

## บทที่ 2

### ทฤษฎีที่ใช้ศึกษาและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาค้นคว้าแบบอิสระครั้งนี้ ได้มีการศึกษาทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นแนวทางในการรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมของผู้สอบบัญชี ซึ่งทฤษฎีที่เกี่ยวข้องนั้นประกอบเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

#### 1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการสอบบัญชี

##### 1.1 ความหมาย

การสอบบัญชี<sup>1</sup> หมายถึง การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นโดยผู้สอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

คณะกรรมการแนวคิดการสอบบัญชีพื้นฐานของสมาคมการบัญชีอเมริกัน (The American Accounting Association : AAA) ได้ให้คำนิยามของการสอบบัญชีไว้ว่า “การสอบบัญชีเป็นกระบวนการของการรวบรวมการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศ เพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและอิสระ”

<sup>1</sup> พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี, (ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, กรุงเทพมหานคร, 2543),

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ<sup>2</sup>

การตรวจสอบงบการเงินของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่มีสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชี ในรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่อง ความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพ หรือประสิทธิผลในการบริหารงานของผู้บริหาร

## 1.3 หลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ 3 ประการ คือ

1. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี<sup>3</sup> ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

- ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- ความรู้ความสามารถ และมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ และการรักษาความลับ
- ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบ

วิชาชีพสอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

2. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing – ISAs) ซึ่งประกอบด้วย หลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ที่อยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณะอื่น

3. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผน และปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น โดยปกติผู้สอบบัญชีคาดหวัง

<sup>2</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200. กรุงเทพฯ: สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย,2542,หน้า 3

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 , มาตรา 46 – 47 , แหล่งที่มา <http://www.icaat.go.th> (31 มกราคม 2548)

ว่าจะพบหลักฐานที่จะสนับสนุนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยผู้บริหาร แต่ต้องไม่สันนิษฐานว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นสิ่งถูกต้องเสมอไป

#### 1.4 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบ ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนได้ตรวจสอบว่างบการเงินนั้น แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด ส่วนผู้บริหารกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำ และนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้นการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดชอบของผู้บริหารในเรื่องดังกล่าวได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการป้องกันการทุจริต และข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบการทุจริต และข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบ และอาจช่วยยับยั้งการทุจริต และข้อผิดพลาดนั้นได้

#### 1.5 การวางแผนงานสอบบัญชี

การวางแผน<sup>4</sup> หมายถึงการพัฒนากลยุทธ์ทั่วไป และวิธีการโดยละเอียดสำหรับลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบที่คาดว่าจะได้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ และทันต่อเหตุการณ์

การวางแผนงานสอบบัญชีที่เพียงพอ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่าได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม สามารถระบุปัญหาที่อาจเกิดขึ้น และทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว การวางแผนงานช่วยให้มีการมอบหมายงานแก่ผู้ช่วยอย่างเหมาะสม และช่วยในการประสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่น และผู้เชี่ยวชาญ

#### แผนการสอบบัญชีโดยรวม

ในการวางแผนการสอบบัญชีโดยรวมให้ได้ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ
- ความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน
- ความเสี่ยงและสาระสำคัญ
- ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการปฏิบัติงาน
- การประสานงาน การสั่งการ การควบคุมงาน และการสอบทานงานสอบบัญชี
- เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีในกิจการที่ตรวจสอบ เช่น สถานการณ์ที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ เช่น รายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>4</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300, หน้า 3

เมื่อผู้สอบบัญชีจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมแล้ว งานขั้นต่อมาผู้สอบบัญชีควรจัดทำ  
 แนวการสอบบัญชี (Audit Program) เพื่อวางแผนและระบุวิธีการตรวจสอบในรายละเอียดก่อนที่จะ  
 จะปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่าง ๆ ในงบการเงิน โดยแนวการสอบบัญชีเป็นกระดาษทำการของ  
 ผู้สอบบัญชี ซึ่งแสดงถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ซึ่งสอดคล้องกับ  
 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม แนวการสอบบัญชีให้ประโยชน์  
 ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีดังนี้

1. แนวการสอบบัญชีใช้เป็นคำสั่งงานแก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี โดยจะระบุถึงวิธีการตรวจสอบ  
 ที่จะใช้ ขนาดตัวอย่างที่จะเลือกมาตรวจสอบ ซึ่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตาม  
 วิธีที่ระบุในแนวการสอบบัญชีได้ เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการ

2. แนวการสอบบัญชีใช้ในการควบคุม และบันทึกการปฏิบัติงาน ให้เป็นไปอย่างถูกต้อง  
 โดยแนวการสอบบัญชีที่คิดจะระบุถึง

- วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เพื่อให้แน่ใจว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้สามารถ  
 บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้ได้

- ดัชนีกระดาษทำการอ้างอิง เพื่ออ้างอิงถึงงานตรวจสอบในกระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง

- ระยะเวลาโดยประมาณที่จะใช้ในการตรวจสอบ เพื่อควบคุมเวลาและงบประมาณที่ผู้ช่วย  
 ผู้สอบบัญชี และตัวผู้สอบบัญชีเองใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

- ลายมือชื่อผู้ตรวจสอบ และผู้สอบทาน โดยระบุวันที่ตรวจสอบและสอบทานเสร็จสิ้นเพื่อ  
 เป็นหลักฐานว่าได้ปฏิบัติงานตามที่ระบุไว้ในแนวการสอบบัญชีอย่างครบถ้วน และมีกรสอบทาน  
 งานของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอย่างเหมาะสมแล้ว

ในช่วงระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรทบทวนแผนการสอบบัญชี  
 โดยรวม และแนวการสอบบัญชีตามความจำเป็น เพื่อให้สามารถรองรับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง  
 ไปหรือได้รับผลที่ไม่คาดหมายจากการตรวจสอบ โดยเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญควร  
 บันทึกไว้ด้วย

#### ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ<sup>5</sup>

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรมีหรือได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่  
 ตรวจสอบอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุ และเข้าใจเหตุการณ์ รายการ และวิธี  
 ปฏิบัติงาน ซึ่งผู้สอบบัญชีเห็นว่าอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่องบการเงิน หรือต่อการปฏิบัติงาน  
 ตรวจสอบ หรือต่อรายงานของผู้สอบบัญชี

<sup>5</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 310, หน้า 3

เมื่อผู้สอบบัญชีรวบรวมข้อมูลความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอแล้ว ผู้สอบบัญชีจะสามารถนำมาใช้เป็นประโยชน์ในการวางแผนงานสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

1. ช่วยให้เห็นเข้าใจในระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการที่ตรวจสอบ และทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินเบื้องต้นว่า งบการเงินของกิจการเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของแต่ละกิจการอาจมีลักษณะเฉพาะ เช่น ระบบบัญชีของธุรกิจน้ำมัน ระบบบัญชีของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ จะมีความแตกต่างกัน ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องหาความรู้เพิ่มเติม และจัดทีมตรวจสอบที่มีความรู้ในธุรกิจที่ตรวจสอบนั้น ๆ

2. ช่วยประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของกิจการที่ตรวจสอบ โดยความเสี่ยงสืบเนื่อง<sup>6</sup> หมายถึงโอกาสที่ขอลดงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ในขอลดงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่นโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ โดยปกติกิจการแต่ละกิจการจะมีความเสี่ยงสืบเนื่องที่ต่างกัน เช่น ธุรกิจที่ผลิตหรือขายสินค้าเกี่ยวกับเทคโนโลยีใหม่ๆ ย่อมมีความเสี่ยงสืบเนื่องที่สินค้าจะมีโอกาสล้าสมัยมากกว่าธุรกิจที่ผลิตหรือขายสินค้าทั่วไป โดยผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องดังกล่าวจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนด ลักษณะระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมโดยมุ่งตรวจสอบรายการที่มีความเสี่ยงสูง ซึ่งผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ

ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ประสบการณ์ในการตรวจสอบของปีที่ผ่านมา
2. การปรึกษาและสอบถามกับผู้บริหารระดับสูงของกิจการ หรือพนักงานระดับปฏิบัติงานของกิจการที่มีความรู้ และปฏิบัติงานจริง
3. ปรึกษากับผู้สอบบัญชีอื่น ที่ปรึกษาภายนอก หรือที่ปรึกษาอื่น ซึ่งมีความรู้และเชี่ยวชาญในกิจการประเภทที่ตรวจสอบ
4. สิ่งตีพิมพ์ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบ เช่น รายงานภาวะเศรษฐกิจ วารสารธุรกิจ
5. กฎหมาย หรือกฎเกณฑ์ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกัับกิจการที่ตรวจสอบ
6. การเยี่ยมชมสถานประกอบการ และโรงงานของกิจการที่ตรวจสอบ
7. เอกสารที่กิจการจัดทำ เช่น รายงานประจำปี คู่มือระบบบัญชีและระบบควบคุมภายใน

<sup>6</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2542-2544), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 3

### ความมีสาระสำคัญในการสอบบัญชี

ความมีสาระสำคัญหรือนัยสำคัญ<sup>7</sup> (Materiality) ตามความหมายทางการบัญชีหมายถึงข้อมูลรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีใด ที่หากการไม่แสดงข้อมูลนั้น หรือแสดงข้อมูลนั้นผิดพลาด จะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้นในการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ยอมรับได้ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบงบการเงินว่าได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ กล่าวคือหากผู้สอบบัญชีตรวจพบว่า งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกินกว่าระดับความมีสาระสำคัญที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีต้องเสนอให้ลูกค้าทำการปรับปรุงแก้ไขในงบการเงินให้ถูกต้อง และถ้าผู้บริหารของกิจการไม่เห็นด้วยที่จะทำการปรับปรุงตามที่ผู้สอบบัญชีเสนอ ผู้สอบบัญชีจะไม่อาจแสดงความคิดเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขในรายงานการสอบบัญชีได้ ทั้งนี้เนื่องจากการไม่ปรับปรุงแก้ไขนั้น จะทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ

ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจะกำหนดระดับความมีสาระสำคัญในการสอบบัญชี โดยใช้พิจารณา หรือดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งอาจพิจารณากำหนดความมีสาระสำคัญโดยเปรียบเทียบกับขนาดของกิจการโดยใช้รายการในงบการเงินเป็นฐาน เช่น อาจกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนภาษี หรือถ้าเป็นกิจการที่มีกำไรสุทธิต่ำมากอย่างมากในแต่ละปี ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดระดับความมีสาระสำคัญจาก ยอดขายรวม หรือสินทรัพย์รวม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและประสบการณ์ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

### 1.6 ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรมีความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งควรมีความรู้เกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบ และพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี และกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่า ความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับที่ยอมรับได้ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk)<sup>7</sup> หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชีประกอบด้วย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

<sup>7</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 3

ความเสี่ยงสืบเนื่อง ( Inherent Risk )<sup>8</sup> หมายถึงโอกาสที่ข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงประเภทนี้เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยปกติในแต่ละกิจการ กล่าวคือเมื่อใดก็ตามที่จะทำกิจการหรือกิจการงานนั้น ๆ ความเสี่ยงสืบเนื่องจากกิจกรรมนั้นจะเกิดขึ้นแน่นอน ส่วนความเสี่ยงจะมีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือแต่ละรายการที่ตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น รายการที่ต้องอาศัยดุลยพินิจ และการตัดสินใจของผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น บัญชีค่าเสื่อมหนี้สงสัยจะสูญ บัญชีสำรองเพื่อสินค้าล้าสมัย เป็นต้น บัญชีเหล่านี้ย่อมมีความเสี่ยงสูงกว่าบัญชีหรือรายการซื้อและขายสินค้าซึ่งจะมีเอกสารหลักฐานเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน หรืออย่างเช่น กิจการที่มีรายการค้ากับต่างประเทศย่อมเกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk)<sup>9</sup> หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบ และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อบกพร่องหรือประเภทรายการอื่น ตัวอย่างของกิจการที่มีความเสี่ยงจากการควบคุมสูงเช่น ในกิจการที่ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเหมาะสมโดยพนักงานหนึ่งคนอาจปฏิบัติงานหลายหน้าที่ โดยอาจรับผิดชอบทั้งด้านการบันทึกบัญชี และการดูแลเก็บรักษาทรัพย์สิน หรือไม่มีกรณีสอบบัญชีที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอน หรือบางกรณีกิจการอาจมีระบบการควบคุมภายในที่ดี แต่พนักงานอาจไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ผู้สอบบัญชีจะวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อช่วยให้ทราบว่ากิจการที่ตรวจสอบน่าจะมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ ในงบการเงินมากน้อยเพียงใด และควรเน้นตรวจสอบรายการใด ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดวิธีการ และปริมาณการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบได้

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection Risk)<sup>10</sup> หมายถึงความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้น อาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในข้อบกพร่องหรือประเภทของรายการอื่น ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจสอบ และ

<sup>8</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2542-2544), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400, หน้า 3

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 4

ปฏิบัติการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอจนทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบต่ำลงถึงระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ โดยสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการตรวจสอบคือ

1. วิธีการเลือกตัวอย่างเพื่อใช้ทดสอบรายการไม่เหมาะสม เนื่องจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบหลักฐานเอกสารทั้งหมดที่มีอยู่ แต่จะใช้การเลือกตัวอย่างและทดสอบตัวอย่างที่เลือกมาเพื่อใช้เป็นตัวแทนของประชากร หรือเอกสารหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ตัวแทนที่แท้จริงของประชากรทั้งหมดนั้นย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงที่จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลการตรวจสอบผิดพลาดจากตัวอย่างที่เลือกมาตรวจสอบอย่างไม่เหมาะสม

2. วิธีการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ ในบางครั้งวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ กล่าวคือไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญได้ หรือแม้แต่จะใช้วิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ แต่ในระหว่างปฏิบัติงานจริง อาจมีข้อบกพร่องผิดพลาดในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หรือจากตัวผู้สอบบัญชีเอง ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

### 1.7 หลักฐานการสอบบัญชี

หลักฐานการสอบบัญชี<sup>11</sup> หมายถึง ข้อมูลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับ และใช้สรุปเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินหลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยเอกสารเบื้องต้น และบันทึกทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน และข้อมูลประกอบรายการจากแหล่งภายนอกกิจการ

ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติการตรวจสอบจนได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอ และเหมาะสม ทั้งหลักฐานการสอบบัญชีจากการทดสอบการควบคุม และจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยการทดสอบการควบคุม (Test of Control)<sup>12</sup> หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบ และการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในส่วนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test)<sup>13</sup> หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี ที่ทำให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินโดยความเพียงพอหมายถึง ปริมาณของหลักฐาน ส่วนความเหมาะสม

<sup>11</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2542-2544), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500, หน้า 3

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน

หมายถึง คุณภาพและความเชื่อถือได้ของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถสรุปความเห็นได้อย่างสมเหตุสมผล

วิธีการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี มาจากการใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง หรือหลายวิธีประกอบกัน ดังต่อไปนี้

### 1. การตรวจ

การตรวจ ประกอบด้วย การตรวจบันทึกทางการบัญชี เอกสารหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตน การตรวจบันทึกทางบัญชีและเอกสารหลักฐานประกอบรายการต่าง ๆ ทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความเชื่อถือได้ในระดับที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มาของหลักฐาน และความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ครอบคลุมถึงขั้นตอนที่มาจากหลักฐาน เช่น เอกสารหลักฐานที่มาจากแหล่งภายนอกกิจการ ย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่าเอกสารที่กิจการเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือเอกสารทางบัญชีที่มาจากระบบการควบคุมภายในที่ดีมีประสิทธิภาพ ย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่าเอกสารหลักฐานที่มาจากกิจการที่มีระบบการควบคุมภายในไม่ดี

การตรวจสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น ตรวจนับเงินสด ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ทำให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้เกี่ยวกับความมีอยู่จริง แต่ไม่ได้แสดงถึงความมีเจ้าของ หรือการแสดงผลค่าของสินทรัพย์นั้นถูกต้อง

### 2. การสังเกตการณ์

การสังเกตการณ์เป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของพนักงานของกิจการ เช่น สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือว่าได้มีการปฏิบัติตามแผนการตรวจนับที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ หรือการสังเกตการณ์ว่าพนักงานมีการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่

### 3. การสอบถาม

การสอบถาม ประกอบด้วย การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามอาจทำได้ตั้งแต่การสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือการสอบถามด้วยวาจา เช่น การสอบถามผู้บริหารถึงเหตุการณ์ที่สำคัญภายหลังวันปิดบัญชี หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าหรือภาระผูกพันของกิจการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่ได้จากการสอบถามเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรที่จะใช้การสอบถามร่วมกับวิธีการการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม

#### 4. การขอคำยืนยัน

การขอคำยืนยันคือ การขอคำตอบของข้อสอบถาม เพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในบันทึกทางบัญชี เช่น การส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดจากลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ของกิจการ การขอคำยืนยันยอดจากธนาคารที่กิจการมีบัญชีอยู่ หรือเคยมีบัญชีอยู่ เป็นต้น การขอคำยืนยันยอดจะได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอกซึ่งเป็นอิสระจากกิจการ ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีได้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือ แต่ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องควบคุมการยืนยันยอดอย่างใกล้ชิด เช่น ผู้สอบบัญชีควรจะเป็นผู้ส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดจากลูกหนี้และเจ้าหนี้ด้วยตนเองหรือผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีเอง โดยอาจให้กิจการเป็นผู้จัดเตรียมข้อมูลให้ และให้ลูกหนี้และเจ้าหนี้ตอบยืนยันยอดกลับมายังผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานของผู้สอบบัญชีโดยตรง

#### 5. การคำนวณ

การคำนวณ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้นและบันทึกทางการบัญชี หรือทดสอบการคำนวณโดยอิสระของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย เช่น การทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน การทดสอบการคำนวณยอดขายรวมในรายงานภาษีขาย เป็นต้น

#### 6. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วย การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ รวมทั้งการตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นหรือเบี่ยงเบนไปจากที่คาดการณ์ไว้ เช่น การวิเคราะห์อัตรากำไรขั้นต้นของกิจการเปรียบเทียบกับปีก่อนหรือกับกิจการอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาสิ่งที่ผิดปกติ เช่น ค่าใช้จ่ายบางรายการเพิ่มขึ้น หรือลดลงจากปีก่อนเป็นจำนวนมาก เป็นต้น การวิเคราะห์เปรียบเทียบจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชี สามารถบ่งชี้ในเบื้องต้นได้ว่ารายการหรือบัญชีใดอาจจะมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นมากน้อยเพียงใด และควรขยายหรือลดขอบเขตของการตรวจสอบบัญชี

ดังนั้นในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการทั้ง 6 วิธีดังกล่าวร่วมกัน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม และทำให้สามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

## 1.8 ภาระดาทำการของผู้สอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรมีภาระดาทำการ เพื่อจดบันทึกเรื่องต่าง ๆ ที่มีความสำคัญในทุกขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งเรื่องต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกไว้ในภาระดาทำการ ประกอบด้วย

- กระบวนการที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อเป็นหลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้มีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปโดยเริ่มตั้งแต่ การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจก่อนรับงาน การประเมินความเสี่ยงทางวิชาชีพก่อนรับงานว่าผู้สอบบัญชีมีความรู้ความสามารถเพียงพอกับงานที่จะรับหรือไม่ การเสนอราคาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ การทำหนังสือตอบรับงาน การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจที่รับตรวจสอบ การวิเคราะห์ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risks) การวางแผนงานสอบบัญชี การกำหนดระดับของความมีสาระสำคัญ การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน และประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม พัฒนาแนวการสอบบัญชี (Audit Programs) และการปฏิบัติงานตามแนวการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ ซึ่งประกอบด้วย การทดสอบการควบคุม และการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

- หลักฐานต่าง ๆ ในการสอบบัญชี ที่ได้มาจากวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีกำหนดขึ้นจากการวางแผนการตรวจสอบ โดยหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีเก็บ และรวบรวมไว้ในภาระดาทำการ มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ซึ่งหลักฐานต่าง ๆ ต้องปรากฏให้ชัดเจนในภาระดาทำการที่กล่าวถึงกระบวนการและสาเหตุ ที่ทำให้ได้ข้อสรุปผลจากการตรวจสอบและรายงานไว้เช่นนั้นเพราะเหตุใด รวมทั้งการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีไว้ในภาระดาทำการ จะเป็นหลักฐานว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

### รูปแบบและเนื้อหาของภาระดาทำการ

ภาระดาทำการของผู้สอบบัญชี ก็เหมือนกับเอกสารที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพอื่น ๆ โดยทั่วไปที่จะต้องมึลักษณะที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นเอกสารที่ดี ซึ่งควรมีคุณลักษณะดังต่อไปนี้

- ให้ข้อมูลสมบูรณ์และถูกต้อง
- ชัดเจน ใช้ภาษาที่เข้าใจง่าย กระชับ และไม่คลุมเครือ
- สะอาดเป็นระเบียบเรียบร้อย และง่ายต่อการอ่าน
- มีรายละเอียดเพียงพอต่อการตัดสินใจไปในทางใดทางหนึ่ง
- รูปแบบเป็นมาตรฐาน トラบเท่าที่สามารถจะกระทำได้เพื่อให้ง่ายต่อการเข้าใจตรงกันซึ่งอาจเป็นมาตรฐานของแต่ละสำนักงาน หรือมาตรฐานที่ใช้ทั่วไป เช่น แบบการขอข้อมูลจากธนาคาร

- รูปแบบเหมาะสมกับการให้ข้อมูล เช่น เป็นคำบรรยาย หากเป็นข้อสรุปความเห็นจากการตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ หรือ เป็นตาราง หากเป็นแนวการตรวจสอบ ( ซึ่งอาจกำหนดเป็นมาตรฐานของแต่ละสำนักงาน ) หรืออาจเป็นในรูปการวิเคราะห์เปรียบเทียบ หากเป็นกระดาษทำการที่ได้จากการวิเคราะห์ เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า เป็นต้น

- รูปแบบสะดวกต่อการสอบทานตามลำดับขั้น เช่น มีเนื้อที่ว่างสำหรับให้หัวหน้าผู้ควบคุมงานแสดงความเห็นเพิ่มเติม และลงลายชื่อเพื่อแสดงว่าได้สอบทานแล้ว และมีความเห็นเช่นใด เห็นด้วยหรือไม่เพียงใด ต้องตรวจสอบเพิ่มเติมในส่วนไหนบ้าง

นอกจากนี้ กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีในแต่ละแผ่นควรมีข้อมูลต่อไปนี้

#### ท่อนบนของกระดาษทำการ

- ชื่อสำนักงานสอบบัญชี
- ชื่อกิจการที่ตรวจสอบ
- งวดบัญชี ( ปี หรือ ไตรมาส ) ที่ตรวจสอบงบการเงิน
- ชื่อบัญชี (องค์ประกอบของงบการเงิน) ที่ตรวจสอบ เช่น บัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีลูกหนี้

#### ท่อนกลางของกระดาษทำการ

- วัตถุประสงค์ของกระดาษทำการแผ่นนี้
- รายละเอียดของวิธีการตรวจสอบที่ใช้
- แหล่งที่มาของข้อมูล
- กระดาษทำการอื่นอ้างอิงซึ่งกันและกัน
- เครื่องหมายที่ใช้ในการตรวจสอบ พร้อมคำอธิบายเครื่องหมายอย่างย่อ
- สรุปผล และข้อสังเกตที่ได้จากวิธีการตรวจสอบ

#### ท่อนล่างของกระดาษทำการ

- ผู้จัดทำกระดาษทำการ
- วันที่ทำการตรวจสอบเสร็จ (วันที่จัดทำกระดาษทำการเสร็จเรียบร้อย)
- ผู้สอบทานกระดาษทำการ และวันที่ทำการสอบทานเสร็จ

มาตรฐานการสอบบัญชีมิได้กำหนดไว้ตายตัวว่า กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี ควรมีรูปแบบและเนื้อหาอย่างไร เนื่องจากความหลากหลายของธุรกิจที่ตรวจสอบ ความหลากหลายของขนาดของธุรกิจที่ตรวจสอบ และความหลากหลายของแต่ละรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นในแต่ละธุรกิจ รวมทั้งขนาดของสำนักงานสอบบัญชีที่แตกต่างกัน ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีแต่ละคนซึ่งอาจแตกต่างกัน ทำให้รูปแบบ และเนื้อหากระดาษทำการอาจมีความแตกต่างกัน แต่มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญในการจัดทำกระดาษทำการมีเหมือนกันคือ เพื่อเป็นหลักฐานว่าได้ปฏิบัติตาม

การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นเอกสารหลักฐานประกอบการสรุปผลการตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

### 1.9 การสรุปผลงานสอบบัญชีและการรายงาน

รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นขั้นสุดท้ายในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยเป็นข้อสรุปผลจากการปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น และคณะกรรมการของกิจการ รวมทั้งผู้ใช้งบการเงินอื่น เช่น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในเรื่องของการรายงานผลการตรวจสอบเป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบโดยชัดแจ้งจากรายงานดังกล่าวว่า งบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด รวมทั้งงบการเงินมีการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นที่ผู้สอบบัญชีคิดว่ามีสาระสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน อย่างเพียงพอและครบถ้วนแล้วหรือไม่ นอกจากนี้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับความเชื่อมั่นและความเชื่อถือได้ของงบการเงินว่ามีมากน้อยเพียงใด ตามความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะขึ้นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

#### องค์ประกอบพื้นฐานในรายงานของผู้สอบบัญชี<sup>14</sup>

1. ชื่อรายงาน ควรใช้ชื่อว่า “รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เพื่อให้ผู้อ่านสามารถแยกได้ชัดเจนว่าเป็นรายงานของผู้สอบบัญชี ไม่ใช่รายงานอื่นที่กิจการเป็นผู้จัดทำ
2. ผู้รับรายงาน ควรระบุชื่อผู้รับรายงานของผู้สอบบัญชี โดยปกติผู้สอบบัญชีจะรายงานต่อผู้ถือหุ้น หรือคณะกรรมการของกิจการที่ตรวจสอบ
3. วรรณคดี ควรระบุถึงงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบ สำหรับงวดบัญชี และวันสิ้นสุดงวดบัญชี และมีข้อความที่ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการแสดงความเห็นจากผลการตรวจสอบ
4. วรรณคดีขอบเขต จะอธิบายถึงขอบเขตของการตรวจสอบ โดยระบุว่าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ต้องวางแผน และปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่า งบการเงินแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่โดยในวรรณคดีจะอธิบายว่าการตรวจสอบประกอบด้วย
  - การใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
  - การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ในการจัดทำงบการเงิน

<sup>14</sup> คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี(2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700, หน้า 3

- การประเมินประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ที่กิจการจัดทำ
  - การประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม
5. วรรคความเห็น ผู้สอบบัญชีควรแสดงความเห็นอย่างชัดเจนว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ เพียงใด
6. วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยปกติจะใช้วันสิ้นสุดการตรวจสอบเป็นวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี
7. ที่ตั้งสำนักงานของผู้สอบบัญชี
8. ลายมือชื่อของผู้สอบบัญชี

#### ประเภทของรายงานของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ สามารถจำแนกประเภทของรายงานตามการแสดงความเห็น โดยแบ่งเป็น 4 ประเภท ดังต่อไปนี้

##### 1. การแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข (Unqualified Opinion)

ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป และได้หลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมจนสามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นว่า งบการเงินที่ตรวจสอบมีการแสดงรายการ และเปิดเผยข้อมูลอย่างถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

##### 2. แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข (Qualified Opinion)

ผู้สอบบัญชีไม่อาจแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขได้ เมื่อขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ในส่วนที่มีสาระสำคัญได้ เช่น ไม่สามารถเข้าถึงเหตุการณ์ที่ควรนับสินค้าคงเหลือ หรือผู้สอบบัญชีมีข้อขัดแย้งกับ ผู้บริหารของกิจการในส่วนที่มีสาระสำคัญ เช่น ขัดแย้งในเรื่องนโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ หรือประมาณการทางบัญชีที่กิจการใช้ หรือความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูล โดยผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มวรรคอธิบายก่อนวรรคความเห็น เพื่ออธิบายถึงข้อมูล และเหตุการณ์ความขัดแย้งที่เกิดขึ้น หรือการถูกจำกัดขอบเขตที่มี และควรระบุจำนวนเงิน และผลกระทบต่องบการเงิน (หากสามารถระบุได้) ในวรรคอธิบายด้วย

##### 3. แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง (Adverse Opinion)

เมื่อผู้สอบบัญชีมีข้อขัดแย้งกับผู้บริหารตามที่กล่าวในข้อที่ 2 และหากข้อขัดแย้งดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีควรจะแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

##### 4. การไม่แสดงความเห็น (Disclaim Opinion)

เมื่อผลกระทบที่เป็นไปได้ของการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบตามที่กล่าวในข้อที่ 2 มีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน และผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมได้ ผู้สอบบัญชีจึงไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบได้

## 2. ข้อควรพิจารณาเป็นพิเศษในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม<sup>15</sup>

โดยปกติผู้สอบบัญชีสามารถใช้มาตรฐานการสอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการต่าง ๆ ได้ทุกประเภทและทุกขนาด ไม่ว่ากิจการนั้นจะประกอบธุรกิจอะไร หรือเป็นธุรกิจขนาดใหญ่หรือขนาดย่อม เพียงแต่ผู้สอบบัญชีต้องมีการปรับปรุงวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับสถานการณ์ต่าง ๆ ของกิจการ การสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมแตกต่างจากการสอบบัญชีธุรกิจขนาดใหญ่ เนื่องจากการจัดทำเอกสารหลักฐานอาจจะไม่ต้องผ่านขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน หรืออาจมีข้อจำกัดในการควบคุมภายใน ดังนั้นโดยปกติการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมจะมีขั้นตอนของการวางแผน และการปฏิบัติงานที่ซับซ้อนน้อยกว่า และอาจมีจำนวนผู้ช่วยผู้สอบน้อยกว่า

ลักษณะของธุรกิจขนาดย่อมจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. มียอดรวมของงบดุล รวมทั้งรายได้ค่าใช้จ่าย และจำนวนพนักงานไม่มาก
2. การบริหารงานจะอยู่กับกลุ่มบุคคลจำนวนน้อย หรือบุคคลคนเดียวซึ่งอาจเป็นเจ้าของกิจการโดยเจ้าของกิจการยังต้องไปเกี่ยวข้องกับบริหารงานประจำวัน เช่นการรับจ่าย ซื้อมาขายไปประจำวัน โดยเจ้าของกิจการเหล่านี้จะร่วมบริหารงานประจำวันร่วมกับลูกน้องอีกไม่กี่คน โดยแต่ละคนอาจรับผิดชอบงานหลายหน้าที่
3. แหล่งที่มาของรายได้มีน้อย โดยปกติธุรกิจขนาดย่อมจะมีประเภทผลิตภัณฑ์ หรือบริการไม่มาก และมีสถานประกอบการแห่งเดียวหรือไม่กี่แห่ง ลักษณะดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจศึกษาเพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบได้ง่ายกว่าธุรกิจขนาดใหญ่
4. การบันทึกรายการทางบัญชีไม่ยุ่งยากซับซ้อน ธุรกิจขนาดย่อมต้องเก็บรักษาเอกสารทางบัญชีเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง โดยส่วนใหญ่ธุรกิจขนาดย่อมจะจ้างพนักงานเพียงไม่กี่คนทำหน้าที่บันทึกการทั้งหมด เนื่องจากรายการของกิจการมีไม่มากและไม่ยุ่งยากซับซ้อน หรือบางครั้งธุรกิจขนาดย่อมจะจ้างบุคคลภายนอก (สำนักงานรับทำบัญชี) บันทึกการทางบัญชีแทนทั้งหมด
5. กิจการมีข้อจำกัดในการควบคุมภายใน โดยส่วนมากเจ้าของธุรกิจขนาดย่อมมักจะคิดว่าระบบควบคุมภายในที่ยุ่งยากซับซ้อนเป็นสิ่งไม่จำเป็น หรือเป็นการสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายโดยใช้เหตุ

<sup>15</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติงานสอบบัญชี รหัส 1005 เรื่องข้อควรพิจารณาเป็นพิเศษในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม , 2547

ดังนั้นธุรกิจขนาดย่อมโดยทั่วไปจะมีจำนวนพนักงานไม่เพียงพอ ในการแบ่งแยกหน้าที่ แต่อาจชดเชยได้จากการติดตามและควบคุมการปฏิบัติงานประจำวันจากเจ้าของกิจการอย่างใกล้ชิด อย่างไรก็ตามการติดตามและควบคุมการปฏิบัติงานประจำวันจากเจ้าของกิจการอย่างใกล้ชิด อาจทำให้มีการข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ และทำให้การบันทึกบัญชีไม่ถูกต้องครบถ้วนได้ง่าย ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับทัศนคติ ความซื่อสัตย์สุจริต และแรงจูงใจของเจ้าของกิจการ

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี แต่ผู้สอบบัญชีควรจะต้องดัดแปลงวิธีการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากขนาด รูปแบบทางกฎหมาย โครงสร้างในการบริหารงาน และลักษณะของกิจกรรมในแต่ละธุรกิจ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรมีข้อควรพิจารณาเป็นพิเศษในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม ซึ่งอาจแตกต่างจากการตรวจสอบปกติในเรื่องต่างๆ ตั้งแต่การจัดทำข้อตกลงในการรับงาน การจัดทำกระดาษทำการ การทุจริตและข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น การวางแผนงานสอบบัญชี การกำหนดความมีสาระในการสอบบัญชี การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน การรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี การวิเคราะห์เปรียบเทียบ การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การดำเนินงานต่อเนื่อง คำรับรองของผู้บริหาร และการรายงานของผู้สอบบัญชีต่อธนาคารเงิน โดยจะกล่าวในรายละเอียดในแต่ละเรื่องดังต่อไปนี้

## 2.1 ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม

ในหลายกรณีผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการไม่ได้ตระหนัก หรือทราบถึงความรับผิดชอบของตน และของผู้สอบบัญชี โดยส่วนมากจะคิดว่างบการเงินไม่ใช่ความรับผิดชอบของตน โดยเฉพาะบุคคลที่ใช้บุคคลภายนอก (สำนักงานรับทำบัญชี) จัดทำบัญชีและงบการเงินให้ ดังนั้นในการรับงานผู้สอบบัญชีควรระบุถึงความรับผิดชอบของเจ้าของกิจการ และของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับความถูกต้องในการจัดทำงบการเงิน และต้องจัดเตรียมเอกสารให้ตรวจสอบอย่างครบถ้วน ส่วนผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ซึ่งในบางครั้งผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอที่จะแสดงความเห็นต่องบการเงินได้เนื่องจากจุดอ่อนที่เกิดจากลักษณะของธุรกิจขนาดย่อม ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจไม่รับงานสอบบัญชี หรือถอนตัวจากงานสอบบัญชีหลังจากมีหนังสือตอบรับงานแล้ว ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 ซึ่งกล่าวว่าหากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าจะไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ผู้สอบบัญชีควรจะไม่รับงานดังกล่าว หรืออีกทางเลือกหนึ่งผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจดำเนินการสอบบัญชีต่อ โดยแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน

## 2.2 ภาระค่าทำการของผู้สอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม

ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีผู้สอบบัญชี ควรมีความรู้ความเข้าใจในกิจการที่ตรวจสอบทั้งในเรื่องรายการค้าที่เกิดขึ้น การบันทึกบัญชี การควบคุมภายในต่างๆ ที่กิจการมี โดยในการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อมผู้สอบบัญชีและเจ้าของกิจการจะมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกัน คือสามารถติดต่อสอบถามกันได้โดยตรง หรือบางครั้งการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อม ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยตนเองโดยไม่มีผู้ช่วย จึงอาจลดขั้นตอนการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการแบ่งงาน สอบทานงานสอบบัญชีลงได้ อย่างไรก็ตามความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบ และการที่ผู้สอบบัญชีเป็นคนปฏิบัติงานด้วยตนเองนั้น ไม่ได้ลดความจำเป็นในการจัดทำภาระค่าทำการ เนื่องจากภาระค่าทำการเป็นการบันทึกหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ เพื่อสนับสนุนการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมควรจะบันทึกสิ่งต่อไปนี้ในภาระค่าทำการ

- การวางแผนงานสอบบัญชี
- แนวทางการสอบบัญชีที่ระบุลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการปฏิบัติงาน โดยในการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อมส่วนใหญ่จะเน้นที่การตรวจสอบเนื้อหาสาระ มากกว่าการทดสอบการควบคุมภายใน เนื่องจากธุรกิจขนาดย่อมมักมีความเสี่ยงในการควบคุมภายในอยู่ในระดับสูง
- ผลการปฏิบัติงานตามแนวทางการตรวจสอบที่กำหนดไว้
- ข้อสรุปจากหลักฐานที่ได้มา รายการปรับปรุงที่จำเป็นจากข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

## 2.3 การทุจริตและข้อผิดพลาด

การที่เจ้าของกิจการมีส่วนร่วมที่สำคัญในการบริหารและครอบงำกิจการ ซึ่งเป็นปัจจัยที่สำคัญในสภาพแวดล้อมของการควบคุมโดยรวม ซึ่งการควบคุมและสอบทานการปฏิบัติงานของพนักงานอย่างใกล้ชิดจากเจ้าของกิจการสามารถลดความเสี่ยงจากการผิดพลาด และการทุจริตของพนักงานได้ อย่างไรก็ตามก็มีจุดอ่อนเนื่องจากเจ้าของกิจการสามารถข้ามขั้นตอนของการควบคุมทั้งโดยตั้งใจหรือไม่ก็ได้ ดังนั้นในการวางแผนการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อม ผู้สอบบัญชียังคงต้องประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตและข้อผิดพลาดซึ่งอาจจะมี และทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างของสถานการณ์ หรือเหตุการณ์ที่เพิ่มความเสี่ยงของการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในธุรกิจขนาดย่อม มีดังนี้

- เจ้าของกิจการมีข้อบ่งชี้ถึงแรงจูงใจที่จะบิดเบือนงบการเงินทั้งนี้อาจลงรายได้ไม่ครบถ้วนหรือบันทึกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกิดขึ้นจริง เพื่อให้กิจการเสียหายน้อยลง
- มีจุดอ่อนในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายใน ซึ่งอาจทำให้เจ้าของกิจการนำรายการส่วนตัวไปปะปนกับรายการบัญชีของกิจการ

- มีปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เช่น รายการไม่มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม หรือไม่มีเอกสารประกอบรายการอย่างเพียงพอ
- มีรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มากผิดปกติ เช่น บัญชีลูกหนี้เงินให้ยืมแก่กรรมการ หรือเจ้าหน้าที่เงินกู้ยืมจากกรรมการ
- มีข้อพิพาทกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นข้อบ่งชี้ว่าอาจมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งกิจการอาจต้องถูกเบี้ยปรับ เงินเพิ่มในภายหลัง

ผู้สอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมต้องวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยคำนึงถึงเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่บ่งบอกว่าอาจมีการทุจริตหรือข้อผิดพลาดโดยการประเมินความเสี่ยงโดยอาศัยข้อมูลจากสถานการณ์ต่างๆ ผู้สอบบัญชีควรกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมว่าการทุจริตและข้อผิดพลาดที่อาจมีสาระสำคัญต่องบการเงินไม่ได้เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นผลของการทุจริตได้แสดงไว้อย่างเหมาะสมในงบการเงินหรือข้อผิดพลาดนั้นได้มีการแก้ไขแล้ว

#### 2.4 การวางแผนงานสอบบัญชี

โดยปกติการวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดย่อม ไม่ควรใช้เวลานานนักเมื่อเปรียบเทียบกับ การตรวจสอบธุรกิจขนาดใหญ่ เนื่องจากรายการค้าของธุรกิจขนาดย่อมไม่ซับซ้อน ทีมงานตรวจสอบจึงมีจำนวนไม่มากนัก โดยส่วนใหญ่ผู้สอบจะเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเองหรือประสานงานกับผู้ช่วยของตนโดยตรง

การวางแผนงานสอบบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดย่อม อาจทำโดยการประชุมกับเจ้าของกิจการ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการรับงานตรวจสอบเป็นปีแรก สิ่งที่ควรระบุไว้ในแผนงานสอบบัญชีโดยรวมได้แก่ รายละเอียดของวิธีการตรวจสอบหรือแนวการสอบบัญชี ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีใช้แนวการสอบบัญชีที่เป็นมาตรฐาน หรือแนวการสอบบัญชีที่ได้จัดเตรียมไว้ล่วงหน้า แนวการสอบบัญชีนั้น ควรมีการปรับปรุงให้เหมาะสมกับลักษณะเฉพาะของธุรกิจขนาดย่อม ที่ตรวจสอบ เช่น หากผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมชี้ให้เห็นว่ากิจการไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีเพียงพอ ผู้สอบบัญชีจะไม่ทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมภายในของกิจการ แต่อาจวางแผนการตรวจสอบโดยการทดสอบเนื้อหาสาระแทน

#### 2.5 ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขนาดย่อมที่ตรวจสอบ อย่างเพียงพอที่จะนำมาใช้ในการวางแผน และปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ความรู้ดังกล่าวจะสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจรายการ เหตุการณ์ และวิธีปฏิบัติงานทางบัญชีของกิจการ ความรู้

เกี่ยวกับธุรกิจขนาดย่อมที่ตรวจสอบ ทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงรายการที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ ที่มาของรายการทางบัญชี เอกสารประกอบรายการทางบัญชีที่ควรจะมี หรือหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถวินิจฉัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล

ผู้สอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมจะได้รับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ จากประสบการณ์การตรวจสอบปีที่ผ่านมาหรือจากการติดต่ออย่างใกล้ชิดกับเจ้าของกิจการอย่างสม่ำเสมอ โดยผู้สอบบัญชีควรสอบถามเพื่อได้ข้อมูลในเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้

- กิจกรรมต่าง ๆ ของธุรกิจขนาดย่อม ผลิตภัณฑ์และบริการหลัก ที่กิจการทำอยู่
- รูปแบบของการบริหาร ทักษะของผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ
- แนวโน้มของกิจการ สภาพคล่อง ความเพียงพอของเงินทุนหมุนเวียน
- กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมทั้งที่เกี่ยวกับภาษีอากร
- การบันทึกบัญชี นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้
- สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในที่มี

## 2.6 ความมีสาระสำคัญในการสอบบัญชี

ความมีสาระสำคัญ ตามแม่บทการบัญชี ให้คำนิยามไว้ว่า ข้อมูลจะมีนัยสำคัญก็ต่อเมื่อหากการไม่แสดงข้อมูลนั้นหรือการแสดงข้อมูลนั้นผิดพลาดจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้การเงิน ดังนั้นในการวางแผนการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อมผู้สอบบัญชีควรต้องใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินว่าเรื่องใดมีสาระสำคัญ วิธีที่นิยมใช้คือการใช้อัตราส่วนร้อยละของตัวเลขที่สำคัญในงบการเงินตัวอย่างเช่น ร้อยละ 5 ของกำไรก่อนภาษีเงินได้ หรือร้อยละ 1 ของยอดขาย หรือร้อยละ 0.5 ของยอดสินทรัพย์รวม แต่ในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมบ่อยครั้งที่ผู้สอบจะไม่ได้รับร่างงบการเงิน ณ วันที่เริ่มตรวจสอบ ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในขณะนั้นเป็นตัวกำหนดสาระสำคัญ เช่น ใช้ตัวเลขจากงบทดลองปีปัจจุบัน หรือตัวเลขจากงบการเงินปีก่อนที่ตรวจสอบแล้วมาใช้คำนวณระดับความมีสาระสำคัญในการตรวจสอบปีปัจจุบัน การประเมินความมีสาระสำคัญโดยใช้อัตราร้อยละของผลการดำเนินงานก่อนภาษี หรือรายได้ อาจไม่เหมาะสมกับกิจการเพิ่งเริ่มประกอบกิจการหรือใกล้จุดอิ่มตัวแล้ว เพราะอาจทำให้ระดับความมีสาระสำคัญที่คำนวณได้ต่ำเกินไป และทำให้ขอบเขตการตรวจสอบมากเกินไป จำเป็น ซึ่งกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้ยอดรวมของสินทรัพย์เป็นตัวคำนวณแทนจะเหมาะสมกว่า แต่บางครั้งในการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อมอาจมีจำนวนเอกสารน้อยมาก ผู้สอบอาจตรวจสอบเอกสารทั้งหมดเลย โดยไม่ต้องกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีเกิดความมั่นใจสูงสุดในการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน และใช้เวลาในการตรวจสอบไม่มาก

อย่างไรก็ตาม ในการตรวจสอบจริงหากพบข้อผิดพลาดที่ไม่ถึงระดับความมีสาระสำคัญในเชิงปริมาณแต่ผู้สอบควรคำนึงถึงความมีสาระสำคัญในเชิงคุณภาพด้วย เช่น มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินอย่างชัดเจนแม้จำนวนจะไม่มาก เช่น ในงบการเงินไม่มีเงินกู้ยืมทั้งต้นงวดและปลายงวด แต่มีบัญชีดอกเบี้ยจ่ายในงบกำไรขาดทุน ผู้สอบบัญชีควรเน้นการตรวจสอบรายการดังกล่าวเพื่อหาข้อผิดพลาดและปรับปรุงให้ถูกต้อง

## 2.7 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินความเสี่ยงต่างๆ ในการสอบบัญชี เช่น เดียวกับการตรวจสอบบัญชีปกติดังนี้

### 2.7.1 ความเสี่ยงสืบเนื่อง

ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีมักมีความยุ่งยากหลายประการในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องของธุรกิจขนาดย่อม เช่น ความเสี่ยงสืบเนื่องอาจเพิ่มขึ้นจากการที่บริหารงาน และควบคุมโดยเจ้าของกิจการเพียงคนเดียว อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในธุรกิจขนาดย่อมตามลักษณะเฉพาะต่างๆ ของแต่ละธุรกิจ ซึ่งจะมีระดับความเสี่ยงสืบเนื่องแตกต่างกัน

### 2.7.2 ความเสี่ยงจากการควบคุม

ความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม คือสิ่งที่จำเป็นในการเข้าใจความเสี่ยงจากการควบคุม ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรต้องทำความเข้าใจระบบบัญชีและระบบควบคุมภายในต่างๆ ของกิจการ อย่างไรก็ตามธุรกิจขนาดย่อมส่วนใหญ่จะมีข้อจำกัดในการควบคุม เนื่องจากมีพนักงานจำนวนน้อยและแต่ละคนจะปฏิบัติงานในหลายหน้าที่ โดยอาจรับผิดชอบทั้งด้านการปฏิบัติงานและการดูแลเก็บรักษาทรัพย์สิน ดังนั้นการควบคุมภายในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่อาจไม่เหมาะสม อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการควบคุมจากการแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสม อาจทดแทนได้โดยการควบคุมดูแลอย่างเคร่งครัดโดยเจ้าของกิจการ ที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและรายการบัญชีที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตามการควบคุมโดยเจ้าของกิจการอาจนำมาซึ่งความเสี่ยงอื่น เช่น เป็นไปได้ที่เจ้าของอาจข้ามขั้นตอนของการควบคุมหรือทำการทุจริต ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่กิจการจะแสดงรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรืออาจบันทึกค่าใช้จ่ายสูงเกินจริงเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับทัศนคติ และคุณธรรมของเจ้าของกิจการ ซึ่งถ้าในสถานการณ์ที่การควบคุมภายในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม และผลจากการประเมินทัศนคติของเจ้าของกิจการแล้วมีความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมว่าอยู่ในระดับสูง และหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเพื่อสนับสนุนความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงิน อาจได้มาโดยวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว โดยไม่ต้องทดสอบการควบคุม

อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้บริหารทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในของธุรกิจขนาดย่อมซึ่งผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบ โดยอาจทำเป็นข้อเสนอแนะสำหรับสิ่งที่ควรปรับปรุงแก้ไขและแจ้งให้ผู้บริหารทราบ

### 2.7.3 ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ผู้สอบบัญชีใช้การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อกำหนดลักษณะ ขอบเขต และวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม จนทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

## 2.8 หลักฐานการสอบบัญชี

หลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาจากหลายทาง รวมถึงจากการทดสอบการควบคุมภายใน และตรวจสอบเนื้อหาสาระ แต่ในบางกรณีหลักฐานการสอบบัญชีอาจได้มาจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว ตัวอย่างเช่น ในธุรกิจขนาดย่อมซึ่งการแบ่งแยกหน้าที่ถูกจำกัดและขาดหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมดูแลกิจการ โดยเจ้าของอย่างมีประสิทธิภาพ

การสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม ปัญหาส่วนใหญ่คือการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่จะสนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความครบถ้วน ถูกต้องของรายการ โดยมีเหตุผล 2 ประการคือ

1. เจ้าของมีตำแหน่งอำนาจหน้าที่ที่สามารถรอบงำกิจการได้ และอาจเชื่อได้ว่ามีบางรายการที่เกิดขึ้นจริงแต่ไม่ได้ถูกบันทึกบัญชี
2. กิจการอาจไม่มีวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ การควบคุมภายในที่เพียงพอ เพื่อจัดทำเอกสารหลักฐานว่ารายการบัญชีทุกรายการ ได้ถูกบันทึกครบถ้วนแล้ว

ผู้สอบบัญชีความใช้วิจารณ์ญาณในการสังเกต และสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจสังเกตขนาดของสถานประกอบกิจการของกิจการ จำนวนพนักงาน จำนวนลูกค้าที่มาติดต่อ หรือจำนวนสินค้าคงเหลือที่เห็นในคลัง เพื่อประกอบความสมเหตุสมผลของรายได้ที่บันทึกว่าครบถ้วนแล้วหรือไม่

หากไม่มีการควบคุมภายในที่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีสามารถได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียว โดยหลักฐานการสอบบัญชีจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจได้มาจากวิธีการตรวจสอบดังนี้

- วิเคราะห์เปรียบเทียบ โดยอาจเปรียบเทียบกับปีก่อน หรือกิจการอื่น ที่มีลักษณะเหมือนกันเพื่อหารายการที่ผิดปกติ เช่น กิจการอาจมีค่าใช้จ่ายบางรายการที่สูงผิดปกติ
- สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวร

- ขอคำยืนยันยอดจากธนาคาร ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ของกิจการ
- ตรวจสอบกับเอกสารประกอบรายการ โดยเน้นเอกสารที่มาจากแหล่งภายนอกกิจการซึ่งเป็นเอกสารที่น่าเชื่อถือ

## 2.9 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมนั้นมีประโยชน์ เนื่องจากช่วยให้เข้าถึงข้อมูลที่ผิดปกติหรือน่าสงสัย ซึ่งผู้สอบบัญชีจะรู้ว่าควรตรวจสอบในรายละเอียดเพิ่มเติมที่บัญชีใด ดังนั้นจึงถือได้ว่าเทคนิคการวิเคราะห์เปรียบเทียบจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อม ได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

การคาดการณ์ที่ไม่ซับซ้อนที่ได้จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ บางครั้งสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ธุรกิจขนาดย่อมที่จ่ายค่าจ้างพนักงานในอัตราค่าจ้างที่คงที่ตลอดงวด ผู้สอบบัญชีสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาประมาณต้นทุนค่าจ้างรวมสำหรับงวดได้อย่างถูกต้อง และใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ และสามารถลดการทดสอบรายละเอียดเกี่ยวกับค่าจ้าง หรือการใช้อัตราส่วนทางการค้าที่ใช้กันโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น อัตรากำไรขั้นต้นของธุรกิจการค้าปลีกต่าง ๆ สามารถใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ได้หลักฐานสนับสนุนความสมเหตุสมผลของการบันทึกรายการ แต่อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์เปรียบเทียบประเภทต่าง ๆ จะให้ระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบที่แตกต่างกัน การวิเคราะห์เปรียบเทียบรายการที่มีความเกี่ยวข้องกัน เช่น การคาดการณ์รายได้ค่าเช่ารวมของอาคารที่แบ่งห้องให้เช่า โดยพิจารณาได้จากอัตราค่าเช่า จำนวนห้องทั้งหมด และจำนวนห้องว่าง การคาดการณ์นี้สามารถให้หลักฐานที่น่าเชื่อถือมาก และอาจลดการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยการทดสอบรายละเอียดรายการลงได้ ในทางตรงข้ามการคำนวณ และการเปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้นเพื่อเป็นการยืนยันยอดรายได้ อาจเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือน้อยลง แต่อาจใช้เป็นหลักฐานประกอบที่เป็นประโยชน์หากใช้ร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นได้

อย่างไรก็ดี ขอบเขตของการวิเคราะห์เปรียบเทียบในการตรวจสอบธุรกิจขนาดย่อม อาจมีข้อจำกัด เนื่องจากธุรกิจขนาดย่อมส่วนใหญ่จะไม่มีข้อมูลที่นำมาใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ เนื่องจากไม่ได้จัดทำงบการเงินระหว่างงวด หรือจัดทำงบการเงินเป็นรายเดือน ผู้สอบบัญชีจึงไม่มีข้อมูลมาทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการวางแผน ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ เช่น รายการในบัญชีแยกประเภททั่วไป หรือข้อมูลที่ได้จากการประชุมกับเจ้าของกิจการ เป็นต้น

## 2.10 การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาใช้วิธีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจใช้วิธีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี วิธีใดแล้ว ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตามที่มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดเช่นเดียวกับการตรวจสอบธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งผู้สอบบัญชีควรเลือกตัวอย่าง ในกรณีที่ตัวอย่างนั้นถูกคาดว่าเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด

การเลือกรายการมาทดสอบมีหลายวิธี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาใช้วิธีการเลือกรายการเพื่อมาทดสอบอย่างเหมาะสม โดยคำนึงถึงควมมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ซึ่งโดยทั่วไปธุรกิจขนาดย่อมจะมีประชากรขนาดเล็ก คือมีรายการบัญชีไม่มากนัก ทำให้อาจเป็นไปได้ในการเลือกทดสอบทุกรายการ หรือเลือกทดสอบรายการทั้งหมดที่สูงกว่าจำนวนที่ระบุไว้ (สูงกว่าระดับสาระสำคัญที่ตั้งไว้) โดยวิธีการที่ผู้สอบบัญชีเลือกใช้ได้มีดังนี้

1. การเลือกทุกรายการ (ตรวจสอบร้อยละร้อย)
2. การเลือกรายการแบบเจาะจง โดยเน้นรายการที่น่าสงสัย รายการที่ผิดปกติ รายการที่เคยผิดพลาด หรือรายการที่มีแนวโน้มว่ามีโอกาสเกิดข้อผิดพลาดสูง
3. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ตัวแทนของประชากรทั้งหมด

## 2.11 การตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ในธุรกิจขนาดย่อมบ่อยครั้งที่มีรายการสำคัญเกิดขึ้นระหว่างธุรกิจขนาดย่อมและเจ้าของกิจการ หรือระหว่างธุรกิจขนาดย่อมและกิจการที่เกี่ยวข้องกับเจ้าของกิจการ โดยธุรกิจขนาดย่อมส่วนใหญ่จะไม่มียุทธศาสตร์ หรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจน เกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตามข้อเท็จจริงรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยปกติจะเป็นลักษณะที่หลายกิจการเป็นเจ้าของและดำเนินงานโดยบุคคลหรือครอบครัวเดียวกัน นอกจากนี้เจ้าของกิจการอาจไม่มีความเข้าใจอย่างแท้จริงเกี่ยวกับคำจำกัดความของคำว่าบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งกำหนดลักษณะความสัมพันธ์ที่แน่นอนว่า รายการใดเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจึงอาจอธิบายรายละเอียดของคำจำกัดความของคำว่า บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ไว้ในข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีขอให้ผู้บริหารรับรอง เพื่อให้ผู้บริหารกิจการเข้าใจ และเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอย่างครบถ้วน

โดยปกติผู้สอบบัญชีของธุรกิจขนาดย่อมควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอยู่ในระดับต่ำ การตรวจสอบเนื้อหาสาระ

อาจไม่ต้องมาก และบ่อยครั้งผู้สอบบัญชีของธุรกิจขนาดย่อมเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการอื่น ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจขนาดย่อมด้วย จึงอาจช่วยในการระบุถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้

### 2.12 การดำเนินงานต่อเนื่อง

ธุรกิจขนาดย่อมอาจมีปัญหาเรื่องการดำเนินงานต่อเนื่องมากกว่าธุรกิจขนาดใหญ่ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรพิจารณาว่ามีเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ใดที่อาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมาก เกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการหรือไม่ สถานการณ์ที่อาจกระทบการดำเนินงานต่อเนื่องของธุรกิจขนาดย่อม เช่น มีความเสี่ยงที่ธนาคาร หรือเจ้าหนี้รายใหญ่หยุดให้การสนับสนุนทางการเงินแก่กิจการ ความเสี่ยงในการสูญเสียลูกค้ารายใหญ่ หรือพนักงานที่สำคัญ การเสียชีวิตในการดำเนินงานตามใบอนุญาตการเป็นผู้แทนจำหน่ายหรือข้อตกลงตามกฎหมาย

อย่างอื่น

### 2.13 คำรับรองของผู้บริหาร

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่า ผู้บริหารของธุรกิจขนาดย่อมรับทราบเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อความถูกต้องตามควรของงบการเงินในรูปของคำรับรองของผู้บริหาร ซึ่งโดยปกติจะอยู่ในรูปของ “หนังสือรับรองของผู้บริหาร” ผู้สอบบัญชีของธุรกิจขนาดย่อมจำเป็นต้องขอหนังสือรับรองของผู้บริหารจากลูกค้า เช่นเดียวกับการตรวจสอบธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อให้ลูกค้ารับรู้ถึงความรับผิดชอบเบื้องต้นของตนเองที่มีต่องบการเงิน รวมทั้งเรื่องที่มีสาระสำคัญ เช่น ความครบถ้วนของข้อมูลที่บันทึกและเปิดเผยในงบการเงิน อย่างไรก็ตามหนังสือรับรองของผู้บริหารไม่สามารถทดแทนหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถคาดได้อย่างมีเหตุผลว่าจะหามาได้ กล่าวคือหนังสือรับรองของผู้บริหารจากลูกค้าไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีมั่นใจในความครบถ้วน ถูกต้องของการบันทึกบัญชีและงบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบได้ โดยผู้สอบบัญชีจะต้อง

- หาหลักฐานจากแหล่งภายในหรือภายนอกกิจการเพื่อยืนยันข้อเท็จจริงในเรื่องนั้น
- ประเมินว่าคำรับรองของผู้บริหารมีความสมเหตุสมผล และสอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ได้มาหรือไม่ รวมทั้งสอดคล้องกับคำรับรองอื่น ๆ ด้วย
- พิจารณาว่าผู้ให้คำรับรองเป็นผู้ที่ทราบข้อมูลเป็นอย่างดีเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ หรือไม่

### 2.14 รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน

ความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินของธุรกิจขนาดย่อม มีลักษณะเช่นเดียวกับธุรกิจอื่น ๆ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบจนได้มาซึ่งหลักฐานที่

เพียงพอและเหมาะสมที่จะสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยในหลายกรณีผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินของธุรกิจขนาดย่อม แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีบางสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงาน ซึ่งทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมเกี่ยวกับความถูกต้องครบถ้วนของการบันทึกบัญชีในรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน

ตัวอย่างของรายงานการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อม กรณีขอบเขตถูกจำกัด

1. ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด – แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เมื่อไม่สามารถพิสูจน์ความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี (การถูกจำกัดขอบเขตนี้มีสาระสำคัญทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข)

(วรรคขอบเขต)

ยกเว้นที่จะกล่าวในวรรคถัดไป ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งกำหนดให้ ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงิน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ และประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

(วรรคอธิบาย)

บริษัทบันทึกยอดขายที่เป็นเงินสดจำนวน.....บาท โดยไม่มีระบบการควบคุมการขายที่เป็นเงินสดดังกล่าวที่ทำให้ข้าพเจ้าเชื่อถือได้ตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจได้ว่า บริษัทได้บันทึกยอดขายที่เป็นเงินสดทั้งหมดอย่างเหมาะสม

(วรรคความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลของรายการปรับปรุงซึ่งอาจจำเป็น ถ้าข้าพเจ้าสามารถตรวจสอบความครบถ้วน และถูกต้องของการบันทึกยอดขายที่เป็นเงินสดดังกล่าว งบการเงินข้างต้นนี้แสดง

ฐานะการเงิน ณ วันที่.....ผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ  
บริษัท.....

2. ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด – การไม่แสดงความเห็น เมื่อไม่สามารถพิสูจน์ความ  
ครบถ้วนของการบันทึกบัญชี ( เรื่องที่ถูกจำกัดขอบเขตมีสาระสำคัญมากจนผู้สอบไม่สามารถแสดง  
ความเห็นได้ )

(วรรคขอบเขต)

ยกเว้นที่จะกล่าวในวรรคถัดไป ข้าพเจ้าได้.....

(วรรคอธิบาย)

บริษัทบันทึกยอดขายที่เป็นเงินสดจำนวน.....บาท โดยไม่มีระบบการควบคุมการขาย  
ดังกล่าวอย่างเพียงพอที่ทำให้ข้าพเจ้าเชื่อถือได้ตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และข้าพเจ้าไม่  
สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจได้ว่า บริษัทบันทึกยอดขายเงินสดทั้งหมดอย่าง  
เหมาะสม ซึ่งมูลค่าของยอดขายเงินสดดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน

(วรรคความเห็น)

เนื่องจากเรื่องที่ถูกกล่าวในวรรคก่อนมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน ข้าพเจ้าจึงไม่อาจ  
แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวข้างต้น

3. ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด (โดยกิจการ) – แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข เมื่อไม่  
สามารถร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เนื่องจากรายละเอียดทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้า  
คงเหลือมีไม่เพียงพอและการจัดเก็บสินค้าคงเหลือไม่ได้จัดเป็นหมวดหมู่ และจัดวางอย่างเป็น  
ระเบียบเพื่อสะดวกในการตรวจนับ

(วรรคขอบเขต)

ยกเว้นที่จะกล่าวในวรรคถัดไป ข้าพเจ้าได้.....

(วรรคอธิบาย)

ข้าพเจ้าไม่สามารถร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือต้นงวด ณ วันที่.....  
 จำนวน.....บาท และสินค้าคงเหลือปลายงวด ณ วันที่.....จำนวน  
 .....บาทได้ เนื่องจากรายละเอียดทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือมีไม่เพียงพอ รวมทั้งการ  
 จัดเก็บสินค้าคงเหลือไม่ได้จัดเป็นหมวดหมู่ และจัดวางอย่างเป็นระเบียบ เพื่อสะดวกในการตรวจ  
 นับ และข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณของสินค้าคงเหลือ  
 ดังกล่าวได้ ซึ่งมูลค่าของสินค้าคงเหลือดังกล่าวนี้มีสาระสำคัญต่องบการเงิน

(วรรคความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลของรายการปรับปรุงงบการเงินที่อาจจำเป็น ถ้าข้าพเจ้าสามารถ  
 ตรวจสอบให้เป็นที่พอใจเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้นงวด และสินค้าคงเหลือปลายงวด ตามที่อธิบาย  
 ในวรรคก่อนได้ งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ .....และผลการ  
 ดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....โดยถูกต้องตามที่ควรใน  
 สาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

4. ขอบเขตการตรวจสอบถูกจำกัด (โดยสถานการณ์) – การไม่แสดงความเห็น เมื่อไม่  
 สามารถสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เนื่องจากได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีภายหลัง  
 วันที่ทำการตรวจนับ และรายละเอียดทางบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือมีไม่เพียงพอให้ตรวจสอบโดย  
 วิธีการอื่น และสินค้าคงเหลือดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน

(วรรคขอบเขต)

ยกเว้นที่จะกล่าวในวรรคถัดไป ข้าพเจ้าได้.....

(วรรคอธิบาย)

ข้าพเจ้าไม่สามารถเข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือต้นงวด ณ วันที่.....  
 จำนวน.....บาท และสินค้าคงเหลือปลายงวด ณ วันที่.....จำนวน .....  
 บาทได้ ทั้งนี้เนื่องจาก ณ วันนั้นข้าพเจ้ายังไม่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ และ  
 ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ให้เป็นที่พอใจในปริมาณของสินค้าคงเหลือดังกล่าว ซึ่ง  
 มูลค่ามีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงินได้

(วรรคความเห็น)

เนื่องจากเรื่องที่ว่าในวรรคก่อนมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวข้างต้น

### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ขนิษฐา พิภพลาภอนันต์ กล่าวว่า ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชี ภาษีอากร<sup>16</sup> มีระดับปัญหาในเรื่องต่าง ๆ ได้แก่ ปัญหาเกี่ยวกับการรับงานและการแจ้งรายชื่อกิจการที่รับตรวจสอบมีระดับปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง, ปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน มีปัญหา ระดับมากในการทดสอบความถูกต้องของบัญชีสินค้าคงเหลือ ส่วนปัญหาเรื่องเอกสารประกอบการ ลงบัญชีไม่ตรงกับความเป็นจริง และปัญหาการทดสอบความถูกต้องของบัญชีเงินสด และเงินฝาก ธนาคารมีระดับปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง, ปัญหาเกี่ยวกับรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี มีปัญหา ระดับปานกลางเกี่ยวกับรูปแบบของรายงาน และการแสดงรายงานแบบมีข้อยกเว้นในกรณี ที่มีความผิดปกติ อีกทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรยังมีปัญหาในระดับปานกลางเกี่ยวกับการได้รับการ อบรม และการได้รับข้อมูลข่าวสารจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

แนวทางในการแก้ไขปัญหา หน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และ แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้ชัดเจนมากขึ้น และควรจัดให้มีการอบรม เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงาน และการเขียนรายงานการตรวจสอบ

งามฉวี โชติขมนตรี กล่าวว่า ปัญหาจากการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบ บัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่<sup>17</sup> คือกิจการส่วนใหญ่ในจังหวัดเชียงใหม่มีความเสี่ยงจากการ ตรวจสอบ และความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง เนื่องจากกิจการส่วนใหญ่เป็นระบบ ครอบครั้ว ทำให้ไม่มีการจัดเก็บเอกสารให้เป็นหมวดหมู่ ไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีหรือ ระบบบัญชีที่มีอยู่นั้นยังไม่รัดกุม การแบ่งแยกหน้าที่ของกิจการยังไม่เหมาะสม และที่สำคัญคือ กิจการไม่ให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลเพื่อใช้ในการตรวจสอบบัญชี ทำให้ผู้สอบบัญชีรับรองงบ การเงินเท่าที่ทำการทดสอบเท่านั้น ส่วนข้อเสนอแนะในการปฏิบัติงานสอบบัญชี ควรเน้นวิธี ตรวจสอบเนื้อหาสาระและควรตรวจสอบข้อมูลย้อนหลังหรือขอตรวจเอกสารหลักฐานประกอบ รายการต่าง ๆ ที่สำคัญให้ครบถ้วนในรายการที่มีสาระสำคัญ

<sup>16</sup> ขนิษฐา พิภพลาภอนันต์ , ปัญหาในการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร, การค้นคว้าอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546

<sup>17</sup> งามฉวี โชติขมนตรี, แนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่, การค้นคว้าอิสระ บัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2547