



## ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับวิชาวิชาการสอบบัญชี

### 2.1 วิวัฒนาการของการสอบบัญชี

หน้าที่และมาตรฐานของผู้สอบบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบัน เป็นวิวัฒนาการซึ่งเกิดขึ้นเมื่อประมาณห้าสิบปีที่แล้วมา กิจการค้าส่วนมากทำบัญชีโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในฝ่ายบริหารมิได้เห็นความสำคัญของการบัญชีในด้านเป็นเครื่องมือช่วยในการบริหารงาน บริการของผู้สอบบัญชีในสมัยนั้นส่วนใหญ่มีความประสงค์จะให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองงบการเงินให้เป็นไปตามกฎหมายกำหนด ผู้สอบบัญชีนี้จะเป็นผู้ใดก็ได้ มิได้กำหนดคุณสมบัติไว้ การทำงานของผู้สอบบัญชีจึงขึ้นอยู่กับพื้นฐานความรู้ของตัวผู้สอบบัญชีแต่ละคนเป็นหลัก มิได้มีมาตรฐานแต่อย่างใด และเพื่อป้องกันการทุจริตของผู้ทำบัญชีเท่านั้น รายการบัญชีในสมัยนั้นมีน้อยไม่สลับซับซ้อน จึงไม่เป็นการจำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าการปฏิบัติบัญชีเป็นไปตามความมุ่งหมายของหลักการบัญชี หรือไม่ ภายใต้กรณีแวดล้อมเช่นนั้น วิธีการตรวจสอบจึงเป็นการตรวจสอบบัญชี และหลักฐานประกอบอย่างละเอียด ทั้งนี้เพราะกิจการค้ามีขนาดไม่ใหญ่โตกว้างขวาง และค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบไม่สูงนัก

เมื่อธุรกิจต่าง ๆ ได้วิวัฒนาการก้าวหน้าขึ้นเป็นอันมาก ทำให้งานของผู้สอบบัญชีในปัจจุบันต้องเปลี่ยนแปลงไปทั้งในด้านเทคนิคการสอบบัญชี และด้านบริการของผู้สอบบัญชี ขนาดของธุรกิจที่ขยายใหญ่ขึ้น รวมทั้งรายการค้าที่มีจำนวนมากมาย และซับซ้อน ได้บังคับให้ฝ่ายบริหารต้องอาศัยวิธีการควบคุมภายในเพื่อป้องกันการทุจริต การตรวจสอบโดยละเอียดซึ่งเคยทำอยู่นั้นได้กลายเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นไปแล้ว ในเมื่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในดีขึ้น นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีในฐานะผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชี ยังสามารถแนะนำผู้บริหารในด้านการจัดส่วน

งาน และการเพิ่มประสิทธิภาพของงาน โดยอาศัยปรากฏการณ์จากการสอบบัญชีได้อีกด้วย  
 ความสามารถของผู้สอบบัญชีในด้านรับปรึกษางาน จึงได้กลายเป็นบริการอย่างหนึ่งของผู้สอบบัญชี  
 แม้ในด้านภาษีอากร กิจการค้าต้องอาศัยการคำนวณเงินได้พึงประเมินจากกำไรสุทธิ จึงเป็น  
 ธรรมดาที่ผู้สอบบัญชียอมให้บริการในด้านภาษีอากรได้ด้วย

งานในการสอบบัญชีนั้น เมื่อสิ้นงวดการตรวจสอบงวดหนึ่งๆ ผู้สอบบัญชีจะเขียน  
 รายงานแสดงความคิดเห็นของตนเกี่ยวกับงบการเงิน และรายงานของผู้สอบบัญชีย่อมทำให้ผู้  
 บริหาร และเจ้าของกิจการมั่นใจได้ว่าตนได้ทราบฐานะการเงินของกิจการค้าอย่างถูกต้อง และ  
 ยังอาจจะใช้เป็นประโยชน์ในการหาเครดิตด้วย เช่น การเจรจากู้เงินจากธนาคารพาณิชย์  
 ปัจจุบันการใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเพื่อประกอบการพิจารณาให้กู้เงินโดยธนาคาร ได้เพิ่มความ  
 สำคัญยิ่งขึ้น และ โดยธรรมดากิจการค้าที่ดำเนินกิจการในรูปบริษัทจำกัดที่มีผู้ถือหุ้นเป็นจำนวนมาก  
 นั้น ผู้ถือหุ้นย่อมประสงค์ที่จะให้บุคคลภายนอกที่ทำงานโดยอิสระเข้ามาตรวจสอบผลการดำเนินงาน  
 ของผู้บริหารตามที่ปรากฏในงบการเงินประจำปีนั้นๆ เกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงินนั้น  
 นอกจากจะต้องมีการบันทึกรายการบัญชีที่ถี่แล้ว ยังขึ้นอยู่กับปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรอง  
 โดยทั่วไปด้วย และเป็นธรรมดาที่ผู้ถือหุ้นต้องการความเห็นของผู้สอบบัญชี ซึ่งเป็นผู้ชำนาญงาน  
 ในด้านนี้โดยเฉพาะ

ในปัจจุบันได้มีการตั้งตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยขึ้น เพื่อเป็นศูนย์กลางการซื้อขาย  
 ขายหลักทรัพย์ เพื่อให้ผู้ลงทุนมีข้อมูลทางบัญชีที่เพียงพอแก่การตัดสินใจซื้อขายหุ้น คณะกรรมการ  
 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีอำนาจตามกฎหมายที่จะกำหนดให้บริษัทที่เกี่ยวข้องเปิดเผยข้อ  
 มูลต่างๆ ที่จำเป็นในงบการเงิน รวมทั้งกำหนดแนวทางปฏิบัติอื่นๆ ด้วย ในการรับรองงบการเงิน  
 ของบริษัทที่จำหน่ายหลักทรัพย์ในตลาด ผู้สอบบัญชีจึงมีหน้าที่พิจารณาด้วยว่า การเปิดเผยราย  
 การ และข้อมูลในงบการเงินนั้น มีความชัดเจนเพียงพอที่ผู้ลงทุนจะไม่เข้าใจผิดด้วย

วิวัฒนาการของการสอบบัญชีที่สำคัญ พอสรุปได้ดังนี้

1. จุดมุ่งหมายของการสอบบัญชีได้เปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบรับรองงบการเงิน

เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายกำหนด เพื่อค้นหาข้อผิดพลาดในการทำบัญชี และเพื่อจับทุจริต มาเป็น การตรวจสอบตามมาตรฐานที่กำหนด เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินมีความถูกต้องเชื่อถือได้ เพียงใด

2. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบตรวจสอบงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกับงบดุล
3. ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามเพิ่มขึ้นด้วย ในกรณีรายงานเท็จ และ ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง เช่น รับผิดชอบต่อเจ้าหน้าที่ ส่วนราชการ ตลาดหุ้น และ บุคคลอื่น ที่เกี่ยวข้อง
4. วิธีการตรวจสอบได้เปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบโดยละเอียด มาเป็นการใช้ วิธีทดสอบ โดยมีการประเมินผลการควบคุมภายในของกิจการ
5. นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบรายงานถึงความถูกต้องของงบการเงินแล้วยัง มีหน้าที่ต้องพิจารณาด้วยว่า ได้มีการเปิดเผยรายการ และข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอแล้ว ด้วย (2.2-3)

## 2.2 ความแตกต่างระหว่างการบัญชี และการสอบบัญชี

บุคคลโดยทั่วไปมักเข้าใจผิดว่างานสอบบัญชีเหมือนกับงานทำบัญชี ดังนั้นใครที่ทำบัญชี ได้ก็ทำหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ อันที่จริงแล้วแม้ว่างานทั้งสองอย่างเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางบัญชีก็ตาม แต่ความมุ่งหมาย วิธีการ และผลงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างไปจากผู้ทำบัญชีเป็นอันมาก ซึ่ง จะได้ชี้ให้เห็นถึงข้อแตกต่างเหล่านี้ เพื่อให้ได้เข้าใจการสอบบัญชีดีขึ้น กล่าวคือ การจัดทำ บัญชีเป็นการประมวลข้อมูลทางบัญชีจากรายการค้าที่เกิดขึ้น เพื่อให้สามารถทำงบการเงินอันเป็น รายงานซึ่งใช้ประโยชน์ทั้งผู้บริหารงาน และบุคคลภายนอก ในการประมวลข้อมูลการบัญชี ผู้ทำ บัญชียึดถือหลักการบัญชี หรือวิธีการบัญชีที่กิจการของตนใช้ปฏิบัติ หลักการบัญชี หรือ วิธีการบัญชี ดังกล่าวอาจไม่เหมือนกับกิจการอื่น หรือมีถือปฏิบัติโดยเฉพาะของกิจการนั้นเท่านั้น ส่วนความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชีก็ขึ้นอยู่กับความควบคุมภายในซึ่งกิจการนั้นใช้อยู่ การจัดทำงบการเงินก็ขึ้นอยู่กับแบบรายงานที่ผู้บริหารงานต้องการ งบการเงินที่สร้างขึ้นจึงอาจยังไม่เป็นที่เชื่อถือ หรือเป็น ประโยชน์แก่บุคคลภายนอกได้เต็มที่

ส่วนงานสอบบัญชีนั้น เป็นงานพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชี หรืองานวิเคราะห์ แทนที่ผู้สอบบัญชีจะปฏิบัติงานเยี่ยงผู้ทำบัญชี คือ ติดตามรายการค้าจากสมุดขัณฑ์มายังบัญชีแยกประเภท ผู้สอบบัญชีเริ่มปฏิบัติงานโดยเริ่มจากผลงานของผู้ทำบัญชี คือ เริ่มจากงบการเงิน แล้วพิสูจน์ว่าข้อมูลในงบการเงินนั้นมีความถูกต้องเพียงใด ในการพิสูจน์นี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ ในบัญชีแยกประเภทย้อนไปหาหลักฐานใบสำคัญ และหลักฐานอื่นๆ อาจทดสอบรายการบัญชีเพื่อให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชี และที่สำคัญก็คือ ผู้สอบบัญชีพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูลจากหลักฐานอื่นๆ นอกเหนือไปจากที่ปรากฏในสมุดบัญชี และเอกสารประกอบรายการบัญชีด้วย เช่น ยืนยันยอดลูกหนี้ หรือ ตรวจสอบสินค้าคงเหลือ เป็นต้น

ผู้สอบบัญชียังต้องพิจารณาด้วยว่า หลักการบัญชี หรือ วิธีการบัญชีซึ่งผู้บริหารงานถือปฏิบัติในการจัดทำงบการเงินนั้น มีความขัดแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ และแบบรายงานที่ผู้บริหารงานจัดทำขึ้นนั้น มีความถูกต้องครบถ้วนตามแบบที่ใช้ เพื่อรายงานต่อผู้ถือหุ้นและบุคคลผู้เกี่ยวข้องหรือไม่

ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระยังมีความรับผิดชอบต่อบุคคลหลายฝ่าย เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน รวมทั้งส่วนราชการ ในอันที่จะต้องรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงกรณีที่ข้อมูลในงบการเงินนั้นไม่เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด หรือมิได้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างครบถ้วนเพียงพอ อันอาจทำให้เกิดการหลงผิดแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง (2:6-7)

### 2.3 ความหมายของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบงบการเงินเพื่อออกความเห็นซึ่งประกอบด้วย การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นมีความถูกต้อง ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพียงใดหรือไม่ และงบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานของ

กิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบยังช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย

นอกจากงานตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นรับรองความถูกต้องของงบการเงินของกิจการต่าง ๆ ที่กล่าวข้างต้นนี้แล้ว ผู้สอบบัญชียังเสนอบริการต่อธุรกิจต่าง ๆ ในด้านให้คำแนะนำทางบัญชีวางรูปบัญชี ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร และธุรกิจ รวมทั้งเสนอบริการด้านบริหารอื่น ๆ อีกด้วย งานตรวจสอบบัญชีนี้ในประเทศต่างๆ ถือเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่ง เรียกว่า วิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เช่นเดียวกับวิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการแพทย์ เป็นต้น ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบบัญชีนี้มีชื่อเรียกว่า " ผู้สอบบัญชี " (Auditor หรือ Public Accountant) ซึ่งเมื่อขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วเรียกว่า " ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต " (Certified Public Accountant) (2:1)

#### 2.4 ความหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

" ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต " หมายความว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และ ใบอนุญาตนั้นยังไม่ขาดอายุ ไม่ถูกพัก หรือ ไม่ถูกเพิกถอน (3:29 )

ผู้ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติตามมาตรา 15 ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

มาตรา 15 ผู้ที่จะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ต้อง

1. เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชี หรือ ประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาทางการบัญชี หรือ เป็นผู้ได้รับปริญญา หรือ ประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

2. เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้
3. มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว
4. มีสัญชาติไทย หรือ มีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้
5. ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือ บกพร่องในศีลธรรมอันดี
6. ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
7. ไม่เป็นบุคคลวิกลจริต หรือ จิตเพี้ยนเพี้ยนไม่สมประกอบ และ
8. ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือ ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี

## 2.5 ประโยชน์ของการสอบบัญชี

ในการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารของกิจการจะมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงิน เพื่อแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งงบการเงินดังกล่าว นอกจากจะใช้ประโยชน์เพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารแล้ว ยังเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน เช่น ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของกิจการ ย่อมต้องการทราบว่า กิจการจะสามารถจ่ายเงินปันผลได้เท่าไร ธนาคารหรือเจ้าหนี้ ย่อมต้องการทราบว่า กิจการจะสามารถใช้คืนเงินกู้ และดอกเบี้ยได้เพียงไร ผู้ลงทุนทั่วไปย่อมต้องการทราบว่า ในรอบปีที่ผ่านมากิจการสามารถทำกำไรได้เท่าไร เพื่อการตัดสินใจในการลงทุนซื้อหุ้นของกิจการนั้นๆ และกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

งบการเงินดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ และเป็นที่ยึดถือแก่บุคคลภายนอก หรือ ผู้ถือหุ้นก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีซึ่งมีความเป็นอิสระ และเป็นผู้มีความรู้ ความสามารถ และเชี่ยวชาญทางการบัญชีได้เข้าตรวจสอบ และให้ความเห็นรับรองต่องบการเงินดังกล่าวนี้ ทั้งนี้เนื่องจากงบการเงินซึ่งผู้สอบบัญชียังมีได้ตรวจสอบรับรอง ยังไม่เป็นที่เชื่อถือแก่ผู้ถือหุ้น ธนาคาร เจ้าหนี้

อื่นๆ กรมสรรพากร และบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วยเหตุหลายประการคือ

1. อาจมีข้อผิดพลาด หรือ ข้อบกพร่องในการจัดทำบัญชี หรืองบการเงิน ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้องตามที่ควร หรือไม่เป็นไปตามหลักการบัญชี เช่น ลงรายการจ่ายค่าใช้จ่ายไว้ในบัญชีทรัพย์สิน ลงรายการขายในวันสิ้นปีโดยยังมีได้ส่งมอบสินค้า คำนวณค่าเสื่อมราคาผิดพลาด ไม่ได้ปรับปรุงเจ้าหนี้ และ ค่าใช้จ่ายในวันสิ้นปีให้ครบถ้วน มีการบันทึกรายการได้ผิดหลักการบัญชี แสดงค่าใช้จ่ายคลาดเคลื่อนจากประเภทที่แท้จริง เป็นต้น
2. ผู้บริหารงานอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่แสดงข้อมูลคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง เพื่อแสดงผลงานแต่ในด้านที่ดี โดยอาจบิดบังความเสียหายและผลการปฏิบัติงานที่ผิดพลาด เช่น แสดงลูกหนี้เงินยืมทรูรวมไว้เป็นลูกหนี้การค้า แสดงรายได้เบ็ดเตล็ด หรือ กำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินถาวรรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งของกำไรจากการดำเนินงาน และ แสดงขาดทุนจากการดำเนินงานไว้เป็นรายจ่ายรอดตัดบัญชี เป็นต้น
3. ผู้บริหารงานอาจมีเจตนาจัดทำงบการเงินที่เป็นเท็จขึ้นเพื่อปิดบังการทุจริต หรือ เพื่อแสดงฐานะการเงินที่เป็นเท็จหลอกลวงบุคคลภายนอก เช่น จัดทำงบการเงินโดยมีรายการไม่ตรงกับบัญชี หรือลงรายการเท็จในบัญชีเพื่อปกปิดการทุจริต
4. งบการเงินของบริษัทที่ขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์อาจเปิดเผยรายการ และข้อมูลต่างๆ ไว้ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ ทำให้ผู้ลงทุนขาดข้อมูลที่จำเป็นในการตัดสินใจซื้อขายหุ้น เช่น ไม่ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่บริษัทถือปฏิบัติ หรือ เหตุการณ์สำคัญที่เกิดขึ้นหลังวันปิดบัญชี

## 2.6 มาตรฐานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีเป็นแนวทางปฏิบัติงาน ซึ่งใช้เป็นเครื่องวัดคุณภาพผลงานของผู้สอบบัญชี และเพื่อให้บุคคลโดยทั่วไปได้ทราบถึงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีด้วย ในระยะเริ่มแรกของวิชาชีพสอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีมักกำหนดขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมาย คำตัดสินของศาล ความต้องการของวงการธุรกิจ รวมทั้งการปรับปรุงตนเองของวิชาชีพด้วย ในปี ค.ศ. 1954 ได้มีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีให้เป็นแบบฉบับที่แน่นอน โดยสมาคมผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants)

โดยให้ความหมายของมาตรฐานการสอบบัญชีว่าเป็น " หลักการสอบบัญชี ซึ่งใช้ควบคุมลักษณะ และ ปริมาณของหลักฐานอันได้มาโดยวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ " (2:17)

ในประเทศไทย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศขึ้น ในการประชุมเมื่อปี พ.ศ. 2509 และ พ.ศ. 2511 ที่ประชุมได้ลงมติกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นเพื่อถือปฏิบัติ และต่อมาสมาคมก็ได้จัดทำคำอธิบายมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงแนวทางปฏิบัติต่างๆ โดยละเอียดอีกด้วย ต่อมาเมื่อได้มีการจัดตั้งตลาดหลักทรัพย์ขึ้น ทำให้มีความต้องการข้อมูลทางบัญชีที่เชื่อถือได้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงได้เสนอให้คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี กระทรวงพาณิชย์ พิจารณากำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีขึ้น เป็นทางการ ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวได้ออกเป็นประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (2:19-20) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี (ภาคผนวก ก.)

## 2.7 สถาบันเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี

โดยทั่วไป ประเทศต่างๆ รวมทั้งประเทศไทยด้วย สถาบันเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี แยกออกได้เป็น (1) สถาบันวิชาชีพ และ (2) สถาบันควบคุม สถาบันวิชาชีพทำหน้าที่เป็นศูนย์รวมของผู้ประกอบวิชาชีพ กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน แลกเปลี่ยนความคิดเห็นในระหว่างสมาชิก เพื่อแก้ปัญหาต่างๆ ค้นคว้า และแนะนำความรู้ทางวิชาการที่เกิดขึ้นใหม่แก่สมาชิก เป็นปากเสียงของผู้ประกอบวิชาชีพ และรักษาผลประโยชน์ส่วนรวมของวิชาชีพในการต่อรอง

สถาบันวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยมีชื่อว่า สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จัดตั้งขึ้นเมื่อปี 2491 มีสมาชิกประกอบด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและนักบัญชีอื่นที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย สมาคมนักบัญชีฯ นี้ได้มีบทบาทสำคัญในการเสนอข้อคิดเห็นต่อทางราชการในด้านการกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี ส่งเสริมการประกอบอาชีพของผู้สอบบัญชีไทย และการจัดสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วย นอกจากนี้สมาคมนักบัญชีฯ ยังได้ส่งผู้แทนเข้าร่วมประชุมนักบัญชีระหว่างประเทศเสมอมา เช่น การประชุม Tenth International Congress of Accountants ที่ออสเตรเลีย ในปี พ.ศ. 2515 และ



เป็นเจ้าของภาพจัดประชุมนักบัญชีภาคพื้นเอเชีย และ แปะซิปิดในเดือนพฤศจิกายนปี 2516 ด้วย เป็นผลให้วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยเป็นที่รับนับถือแก่วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศต่างๆ และ ทำให้ทางราชการเชื่อมั่นว่า วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยสามารถรับกับบทบาทสำคัญในการพัฒนาตลาดเงินทุนของประเทศด้วย

สถาบันควบคุมทำหน้าที่รับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพให้มีผลตามกฎหมาย ลงโทษผู้ประกอบการวิชาชีพที่กระทำผิดมรรยาท และอาจจะกำหนดแนวทางปฏิบัติงานขึ้นต่ำด้วยก็ได้ ในประเทศไทยสถาบันควบคุมมีชื่อว่า " คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี " (ก.บช.) อยู่ในกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ รับผิดชอบการทดสอบความรู้ของผู้ยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พิจารณาให้ความเห็นชอบว่าปริญญาอื่นใดนอกจากทางการบัญชีบ้าง ที่จะให้ขอขึ้นทะเบียนได้ และ พิจารณากำหนดโทษผู้สอบบัญชีที่ฝ่าฝืนมารยาท

แม้ว่าสถาบันควบคุมจะได้เชิญผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เข้าร่วมในการปฏิบัติหน้าที่ในด้านต่างๆ ตามกฎหมายก็ตาม แต่ความสัมพันธ์ระหว่างสถาบันควบคุมกับสถาบันวิชาชีพยังมีได้เป็นไปตามแบบฉบับของประเทศที่ได้พัฒนาแล้ว กล่าวคือกฎหมายมิได้กำหนดว่าผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเป็นสมาชิกสมาคมนักบัญชีฯ ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนหนึ่งไม่สนใจเข้าร่วมในกิจการของสมาคมนักบัญชีฯ และสมาคมนักบัญชีฯ ไม่อาจทำหน้าที่ควบคุมกันเองได้อย่างเต็มที่ซึ่งในภายหน้าหากได้มีการบัญญัติให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นสมาชิกของสมาคมนักบัญชีฯ และให้สมาคมมีส่วนรับผิดชอบในการควบคุมลงโทษผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานไม่เข้าขั้นมาตรฐานแล้ว ก็จะช่วยทำให้สมาคมนักบัญชีฯ เป็นปึกแผ่นมั่นคงขึ้น สามารถรับบทบาทสำคัญในการพัฒนาประเทศเช่นเดียวกับในประเทศที่เจริญแล้ว (2:22-23)

## 2.8 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ในฐานะที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ ผู้สอบบัญชีย่อมมีความรับผิดชอบในงานที่ตนได้กระทำไป แต่วิชาชีพสอบบัญชีนั้นยังเป็นอาชีพที่ใหม่อยู่ จึงยังไม่มีข้อกำหนดความรับผิดชอบไว้

## เป็นแนวทางที่แน่นอน

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีนั้น เกิดขึ้นจากการที่ผู้สอบบัญชีมีฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ในฐานะเช่นนี้ย่อมต้องมีความสามารถปฏิบัติงานได้ ต้องทำงานโดยเป็นอิสระอย่างเต็มที่ในการตรวจสอบ และแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน ต้องใช้ความระมัดระวังตามสมควรในการแสดงความเห็น เพราะผู้อื่นอาจใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นหลักในการให้เครดิตหรือ การซื้อหุ้น ในระหว่างการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีย่อมทราบเรื่องราวต่างๆ เกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้ำ และบางเรื่องเป็นเรื่องลับ ซึ่งผู้สอบบัญชีย่อมต้องรักษาความลับของลูกค้ำด้วย

อีกนัยหนึ่ง ผู้สอบบัญชีเพียงแต่รับรองงบการเงินเท่านั้น มิใช่รับประกันความถูกต้องบรรดางบการเงินต่าง ๆ ลูกค้ำย่อมเป็นผู้จัดทำขึ้น และผู้สอบบัญชีเพียงแต่แสดงความเห็นในฐานะผู้เชี่ยวชาญว่างบการเงินนั้นเชื่อถือได้เพียงไร ผู้สอบบัญชีไม่ต้องรับผิดชอบในการสืบหาการทุจริตทั้งหมดที่มีอยู่ในการปฏิบัติงานนั้น ผู้สอบบัญชีย่อมอาศัยการทดสอบบ้าง ซึ่งโดยปกติแล้วย่อมสามารถค้นพบการทุจริตได้ สิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบก็คือ การปฏิบัติตรวจสอบนั้นต้องเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งเป็นที่รับรองโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีย่อมต้องตรวจพบข้อบกพร่องอันพึงปรากฏจากการตรวจสอบตามมาตรฐาน นอกเหนือไปจากนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมไม่ต้องรับผิดชอบในการค้นพบการทุจริตโดยลูกจ้าง หรือ เจ้าหน้าที่ของบริษัท เว้นแต่ผู้สอบบัญชีนั้นจะปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริต หรือ ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง (2:24)

### 2.9 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อลูกค้ำ

ปัญหาประการแรกก็คือ ต้องพิจารณาว่าจะถือบุคคลใดเป็นลูกค้ำของผู้สอบบัญชี ในการสอบบัญชีของห้างร้านที่มีบุคคลเดียวเป็นเจ้าของ ย่อมถือว่าบุคคลนั้นเป็นลูกค้ำ นอกจากว่า เจ้าหนี้หรือผู้ขอซื้อกิจการจะเป็นผู้ขอร้องให้ทำการตรวจสอบ ในกรณีบริษัทจำกัดซึ่งผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการเป็นผู้แต่งตั้งผู้สอบบัญชี ย่อมถือว่าลูกค้ำคือตัวบริษัทเองซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคล แต่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชียังขยายไปถึงฝ่ายบริหารงานและผู้ถือหุ้นด้วย ความสัมพันธ์ระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้ำนั้นเมื่ออยู่ที่ในด้านกฎหมายและด้านจิตใจ ลูกค้ำย่อมหวังว่าผู้สอบบัญชีจะ ใช้ความ

รู้ความสามารถอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติหน้าที่สอบบัญชี

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี เริ่มต้นจากข้อตกลงระหว่างผู้สอบบัญชีและลูกค้า ข้อตกลงนี้โดยทั่วไปตกลงกันด้วยวาจา และบางครั้งอาจตกลงกันเป็นลายลักษณ์อักษร และมีผลผูกมัดตัวผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีไม่ควรตกลงรับงานสอบบัญชีกับลูกค้าโดยมิได้ตกลงกันอย่างแน่นอนถึงขอบเขตของงานที่กระทำเสียก่อน ถ้าผู้สอบบัญชีมิได้ระบุขอบเขตของงานที่จะกระทำเสียก่อนแล้ว ภายหลังลูกค้าจะอ้างได้ว่าผู้สอบบัญชีมิได้ดำเนินการให้ถึงที่สุด

ในการสอบบัญชี นอกจากความรู้ความสามารถอันจำเป็นในการประกอบวิชาชีพแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องรักษาความลับของลูกค้าด้วย ถ้าผู้สอบบัญชีละเลยไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงกับลูกค้า ไม่ใช้ความระมัดระวัง และความสามารถตามสมควร หรือไม่รักษาความลับของลูกค้า ผู้สอบบัญชีอาจถูกฟ้องร้องตามกฎหมาย โดยลูกค้าจะพิสูจน์ให้เห็นความเสียหายอันเกิดขึ้นจากการละเลยในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชี จำนวนค่าเสียหายนั้นอาจเป็นจำนวนเพียงค่าสอบบัญชี หรืออาจเป็นจำนวนมากกว่านั้นหลายเท่าก็ได้

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323 กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี และเจ้าหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่เปิดเผยความลับของลูกค้าไว้ว่า

" ผู้ใดล่วงรู้ หรือ ได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุซึ่งเป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ โดยเหตุที่ประกอบอาชีพเป็น นายแพทย์ เภสัชกร คนจำหน่ายยา นางผดุงครรภ์ ผู้พยาบาล นักบวช หมอความ ทนายความ หรือ ผู้สอบบัญชี หรือ โดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือ ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้รับการศึกษาอบรมในอาชีพดังกล่าวในวรรคแรก เปิดเผยความลับของผู้อื่นอันตนได้ล่วงรู้ หรือ ได้มาในการศึกษาอบรมนั้น ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน " (2:26)

## 2.10 ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อบุคคลที่สาม

แม้ว่าข้อตกลงในการสอบบัญชีจะทำขึ้นระหว่างผู้สอบบัญชี และลูกค้าเท่านั้น แต่งานของผู้สอบบัญชีอาจทำให้ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอก ซึ่งมีใช้คู่สัญญาด้วยก็ได้ การที่ลูกค้าจ้างผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินนั้น นอกจากเพื่อประโยชน์ของฝ่ายบริหาร และผู้ถือหุ้นแล้วงานของผู้สอบบัญชีย่อมเป็นที่เชื่อถือของธนาคาร หน่วยราชการ และบุคคลอื่นๆด้วย เมื่อบุคคลภายนอกเหล่านี้เชื่อถือในความเห็นของผู้สอบบัญชี ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีย่อมเกิดขึ้น เช่น ถ้าผู้สอบบัญชีมิได้ใช้ความระมัดระวังในการทำงานตามสมควร หรือ มิได้เปิดเผยข้อเท็จจริงอันมีความสำคัญ หากผู้ใช้รายงานการตรวจสอบนั้นหลงเข้าใจผิดไป ผู้สอบบัญชีย่อมมีความรับผิดชอบ

กฎหมายไทยกำหนดโทษของผู้สอบบัญชีที่รับรองงบการเงินอันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จไว้ในมาตรา 269 ของประมวลกฎหมายอาญาว่า

" ผู้ใดในการประกอบกิจการงานในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชี หรือ วิชาอื่นใด ทำคำรับรองเป็นเอกสารอันเป็นเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น หรือ ประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือ ปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ "

ผู้ใดโดยทุจริตใช้ หรืออ้างคำรับรองอันเกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคแรกต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และ มูลนิธิ พ.ศ. 2499 กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีไว้ในมาตรา 31 ว่า

" ผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ บริษัทจำกัด รับรองบุคคล หรือ บัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้อง หรือ ทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี

หรือ ปรับไม่เกินสองพันบาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ "

จากคำตัดสินของศาลในต่างประเทศ ผู้สอบบัญชีย่อมรับผิดชอบบุคคลภายนอก สำหรับความเสียหายซึ่งเกิดขึ้นโดยการเชื่อในการรับรองของผู้สอบบัญชีซึ่งไม่เป็นความจริง ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในกรณีที่การรับรองที่ให้ไปนั้นผู้สอบบัญชีก็รู้อยู่แล้วว่าไม่จริง หรือ ได้ละเลยมิได้ปฏิบัติหน้าที่ให้เพียงพอแก่การรับรองนั้น ดังนั้น ถ้าการตรวจสอบมิได้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจต้องรับผิดชอบ ชดใช้ค่าเสียหายต่อบุคคลภายนอกซึ่งเชื่อถือในคำรับรองนั้น ตามกฎหมายเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้นในท้องตลาดของสหรัฐอเมริกา (The Federal Securities Acts) ผู้ซื้อหุ้นในท้องตลาดอาจฟ้องเรียกค่าเสียหายจากผู้สอบบัญชีในกรณีงบการเงินแสดงรายการเท็จ หรือ ละเว้นรายการอันทำให้เกิดความเข้าใจผิด ทั้งนี้ โดยมิต้องนำสืบว่าผู้สอบบัญชีละเลยหรือทุจริตในหน้าที่ ในการต่อสู้คดีผู้สอบบัญชีต้องพิสูจน์ว่าตนได้กระทำงานอย่างเพียงพอแล้วความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีถูกต้อง และความเสียหายที่บุคคลภายนอกได้รับเกิดจากสาเหตุอื่น จะเห็นได้ว่าความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในต่างประเทศมีอยู่มาก วิธีป้องกันตัวเองที่ดีที่สุดคือการทำงานด้วยความระมัดระวัง และมีสมรรถภาพ นอกจากนั้น การกำหนดมาตรฐานของวิชาชีพไว้ ซึ่งเป็นที่รับรองโดยทั่วไปของผู้ประกอบวิชาชีพ ย่อมเป็นที่ยอมรับนับถือของบุคคลภายนอกด้วย (2:27)

## 2.11 สิทธิของผู้สอบบัญชี

หน้าที่ประการสำคัญของผู้สอบบัญชีก็คือ การเป็นอิสระในการทำงาน ซึ่งอาจจะถือได้ว่าเป็นสิทธิอย่างหนึ่งของผู้สอบบัญชี ในฐานะผู้ประกอบอาชีพอิสระ ผู้สอบบัญชีย่อมมีสิทธิกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ และวิธีการตรวจสอบได้เอง ถ้าลูกค้าจำกัดสิทธิประการนี้ โดยจำกัดขอบเขตการทำงานของผู้สอบบัญชี หรือไม่ยอมให้ตรวจสอบสิ่งหนึ่งสิ่งใด ผู้สอบบัญชีเพียงแต่แจ้งไว้ในรายงานก็จะจำกัดความรับผิดชอบของตนในขั้นนั้นไปได้ ในบางกรณี อาจถึงกับต้องปฏิเสธไม่รับรองงบการเงิน ในเมื่อการรับรองนั้น อาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดแก่บุคคลอื่นขึ้นได้

มาตรา 1213 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยืนยันความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี โดยระบุไว้ว่า

" ให้ผู้สอบบัญชีทุกคน เข้าตรวจสอบสรรพสมุด และบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวข้องกับสมุดและบัญชีเช่นนั้น ให้ได้ถามสอบสวนกรรมการ หรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด "

สิทธิอีกประการหนึ่งของผู้สอบบัญชีก็คือ การถือกรรมสิทธิ์ในกระดาษทำการ เป็นที่รับรองกันโดยทั่วไปว่า กระดาษทำการซึ่งทำขึ้นระหว่างการตรวจสอบนั้น เป็นสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ใช้แสดงว่าการทำงานของตนเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม สิทธิการเป็นเจ้าของกระดาษทำการย่อมมีข้อจำกัด ผู้สอบบัญชีต้องมิให้กระดาษทำการถูกนำไปใช้ประโยชน์ทางอื่น อันอาจขัดกับผลประโยชน์ของลูกค้า ผู้สอบบัญชีอาจเก็บกระดาษทำการไว้ใช้เพื่อประโยชน์ของตนได้ แต่จะให้บุคคลอื่นโดยมิได้รับการยินยอมจากลูกค้าไม่ได้ (2:28)

## 2.12 ขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบบัญชีในแต่ละงาน ภาระหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสามารถจัดแบ่งงานการตรวจสอบออกได้ เป็นขั้นตอนดังนี้

- ขั้นที่ 1. กำหนดการวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี
- ขั้นที่ 2. การตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด
- ขั้นที่ 3. การตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด
- ขั้นที่ 4. การปฏิบัติงานตรวจสอบและสรุปผล
- ขั้นที่ 5. งานหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น

## ขั้นที่ 1. กำหนดการวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี

จะต้องพิจารณาอย่างรอบคอบที่จะใช้ระเบียบ และวิธีการตรวจสอบให้เกิดประสิทธิภาพแก่งานตรวจสอบมากที่สุด ดังนั้นจึงต้องทำตารางกำหนดการไว้ล่วงหน้าเพื่อกำหนดงานตรวจสอบที่ไม่ต้องเร่งด่วน หรือ จำเป็นจะต้องทำ ณ วันสิ้นงวดออกไปจัดทำในตอนงานตรวจสอบไม่มากและยุ่งเกินไป เช่นงานทบทวนการตรวจสอบงวดก่อนจากกระดาษทำการงวดก่อน เพื่อพิจารณาว่ามีจุดใดที่ต้องเน้นการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน หรือ ณ จุดใดที่จะต้องปรับปรุงวิธีการตรวจสอบ งานเหล่านี้อาจจะทำในระหว่างปีได้โดยไม่จำเป็นต้องจัดทำในวันสิ้นงวดบัญชีของลูกค้า แต่งานนี้ต้องทบทวนให้เสร็จสิ้นก่อนการเตรียมตัวเข้าสำรวจ และลงมือตรวจสอบซึ่งอาจจะกระทำในสำนักงานของลูกค้าก็ได้ แต่ในทางปฏิบัติจริงมักจะกระทำในสำนักงานของผู้สอบบัญชีในทันทีที่ได้รับมอบหมายงานชิ้นนั้น

เมื่องานตรวจสอบใช้วิธีการทดสอบรายการแทนการตรวจสอบทั้งหมดโดยละเอียด ดังนั้นผู้สอบบัญชี จึงต้องอาศัยความเข้าใจในการดำเนินงานของกิจการ และการประเมินผลการควบคุมภายในของกิจการลูกค้า ถ้าหากว่าระบบการควบคุมภายในของลูกค้ามีประสิทธิภาพดี ประกอบกับฝ่ายบริหารมีความซื่อสัตย์สุจริตดี ผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อถือข้อมูลที่จัดบันทึกทางบัญชีได้ในลักษณะเช่นนี้ งานบางอย่างที่จะต้องจัดทำหลังวันสิ้นงวดก็อาจจะเลื่อนมาทำก่อนวันสิ้นงวดได้

สิ่งที่ผู้สอบบัญชีไม่ควรจะละเลยก็คือ แนวการสอบบัญชีที่เคยใช้ได้ดีใน 2-3 ปีก่อนนั้น อาจจะล้าสมัยได้เมื่อการดำเนินงาน และการควบคุมภายในของลูกค้าได้เปลี่ยนไป ดังนั้นก่อนเริ่มงานตรวจสอบในแต่ละปีผู้สอบบัญชีควรจะได้ทบทวนอย่างถี่ถ้วน และ แก้ไขวิธีการตรวจสอบที่ล้าสมัยนั้นเสียเพื่อความเหมาะสมแก่กรณี

สิ่งที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนี้ถ้าได้จัดทำตั้งแต่ขั้นวางแผนกำหนดการแล้ว นอกจากจะทำให้งานตรวจสอบเป็นอย่างมีประสิทธิภาพแล้วยังได้ประโยชน์จากการบริหารงานบุคคลของสำนักงานสอบบัญชีเองด้วย

## ขั้นที่ 2. การตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

อาจจะทำก่อนวันสิ้นงวดของลูกค้า 1-3 เดือน เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบที่ไม่จำเป็นต้องกระทำ ณ วันสิ้นงวด หรือ สิ้นสุดรายการตรวจสอบ จุดประสงค์ก็เพื่อลดปริมาณงานที่จะต้องทำ ณ วันสิ้นงวด งานที่ต้องทำในขั้นนี้ก็คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายงานนั้นใด ก็จะศึกษาและพิจารณาเวลาที่จะใช้ตามขั้นตอนของการตรวจสอบ ( หมายถึงงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ หรือ เคยใช้ในงวดก่อนๆ ) หลังจากที่ได้ศึกษาระบบ และวิธีการบัญชีพร้อมทั้งการควบคุมภายในของกิจการลูกค้า

โดยทั่วไป งานในตอนนี้จะจะเป็นงานเกี่ยวกับการทดสอบระบบบัญชี และการควบคุมภายในของลูกค้า ซึ่งการตรวจสอบระหว่างปี (Interim Audit) เพื่อลดงานตอนปลายปี งานที่แท้จริงเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงาน และระบบการควบคุมภายในของลูกค้า ส่วนการทดสอบและการทบทวนในขั้นที่ 4 ซึ่งเป็นการศึกษาและสรุปผลนั้น จะทำเพียงเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงวันสิ้นงวดนั้น ได้ถือปฏิบัติในแนวเดียวกันกับที่ได้ทดสอบไว้ในขั้นที่ 2 เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะมีความมั่นใจได้ตามสมควรว่า ได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในต่างๆ อย่างเคร่งครัดตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีการตรวจสอบอื่นๆที่ควรจะทำในขั้นที่ 2 มี ดังนี้

1. การอ่านทบทวน และ จดย่อรายงานการประชุมของ
  - ผู้ถือหุ้น
  - คณะกรรมการบริษัท
  - คณะกรรมการบริหาร
  - อนุกรรมการต่างๆ (ถ้ามี)

2. ตรวจสอบรายการในบัญชีแยกประเภทที่มียอดคงเหลือยกไปงวดหน้าว่า มีรายการอะไรที่นำมาบวกเพิ่มขึ้น และรายการอะไรมาหักออกทำให้ยอดลดลง เช่น บัญชีที่ดิน อาคาร



เครื่องตกแต่งค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หนี้สินระยะยาว หักกัน เป็นต้น มากกว่าที่จะเน้นถึงรายการที่มีลักษณะหมุนเวียน (Turnover) เช่น การซื้อ การรับชำระหนี้ เป็นต้น รายการในบัญชีแยกประเภทเหล่านี้สามารถที่จะทดสอบก่อนวันสิ้นงวดได้ และ ทดสอบไปหาวันสิ้นงวดได้ การตรวจสอบแบบนี้จะมีผลดีกว่าการตรวจรายการทั้งหมดตลอดปีในชั้นที่ 4

วิธีการตรวจสอบที่กระทำในชั้นที่ 2 ซึ่งเป็นการตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด ขึ้นอยู่กับ การประเมินผลการควบคุมภายใน และวิธีการบัญชีของลูกค้าเป็นสำคัญ ถ้าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพวิธีการตรวจสอบโดยการขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ และเจ้าหนี้ การเข้าสังเกตการณ์ การตรวจนับสินค้าคงเหลือ อาจจะทำในชั้นที่ 2 ได้ด้วย กล่าวคือจดคำยืนยันยอดก่อนวันสิ้นงวด เมื่อตอนสิ้นงวดก็จะกระทบยอดจากคำขอยืนยันนั้นไปหายอด ณ วันสิ้นงวดได้

### ขั้นที่ 3. การตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด

งานในช่วงที่ 3 จะเป็นงานที่จะต้องกระทำ ณ วันสิ้นงวดบัญชีของลูกค้า เช่น การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การตรวจนับเงินสดในมือ การตรวจนับหลักทรัพย์ที่ถือไว้เป็นเงินลงทุนระยะสั้น งานเหล่านี้มักจะทำกัน ณ วันสิ้นงวด ในทางปฏิบัติจริงๆ แล้ว ผู้สอบบัญชีอาจจะไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือ ตรวจนับเงินสดตรงกับวันสิ้นงวดได้ แต่อาจจะนับก่อน หรือ หลังวันสิ้นงวด แล้วทำการกระทบยอดกับวันสิ้นงวดก็ได้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการควบคุมภายในของลูกค้ามีประสิทธิภาพ

### ขั้นที่ 4. การปฏิบัติงานตรวจสอบและสรุปผล

งานของผู้สอบบัญชีที่จะกระทำในขั้นนี้ก็คือ เมื่อกิจการของลูกค้าได้ปิดบัญชี และจัดทำงบการเงินเสร็จแล้ว ผู้สอบบัญชีจะเข้าไปปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่างๆ เริ่มตั้งแต่ทดสอบรายการ เพื่อประกอบการพิจารณาว่ากิจการได้ใช้วิธีการบัญชีที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และใช้วิธีการบัญชีนั้นโดยสม่ำเสมอ เช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด โดยที่รายการต่างๆ ที่บันทึกมีความถูกต้องครบถ้วน เมื่อตรวจสอบจนได้หลักฐานการสอบบัญชีเพียงพอที่จะสรุปความ

เห็นต้องการเงินได้แล้ว ผู้สอบบัญชีก็จะเตรียมร่างรายงานเสนอผลการตรวจสอบ

### ขั้นที่ 5. งานหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น

งานในตอนนี้น้อยมากเมื่อเทียบกับขั้นก่อนออกรายงาน และเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับ คณะของผู้สอบบัญชีเองในการที่จะประเมินผลของการตรวจสอบว่าได้ใช้เวลาเกินกว่างบประมาณ หรือไม่ ประเมินผลการตรวจสอบ และทบทวนกระดาษทำการของพนักงานตรวจสอบภายในสำนักงาน และพิจารณาว่างานตรวจสอบจุดใดที่ควรจะต้องติดตามในงวดต่อไป สรุปรู้คือวิเคราะห์การ ตรวจสอบงวดที่เพิ่งสิ้นสุดลง และมีข้อเสนอแนะสำหรับงวดต่อไปอย่างไร

ท้ายที่สุดก็คือ เก็บรวบรวมเอกสารหลักฐานต่างๆ เข้าแฟ้มถาวร และแฟ้มกระดาษทำการแล้วนำเข้าไปเก็บในตู้เอกสาร กล่าวโดยสรุปก็คืองานในขั้นที่ 5 นี้จะเข้าไปเกี่ยวข้องกับงาน ขั้นที่ 1 เพื่อส่งเสริมให้งานตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นนั่นเอง (4:16-20)