ เกี่ยวกับบัญชีหุ้น เรือนหุ้น และบัญชีอื่นที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.1 วิเคราะห์บัญชีหุ้นเรือนหุ้น เพื่อทบทวนรายละเอียดการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่สำคัญจนถึงปัจจุบัน วิเคราะห์ความถูกต้องสอดคล้องกับกฎหมายและหลักการบัญชี ตรวจสอบรายการบันทึกบัญชีหุ้นเรือนหุ้น ซึ่งจะต้องถูกต้องตรงกันกับสมุดทะเบียนที่แท้จริง การจัดการเพิ่มหุ้นและลดหุ้นจะต้องตรวจสอบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดของมติที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น ตรวจสอบหลักฐานและ เอกสารสำคัญที่เกี่ยวข้องทุกรายการ

2.2 ตรวจสอบสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้น เพื่อสอบถามความถูกต้องของการบันทึกรายการบัญชีหุ้นเรือนหุ้น ซึ่งแสดงจำนวนและมูลค่าหุ้นที่ออกจำหน่ายและเรียกชำระแล้ว ผู้ตรวจสอบควรทดสอบความถูกต้องของการบันทึกรายการและการคำนวณโดยการคูณจำนวนหุ้นด้วยราคาหุ้นที่ตราไว้ และพิจารณายอดรวมมูลค่าหุ้นแต่ละประเภท ซึ่งจะต้องตรงกันกับยอดคงเหลือตามบัญชีหุ้นเรือนหุ้นที่ปรากฏในงบการเงิน

ในการสอบถามความถูกต้องของยอดคงเหลือนี้ ควรต้องพิจารณาดูการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ในบัญชีหุ้นเรือนหุ้นนับแต่การตรวจสอบในครั้งก่อน ว่าได้รับการอนุมัติและมีการดำเนินการตามคำสั่งหรือมติของคณะกรรมการโดยถูกต้องหรือไม่ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาให้แน่ใจว่า รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นการดำเนินการตามคำสั่งที่เกี่ยวข้องดังกล่าว

การตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกรายการในสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นนี้ นอกจากเพื่อทดสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือในบัญชีหุ้นเรือนหุ้นตามที่ปรากฏในงบทดลองแล้ว ยังมีความสำคัญในการตรวจสอบความถูกต้องแน่นอนของการจ่ายเงินปันผล รวมถึงการถือหุ้นและสิทธิในการออกเสียงของผู้ถือหุ้นบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ซึ่งจะต้องเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังได้กล่าวมาแล้วด้วย

2.3 ตรวจสอบสมุดใบหุ้น เพื่อพิจารณาดูใบหุ้นที่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้นไปแล้วว่ามีเลขที่ใดบ้าง และมีจำนวนหุ้นรวมทั้งหมดถูกต้องตรงกันกับสมุดทะเบียนของบริษัทหรือไม่ ตรวจสอบใบหุ้นที่ออกใหม่ในระหว่างปีหลังจากการตรวจสอบว่ามีจำนวนหุ้นถูกต้องตรงกับจำนวนหุ้นตามใบหุ้นเดิมที่ยกเลิกหรือหุ้นที่ลดทะเบียนเพิ่มในกรณีที่มีการเพิ่มหุ้น

ตรวจสอบการยึดเก็บสมุดใบหุ้นว่าอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลร่วมกันของผู้รับมอบอำนาจโดยรัดกุมเพียงใด โดยเฉพาะใบหุ้นที่ยังไม่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งจะต้องไม่ได้เขียนข้อความใด ๆ และอยู่ติดกับต้นขั้วอย่างครบถ้วน สำหรับใบหุ้นทุกฉบับที่ยกเลิกจะต้อง

ประทับตรายกเลิกและแนบติดกับต้นขั้วในสมุดใบหุ้นไว้ด้วย พิจารณาระบบบัญชีที่ไปว่าได้กำหนดให้มีการบันทึกรายการบัญชีที่รัดกุมและมีการสอบทานซึ่งกันและกันของผู้นับถือช่วยที่เกี่ยวโยงหรือไม่

ขั้นตอนการตรวจสอบนี้กำหนดเพื่อยืนยันประสิทธิภาพของระบบการควบคุมในการป้องกันใบหุ้นที่ยังไม่ได้ออกให้แก่ผู้ถือหุ้น และเพื่อให้แน่ใจในความถูกต้องของการบันทึกรายการ ทั้ง เลขที่ใบหุ้นที่ควบคุมจำนวนใบหุ้น และ เลขที่หุ้นที่ควบคุมจำนวนหุ้นตามมูลค่า ในบัญชีหุ้น เรือนหุ้นที่ปรากฏในงบการเงินระหว่างการตรวจสอบ รวมถึงการยกเลิกใบหุ้นในทันทีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขรายการ .เกิดขึ้น

2.4 สอบทานการปฏิบัติตามเงื่อนไขการออกหุ้น สำหรับกรณีที่มีการออกหุ้นกู้หรือหุ้นบุริมสิทธิที่มีเงื่อนไขให้ผู้ถือหุ้นสามารถเปลี่ยน เป็นหุ้นสามัญได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ตรวจสอบควรตรวจสอบการออกหุ้นดังกล่าวซึ่งจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อตกลงการออกหุ้นหรือมติคณะกรรมการ สำหรับหุ้นบุริมสิทธิที่สะสมเงินปันผลไต้หวัน ผู้ตรวจสอบจะต้องตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนเงินปันผลที่ยังไม่ได้ประกาศจ่ายตามเงื่อนไขซึ่งจะแสดงให้เห็นในงบการเงิน และเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบการจ่ายเงินปันผลต่อไปด้วย

3. ตรวจสอบรายการในบัญชีส่วนเกินมูลค่าหุ้น เพื่อตรวจสอบความสมบูรณ์ถูกต้อง โดยการทบทวนรายการบันทึกบัญชีทั้งหมด และพิจารณารายการเหล่านั้นว่าดำเนินการตามมติที่ประชุมจัดตั้งบริษัทหรือที่ประชุมใหญ่วิสามัญ สอบทานรายการส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่ลงบัญชีไว้ว่าเป็นจำนวนที่ถูกต้องหรือไม่ ส่วนเกินมูลค่าหุ้นนี้จะมีรายการเกิดขึ้นได้ในกรณีที่มีการจำหน่ายหุ้นสูงกว่าราคาที่ได้รับไว้

4. ตรวจสอบรายการในบัญชีกำไรสะสมและสำรองต่าง ๆ เพื่อพิจารณาตรวจสอบถูกต้องครบถ้วนของรายการบัญชีที่บันทึกไว้ดังนี้

4.1 ทบทวนบัญชีกำไรสะสม โดยการสอบทานรายการและระบยอดกำไรสุทธิประจำงวดที่โอนเข้าบัญชีกำไรสะสม สอบทานรายการเงินสำรองต่าง ๆ และเงินปันผลที่ไม่มีผู้รับที่โอนกลับคืนบัญชีกำไรสะสม และตรวจสอบรายการที่โอนจากบัญชีกำไรสะสม เป็นการจัดสรรกำไรสะสมเพื่อจ่ายเงินปันผล สำรองตามกฎหมายและสำรองอื่น สอบทานความถูกต้องของการดำเนินการตามมติของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น พิจารณาทุกรายการ เหล่านี้ว่าได้มีการตรวจสอบและอนุมัติโดยผู้รับมอบอำนาจครบถ้วนทุกรายการหรือไม่

ผู้ตรวจสอบควรจะต้องตรวจสอบความถูกต้อง เหมาะสมของรายการ ปรับปรุงกำไรละล่อม สำหรับรายการที่เป็นการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินของงวดบัญชี ก่อนด้วย

4.2 ทบทวนรายการเงินสำรองตามกฎหมายและเงินสำรองอื่น ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้กิจการจะต้องจัดสรรกำไรละล่อมเป็นเงินสำรองตามกฎหมายทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินปันผล อย่างน้อยร้อยละห้าของกำไรสุทธิประจำปี จนกว่าจะมีจำนวนถึงหนึ่งในสิบของจำนวนทุนของบริษัทหรือมากกว่านั้น ในกรณีที่มีส่วนเกินมูลค่าหุ้น ก็ให้รวมเข้าเป็นเงินสำรองจนกว่าเงินสำรองจะมีจำนวนเท่า ถึงที่กำหนดไว้ข้างต้น

ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาการจัดสรรกำไรละล่อมเป็นเงินสำรองตามกฎหมายและสำรองอื่น ซึ่งจะต้องเป็นไปตามมติของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สอบทานความถูกต้องของการดำเนินการเกี่ยวกับรายการตั้งสำรองตามกฎหมายและสำรองอื่น ว่าเป็นไปโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และสอบทานการตรวจและอนุมัติรายการที่บันทึกไว้โดยผู้รับมอบอำนาจด้วย

5. ตรวจสอบระบบการควบคุมสำหรับการดำเนินการจ่ายเงินปันผล โดยการทบทวนบัญชีเงินปันผลค้างจ่ายเพื่อพิจารณาการจ่ายเงินปันผลตามที่กำหนดโดยมติของคณะกรรมการ

บัญชีเช็คเงินปันผลจ่ายควรจะต้องตรวจสอบความถูกต้องกับบัญชีแยกประเภททั่วไป ตรวจสอบรายละเอียดในเช็คจ่ายเงินปันผลเพื่อพิจารณาผลของการดำเนินการและการควบคุมภายใน โดยการเลือกรูปแบบอย่างเช็คเพื่อการตรวจสอบในจำนวนที่พอเพียงในการสรุป ถ้าการควบคุมรัดกุมดี เช็คทั้งหมดที่ตรวจสอบจะต้องระบุจำนวนเงินและผู้รับเงินปันผล แต่ละรายการอย่างถูกต้อง และมีการลงบันทึกบัญชีครบถ้วน แต่ถ้าการควบคุมมีจุดอ่อนหรือไม่อาจเชื่อถือได้แล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการตรวจสอบรายการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง และจะต้องทบทวนเช็คจ่ายเงินปันผลทั้งหมดว่าได้ออกและส่งจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิรับเงินปันผลแต่ละรายได้ถูกต้องครบถ้วน

6. สรุปผลการตรวจสอบส่วนผู้ถือหุ้น โดยพิจารณาถึงความพอเพียง ประสิทธิภาพ และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมเกี่ยวกับบัญชีหุ้น เรือนหุ้นและเงินปันผล ตลอดจนการพิจารณาถึงคุณภาพของการดำเนินงานในปัจจุบัน