

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึง ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษา กฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งงานวิจัยที่มีหัวข้อในลักษณะใกล้เคียงกันซึ่งเคยมีผู้ทำการศึกษาวิจัยในอดีต ซึ่งผู้ทำการวิจัยได้ใช้เป็นกรอบแนวคิดและแนวทางในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ โดยแหล่งข้อมูลได้มาจากเอกสารและทางอินเทอร์เน็ต

ผู้วิจัยได้รวบรวมแนวคิด ทฤษฎีตลอดจนผลงานที่เกี่ยวข้องมาเป็นกรอบในการวิจัยดังนี้

1. ทฤษฎีเกี่ยวกับความคิดเห็น
2. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร
3. แนวคิดและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. ทฤษฎีเกี่ยวกับความคิดเห็น

ความคิดเห็นมีความหมายแตกต่างกัน ตามคำนิยามของแต่ละบุคคลดังนี้

เวบสเตอร์ (Webster. 1973: 301) อ้างโดย ชนกสุดา เพ็ชรไทย (2551) ให้ความหมายของความคิดเห็นว่าหมายถึง ความเชื่อที่ไม่ได้อยู่บนความแน่นอน หรือความรู้อันแท้จริง แต่ตั้งอยู่ที่จิตใจ ความเห็น และการลงความเห็นของแต่ละบุคคล ที่เห็นว่าเป็นจริงและตรงตามที่คิดไว้ พจนานุกรมเวบสเตอร์ (Guralnik. 1976: 46) ได้อธิบายว่าความคิดเห็นสามารถสรุปความหมายได้ดังนี้

- ความเชื่อ ที่ไม่สามารถที่จะยืนยันได้แน่นอนว่าเป็นความรู้ที่แท้จริง แต่ดูเหมือนจะเป็นสิ่งที่ถูกต้องและมีเหตุผล หรือน่าจะเป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลในการตัดสินใจ
- การประเมินผล หรือความรู้สึก หรือการประมาณค่าเกี่ยวกับคุณลักษณะ หรือคุณค่าของบุคคลหรือสิ่งต่างๆ
- รูปแบบการตัดสินใจของผู้เชี่ยวชาญเนื้อหาสาระ ซึ่งการให้ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ เป็นสิ่งที่ต้องการ

สุชา จันทรเอม และ สุรางค์ จันทรเอม (2524 : 104) อ้างโดย ชนกสุดา เพ็ชรไทย (2551) ให้ความหมายว่า ความคิดเห็น หมายถึง ความคิดเห็นที่ยากที่จะแยกออกจากเจตคติได้โดยเด็ดขาด เพราะทั้งความคิดเห็นและเจตคติ มีลักษณะที่คล้ายกัน แต่ลักษณะของความคิดเห็นนั้นจะไม่ลึกซึ้งเหมือนเจตคติ

เรืองวาทย์ แสงรัตนา (2522) อ้างโดย เอนก รัตน์รองใต้ (2549) กล่าวว่าความคิดเห็น เป็นการแสดงออกทางด้านความรู้สึกต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งด้วยการพูดหรือเขียนโดยอาศัยพื้นฐานความรู้ ประสบการณ์ และสิ่งแวดล้อมซึ่งการแสดงความคิดเห็นนี้อาจได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธจากคนอื่น ๆ ก็ได้

ทวี เสรรมัญญ (2520 : 4) อ้างโดย สนิชา ชันคำ (2550) ได้ให้ความหมายของความคิดเห็นว่าเป็นการแสดงออกซึ่งความรู้สึกที่อยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริง และทัศนคติของบุคคล ต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ซึ่งอาจเป็นบุคคล กลุ่มบุคคล หรือสถานการณ์ เป็นต้น ความคิดเห็นอาจเป็นไปในทางเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยต่อสิ่งนั้นก็ ได้ เช่นเดียวกับ Good (1973) อ้างโดย สนิชา (2550) ที่ให้นิยามของความคิดเห็นว่าหมายถึง ความเชื่อ ความคิด หรือการลงความเห็นเกี่ยวกับสิ่งใดสิ่งหนึ่งซึ่งไม่อาจบอกได้ว่าเป็นความถูกต้องหรือไม่

ทัศนีย์ เพ็ญสุภา (2541) อ้างโดย เอนก (2549) ได้อธิบายถึงความคิดเห็นว่า หมายถึง ความรู้สึกของบุคคล ที่มีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง โดยอาศัยพื้นฐาน ประสบการณ์ และสภาพแวดล้อมของแต่ละบุคคล เข้ามาเกี่ยวข้องในการแสดงออก ความคิดเห็นนี้อาจได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธจากคนอื่นก็ได้ อาจแตกต่างกันออกไป แต่ไม่อาจบอกได้ว่าเป็นการถูกต้องหรือไม่

จากความหมายและแนวคิดเกี่ยวกับความคิดเห็น ดังกล่าวข้างต้น พอสรุปได้ว่าความคิดเห็น หมายถึง การแสดงออกของบุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือกลุ่มบุคคล โดยการพูดหรือการเขียนหรือการแสดงออกอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งการแสดงความคิดเห็นนี้อาจเป็นที่ยอมรับหรือปฏิเสธก็ได้ และการแสดงความคิดเห็นดังกล่าวมีพื้นฐานมาจากองค์ความรู้และประสบการณ์ของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเหล่านั้น

2. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.1 มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี 2543

ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา ๑๐ สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจพิจารณาสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้

การยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด

งบการเงินต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนด โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี เว้นแต่กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงินที่อธิบดีกำหนดไว้แล้วให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น

งบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ต่อมากระทรวงพาณิชย์ได้ออกกฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 เมื่อวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2544 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ และรายได้ ทุกรายการไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ดังต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

- 1) ทุนห้าล้านบาท
- 2) สิทธิทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
- 3) รายได้รวมสามสิบล้านบาท

จากข้อกำหนดตามพระราชบัญญัติการบัญชี 2543 และ กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 จึงเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และ รายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ทั้งสามรายการ ไม่ต้องจัดทำงบการเงินให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบรับรองงบการเงินอีกต่อไป แต่กรมสรรพากรมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และ รายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท (ห้างฯ ขนาดเล็ก) ต้องมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นจุดเริ่มต้นของการมีผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.2 ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า “ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้อีกแต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี ”

2.3 ระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) กำหนดให้ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ได้แก่

1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี ซึ่งตามประกาศนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนี้

1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือประกาศขององค์การวิชาชีพบัญชีที่กฎหมายกำหนด

กรณีการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดเช่นเดียวกับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเรื่องการปฏิบัติงาน และการรายงาน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งหมดสิทธิไม่ว่าด้วยประการใดในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ถือว่าเป็นผู้หมดสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประกาศนี้

2) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอลงทะเบียนแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

(2) การปฏิบัติงาน และการรายงาน

ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องสอดส่องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ ในกรณีที่พบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของบัญชีได้มีการกระทำหรืองดเว้นการกระทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และหรือลงบัญชีโดยที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริง อันอาจเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสียอันเป็นสาระสำคัญ ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงที่พบในแบบแจ้งข้อความที่อธิบดีกำหนด ในกรณีที่กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามแบบแจ้งข้อความที่อธิบดีกำหนดในวรรคก่อนเพื่อยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการนั้น ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทำการทดสอบรายการดังกล่าวด้วย

2.4 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 98/2544

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 98/2544 เรื่อง กำหนดคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้ 8 ข้อ ดังนี้

- 1) สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรอง เทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีดังกล่าว”
(แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.146/2548 ใช้บังคับ 4 มีนาคม 2548 เป็นต้นไป)
- 2) มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์
- 3) มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้
- 4) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
- 5) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- 6) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
- 7) ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอน ใบอนุญาต
- 8) ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด

วิชาที่ทำการทดสอบ ปัจจุบันมีการทดสอบ 3 วิชาได้แก่ วิชาการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ซึ่งมีเนื้อหาและขอบเขต ดังนี้

(1) วิชาการบัญชี ทดสอบความรู้การบัญชีเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน โดยครอบคลุมในเรื่องแม่บทการบัญชี การบันทึกบัญชี การจัดทำงบการเงินตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย การบัญชีต้นทุนผลิตสินค้า ทั้งนี้ ไม่รวมถึง มาตรฐานการบัญชีที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากำหนดให้ใช้เฉพาะบริษัทมหาชน

(2) วิชาการสอบบัญชี ทดสอบความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชีตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานและการรายงานสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร โดยครอบคลุมถึงหลักฐานการสอบบัญชีและวิธีการตรวจสอบ รวบรวมหลักฐาน หลักพื้นฐานของการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง เทคนิคต่าง ๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี การจัดทำกระดาษทำการ แนวการตรวจสอบ การสอบทานและการควบคุมงานสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

(3) วิชาความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทดสอบความรู้เกี่ยวกับ

(ก) ประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ หน้าที่เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ การนำส่งภาษี การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การจัดทำรายงานและบัญชีพิเศษตามประมวลรัษฎากร รวมถึงประกาศเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ประกาศและคำสั่งของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน

เมื่อผู้ผ่านการทดสอบครบทุกวิชาจะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมชำระค่าธรรมเนียมต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ประกาศรายชื่อผู้ผ่านการทดสอบ

สิทธิของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีทุน สินทรัพย์ และรายได้ ทุกรายการไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ตามกฎหมายกระทรวง ดังนี้

- 1) ทุนห้าล้านบาท
- 2) สินทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
- 3) รายได้รวมสามสิบล้านบาท

กรณีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ และรายได้ ตามเงื่อนไขข้างต้นมีการแจ้งเลิกกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่มีสิทธิตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่แจ้งเลิก

2.5 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 122/2545 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติงาน และการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ได้กำหนดข้อบังคับเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้ดังนี้

1) มาตรฐานการปฏิบัติงาน

(1) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวทางการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐาน

(2) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำกระดาศทำการ เพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน

(3) การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี

(4) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

(5) ในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลง บัญชีหรือบันทึกบัญชี โดยที่เห็นว่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมิต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือ ชื่อรับรอง

สำหรับมาตรฐานการปฏิบัติงานตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามแนวทางที่อธิบดีกำหนด (แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.147/2548 ใช้บังคับ 4 มีนาคม 2548 เป็นต้นไป)

2) การแจ้งรายชื่อกิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี พร้อมแนบหนังสือตอบรับงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความอย่างน้อยตาม แบบทำแบบสำหรับการแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวข้าง ต้น

กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้แจ้งไว้ ตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ทั้งนี้ ต้องแจ้งก่อนวันที่ลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบและรับรองบัญชี

กรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจาก อธิบดีภายหลัง กำหนดระยะเวลาการแจ้งข้อมูลตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จะลงลายมือชื่อรับรองการ ตรวจสอบและรับรองบัญชีภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอนุญาตให้ เป็นผู้สอบ บัญชีภาษีอากร

การแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชี ภาษีอากรไม่มีการลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบ และรับรองบัญชีด้วย” (แก้ไขเพิ่มเติม โดย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.147/2548 ใช้บังคับ 4 มีนาคม 2548 เป็นต้นไป และ ประกาศอธิบดี กรมสรรพากรกำหนดแบบคำขอ/แบบแจ้งเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรอง บัญชี และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยื่นแบบคำขอ/แบบแจ้งเกี่ยวกับ การตรวจสอบและรับรองบัญชี ตาม มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548 ใช้บังคับ 4 มีนาคม 2548 เป็นต้นไป)

3) การตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำ รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความตาม แบบทำคำสั่งนี้

รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

เสนอ ผู้เป็นหุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนจำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ของห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการรายงานต่องบการเงินดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามแนวทางและวิธีการตรวจสอบที่กรมสรรพากรกำหนด โดยใช้วิธีทดสอบและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม การตรวจสอบดังกล่าวได้รวมถึงการทดสอบรายการในแบบแจ้งข้อความของผู้เป็นหุ้นส่วนด้วย

จากการตรวจสอบดังกล่าว ข้าพเจ้าพบว่า

1. งบการเงินข้างต้น แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน ของห้างหุ้นส่วนจำกัด ตรงตามสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญถ้ามี).....

2. งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญถ้ามี).....

3. เอกสารประกอบการลงบัญชี เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริง ถูกต้องเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับกิจการ

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญถ้ามี).....

4. กิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี ให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญถ้ามี).....

5. อื่นๆ

ลงชื่อ

(.....)

[] ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต [] ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

เลขทะเบียน

เลขประจำตัวประชาชน

ที่ตั้งสำนักงาน.....

วันที่

2.6 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่องกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่องกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้ดังต่อไปนี้

1) การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน และเนื่องจากแนวทางการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี หมวดรหัส 300 - 399 เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชี ซึ่งในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาการประเมินเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

2) การจัดทำกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 เรื่อง กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี

3) การทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี โดยต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี หมวดรหัส 500 - 599 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี

วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกใช้ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของแต่ละกิจการ จะต้องรวมถึงการขอข้อมูลจากธนาคาร การขอยื่นยันขอหลักฐานนี้เจ้าหน้าที่ การขอยื่นยันการออกไปกำกับภาษี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ต่าง ๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถใช้วิธีการดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้วิธีอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกันและอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

จำนวนรายชื่อที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกมาทดสอบนั้น จะต้องมีจำนวนมากพอที่จะทำให้สิ่งที่ตรวจพบสะท้อนภาพรวมของเรื่องที่ทดสอบได้ โดยอย่างน้อยที่สุดให้มี จำนวน ดังนี้

- (1) กรณีที่เป็นรายการบัญชีรับ – จ่าย บัญชีซื้อ – ขาย และเรื่องอื่น ๆ ที่มีรายการเป็นจำนวนมาก ต้องเลือกรายการเพื่อตรวจสอบอย่างน้อย 20 รายการของแต่ละบัญชี
- (2) กรณีการตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ การขอข้อมูลธนาคาร ต้องดำเนินการทุกรายการ
- (3) กรณีการยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ ต้องยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้รวมมูลค่าหนี้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของมูลค่าหนี้ทั้งหมด
- (4) กรณีการยืนยันการออกไปกำกับภาษี ต้องยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ และจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน เว้นแต่กรณีที่กิจการมีผู้ประกอบการที่ออกไปกำกับภาษีให้ ไม่ถึง 20 ราย ก็ให้ยืนยันการออกไปกำกับภาษีเท่าจำนวนผู้ประกอบการที่มีอยู่นั้น
- (5) กรณีเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ต้องสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือรวมมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าสินค้าคงเหลือทั้งหมด
- (6) กรณีที่รายการบัญชีที่จะทดสอบมีจำนวนน้อย และมีสาระสำคัญค่อนข้างมาก ต้องทำการตรวจสอบทุกรายการ

4) การตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

- (1) ตรวจสอบหาความแตกต่างระหว่างนโยบายบัญชีของกิจการกับหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
- (2) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการปรับปรุงรายการตาม (ก) เพื่อยืนยันแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ของกิจการ
- (3) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการจัดทำบัญชีพิเศษและการจัดทำรายงานตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องทำการทดสอบรายการในบัญชีพิเศษหรือรายงานไม่น้อยกว่า 20 รายการ

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องชี้แจงข้อเท็จจริงพร้อมส่งมอบแนวทางการสอบบัญชี กระดาษทำการและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร เมื่อได้รับการร้องขอ

2.7 คู่มือการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กรมสรรพากรได้ออกคู่มือการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรไว้จำนวน 5 เรื่อง มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้เป็นแนวทางประกอบการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่อธิบดีกรมสรรพากร โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี
2. คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำกระดาษทำการ
3. คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร
4. คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี
5. คำแนะนำในการขอขึ้นชั้นการออกไปกำกับภาษีชื่อ

2.7.1 คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำแนวทางการสอบบัญชี

การจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนการตรวจสอบ ดังนั้น ในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องจัดทำแผนงานการสอบบัญชีโดยรวม ซึ่งจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบอย่างเพียงพออยู่ในระดับที่ช่วยให้สามารถเข้าใจในเหตุการณ์ รายการ และวิธีปฏิบัติงาน ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่มีความสำคัญต่อการจัดทำงบการเงิน โดยจะต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษร และเก็บไว้เป็นหลักฐาน

ในการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาถึงเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- 1) วัตถุประสงค์ ขอบเขต และจังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี

(1) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงินเพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

(2) ขอบเขตของการตรวจสอบและรับรองบัญชี การตรวจสอบอาจมีขอบเขตของงานที่แตกต่างกันไปตามลักษณะของการรับงาน และธุรกิจที่ตรวจสอบ แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ

(3) จังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดจังหวะเวลาในการเข้าตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่ง

อาจขึ้นอยู่กับลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร จะใช้ เป็นต้น

2) ลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ และปัญหาเฉพาะเรื่องของการกิจการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่ ซึ่งได้แก่ ลักษณะของธุรกิจ ลักษณะการเป็นเจ้าของหรือรูปแบบของกิจการ การบริหารงาน วิธีการปฏิบัติงาน ของกิจการที่ตรวจสอบ และปัญหาเฉพาะเรื่องของการกิจการ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร สามารถระบุและเข้าใจเหตุการณ์ รายการ วิธีปฏิบัติงาน และความเสี่ยงที่งบการเงินและบัญชีไม่ได้ แสดงอย่างถูกต้องเป็นจริงตามควร ตลอดจนความเสี่ยงที่กิจการอาจเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง ครบถ้วน ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นว่าอาจมีผลกระทบต่องบการเงิน ต่อการเสียภาษี อากรของกิจการ หรือต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

3) ประสบการณ์จากการตรวจสอบกิจการนั้น และ/หรือ กิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจ ประเภทเดียวกัน

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องใช้ประสบการณ์จากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรอง บัญชีกิจการในปีก่อน (กรณีที่ได้ปฏิบัติงานให้กับกิจการ) หรือจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและ รับรองบัญชีกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันมาใช้ในการพิจารณาจัดทำแนวทางการสอบ บัญชี

4) ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของ กิจการอย่างเพียงพอ โดยจะต้องเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สำคัญ การเกิดขึ้นของ รายการ และการบันทึกรายการและเอกสารที่เกี่ยวข้อง รวมถึงวิธีการควบคุมภายในที่สำคัญ ซึ่ง ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอาจได้มาจาก

- (1) ประสบการณ์การตรวจสอบที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการ
- (2) การสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่าง ๆ ของกิจการ
- (3) การศึกษาแผนภูมิระบบบัญชีของกิจการ (ถ้ามี)
- (4) การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ

5) การประเมินความเสี่ยงและความมีสาระสำคัญ

(1) ความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจที่ ตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นระบบบัญชี ระบบการควบคุมภายใน ประสบการณ์จากการตรวจสอบกิจการ นั้น หรือกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันมาประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจาก การควบคุมภายในและความเสี่ยงในการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่คาดว่าจะเกิดขึ้น รวมถึงการ

กำหนดเรื่องสำคัญที่ตรวจสอบ โอกาสที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือโอกาสในการเกิดการทุจริต

(2) ความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และประเมินว่าระดับความมีสาระสำคัญที่กำหนดนั้นยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ตนยอมรับได้ เพื่อตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเชิงปริมาณ การประเมินความมีสาระสำคัญจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถตัดสินใจได้ว่าควรตรวจสอบรายการใด ใช้วิธีการเลือกตัวอย่างอย่างไร และต้องใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบหรือไม่ รวมถึงสามารถเลือกใช้วิธีการตรวจสอบที่คาดว่าจะลดความเสี่ยงได้

6) ข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงิน

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องศึกษาถึงข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงิน ซึ่งหมายความรวมถึง แบบของงบการเงิน การจัดรายการ และข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้ เพื่อพิจารณารายการที่เป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่จะตรวจสอบ ซึ่งได้แก่ รายการสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วน รายได้ และ ค่าใช้จ่าย ตลอดจนข้อมูลอื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น นโยบายทางบัญชี ภาวะผูกพัน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น

7) สาระสำคัญด้านภาษีอากรของกิจการตามประมวลรัษฎากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการเพื่อให้ทราบว่า กิจการจะต้องเสียภาษีอากรประเภทใดบ้าง รวมถึงหน้าที่ที่กิจการจะต้องปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากร กำหนด เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษรและให้มีรายละเอียดเพียงพอ ซึ่งต้องประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญ ดังนี้

1) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานประกอบรายการที่ทำการตรวจสอบว่าถูกต้อง ครบถ้วนเป็นจริงและตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2) ขอบเขตในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบในแต่ละเรื่องไว้ว่าจะทำการตรวจสอบเพียงใดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ สำหรับขนาดตัวอย่าง และวิธีการเลือกตัวอย่างที่จะทำการตรวจสอบผู้สอบบัญชีภาษี

อาการจะแจ้งไว้ในแนวทางการสอบบัญชีนี้หรือจะแจ้งไว้ในกระดาษทำการที่ทำการตรวจสอบ รายงานนั้น ๆ ก็ได้

3) จังหวะเวลาในการตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องกำหนด ช่วงเวลาที่เหมาะสมของการเข้าตรวจสอบในแต่ละเรื่องเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งการกำหนดจังหวะเวลาดังกล่าวอาจขึ้นอยู่กับลักษณะและประเภทของธุรกิจที่ ตรวจสอบ รวมถึงวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรใช้

4) วิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่องเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องใช้ดุลย พินิจในเชิงวิชาชีพในการเลือกวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ให้เหมาะสมแก่กรณี เช่น

- (1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- (2) การตรวจนับ
- (3) การขอยืนยันข้อมูลจากบุคคลภายนอก
- (4) การสังเกตการณ์
- (5) การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน
- (6) การตรวจสอบการคำนวณ
- (7) การสอบถาม

แต่อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกใช้ในการตรวจสอบและ รับรองบัญชีของแต่ละกิจการ จะต้องรวมถึง การขอข้อมูลจากธนาคาร การขอยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ การขอยืนยันการออกใบกำกับภาษี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการ ตรวจสอบเอกสารสิทธิต่างๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถใช้วิธีการดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีภาษี อากรต้องใช้วิธีอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกัน และอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

5) ดัชนีกระดาษทำการที่ อ้างถึง เวลาที่ประมาณว่าจะใช้ในการตรวจสอบและเวลาที่ใช้ ไปจริงในภายหลัง นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบและผู้สอบทานต้องลงลายมือชื่อพร้อมทั้งวันที่ที่ตรวจสอบ เสร็จในแต่ละเรื่องด้วย

2.7.2 คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำกระดาษทำการ

กระดาษทำการ หมายถึง หลักฐานที่แสดงถึงการทำงานตรวจสอบและรับรอง บัญชี หลักฐานที่ได้รับจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี และสิ่งที่ตรวจพบจากการ ตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งได้แก่เอกสารที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้จัดทำขึ้นเอง เอกสาร

ที่ได้รับมาจากกิจการที่ทำการตรวจสอบ หรือที่ข้อมาจากบุคคลภายนอกกิจการ ทั้งนี้ เพื่อใช้ในการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

กระดาษทำการ เป็นเอกสารหรือบันทึกที่ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ รวมถึงช่วยในการควบคุมดูแลและสอบทานงานตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้การบันทึกข้อมูลและหลักฐานที่ได้รับจากการปฏิบัติงานยังใช้เป็นข้อมูลประกอบการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของกิจการที่ทำการตรวจสอบ และเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้มีการปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหรือไม่ ดังนั้น กระดาษทำการจึงเป็นสิ่งที่เชื่อมโยงระหว่างสมุดบัญชีและหลักฐานต่าง ๆ กับรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ขอบเขต รูปแบบ และเนื้อหาของกระดาษทำการควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

1) ขอบเขตของกระดาษทำการ

การกำหนดขอบเขตของกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องพิจารณาถึงธุรกิจที่ตรวจสอบและมาตรฐานการปฏิบัติงานที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ โดยจะต้องรวบรวมสิ่งที่มีความจำเป็นและเหมาะสมในการตรวจสอบบันทึกไว้ในกระดาษทำการ

2) รูปแบบและเนื้อหาของกระดาษทำการ

รูปแบบและเนื้อหาของกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องออกแบบ และจัดทำกระดาษทำการให้เหมาะสมกับสถานการณ์และความต้องการของตนในการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและรับรองบัญชีของแต่ละกิจการ ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรอาจใช้กระดาษทำการที่แต่ละสำนักงานจัดทำไว้เป็นรูปแบบมาตรฐานก็ได้

ความแตกต่างของรูปแบบ และเนื้อหาของกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำนั้น ขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) ลักษณะและความซับซ้อนของธุรกิจ

กระดาษทำการที่จัดทำขึ้นสำหรับกิจการที่มีการดำเนินธุรกิจหลายประเภทและมีความซับซ้อนย่อมมีเนื้อหาและรายละเอียดที่จำเป็นมากยิ่งขึ้น

(2) ลักษณะ และสภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกความเข้าใจในระบบบัญชี ระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมของกิจการ อาจมีลักษณะเป็นแผนภูมิระบบบัญชีหรือคำอธิบายเกี่ยวกับระบบบัญชี ผังทางเดินเอกสาร การใช้แบบสอบถามเพื่อจดบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

(3) การใช้กระดาษทำการเพื่อประโยชน์ในการสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานงานที่ปฏิบัติโดยผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร

กระดาษทำการที่มีรูปแบบเป็นมาตรฐานจะช่วยอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในการแบ่งงาน และเป็นเครื่องมือในการควบคุมคุณภาพงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3) สารระสำคัญที่ควรปรากฏในกระดาษทำการ

(1) กระดาษทำการควรแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้จัดทำแนวทางการสอบบัญชีอย่างระมัดระวังและรอบคอบ และได้ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร (ถ้ามี) โดยใกล้ชิด

(2) กระดาษทำการต้องแสดงให้เห็นว่า ข้อมูลและตัวเลขในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรรับรองถูกต้องตรงตามบันทึกและหลักฐานทางการบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ

(3) กระดาษทำการต้องแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวทางการสอบบัญชีที่ได้กำหนดขึ้น โดยถูกต้องและครบถ้วน

(4) กระดาษทำการต้องแสดงข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยจะต้องแสดงถึงการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี การตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางภาษี และการตรวจสอบรายการในแบบแจ้งข้อความตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) รวมถึงการแจ้งปริมาณและขอบเขตการตรวจสอบแต่ละด้านในกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมิได้กำหนดไว้ในแนวทางการสอบบัญชี

(5) กระดาษทำการต้องแสดงผลการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง รวมถึงข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติอันมีสาระสำคัญที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ตรวจพบ การวินิจฉัยและข้อสรุปเกี่ยวกับข้อบกพร่องหรือสิ่งผิดปกติที่ตรวจพบ คำชี้แจงของผู้บริหารของกิจการในเรื่องดังกล่าว และข้อเสนอแนะที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ให้แก่กิจการ ตลอดจนการแก้ไขข้อบกพร่องหรือสิ่งปกตินั้นว่าได้ดำเนินการแล้วหรือไม่อย่างไร

4) ประเภทกระดาษทำการ

กระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องจัดทำและรวบรวมเก็บไว้เป็นหลักฐานสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภทหลัก ดังนี้

- 1) กระจายทำการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจัดทำขึ้นเอง
- 2) กระจายทำการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้รับ แบ่งออกเป็น

- (1) กระจายทำการที่ได้รับจากกิจการ
 - (ก) กิจการจัดทำขึ้นเอง
 - (ข) กิจการได้จากบุคคลภายนอก
- (2) กระจายทำการที่ได้รับจากภายนอกกิจการ

- 5) การใช้เครื่องหมายการตรวจสอบ

เครื่องหมายการตรวจสอบ หมายถึง สัญลักษณ์ที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรกำหนดขึ้นเอง โดยเครื่องหมายดังกล่าวจะมีรูปร่างและความหมายที่ต่างกัน ซึ่งรูปแบบของสัญลักษณ์จะไม่มีรูปแบบที่แน่นอน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะกำหนด

การใช้เครื่องหมายการตรวจสอบ มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ตรวจสอบข้อมูลในกระจายทำการด้วยวิธีการตรวจสอบใด ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใส่เครื่องหมายการตรวจสอบกำกับรายการที่ทำการตรวจสอบและอธิบายความหมายของเครื่องหมายการตรวจสอบนั้นไว้ในกระจายทำการด้วย และเพื่อสะดวกในการสอบทานการตรวจสอบ เครื่องหมายการตรวจสอบจึงควรแสดงให้เห็นอย่างเด่นชัดด้วยการใช้ดินสอสีต่าง ๆ ทำเครื่องหมาย

- 6) ข้อปฏิบัติในการจัดทำกระจายทำการ

- 1) จัดทำสารบัญกระจายทำการที่แสดงถึงเรื่องต่าง ๆ ที่อยู่ในกระจายทำการ เพื่อให้เห็นโครงสร้างของกระจายทำการทั้งหมด
- 2) กำหนดรหัสอ้างอิงของกระจายทำการ เพื่อใช้ในการอ้างอิงระหว่างกระจายทำการที่เกี่ยวข้องกัน

3) ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้หลักฐานจากการสอบถามจากบุคลากรของกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องระบุชื่อของบุคลากรพร้อมตำแหน่งงาน เพื่อประโยชน์ในการอ้างอิงในภายหลัง

4) กระจายทำการเป็นหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี หลักฐานที่ได้รับจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี และสิ่งที่ตรวจพบจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเก็บรักษากระจายทำการให้ปลอดภัยจากการถูกแก้ไข สูญหาย หรือการนำข้อมูลที่อาจเป็นความลับของกิจการไปเปิดเผยต่อบุคคลอื่น

2.7.3 คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การทดสอบรายการทางบัญชีและภาษีอากร

หลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี หมายถึง ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงซึ่งผู้สอบบัญชี ภาษีอากรได้รับ ซึ่งประกอบด้วย หลักฐานทางบัญชี และหลักฐานประกอบต่าง ๆ รวมถึงหลักฐาน ทางด้านภาษีอากรของกิจการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องได้มาซึ่งหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่เพียงพอ และเหมาะสม โดยการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี และการตรวจสอบความถูกต้อง ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้สามารถทราบผลการตรวจสอบและรับรองบัญชี รวมถึงใช้เป็นหลักฐานประกอบรายการที่ปรากฏในงบการเงิน

1) ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ความเพียงพอ หมายถึง ปริมาณของหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ ซึ่งจะต้อง พิจารณาว่าจะต้องหาหลักฐานเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด ซึ่งในบางครั้งหลักฐานเพียงชนิดเดียวไม่ สามารถใช้พิสูจน์ความถูกต้องของรายการได้ทุกด้าน

ความเหมาะสม หมายถึง คุณภาพหรือความเชื่อถือได้ของหลักฐานการตรวจสอบและ รับรองบัญชี รวมถึงความถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริงของหลักฐาน ดังนั้น ความเหมาะสมของ หลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี จึงประกอบด้วย

(1) คุณภาพของหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

(2) ความเกี่ยวข้องกันระหว่างหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีกับสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ นอกจากนี้หลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชียังต้องมีความ เกี่ยวข้องและสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่ต้องการทดสอบ

(3) ความเชื่อถือได้ของหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งขึ้นอยู่กับแหล่งที่ ได้มาของหลักฐาน ลักษณะหรือวิธีการของการได้มาซึ่งหลักฐาน ระยะเวลาที่ได้รับหลักฐาน และ หลักฐานที่ได้มานั้นต้องเป็นหลักฐานที่เน้นรูปธรรมชัดเจน การประเมินความเชื่อถือได้ของ หลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชีขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์

2) องค์ประกอบในการพิจารณาความเพียงพอและเหมาะสม

สำหรับองค์ประกอบที่ใช้ในการพิจารณาถึงความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐาน การตรวจสอบและรับรองบัญชี มีดังนี้

(1) ระดับความเสี่ยงเกี่ยวกับความผิดพลาดของข้อมูลและรายการซึ่งมีผลกระทบจาก

(ก) ลักษณะของข้อมูลและรายการ

(ข) ลักษณะของธุรกิจที่ดำเนินการอยู่

(ค) ฐานะการเงินของกิจการ

(ง) สถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความผิดปกติในการบริหาร

(2) ลักษณะของระบบบัญชี

(3) ความมีสาระสำคัญของข้อมูลและรายการที่มีต่อการเงินโดยรวม และต่อการเสียภาษีอากรของกิจการ

(4) ประสบการณ์ที่ได้จากการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ

(5) ผลของการตรวจสอบตลอดจนการทุจริตและข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

(6) แหล่งที่มาและความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่มีอยู่

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบและรับรองบัญชี เพื่อทำการทดสอบความถูกต้องของรายการและยอดคงเหลือในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1) ความมีอยู่จริง เพื่อให้ทราบวาสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ปรากฏในงบการเงินนั้นมีอยู่จริงหรือไม่ รวมถึงผู้ออกไปกำกับภาษีซื้อให้กับกิจการมีตัวตนจริงหรือไม่

2) สิทธิและภาระผูกพัน เพื่อให้ทราบแน่ชัดว่าสินทรัพย์ตามที่ปรากฏในงบการเงินเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ และหนี้สินเป็นภาระความรับผิดชอบของกิจการ กล่าวคือ หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการดำเนินธุรกิจมิใช่หนี้สินส่วนบุคคล

3) เกิดขึ้นจริง เพื่อให้ทราบว่ารายได้ ค่าใช้จ่าย ค่าไรหรือขาดทุนเกิดขึ้นจริง และรายการที่ปรากฏในงบการเงินไม่ได้รวมรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงอยู่ด้วย รวมถึงรายการตามใบกำกับภาษีซื้อที่กิจการได้รับเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง

4) ความครบถ้วน เพื่อให้ทราบว่ารายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น กิจการได้นำมาลงบัญชี นำมาจัดทำบัญชีพิเศษ นำมาจัดทำรายงานทางด้านภาษีต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร โดยถูกต้องและครบถ้วนแล้ว รวมถึงการออกไปกำกับภาษีของกิจการว่ามีรายการครบถ้วนตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

5) การแสดงมูลค่า เพื่อให้ทราบว่า สินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายได้บันทึกบัญชีไว้ในราคาหรือจำนวนเงินที่เหมาะสมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และบันทึกไว้ในบัญชีที่ถูกต้องตรงตามงวดบัญชี

6) การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงิน เพื่อให้ทราบว่ารายการในงบการเงินได้แสดงรายการบัญชี และเปิดเผยข้อมูลไว้โดยถูกต้อง เหมาะสม เพียงพอตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชี

การทดสอบ หมายถึง การเลือกรายการบัญชีหรือรายการจากยอดคงเหลือของสินทรัพย์ และหนี้สิน รวมถึงรายการทางด้านภาษีอากรมาตรวจสอบ โดยใช้วิธีการตรวจสอบที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ซึ่งในการเลือกรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถเลือกใช้วิธีดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 การเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวแทนประชากร

วิธีที่ 2 การเลือกตัวอย่างแบบเจาะจง

ขนาดตัวอย่างของรายการทั้งหมดในแต่ละกิจการนั้น ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ากิจการที่รับตรวจสอบรายนั้นจะกำหนดขนาดตัวอย่างเท่าใด โดยอาศัยการพิจารณา ลักษณะของการประกอบกิจการ ข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรพบในขั้นตอนการจัดทำแนวทางการสอบบัญชี รวมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่พบระหว่างทำการตรวจสอบ ขนาดตัวอย่างที่เลือกมาจะต้องมีจำนวนมากพอที่จะทำให้สิ่งที่ตรวจพบสะท้อนภาพรวมของเรื่องที่ทดสอบได้ โดยอย่างน้อยที่สุดควรมีจำนวน ดังนี้

- 1) กรณีที่เป็นรายการบัญชีรับ – จ่าย บัญชีซื้อ – ขาย และเรื่องอื่น ๆ ที่มีรายการเป็นจำนวนมาก ให้เลือกรายการเพื่อตรวจสอบอย่างน้อย 20 รายการของแต่ละบัญชี
 - 2) กรณีการตรวจสอบเอกสารสิทธิ์ การขอข้อมูลธนาคาร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องดำเนินการทุกรายการ
 - 3) การยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ ให้ยืนยันยอดเจ้าหนี้หรือลูกหนี้รวมมูลค่าหนี้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของมูลค่าหนี้ทั้งหมด
 - 4) การยืนยันการออกใบกำกับภาษี ให้ยืนยันการออกใบกำกับภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ และจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน
 - 5) กรณีเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ต้องสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือรวมมูลค่าไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าสินค้าคงเหลือทั้งหมด
- อย่างไรก็ตามหากจำนวนรายการของกิจการในเรื่องนั้น ๆ มีจำนวนรายการน้อย และมีสาระสำคัญค่อนข้างมาก ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทำการตรวจสอบทุกรายการ

วิธีการทดสอบ

- 1) การทดสอบระบบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจึงต้องทำการทดสอบระบบบัญชีของกิจการ เพื่อให้แน่ใจว่าการ

บันทึกบัญชีของกิจการเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

2) การทดสอบเนื้อหาสาระ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทดสอบเนื้อหาสาระของรายการและยอดคงเหลือของกิจการเพื่อให้แน่ใจว่า รายการบัญชีและยอดคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงรายการทางด้านภาษีอากรถูกต้อง ซึ่งวิธีการทดสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วยวิธีดังต่อไปนี้

(1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ หมายถึง การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มต่าง ๆ ที่สำคัญ รวมถึงการตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือไม่เป็นไปตามที่คาดหมาย ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(ก) เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินของปีปัจจุบันกับปีก่อน

(ข) ศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินกับเป้าหมายที่คาดการณ์ไว้จาก

ประสบการณ์

(ค) เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินกับข้อมูลของธุรกิจอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภท

เดียวกัน

(ง) ศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกัน

(2) การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ หมายถึง การนำวิธีการตรวจสอบต่างๆ มาใช้ในการรวบรวมหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่บันทึกไว้ในบัญชี และยอดคงเหลือในบัญชี ตลอดจนความถูกต้องทางด้านภาษีอากรของกิจการ ซึ่งวิธีการตรวจสอบมีด้วยกันหลายวิธี การเลือกใช้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและรายการที่ตรวจสอบนั้น เช่น

(ก) การตรวจนับ

(ข) การขอยืนยันข้อมูลจากภายนอก

(ค) การสังเกตการณ์

(ง) การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน

(จ) การตรวจสอบการคำนวณ

(ฉ) การสอบถาม

แต่อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเลือกใช้ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของแต่ละกิจการ จะต้องรวมถึง การขอข้อมูลจากธนาคาร การขอยืนยันยอดลูกหนี้

เจ้าหน้าที่ การขอยื่นยันการออกไปกำกับภาษี การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และการตรวจสอบเอกสารสิทธิต่างๆ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยไม่สามารถใช้วิธีการดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้วิธีอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกันและอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

การทดสอบการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องทำการทดสอบการจัดทำงบการเงินของกิจการให้ครอบคลุมถึงเรื่องดังต่อไปนี้

1) ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินอันจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการหลงผิดในฐานะการเงิน หรือผลการดำเนินงานของกิจการ

2) การจัดทำงบการเงินถูกต้องตามกฎหมายบัญชีที่เกี่ยวข้องเพียงใด

3) ความเหมาะสมของการจัดประเภทรายการต่าง ๆ ซึ่งแสดงไว้ในงบการเงิน โดยจะต้องไม่ละเอียดยกหรือย่อจนเกินสมควร

4) งบการเงินที่ตรวจสอบสะท้อนให้เห็นผลของเหตุการณ์หรือรายการดังที่เกิดขึ้นอย่างเหมาะสมและยอมรับได้เพียงใด ซึ่งหมายถึงงบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานของกิจการอย่างสมเหตุสมผลตรงต่อความจริงและดีที่สุดเท่าที่นักบัญชีจะปฏิบัติได้ในการจัดทำงบการเงินแล้วหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่มีสาระสำคัญ

การตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องตรวจสอบนโยบายบัญชีของกิจการกับหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตริ มาตรา 70 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา พระราชกำหนด กฎกระทรวง ประกาศและคำสั่งต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้น ๆ แล้วดำเนินการ ดังนี้

1) ตรวจสอบหาความแตกต่างระหว่างนโยบายบัญชีของกิจการกับหลักเกณฑ์ทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2) ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของการปรับปรุงรายการตาม 5.1 เพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ของกิจการ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรองในกรณีนี้

พบว่ากิจการนั้นมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือลงบัญชี โดยที่เห็นว่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริง

2.7.4 คู่มือการปฏิบัติงานเรื่อง การจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก แตกต่างจากรายงานการสอบบัญชีสำหรับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ แต่การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก จะเป็นการรายงานถึงสิ่งที่ตรวจพบจากการตรวจสอบ และรายงานในแบบรายงานการตรวจสอบ และรับรองบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีดังกล่าวไม่สามารถแก้ไข ดัดแปลง หรือตัดข้อความใด ๆ ได้ กรณีมีรายละเอียดมากให้ใช้ใบแนบเพิ่มเติมได้

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีสำหรับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก เป็นการรายงานข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบงบการเงินของห้างฯ ตามแนวทางและวิธีการตรวจสอบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องรายงานเกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบ โดยแบ่งเป็น 5 ข้อ ดังนี้

1) งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่และผลการดำเนินงานสำหรับปี สิ้นสุดวันเดียวกันของห้างหุ้นส่วน.....ตรงตามสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี (อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญ ถ้ามี).....

การรายงานว่า งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานตรงตามสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี หมายถึง ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ทำการทดสอบรายการทางบัญชีกับสมุดบัญชีแยกประเภท และเอกสารประกอบการลงบัญชี แล้วพบว่าไม่มีรายละเอียดตรงกัน ซึ่งในข้อนี้ยังไม่พิจารณาถึงคุณภาพของเอกสารว่าเป็นเอกสารจริงหรือไม่จริง แต่จะมีการพิจารณาถึงคุณภาพของเอกสารในการรายงานในข้อ 3

2) งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการเงิน (อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญ ถ้ามี).....”

การรายงานว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมาย หมายถึง งบการเงินต้องปฏิบัติตาม

(1) แม่บทการบัญชี

(2) มาตรฐานการบัญชี

(3) แนวปฏิบัติหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

ในกรณีที่ทำการตรวจสอบแล้วพบว่างบการเงินไม่ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมาย ผู้สอบบัญชีภายนอกต้องแจ้งให้ห้างฯ ทำการปรับปรุง ถ้าห้างฯ ไม่ปรับปรุงและผู้สอบบัญชีภายนอกเห็นว่ามิใช่สาระสำคัญ ก็ต้องนำมารายงานเป็นข้อยกเว้น

3) เอกสารประกอบการลงบัญชี เป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริงถูกต้อง เชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับกิจการ

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญ ถ้ามี)

การรายงานว่าเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริงถูกต้อง เชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับกิจการ หมายถึง เอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารที่มีการทำธุรกรรมทางการค้า เกิดขึ้นจริง และเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกิจการจริง ซึ่งในข้อนี้จะเป็นการพิจารณาถึงคุณภาพของเอกสารว่าเป็นเอกสารจริง

ในกรณีที่ทำการตรวจสอบแล้วพบว่า เอกสารประกอบการลงบัญชีน่าจะไม่จริงให้สันนิษฐานหรือถือว่ารายการไม่ได้เกิดขึ้นจริง และกรณีที่พบว่ารายการนั้นไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ ผู้สอบบัญชีภายนอกต้องแจ้งให้ห้างฯ ทำการปรับปรุง ถ้าห้างฯ ไม่ปรับปรุงและผู้สอบบัญชีภายนอกเห็นว่ามิใช่สาระสำคัญก็ต้องนำมารายงานเป็นข้อยกเว้น

4) กิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี ให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียบัญชีรายการตามประมวลรัษฎากร

(อธิบายข้อยกเว้นที่สำคัญ ถ้ามี)....”

การรายงานว่า กิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี ให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียบัญชีรายการตามประมวลรัษฎากร หมายถึง กิจการได้ทำการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางภาษีตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

ในกรณีที่ทำการตรวจสอบแล้วพบว่า

(1) รายการที่ได้รายงานเป็นข้อยกเว้นไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีข้อ 1-3 มีผลกระทบต่อการคำนวณกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียบัญชีตามประมวลรัษฎากร

(2) รายการที่กิจการมิได้ปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียบัญชีตามประมวลรัษฎากร

(3) ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจากการทดสอบรายการในแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ ตามแบบ ภ.ง.ด.50

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องแจ้งให้ห้างฯ ทำการปรับปรุงรายการที่ตรวจพบดังกล่าวข้างต้นถ้า
ห้างฯ ไม่ปรับปรุงและ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเห็นว่ามีความสำคัญต้องนำรายงานเป็นข้อยกเว้น

5) อื่น ๆ

สิ่งที่ตรวจพบ ที่จะนำมารายงานในข้อ 5 เช่นกรณีดังต่อไปนี้

(1) ขอบเขตถูกจำกัด หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่อาจทำการตรวจสอบตาม
แนวทางการตรวจสอบที่กำหนด ซึ่งอาจเกิดจากการที่ห้างฯ ไม่ยินยอมให้ทำการตรวจสอบ หรือ
ไม่ให้ความร่วมมือในการจัดหาเอกสารหลักฐาน หรือโดยสถานการณ์ทำให้ไม่อาจตรวจสอบได้ เช่น
เอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีเสียหายเนื่องจากภัยธรรมชาติ หรือเอกสารหลักฐานไม่
เพียงพอสำหรับการตรวจสอบ เป็นต้น และผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่น
ทดแทนได้ ซึ่งในกรณีนี้ไม่รวมถึงกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำกัดขอบเขตการตรวจสอบของ
ตนเอง

กรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจำกัดขอบเขต จะต้องมีการพิจารณาหลักฐานซึ่งสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ว่าผู้สอบบัญชี
จำกัดขอบเขตจริงเก็บไว้เป็นหลักฐานการตรวจสอบด้วย สำหรับกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่น
ทดแทนได้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องแสดงวิธีการตรวจสอบอื่นให้เห็นไว้ในกระดาษทำการ

(2) พฤติการณ์ หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรตรวจสอบแล้วพบว่าห้างฯ มี
พฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือบันทึกบัญชี โดยที่เห็นว่าจะไม่ตรงกับความเป็น
จริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างฯ นั้นมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสีย ซึ่งในกรณีนี้
ถึงแม้ห้างฯ จะทำการปรับปรุงตามที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรแจ้งแล้ว ก็ต้องนำมารายงานในข้อ 5 นี้
ด้วย

(3) กิจการปฏิบัติหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง เช่น ความถูกต้อง
ครบถ้วนของใบกำกับภาษีที่กิจการออก การจัดทำบัญชีพิเศษ และการจัดทำรายงานภาษีต่าง ๆ

(4) กรณีที่มีผลกระทบต่อความถูกต้องครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินและการเสีย
ภาษีอากร ซึ่งไม่ถือเป็นข้อยกเว้นในข้อ 1- 4 ของรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

แนวทางการพิจารณาความมีสาระสำคัญในการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ในชั้นวางแผน การพิจารณาความมีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องคำนึงถึง
วัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่กำหนดให้ตรวจสอบว่าห้างฯ เสียภาษีถูกต้อง
หรือไม่ ดังนั้น ในการตรวจสอบรายการบัญชีรายการใดก็ตามที่อาจทำให้ห้างฯ เสียภาษีผิดอย่างมี
สาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องพิจารณาว่ารายการบัญชีนั้นมีความมีสาระสำคัญ โดยจะต้อง
พิจารณาความมีสาระสำคัญทั้งทางด้านจำนวนเงิน(เชิงปริมาณ)และ ลักษณะ (เชิงคุณภาพ) ซึ่งในทาง

ปฏิบัติผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่ตนทำการตรวจสอบเพื่อที่จะระบุได้ว่า รายการบัญชีใดที่อาจทำให้ห่างๆ เสียภาษีผิดอย่างมีสาระสำคัญและวางแผนเพื่อทดสอบรายการบัญชีดังกล่าวเป็นอย่างน้อย

ในชั้นรายงาน การพิจารณาความมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องพิจารณาว่าสิ่งที่ตรวจพบนั้นมีสาระสำคัญที่ต้องนำรายงานเป็นข้อยกเว้นไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีหรือไม่ โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ ดังนี้

1) กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อผิดพลาด และรายการที่พบดังกล่าวมีลักษณะเป็นเหตุการณ์ ดังนั้นไม่ว่าห่างๆ จะทำการปรับปรุงหรือไม่ ก็ต้องรายงานเหตุการณ์ดังกล่าวไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

2) กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อผิดพลาด แต่รายการที่พบดังกล่าวไม่มีลักษณะเป็นเหตุการณ์ และห่างๆ ไม่ทำการปรับปรุง พิจารณาได้ ดังนี้

(1) กรณีข้อผิดพลาดที่พบเป็นรายการที่อยู่ในบัญชีที่มีสาระสำคัญ อาจพิจารณาว่า เป็นไปได้ที่จะมีข้อผิดพลาดเช่นนี้อีก ก็น่าจะสรุปว่าสำคัญ เว้นเสียแต่ว่าได้ตรวจสอบรายการในบัญชีดังกล่าวทั้งหมดหรือส่วนใหญ่แล้ว ซึ่งในกรณีนี้การพิจารณาสาระสำคัญจะพิจารณาจำนวนเงินที่พบผิดจะทำให้เสียภาษีผิดไปอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่

(2) กรณีข้อผิดพลาดที่พบเป็นรายการที่อยู่ในบัญชีที่ไม่มีสาระสำคัญ(จำนวนเงินน้อย) อาจพิจารณาว่าไม่สำคัญก็ได้ เนื่องจากบัญชีดังกล่าวไม่อาจทำให้ห่างๆ เสียภาษีผิดอย่างมีสาระสำคัญ

อย่างไรก็ตามเนื่องจากการตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องทดสอบความถูกต้องตามหลักการบัญชีด้วย ดังนั้นในกรณีที่ตรวจสอบแล้วพบว่ารายการบัญชีใดที่ทำให้งบการเงินอาจผิดพลาดบัญชีอย่างมีสาระสำคัญแต่ไม่กระทบต่อการเสียภาษีของห่างๆ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องรายงานเป็นข้อยกเว้นไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีด้วย

2.7.5 คำแนะนำในการขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ

การขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ เป็นวิธีการขอยืนยันข้อมูลเช่นเดียวกับการยืนยันยอดลูกหนี้/เจ้าหนี้ ซึ่งเป็นลักษณะขอความร่วมมือจากผู้ออกใบกำกับภาษี ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ในการตอบข้อมูลดังกล่าว แต่วิธีการขอยืนยันใบกำกับภาษีควรใช้วิธีการแบบตอบทุกกรณี จึงจะเป็นวิธีที่เหมาะสมและให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่าใบกำกับภาษีซื้อที่ขอยืนยันไปนั้นมืออยู่จริง และเกิดขึ้นจริงได้ดีกว่าวิธีการอื่น แต่อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่สามารถใช้วิธีการขอ

ยื่นรับการออกไปกำกับภาษีซื้อได้ ก็สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่ให้ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกัน และอยู่ในวิสัยที่สามารถกระทำได้

จำนวนรายการที่จะต้องขอยื่นยื่น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องขอยื่นรับการออกไปกำกับ ภาษีซื้อฉบับที่มีมูลค่าสูงสุด 20 ลำดับแรกของรายงานภาษีซื้อ โดยจะต้องไม่เป็นใบกำกับภาษีซื้อที่ ออกโดยผู้ประกอบการรายเดียวกัน ในกรณีกิจการที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรทำการตรวจสอบมีจำนวน ผู้ประกอบการที่ออกไปกำกับภาษีซื้อให้น้อยกว่าที่กำหนดข้างต้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถขอ ยื่นรับการออกไปกำกับภาษีซื้อเท่ากับจำนวนที่มีก็ได้

การปฏิบัติในการขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ

1) การจัดทำหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ

(1) ข้อความในหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ ควรเป็นลักษณะการขอความ ร่วมมือผู้ออกไปกำกับภาษีให้ตอบกลับ ซึ่งอาจมีข้อความตามตัวอย่างแนบท้ายคำแนะนำ นี้

(2) การลงลายมือชื่อในหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ ควรให้ผู้รับมอบ อำนาจของกิจการที่ทำการตรวจสอบลงลายมือชื่อในหนังสือดังกล่าวพร้อมกับประทับตราห้าง ๗ โดยในการกรอกข้อความในหนังสือขอยื่นยื่นนั้น ผู้สอบบัญชีภาษีอากรอาจให้กิจการเป็นผู้กรอก ข้อความ หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะเป็นผู้กรอกข้อความเองก็ได้

(3) การส่งหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ

(ก) ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเป็นผู้จัดส่งหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษี ซื้อด้วยตนเอง (เพื่อป้องกันไม่ให้พนักงานของกิจการที่ทำการตรวจสอบแก้ไขรายการในหนังสือขอ ยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีซื้อ)

(ข) ควรแนบซองจดหมายปิดแสดมปีเจ้าหน้าที่ของถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับ ให้ผู้ออกไปกำกับภาษีซื้อใช้ตอบกลับ

2) เมื่อผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ส่งหนังสือขอยื่นยื่นใบกำกับภาษีซื้อแล้วและได้รับคำตอบ กลับมาบางส่วน ส่วนที่เหลือไม่ได้ตอบกลับ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องใช้วิธีการอื่นที่ให้ความ เชื่อมั่นเช่นเดียวกันและอยู่ในวิสัยที่สามารถทำได้ และเมื่อได้ผลการตรวจสอบแล้วผู้สอบบัญชีภาษี อากรต้องพิจารณาจากผลที่ตรวจสอบว่ามั่นใจในความถูกต้องหรือไม่ ถ้าไม่มั่นใจก็ให้รายงานเป็น ข้อยกเว้น หากมั่นใจก็สรุปผลไว้ในกระดาษทำการและไม่ต้องออกรายงาน โดยมีข้อยกเว้น

3) กรณีผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีได้ เนื่องจากกิจการไม่ อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่งหนังสือขอยื่นยื่นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถือว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรถูกจำกัดขอบเขต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรสามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่ให้

ความเชื่อมั่นเช่นเดียวกันและอยู่ในวิสัยที่สามารถทำได้ และรายงานเป็นข้อยกเว้นให้กรมสรรพากรทราบถึงการที่ถูกจำกัดขอบเขตดังกล่าว

3. แนวคิดและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ขนิษฐา พิภพลาภอนันต์ (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัญหาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยวิธีการออกแบบสอบถาม จำนวน 395 คน มีผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 135 คน ผลการศึกษา ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 61.70 มีอายุระหว่าง 31-40 ปี และอาชีพปัจจุบันเป็นผู้จัดการบัญชี ในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดปี 2545 มีการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากร ร้อยละ 51.11 ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีในภาพรวมมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยระดับปัญหาในด้านต่างๆ มีดังนี้

- ปัญหาเกี่ยวกับการรับงาน และการแจ้งรายชื่อลูกค้า มีปัญหาระดับปานกลางในด้านความเสี่ยงในการรับงานจากลูกค้า และการกำหนดค่าธรรมเนียม
- ปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีปัญหาระดับมากในการทดสอบความถูกต้องของบัญชีสินค้าคงเหลือ ส่วนปัญหาที่อยู่ในระดับปานกลางเป็นปัญหาเกี่ยวกับพฤติกรรมของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการนำเอกสารประกอบการลงบัญชีที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริง และการทดสอบความถูกต้องของบัญชีเงินสดและเงินฝากธนาคาร
- ปัญหาเกี่ยวกับการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี มีปัญหาระดับปานกลางเกี่ยวกับแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และการแสดงข้อยกเว้นหากมีความผิดปกติ
- ส่วนปัญหาทั่วไป มีปัญหาระดับปานกลางเกี่ยวกับการเกี่ยวกับการเข้าฝึกอบรม และการได้รับข้อมูลข่าวสาร

จารุมน ศรีสันต์ (2550) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าวิชาชีพกับคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย โดยการออกแบบสอบถาม จำนวน 202 คน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณค่าวิชาชีพโดยรวม และเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ด้านคุณธรรม ด้านความเที่ยงธรรม ด้านความเป็นอิสระ ด้านมรรยาทแห่งวิชาชีพ ด้านความรับผิดชอบต่อสังคม และด้านความตั้งใจที่จะเรียนรู้ตลอดชีวิต และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพการสอบบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ด้าน

ความถูกต้อง ด้านความชัดเจน ด้านความกะทัดรัด ด้านความสร้างสรรค์ ด้านความสมบูรณ์ และด้านความทันกาล

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีเพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้สุทธิ และประสบการณ์การสอบบัญชีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณค่าวิชาชีพและคุณภาพการสอบบัญชีไม่แตกต่างกัน สรุปผลการศึกษา คุณค่าวิชาชีพมีความสัมพันธ์และผลกระทบบกคุณภาพการสอบบัญชี ดังนั้นในการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของคุณภาพการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักถึงคุณค่าวิชาชีพเพื่อให้มีความสามารถในการตัดสินใจที่ดี ปฏิบัติงานอย่างมีคุณธรรม เทียบธรรม มีความเป็นอิสระตามมาตรฐานวิชาชีพ ปฏิบัติงานตามมรรยาทแห่งวิชาชีพ มีความรับผิดชอบต่อสังคม และมีความตั้งใจที่จะพัฒนาตนเองให้มีการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ใช้งบการเงิน และเพื่อให้เป็นระดับสากลขึ้นตลอดจนเป็นการเตรียมความพร้อมของนักบัญชีวิชาชีพให้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องเพื่อรองรับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจต่อไป

จิตนันท์ ตียเกษม (2548) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ทักษะคิดต่อการประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยเก็บการตอบแบบสอบถาม จำนวน 231 คน ได้รับกลับคืนมา 187 คน ผลการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ การจัดทำแผนการตรวจสอบและจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในระดับที่ดี แต่ยังมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนบางส่วนเกี่ยวกับเรื่องของการทดสอบรายการ การรับรองงบการเงิน และการพักใบอนุญาตเนื่องจากไม่เข้าอบรม 12 ชั่วโมงต่อปี

ด้านทักษะคิดต่อการประกอบวิชาชีพ พบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยมากในเรื่องการกำหนดจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีภาษีอากรว่าเป็นการกำหนดกรอบในการประกอบวิชาชีพที่ดี ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างความเข้มแข็งในวิชาชีพต่อไป อีกทั้งเห็นด้วยมากต่อการกำหนดระยะเวลาการต่ออายุใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีภาษีอากร 5 ปี ต่อครั้งว่าเป็นช่วงระยะเวลาที่มีความเหมาะสม และเห็นด้วยมากต่อการปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรว่ามีความเสี่ยงจากการประกอบวิชาชีพสูง

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้แสดงความเห็นในระดับปานกลางในเรื่องของการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่สนใจเข้าทดสอบขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร การกำหนดสิทธิหน้าที่และการเข้าอบรม 12 ชั่วโมงต่อปี สำหรับการจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท มีสินทรัพย์และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และเรื่องการจัดทำแนวทางการตรวจสอบว่ามีความเหมาะสม การเข้ารับการอบรมตามที่กรมสรรพากรกำหนดนั้น เป็นการเพิ่มพูนและพัฒนาความรู้ด้านการตรวจสอบภาษีอากรของ

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ด้านผลตอบแทนที่ได้จากการตรวจสอบบัญชีภาษีอากรมีความเหมาะสมกับความเสียหายทางวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่เห็นด้วยน้อยต่อผลตอบแทนที่ได้รับจากการปฏิบัติงานเมื่อเทียบกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

ด้านปัญหาและข้อเสนอแนะ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้แสดงทัศนะเห็นด้วยในระดับปานกลางต่อการไม่เก็บชั่วโมงฝึกงาน การเปิดเขตการค้าเสรีและการจัดทำแนวทางการตรวจสอบว่าไม่ได้สร้างปัญหาหนักให้แก่ตนมากนัก แต่ในเรื่องของจำนวนของผู้สอบบัญชีภาษีที่เพิ่มสูงขึ้นทุกปี กลับเป็นปัญหาอย่างมากสำหรับผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องการให้กรมสรรพากรกำหนดมาตรฐานสำหรับผู้ที่อยู่ในวิชาชีพนี้ให้เข้มงวดและให้กรมสรรพากรเข้ามาช่วยรับภาระค่าใช้จ่ายในการอบรมบางส่วนให้กับผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้วย รวมถึงควรขยายขอบเขตการตรวจสอบงบการเงินให้ครอบคลุมไปถึงบริษัทขนาดเล็กด้วย แต่อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ยังมีความต้องการที่จะปฏิบัติงานในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไปแม้ว่าการปฏิบัติงานในวิชาชีพนี้จะมีปัญหาและอุปสรรคอยู่บ้างก็ตาม

ธนิยา นฤนาทชีวิน และคณะ (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การศึกษาปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการปฏิบัติงานจริงของผู้สอบบัญชีภาษีอากร : เขตกรุงเทพมหานคร โดยศึกษากลุ่มตัวอย่างจากผู้บริหารหรือผู้เป็นหุ้นส่วนขนาดเล็ก ผู้ทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีภาษีอากร และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ผลการสำรวจพบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรในระดับปานกลาง สำหรับปัญหาด้านคุณสมบัติและข้อกำหนดของผู้สอบบัญชีภาษีอากร กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยกับคุณสมบัติและข้อกำหนดที่ออกโดยกรมสรรพากรว่ามีความเหมาะสมกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร