

### บทที่ 3

## การศึกษาเปรียบเทียบรูปแบบวิธีการสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร

ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภายนอก เพื่อการตรวจสอบและรับรองงบการเงิน  
กับการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินของรัฐ ซึ่งตามลักษณะงานโดยส่วนใหญ่เป็น  
การใช้วิชาชีพด้านการตรวจสอบ ซึ่งมีหลายประเด็นที่เชื่อว่าจะมีความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกัน  
ในบทนี้จึงได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบการตรวจสอบทั้ง 2 กรณี โดยมีประเด็นที่ทำการศึกษา  
เปรียบเทียบดังนี้

1. วัตถุประสงค์การตรวจสอบ
2. ขอบเขต
3. ความรับผิดชอบ
4. จรรยาบรรณวิชาชีพ
5. ประเภทงานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร
6. ขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน
7. เทคนิคการตรวจสอบ
8. กระดาษทำการ
9. รายงานการตรวจสอบ

#### วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

การตรวจสอบและรับรองงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กับการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินของรัฐ มีวัตถุประสงค์ต่างกันคือ การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยมุ่งเน้นการนำเสนองบการเงินที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ เพื่อตอบสนองความต้องการผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่ม (Stake holder)<sup>18</sup> โดยผู้

<sup>18</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (2540-2542), แม่บทการบัญชี, (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 6.

ใช้เงินมีความต้องการใช้เงินในลักษณะต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ของตนแตกต่างกันไป ดังนี้

ก. ผู้ลงทุน หมายถึง ผู้เป็นเจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษาซึ่งต้องทราบถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจซื้อ ขาย หรือถือเงินลงทุนนั้นต่อไป นอกจากนี้ข้อมูลดังกล่าว ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ถือหุ้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลด้วย

ข. ลูกจ้าง หมายถึง ลูกจ้าง รวมทั้งกลุ่มตัวแทนซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงและความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง นอกจากนี้ยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยให้สามารถประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน บำเหน็จ บำนาญ และโอกาสในการจ้างงาน

ค. ผู้ให้กู้ หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาว่าเงินให้กู้ยืม และดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด

ง. ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจว่าหนี้สินจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด เจ้าหนี้การค้าอาจให้ความสนใจข้อมูลของกิจการในระยะเวลายาวกว่าผู้ให้กู้ นอกจากว่าการดำเนินงานของเจ้าหนี้ที่ขึ้นอยู่กับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งเป็นลูกค้านายใหญ่

จ. ลูกค้า หมายถึง ผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ โดยเฉพาะกรณีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนานหรือต้องพึ่งพากิจการนั้น

ฉ. รัฐบาลหรือหน่วยงานราชการ หมายถึง หน่วยงานที่ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการจัดสรรทรัพยากร การกำกับดูแล การพิจารณากำหนดนโยบายทางภาษีและเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติและจัดทำสถิติในด้านต่าง ๆ

ช. สาธารณชน หมายถึง ประชาชนผู้ซึ่งต้องการข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จและการดำเนินงานของกิจการ เนื่องจากกิจการอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในการจ้างงานและการรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในท้องถิ่น

สำหรับการตรวจสอบภาษีอากรโดยกรมสรรพากร ซึ่งถือเป็นหน่วยงานภาครัฐ ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีของประเทศ มีวัตถุประสงค์ เพื่อเป็นการป้องปรามผู้เสียภาษีให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามเงื่อนไขและเงื่อนไขเวลา โดยการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ

ภายใต้วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบรายการบัญชีของผู้สอบบัญชีนั้น มีวัตถุประสงค์ประการสำคัญ ดังนี้

1. ความมีอยู่จริง (Existence) คือ รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
2. สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations) คือ รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินเป็นของกิจการ ณ วันที่ใดวันที่หนึ่ง
3. เกิดขึ้นจริง (Occurrence) คือ การเกิดขึ้นของรายการหรือเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นจริง และเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด
4. ความครบถ้วน (Completeness) คือ ไม่มีรายการสินทรัพย์ หนี้สิน และรายการหรือเหตุการณ์ใด ๆ ที่มีได้บันทึกไว้ หรือมีรายการที่มีได้เปิดเผย
5. การตีราคา (Valuation) คือ กิจการมีการบันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินในราคาที่เหมาะสม
6. การวัดมูลค่า (Measurement) คือ กิจการบันทึกรายการหรือเหตุการณ์ในจำนวนที่ถูกต้อง การแสดงรายการรายได้หรือค่าใช้จ่าย ได้รับการบันทึกในงวดบัญชีที่ถูกต้อง
7. การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) คือ รายการที่ปรากฏในงบการเงินได้รับการเปิดเผย จัดประเภทและบรรยายลักษณะตามแม่บทและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

โดยวัตถุประสงค์ข้างต้นนี้ ถือเป็นวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบโดยทั่วไป ซึ่งการตรวจสอบภาษีอากรก็ได้ใช้วัตถุประสงค์ดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน เพื่อนำไปสู่ความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี อันเป็นวัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบภาษีอากรของภาครัฐ และประการสำคัญของการตรวจสอบภาษีอากร ยังให้ความสำคัญถึงการปฏิบัติที่จะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย ต่อไปนี้เป็นการเสนอตัวอย่างข้อมูลเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีกับการตรวจสอบภาษีอากรบางประเด็น เพื่อประโยชน์ในการศึกษาเปรียบเทียบดังนี้

**ตารางที่ 1 การตรวจสอบบัญชีลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมเงินแก่กรรมการและลูกจ้าง**

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง มียอดคงเหลืออยู่จริง ณ วันสิ้นงวดและถือเป็นสิทธิเรียกร้องของกิจการ การแสดงมูลค่าและผลตอบแทนได้มีการตีราคา และปรับมูลค่าลูกหนี้ ตลอดจนการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล เป็นไปตามหลักการบัญชีหรือไม่เพียงใด	มี	มี และเน้นในเรื่องสาเหตุของการก่อหนี้ดังกล่าว และผลกระทบด้านภาษีอากร กรณีกิจการจะต้องคิดดอกเบี้ยรับจากการให้กู้ยืม ว่าเป็นไปตามราคาตลาดหรือไม่ โดยเจ้าพนักงานประเมิน อาจใช้อำนาจตามมาตรา 65ทวิ(4) <sup>19</sup> และในประมวลรัษฎากรการประเมินผลตอบแทนประเด็นดอกเบี้ยรับในราคาตลาดได้ ส่วนการปรับมูลค่าของลูกหนี้ โดยการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับเงื่อนไขการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีหรือไม่ และมีผลกระทบต่อภาษีอากรอย่างไร กิจการได้มีการปรับปรุงผลกระทบดังกล่าวในแบบแสดงรายการภาษีหรือไม่

จากตารางที่ 1 แสดงได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง โดยวัตถุประสงค์หลักโดยรวมไม่แตกต่างกัน เว้นแต่กรณีประเด็นที่มีผลกระทบเกี่ยวกับด้านภาษีอากรซึ่งงานตรวจสอบภาษีอากร จะต้องเสนอผลการตรวจเพื่อให้ครอบคลุมหลักกฎหมาย ซึ่งได้บัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้

<sup>19</sup> มาตรา 65ทวิ(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน, อมรศักดิ์ พงศ์พิศุตม์ และ กิริมย์ เจียรนัย, ประมวลรัษฎากร 2543, หน้า 57.

## ตารางที่ 2 การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือ

แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินค้าคงเหลือของงาน  
สอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. ปริมาณสินค้าคงเหลือได้แสดงไว้ครบถ้วน การตีราคาสินค้าคงเหลือเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป สินค้าคงเหลือที่ล่าสมัยหรือเสียหาย เสื่อมสภาพ ได้มีการปรับมูลค่า โดยการตั้งสำรองไว้อย่างเพียงพอหรือไม่	มี	มี และเน้นในประเด็นเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือ มีประเด็นที่ต้องปรับปรุงผลกระทบจากการตีราคาสินค้าคงเหลือในราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ(6) <sup>20</sup> แห่งประมวลรัษฎากร
2. การตัดยอดสินค้าคงเหลือ และการคำนวณเกี่ยวกับรายละเอียดสินค้าคงเหลือ การโอนรายการบัญชีเป็นที่เชื่อถือและมีหลักฐานเพียงพอหรือไม่	มี	มี และเน้นประเด็นเกี่ยวกับการบันทึกการขายสินค้า ได้มีการบันทึกภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่
3. สินค้าคงเหลือที่แสดงในงบการเงินมีข้อจำกัดหรือไม่	มี	มี และเน้นพิจารณาข้อจำกัดดังกล่าว จะมีผลกระทบด้านสิทธิเรียกร้อง กรณีกิจการมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น

จากตารางที่ 2 แสดงได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีวัตถุประสงค์โดยรวมเหมือนกัน เพียงแต่งานตรวจสอบภาษีอากรจะมีการเน้นประเด็นที่มีผลกระทบด้านภาษีอากรด้วย

<sup>20</sup> มาตรา 65 ทวิ(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้, อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์ และ ภิรมย์ เจียรนัย, ประมวลรัษฎากร 2543, หน้า 59.

### ตารางที่ 3 การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวร

แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์การตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรของงาน  
สอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ	การตรวจสอบโดย	
	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. สินทรัพย์ถาวรมีอยู่จริง และเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ โดยได้บันทึกบัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป	มี	มี
2. การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ถาวรระหว่างปี ได้มีการบันทึกบัญชีอย่างถูกต้อง	มี	มี และได้เน้นการพิจารณาประเด็นรายจ่ายฝ่ายทุน และรายจ่ายประจำ ซึ่งจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร
3. สินทรัพย์ถาวรที่เลิกใช้ ได้บันทึกอย่างถูกต้อง	มี	มี และได้เน้นการพิจารณาจำหน่ายโอนสินทรัพย์เลิกใช้ที่มีผลกระทบต่อการค้ารวมกำไรสุทธิทางภาษี
4. การแสดงค่าเสื่อมราคาสำหรับปี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นงวด ได้แสดงไว้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป	มี	มี และเน้นประเด็นการหักค่าเสื่อมราคาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีอัตราการหักค่าเสื่อมราคาที่แตกต่างกันออกไปจากหลักการบัญชีในบางกรณี
5. สินทรัพย์ถาวร มีการนำไปใช้เป็นหลักประกันและได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	มี	มี
6. สินทรัพย์ถาวร มีการใช้ประโยชน์จริงในเชิงเศรษฐกิจ และสามารถนำมาใช้งานให้เกิดประโยชน์สูงสุดของกิจการ จนทำให้กิจการมีผลกำไรจากการใช้ทรัพย์สินอย่างมีประสิทธิภาพ	ไม่มี	มี และเน้นการวัดเปรียบเทียบต้นทุนที่เสียไป กับประโยชน์ที่จะได้รับว่ากิจการมีสินทรัพย์เหมาะสมหรือไม่

จากตารางที่ 3 งานตรวจสอบบัญชียังคงยึดหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร ยังคงเน้นความถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรณีการตรวจสอบสินทรัพย์ถาวร งานตรวจสอบภาษีอากร ได้มีการเจาะลึกถึงประเด็นการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการได้มาซึ่งทรัพย์สินจะสามารถสร้างประโยชน์ในการดำเนินงานได้มากน้อยเพียงใดด้วย

จากตารางการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งได้แสดงเป็นตัวอย่างทั้ง 3 กรณี ซึ่งชี้ให้เห็นว่า วัตถุประสงค์การตรวจงบการเงินมีลักษณะที่เหมือนกัน คือ งานตรวจสอบทั้ง 2 กรณีได้เน้นความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินของกิจการ เพียงแต่งานตรวจสอบภาษีอากร ได้มีการเจาะลึกถึงประเด็นที่มีผลกระทบต่อภาษีอากร ซึ่งถือเป็นวัตถุประสงค์หลักข้อหนึ่งของงานตรวจสอบภาษีอากรจึงทำให้วัตถุประสงค์การตรวจสอบภาษีอากรแตกต่างออกไป

#### ขอบเขต

ขอบเขตงานตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงงานด้านวิชาชีพ โดยมีข้อจำกัดด้านสถานการณ์แวดล้อมของธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ ซึ่งอาจมีข้อจำกัดบางประการ ดังนั้นการกำหนดขอบเขตวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินความเสี่ยง และวางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสมกับลักษณะธุรกิจที่ทำการตรวจสอบ โดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลัก และยังคงคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กรหรือหน่วยงานหรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมายหรือบางกรณี ตามหนังสือตอบรับงานและตามรูปแบบรายงานที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งความเพียงพอ และเชื่อถือได้ของหลักฐาน ประกอบการตัดสินใจในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง ในขณะที่ขอบเขตงานตรวจสอบภาษีอากรได้มุ่งประเด็นการปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องกำหนดขอบเขตงานตรวจโดยการวางแผนการตรวจสอบภาษีอากรให้เป็นไปตามประเด็นซึ่งได้วิเคราะห์แบบแสดงรายการหรือในกรณีมีข้อมูลอื่น ซึ่งเป็นเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยขอบเขตงานตรวจสอบภาษีอากร จำเป็นจะต้องใช้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินเป็นข้อมูลเบื้องต้นในการตรวจสอบข้อเท็จจริงว่า กิจการได้ปฏิบัติและแสดงรายการในงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ ดังนั้น ลักษณะการตรวจสอบภาษีอากรในเบื้องต้น จึงมีลักษณะขอบเขตงานครอบคลุมรายการที่ปรากฏในงบการเงินเหมือนกับงานสอบบัญชี

เมื่อทำการเปรียบเทียบขอบเขตลักษณะงานทั้ง 2 กรณีดังกล่าวข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่า ขอบเขตงานสอบบัญชีมีลักษณะขอบเขตงานที่กว้างและครอบคลุมเนื้อหา ความรับผิดชอบตามงบการเงินที่จัดทำโดยกิจการ ส่วนการตรวจสอบภาษีมีขอบเขตการตรวจที่เน้นประเด็นเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกิจการได้นำเสนอผลการดำเนินงานและการแสดงฐานะการเงินของตนภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยขอบเขตการตรวจของงานตรวจสอบภาษีอากรจะเน้นในประเด็นที่เกี่ยวกับข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินและนอกงบการเงินที่มีผลกระทบทางด้านภาษีอากรเป็นสำคัญ จึงทำให้ขอบเขตงานมีความแตกต่างกัน

### ความรับผิดชอบ

สำหรับความรับผิดชอบของงานสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีกับความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินของรัฐ มีลักษณะงานที่ส่งผลให้ความรับผิดชอบภายใต้วัตถุประสงค์การตรวจสอบที่แตกต่างกัน ตามลักษณะผลงานที่นำเสนอ ดังนี้

#### 1. ความรับผิดชอบต่องบการเงินและแบบแสดงรายการภาษีอากร

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานสอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอว่า กิจการได้ปฏิบัติตามการจัดทำงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ และผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อผู้ใช้งบการเงินตามลักษณะรายงานการสอบบัญชีที่ได้แสดงความเห็นและนำเสนอต่อสาธารณชน ส่วนความรับผิดชอบต่อรายการในแบบแจ้งข้อความของกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ ตามแบบแนบท้ายแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบและแสดงความเห็นต่อรายการในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 กรณี ดังนี้

- ก. กิจการขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สิน ให้กู้ยืมเงิน หรือให้เช่าทรัพย์สิน โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง
- ข. กิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการ ในราคาที่เกินปกติ อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง
- ค. กิจการตั้งเจ้าหนี้ หรือลูกหนี้โดยไม่มีตัวตน หรือมีตัวตน แต่มีจำนวนเกินความเป็นจริง อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง



- ง. กิจการเกิดผลขาดทุนสุทธิติดต่อกันเกินกว่า 3 รอบระยะเวลาบัญชี แต่มีการขยายกิจการ
- จ. การหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษี กิจการได้ดำเนินการครบถ้วนแล้วหรือไม่

โดยรายการดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อการแสดงความเห็นว่ากิจการมีข้อมูลตามลักษณะที่เข้าของกิจการได้รับรองไว้หรือไม่ และหากเกิดข้อผิดพลาดจากการรับรองโดยมิได้ทำการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจถูกเพิกถอนใบอนุญาต โดยอธิบดีกรมสรรพากร อาจอาศัยมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ดำเนินการกับผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งแตกต่างกับงานตรวจสอบภาษีอากร ที่กระทำโดยเจ้าพนักงานประเมิน โดยเจ้าพนักงานประเมินมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบและสอบทานความถูกต้องเชื่อถือได้ของงบการเงินและแบบแสดงรายการภาษีอากร หากตรวจพบความผิดกรณีกิจการเสียภาษีไม่ถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ โดยมีเครื่องบ่งชี้ว่า ข้อบกพร่องดังกล่าว มีสาเหตุจากผู้สอบบัญชีมิได้วางแผนการตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม ผู้สอบบัญชีรายดังกล่าวอาจถูกเสนอชื่อให้ถูกเพิกถอนใบอนุญาตโดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้ จึงอาจสรุปได้ว่า งานสอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่อ งบการเงินและแบบแจ้งข้อความของกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ โดยผู้สอบบัญชีจะ ต้องรับผิดชอบต่อการนำเสนอรายงานซึ่งตนลงลายมือชื่อรับรอง และหากเปรียบเทียบความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งเน้นงานที่เกิดขึ้นภายหลังที่ผู้สอบบัญชีได้รับรองในรายงาน การสอบบัญชี และแบบแจ้งข้อความของกรรมการแล้ว จึงเป็นการตรวจสอบเฉพาะประเด็นและ สอบทานเพื่อค้นหาประเด็นความผิด โดยใช้ข้อมูลจากงบการเงิน แบบแสดงรายการเสียภาษีอากร และรายงานของผู้สอบบัญชี เป็นข้อมูลเบื้องต้นในการติดตามหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น เพื่อการจัด เก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

## 2. ความรับผิดชอบต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ในการแสดงความเห็นภายใต้ความรับผิดชอบในงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี จะต้องแสดงความเห็นต่อความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้อง “ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะ ตรวจสอบ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม” ซึ่งในการ ประเมินประสิทธิภาพและการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี จะเน้นการควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์ด้านการบัญชี การเงิน และรายการที่เกี่ยวข้องทางการเงินเป็นสำคัญ นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชียังกำหนดให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุด

อ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ หากมีการตรวจทานข้อบกพร่องดังกล่าว โดยผู้สอบบัญชีจะต้องแจ้งให้กิจการทราบภายใต้ข้อตกลงในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

ส่วนงานตรวจสอบภายในนั้น มิได้มีกฎหมายหรือบทบัญญัติใดกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินของรัฐ จะต้องแจ้งให้กิจการทราบถึงข้อบกพร่องของการควบคุมภายในของกิจการเป็นลายลักษณ์อักษร เนื่องจากงานตรวจสอบภายในการตรวจเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากร และในทางปฏิบัติ หากเจ้าพนักงานประเมินได้มีการตรวจพบข้อบกพร่องจากการควบคุมภายใน อาจแนะนำให้กิจการได้ทราบถึงข้อบกพร่องดังกล่าว เพื่อปรับปรุง แก้ไข เพื่อประโยชน์ด้านการจัดการ ซึ่งจะนำไปสู่การเสียภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนในโอกาสต่อไป

### 3. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับความลับของกิจการ สำหรับงานตรวจสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

เมื่อผู้สอบบัญชีได้ตอบรับงานสอบบัญชีของกิจการแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติงานของตนต่อลูกค้าตามข้อตกลงที่ได้ระบุไว้ในหนังสือตอบรับงาน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบต่อหลักการพื้นฐานในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ โดยยึดหลักมรรยาทของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้าเป็นสำคัญ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า ที่ได้รับทราบจากงานสอบบัญชีของตน

ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร ได้มีบทบัญญัติไว้ในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้<sup>21</sup> “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” เว้นแต่ได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 10 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเปิดเผยรายละเอียดดังต่อไปนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร<sup>22</sup>

- (1) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น
- (2) ชื่อผู้เสียภาษีอากร และจำนวนภาษีอากรที่เสีย
- (3) ชื่อผู้สอบบัญชี และพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต

<sup>21</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พศุตน์ และ ภิรมย์ เจียรนัย, ประมวลรัษฎากร 2543, หน้า 11.

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.

จากการเปรียบเทียบความรับผิดชอบเกี่ยวกับความลับของกิจการที่ตนได้รู้มาจากการปฏิบัติงานทั้ง 2 กรณี จะเห็นได้ว่า ความลับของกิจการเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีและเจ้าพนักงาน จะเปิดเผยมิได้ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นให้กระทำได้อาทิเช่น การเป็นพยานในชั้นศาล เป็นต้น

#### 4. ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม สำหรับงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร

ในการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี อาจต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม อันประกอบด้วย ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ ลูกจ้าง ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล และหน่วยงานราชการ ตลอดจนสาธารณชน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ อาจนำไปใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้น หากผู้ใช้งบการเงินได้รับความเสียหาย จากการใช้งบการเงินที่แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีว่า กบการเงินนั้นมีความถูกต้องและเชื่อถือได้ภายใต้ขอบเขตและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชี อาจต้องรับผิดชอบในความเสียหายดังกล่าว โดยประมวลกฎหมายอาญา ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 269 กำหนดโทษของผู้สอบบัญชีที่รับรองงบการเงินอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ ต้องรับผิดชอบ ดังนี้<sup>23</sup>

“ผู้ใดในการประกอบกิจการงานในวิชาชีพแพทย์ กฎหมาย บัญชี หรือวิชาชีพอื่นใด ทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดโดยทุจริตใช้หรืออ้างคำรับรองอันเกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคแรก ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

ส่วนในเรื่องงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งกระทำโดยเจ้าพนักงานประเมินนั้น มิได้มีบทบัญญัติให้รับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม เนื่องจากการปฏิบัติงานเน้นกรณีที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบกิจการโดยตรง และหากมีผู้เสียหายเกิดขึ้น ก็เป็นกรณีระหว่างผู้ประกอบการกับหน่วยงานภาครัฐ คือ กรมสรรพากร

<sup>23</sup> พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร, 2538), หน้า 2 – 4.

### 5. ความรับผิดชอบต่อการเสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร

ภายใต้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบและรับรองงบการเงิน ประจำปี เน้นการตรวจสอบโดยมีขอบเขตตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผน กำหนดขอบเขต และวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมแล้วแต่กรณี เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวม ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการเสียหายอากรตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญของกิจการ จัดได้ว่า มีระดับความน่าเชื่อถือตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดนั้น

ส่วนการตรวจสอบภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานประเมินของรัฐ เจ้าพนักงานมีความรับผิดชอบในฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในการดูแลผลประโยชน์ภาครัฐ หากมีข้อผิดพลาดอันเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ทำให้ไม่สามารถดำเนินการประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติ จึงเป็นเหตุให้ขาดอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องเงินภาษีจากผู้ประกอบการแล้ว เจ้าพนักงานจะต้องรับผิดชอบต่อผลเสียหายในทางแพ่งต่อรัฐด้วย

**ตารางที่ 4** แสดงการเปรียบเทียบความรับผิดชอบของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

ความรับผิดชอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. ความรับผิดชอบต่อการเงินและแบบแสดงรายการภาษี	มีความรับผิดชอบในการวางแผนควบคุมการปฏิบัติงาน เพื่อให้แน่ใจว่างบการเงินและแบบแจ้งข้อความที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป	มีความรับผิดชอบในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร และมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี กรณีมิได้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งอาจถูกเพิกถอนใบอนุญาตโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร
2. ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน	มีความรับผิดชอบโดยเน้นการควบคุมภายในด้านบัญชี และการนำเสนอข้อผิดพลาดให้ผู้บริหารทราบ	ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว แต่หากตรวจพบมีการแนะนำในลักษณะไม่เป็นลายลักษณ์อักษร

ความรับผิดชอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
3. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับความลับของกิจการ	มีความรับผิดชอบที่จะไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ได้รู้มาในการตรวจสอบ เว้นแต่กรณีที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งศาลหรือกฎหมายอื่นที่บัญญัติไว้เฉพาะ	มีความรับผิดชอบที่จะไม่เปิดเผยความลับของกิจการ เนื่องจากมีบทบัญญัติตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

จากตารางที่ 4 จะเห็นได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีลักษณะความรับผิดชอบโดยเนื้อหาสาระที่แตกต่างกัน คือ ความรับผิดชอบต่อการเงิน และแบบแสดงรายการภาษี ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน ความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ความรับผิดชอบต่อการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ยกเว้นความรับผิดชอบเกี่ยวกับความลับของกิจการ ซึ่งงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร จะต้องรักษาความลับของกิจการภายใต้มรรยาทและข้อกำหนด ซึ่งแต่ละงานมีข้อบัญญัติให้ถือปฏิบัติ

#### จรรยาบรรณวิชาชีพ

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งโดยลักษณะงานมีความเกี่ยวข้องกับบุคคลหลายฝ่าย ซึ่งจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระและต้องรักษาความลับของผู้ประกอบกิจการที่ตนได้รู้มาจากการตรวจสอบ ดังนั้น การปฏิบัติงานสอบบัญชีจึงต้องมีหน่วยงานกำกับดูแลโดยกระทรวงพาณิชย์ได้ออกกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2534 ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยได้กำหนดหลักการพื้นฐานมรรยาทของผู้สอบบัญชีไว้ 5 หมวด คือ<sup>24</sup>

<sup>24</sup> โครงการศูนย์ฝึกอบรมวิชาชีพการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การสอบบัญชี 1 (กรมทะเบียนการค้า, กระทรวงพาณิชย์, 2540) หน้า 98 - 100.

**(1) ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต**

ในการตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

ความเป็นอิสระ หมายถึง การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบ และใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระนี้จะต้องประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน

ความเที่ยงธรรม หมายถึง การใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากความลำเอียง และการพิจารณาข้อเท็จจริงต่าง ๆ อย่างยุติธรรมและเป็นกลาง

ความซื่อสัตย์สุจริต หมายถึง การประพฤติตรงจริงใจ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน ไม่แสดงตนว่าได้ตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานและกฎเกณฑ์การสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปถ้าตนไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานและจัดให้มีกระดาษทำการ และหลักฐานอื่นมาแสดงเพื่อปลดเปลื้องหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการสอบบัญชี

**(2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน**

ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและความชำนาญงานในวิชาชีพเป็นพิเศษ เพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งจะช่วยให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

การที่จะสามารถปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชี จนสามารถรวบรวมหลักฐานจากการตรวจสอบให้เป็นที่เพียงพอแก่การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี โดยปราศจากการคาดคะเนรายการใด ๆ ที่ยังไม่เกิดขึ้นของกิจการที่ตนรับสอบบัญชี เว้นแต่เป็นการประมาณการทางบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตลอดจนจะต้องจัดทำรายงานการสอบบัญชีเพื่อแสดงความคิดเห็นว่า งบการเงินถูกต้องตามที่ควร ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด จากหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ

การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้สอบบัญชี นอกจากการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็น ต่องบการเงินตามปกติดังกล่าวแล้ว ยังรวมถึงการตรวจสอบในกรณีอื่น ๆ อีก เช่น การตรวจสอบ เป็นกรณีพิเศษ การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล และการสอบทานประมาณการงบการเงิน เป็นต้น ในการปฏิบัติหน้าที่เหล่านี้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการ ปฏิบัติงานเช่นกัน

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมอย่างต่อเนื่องตลอดเวลาที่ ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอยู่ ทั้งนี้ เพื่อให้มีความรู้ความสามารถทันต่อเหตุการณ์

### (3) มรรยาทต่อลูกค้า

ผู้สอบบัญชีพึงให้บริการแก่ลูกค้า โดยสำนึกในหลักการและมรรยาทแห่งวิชาชีพ ในการนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ ความสามารถ และตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และจะต้องไม่ละทิ้งงานที่รับตรวจสอบโดยไม่มีเหตุผลอันควร

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจล่วงรู้หรือได้มาซึ่งข้อมูลใด ๆ ที่พึง ถือเป็นความลับของกิจการที่ตนตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลนั้นไปเปิดเผย ทั้งนี้ รวมถึง การที่ผู้สอบบัญชี ผู้ร่วมสำนักงาน หรือผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจะต้องไม่นำข้อมูลที่ได้มาในระหว่าง การปฏิบัติงานสอบบัญชีไปใช้ หรือเป็นที่ประจักษ์ชัดว่าได้ใช้ไปเพื่อประโยชน์ของตนเอง หรือ เพื่อประโยชน์ของบุคคลภายนอก เว้นแต่กรณีที่ได้รับขออนุญาตจากลูกค้าหรือกรณีที่ต้องให้ ถ้อยคำในฐานะพยานตามกฎหมาย รวมทั้งกรณีที่เป็นการเรียกตรวจสอบโดยหน่วยราชการ เพื่อ ประโยชน์ในการควบคุมและส่งเสริมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจึงจะเปิดเผยได้

### (4) มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีควรให้ความร่วมมือซึ่งกันและกัน ในการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพ สอบบัญชี และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกัน

ในกรณีที่ได้รับมอบหมายให้ทำงานโดยผู้สอบบัญชีอื่น ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ ทำงานเกินขอบเขตที่ตนได้รับมอบหมาย เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากผู้สอบบัญชีที่มอบหมายนั้น ก่อน และจะต้องไม่กระทำการใด ๆ อันเป็นการแย่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีอื่น

### (5) มรรยาททั่วไป

วิชาชีพสอบบัญชี เป็นวิชาชีพอิสระที่มีเกียรติ ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือของบุคคลหลายฝ่าย รวมทั้งสาธารณชน ผู้สอบบัญชีจึงต้องปฏิบัติตนเพื่อรักษาจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการรักษาและส่งเสริมเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และพึงบำเพ็ญตนให้เป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม

#### ด้านความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

จากกฎกระทรวงดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับ 200 ได้ระบุเรื่องความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ในหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบว่า “ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระ โดยสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีโดยไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ความเป็นอิสระนี้ จะต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลทั่วไปด้วยว่า ผู้สอบบัญชีไม่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนสอบบัญชี เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ และเป็นประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร เจ้าหนี้ นักลงทุน ภาครัฐ และผู้อื่นที่ใช้งบการเงิน”<sup>25</sup> หากผู้สอบบัญชีไม่ปฏิบัติหรือวางตัวไม่เหมาะสม ก็อาจถือได้ว่า ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นอิสระได้ สาเหตุที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีไม่เป็นอิสระ ได้แก่

ก. ผู้สอบบัญชีมีส่วนได้เสียในกิจการที่ตนตรวจสอบ เช่น

- (1) ถือหุ้นในกิจการที่ตนตรวจสอบ
  - (2) มีการลงทุนในกิจการอื่นร่วมกันกับกิจการ หรือเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร หรือการมีผลประโยชน์ที่มีสาระสำคัญในกิจการอื่นร่วมกันกับกิจการที่ตรวจสอบ
  - (3) การเป็นเจ้าหน้าที่ระดับบริหาร กรรมการที่ปรึกษา หรือตำแหน่งอื่นที่มีสิทธิและอำนาจในด้านการบริหารด้านการเงิน และด้านการบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ
  - (4) การเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของกิจการ
- นอกจากนั้นการมีส่วนได้เสียของผู้สอบบัญชี ยังหมายความรวมถึง
- คู่สมรสและบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของผู้สอบบัญชี
  - ผู้ช่วยที่มีส่วนสำคัญในการตัดสินใจในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

<sup>25</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540 – 2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542), หน้า 3.



- หุ่นส่วนในสำนักงาน สอบบัญชี (รวมกรรมการและหัวหน้าสำนักงานด้วย)
  - สำนักงานของผู้สอบบัญชี
- ข. การไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี โดยการรับสินบนจากกิจการที่ตรวจสอบ เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างไม่มีเงื่อนไข

ส่วนการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินในด้านการตรวจสอบภาษีอากร เพื่อให้การปฏิบัติงานมีความอิสระ เที่ยงธรรม และไม่เปิดเผยความลับของกิจการที่ตนตรวจสอบ กรมสรรพากรจึงได้กำหนดจรรยาบรรณของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไว้ เพื่อเป็นกรอบป้องกันมิให้เจ้าพนักงานปฏิบัติโดยมิชอบ ซึ่งจะส่งผลให้ขาดความเป็นอิสระ ความเป็นกลาง และเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงานได้ โดยจรรยาบรรณดังกล่าวได้ระบุข้อห้ามที่เกี่ยวข้องกับลักษณะงานตรวจสอบภาษีอากรไว้ดังนี้

- การรับทำหรือรับตรวจสอบบัญชี
- การไม่อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี
- การให้ผู้เสียภาษีเลี้ยงรับรองเป็นประจำ
- การให้ผู้เสียภาษีพาไปเที่ยวเป็นประจำ
- การใช้เวลาการตรวจสอบนานผิดปกติ
- การรับฝากเงินเพื่อชำระภาษี
- การเป็นเจ้าภาพจัดงานต่าง ๆ ซึ่งมีการเชิญบุคคลอื่น ๆ มาร่วมงานด้วย เว้นแต่
  1. งานศพคู่สมรส บุตรธิดา บิดา มารดา
  2. งานแต่งงานของตนเอง บุตรธิดา
  3. งานอุปสมบทของบุตร
  4. การร่วมเป็นเจ้าภาพจัดงานในทางศาสนา
- การมิให้คู่สมรสของข้าราชการทำการค้าโดยอาศัยตำแหน่งหน้าที่ราชการเอื้อประโยชน์แก่ตน

จากจรรยาบรรณดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นกรอบที่ผู้ปฏิบัติงานพึงรักษาไว้ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีความอิสระ เที่ยงธรรม และมีความซื่อสัตย์สุจริต ต่อหน้าที่การงานของตนได้เป็นอย่างดี

### ด้านความรู้ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ

ผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ต้องมีความรู้ความสามารถเชิงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ โดยต้องมีการศึกษาวิชาการในด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งนำมาใช้ในงานตรวจสอบ และต้องเข้าใจกฎหมายต่าง ๆ อย่างถ่องแท้

### ด้านมรรยาทที่มีต่อลูกค้า

จรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ได้กำหนดไว้ให้ผู้สอบบัญชีจะต้องรักษาความลับของลูกค้าที่ได้ทราบมาจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ และไม่นำข้อมูลนั้นไปเปิดเผย เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากลูกค้า หรือกรณีที่ต้องให้ข้อมูลในฐานะพยานตามกฎหมาย ส่วนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร จะต้องรักษาความลับของผู้เสียภาษี โดยมีบทบัญญัติตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งการรักษาความลับของผู้เสียภาษีให้รวมถึงผู้ร่วมปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานนั้นด้วย ส่วนเรื่องการไม่ละทิ้งงานที่ได้รับโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถือเป็นจรรยาบรรณที่ผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีพึงต้องปฏิบัติ โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีจะไม่สามารถทิ้งงานได้จนกว่าจะสามารถสรุปผลการตรวจให้ผู้บังคับบัญชาสั่งการ และในกรณีที่มีการโยกย้าย จะต้องมีการส่งมอบงานที่ค้างดำเนินการตามระเบียบปฏิบัติด้วย

### ด้านมรรยาทต่อผู้ร่วมวิชาชีพ

งานด้านวิชาชีพสอบบัญชี มีหน่วยงานกำกับดูแลผู้ประกอบวิชาชีพให้เกิดความร่วมมือเพื่อการพัฒนาวิชาชีพให้เป็นสากลและเป็นที่ยอมรับแก่บุคคลทั่วไป จึงมีการกำหนดมรรยาท เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการแย่งงานกันทำ ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เน้นการปฏิบัติงานตามสายการบังคับบัญชา จึงไม่มีกรณีผลกระทบเกี่ยวกับปัญหาการแข่งขัน

### ด้านมรรยาททั่วไป

ผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ต่างมีมรรยาท จรรยาบรรณที่พึงต้องปฏิบัติเพื่อการรักษาและส่งเสริมเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และพึงบำเพ็ญตนให้เป็นประโยชน์ต่อสังคมและประเทศชาติ นอกจากนั้น การปฏิบัติงานจะต้องให้สอดคล้องกับมาตรฐานการประกอบวิชาชีพของตน เพื่อความสำเร็จของงานที่ดีต่อไป

เมื่อทำการศึกษาเปรียบเทียบมรรยาท จรรยาบรรณด้านวิชาชีพของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร สามารถสรุปเพื่อเป็นข้อมูลเปรียบเทียบที่สำคัญ ดังตารางที่ 5 ซึ่งแสดงการเปรียบเทียบไว้ดังนี้

**ตารางที่ 5** แสดงการเปรียบเทียบมรรยาท จรรยาบรรณด้านวิชาชีพของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

มรรยาท/จรรยาบรรณ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. สถานภาพ และความเป็นอิสระ	มี	มี ภายใต้กรอบของการบังคับบัญชาตามสายงาน
2. ความรู้ ความสามารถในการประกอบวิชาชีพ	มี	มี เน้นความรู้ด้านภาษีอากรเป็นพิเศษ
3. มรรยาทต่อลูกค้า 3.1 การรักษาความลับของลูกค้า 3.2 การไม่ทิ้งงานที่รับตรวจสอบ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร	มี มี	มี มี
4. มรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ	มี	มี
5. มรรยาททั่วไป	มี	มี

จากตารางที่ 5 จะเห็นได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร ต่างมีมรรยาท/จรรยาบรรณที่ต้องปฏิบัติ จากการศึกษาเปรียบเทียบแต่ละลักษณะงานก็จะมีลักษณะมรรยาทของตนเอง ซึ่งส่งผลให้งานด้านวิชาชีพมีการพัฒนาไปในทางที่ดี และงานตรวจสอบภาษีอากรสามารถนำจรรยาบรรณวิชาชีพสอบบัญชีมาปรับใช้ได้

### ประเภทงานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร

โดยลักษณะงานด้านวิชาชีพสอบบัญชี ปัจจุบันได้มีการจำแนกประเภทงานตรวจสอบบัญชีออกเป็น 2 ลักษณะงาน ได้แก่ งานตรวจสอบบัญชี (Auditing) และงานบริการเกี่ยวเนื่อง (Related Service) ซึ่งประกอบด้วย งานสอบทาน (Reviews) งานรวบรวมข้อมูลหรืองานประกอบงบการเงิน (Compilation) งานตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษตามข้อตกลงกับลูกค้า (Agree-upon Procedure) ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร เป็นลักษณะการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร โดยอาจแยกลักษณะงานแต่ละประเด็น ได้แก่ การตรวจปฏิบัติการทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ การตรวจปฏิบัติการคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ การตรวจเฉพาะประเด็น และการตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก ซึ่งถือเป็นการตรวจสอบทุกประเด็นครบวงจร เมื่อทำการเปรียบเทียบประเภทงานโดยรวมของการตรวจทั้ง 2 ประเภท สามารถสรุปเป็นตารางเปรียบเทียบลักษณะงาน ดังนี้

**ตารางที่ 6** แสดงการเปรียบเทียบลักษณะงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษี

ลักษณะงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. งานตรวจสอบงบการเงิน	มี ได้แก่ งานสอบบัญชี งานสอบทาน และงานประกอบงบการเงิน	มี ได้แก่ งานสอบทานงบการเงินก่อนการตรวจสอบตามระบบงาน
2. งานตรวจสอบกรณีพิเศษ	มี โดยลักษณะงานเป็นไปตามข้อตกลงกับลูกค้า	มี และถือเป็นงานหลัก คือ การตรวจเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกประเภทหรือบางประเภท

จากตารางข้างต้น สรุปได้ว่า งานสอบบัญชีมีลักษณะงานครอบคลุมงานตรวจสอบงบการเงิน และงานบริการอื่นตามที่ได้ตกลงกับลูกค้า ส่วนการตรวจสอบภาษีอากรเป็นเพียงการตรวจเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้น โดยงานตรวจสอบงบการเงินถือเป็นเพียงข้อมูลสนับสนุนความเชื่อถือได้ของรายการเพื่อประโยชน์ในด้านภาษีอากรเท่านั้น

### ขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน

งานตรวจสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร ต่างมีขั้นตอนในการปฏิบัติงาน โดยมีวัตถุประสงค์ให้งานที่ออกมามีคุณภาพ และเชื่อถือได้ ในการจัดลำดับขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและเจ้าพนักงานตรวจสอบภาษีอากร อาจมีบางขั้นตอนที่คล้ายคลึงกัน และแตกต่างกันอยู่บ้าง โดยได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงานไว้ดังนี้

#### การกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ในการปฏิบัติงานของงานสอบบัญชี มีการแบ่งขั้นตอนการปฏิบัติงานออกเป็น 3 ขั้นตอน คือ การเตรียมการตรวจสอบ (Audit Plan), การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work) และการรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings) ส่วนการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก ซึ่งถือเป็นกระบวนการที่สมบูรณ์แบบของงานตรวจสอบภาษีอากร มีการจัดแบ่งขั้นตอนการตรวจสอบออกเป็น 3 ขั้นตอน คือ การปฏิบัติที่เกี่ยวกับหมายเรียก (Performing the Summon) การปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากร (Performing the Field Work) และการรายงานผลการตรวจสอบและการประเมินภาษีอากร (Reporting the Findings and the assessment) ซึ่งต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบขั้นตอนการปฏิบัติงานของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร โดยมีข้อมูลการเปรียบเทียบดังนี้

**ตารางที่ 7** แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการปฏิบัติงานของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

ขั้นตอนการปฏิบัติงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. การเตรียมการและการวางแผนงานตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
3. การรายงานผลการตรวจสอบ	มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ
4. การติดตามผลการตรวจสอบ	ไม่มีการปฏิบัติ	มีการปฏิบัติ

จากตารางข้างต้น แสดงให้เห็นว่า ขั้นตอนการปฏิบัติงานของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีการปฏิบัติตามระบบงานสำหรับขอบเขตของการทำงาน คือ มีการเตรียมการและวางแผนการตรวจสอบ มีการปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบตามจุดเด่นและลักษณะงานของงานตรวจสอบแต่ละประเภท ส่วนการติดตามผลการตรวจสอบ กรณีงานตรวจสอบภาษีอากร มีการติดตามผลกรณีที่มิได้ผลสืบเนื่องจากผลการตรวจ ซึ่งมีผลกระทบต่อภาษีอากรของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป เจ้าพนักงานผู้ตรวจจะมีหน้าที่แจ้งให้ผู้ประกอบการทราบเพื่อทำการปรับปรุงให้ถูกต้อง และติดตามผลการเสียภาษีต่อไป ส่วนด้านงานสอบบัญชี หากมีการตรวจพบข้อบกพร่องในระหว่างการตรวจสอบ จะทำการเสนอแนะให้ฝ่ายบริหารทราบ ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นหน้าที่ของผู้บริหารของกิจการที่จะทำการปรับปรุงแก้ไข หากไม่มีการปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่แสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีแบบมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นต่องบการเงินเป็นอย่างอื่น โดยไม่มีหน้าที่ต้องติดตามผลการปฏิบัติงานตามข้อบกพร่องนั้น

โดยในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน จะสามารถอธิบายได้ดังนี้คือ

#### 1. การเตรียมการเพื่อออกหมายเรียก และวางแผนการตรวจสอบ (Preliminary the Summon and Audit Plan)

ในขั้นตอนการเตรียมการเพื่อออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรและการวางแผนการตรวจสอบของงานสอบบัญชี มีกระบวนการทำงานบางลักษณะที่คล้ายคลึงกันและบางส่วนแตกต่างกัน โดยการจัดลำดับกระบวนการปฏิบัติงานวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย การศึกษาทำความเข้าใจในธุรกิจที่จะตรวจสอบในกระบวนการเตรียมการ (Preliminary) การจัดทำหนังสือตอบรับงาน (Engagement Letter) การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Audit Risk Analysis) การจัดทำแนวทางการตรวจสอบ (Audit Program) ส่วนกระบวนการเตรียมการตรวจสอบภาษีอากร ประกอบด้วย กระบวนการเตรียมการก่อนออกหมายเรียก (Pre-Summonary) และการออกหมายเรียก (Step of Summon) ซึ่งต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการทั้งสองลักษณะงาน โดยมีรายละเอียดสรุปตามตารางต่อไปนี้

**ตารางที่ 8** แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการทำงานของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

กระบวนการทำงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. ขั้นเตรียมการ	มีการปฏิบัติเพื่อศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ทำ การตรวจสอบ และประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้น	มีการปฏิบัติ โดยการรวบรวมข้อมูล การเสียภาษีของผู้ประกอบการ และทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ทำการตรวจสอบ เพื่อเตรียมการออกหมายเรียก
2. การจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี	มีการจัดทำเพื่อเป็นหลักฐานในการทำความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า เพื่อขจัดและป้องกันปัญหาการโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้น ในภายหน้าเกี่ยวกับขอบเขตและความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย	ไม่มีการจัดทำหนังสือตอบรับงาน เนื่องจาก การตรวจสอบภาษีอากร เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย
3. การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน	มีการปฏิบัติในขั้นตอนที่เข้าทดสอบการปฏิบัติตามระบบ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องทำการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่ตนตรวจสอบ เพื่อกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ให้รัดกุมและเหมาะสม ซึ่งกรณีดังกล่าวมิได้มีการระบุเป็นกระบวนการหนึ่งในการวางแผน จึงเป็นเพียงวิธีการทดสอบเพื่อกำหนดแนวการตรวจสอบในขั้นตอนต่อไป	มีการปฏิบัติในบางกรณีที่มีข้อสงสัยว่า กิจการอาจมีรายการนอกงบการเงิน ซึ่งจำเป็นต้องเข้าตรวจสอบสภาพกิจการ ณ สถานที่ประกอบการ โดยขั้นตอนดังกล่าว เกิดขึ้นในภายหลัง โดยไม่ถือเป็นกระบวนการหลักในขั้นตอนการวางแผน
4. การวิเคราะห์ความเสี่ยง	มีการปฏิบัติ เพื่อนำไปใช้ในการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ความเสี่ยงนั้น และถือเป็นการจัดลำดับความสำคัญของรายการที่ต้องปฏิบัติก่อนหลัง	ไม่มีการปฏิบัติที่เป็นระบบในการวิเคราะห์ความเสี่ยง การปฏิบัติการส่วนใหญ่ใช้การวิเคราะห์งบการเงินเป็นหลัก

กระบวนการทำงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
5. การจัดทำแนวการตรวจสอบ	มีการจัดทำตามระดับความสำคัญในรายการที่ปรากฏในงบการเงิน เพื่อการควบคุมและสั่งการให้พนักงานตรวจสอบได้ปฏิบัติตาม เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปตามแนวทางซึ่งได้กำหนดไว้	มีการจัดทำตามประเด็นที่ได้มีการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษี เพื่อการควบคุม สั่งการ บังคับบัญชา การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบภาษีอากร

จากตารางเปรียบเทียบดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า งานในส่วนการเตรียมการและการจัดทำแนวทางการตรวจสอบ มีทิศทางและลักษณะการปฏิบัติงานไม่แตกต่างกันมากนัก ส่วนการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน มีความแตกต่างอยู่บ้าง ซึ่งงานตรวจสอบภาษีอากร จะมีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ต่อเมื่อพบรายการผิดปกติหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่า มีรายการนอกงบการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ส่วนประเด็นที่เกี่ยวกับการจัดทำหนังสือตอบรับงานและการวิเคราะห์ความเสี่ยง งานตรวจสอบภาษีอากรไม่ได้ให้ความสำคัญในเรื่องนี้ เนื่องจากการปฏิบัติงานเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย โดยผู้ประกอบการจะต้องเปิดเผยข้อมูลทุกเรื่องที่เป็นต่อการตรวจสอบภาษีอากร ดังนั้น ในระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร จึงยังมีได้เน้นประเด็นดังกล่าว

## 2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performing the Field Work)

ในกระบวนการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร ต่างมีกระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้สอบบัญชีสามารถวัดระดับความเชื่อมั่นจากผลการตรวจสอบได้ โดยงานสอบบัญชีมีกระบวนการในการปฏิบัติงานเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี ดังนี้ การตรวจสอบระหว่างกาล (Interim Audit) การสังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์ (Physical Count Observation) และการตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากรจะใช้ระบบการปฏิบัติงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย (Final Audit) เป็นระบบปฏิบัติการหลักในการตรวจสอบ เว้นแต่กรณีตรวจเฉพาะประเด็น จะใช้การตรวจสอบระหว่างกาล และการสังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์ด้วย จากการวิเคราะห์การปฏิบัติงานตรวจสอบ สามารถสรุปผลโดยการเปรียบเทียบได้ดังนี้



**ตารางที่ ๑** แสดงการเปรียบเทียบกระบวนการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบของงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร

กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. การตรวจสอบระหว่างกาล	มีการปฏิบัติ เพื่อทดสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของกิจการ	มีการปฏิบัติ หากมีการตรวจเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ
2. การสังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์	มีการปฏิบัติ ในช่วงวันสิ้นงวดเพื่อพิจารณาความมีอยู่จริง ถูกต้องครบถ้วนของสินทรัพย์	มีการปฏิบัติ หากมีการตรวจเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ
3. การตรวจสอบขั้นสุดท้าย	มีการถือปฏิบัติ และถือเป็นการปฏิบัติงานที่ต้องกำหนดขอบเขตการตรวจให้ชัดเจนและเหมาะสม	มีการปฏิบัติและถือเป็นการปฏิบัติงานหลัก โดยมีการกำหนดขอบเขตตามประเด็นด้านภาษีอากร

จากตารางดังกล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีกระบวนการปฏิบัติงานแต่มีลักษณะการปฏิบัติงานในแต่ละกรณีต่างกัน โดยเฉพาะงานตรวจสอบภาษีอากร หากจะใช้วิธีการปฏิบัติงานใด จะขึ้นอยู่กับ การตรวจเฉพาะประเด็นในเรื่องนั้นว่ามีความจำเป็นต้องใช้กระบวนการตรวจสอบใดบ้าง ใน 3 กระบวนการปฏิบัติงาน คือ การตรวจสอบระหว่างกาล การสังเกตการณ์ตรวจนับสินทรัพย์ และการตรวจสอบขั้นสุดท้าย

**3. การรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting the Findings or Communication Results)**

การรายงานผลการตรวจสอบของงานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีกับงานตรวจสอบภาษีอากร ซึ่งรายงานโดยเจ้าพนักงาน มีกระบวนการในการสรุปและนำเสนอรายงานที่แตกต่างกัน เนื่องจาก การรายงานผลการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีจะต้องผ่านขั้นตอนกระบวนการพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบบัญชี และให้การแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่ใช้เป็นแนวปฏิบัติในส่วนที่เป็นสาระสำคัญแล้วเพียงใด โดยการนำเสนอรายงานของผู้สอบบัญชีจะมีผลกระทบต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องทั้งภายในองค์กรและภายนอกองค์กร ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร การนำเสนอรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติที่จะต้องนำเสนอผู้บังคับบัญชา เพื่อรายงานสรุปผลการตรวจในแต่ละประเด็น

ภาวียว่า จากผลการตรวจสอบมีประเด็นใดบ้างที่ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบและในขั้นตอนการตรวจสอบมีข้อโต้แย้งทางด้านกฎหมายใดบ้าง เมื่อผู้บังคับบัญชาได้สั่งการในผลการตรวจตามรายงานแล้ว เจ้าพนักงานมีหน้าที่แจ้งให้ผู้เสียหายได้รับทราบผลการตรวจตามรายงานที่ได้รับความเห็นชอบจากผู้บังคับบัญชา เมื่อทำการเปรียบเทียบกระบวนงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบสามารถเปรียบเทียบได้จากข้อมูลตามตารางต่อไปนี้

**ตารางที่ 10** แสดงการเปรียบเทียบกระบวนงานด้านการรายงานผลการตรวจสอบของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

กระบวนการทำงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. การพิจารณาความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน	มีการปฏิบัติตามขอบเขตและมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป	มีการปฏิบัติในลักษณะเป็นการทดสอบข้อมูลงบการเงิน โดยเน้นการตรวจเฉพาะประเด็นด้านการเสียภาษีอากรเป็นสำคัญ
2. การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ	มี	มี

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีกระบวนการก่อนการเสนอรายงานที่มีการปฏิบัติงานภายใต้วัตถุประสงค์ของงานที่ต่างกัน ทำให้วิธีการในการนำเสนอรายงานแตกต่างกันออกไป โดยงานสอบบัญชีเน้นการนำเสนอรายงานผลการตรวจเพื่อรับรองความถูกต้องและเชื่อถือได้ของงบการเงิน ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากรเป็นการรายงานผลเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีของผู้เสียหาย

#### 4. การติดตามผลการตรวจสอบ (Following Up)

ในงานตรวจสอบภาษีอากร มีระบบการติดตามผลการตรวจสอบกรณีมีความผิดต่อเนื่องจากผลการตรวจ โดยเจ้าพนักงานจะทำการแจ้งให้ผู้เสียหายมีหน้าที่ปรับปรุงความผิดต่อเนื้องนั้น และติดตามการเสียภาษีให้ครบถ้วนต่อไป ส่วนงานสอบบัญชี ไม่มีกรณีที่ต้องติดตามผลเนื้องจากงานสอบบัญชีเป็นลักษณะงานที่มีกรอบการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์งานสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรอง และหากพบข้อผิดพลาดจากการตรวจสอบ ถือเป็นบริการเสริมที่จะแนะนำให้เจ้าของกิจการได้ทราบเท่านั้น

**ตารางที่ 11** แสดงการเปรียบเทียบการติดตามผลของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

กระบวนการทำงาน	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
ติดตามผลข้อผิดพลาดและความผิดต่อเนื่องจากผลการตรวจ	ไม่มี เนื่องจากรายการที่มีผลกระทบต่อการเงินที่ตนรับรองได้ถูกเปิดเผยและแสดงความเห็นไว้ในรายงานในส่วนที่เป็นสาระสำคัญแล้ว	มี

**เทคนิคการตรวจสอบ**

โดยลักษณะงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร เป็นลักษณะงานที่ต้องใช้วิชาชีพทางด้านตรวจสอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ ในการแสดงความเห็นและการนำเสนอรายงานต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น การปฏิบัติงานจึงจำเป็นต้องใช้เทคนิคเดียวกันในการปฏิบัติงานเป็นส่วนใหญ่ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายการบัญชีนั้น ๆ อาทิเช่น หากต้องการตรวจสอบพิสูจน์ความมีอยู่จริงของรายการสินทรัพย์ที่มีตัวตน ก็จะใช้เทคนิคการตรวจนับ (Counting) เช่น การตรวจนับเงินสด, สินค้าคงเหลือ, สินทรัพย์ถาวร เป็นต้น หากต้องการทราบยอดคงเหลือของบัญชีใดบัญชีหนึ่ง อาจใช้เทคนิคหลายเทคนิคในคราวเดียวกันก็ได้ เช่น การใช้เทคนิคตรวจสอบบัญชีลูกหนี้การค้า อาจใช้เทคนิคการยืนยันยอด (Confirmation) การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการขาย (Vouching) การผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภทและบัญชีลูกหนี้รายตัว (Retracing Book-Keeping Procedures) การตรวจตัดยอดรายการขาย ณ วันสิ้นสุดงวด (Cut off Audit) หรือการขอข้อมูลการขายจากผู้ขายในรอบปี เป็นต้น

เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้ถือเป็นเทคนิคที่เป็นสากล จึงเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปของผู้ปฏิบัติงานด้านงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร โดยจะทำการเปรียบเทียบการใช้เทคนิคของงาน 2 ลักษณะไว้ดังตารางต่อไปนี้

**ตารางที่ 12** แสดงการเปรียบเทียบการใช้เทคนิคการตรวจสอบของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

เทคนิคการตรวจสอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. การตรวจดู (Examine)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดต่าง ๆ ของสิ่งที่ตรวจสอบ	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
2. การสังเกตการณ์ (Observation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และความเหมาะสมของการปฏิบัติงานว่ามีระบบ และได้กระทำตามวิธีการที่กำหนดไว้หรือไม่	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
3. การตรวจนับ (Counting)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าสิ่งที่ต้องการตรวจสอบมีอยู่จริง จำนวนครบถ้วนหรือไม่	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
4. การยืนยันยอด (Confirmation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความมีตัวตน และความถูกต้องจากบุคคลภายนอก	ใช้ในลักษณะเดียวกัน และได้มีการใช้กับการสอบขั้นใบกำกับภาษี สำหรับการตรวจเฉพาะประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่ม
5. การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ (Vouching)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชีว่ามีเอกสารประกอบที่เชื่อถือได้หรือไม่	ใช้ในลักษณะเดียวกัน และเน้นความถูกต้องของหลักฐานต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วย
6. การตีราคาและการคำนวณใหม่ (Valuation and Recompilation)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลขในบัญชี และการตีราคาทรัพย์สินตามแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชี	ใช้ในลักษณะเดียวกัน และเน้นการตีราคาทรัพย์สินให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรด้วย
7. การตรวจสอบการผ่านรายการ (Retracing Book-Keeping Procedures)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการผ่านรายการสมุดขึ้นต้นไปยังบัญชีแยกประเภท	ใช้ในลักษณะเดียวกัน

เทคนิคการตรวจสอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
8. การสอบถามหรือการไต่สวน (Inquiry)	ใช้ในการซักถามเพื่อเก็บข้อมูลหรือหาข้อสรุปในกรณีที่มีข้อสงสัย	ใช้ในการซักถาม โดยการใช้อำนาจตามกฎหมาย เพื่อสอบถามข้อเท็จจริง
9. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analyzing)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของข้อมูล รายการที่มีความสัมพันธ์กัน	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
10. การอ่าน (Reading)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงของข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษร	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
11. การตรวจหารายการผิดปกติ (Scanning)	ใช้ในการค้นหารายการผิดปกติ	ใช้ในลักษณะเดียวกัน โดยเน้นรายการที่อาจมีการตกแต่งตัวเลขทางบัญชีเพื่อให้การเสียภาษีอากรผิดไปจากข้อเท็จจริง
12. การบวกเลขตามแนวดิ่ง (Footing)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อการหายอดรวมของตัวเลขแถวใดแถวหนึ่ง เพื่อเปรียบเทียบกับตัวเลขที่กิจการได้คำนวณไว้ว่าถูกต้องหรือไม่	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
13. การตรวจตัดยอด (Cut off Audit)	ใช้ในการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่ารายการที่เกิดขึ้นได้ถูกบันทึกไว้ในช่วงเวลาที่เหมาะสมหรือไม่	ใช้ในลักษณะเดียวกันและเน้นการรับรู้รายได้ ค่าใช้จ่าย ให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร
14. การใช้ข้อมูลจากการสืบสวนประมวลหลักฐาน (Intelligence Data Used)	มิได้ใช้เทคนิคนี้ เนื่องจากไม่มีข้อมูลในลักษณะนี้ แต่สามารถขอข้อมูลจากฝ่ายบริหารของกิจการได้	ใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของรายการว่ามีการบันทึกบัญชีและเสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยถือเป็นเทคนิคในการสอบย้อนขอ

จากตารางเปรียบเทียบการใช้เทคนิคการตรวจสอบทั้ง 2 งานดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นว่า การใช้เทคนิคการตรวจสอบยังมีลักษณะโดยรวมที่เหมือนกัน มีเพียงบางส่วนแตกต่างกันไปบ้าง ซึ่งส่วนใหญ่งานตรวจสอบภาษีอากร จะเน้นการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในการพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลว่าเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้น มีการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการใช้อำนาจไต่สวนผู้เสียภาษี และการได้มาซึ่งหลักฐานจากการสืบสวนตามประมวลรัษฎากร

### กระดาษทำการ (Working Paper)

ในการจัดทำกระดาษทำการ และการเก็บรักษากระดาษทำการของงานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี จะต้องเป็นไปตามแผนงานและแนวการตรวจสอบที่ได้วางไว้ กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีจะถูกจัดเก็บแยกเป็น 2 แฟ้ม คือ แฟ้มถาวร (Permanent File) และแฟ้มปัจจุบัน (Current File) ซึ่งมีข้อมูลที่จัดเก็บไว้ในแต่ละแฟ้ม ดังนี้

#### แฟ้มถาวร (Permanent File)

แฟ้มถาวรของผู้สอบบัญชี หมายถึง แฟ้มที่ควรรวมกระดาษทำการซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการนั้น เอกสารที่ควรจัดเก็บไว้ในแฟ้มถาวร ได้แก่

- 1) สำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับหนังสืออนุญาตต่าง ๆ ที่ธุรกิจจำเป็นต้องมีตามกฎหมาย หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล หรือหนังสือสัญญาการเข้าเป็นหุ้นส่วน
- 2) ผังบัญชี คู่มือการปฏิบัติงาน นโยบายการบัญชี นโยบายธุรกิจของลูกค้า
- 3) ผังการจัดองค์กร ขอบเขตอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารรวมทั้งตัวอย่างลายมือชื่อ
- 4) แผนผังโรงงาน กรรมวิธีในการผลิต ชื่อและลักษณะย่อของผลิตภัณฑ์หลักของลูกค้า
- 5) สำเนารายงานการประชุมกรรมการหรือรายงานการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (อาจคัดลอกเฉพาะข้อความสำคัญ ๆ โดยย่อก็ได้)
- 6) รายงานการสอบบัญชีปีต่าง ๆ
- 7) สำเนาหนังสือสัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลใช้บังคับเป็นระยะเวลายาวนาน
- 8) สรุปวิธีการบัญชีที่สำคัญซึ่งลูกค้าถือปฏิบัติอยู่
- 9) สำเนาแบบยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสำหรับปีก่อน ๆ

### แฟ้มปัจจุบัน (Current File)

แฟ้มปัจจุบันของผู้สอบบัญชี หมายถึง แฟ้มที่รวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบ ซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันหรืองวดนั้น ๆ โดยไม่สัมพันธ์กับงวดอื่น ๆ เอกสารที่ควรรวบรวมไว้ในแฟ้มปัจจุบัน ได้แก่

- 1) หนังสือถึงฝ่ายจัดการ ระบุถึงจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายใน หรือข้อบกพร่องที่ตรวจพบพร้อมทั้งข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไข
- 2) แบบสอบถามการควบคุมภายใน
- 3) แผนการตรวจสอบ
- 4) หนังสือโต้ตอบกับลูกค้าในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบ
- 5) ร่างรายงานการสอบบัญชี
- 6) งบการเงินที่ตรวจสอบ
- 7) กระดาษทำการบันทึกข้อมูล อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ และรวมถึงข้อมูลทางสถิติที่สำคัญอย่างอื่นด้วย
- 8) รายการเสนอให้ปรับปรุงและจัดประเภทบัญชีใหม่
- 9) กระดาษทำการงบทดลอง หรือกระดาษทำการงบการเงิน
- 10) กระดาษทำการสรุปรายการบัญชีต่าง ๆ
- 11) กระดาษทำการวิเคราะห์และพิสูจน์ความถูกต้องของยอดคงเหลือตามบัญชีทุกบัญชีที่ปรากฏในงบการเงินของลูกค้าเปรียบเทียบกับปีก่อน
- 12) กระดาษทำการบันทึกผลการตรวจนับสินทรัพย์
- 13) หนังสือยืนยันยอดธนาคาร ลูกหนี้ บุคคลที่สามอื่น ๆ รวมถึงหนังสือรับรองของลูกค้า

ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร มีระบบการจัดเก็บเอกสารหลักฐานและกระดาษทำการที่ใช้ในงานตรวจสอบภาษีอากร โดยเก็บไว้ในแฟ้มสำนวนการตรวจสอบภาษีอากรเพียงแฟ้มเดียว โดยมีรายละเอียดหลักฐานที่ควรปรากฏในสำนวนการตรวจสอบดังนี้

ก. หลักฐานที่กำหนดให้มีการจัดเก็บไว้ในสำนวนการตรวจสอบตามระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร พ.ศ. 2540 ประกอบด้วย หลักฐานที่กำหนดไว้โดยชัดเจนตามระเบียบและกรณีที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบอย่างชัดเจน

- 1.1 กรณีหลักฐานที่กำหนดไว้ โดยชัดเจนตามระเบียบ ประกอบด้วย
- บันทึกการวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีเพื่อขออนุมัติออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร
  - แบบขออนุมัติออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร
  - แบบขออนุมัติขยายเวลาการออกหมายเรียก กรณีมิได้ออกหมายเรียกภายในกำหนดเวลา
  - หมายเรียกตามประมวลรัษฎากรและหลักฐานการรับหมายเรียก
  - หนังสือเตือนให้ปฏิบัติตามหมายเรียก ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้รับหมายเรียกแล้วยังไม่มาพบเจ้าพนักงานตามหมายเรียก จึงได้มีการออกหนังสือเตือนไปอีกครั้ง
  - หนังสือนำตัว กรณีผู้เสียภาษีร้องขอให้ตรวจ ณ สถานประกอบการของผู้เสียภาษี
  - แผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งได้มีการจัดทำแผนงานตรวจสอบไว้ตามประเด็นการวิเคราะห์กรณีออกหมายเรียก และอาจมีการปรับปรุงแก้ไขได้ตามสถานการณ์
  - รายงานขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร
  - แบบรายงานผลการตรวจบัญชี เอกสารหลักฐาน และกระดาษทำการตรวจสอบ
  - แบบแสดงรายการทรัพย์สิน ถือเป็นรายการสอบสวนทรัพย์สินของผู้เสียภาษี
  - รายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร ถือเป็นรายงานสรุปผลการตรวจสอบภาษีอากรทุกประเภท
  - แบบพิจารณาสั่งการประเมินภาษีอากร
  - แบบรายงานพฤติการณ์ของผู้เสียภาษี
  - หนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งใช้ในกรณีมีการปรับปรุงผลขาดทุนสุทธิจากการตรวจสอบภาษีอากร
  - หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ เป็นหนังสือที่แจ้งให้ผู้เสียภาษีมารับทราบผลการตรวจสอบ
  - หนังสือนำตัวออกตรวจปฏิบัติการ ใช้ในกรณีที่ต้องออกตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือกรณีตรวจเฉพาะประเด็น ณ สถานประกอบการของผู้ประกอบการหรือผู้เสียภาษี



- ใบรับ/ส่งคืนบัญชีเอกสาร กรณีได้รับหลักฐานจากผู้เสียหายหรือคืนหลักฐานให้แก่ผู้เสียหาย จะต้องมีใบรับ/ส่งคืนบัญชีเอกสารให้ทุกครั้ง
- คำสั่งให้ตรวจค้น กรณีมีเหตุจำเป็นต้องเข้าตรวจค้น ณ สถานที่ประกอบการของผู้เสียหาย โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่า มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียหาย
- หนังสือมอบอำนาจ จากผู้มอบอำนาจของกิจการ กรณีมิได้มาให้ถ้อยคำกับเจ้าพนักงานด้วยตนเอง
- คำให้การ คือ หลักฐานที่เจ้าพนักงานทำการไต่สวนผู้เสียหายในเรื่องต่าง ๆ
- บัญชีมอบหมายสำนวนการตรวจสอบ จะใช้ในกรณีที่มีการตรวจสอบไม่แล้วเสร็จ และจำเป็นต้องโอนสำนวนการตรวจสอบให้ไว้แก่เจ้าพนักงานคนอื่น
- บันทึกข้อตกลงยินยอมการชำระภาษีอากร โดยผู้เสียหายเมื่อได้รับทราบผลการตรวจสอบแล้ว ไม่มีข้อโต้แย้ง จึงทำการลงนามตกลงยินยอมชำระภาษีให้เสร็จไป โดยบันทึกดังกล่าวถือเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียหายยอมรับและยินยอมชำระภาษีเพิ่มเติมตามผลการตรวจสอบ
- แบบรายงานพิจารณาของคดีหรือคดีเบี่ยงปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร กรณีที่ผู้เสียหายขอใช้สิทธิให้เจ้าพนักงานพิจารณาคดีหรือคดีเบี่ยงปรับ เงินเพิ่มภาษีอากรให้
- หนังสือแจ้งการประเมิน และหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมิน ถือเป็นหลักฐานสำคัญที่จะพิสูจน์ว่า หนีภาษีอากรค้างได้เกิดขึ้นแล้ว ตามการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน หากผู้เสียหายได้รับใบแจ้งการประเมินแล้วเพิกเฉย เจ้าพนักงานก็สามารถดำเนินการเร่งรัดหนี้ได้ตามกฎหมาย
- หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย อาทิเช่น ภาพถ่ายสำเนาทะเบียนบ้าน บัตรประจำตัวประชาชน และภาพถ่ายบัตรประจำตัวผู้เสียหายอากร

1.2 กรณีหลักฐานที่มีได้กำหนดไว้ตามระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร แต่ในบางกรณีมีความจำเป็นต้องใช้ประกอบสำนวนการตรวจสอบ เนื่องจากมีการโต้แย้งจากผู้เสียหาย หรือต้องมีคดีความในชั้นศาล ซึ่งหลักฐานที่ควรมีประกอบสำนวนการตรวจสอบเพิ่มเติมมีดังนี้

- ข้อมูลจากการประมวลหลักฐานของภาครัฐและจากผู้เสียหาย
- แบบแสดงรายการภาษีต่าง ๆ
- ข้อโต้แย้งภายหลังการประเมินภาษี อาทิเช่น การยื่นอุทธรณ์, คำชี้แจงของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี กรณีมีข้อโต้แย้งจากผู้เสียหาย เป็นต้น

จากข้อมูลกระดาษทำการที่ใช้ในการตรวจสอบ และการเก็บรักษากระดาษทำการของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร จะเห็นได้ว่า มีการจัดระบบการเก็บเอกสารและรูปแบบของกระดาษทำการที่แตกต่างกัน โดยสามารถเปรียบเทียบได้ตามรายละเอียดตารางที่ 13

**ตารางที่ 13** แสดงการเปรียบเทียบเกี่ยวกับกระดาษทำการและการจัดเก็บกระดาษทำการของงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร

การจัดการกระดาษทำการ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
การจัดทำและเก็บรักษากระดาษทำการ	มีการจัดทำและเก็บรักษากระดาษทำการโดยแยกเป็น 2 ชั้น คือ ชั้นถาวร และชั้นปัจจุบัน ตามดัชนีกระดาษทำการ	มีการจัดทำและเก็บรักษากระดาษทำการไว้ในสำนวนการตรวจสอบให้เป็นไปตามระเบียบการตรวจสอบภาษีอากร

#### รายงานการตรวจสอบ (Audit Report)

รายงานการตรวจสอบ คือ รูปแบบรายงานที่นำเสนอผลการตรวจสอบที่ได้จากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร เพื่อนำเสนอต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง โดยด้านงานสอบบัญชี การนำเสนอรายงานจะเป็นการนำเสนอต่อผู้ถือหุ้นและคณะกรรมการบริหาร หรือผู้เป็นส่วนในกิจการที่ตนตรวจสอบ ส่วนงานตรวจสอบภาษีอากร การนำเสนอรายงานผลการตรวจ จะนำเสนอผู้บังคับบัญชาตามสายงาน เพื่อพิจารณาสั่งการ ดังนั้น ลักษณะและรูปแบบการรายงานของงานสอบบัญชี และงานตรวจสอบภาษีอากร จึงมีลักษณะที่แตกต่างกัน ดังนี้

ก. รายงานของผู้สอบบัญชี มีองค์ประกอบพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

1. ชื่อรายงาน
2. ผู้รับรายงาน
3. วรรคนำ

3.1 ระบุถึงงบการเงินที่ตรวจสอบ

3.2 ข้อความที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและความรับ

ผิดชอบของผู้สอบบัญชี

4. วรรคขอบเขต (อธิบายลักษณะของการตรวจสอบ)
  - 4.1 อ้างอิงถึงมาตรฐานการสอบบัญชี
  - 4.2 อธิบายถึงงานที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ
5. วรรคความเห็น ซึ่งมีการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
6. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
7. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี
8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

โดยสามารถดูตัวอย่างของรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบพื้นฐาน (การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข) ดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุนและงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....(ชื่อกิจการ).....ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้ แสดงฐานะการเงิน ณ .....ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....(ชื่อกิจการ).....โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ลงลายมือชื่อ.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลขทะเบียน.....

ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน.....

วันที่.....

ข. รายงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร มีองค์ประกอบพื้นฐานดังนี้

1. บทคัดย่อ (Summary) ซึ่งได้สรุปผลการตรวจสอบโดยย่อไว้ในแบบรายงานการตรวจสอบภาษีอากร (ต.ส.14) โดยเป็นการสรุปให้เห็นว่าผลการตรวจพบประเด็นความผิดปกติประเภทใด มีเงินภาษีที่ต้องรับผิดหรือไม่ เพียงใด ผู้เสียภาษีได้โต้แย้งหรือไม่ และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีความเห็นให้ประเมินภาษีหรือยุติเรื่อง

2. การรายงานผลการตรวจสอบในแต่ละประเภทภาษี ซึ่งในเนื้อหาของรายงานจะมีการกล่าวถึงบทนำ (Introduction) ในเรื่องข้อเท็จจริงและสาเหตุของการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร การกำหนดขอบเขต (Scope) ตามแผนงานตรวจสอบ สิ่งที่ตรวจพบ (Audit Finding) และการแสดงความเห็น (Opinion)

เมื่อเจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ให้สรุปผลการตรวจสอบเสนอผู้บังคับบัญชา โดยใช้แบบรายงานการตรวจสอบภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540 ข้อ 28 ซึ่งหนึ่งชุดประกอบด้วย (จัดเรียงตามลำดับ)

- รายละเอียด 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบด้วย
  - รายละเอียด 1.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร)
  - รายละเอียด 1.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา)
- รายละเอียด 2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล ประกอบด้วย
  - รายละเอียด 2.1 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล
- รายละเอียด 3 อากรแสตมป์
- รายละเอียด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบด้วย
  - รายละเอียด 4.1 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนประเภทภาษีขายหักภาษีซื้อ)
- รายละเอียด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ประกอบด้วย
  - รายละเอียด 5.1 รายละเอียดแสดงผลการตรวจสอบภาษีธุรกิจเฉพาะ และ ภท., รข., รว.
- แบบพิจารณาถึงการประเมินภาษีอากร (ต.ส.15)

การรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร กรณีปกติ (ยังไม่แจ้งจำนวนเงินภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบ) จะยังไม่ดำเนินการบันทึกข้อตกลงยินยอมการชำระภาษีอากร และคำร้องขอลดหรืองดเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร อนึ่ง การแทรกกระดากทำการในแบบรายงานระหว่างรายละเอียดที่ 1 – 5 จะเป็นอุปสรรคต่อการค้นหารายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรแต่ละประเภทภาษีของผู้บังคับบัญชา

เมื่อผู้บังคับบัญชาได้รับรายงานผลการตรวจสอบ และมีความเห็นแตกต่างไปจากรายงานผลการตรวจสอบที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบเสนอ ให้เสนอความเห็นไว้ในสำนวนการตรวจสอบก่อนเสนอให้ผู้บังคับบัญชาผู้มีอำนาจอนุมัติประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีตั้งการต่อไป

ในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร ได้แสดงเป็นตัวอย่างวิธีการเขียนรายงาน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

#### การเขียนรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากร

กรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

รายละเอียดที่ 1 แนวการรายงานผลการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย มีดังนี้

1. ข้อเท็จจริง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่าย : เงินเดือน โบนัส ค่าแรงงานรายวัน ประโยชน์เพิ่ม (เช่น ค่าอาหาร บ้านพัก ภาษีเงินได้ เป็นต้น) ฯลฯ และการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งอำเภothongที่ตามกำหนดเวลาที่กฎหมายระบุไว้ ของเงินได้พึงประเมินดังกล่าว

2. เงินภาษีที่ต้องนำส่ง รายงานความถูกต้องของการหักภาษี ณ ที่จ่าย จำนวนเงินได้พึงประเมินที่ยังมิได้หักภาษีนำส่งหรือหักไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน รวมทั้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องนำส่งและเงินเพิ่ม ดังนี้

<u>ปีภาษี</u>	<u>เงินภาษีที่ต้องนำส่ง</u>	<u>เงินเพิ่ม</u>	<u>รวม</u>
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
<u>รวม</u>			

โดยอ้างอิงเลขที่หน้าของกระดากทำการไว้ในรายงานด้วย เพื่อให้ทราบที่มาของตัวเลข

อนึ่ง การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 3 ของค่าแรงรายวันที่จ่ายตาม มติ กพอ. ครั้งที่ 1/2518 วันที่ 14 มกราคม 2518 รายงานจะต้องให้รายละเอียดเกี่ยวกับค่าแรงงาน รายวันที่จ่ายให้แก่ลูกจ้างไม่เกินคนละ 150 บาทต่อวัน ซึ่งผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงสถานภาพทาง ครอบครัวของลูกจ้างแต่ละรายได้ และได้ร้องขอให้เจ้าพนักงานฯ คำนวณเงินภาษีที่ต้องหักนำส่ง เป็นการเหมาร้อยละ 3 ของค่าแรงงานรายวันที่จ่าย (ต้องมีบันทึกคำให้การของผู้เสียภาษีเป็น หลักฐาน)

3. ข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (ถ้ามี)

รายละเอียดที่ 2 แนวการรายงานผลการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคล มีดังนี้

1. ข้อเท็จจริง

1.1 การดำเนินการที่เป็นปกติธุระ

1.2 ข้อกฎหมายและหรือคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับกิจการที่ทำการ ตรวจสอบ (ถ้ามี)

2. ผลการตรวจสอบ รายงานประเด็นการตรวจสอบ ผลการตรวจสอบประเด็นความ ผิดที่ตรวจพบ (อ้างถึงมาตราในประมวลรัษฎากร) โดยเฉพาะรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องแยกเป็นแต่ละอนุมาตราให้ชัดเจน จัดทำกระดาษทำการแยกตาม ประเด็นความผิดให้ตรงกับรายงานและอ้างเลขที่หน้ากระดาษทำการไว้ในรายงานด้วย

3. เงินภาษีที่ต้องชำระ

<u>รอบระยะเวลาบัญชี</u>	<u>เงินภาษี</u>	<u>เบี่ยงปรับ</u>	<u>เงินเพิ่ม</u>	<u>รวม</u>
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....

รวม

รายละเอียดปรากฏตามกระดาษทำการหน้า.....

4. ข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (ถ้ามี)

รายละเอียดที่ 3 แนวการรายงานผลการตรวจสอบอากรแสดมปี มีดังนี้

1. ข้อเท็จจริง กิจการที่ทำการตรวจสอบมีตราสารใดบ้างที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินธุรกิจ เช่น กิจการขายรถยนต์มีสัญญาเช่าซื้อ (ลักษณะตราสาร 3) อัตราอากรแสดมปี
2. ผลการตรวจสอบ ประเด็นความผิดที่ตรวจสอบพบ
3. เงินอากรที่ต้องเสีย

<u>ประเภทตราสาร</u>	<u>เงินอากร</u>	<u>เงินเพิ่มอากร</u>	<u>รวม</u>
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
<u>รวม</u>			

รายละเอียดปรากฏตามกระดาษทำการหน้า.....

หมายเหตุ โดยปกติแล้วตราสารที่เกี่ยวข้องเนื่องกับกิจการที่ทำการตรวจสอบมักไม่มี ฉะนั้น ให้รายงานในรายละเอียดที่ 4 แต่เพียงว่า “ตรวจสอบไม่พบความผิด”

4. ข้อโต้แย้ง ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (ถ้ามี)

รายละเอียดที่ 4 แนวการรายงานผลการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้

1. ข้อเท็จจริง
  - 1.1 ประเภทของสินค้าหรือบริการที่ดำเนินธุรกิจรายรับ โดยประมาณต่อปี
  - 1.2 ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Tax Point) สำหรับธุรกิจที่ดำเนินการตามที่ระบุไว้ในกฎหมาย สำหรับการขายสินค้าในลักษณะต่าง ๆ การให้บริการ การนำเข้า ฯลฯ การบรรยายให้อ้างอิงมาตรา 78 มาตรา 78/1 มาตรา 78/2 และมาตรา 78/3
  - 1.3 การจัดทำรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ รายงานสินค้าและวัตถุดิบ รวมถึงวิธีการ และขั้นตอนการจัดทำรายงาน

2. ผลการตรวจสอบ

ประเด็นความผิดที่ตรวจสอบพบ เช่น มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งคลาดเคลื่อนไป มิได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี เป็นการนำประเด็นความผิดตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร มาบรรยาย



## 3. เงินภาษีที่ต้องชำระ

เดือนภาษี	เงินภาษี	เบี้ยปรับ	เงินเพิ่ม	รวม
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
รวม				

รายละเอียดปรากฏตามกระดาษทำการหน้า.....

## 4. ข้อโต้แย้งของผู้ประกอบการ ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (ถ้ามี)

รายละเอียดที่ 5 แนวการรายงานผลการตรวจสอบภาษีธุรกิจเฉพาะ มีดังนี้

## 1. ข้อเท็จจริง

1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นผู้ประกอบกิจการในประเภทใดใน 7 ประเภท ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร รายรับที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับการประกอบการแต่ละประเภทตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น กิจการโรงรับจำนำ หมายถึง ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม และเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายของที่หลุดจำนำหลุดเป็นสิทธิ เป็นต้น และอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องเสียตามมาตรา 91/6 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 เกณฑ์การคำนวณรายรับที่ถือปฏิบัติ : เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) หรือเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) และได้ถือเกณฑ์นั้นมาโดยสม่ำเสมอหรือไม่ ตามมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร

## 2. ผลการตรวจสอบ

ประเด็นความผิดที่ตรวจสอบพบ เช่น มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ยื่นรายรับไม่ถูกต้องครบถ้วน อัตราภาษีผิด เสียภาษีหลัองเดือน เปลี่ยนเกณฑ์การคำนวณรายรับโดยไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดี

## 3. เงินภาษีที่ต้องชำระ ดังนี้

เดือนภาษี	เงินภาษี	เบี้ยปรับ	เงินเพิ่ม	ภท.ร.ว.ร.ข.	รวม
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
รวม					

รายละเอียดปรากฏตามกระดาษทำการหน้า.....

4. ข้อโต้แย้งของผู้ประกอบการค้า ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย (ถ้ามี)

ค. รูปแบบและประเภทของรายงานผลการตรวจสอบ

จากการศึกษารูปแบบการนำเสนอรายงานของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร ต่างมีรูปแบบการรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร (Written Reports) โดยไม่มีการรายงานในลักษณะอื่น ส่วนการจัดประเภทของรายงานผลการตรวจสอบ ได้ทำการเปรียบเทียบประเภทของรายงานสอบบัญชี และรายงานการตรวจสอบภาษีอากร โดยการแบ่งประเภทรายงานออกเป็น 3 ประเภท คือ รายงานผลการตรวจระหว่างกาล รายงานผลการตรวจกรณีพิเศษ และรายงานผลการตรวจสอบประจำปี โดยจะแสดงผลการเปรียบเทียบไว้ในตารางต่อไปนี้

**ตารางที่ 14** แสดงการเปรียบเทียบประเภทของรายงานตรวจสอบของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

ประเภทของรายงาน ตรวจสอบ	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. รายงานการตรวจระหว่างกาล (รายงานผลการตรวจตามช่วงเวลา)	มี ในกรณีที่ต้องสอบทานงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งอาจเป็นรายเดือน หรือรายไตรมาส	มี ในกรณีที่ต้องตรวจสอบเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม/ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งอาจทำการตรวจทั่วไป ตรวจค้นภาษี หรือตรวจเฉพาะประเด็น โดยมีขอบเขตงานตรวจตามช่วงเวลานั้น ๆ
2. รายงานผลการตรวจกรณีพิเศษ	ผู้สอบบัญชีจะเสนอรายงานนี้ตามเงื่อนไขหนังสือตอบรับงาน กรณีมีการตรวจที่แตกต่างไปจากการตรวจสอบงบการเงินประจำปี	มี กรณีที่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจค้นผู้เสียภาษีอากร เมื่อดำเนินการแล้วจะต้องรายงานต่อผู้บังคับบัญชาทันทีถึงสถานการณ์นั้น ๆ
3. รายงานผลการตรวจสอบประจำปี	เป็นรายงานการตรวจสอบงบการเงินประจำปีของผู้สอบบัญชี	เป็นรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรตามหมายเรียก ซึ่งอาจครอบคลุมเกินกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชีก็ได้

จากตารางดังกล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า งานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร มีประเภทของรายงานใน 3 ลักษณะ แต่กิจกรรมที่ดำเนินการนั้นแตกต่างกันไปตามลักษณะงานที่แต่ละส่วนเป็นผู้รับผิดชอบ

จากประเด็นที่ได้มีการศึกษาเปรียบเทียบวิธีการสอบบัญชี และวิธีการตรวจสอบภาษีอากร สามารถสรุปผลการศึกษาเปรียบเทียบโดยภาพรวม ดังนี้

**ตารางที่ 15** แสดงผลการศึกษาเปรียบเทียบโดยภาพรวมของงานสอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากร

ข้อมูลที่ทำการศึกษา	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
1. วัตถุประสงค์	- แสดงความเห็นต่องบการเงิน	- เพื่อการจัดเก็บภาษีให้ครบถ้วนถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย - เพื่อเป็นการป้องปรามผู้เสียภาษีให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง
2. ขอบเขต	- ตามมาตรฐานงานสอบบัญชี - ตามหนังสือตอบรับงาน	- ตรวจสอบความถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร - สอบทานความถูกต้องจากข้อมูลในงบการเงิน
3. ความรับผิดชอบ - การรักษาความลับของลูกค้า - ความรับผิดชอบต่องบการเงินและแบบแสดงรายการภาษี - การควบคุมภายในและบุคคลที่สาม - ความรับผิดชอบต่อการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร	มี ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป มี ตามมาตรฐานการสอบบัญชีและหนังสือตอบรับงาน	มี สอบทานรายการในงบการเงินและแบบแจ้งข้อความในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่มี เจ้าพนักงานอาจต้องรับผิดชอบทางแพ่ง กรณีขาดอายุความในการประเมินภาษี
4. จรรยาบรรณวิชาชีพ	มี	มี
5. ประเภทงานตรวจสอบ	เน้นการตรวจสอบงบการเงิน	เน้นการตรวจสอบด้านภาษีอากร

ข้อมูลที่ทำการศึกษา	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
6. ขั้นตอนการปฏิบัติงาน <ul style="list-style-type: none"> <li>- การเตรียมการ</li> <li>- การวางแผนการตรวจสอบ</li> <li>- การปฏิบัติงาน</li> <li>- การรายงาน</li> <li>- การติดตามผลการตรวจสอบ</li> </ul>	มี มี มี ตามลักษณะงานของตน มี ตามลักษณะงานของตน ไม่มี	มี มี มี ตามลักษณะงานของตน มี ตามลักษณะงานของตน มี ตามประเด็นส่วนเกี่ยวข้องกับ ความผิดที่ตรวจพบ
7. กระบวนการปฏิบัติงาน <ul style="list-style-type: none"> <li>- การเตรียมการ</li> <li>- การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน</li> <li>- การจัดทำแนวการตรวจสอบ</li> <li>- การจัดทำหนังสือตอบรับงาน</li> <li>- การวิเคราะห์ความเสี่ยง</li> </ul>	มี มี มี เน้นรายการในงบการเงิน มี มี	มี มี มี เน้นด้านภาษีอากร ไม่มี เป็นการใช้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินแทน ไม่มี ใช้วิธีการวิเคราะห์งบการเงินเนื่องจากความเสี่ยงในขณะตรวจได้เปลี่ยนแปลงไป จึงเน้นความเสี่ยงตามความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรแทน
8. กระบวนการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ <ul style="list-style-type: none"> <li>- การตรวจสอบระหว่างกาล</li> <li>- การสังเกตการณ์ตรวจนับทรัพย์สิน</li> <li>- การตรวจขั้นสุดท้าย</li> </ul>	มี มี มี	มี กรณีออกตรวจปฏิบัติการ มี กรณีออกตรวจเฉพาะประเด็น มี และใช้กรณีการตรวจสอบโดยการออกหมายเรียก
9. เทคนิคการตรวจสอบ	ตามมาตรฐานการสอบบัญชี	ใช้ในลักษณะเดียวกัน
10. กระจายทำการ	มีการแยกเพิ่มกระจายทำการ	ไม่มี การแยกเพิ่ม ใช้เป็นสำนวนการตรวจสอบ

ข้อมูลที่ทำการศึกษา	งานสอบบัญชี	งานตรวจสอบภาษีอากร
11. การรายงานผลการตรวจสอบ	รายงานภาพรวมของการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการรายงาน - วรรคนำ - วรรคขอบเขต - วรรคความเห็น	- รายงานสรุปย่อ - รายงานผลการตรวจแต่ละ ประเภทภาษี

จากการศึกษางานสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีและงานตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรของภาครัฐ พบว่า ในส่วนของวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตความรับผิดชอบ ประเภทงานสอบบัญชีและการตรวจสอบภาษีอากร ขั้นตอนและกระบวนการปฏิบัติงาน กระดาษทำการ และการรายงานการตรวจสอบ มีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน ส่วนในเรื่องของจรรยาบรรณวิชาชีพ เทคนิคการตรวจสอบ มีความคล้ายคลึงกันและสามารถนำมาใช้ร่วมกันได้ จะเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานยิ่งขึ้น