

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) เป็นบุคคลที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวงออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 สำหรับงบการเงินสิ้นสุตรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2545 เป็นต้นไป ดังนั้น ในปี 2546 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นปีแรก ซึ่งแนวทางการปฏิบัติงานจะคล้ายคลึงกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้วิจัยได้มีความสนใจในปัญหาของการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีแนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องประกอบการวิเคราะห์ปัญหาของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543
2. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2
3. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
4. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
5. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 123/2545 เรื่อง กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
6. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเป็นองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

7. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

8. แนวการสอบบัญชี (Audit Program) หลักฐานการสอบบัญชี(Audit Evidence) และกระดาษทำการ(Working Paper)

9. รายงานพิเศษ บทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อการเสียภาษีอากร

10. การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในเขตกรุงเทพมหานครของ นายไพโรจน์ เกตุภักดิ์กูด

### มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรต้องจัดทำงบการเงิน และยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชี หรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา 10 สำหรับกรณีของบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจพิจารณาสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้

การยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

งบการเงินต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนด โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี เว้นแต่กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงินที่อธิบดีกำหนดไว้แล้ว ให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น

งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิ้นทรัพย์หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่ง หรือทุกรายการไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

ตามเงื่อนไขตามมาตรา 11 ทำให้กิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบางประเภทไม่ต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA : Certified Public Accountants) ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่จะกำหนดเป็นกฎหมายต่อไป ดังนั้นเมื่อห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบางประเภทไม่ต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่กรมสรรพากรยังมีความจำเป็นที่จะ

ต้องกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนต้องมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีบุคคล งบกำไรขาดทุนที่  
ต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ง.ด. 50) อยู่ ซึ่งเป็นข้อจำกัดในด้านกฎหมายตามมาตรา  
3 สัตต และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรมสรรพากรจึงได้จัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับ  
รองบัญชีเพิ่มขึ้น เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 โดยการแก้ไข  
ตามมาตรา 3 สัตต ให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพิ่มขึ้นซึ่งเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax  
Auditor)” โดยทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียน  
ไม่เกิน 5 ล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และมีรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท

### ระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต  
แห่งประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 กำหนดไว้ดังนี้

การตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องจัดทำ และยื่น  
พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ให้กระทำโดยบุคคลซึ่งต่อไปนี้จะเรียก  
ว่า “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชีซึ่งตามประกาศนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนี้

“ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตาม  
มาตรฐานที่กำหนดไว้ ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือประกาศองค์การวิชาชีพ บัญชีที่  
กฎหมายกำหนด กรณีการตรวจสอบ และรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตาม  
กฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้  
สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ผู้  
สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่นเดียวกับ ผู้สอบ  
บัญชีภาษีอากรในเรื่องการปฏิบัติงาน และการรายงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งหมดสิทธิ ไม่ว่า  
ด้วยประการใดในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้ถือว่าเป็นผู้หมดสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบ

และรับรองบัญชีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

“ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องปฏิบัติตามงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในเรื่องที่จะกล่าวต่อไป

หลักเกณฑ์ด้านต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 ซึ่งมีผลบังคับใช้สำหรับ รอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป ได้กำหนดหลักเกณฑ์ ด้านต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. หลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับคุณสมบัติ

คุณสมบัติของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องมีดังนี้

1.1 สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชีซึ่ง กระทรวงศึกษาธิการ หรือทบวงมหาวิทยาลัย และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว

1.2 มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

1.3 มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

1.4 ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

1.5 ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากร หรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1.6 ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

1.7 ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพัก หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต

1.8 ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2. หลักเกณฑ์การทดสอบ

“ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องผ่านการทดสอบวิชาซึ่งแต่ละวิชามีขอบเขตที่ต้องทดสอบดังต่อไปนี้

2.1 วิชาการบัญชี ทดสอบความรู้การบัญชี เกี่ยวกับ “ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก” ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบ และแสดงความเห็นโดยผู้สอบ

บัญชีรับอนุญาต ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท มีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดถึง 30 ล้านบาท และสินทรัพย์รวมในรอบระยะเวลาบัญชีใดถึง 30 ล้านบาท ในส่วนที่เกี่ยวกับ

- (ก) แม่บทการบัญชี
- (ข) การจัดทำงบการเงิน
- (ค) การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- (ง) มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน
- (จ) การรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่าย
- (ฉ) การบันทึกบัญชีในกรณีเลิกกิจการ และการชำระบัญชี
- (ช) การบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ และต้นทุนช่วง

#### 2.2 วิชาการสอบบัญชี ทดสอบความรู้เกี่ยวกับ

- (ก) หลักฐานการสอบบัญชีและวิธีการรวบรวมหลักฐาน
- (ข) หลักพื้นฐานในการควบคุมภายใน
- (ค) เทคนิคต่าง ๆ ที่ใช้ในการสอบบัญชีและวิธีการจัดทำกระดาษทำการ
- (ง) การจัดทำแนวการตรวจสอบ
- (จ) การสอบทานและการควบคุมงานสอบบัญชี
- (ฉ) การเขียนรายงานตามแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี
- (ช) มารยาทของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.3 ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทดสอบความรู้เกี่ยวกับ

(ก) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(ข) ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับ

- การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

#### 2.4 วิชาอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

ผู้ดำเนินการทดสอบ ได้แก่ กรมสรรพากร หรือหน่วยงานที่ได้รับมอบหมาย การเปิดให้มีการทดสอบ การยื่นคำขอสมัครทดสอบ ระยะเวลารับสมัคร วันเวลาที่ทดสอบ ขอบเขตวิชาที่ทดสอบ ค่า

ธรรมเนียมในการทดสอบ สถานที่ประกาศรายชื่อผู้มีสิทธิรับการทดสอบ ผู้ผ่านการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด

### 3. หลักเกณฑ์การขอขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาต

การขอขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาตเป็น “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

3.1 ผู้ผ่านการทดสอบทุกวิชาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด จะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมชำระค่าธรรมเนียมต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ประกาศรายชื่อผู้ผ่านการทดสอบ

3.2 เมื่อผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีคุณสมบัติครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่เสนอคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่ออธิบดี เพื่อพิจารณาอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3.3 เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว เจ้าหน้าที่จะทำการบันทึกชื่อ ที่อยู่ ภูมิลำเนา ที่ตั้งสำนักงาน และรายละเอียดอื่น ๆ ตามที่ได้แจ้งไว้ตามคำขอขึ้นทะเบียน และติดรูปถ่ายของผู้ขึ้นลงในทะเบียนผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้วจึงออกใบอนุญาตให้ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ใช้แบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้มีอายุห้าปี

### 4. หลักเกณฑ์การเข้าฝึกอบรม

การเข้าฝึกอบรมของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” เมื่อได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

4.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้เห็นชอบ ในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี และแจ้งการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอแจ้งการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรตามแบบที่กำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุให้แจ้งพร้อมการยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาต

4.2 กรณีมีเหตุจำเป็นไม่สามารถเข้ารับการอบรมตามที่อธิบดีกำหนดได้ ให้ยื่นคำขอผ่อนผันการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตาม

แบบคำขอทั่วไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุจะไม่พิจารณาผ่อนผันให้

4.3 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ได้เข้ารับการอบรมหรือเข้ารับการอบรมน้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี อธิบดีอาจพิจารณาพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการชั่วคราวจนกว่าผู้นั้นจะได้เข้ารับการอบรมครบตามที่กำหนดและแจ้งการเข้ารับการอบรมดังกล่าวต่ออธิบดีตามที่กำหนดในข้อ 4.1

4.4 เอกสารหลักฐานที่ต้องยื่นพร้อมการแจ้งการเข้ารับการอบรม

(ก) สำเนาหรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตร หรือหนังสือรับรองการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

(ข) สำเนาหรือภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียมการเข้ารับการอบรม

## 5. หลักเกณฑ์การต่ออายุใบอนุญาต

### 5.1 กรณีใบอนุญาตหมดอายุ

(1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และชำระค่าธรรมเนียมการต่ออายุใบอนุญาตภายในสามเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด โดยให้แนบสำเนา หรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตรหรือหนังสือรับรองการผ่านการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรที่ได้รับการอบรมระหว่างที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปีจากองค์กร วิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีกรมสรรพากรให้ความเห็นชอบ

(2) กรณีที่ไม่สามารถยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดใน (1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตก่อนระยะเวลาดังกล่าวได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีแล้ว แต่ทั้งนี้ ต้องขอต่ออายุใบอนุญาตภายในเวลาไม่เกินหกเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด มิฉะนั้นให้ถือว่าผู้นั้นหมดสภาพการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร และหากประสงค์จะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไป จะต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตและเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรอีกเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าสิบแปดชั่วโมง

(3) ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการต่ออายุแล้ว ให้มีอายุห้าปี นับแต่วันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด

5.2 กรณีพ้นจากการถูกเพิกถอนใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิยื่นคำขอเพื่อให้ได้รับการพิจารณาอนุญาตให้กลับไปเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้

อีก เมื่อเวลาผ่านไปเกินกว่า สามปีนับแต่วันที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต แต่ต้องผ่านการทดสอบทุกวิชา ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร

#### 6. การขอยกใบแทนใบอนุญาต และการขอแก้ไขทะเบียน

การขอยกใบแทนใบอนุญาต และการขอแก้ไขทะเบียน ให้ปฏิบัติดังนี้

6.1 ในกรณีใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยื่นคำขอใบแทนใบอนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ใบแทนใบอนุญาตให้ใช้แบบเดียวกันกับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แต่ระบุข้อความเพิ่มเติมว่า “ใบแทน” ไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ชัดเจนและมีอายุเช่นเดียวกับใบอนุญาตฉบับจริงที่สูญหาย หรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้

6.2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียนตามที่ได้แจ้งไว้แล้ว กล่าวคือชื่อ ที่อยู่ และที่ตั้งสำนักงานตามที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ให้แจ้งแก้ไขการเปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

#### 7. ค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมการทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การอบรมจากกรมสรรพากร และการต่ออายุใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องชำระค่าธรรมเนียมการทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การอบรมจากกรมสรรพากรและการต่ออายุใบอนุญาตรวมทั้งค่าธรรมเนียมอื่นๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

#### แนวการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องจัดให้งบการเงิน ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี จะต้องปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 ดังนี้

#### 1. การปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

##### 1.1 มาตรฐานการปฏิบัติงาน



(ก) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่ตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวทางการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐาน

(ข) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน

(ค) การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี

(ง) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

(จ) ในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือบันทึกบัญชี โดยที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรอง

## 1.2 การแจ้งรายชื่อกิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามแบบบภ.07 ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี พร้อมแนบหนังสือตอบรับงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ที่มีข้อความอย่างน้อยตามที่กรมสรรพากรกำหนด

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงตามแบบบภ.08 ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ทั้งนี้ ต้องแจ้งก่อนวันที่ลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชี

## 2. การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

การตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด

จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 123/2545 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไว้ดังนี้

1. ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

1.1 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ซึ่งหมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบ และใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นไว้ในรายงาน และไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ โดยที่ความเป็นอิสระในที่นี้ต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลโดยทั่ว ๆ ไป เช่น ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการ ทั้งนี้ไม่ว่าจะด้วยความคุ้นเคยส่วนตัว หรือการมีบุญคุณที่ต้องทดแทน หรือด้วยเหตุผลอื่นใดก็ตามจนมีมูลเหตุให้ละเว้นการตรวจสอบ หรืออาจแสดงความเห็นไม่ตรงกับข้อเท็จจริงที่ตรวจสอบ เพราะหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยปราศจากความอิสระแล้วจะมีผลให้การนำเสนอรายงานการตรวจสอบไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ส่งผลให้ผู้ใช้อ้างอิงจากงบการเงินตัดสินใจในการลงทุนผิดพลาดได้ หรืออาจสูญเสียโอกาสในการลงทุนในกิจการประเภทอื่น

1.2 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิดความลำเอียง และส่งผลให้มีการละเว้นการเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบ และเสนอรายงานการตรวจสอบอย่างตรงไปตรงมา ตามความเป็นจริง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลทุกฝ่าย ซึ่งหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีมีส่วนเกี่ยวข้องทางด้านการเงิน ทางด้านการงาน หรือมีอำนาจตัดสินใจในกิจการที่ตนเข้ารับงานตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมแล้ว ย่อมทำให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นกลาง หรือปฏิบัติงานโดยมีความลำเอียง ตัวอย่างที่ถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นกลาง ได้แก่

1.2.1 รับทำบัญชีให้กับกิจการที่ตนเข้ารับงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.2.2 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเข้าหุ้นร่วมทำกิจการกับผู้เป็นหุ้นส่วนรายใหญ่ของกิจการที่ตนรับงานตรวจสอบ หรือมีผลประโยชน์ร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร

1.2.3 ให้กู้ยืมหรือยืมเงิน ค้ำประกันทางการเงิน กับเจ้าหน้าที่ระดับบริหารของกิจการ

### 1.3 ปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

ความเที่ยงธรรม หมายถึง การใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียงและการพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างยุติธรรมและเป็นกลาง

ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การประพฤติตรง จริ่งใจ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน

ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต เป็นคุณสมบัติประการสำคัญของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เพราะว่า หากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความซื่อสัตย์สุจริต หรือขาดความเที่ยงธรรมแล้ว ย่อมมีผลให้การเสนอรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีถูกบิดเบือนข้อเท็จจริงได้

1.4 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยแสดงความเห็นซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด และอาจเสียหายแก่กิจการที่ตรวจสอบนั้น หรือแก่กรมสรรพากร หรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น กิจการไม่ยอมตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่มีหลักทรัพย์ไม่คุ้มกับจำนวนหนี้ ทำให้กิจการมีผลกำไร ซึ่งข้อเท็จจริงในทางกลับกันกิจการมีผลขาดทุน

1.5 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย ออก หรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (ใบกำกับภาษีปลอม)

1.6 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการลงบัญชีหรือการทำเอกสารประกอบการลงบัญชี ซึ่งเป็นเหตุให้กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั้นมีต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย

1.7 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของกิจการใด ซึ่งมีเหตุผลเชื่อได้ว่ามีข้อมูลที่ผิด หรือบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง และมีการละเว้น หรือปิดบังข้อมูลที่ต้องยื่นต่อกรมสรรพากร

1.8 ไม่รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือช่วยเหลือ หรือเป็นผู้จัดทำบัญชีชุดอื่นขึ้น เพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

## 2. ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

2.1 ต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถของวิชาชีพ

2.2 ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถของตนที่จะปฏิบัติงานได้ ซึ่งในการพิจารณารับงานตรวจสอบในกิจการใด ๆ แล้ว ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในประเภทธุรกิจนั้น ๆ เป็นอย่างดี เพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานสำเร็จและมีประสิทธิภาพ ตลอดจนได้รับความเชื่อถือและไว้วางใจจากผู้บริหาร กรณีตัวอย่างที่ถือว่าผู้สอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความรู้ ได้แก่

(ก) รับงานตรวจสอบมากจนไม่สามารถควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ โดยไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่า 300 รายต่อปี

(ข) รับงานตรวจสอบในกิจการที่ตนไม่มีความรู้ ความสามารถ เช่น ธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์แต่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมเลย

2.3 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานของกิจการที่ตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ และมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อพิสูจน์ความเชื่อถือได้ของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด แต่เชื่อถือตามยอดรายละเอียดสินค้าที่ทางกรรมการฯ หรือผู้บริหารจัดส่งมาให้ หรือกรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ได้วางแผนการตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร และไม่มีกระดาษทำการแสดงหลักฐานการตรวจสอบหรือสนับสนุนผลการตรวจสอบ

2.4 สอดส่องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพียงผู้ประกอบวิชาชีพโดยทั่วไป กรณีตัวอย่างที่อาจถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ปฏิบัติงานโดยขาดความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้แก่

(ก) การขอยืนยันยอดลูกหนี้และปรากฏผลแตกต่าง แต่ผู้ตรวจสอบไม่ได้ติดตามและหาสาเหตุของผลแตกต่างนั้น

(ข) ตรวจสอบพบรายการทางบัญชีไม่มีหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี และมิได้ทักท้วงรายการดังกล่าว ในรายการที่มีสาระสำคัญต่อการแสดงความเห็น เช่น มีรายการซื้อทรัพย์สิน แต่ไม่มีหลักฐานการจ่ายเงิน

2.5 ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใด โดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

### 3. จรรยาบรรณต่อผู้เสียหาย

3.1 ไม่เปิดเผยความลับของกิจการของผู้เสียหาย หรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้องโดยนำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือให้ทราบโดยวิธีใดสำหรับกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการตรวจสอบและรับรองบัญชี

อันเป็นเหตุให้กิจการนั้นได้รับความเสียหาย เว้นแต่การกระทำนั้นเป็นการกระทำตามหน้าที่ทางวิชาชีพ หรือตามกฎหมาย

ข้อมูลที่ถือเป็นความลับ หมายถึง ข้อมูลใด ๆ ที่โดยปกติกิจการไม่ยอมเปิดเผยต่อสาธารณชน ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเปิดเผยสูตรการผลิตของสินค้าของกิจการที่ตนรับตรวจสอบต่อคู่แข่งชั้นของลูกค้าโดยมิได้รับความยินยอมจากลูกค้า

3.2 ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่รับไว้แล้วโดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรับงานตรวจสอบไว้แล้ว ต่อมาเมื่อเหตุที่ไม่อาจปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าวให้สำเร็จลุล่วงไปได้ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องแจ้งเหตุที่มีอาจปฏิบัติงานได้ให้กิจการทราบ เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ เพราะว่าหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีละทิ้งงานโดยมิได้แจ้งให้กิจการทราบ กิจการอาจหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีคนอื่นมาปฏิบัติงานได้ไม่ทันเวลา ส่งผลให้ย่นงบการเงินล่าช้าได้ ทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มโดยไม่จำเป็น

#### 4. จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ควรให้ความร่วมมือซึ่งกันและกัน ในการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชี และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน ดังนั้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี การเสนอตนเองเพื่อเข้ารับงานตรวจสอบของกิจการใด ที่มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีคนอื่นปฏิบัติงานอยู่ก่อนแล้ว ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องทำหนังสือติดต่อกับผู้ตรวจสอบเดิม เพื่อสอบถามถึงเหตุผลทางมรรยาทนั้น ซึ่งผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีควรมีมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ดังนี้

4.1 ไม่แย่งงานตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น ตัวอย่างได้แก่ กรณีผู้ตรวจสอบ ก. ปฏิบัติตนเป็นตัวกลางนายหน้าในการรับงานตรวจสอบจากบริษัทต่าง ๆ แล้วจัดหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีประเภท “มือปืน” ให้แก่ห้างหุ้นส่วนเหล่านั้น โดย ก. ได้ตกลงค่าตรวจสอบกับห้างหุ้นส่วนต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้า และแบ่งค่าตรวจสอบและรับรองบัญชีให้ “มือปืน” ส่วนหนึ่ง การกระทำดังกล่าวถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ก. ปฏิบัติงานโดยแย่งงานสอบบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น เพราะว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ก. จะคิดค่าตรวจสอบในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรายอื่น

4.2 ไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น ตัวอย่างเช่น นายเอ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนบี มีความจำเป็นต้องเดินทางไปต่างประเทศเป็นเวลา 2 เดือน ซึ่งอยู่ในช่วงที่ใกล้เวลาจะยื่นงบการเงินจึงได้มอบหมายให้ นายซี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่เป็นเพื่อน

กันช่วยตรวจสอบบัญชีเจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนบีแทน หากนายซี ทำการตรวจสอบบัญชีอื่นที่นอกเหนือจากบัญชีเจ้าหนี้ ก็ถือว่า นายซีทำการตรวจสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมาย

#### 5. จรรยาบรรณทั่วไป

5.1 ไม่กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายอื่น ตัวอย่างของพฤติกรรม ที่ถือว่านำความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ได้แก่

- (ก) แสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยมิได้มีการปฏิบัติงานจริง
- (ข) ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี แนะนำให้ลูกค้าหลีกเลี่ยงภาษี หรือจัดทำบัญชี 2 ชุด

ทำบัญชี 2 ชุด

5.2 ไม่โฆษณา หรือยินยอมให้ผู้อื่น โฆษณาด้วยประการใด ๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพ อันแสดงให้เห็นว่าจะช่วยเหลือให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง

5.3 ไม่ให้ หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่น แนะนำ หรือจัดหางานตรวจสอบและรับรองบัญชีมาให้ตนทำ

5.4 ไม่เรียก หรือรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงาน เพราะ การแนะนำ หรือจัดหางานของ

5.5 ไม่กำหนดค่าธรรมเนียม หรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำตามยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นเกณฑ์

#### องค์กรหรือหน่วยงานวิชาชีพบัญชีในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร

องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่ประสงค์จะขอเข้าเป็นองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเป็นองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานนั้นต้องเป็นสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชนที่มีฐานะเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มูลนิธิ หรือสมาคม และให้ยื่นหนังสือต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร แสดงความประสงค์เป็นองค์กรวิชาชีพบัญชี

หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบเป็นผู้จัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชี ภาษีอากร พร้อมแนบเอกสารดังต่อไปนี้

ก. สำเนาหรือ ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้มีอำนาจกระทำการในนาม ของนิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษา หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน และบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี อากรของนิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษา หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน พร้อมกับสำเนาหรือภาพ ถ่ายหนังสือรับรองนิติบุคคล ทะเบียนสมาคม หรือหลักฐานอื่นที่แสดงฐานะเป็นนิติบุคคลหรือสถาน ฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน แล้วแต่กรณี

ข. รายละเอียดหลักสูตร เนื้อหา ขอบเขตวิชา และระยะเวลาในการจัดอบรม

ค. ชื่อ คุณวุฒิ และประสบการณ์ในการทำงานของวิทยากรผู้บรรยาย

2. องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้าน กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดหลักสูตรการอบรมเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร โดยมีเนื้อหาวิชาครอบคลุมกฎหมายหลักในประมวลรัษฎากรและให้มุ่งเน้นเนื้อหาที่มีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงในแต่ละปี ดังนี้

ก. ภาษีเงินได้นิติบุคคล 6 ชั่วโมง

ข. ภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 ชั่วโมง

ค. ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และกฎหมายระเบียบข้อบังคับอื่นๆ

3 ชั่วโมง

การจัดอบรมตามหลักสูตรในวรรคหนึ่ง ไม่ว่าจะจัดอบรมหลักสูตรที่ครอบคลุมเนื้อหาวิชา ทั้งหมดในคราวเดียวกัน หรือไม่ก็ตาม หากภายหลังองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังกล่าวมีการ เปลี่ยนแปลงหลักสูตรการอบรมจากที่อธิบดีให้ความเห็นชอบ จะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงหลักสูตร ต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน

การนับระยะเวลาในการจัดอบรมตามหลักสูตร ให้นับระยะเวลาในการจัดอบรม 1 ชั่วโมง การอบรมเท่ากับ 60 นาที สำหรับระยะเวลาในช่วงพิธีเปิด-ปิดการอบรม และเวลาพัก ไม่ให้นับเป็น ชั่วโมงการอบรม และหากไม่มีการกำหนดระยะเวลาพักไว้ ให้ถือเวลาพักรับประทานอาหารเป็น 1 ชั่วโมง และเวลาพักรับประทานอาหารว่างเป็นครั้งละ 15 นาที

3. องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้าน กฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดส่งหลักฐานการลงทะเบียนเข้ารับการอบรมต่อ อธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่สิ้นสุดการ

อบรม และจะต้องออกหนังสือรับรองการเข้ารับการอบรมในแต่ละครั้งให้แก่ผู้เข้ารับการอบรม โดยหนังสือรับรองดังกล่าวจะต้องมีรายการอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

- ก. ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรขององค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่จัดอบรม
- ข. เลขที่หนังสือ และวันที่ที่ได้รับความเห็นชอบในการจัดอบรมจากอธิบดีกรมสรรพากร
- ค. ชื่อผู้เข้ารับการอบรม
- ง. หลักสูตรที่อบรม
- จ. วัน เวลา และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการอบรม
- ฉ. วันที่ออกหนังสือรับรอง

#### การอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

การอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี และแจ้งการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอแจ้งการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุให้แจ้งพร้อมการยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาต

2. กรณีมีเหตุจำเป็นไม่สามารถเข้ารับการอบรมตามที่อธิบดีกำหนดได้ให้ยื่นคำขอผ่อนผันการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอทั่วไป ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุจะไม่พิจารณาผ่อนผันให้

3. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ได้เข้ารับการอบรม หรือเข้ารับการอบรมน้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี อธิบดีอาจพิจารณาพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการชั่วคราวจนกว่าผู้นั้นจะเข้ารับการอบรมครบตามที่กำหนดและแจ้งการเข้ารับการอบรมดังกล่าวต่ออธิบดีตามแบบแจ้งการเข้าอบรม



การพักใบอนุญาตเป็นการชั่วคราว มิได้ทำให้อายุของใบอนุญาตสะดุดหยุดลงและใบอนุญาตยังคงมีอายุห้าปีนับแต่วันที่ออกใบอนุญาต

4. เอกสารหลักฐานที่ต้องยื่นพร้อมการแจ้งการเข้ารับการอบรม

ก. สำเนาหรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตร หรือหนังสือรับรองการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ข. สำเนาหรือภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียมการเข้ารับการอบรม

องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร<sup>2</sup>

1. บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด
2. บริษัท ฟีกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด
3. วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา
4. มหาวิทยาลัยเกริก
5. บริษัท เอ.อาร์. แอ็คเคานต์ติ้ง คอนซัลแตนท์ จำกัด

แนวการสอบบัญชี (Audit Program)<sup>3</sup>

แนวการสอบบัญชีคือ แผนแสดงวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดในแต่ละเรื่อง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ ซึ่งในการจัดเตรียมแนวการสอบบัญชานั้น ควรพิจารณาการประเมินเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และระดับความเชื่อมั่นที่จะได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ระยะเวลาที่ใช้ในวิธี การทดสอบการควบคุม และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

แนวการสอบบัญชีที่ดีนั้นควรประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญคือ

1. วัตถุประสงค์และขอบเขตในการตรวจสอบ

<sup>2</sup> สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร, องค์กรวิชาชีพบัญชีฯ, [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th> (4 กรกฎาคม 2546).

<sup>3</sup> สมพงษ์ พรอุปถัมภ์, การสอบบัญชี, กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2544, หน้า 35-36.

2. สารสำคัญของวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เช่น ให้สังเกตการณ์ ให้ยื่นยันยอด ให้กระทบยอด เป็นต้น

ตัวอย่างแนวการสอบบัญชี(บางส่วน)

บริษัท อมยิ้ม จำกัด

แนวการสอบบัญชีที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2545

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่า

1. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในบัญชีมีอยู่จริงและเป็นของกิจการ
2. การเพิ่มขึ้น หรือลดลงของสินทรัพย์ระหว่างปีที่มีการบันทึกบัญชีเหมาะสม ไม่ได้บันทึกขายจ่าย ฝ่ายทุนเป็นค่าใช้จ่าย
3. ค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาสะสมคำนวณและบันทึกบัญชีอย่างถูกต้อง
4. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่นำไปค้ำประกัน ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินโดยครบถ้วน

ดัชนีกระดาษทำการ	วิธีการตรวจสอบ	เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ		ตรวจโดย/วันที่
		ประมาณ	จริง	
	1. กระทบยอดระหว่างบัญชีแยกประเภทกับทะเบียนคุมสินทรัพย์			
	2. หาผลแตกต่างที่มีสาระสำคัญ			
	3. สอบทานว่ากิจการคิดค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้เช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่			
	4. คำนวณค่าเสื่อมราคาและเปรียบเทียบกับยอดในบัญชีแยกประเภท ฯลฯ			

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 การวางแผนงานสอบบัญชี ได้กล่าวถึงแนวการสอบบัญชี ในย่อหน้า 10 , 11 และ 12 ดังนี้

10. ผู้สอบบัญชีควรพัฒนาและจัดทำแนวการสอบบัญชี โดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวม แนวการสอบบัญชีใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี และใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง แนวการสอบบัญชีอาจระบุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่อง และกำหนดระยะเวลาโดยประมาณสำหรับเรื่องที่ตรวจสอบ หรือวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ

11. ในการจัดเตรียมแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาการประเมินเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม และระดับความเชื่อมั่นที่จะได้รับการใช้วิธีตรวจสอบเนื้อหาสาระ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระยะเวลาที่ใช้ในวิธีการทดสอบการควบคุม และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ การประสานความร่วมมือที่คาดว่าจะได้รับจากกิจการ การกำหนดตัวผู้ช่วยและการเกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอื่น หรือผู้เชี่ยวชาญในการพัฒนาแนวการสอบบัญชี

การเปลี่ยนแปลงแผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชี

12. ผู้สอบบัญชีควรทบทวน แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวการสอบบัญชีตามความจำเป็นในระหว่างการตรวจสอบ การวางแผนควรกระทำอย่างต่อเนื่องตลอดการตรวจสอบ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลง หรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ เหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญควรมีการบันทึกไว้ด้วย

#### หลักฐานการสอบบัญชี (Audit Evidence) <sup>4</sup>

ในการตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีต้องพยายามหาหลักฐานมาเพื่อประกอบการแสดงความเห็นในรายงานผู้สอบบัญชี ซึ่งหลักฐานที่ต้องการหรือวิธีการที่จะได้หลักฐานมานั้นจะขึ้นอยู่กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน (Management Assertion) และความเสี่ยง (Risk) ที่ผู้สอบบัญชีพบ ดังนั้นในการศึกษาหลักฐานการสอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงเรื่องดังกล่าวด้วย

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 15-24.

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินนั้น หมายถึง การให้การรับรองโดยผู้  
บริหารโดยการแสดงออกอย่างชัดเจนหรือไม่ก็ตาม ที่มีอยู่ในงบการเงินและจัดประเภทของการรับ  
รองถูกต้องของงบการเงินว่ามีดังนี้

1. ความมีอยู่จริง (Existence) เป็นการแสดงว่าสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นใน  
งบคณนั้นมียู่จริง ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
  2. สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations) เป็นการแสดงว่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน  
เป็นของกิจการ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
  3. เกิดขึ้นจริง (Occurrence) เป็นการแสดงว่ารายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้นในงบกำไรขาด  
ทุน และเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด เช่น การซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันนั้น  
เป็นไปตามตลาด หรือในประเทศอเมริกามีข้อกำหนดที่เรียกว่า At arm's length condition นั้น  
คือ การซื้อขายเป็นการต่อรองราคาอย่างเป็นอิสระภายใต้เนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (Economic  
Substance)
  4. ความครบถ้วน (Completeness) เป็นการแสดงว่าไม่มีรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และราย  
การ หรือเหตุการณ์ใด ๆ ที่มีได้บันทึกไว้ หรือมีรายการที่มีได้เปิดเผย
  5. การตีราคา (Valuation) เป็นการแสดงว่ากิจการบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินในราคาที่  
เหมาะสม
  6. ความถูกต้อง (Accuracy) เป็นการแสดงว่ากิจการแสดงยอดสินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้  
และค่าใช้จ่ายด้วยมูลค่าที่ถูกต้องเหมาะสมกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ
  7. การตัดยอด (Cut-off) เป็นการแสดงว่ากิจการบันทึกรายการ หรือเหตุการณ์ถูกรอบระยะ  
เวลาบัญชี
  8. การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) เป็นการแสดงว่า  
รายการในงบการเงินได้รับการเปิดเผย จัดประเภท และบรรยายลักษณะตามแม่บทการบัญชีที่  
เกี่ยวข้อง
- จากลักษณะของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินนั้นจะเป็นสิ่งที่ผู้สอบบัญชี  
นำมากำหนดเป็นวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบแต่ละรายการนั่นเอง
- นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจเรื่องความเสี่ยง(Risk) และประเภทความเสี่ยง  
ด้วย เพื่อนำมากำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ครอบคลุมความเสี่ยงดังกล่าวด้วย
- ประเภทความเสี่ยง (Type of Risk) แบ่งออกได้ 3 ประเภท ดังนี้

1. ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่ในกิจการ ในอุตสาหกรรมที่กิจการอยู่ และไม่สามารถควบคุมได้ เช่น ความถดถอยทางเศรษฐกิจ อัตราเงินเฟ้อ ความดำรงอยู่ของกิจการ เป็นต้น

2. ความเสี่ยงจากการการควบคุมภายใน (Control Risk) เป็นความเสี่ยงจากการที่การควบคุมภายในของกิจการเองไม่สามารถตรวจพบความผิดพลาดที่เกิดขึ้น ซึ่งการประเมินความเสี่ยงประเภทนี้ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในของกิจการก่อนว่ามีหรือไม่ และพิจารณาทดสอบการควบคุมภายใน โดยใช้วิธีทดสอบต่าง ๆ เช่น การสังเกตการณ์ (Observation) การสอบถาม (Inquiry) การตรวจสอบ (Examine) และการปฏิบัติตาม (Reperformance) เพื่อพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการว่าจะช่วยลดความเสี่ยงได้หรือไม่ ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีประเมินแล้วเห็นว่าความเชื่อมั่นในระบบการควบคุมภายในมีอยู่สูง (High Control Reliance) หรือมีความเสี่ยงต่ำ (Low Risk) ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเสี่ยงในเรื่องอื่น

3. ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบความผิดพลาด โดยใช้วิธีการสอบบัญชีตามปกติ (Detection Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการที่ผู้สอบบัญชี ไม่สามารถตรวจพบความผิดพลาดของรายการทางบัญชีจากระบวนการตรวจสอบบัญชีตามปกติ หรือ สรุปความเห็นว่ามีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญทั้ง ๆ ที่ยังมีข้อผิดพลาดนั้นอยู่

จากความเสี่ยงทั้งสามประเภทพบว่าความเสี่ยงประเภทที่ 1 และ 2 นั้น เป็นความเสี่ยงที่เกิดกับกิจการเองที่อาจจะทำให้เกิดข้อผิดพลาด หรือการแสดงรายการที่ไม่ถูกต้อง ประเภทที่ 1 เป็นเรื่องที่กิจการไม่สามารถควบคุมได้ ประเภทที่ 2 นั้นหลีกเลี่ยงได้ถ้ากิจการมีการปรับปรุงประสิทธิภาพของการควบคุมให้แข็งแกร่งขึ้น ส่วนประเภทที่ 3 เป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากผู้สอบบัญชีเอง ซึ่งสามารถป้องกันได้โดยการฝึกทักษะ เพิ่มความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ในการตรวจสอบให้มากขึ้น

ประเภทของหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้นสามารถแบ่งออกเป็นประเภทได้ดังนี้

1. หลักฐานจากของจริง (Physical Evidence) เป็นหลักฐานที่สามารถมองเห็นได้ด้วยตาเปล่า ซึ่งเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดในการตรวจสอบความมีอยู่จริงของรายการนั้น เช่น การตรวจนับสินทรัพย์ถาวร การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ แต่อาจไม่สามารถบอกได้ถึงวัตถุประสงค์อื่น เช่น มูลค่าถูกต้อง กรรมสิทธิ์และภาระผูกพัน เป็นต้น

2. หลักฐานจากบุคคลที่สาม (Third-party Representations)

ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานจากบุคคลภายนอกจำนวนมาก เช่น จดหมายยืนยันยอดลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า ธนาคาร สถาบันการเงิน ทนายความ หรือผู้เชี่ยวชาญ เป็นต้น

### 3. หลักฐานที่เป็นเอกสาร (Documentary Evidence)

เอกสารหลักฐานนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทย่อย ได้แก่

3.1 เอกสารจากภายนอกกิจการที่ผู้สอบบัญชีได้รับ เช่น รายงานของธนาคาร (Bank Statement) ที่ผู้สอบบัญชีขอโดยตรงจากธนาคารพร้อมกับการยืนยันยอด เพื่อนำมาสอบทานงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร

3.2 เอกสารจากภายนอกกิจการและใช้งานโดยกิจการ เช่น ใบกำกับสินค้า ใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย สัญญา ใบสั่งซื้อจากลูกค้า ใบหุ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์ การที่ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นกับหลักฐานประเภทนี้ได้นั้นต้องพิจารณาว่าสามารถทำขึ้นหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ง่ายหรือไม่

3.3 เอกสารจัดทำขึ้นภายในและใช้งานภายในกิจการ เช่น เช็คที่กิจการส่งจ่ายให้บริษัทเองบันทึกภายในองค์กร ใบเบิก/โอนสินค้า เป็นต้น ซึ่งความน่าเชื่อถือจะน้อยกว่าสองประเภทแรก เนื่องจากกิจการอาจสร้างขึ้นเองโดยไม่ได้เกิดรายการจริงถ้ามีการควบคุมภายในที่ไม่ดี หรือผู้บริหารจงใจให้เป็นเช่นนั้น

4. การคำนวณ (Computations) เป็นหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นเองเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูล เช่น การทดสอบคำนวณค่าเสื่อมราคา (Reasonableness Test) การคำนวณการรับรู้รายได้ของกิจการก่อสร้าง (Revenue Recognition) การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (Provision for doubtful account) หรือบางครั้งอาจให้ผู้เชี่ยวชาญ (Expert) ช่วยคำนวณให้ เช่น การคำนวณเงินบำนาญหลังเกษียณของพนักงานเพื่อใช้ในการบันทึกหนี้สินในงบดุล เป็นต้น

5. ความสัมพันธ์ของข้อมูล (Data Interrelationships) เป็นการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลที่ไม่ใช่การเงิน ซึ่งแตกต่างจากการคำนวณ แต่จะเป็นการเน้นการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

6. คำรับรองของลูกค้า (Client Representations) เป็นการให้ลูกค้าให้คำตอบหรือคำยืนยันในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องการ โดยอาจตอบด้วยวาจา หรือทำเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ เพื่อให้เข้าใจได้ตรงกันกับผู้สอบบัญชี เช่น การที่กิจการออกหนังสือรับรองของลูกค้า เป็นการแสดงถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารที่มีต่อธนาคาร และแสดงถึงความตั้งใจของฝ่ายบริหารในอนาคต เช่น การระบุถึงประมาณการกระแสเงินสดเพื่อประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น

7. บันทึกทางบัญชี (Accounting Records) การบันทึกทางบัญชีของกิจการได้แก่ สมุดรายวัน (Journal) บัญชีแยกประเภท (General Ledger) งบทดลอง (Trial Balance) รายละเอียดประกอบต่าง ๆ เช่น ใบสำคัญรับ จ่ายเงิน (Receipt/Payment Voucher) รายงานของฝ่ายบริหาร

(Management Report) เป็นต้น การที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานนี้มาก็ควรจะมีการตรวจสอบก่อน เช่น ถ้าได้รับบททดลองมาก็ควรตรวจสอบการบวกเลข และเปรียบเทียบยอดคงเหลือกับบัญชีแยกประเภททุกบัญชีก่อน เป็นต้น

#### วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐาน

การที่ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งหลักฐานดังกล่าวข้างต้นนั้นจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ดังนี้

1. การตรวจนับของจริง (Physical Examination) คือการดูจากหลักฐานจริงของสินทรัพย์ เช่น การตรวจดูอาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น
2. การสังเกตการณ์ (Observation) คือการดูกิจกรรมการปฏิบัติงานของลูกค้า เช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ
3. การยืนยัน (Confirmation) คือการได้รับและประเมินคำตอบจากบุคคลที่เกี่ยวข้องจากการที่ผู้สอบบัญชีสอบถามข้อมูลเฉพาะเรื่องหนึ่ง ๆ ที่กระทบต่อการเงิน เช่น การยืนยันยอดลูกหนี้คงเหลือปลายปี
4. การติดตาม (Tracing) คือวิธีการที่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในความครบถ้วน (Completeness) ของกระบวนการประมวลผลรายการค้าโดยการติดตามรายการค้าหนึ่ง ๆ ไปจนกระทั่งการบันทึกับบัญชี เช่น ติดตามรายการสั่งซื้อ รับของและใบส่งของไปยังบัญชีซื้อ
5. การตรวจเอกสาร (Vouching) คือวิธีการที่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในความมีอยู่จริง (Existence) และเกิดขึ้นจริง (Occurrence) ของการบันทึกรายการค้า โดยการติดตามจากข้อมูลทางบัญชีกลับไปหาเอกสารหลักฐาน เช่น เลือกรายการจากบัญชีซื้อเพื่อตรวจเอกสารการรับของ
6. การตรวจสอบ (Inspection) คือการอ่านหรือการสอบทานทีละจุดของเอกสาร หรือ บันทึบบางครั้งอาจใช้คำว่า Examine Review Read หรือ Scan แทน ซึ่งก็ให้ความหมายที่คล้ายกัน เช่น การอ่านสัญญาสัมปทาน
7. การกระทบยอด (Reconciliation) คือการที่พยายามหาข้อสรุปร่วมกันระหว่างข้อมูลที่เกี่ยวข้องกัน แต่มาจากแหล่ง (Source) ที่แตกต่างกันและอธิบายผลแตกต่างที่เกิดขึ้น เช่น การกระทบยอดเงินฝากธนาคาร
8. การปฏิบัติตาม (Reperformance) คือการปฏิบัติตามกิจกรรมของลูกค้าหรือการทำซ้ำ เช่น การทดสอบบวกเลขตามแนวตั้ง (Footing) และแนวขวาง (Cross Footing) บนรายงานสรุป เงินเดือน หรือการคูณเลข (Extending) บนใบกำกับสินค้า เป็นต้น

9. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Review) คือการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการศึกษความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่เป็นตัวเงินและข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น การเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของปีที่ตรวจสอบกับปีก่อน และพิจารณาเกี่ยวกับการสอบถามผู้บริหาร

10. การสอบถาม (Inquiries) คือการตั้งคำถามกับบุคคลที่รับผิดชอบในกิจการลูกค้า เช่น สอบถามผู้จัดการคลังสินค้าเกี่ยวกับการจัดทำใบรับสินค้า

11. การเปรียบเทียบ (Comparison) คือการนำตัวเลขจากบันทึกภายในกิจการมาเปรียบเทียบกัน เช่น การเปรียบเทียบยอดคงเหลือของบัญชีมียอดเจ้าหนี้กับบัญชีย่อยเจ้าหนี้

สรุปความสัมพันธ์ระหว่างหลักฐานและวิธีการตรวจสอบได้ดังนี้

หลักฐานที่ต้องการ	วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐาน
1. หลักฐานจากของจริง	-การตรวจนับของจริง -การสังเกตการณ์
2. หลักฐานจากบุคคลที่สาม	-การยืนยัน
3. หลักฐานที่เป็นเอกสาร	-การติดตาม -การตรวจเอกสาร -การตรวจสอบ -การกระทบยอด
4. การคำนวณ	-การปฏิบัติตาม
5. ความสัมพันธ์ของข้อมูล	-การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
6. คำรับรองของลูกค้า	-การสอบถาม
7. บันทึกทางบัญชี	-การเปรียบเทียบ

กระดาษทำการ (Working Paper)<sup>5</sup>

กระดาษทำการ เป็นเอกสารที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้น หรือรวบรวมขึ้นจากกระบวนการตรวจสอบ หรือสอบทาน เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน กระดาษทำการนี้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้สอบบัญชีซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ไม่เปิดเผยกับบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง เช่น กิจการคู่แข่ง พนักงานของกิจการ เป็นต้น ยกเว้นในกรณีที่ต้องให้การต่อศาลในฐานะพยานตามกฎหมายที่

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 55-58.



เกี่ยวข้อง กระดาษทำการที่ดีจะเป็นหลักฐานที่ช่วยป้องกันผู้สอบบัญชีให้ปลอดภัยจากการถูกฟ้องร้องว่าไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีในกรณีที่ผู้ซึ่งบการเงินเกิดความเสียหาย หรือตัดสินใจผิดพลาดจากการใช้งบการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามรูปแบบของกระดาษทำการจะแตกต่างกันไปตามการออกแบบของแต่ละสำนักงาน แต่จะต้องให้ข้อมูลที่เป็นหลักฐานว่าบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานร่วมกัน ในปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้นำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ Lap Top ซึ่งมีการกำหนดรูปแบบกระดาษทำการและแผนการตรวจสอบไว้ซึ่งช่วยอำนวยความสะดวกเป็นอย่างดี

### ประโยชน์ของกระดาษทำการ

กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีมีประโยชน์ดังนี้

1. ช่วยในการประสานงานและมอบหมายงานตรวจสอบในการตรวจสอบบัญชีกิจการหนึ่ง ผู้สอบบัญชีจะใช้กระดาษทำการเป็นที่มอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในทีมว่าจะรับผิดชอบในส่วนใดบ้าง และสามารถติดตามงานได้ต่อ เช่น กรณีที่มีข้อสงสัยหรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ผู้สอบทานจะเขียนบันทึกการสอบทาน(Review note) เพื่อให้ผู้จัดทำกระดาษทำการนั้นมาตอบคำถาม แก้ไข หรือตรวจสอบเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี
2. ช่วยในการควบคุมและสอบทานงานของผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีที่อาวุโสกว่าจะสอบทานงานของผู้ช่วยตามลำดับ ในกรณีที่มีข้อสงสัยหรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ผู้สอบทานจะเขียนบันทึกการสอบทาน(Review note) เพื่อให้ผู้จัดทำกระดาษทำการนั้นมาตอบคำถาม แก้ไข หรือตรวจสอบเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี
3. เป็นหลักฐานสนับสนุนรายงานของผู้สอบบัญชี ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้น ผู้สอบบัญชีย่อมต้องอาศัยหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ ซึ่งกระดาษทำการที่ดีก็จะเป็นสิ่งที่ช่วยยืนยันความเห็นของผู้สอบบัญชีได้
4. เป็นการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั่วไป ซึ่งการจัดทำ การควบคุม และการสอบทานกระดาษทำการก็ถือเป็นงานสำคัญหนึ่ง ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
5. ใช้สำหรับวางแผนและกำกับตรวจสอบครั้งต่อไป ผู้สอบบัญชีจะวางแผนการตรวจสอบโดยอาจพิจารณาจากกระดาษทำการในปีก่อนถึงประเด็นต่าง ๆ เช่น จำนวนผู้ช่วยสอบบัญชี เวลาที่ตรวจสอบ ความเสี่ยงในการตรวจสอบ ทักษะคติของลูกค้า ข้อผิดพลาดที่มักจะเกิดขึ้น ซึ่งเปรียบเสมือนเครื่องเตือนความจำของผู้สอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบครั้งต่อไปให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

### ประเภทของกระดาษทำการ

ประเภทของกระดาษทำการนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่

1. กระดาษทำการด้านการบริหารงานสอบบัญชี (Audit Administrative Working Paper) เช่น จดหมายโต้ตอบกับลูกค้า การเสนอค่าตรวจสอบบัญชี เอกสารในการวางแผนการตรวจสอบ ผังทางเดินเอกสาร งบประมาณ เป็นต้น

2. กระดาษทำการงบทดลอง (Trial Balance) และใบคุมยอด (Lead Schedule) กระดาษทำการงบทดลองเป็นที่รวบรวมยอดคงเหลือบัญชีแยกประเภทต่าง ๆ เพื่อนำมาจัดทำใบคุมยอดต่อไป โดยใบคุมยอดจะจัดประเภทบัญชีแยกประเภทเป็นกลุ่มและเปรียบเทียบตัวเลขกับงวดก่อน เช่น หมวดเงินสดและเงินฝากธนาคาร ก็จะรวบรวมบัญชีแยกประเภททุกบัญชีที่กิจการมีไว้ในใบคุมยอดเงินสดและเงินฝากธนาคาร เพื่อให้สะดวกต่อการตรวจสอบ บันทึก และสอบทานงานใบคุมยอดแต่ละใบจะต้องสามารถอ้างอิงได้กับตัวเลขในงบการเงินด้วย นอกจากนี้ใบคุมยอดแต่ละใบอาจประกอบด้วยใบคุมยอดย่อย ซึ่งจะต้องมีการอ้างอิงเลขที่ระหว่างกันให้ครบถ้วนถูกต้องด้วย

3. รายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่ (Scoresheet) เป็นกระดาษทำการที่รวบรวมรายการปรับปรุงข้อผิดพลาดที่ตรวจสอบพบและจัดประเภทรายการทางบัญชีใหม่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

4. เอกสารประกอบต่าง ๆ (Supporting Schedule) กระดาษทำการการวิเคราะห์ การกระทบยอดและการคำนวณ เอกสารประกอบต่าง ๆ เป็นเอกสารที่จัดทำโดยลูกค้าและผู้สอบบัญชี สามารถนำมาใช้ได้ เช่น รายละเอียดประกอบค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายละเอียดของบัญชีงานระหว่างทำ เป็นต้น กระดาษทำการการวิเคราะห์นั้นจะอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวเลขระหว่างงวดบัญชีนี้กับงวดบัญชีก่อนพร้อมทั้งคำอธิบายลักษณะของบัญชี (Nature of Account) ที่มีลักษณะเฉพาะด้วย ส่วนกระดาษทำการกระทบยอดนั้นเป็นการนำข้อมูลเรื่องเดียวกันจากคนละแหล่งมาเปรียบเทียบและหาสาเหตุความแตกต่าง เช่น งบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร การกระทบยอดบัญชีคุมยอดหนี้กับบัญชีย่อยลูกหนี้ เป็นต้น ส่วนการคำนวณโดยผู้สอบบัญชีนั้น เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา การคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นต้น

5. เอกสารหลักฐานจากลูกค้าและภายนอก (Corroborating Documents) เช่น สำเนารายงานการประชุม สำเนาสัญญาเงินกู้ หนังสือยืนยันยอดต่าง ๆ หนังสือรับรองจากลูกค้า เป็นต้น

#### การจัดทำกระดาษทำการ

ผู้สอบบัญชีจะแบ่งกระดาษทำการออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ เพื่อให้สะดวกต่อการเก็บรักษาและพิจารณาทำลายต่อไป

1. แฟ้มถาวร (Permanent File) คือแฟ้มที่รวบรวมกระดาษทำการซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชีตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย เอกสารที่ควรเก็บไว้ในแฟ้มนี้ เช่น ผังการจัดองค์กร ขอบเขต อำนาจและหน้าที่ของกรรมการและผู้บริหาร สำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับหนังสือต่าง ๆ หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล ผัง

บัญชี คู่มือการปฏิบัติงาน นโยบายการบัญชี สำเนารายงานการประชุมผู้ถือหุ้น กรรมการ รายงานการสอบบัญชีปีต่าง ๆ สำเนาการจดทะเบียนภาษีต่าง ๆ เป็นต้น

2. แฟ้มปัจจุบัน (Current File) คือแฟ้มที่รวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน เช่น หนังสือโต้ตอบกับลูกค้าในระหว่างงวดที่ตรวจสอบ หนังสือถึงฝ่ายจัดการ แผนการตรวจสอบ ร่างรายงานการสอบบัญชี งบการเงินที่ตรวจสอบ กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี จดหมายยืนยันยอดต่าง ๆ หนังสือรับรองลูกค้า เป็นต้น

### แนวคิดและบทความที่เกี่ยวข้อง

#### รายงานพิเศษบทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อการเสียภาษีอากร<sup>6</sup>

กรมสรรพากร ได้จัดการสัมมนาสำหรับกลุ่มผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรเรื่อง บทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อการเสียภาษีอากร โดยมีวิทยากรประกอบด้วย อาจารย์ธวัช ภูษิตโกศลย์ อดีตนายกสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และนาย ช. นันท์ เพ็ชฌุไพศิษฏ์ รองอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งสรุปได้ดังนี้

อาจารย์ธวัช ภูษิตโกศลย์ ได้กล่าวโดยสรุปว่า บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของการสอบบัญชี ก็คือ ทำอย่างไรให้งบการเงิน หรือการจัดทำบัญชีมีคุณภาพ ซึ่งจะส่งผลให้การเสียภาษีเป็นไปโดยถูกต้องและโปร่งใส แม้จะเป็นหลักการที่ค้ำประกันกันมากอยู่แล้ว แต่คุณภาพของตัวเลขก็มักจะมีปัญหาอยู่เสมอ และผู้ที่จะถูกดำเนินก็คือ นักบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ประเภท ก็มีความแตกต่างกัน

ในส่วนของความรับผิดชอบนั้นอยู่ตรงที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถบอกผู้อ่าน หรือผู้ใช้งบการเงินที่ตรวจสอบให้เห็นได้อย่างไรว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นมีคุณภาพ ซึ่งในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดี เรื่อง การตรวจสอบบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายสอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานงบการเงินแสดงสถานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสด(ถ้ามี) โดยถูกต้องตามที่ควรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

<sup>6</sup> กรมสรรพากร, “บทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อการเสียภาษีอากร”, สรรพากรสาส์น 3(มีนาคม 2545) : หน้า 14-18.

นอกจากการจัดทำรายงานแล้ว ผู้สอบบัญชียังต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ที่พบ ซึ่งหมายความถึงแบบแนบท้าย ภ.ง.ด. 50 หน้าดังกล่าวนี้รวมไปถึง ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรด้วย ความหมายคือ งบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน ตรงตามสมุดบัญชีเอกสารประกอบรายการบัญชีหรือไม่ งบการเงินนั้น ๆ จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริง ถูกต้องเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ กิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องรายงานหากพบความผิดปกติ

มีข้อสังเกตในเรื่องของวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดี ที่ให้เน้นทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงกับเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่นั้น ในวิธีการตรวจสอบก็จะต้องตรวจสอบรายการกับเอกสารประกอบรายการให้ถูกต้องตรงกันซึ่งต้องมีวิธีการทดสอบและต้องใช้ดุลพินิจว่าจะต้องทดสอบอย่างน้อยเพียงใดจึงจะเป็นที่พอใจให้ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งที่ผ่านมาไม่มีหลักเกณฑ์กำหนด ซึ่งเห็นว่าจำเป็นต้องตั้งหลักเกณฑ์ คือ ถ้ามีหลักเกณฑ์ในการทดสอบแล้ว หากไม่พบสิ่งผิดปกติ ก็ไม่น่าจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ ผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการต้องมีความเข้าใจในฐานะของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อคุณภาพการจัดทำบัญชี ซึ่งต้องจัดทำงบการเงินเพื่อยื่นต่อทางการ และในการจัดทำบัญชียังมีหน้าที่ต้องส่งมอบเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชีและเอกสารหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องให้แก่ผู้ทำบัญชีโดยถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี

นายช.นันท์ เพ็ชชัญญ์ ได้กล่าวโดยสรุปว่า ผู้สอบบัญชีมีบทบาทสำคัญโดยทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินของนิติบุคคลต่าง ๆ รวมทั้งให้ข้อสังเกตที่สำคัญเพื่อประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอก และประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามในช่วงที่ผ่านมา ยังพบว่ายังมีงบการเงินที่ไม่มีคุณภาพเป็นจำนวนมากซึ่งกรมสรรพากรยังไม่สามารถหาสาเหตุของการสอบบัญชีที่ไม่ถูกต้องและไม่ตรงกับความเป็นจริงได้ ทั้งที่ในเบื้องต้นกรมสรรพากรได้อธิบายทำความเข้าใจ เพื่อก่อให้เกิดความสมัครใจของผู้ประกอบการมาแล้ว แต่เป็นเรื่องที่ดีที่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของผู้ประกอบการที่จะต้องจัดทำบัญชีให้ถูกต้องกับข้อเท็จจริง และจัดให้มีผู้จัดทำบัญชีที่จะต้องมีความรู้ทางการบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องสอดคล้องใช้ความรู้และความระมัดระวังใน

การตรวจสอบและรับรองบัญชีเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพโดยทั่วไปต้องปฏิบัติ ในกรณีที่พบว่าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของบัญชี ได้มีการทำ หรือดเว้นการกระทำเอกสารประกอบการลง บัญชี หรือลงบัญชีโดยที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริง อันอาจเป็นเหตุให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลนั้นมีต้องเสีย หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสียอันเป็นสาระสำคัญ ให้ผู้ตรวจสอบและรับ รองบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงที่พบในแบบแจ้งข้อความตามที่อธิบดีกำหนด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีที่ ดำเนินการตรวจสอบอย่างจริงจังจึงเที่ยงนักวิชาการที่ปฏิบัติและเคารพต่อสังคม ก็ถือว่าได้กระทำตาม หน้าที่แล้ว ซึ่งผู้ที่ช่วยกรมสรรพากรและถือว่าได้ร่วมกันพยุงเศรษฐกิจของประเทศไว้ได้ก็คือ ผู้ สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั่นเอง

### บททวนวรรณกรรม

การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้าง หุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในเขตกรุงเทพมหานครของ นายไพโรจน์ เกตุภักดิ์กุล<sup>7</sup>

การวิจัยเชิงสำรวจนี้มุ่งศึกษาถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ใน เขตกรุงเทพมหานคร โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นเจ้าของกิจการหรือห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่มีทุนจ ดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท จำนวน 294 ราย ซึ่งผล การวิจัยเชิงสำรวจพบว่า ต้องการเพศหญิงมาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากกว่าเพศชาย และคว รจบการศึกษาระดับปริญญาตรี โดยมีอายุระหว่าง 25-29 ปี ประสบการณ์ในการทำงานที่เกี่ยวข้อง 6-10 ปี คุณสมบัติที่ต้องการ คือ ความซื่อสัตย์สุจริต เที่ยงธรรม รอบคอบ ไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า ด้านความรู้ต้องรู้เกี่ยวกับเรื่องการวางระบบบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การตรวจสอบภายใน และการสอบบัญชี ส่วนความชำนาญที่ต้องการ คือ การให้คำปรึกษาด้านภาษี อากร แก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

จากการตรวจสอบ การให้คำปรึกษาด้านการบัญชี สอบทานงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ควบคุมงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>7</sup> ไพโรจน์ เกตุภักดิ์กุล, “การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้ สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในกรุงเทพมหานคร”, [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา <http://www.nukbunchee.com> (12 มกราคม 2546).