

บทที่ 2

ทฤษฎี แนวความคิด และวิธีการเกี่ยวกับงานตรวจสอบ

ในการศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบภาษีอากร ได้อาศัยหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากรที่ใช้กับธุรกิจโดยทั่วไป ซึ่งฝ่ายบริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลทางการเงินและงบการเงิน ดังนั้น การนำเสนอของงบการเงินต่อผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย จึงถูกกำหนดให้ใช้มาตรฐานเดียวกัน โดยการบันทึกรายการทางบัญชี ธุรกิจจะต้องใช้หลักการพื้นฐานโดยมีแม่บทการบัญชี (Accounting Framework) และหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle) ส่วนงานตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้ถูกกำหนดขึ้น โดยบทบัญญัติของกฎหมายและองค์กรด้านวิชาชีพในแต่ละเรื่อง เพื่อยกระดับความเชื่อถืออันมีต่องบการเงิน และให้ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายสามารถใช้ประโยชน์ต่องบการเงินอย่างมีประสิทธิภาพ เกิดประสิทธิผล และให้ความเป็นธรรมกับผู้ใช้งบการเงินทุกฝ่าย ในการศึกษาเรื่องนี้จึงได้ใช้แนวคิดและวิธีการที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร ดังนี้

แนวคิด ข้อกฎหมาย และวิธีการที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร

1. ข้อกฎหมายและหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี

การตรวจสอบงบการเงินโดยผู้สอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้น การแสดงความเห็นต่องบการเงินของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ไม่สามารถเป็นเครื่องบ่งชี้ได้ว่า การแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีจะเป็นหลักประกันที่ดีต่อการเจริญเติบโตของกิจการในอนาคต ตลอดจนการวัดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ในการบริหารงานของผู้บริหาร และโดยบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 หมวด 4 ส่วนที่ 4 ได้ระบุหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ดังนี้³

มาตรา 1213 ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุด และบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชีเช่นนั้น ให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่น ๆ ซึ่งเป็นตัวแทนหรือลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด

มาตรา 1214 ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยงบดุลและบัญชีอื่นต่อที่ประชุมสามัญ ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่า ตนเห็นว่างบดุลได้ทำโดยถูกต้อง ควรฟังว่าสำแดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น ทำให้งานสอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังในการปฏิบัติงานเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ และผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปฏิบัติตามมรรยาทที่กำหนดโดยหน่วยงานกำกับดูแลตามกฎหมาย โดยการปฏิบัติงานจะต้องใช้หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับมรรยาทของผู้สอบบัญชีเพื่อใช้เป็นกรอบในการปฏิบัติงานด้วย

2. งานสอบบัญชีกับความรับผิดชอบต่อการเงินและความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล

ผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในการจัดทำและนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน โดยถือเป็นการให้คำรับรอง (Representation) โดยผู้บริหาร ส่วนการตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปโดยผู้สอบบัญชีเป็นการดำเนินการเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ การให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล เป็นแนวคิดที่เกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบที่จำเป็น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่างบการเงินโดยรวมไม่แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และสามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเกี่ยวข้องกับขบวนการตรวจสอบทั้งหมด โดยการตรวจสอบจะต้องสามารถสรุปผลเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการแสดงรายการและการจัดประเภทรายการในงบการเงิน โดยมีหลักสำคัญดังนี้⁴

³ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1, (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540) หน้า 135.

⁴ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542) หน้า 6-7.

- ก. ความมีอยู่จริง (Existence)
สินทรัพย์หรือหนี้สิน มีอยู่จริง ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
- ข. สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations)
สินทรัพย์หรือหนี้สิน เป็นของกิจการ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
- ค. เกิดขึ้นจริง (Occurrence)
รายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้น และเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด
- ง. ความครบถ้วน (Completeness)
ไม่มีรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ใด ๆ ที่มีได้บันทึกไว้ หรือมีรายการที่มีมิได้เปิดเผย
- จ. การตีราคา (Valuation)
กิจการบันทึกสินทรัพย์ หรือหนี้สิน ในราคาที่เหมาะสม
- ฉ. การวัดมูลค่า (Measurement)
กิจการบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ในจำนวนที่ถูกต้อง และรายได้หรือค่าใช้จ่าย ได้รับการบันทึกในงวดบัญชีที่ถูกต้อง
- ช. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)
รายการในงบการเงินได้รับการเปิดเผย จัดประเภท และบรรยายลักษณะตามแม่บทการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

ภายใต้วัตถุประสงค์เพื่อความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงิน การสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีการวางแผน กำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

3. ข้อกำหนด วัตถุประสงค์ และหลักการพื้นฐานการตรวจสอบภาษีอากร

การตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ต้องอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้ระบุไว้ในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น มาตรา 3 เบญจ มีเนื้อความระบุไว้ดังนี้ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้นยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากร

ที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร นอกจากนั้นยังได้ระบุไว้ในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ดังนี้⁵

มาตรา 19 เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร ให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

มาตรา 23 ผู้ใดไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

มาตรา 88/4 ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

มาตรา 91/21 ได้บัญญัติให้นำบทบัญญัติในหมวด 4 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ โดยอนุโลม ซึ่งในส่วนนี้ได้รวมบทบัญญัติในมาตรา 88/4 ไว้ด้วย

มาตรา 123 เมื่อมีเหตุสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจมีอำนาจเข้าไปในสถานการค้า หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาที่เปิดทำการของสถานการค้าหรือสถานที่นั้น เพื่อทำการตรวจสอบตราสารว่าได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ตามความ

⁵ อรรถกถา พงศพัศุดม และ ภิรมย์ เจียรนัย, ประมวลรัฐฎากร 2543 หน้า 18-19, 124, 139, 149.

ในมาตรา 104 หรือไม่ หรือทำการตรวจสอบเพื่อทราบว่าได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 105 มาตรา 106 หรือทำหรือเก็บค่าน้ำเข้าไปปฏิบัติตามความในมาตรา 105 ทวิ หรือทำหรือเก็บบันทึก ตามความในมาตรา 105 ตริ หรือไม่ กับมีอำนาจเรียกและยึดตราสารหรือเอกสารและออกหมาย เรียกตัวผู้มีหน้าที่เสียอากร ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารและพยานหลักฐาน อื่นอันควรแก่เรื่องมาได้สวน

นอกจากบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวแล้ว กรมสรรพากรยังได้กำหนดวัตถุประสงค์ หลักในการดำเนินงานโดยยึดหลักการของภาษีอากรที่ดี ดังนี้

1. จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึงด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากร และของผู้เสียภาษี
 2. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้แข่งขันกับต่างประเทศได้
 3. สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน
 4. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม
- ซึ่งการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว จะต้องดำเนินการดังนี้
- ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
 - ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตาม กฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
 - ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี
 - ให้ผู้เสียภาษีทราบขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมาย และผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
 - ให้มีการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บที่เหมาะสม
 - หาวิธีการที่ทันสมัย มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อ ดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

ภายใต้วัตถุประสงค์และหลักการดำเนินการ จะเห็นได้ว่า หากผู้เสียภาษีไม่ทราบหน้าที่ และขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว หน่วยงานภาครัฐโดยกรมสรรพากรมีความจำเป็นต้องดำเนินการบริหารงานจัดเก็บภาษีให้เหมาะสม ซึ่งต้องอาศัยบทบัญญัติตามข้อกฎหมายดังกล่าวข้างต้น เพื่อดำเนินการตรวจค้น ตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก หรือตรวจปฏิบัติการ เฉพาะกรณี ซึ่งการเลือกที่จะดำเนินการในลักษณะใด จะคำนึงถึงหลักแห่งความเสมอภาค (The Equity Principle) ซึ่งเป็นหลักการหนึ่งของภาษีอากรที่ดี โดย อัดัม สมิท (ADAM SMITH) ได้ กล่าวไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1976)

การกำหนดรูปแบบงานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 มาตรา 3 สัตต ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาอนุญาตให้บุคคลที่มีคุณสมบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรได้ และงบการเงินที่รับรอง โดยผู้สอบบัญชีให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย จึงทำให้งานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากรต้องมีความเกี่ยวพันกันโดยบทบัญญัติของกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้ว งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีลักษณะเฉพาะ ซึ่งได้จำแนกไว้ดังนี้

1. รูปแบบและลักษณะโดยรวมของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี (Auditing) มีลักษณะดังนี้

1.1 ความหมาย

การสอบบัญชี หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่น ๆ โดยผู้สอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและเสนอรายงานอย่างมีจรรยาบรรณ และเป็นไปตามหลักการแห่งวิชาชีพ เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่

1.2 วัตถุประสงค์

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชี ในการรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพหรือประสิทธิผลในการบริหารของผู้บริหาร

⁶ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. การสอบบัญชี 1, (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540), หน้า 5.

⁷ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 3.

1.3 ขอบเขต

ขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี⁸ หมายถึง วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในสถานการณ์แวดล้อมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณี ตามหนังสือตอบรับงาน และตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

1.4 ความรับผิดชอบ

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติให้ฝ่ายบริหารของนิติบุคคล มีหน้าที่จัดทำบัญชีและจัดทำงบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี ส่วนผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบว่างบการเงิน โดยรวมได้จัดทำขึ้น โดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชี และได้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ และภายใต้การปฏิบัติงานด้านวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจสอบตามขอบเขตที่บัญญัติโดยข้อกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และหนังสือตอบรับงานเป็นสำคัญ เพื่อให้แน่ใจว่างบการเงินที่ตรวจสอบไม่พบรายการผิดปกติหรือข้อผิดพลาดในส่วนที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน (Material Misstatement)

ในกรณีที่มีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น และมีสาระสำคัญต่องบการเงินที่คนลงลายมือชื่อรับรองในรายงานการสอบบัญชี ซึ่งข้อผิดพลาดนั้นอาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการคือ

ก. ข้อผิดพลาดปกติจากการปฏิบัติงาน (Error) ซึ่งโดยส่วนใหญ่เกิดขึ้นเนื่องจากความประมาท ทำให้ข้อมูลทางบัญชีที่ได้แสดงผลไว้ คลาดเคลื่อนจากข้อมูลที่แท้จริง เช่น ข้อผิดพลาดอันเกิดจากผลการคำนวณ หรือจากการประมวลผลของคอมพิวเตอร์ เป็นต้น

ข. รายการผิดปกติจากการทุจริต (Fraud) เกิดขึ้นด้วยการแสดงเจตนากระทำเพื่อปกปิดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และเป็นการตกแต่งงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการหลงผิด เช่น การแสดงรายการขายและรับคืนในภายหลัง การจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร และมีการตัดจำหน่าย การยกยอกสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง เช่น เงินสด หรือการทุจริตเกี่ยวกับบัญชีธนาคาร ณ วันสิ้นเดือน เป็นต้น

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

จากประเด็นข้อผิดพลาดดังกล่าวข้างต้น หากมิได้มีการปรับปรุงแก้ไขโดยฝ่ายบริหาร และรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญต่องบการเงินแล้ว การแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องแสดงความคิดเห็นแบบมีเงื่อนไขหรือแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง นอกจากความรับผิดชอบในการแสดงความคิดเห็นดังกล่าวแล้ว หากมีกรณีหรือสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง หรือมีผลกระทบต่อความสม่ำเสมอ (Consistency) และความดำรงอยู่รอดของกิจการ (Going Concern) การให้สัญญาณเพื่ออธิบายข้อเท็จจริงดังกล่าว ก็ถือเป็นเรื่องจำเป็นที่ต้องกระทำเช่นเดียวกัน ส่วนกรณีที่ได้จากการพบจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในของกิจการ อาจถือเป็นผลพลอยได้ที่ฝ่ายบริหารจะได้รับข้อเสนอแนะเพิ่มเติม ซึ่งไม่ถือเป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ส่วนการตรวจสอบกรณีพิเศษ การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามวิธีที่ตกลงกัน การสอบทานประมาณการงบการเงิน มีวิธีการและความรับผิดชอบโดยเฉพาะ ซึ่งแตกต่างจากการสอบบัญชีตามปกติ และโดยส่วนใหญ่จะมีการกำหนดความรับผิดชอบไว้เฉพาะในข้อตกลงภายใต้หนังสือตอบรับงานเป็นสำคัญ

1.5 ประเภทของการตรวจสอบบัญชี

ในปัจจุบันได้มีการจำแนกประเภทของการตรวจสอบบัญชีตามแม่บทของมาตรฐานการสอบบัญชี (Auditing Framework) โดยได้จำแนกความแตกต่างของการสอบบัญชี (Auditing) กับบริการเกี่ยวเนื่อง (Related Service) ไว้ดังนี้⁹

ก. งานตรวจสอบบัญชี (Auditing)

งานตรวจสอบบัญชี เป็นการ ปฏิบัติงานตรวจสอบปกติประจำปีหรือประจำงวดตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยนิติบุคคลจะต้องมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบและรับรองงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ คือ จะต้องแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยการตรวจสอบจะต้องใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งจะต้องมีการวางแผน กำหนดขอบเขต เทคนิควิธีการตรวจสอบให้เหมาะสม เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ เหมาะสม และเชื่อถือได้ จนทำให้การแสดงความคิดเห็นโดยผู้สอบบัญชีเกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล แต่ไม่ถือเป็นข้อยุติในเรื่องความถูกต้อง เนื่องจากมีปัจจัยที่อาจทำให้เกิดความไม่แน่นอน อาทิเช่น ความจำเป็นในการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาความเชื่อถือได้ของหลักฐาน และ

⁹ คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 120 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 4-6.

ข้อจำกัดสืบเนื่องของระบบบัญชีและการควบคุมภายในของกิจการ ดังนั้น การแสดงความคิดเห็นโดยรวม จึงเป็นการแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด

ข. งานบริการเกี่ยวเนื่อง (Related Service)

โดยปกติงานบริการที่เกี่ยวข้องเนื่อง ถือเป็นบริการต่างหากที่แยกจากงานสอบบัญชีตามปกติ การให้บริการเกี่ยวกับงานที่เกี่ยวข้องเนื่อง ภายใต้มอบทของมาตรฐานการสอบบัญชี ได้จำแนกประเภทงานดังกล่าวออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. การสอบทาน (Review) การสอบทานงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุว่าได้พบสิ่งใดหรือไม่ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่า งบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินในส่วนที่มีสาระสำคัญ โดยอาศัยวิธีการที่ไม่สามารถได้หลักฐานทั้งหมดที่จำเป็นเช่นเดียวกับการตรวจสอบ วัตถุประสงค์เดียวกันนี้ สามารถนำไปใช้ได้กับการสอบทานข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลอื่นที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์ที่เหมาะสม

2. การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน (Agree-upon Procedure) การตรวจสอบโดยวิธีนี้ ผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีปฏิบัติงานที่มีลักษณะเดียวกับการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีและกิจการ รวมทั้งบุคคลที่สามที่เกี่ยวข้องได้ตกลงร่วมกัน และนำเสนอรายงานเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ ผู้ใช้รายงานจะต้องสรุปผลเองจากรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานการตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน จึงควรใช้เฉพาะฝ่ายต่าง ๆ ที่ได้ร่วมตกลงในการกำหนดวิธีปฏิบัติงาน เพราะบุคคลอื่นที่ไม่ทราบถึงเหตุผลของการใช้วิธีปฏิบัติงานดังกล่าว อาจแปลความหมายผลการตรวจสอบในทางที่ไม่ถูกต้อง

3. การรวบรวมข้อมูลหรือการประกอบงบการเงิน (Compilation) เป็นลักษณะงานที่ใช้ความชำนาญด้านการบัญชี เพื่อประโยชน์ในการรวบรวม จัดประเภท และสรุปข้อมูลทางการเงิน การจัดหมวดหมู่รายการบัญชี ก็เพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจและนำไปใช้งานได้ การปฏิบัติงานจึงไม่จำเป็นต้องมีการทดสอบ เนื่องจากมีบุคคลที่รับผิดชอบได้ให้การรับรองข้อมูลนั้นแล้ว ดังนั้น วิธีปฏิบัติที่นักบัญชีใช้มิได้กำหนดขึ้นเพื่อให้ให้นักบัญชีสามารถแสดงความเชื่อมั่นในข้อมูลทางการเงินนั้นได้ อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้ข้อมูลดังกล่าวจะได้ประโยชน์จากงานของนักบัญชี เนื่องจากการให้บริการโดยใช้ความชำนาญและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

จากการจำแนกลักษณะงานดังกล่าว สามารถสรุปเป็นแผนภูมิเปรียบเทียบความแตกต่างของลักษณะการบริการ การวัดระดับความเชื่อมั่นโดยผู้สอบบัญชีและการรายงาน ดังแผนภูมิข้างล่างนี้

ประเภทงาน ข้อมูลเปรียบเทียบ	งานสอบบัญชี	งานบริการเกี่ยวเนื่อง		
		การสอบบัญชี	การสอบทาน	การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน
ลักษณะของบริการ	การสอบบัญชี	การสอบทาน	การตรวจสอบตามวิธีการที่ตกลงร่วมกัน	การรวบรวมข้อมูล
เปรียบเทียบระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีให้	ให้ความเชื่อมั่นสูงแต่ไม่ถึงขั้นเป็นข้อยุติ	ให้ความเชื่อมั่นอย่างพอประมาณ	ไม่ให้ความเชื่อมั่น	ไม่ให้ความเชื่อมั่น
รายงานที่ออก	ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็น	ให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองในรูปแบบที่ไม่เป็นการแสดงความเห็น	ข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ	การระบุถึงข้อมูลที่รวบรวม

1.6 แนวทางการปฏิบัติงานของการสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีมีขั้นตอน กระบวนการ วิธีการตรวจสอบ และเทคนิคการตรวจสอบ โดยแบ่งขั้นตอนการตรวจสอบออกเป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

- ก. การเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan)
- ข. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work)
- ค. การรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings)

ก. กระบวนการเกี่ยวกับการเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan) มีกระบวนการในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

1. ขั้นเตรียมการ (Preliminary) คือ กระบวนการเพื่อทำความเข้าใจ และประเมินความเสี่ยงของธุรกิจ ประกอบกับการพิจารณาความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีก่อนการรับงานสอบบัญชี โดยจะต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น เพื่อการตัดสินใจ และเพื่อจะได้ใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดขอบเขต วิธีการ และเทคนิคการตรวจสอบ การดำเนินการในขั้นตอนนี้กล่าวจะต้องได้รับความร่วมมือจากผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง และก่อนการรับงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับธุรกิจเพื่อการรับงานทุกครั้ง

2. ขั้นตอนการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Engagement Letter)

เมื่อได้ประเมินผลและตัดสินใจที่จะรับงานสอบบัญชีกับลูกค้ารายใหม่ เพื่อป้องกันข้อโต้แย้งเกี่ยวกับความรับผิดชอบและการปฏิบัติงานในภายหน้า ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำและส่งหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีไปยังลูกค้า โดยหนังสือตอบรับงานจะระบุถึงขอบเขตการตรวจสอบ ความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย ตลอดจนการกำหนดค่าธรรมเนียมด้านวิชาชีพด้วย

3. ขั้นตอนการวิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis)

ในการประเมินและวิเคราะห์ความเสี่ยง ซึ่งโดยปกติธุรกิจจะมีความเสี่ยงซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกิจ ความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งหากความเสี่ยงใน 2 ลักษณะ มีอัตราที่สูงมาก จะต้องหาวิธีการลดความเสี่ยงที่เกิดจากการตรวจสอบ ดังนั้น การกำหนดขอบเขต เทคนิควิธีการตรวจสอบให้เหมาะสม จะทำให้ความเสี่ยงที่มีต่อการเงินลดลง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังในการวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างพอเพียง

4. ขั้นตอนการจัดทำแนวทางการตรวจสอบ (Audit Program)

ภายหลังการวิเคราะห์ความเสี่ยงของรายการบัญชีแต่ละรายการ ตลอดจนการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเบื้องต้นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดแนวทางการตรวจสอบแต่ละเรื่องให้เหมาะสม โดยการนำเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมสำหรับรายการบัญชานั้น มาประมวลรวมเข้าเป็นเรื่องเดียวกัน เพื่อกำหนดแนวทางการตรวจสอบ โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่องให้ครบถ้วน และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยแนวทางการตรวจสอบที่จัดทำขึ้น จะใช้เป็นแผนงานในการปฏิบัติงาน และควบคุมการทำงานของ ผู้ช่วย โดยการดำเนินการตามแนวทางการตรวจสอบ อาจมีการปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามข้อเท็จจริงในขณะเข้าตรวจ เนื่องจากระบบการควบคุมภายในได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมหรือพิจารณาแล้วว่า การเลือกใช้ตัวอย่างบางรายการยังไม่เหมาะสมตามแผนและแนวทางการตรวจสอบที่ได้วางไว้

ข. กระบวนการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work)

มีกระบวนการในแต่ละช่วงการดำเนินการดังนี้

1. การตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Audit) เป็นขั้นตอนการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน โดยการทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน (Test of Control) หรือไม่ การสอบทานดังกล่าว เพื่อลดความเสี่ยงอันเกิดจากระบบการควบคุมภายในที่กิจการมีอยู่ แต่ไม่สามารถใช้ระบบดังกล่าวป้องกันข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น อาจจำเป็นต้องทำการเพิ่มขอบเขตการตรวจให้กว้างขวางขึ้น

2. การสังเกตการณ์และการตรวจนับทรัพย์สิน (Physical Count and Observation) โดยปกติ ผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจรายการสินทรัพย์ที่มีตัวตน ณ วันสิ้นงวด เพื่อให้แน่ใจว่า รายการดังกล่าวมีอยู่จริง ๆ และมีสภาพเป็นอย่างไร จึงต้องวางแผนการตรวจ โดยการเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ทรัพย์สินถาวร และการตรวจนับเงินสด การตรวจสอบสภาพของงานระหว่างก่อสร้าง และสินทรัพย์ที่เลิกใช้ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและสามารถนำมาปรับมูลค่าของทรัพย์สินได้อย่างมีเหตุผล

3. การตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) คือ การตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี การตรวจสอบยอดคงเหลือ การพิจารณาความเป็นไปได้ของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ตลอดจนภาระผูกพันที่มีอยู่ รวมถึงการตรวจสอบรายการหรือเหตุการณ์หลังวันที่งบการเงิน โดยการรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้อง เพื่อการประเมินผลการตรวจสอบในขั้นสุดท้าย

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี จะต้องใช้วิธีการและเทคนิคการตรวจสอบที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสม และให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการปฏิบัติงานมีวิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure) และเทคนิคการตรวจสอบ (Auditing Techniques) ดังนี้

ก. วิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure)

ในการตรวจสอบหลักฐานทางบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการทดสอบ ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ และการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี

(1) การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ (Test of Control) ถือเป็นวิธีการที่ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการทดสอบหลักฐานความเชื่อถือได้หรือไม่ของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ โดยมีการปฏิบัติที่มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบจะเป็นตัวกำหนดระดับการสุ่มตรวจให้เหมาะสม

(2) การทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี (Substantive Test) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความสมบูรณ์ ความถูกต้องและความเหมาะสมของข้อมูลและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในระบบบัญชี วิธีการทดสอบดังกล่าวประกอบด้วย

- การทดสอบความถูกต้องของรายการ (Substantive Test of Transaction)
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Review)
- การทดสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือ (Test of Details of Balances)

ข. เทคนิคการตรวจสอบ (Auditing Techniques)

เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไป เพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี ได้แก่¹⁰

- (1) การตรวจดู (Inspection) ใช้ในการตรวจและพิจารณาเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบว่าสินทรัพย์อยู่จริง ทราบถึงลักษณะ สภาพ และปริมาณของทรัพย์สินหากได้ใช้เทคนิคในการตรวจนับด้วย
- (2) การสังเกตการณ์ (Observation) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้ผลงานที่ได้รับมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ และช่วยให้ประหยัดเวลาว่าการตรวจนับเอง
- (3) การตรวจนับ (Counting) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีอยู่ปริมาณเท่าไร และตรวจสอบคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้น โดยปกติใช้ในการตรวจสอบเงินสด หลักทรัพย์ สิ้นค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวร
- (4) การยืนยันยอด (Confirmation) คือ การที่ผู้สอบบัญชีขอร้องให้บุคคลภายนอกซึ่งทราบเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานต่าง ๆ ให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติโดยถูกต้องถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มากที่สุด
- (5) การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชี เช่น ตรวจสอบใบสำคัญจ่ายและใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย กับการลงรายการจ่ายเงินในสมุดเงินสดหรือตรวจสอบใบสำคัญขายและสำเนาใบส่งของกับสมุดรายวันขาย
- (6) การคำนวณใหม่ (Recompilation) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี โดยการคำนวณเพื่อหายอดที่ถูกต้องหรือยอดรายการที่ต้องกระทบยอด ซึ่งถือว่าเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้มาก

¹⁰ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1 (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540), หน้า 65-74.

- (7) การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book – Keeping Procedures) การตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการจากสมุดขัณฑ์ต้นไปยังบัญชีแยกประเภท รวมทั้งการทำงานทดลองด้วย ซึ่งในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือการลงบัญชี ปัญหาในเรื่องนี้จึงมีน้อยมาก
- (8) การสอบถาม (Inquiry) เป็นการขอข้อมูลจากผู้บริหารของกิจการ โดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีควรจะได้ทราบ เช่น เหตุการณ์หลังปิดบัญชีที่สำคัญ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า และภาระผูกพัน
- (9) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) คือ การศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ว่าจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบด้วยการใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทนได้
- (10) การอ่าน (Reading) เป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อระบุถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ อาทิเช่น การอ่านรายงานการประชุม สัญญาที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ
- (11) การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning) คือ การตรวจรายการในบัญชีแยกประเภท สมุดขัณฑ์ หรือแหล่งข้อมูลอื่น ๆ เพื่อดูว่ามีรายการที่ผิดปกติบ้างหรือไม่ เทคนิคข้อนี้ใช้เวลาไม่มาก แต่ต้องอาศัยประสบการณ์ในการตรวจสอบจึงสามารถตรวจพบรายการผิดปกติ
- (12) การบวกเลขยอดรวมแนวตั้ง (Footing) เป็นการบวกเลขตามแนวตั้งเพื่อหายอดรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่งเพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่ลูกค้ำคำนวณไว้ว่าถูกต้องหรือไม่
- (13) การตรวจตัดยอด (Cut off Audit) เป็นเทคนิคที่ใช้ช่วยในการทดสอบว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่ โดยการเปรียบเทียบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้น ๆ และพิจารณารายละเอียดในเอกสารนั้น ๆ กับช่วงเวลาของการบันทึกรายการซึ่งจะต้องสอดคล้องกัน เช่น การตรวจตัดยอดรายการขาย จะเปรียบเทียบกับวันที่ในใบส่งของ เอกสารการจัดส่ง และวันที่ของการบันทึกการขาย

ค. การรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings) มีกระบวนการตรวจสอบ ดังนี้

1. การประเมินและพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน (Evaluation the Results) ก่อนการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบทานกระดาษทำการที่ได้จากการวางแผนงานตรวจสอบ โดยจะต้องใช้วิจรรณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณารายการในงบการเงินว่า ได้มีการจัดทำตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือไม่ มีการเปิดเผยข้อมูลในส่วนของการรายการและหมายเหตุประกอบงบการเงินได้อย่างชัดเจนและเหมาะสมหรือไม่ งบการเงินที่น่าเสนอแสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ถูกต้องตามที่ควรอย่างสมเหตุสมผล และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ หากมีรายการใดซึ่งต้องเสนอเพื่อทำการปรับปรุงงบการเงิน ได้มีการแก้ไขและให้เหตุผลที่รับฟังได้อย่างเพียงพอ และสามารถสรุปผลการตรวจสอบเพื่อการจัดทำรายงานต่อไป

2. การจัดทำรายงานการสอบบัญชี (Audit Report)

รายงานของผู้สอบบัญชี ถือเป็นผลงานในการปฏิบัติงานด้านวิชาชีพ และถือเป็นบทสรุปในการปฏิบัติงานโดยมีขอบเขต วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานดังกล่าว โดยมีรูปแบบการนำเสนอรายงานตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่อง การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

2. รูปแบบและลักษณะโดยรวมของการตรวจสอบภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

การตรวจสอบภาษีอากร (Tax Inspecting Procedure)

2.1 ความหมาย

การตรวจสอบภาษีอากร¹¹ หมายถึง การตรวจสอบได้ส่วนตามหมายเรียก การออกตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร และการตรวจค้นตามประมวลรัษฎากร

2.2 วัตถุประสงค์

การตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องปรามผู้เสียภาษีให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยถือเป็นมาตรการหนึ่งในการกำกับดูแลการเสียภาษีของผู้เสีย

¹¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540 ,(กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, 2540) หน้า 1.

ภาษีให้มีการปฏิบัติเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ

2.3 ขอบเขต

ขอบเขตการตรวจสอบภาษีอากรของ “เจ้าพนักงานประเมิน”¹² หมายถึงการใช้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบภาษีอากรทุกประเภทกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติในมาตราที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจไว้ โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือไม่ปฏิบัติหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร อธิบดี หรือ เจ้าพนักงานประเมินในท้องที่นั้น มีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการหรือยานพาหนะหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือ เพื่อทำการตรวจสอบภาษีตามมูลเหตุที่ได้รับอนุมัติ

2.4 ความรับผิดชอบ

ตามประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ในมาตรา 17¹³ กำหนดให้การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดแบบแสดงรายการ และเอกสารรายการที่ต้องยื่นพร้อมแบบแสดงรายการอันประกอบด้วยรายงานประจำปี หรือบัญชีงบดุล ส่วนรายการแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ ที่ใช้แนบพร้อมการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) เป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้มีอำนาจในนิติบุคคลนั้น ส่วนผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ทดสอบความเชื่อถือได้ของรายการดังกล่าวและแสดงความเห็นไว้ในแบบทดสอบนั้น ในด้านของเจ้าพนักงานประเมินที่ทำการตรวจสอบ มีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องด้านการเสียภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้เป็นไปตามมาตรา 3 สัตต¹⁴ ซึ่งหากฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด อธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตเสียก็ได้

2.5 ประเภทของการตรวจสอบภาษีอากร

เนื่องจากได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจากระบบภาษีการค้ามาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ.2534 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป ผลของการเปลี่ยน

¹² “เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

¹³ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ และ ภิรมย์ เจียรนัย, ประมวลรัษฎากร 2543, หน้า 16.

¹⁴ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ และ ภิรมย์ เจียรนัย, ประมวลรัษฎากร 2543, หน้า 6.

แปลงดังกล่าว ส่งผลให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร จำต้องแบ่งลักษณะงานการตรวจสอบภาษีอากรออกเป็นลักษณะงานต่าง ๆ ดังนี้

ก. การตรวจปฏิบัติการทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีลักษณะงานตรวจที่เน้นให้ทราบถึงข้อเท็จจริงโดยรวมของผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยการตรวจได้เน้นความถูกต้องของการจดทะเบียน การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การจัดทำรายงานภาษีที่เกี่ยวข้อง การเก็บรักษาบัญชีเอกสารและรายงานที่ต้องจัดทำตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร การออกไปกำกับภาษีหรือใบรับเงิน การตรวจสอบยอดขาย ณ จุดขาย ในวันที่เข้าตรวจปฏิบัติการ และการปฏิบัติการเกี่ยวกับการตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบคงเหลือ ซึ่งโดยปกติการตรวจปฏิบัติการทั่วไป มีระเบียบให้ปฏิบัติโดยเฉพาะ การดำเนินการตรวจจะต้องควบคุมเนื้อหาที่กล่าวไว้ข้างต้น เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 2 เดือนภาษี

ข. การตรวจปฏิบัติการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีลักษณะการตรวจสอบเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการขอคืนภาษีของผู้ประกอบการว่า ผู้ประกอบการจะได้รับสิทธิคืนภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ การดำเนินการตรวจจะต้องครอบคลุมถึงเดือนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนและที่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีไว้เป็นสำคัญ

ค. การตรวจเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีลักษณะการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงในเรื่องหนึ่งเรื่องใดโดยเฉพาะ จึงมีลักษณะงานตรวจเฉพาะประเด็นตามข้อมูลที่ได้รับ ซึ่งไม่อยู่ในบังคับตามระเบียบงานตรวจปฏิบัติการทั่วไปและงานตรวจคืนภาษี อาทิเช่น การสอบย้อนใบกำกับภาษี, การตรวจเฉพาะประเด็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยมิชอบด้วยกฎหมาย และการตรวจสอบประเด็นหนังสือแจ้งข้อมูลด้านภาษีอากรของประชาชน เป็นต้น

ง. การตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก ถือเป็นมาตรการตรวจสอบขั้นสุดท้ายที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดำเนินการตรวจสอบภาษีทุกประเภทครบวงจร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายเพื่อทำการตรวจค้น ณ สถานที่ประกอบการของผู้นั้น และมีอำนาจสั่งให้นำบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีมาส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อทำการตรวจสอบ ได้ส่วน และภายใต้การปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากร จะต้องนำบทบัญญัติประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นแนวทางการตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หลักของกรมสรรพากร โดยการปฏิบัติจะต้องมีการแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมาย ความผิดที่ตรวจ

พบ และผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่ง จะส่งผลให้ผู้เสียหายตระหนักถึงความสำคัญเรื่องนี้ หากมีการหลีกเลี่ยงการเสียหายหรือเจตนากระทำความผิด การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร จึงถือได้ว่าเป็นบทลงโทษสูงสุดทางแพ่งสำหรับผู้กระทำความผิดและเพื่อเป็นการป้องปรามให้ผู้เสียหายเสียหายให้ถูกต้องวันนี้จะไม่มีภาษีย้อนหลัง โดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอย่าง แน่นอน

2.6 แนวทางการปฏิบัติงานของการตรวจสอบภาษีอากร

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก ได้กำหนดขั้นตอนกระบวนการ วิธีการตรวจสอบและเทคนิคการตรวจสอบไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540 โดยได้จัดแบ่งขั้นตอนการตรวจสอบภาษีอากรที่สำคัญ ออกเป็น 3 ขั้นตอน ดังนี้

- ก. การปฏิบัติที่เกี่ยวกับหมายเรียก (Performing the Summon)
- ข. การปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากร (Performing the Field Work)
- ค. การรายงานผลการตรวจสอบและการประเมินภาษีอากร (Reporting the Findings and the Assessment)

ก. การปฏิบัติที่เกี่ยวกับหมายเรียก มีขั้นตอนการดำเนินการในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

1. การเตรียมการก่อนออกหมายเรียก (Pre-Summonary) คือ กระบวนการ ในการจัดเตรียมข้อมูลการเสียหายของผู้เสียหายและข้อมูลที่ได้จากการสืบสวนประมวลหลักฐาน ซึ่งเป็นเหตุหรือข้อสันนิษฐานเบื้องต้นว่า ผู้เสียหายมีพฤติกรรมหรือเหตุอันควรเชื่อว่า มีการยื่น แบบแสดงรายการเสียหายไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยข้อมูลที่ได้รับในเบื้องต้น จะต้องทำการวิเคราะห์ก่อนการขออนุมัติออกหมายเรียก จากนั้นจึงดำเนินการขออนุมัติออกหมายเรียกตามระเบียบ โดยการขออนุมัติจะต้องไม่ออกซ้ำปีที่เคยออกหมายเรียกแล้ว ส่วนการออกหมายเรียกจะทำการออกเป็นรายประเภทภาษีหรือจะออกรวมทุกประเภทภาษีก็ได้ เมื่อทำการขออนุมัติออกหมายเรียกและได้รับอนุมัติแล้ว จะต้องดำเนินการออกหมายเรียกให้แล้วเสร็จภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการอนุมัติ เว้นแต่อธิบดีจะสั่งการเป็นอย่างอื่น ก็ให้สามารถกระทำได้ตามข้อยกเว้นนั้น

2. ขั้นตอนการออกหมายเรียก (Step of Summon) มีกระบวนการงานที่เกี่ยวข้องตั้งแต่การออกหมายเรียก การส่งหมายเรียกและการปฏิบัติตามหมายเรียก ซึ่งได้กล่าวไว้ในข้อ 12 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540

ความว่า¹⁵ “หมายเรียกที่ออกต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่ผู้เสียหายเป็นเวลาที่กำหนดในประมวล
 รัชฎาการ การส่งหมายเรียกให้ส่งตามมาตรา 8¹⁶ แห่งประมวลรัชฎาการ” โดยการส่งทางไปรษณีย์ลง
 ทะเบียนตอบรับหรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือท้องดินที่อยู่ หรือ สำนัก
 งานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้า
 ไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือดินที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติ
 ภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอก
 ราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณีในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ
 ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการ
 ทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่
 นั้นก็ได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว ส่วน
 กรณีที่ผู้เสียหายได้รับหมายเรียกโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว แต่ไม่มาพบเจ้าพนักงานฯ ตามหมาย
 เรียก จึงจำเป็นต้องออกหนังสือเตือนให้ปฏิบัติตามหมายเรียกอีกครั้งหนึ่ง หากยังฝ่าฝืนก็ให้ดำเนิน
 คดีอาญาต่อไป

ข. การปฏิบัติงานตรวจสอบภาคีอากร (Performing the Field Work)
 มีขั้นตอนการดำเนินการในแต่ละส่วน ดังนี้

1. การไต่สวนตรวจสอบ คือ กระบวนการในการสอบถามข้อเท็จจริงจากผู้
 เสียหายหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยใช้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ในการสอบถาม ซึ่งมีขั้นตอนดัง
 นี้

1.1 การเตรียมตัวก่อนการไต่สวน คือ กระบวนการในการจัดเตรียม
 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย มาทำการวิเคราะห์เพื่อหาประเด็นเพื่อการไต่สวน การทำความเข้าใจ
 และศึกษาลักษณะการประกอบกิจการของผู้เสียหาย การเทียบเคียงข้อมูลการเสียหายกับสภาพ
 กิจการที่แท้จริงจากการออกไปสังเกตการณ์ ณ สถานที่ประกอบการธุรกิจ ตลอดจนการศึกษา
 ระเบียบ คำสั่ง ข้อหารือ และกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงกับกิจการที่
 การตรวจสอบตามหมายเรียก

¹⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาคีอากรตามประมวลรัชฎาการ
 พ.ศ. 2540, สำนักมาตรฐานกรรมวิธีภาษี กรมสรรพากร) หน้า 6.

¹⁶ อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ และ ภิรมย์ เกียรตินัย, ประมวลรัชฎาการ 2543, หน้า 11.

1.2 การไต่สวนเบื้องต้น คือ การไต่สวนครั้งแรกเมื่อผู้เสียหายได้รับหมายเรียกและได้มาพบเจ้าพนักงานฯ ให้เจ้าพนักงานฯ ทำการไต่สวนเบื้องต้นเพื่อทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลักษณะทั่วไปของการประกอบกิจการ ลักษณะโครงสร้างองค์กรและหน้าที่ความรับผิดชอบของกรรมการผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ ตลอดจนการไต่สวนวิธีการปฏิบัติทางบัญชี และการจัดทำงบการเงิน การไต่สวนวิธีการปฏิบัติทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และการไต่สวนทรัพย์สินของผู้เสียหาย โดยการไต่สวนในแต่ละประเด็นต้องมีความละเอียดเพียงพอเพื่อหาข้อสรุป และข้อยุติในเบื้องต้นเกี่ยวกับกระบวนการต่าง ๆ ได้

1.3 การไต่สวนระหว่างการตรวจสอบ คือ การไต่สวนเพิ่มเติมภายหลังการไต่สวนครั้งแรก เนื่องจากได้มีการตรวจพบรายการผิดปกติจากแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ได้วางไว้

2. การจัดทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในการตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก จะต้องจัดให้มีการทำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและรวดเร็ว โดยแผนการปฏิบัติงานนี้จะจัดทำโดยหัวหน้างานและอนุมัติแผนโดยหัวหน้าฝ่าย อย่างไรก็ตาม หากได้ทำการตรวจสอบแล้ว พบประเด็นความผิดที่มีสาระสำคัญที่สามารถทำการปรับปรุงแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ ในกระบวนการตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก จะใช้วิธีการตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) คือ การตรวจสอบความถูกต้องของรายการบัญชี เพื่อการเสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร โดยอาจใช้วิธีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน (Test of Control) สำหรับกิจการที่มีระบบการควบคุมภายใน และในบางครั้งก็ได้ใช้วิธีการสังเกตการณ์และการตรวจนับทรัพย์สิน (Physical Count and Observation) เพื่อทำการกระทบยอดสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในปัจจุบันกับสินทรัพย์คงเหลือ ณ วันสิ้นงวดที่ทำการตรวจสอบ โดยการปฏิบัติงานมีวิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure) และเทคนิคการตรวจสอบภาษีอากร (Tax Auditing Techniques) ดังนี้

ก. วิธีการตรวจสอบ (Auditing Procedure)

ในการตรวจสอบหลักฐานทางบัญชี เพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในการคำนวณกำไร(ขาดทุน)สุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีอากรประเภทอื่น เจ้าพนักงานจะต้องใช้วิธีการทดสอบโดยแยกออกเป็น 2 ลักษณะ คือ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ และการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีเพื่อการภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

(1) การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ (Test of Control) ถือเป็นวิธีการหนึ่งที่เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการทดสอบหลักฐานความน่าเชื่อถือได้หรือไม่ของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ การคัดเลือกรายที่ทำการทดสอบจะใช้ทดสอบกับกิจการขนาดใหญ่ที่มีเอกสารทางบัญชีจำนวนมาก เพื่อให้ทราบและจัดระดับความน่าเชื่อถือได้ว่า กิจการมีการปฏิบัติที่มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอเพียงใด เพื่อเจ้าพนักงานจะได้กำหนดขอบเขตการสุ่มตรวจให้เหมาะสมแก่กรณี

(2) การทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีเพื่อการภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (Substantive Test the Follow to Revenue Code) เป็นวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยเน้นความถูกต้องของหลักฐานทางบัญชีและถูกต้องของหลักฐานตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ทราบว่ารายการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรเป็นไปตามเงื่อนไขและบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ โดยปกติจะใช้วิธีการทดสอบ ดังนี้

- การทดสอบความถูกต้องของรายการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (Substantive Test of Transaction)
- การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Review)
- การทดสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือ (Test of Details of Balances) และรายการคงเหลือในแบบแสดงรายการภาษี

ข. เทคนิคการตรวจสอบภาษีอากร (Tax Auditing Techniques)

เทคนิคการตรวจสอบภาษีอากรที่เจ้าพนักงานนำมาใช้ในการปฏิบัติงาน โดยส่วนใหญ่ ได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้กันอยู่ทั่วไป¹⁷ เพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี และเน้นความถูกต้องด้านภาษีอากรควบคู่กันไปด้วย โดยมีเทคนิคที่ใช้ดังนี้

(1) การตรวจดู (Inspection) ใช้กับการตรวจและพิจารณาเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ด้านภาษีอากร และการตรวจดูสินทรัพย์ที่มีรูปร่าง เพื่อช่วยให้เจ้าพนักงานทราบว่าสินทรัพย์อยู่จริง ตลอดจนทราบถึงลักษณะ สภาพ และปริมาณของทรัพย์สินที่มีอยู่ โดยใช้เทคนิคการตรวจนับควบคู่ไปด้วย

(2) การสังเกตการณ์ (Observation) เป็นเทคนิคที่ช่วยให้เจ้าพนักงานทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่าได้กระทำตามวิธีการที่

¹⁷ โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1 (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, 2540), หน้า 65 - 74.

กำหนดไว้ เพื่อให้ผลการตรวจโดยรวมมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ นอกจากนี้ ยังช่วยให้ประหยัดเวลากว่าการใช้วิธีตรวจนับเอง

(3) การตรวจนับ (Counting) เป็นการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง มีปริมาณคงเหลือเท่าไร และคุณภาพหรือสภาพของสิ่งของนั้นเป็นอย่างไร โดยปกติจะใช้วิธีการดังกล่าวกับสินทรัพย์ที่มีตัวตนและจับต้องได้

(4) การยืนยันยอด (Confirmation) คือ การที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่า เอกสารหลักฐานทางบัญชีอาจมิได้มาจากแหล่งของผู้ออกหลักฐานจริง จึงใช้วิธีการขอความร่วมมือจากหน่วยงานต่างท้องที่ให้ทำการสอบยืนยันผู้ออกหลักฐานให้เพื่อเป็นการยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรว่า หลักฐานดังกล่าวมีความเชื่อถือได้และเกิดจากธุรกรรมทางการค้าจริง

(5) การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching) เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องและความสมบูรณ์ของหลักฐานที่ใช้ประกอบการลงบัญชีว่าเป็นไปตามเงื่อนไขตามที่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนดหรือไม่

(6) การตีราคาและการคำนวณใหม่ (Valuation and Recompile) ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามกฎหมายในการตีราคาทรัพย์สินใหม่ หรือกรณีมีการจำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน และเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขทางบัญชีที่นำมาขึ้นแบบเสียภาษีอากร โดยการคำนวณและกระทบยอดรายการให้มีความถูกต้อง และถือเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้

(7) การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book - Keeping Procedures) ถือเป็น การตรวจสอบความถูกต้องของการผ่านรายการบัญชีจากสมุดขึ้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภทว่าถูกต้องตามหมวดหมู่ของกิจกรรมที่เกิดขึ้นซึ่งได้จัดหมวดหมู่ไว้หรือไม่ และรายการดังกล่าวได้ปรากฏเป็นยอดคงเหลือในงบทดลองอย่างน่าเชื่อถือ แต่ในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้เป็นเครื่องมือในการลงบัญชี และมีการผ่านรายการโดยอัตโนมัติ ปัญหาในเรื่องนี้จึงลดน้อยลง

(8) การไต่สวน (Inquiry) เป็นการที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามกฎหมาย สอบข้อเท็จจริงจากผู้เสียหาย หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นจริง เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบภาษีอากร

(9) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing) คือ การศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีความสัมพันธ์กัน ซึ่งจะเป็นตัวชี้ประเด็นให้มีการตัดสินใจเลือกใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น เพื่อค้นหารายการที่ผิดปกติ

(10) การอ่าน (Reading) ถือเป็นการตรวจสอบข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากหลักฐานทางบัญชี ว่าเป็นไปตามสัญญาหรือข้อตกลงใดที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่

(11) การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning) คือ การตรวจเพื่อค้นหารายการที่ซ่อนเร้นไว้ในบัญชีแยกประเภท ซึ่งถือเป็นรายการที่มีสาระสำคัญต่อการคำนวณภาษี โดยเฉพาะรายการปรับปรุงตอนสิ้นงวดบัญชี ซึ่งอาจมีการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีขึ้นได้

(12) การบวกเลขยอดรวมแนวตั้ง (Footing) คือ การทดสอบตัวเลข โดยการทดสอบการบวกตัวเลขใหม่ จากข้อมูลบัญชีของผู้เสียภาษี เพื่อตรวจสอบข้อมูลว่ามีความเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด

(13) การตรวจตัดยอด และการตรวจเหตุการณ์หลังวันทิ้งการเงิน (Cut off Audit and Subsequent Event) เป็นการใช้เทคนิคช่วยในการทดสอบรายการบัญชีที่ถูกบันทึกไว้เป็นไปตามรอบระยะเวลาบัญชีไว้อย่างถูกต้องหรือไม่ โดยทำการเปรียบเทียบเอกสารหลักฐานที่ปรากฏกับกิจกรรมที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะการปรับปรุง ณ วันต้นงวด และสิ้นงวดบัญชี อาทิเช่น การตรวจตัดรายการซื้อ รายการขาย รายการค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และค่าใช้จ่ายค้างจ่าย เป็นต้น

(14) การใช้ข้อมูลจากการสืบสวนประมวลหลักฐาน(Intelligence Data Used) ถือเป็นการนำข้อมูลที่ได้จากการประมวลหลักฐานจากหน่วยปฏิบัติการหนึ่ง มาเป็นข้อมูลสนับสนุนในการตรวจสอบภาษีอากร อาทิเช่น ข้อมูลยอดซื้อสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้ค้าส่งรายใหญ่ โดยข้อมูลดังกล่าวจะนำมาใช้ในการเทียบเคียงข้อมูลที่กิจการได้บันทึกรายการไว้แล้วว่า ได้มีการบันทึกรายการไว้ครบถ้วนหรือไม่

ค. การรายงานผลการตรวจสอบและการประเมินภาษีอากร (Reporting the Findings and the Assessment) มีกระบวนการในการสรุปผลการตรวจสอบ ดังนี้

1. การสอบทานผลการตรวจ และการพิจารณาความถูกต้องของข้อมูลในแบบแสดงรายการภาษีก่อนการนำเสนอผลการตรวจในแต่ละประเภทภาษีอากรให้ผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการ โดยเจ้าหน้าที่จะต้องทำการสอบทานกระดาษทำการที่ได้จากการวางแผนงานตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกประเด็น เพื่อการตรวจสอบภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และหากมีรายการใดที่ต้องปรับปรุงงบการเงินและแบบแสดงรายการภาษีอากร ได้มีการนำเสนอภายใต้หลักการและเหตุผลที่เชื่อถือได้อย่างเพียงพอ เพื่อลดปัญหาข้อโต้แย้งระหว่างการปฏิบัติงาน และการแจ้งผลการตรวจให้ผู้เสียภาษีได้ทราบในลำดับต่อไป

2. การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร เพื่อพิจารณาสั่งการ ในรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร ถือเป็นผลงานด้านวิชาการของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร

และใช้เป็นบทสรุปการปฏิบัติงานโดยมีขอบเขต วิธีการตรวจสอบตามบทบัญญัติแห่งประมวล รัชฎากร ด้านการนำเสนอแบบรายการได้มีการจัดทำคู่มือการตรวจสอบภาษีอากร ตามระเบียบ กรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัชฎากร พ.ศ.2540 ในส่วนที่ 3 โดยมี เนื้อหาให้มีการรายงานผลการตรวจสอบในแต่ละประเภทภาษี เพื่อนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อ พิจารณาสั่งการ และเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีต่อไป

3. การติดตามผลการตรวจสอบ เจ้าพนักงานมีหน้าที่ติดตามผลการตรวจ สอบในประเด็นที่มีผลกระทบต่อกรณีอื่นแบบมากกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นกรณีที่ต้อง แนะนำให้ผู้เสียภาษีต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวในงบการเงินและแบบแสดงรายการภาษีในปีที่มี ผลกระทบให้ถูกต้อง เพื่อมิให้เกิดปัญหาในเรื่องที่เคยผิดพลาดมาก่อนซ้ำอีก

ในการศึกษา ได้นำแนวคิด ข้อกฎหมาย และวิธีการเกี่ยวกับงานตรวจสอบทั้ง 2 วิธีการ นำเสนอในบทนี้ เพื่อเป็นหลักการพื้นฐานในการศึกษาเปรียบเทียบระบบการปฏิบัติงานตามแนว ทางการตรวจสอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบภาษีอากรในแต่ละประเด็นต่อไป