

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัยที่มีผลกระทบต่อ การตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรธุรกิจ โดยมีแนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องประกอบการวิเคราะห์ผลกระทบของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) เป็นบุคคลที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นผู้ตรวจสอบ และ รับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบ และ แสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวงออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีแนวทางการปฏิบัติงานคล้ายคลึงกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต บทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของการสอบบัญชี ก็คือ ทำอย่างไรให้งบการเงิน หรือ การจัดทำบัญชีมีคุณภาพ ซึ่งจะส่งผลให้การเสียภาษีเป็นไปโดยถูกต้อง และ โปร่งใส แม้จะเป็นหลักการที่ค้ำึงถึงกันมากอยู่แล้ว แต่คุณภาพของตัวเลขก็มักจะมีปัญหาอยู่เสมอ และ ผู้ที่จะถูกดำเนินคดีคือ นักบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 ประเภท ก็มีความแตกต่างกัน ผู้สอบบัญชีจะสามารถบอกผู้อ่าน หรือ ผู้ใช้งบการเงินที่ตรวจสอบให้เห็นได้อย่างไรว่างบการเงินที่ตรวจสอบนั้นมีคุณภาพ ซึ่งในส่วนของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดี เรื่อง การตรวจสอบบริษัท และ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายสอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานงบการเงินแสดงสถานะ การเงิน ผลการดำเนินงาน หรือ กระแสเงินสด(ถ้ามี) โดยถูกต้องตามที่ควรในส่วนที่เป็นสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป นอกจากการจัดทำรายงาน

แล้ว ผู้สอบบัญชียังต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และ แจ้งพฤติการณ์ที่พบ ซึ่งหมายความว่าถึงแบบแนบท้าย ภ.ง.ด.50 หน้าที่ดังกล่าวนี้รวมไปถึงผู้ตรวจสอบบัญชีภาษีอากรด้วย ความหมาย คือ งบการเงินแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานตรงตามสมุดบัญชีเอกสาร ประกอบรายการบัญชีหรือไม่ งบการเงินนั้นๆ จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือ ไม่ เอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกิดขึ้นจริง ถูกต้องเชื่อถือได้ และ เกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ กิจการได้ปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อ เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องรายงานหากพบความ ผิดปกติ

วิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดี จะเน้นทดสอบความถูกต้องของงบ การเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงกับเอกสารประกอบการลงบัญชี และ บันทึกบัญชี ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่นั้น ในวิธีการตรวจสอบก็ต้องตรวจสอบรายการกับเอกสาร ประกอบรายการให้ถูกต้องตรงกันซึ่งต้องมีวิธีการทดสอบและต้องใช้ดุลพินิจ ว่าจะต้อง ทดสอบมากน้อยเพียงใดจึงจะเป็นที่พอใจให้ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งที่ผ่านมาไม่มีหลักเกณฑ์ กำหนด ซึ่งเห็นว่าเป็นต้องตั้งหลักเกณฑ์ คือ ถ้ามีหลักเกณฑ์ในการทดสอบแล้ว หากไม่พบสิ่ง ผิดปกติ ก็ไม่น่าจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการต้องมีความเข้าใจในฐานะของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และ ตระหนักถึงความ รับผิดชอบต่อคุณภาพจัดทำบัญชี ซึ่งต้องจัดทำงบการเงินเพื่อยื่นต่อทางการ และ ในการจัดทำ บัญชีนั้นก็มีความที่ต้องส่งมอบเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชี และ เอกสารหลักฐานอื่นที่ เกี่ยวข้องให้แก่ผู้ทำบัญชีโดยถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการ ดำเนินงาน และ ฐานะการเงินตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี

1. แนวคิดพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้ “ผู้มีหน้าที่จัดทำ บัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือ บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตาม กฎหมายไทยนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และ กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงิน และ ยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชี หรือ สำนักงานบัญชี ประจำท้องที่ภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชีตามมาตรา 10 สำหรับกรณีของบริษัทจำกัด หรือ บริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่น ภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่งบการเงินนั้น ได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ทั้งนี้ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะ

ปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าว ได้อธิบติอาจพิจารณาคำสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้ การยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ต้องมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีเว้นแต่กรณีที่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเพิ่มเติมจากรายการย่อของงบการเงินที่อธิบดีกำหนดไว้แล้วให้ใช้รายการย่อตามที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะนั้น และ ต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่ง หรือทุกรายการไม่เกินที่กำหนดโดยกระทรวง ตามเงื่อนไขตามมาตรา 11 ทำให้กิจการที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของหุ้นส่วนจดทะเบียนบางประเภทไม่ต้องมีการตรวจสอบ และ แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA : Certified Public Accountants) ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่จะกำหนดเป็นกฎหมายต่อไป ดังนั้นเมื่อห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบางประเภทไม่ต้องมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาต แต่กรมสรรพากรยังมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ต้องมีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีงบแสดงฐานะทางการเงิน งบกำไรขาดทุนที่ต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ง.ด.50) อยู่ ซึ่งเป็นข้อจำกัดในด้านกฎหมายตามมาตรา 3 สัตต และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรมสรรพากรจึงได้จัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพิ่มขึ้นเพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 โดยการแก้ไขตามมาตรา 3 สัตต ให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพิ่มขึ้นซึ่งเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor)” โดยทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียน ไม่เกิน 5 ล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และมีรายได้รวม ไม่เกิน 30 ล้านบาท

2. แนวคิดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 กำหนดไว้ว่าการตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องจัดทำ และยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ให้กระทำโดยบุคคลซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชีซึ่งตามประกาศนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับอนุญาตจากอธิบดี ให้เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ที่ได้รับยกเว้นไม่

ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตาม กฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 หน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาต ต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ตาม กฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือ ประกาศองค์การวิชาชีพ บัญชีที่กฎหมายกำหนดไว้ กรณีการ ตรวจสอบ และ รับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตาม กฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเรื่องการปฏิบัติงาน และ การรายงาน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งหมดสิทธิ ไม่ว่าด้วยประการ ใดในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้ถือว่าเป็นผู้หมดสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรอง บัญชี ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนด ระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ส่วน หน้าที่ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

หลักเกณฑ์ด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีอากร

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544 ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 ซึ่งมีผลบังคับใช้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป ได้กำหนด หลักเกณฑ์ด้านต่างๆ ของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

1. คุณสมบัติของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องมีดังนี้

1.1 สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการ บัญชีซึ่ง กระทรวงศึกษาธิการ หรือทบวงมหาวิทยาลัย และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพล เรือรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว

1.2 มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

1.3 มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบ บัญชีในประเทศนั้นได้

1.4 ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

1.5 ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากร หรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมา ซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1.6 ไม่เป็นบุคคลลึกลับจริต หรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ

1.7 ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพัก หรือ ถูกเพิกถอน

ใบอนุญาต

1.8 ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2. หลักเกณฑ์การทดสอบ

2.1 วิชาการบัญชี ทดสอบความรู้การบัญชี เกี่ยวกับ “ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก” ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบ และ แสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท มีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปีใดถึง 30 ล้านบาท และสินทรัพย์รวมในรอบระยะเวลาบัญชีใดถึง 30 ล้านบาท ในส่วนที่เกี่ยวกับ แม่บทการบัญชี การจัดทำงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มาตรฐานการ บัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วน การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย การบันทึกบัญชีในกรณีเลิกกิจการ และการชำระบัญชี และการบัญชีต้นทุนงานสั่งทำ และ ต้นทุนช่วง

2.2 วิชาการสอบบัญชี ทดสอบเกี่ยวกับ หลักฐานการสอบบัญชี และ วิธีการรวบรวม หลักฐาน หลักพื้นฐานในการควบคุมภายใน เทคนิคต่างๆ ที่ใช้ในการสอบบัญชีและวิธีการจัดทำ กระจายทำการ การจัดทำแนวการตรวจสอบ การสอบทานและการควบคุมงานสอบบัญชี การเขียนรายงานตามแบบรายงานการตรวจสอบ และ รับรองบัญชี และ มารยาทของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.3 ความรู้เกี่ยวกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทดสอบความรู้เกี่ยวกับ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

2.4 วิชาอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ผู้ดำเนินการทดสอบ ได้แก่ กรมสรรพากร หรือหน่วยงานที่ได้รับมอบหมาย การเปิดให้มีการทดสอบ การยื่นคำขอสมัครทดสอบ ระยะเวลารับสมัคร วันเวลาที่ทดสอบ ขอบเขตวิชาที่ทดสอบ ค่าธรรมเนียมในการทดสอบ สถานที่ประกาศรายชื่อผู้มีสิทธิรับการทดสอบ ผู้ผ่านการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด

2.4.1 หลักเกณฑ์การขอขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาต ผู้ผ่านการทดสอบทุกวิชาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด จะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมชำระค่าธรรมเนียมต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ประกาศ

รายชื่อผู้ผ่านการทดสอบ เมื่อผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีคุณสมบัติครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่เสนอคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่ออธิบดี เพื่อพิจารณาอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร หลังจากนั้นอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียน และ ออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว เจ้าหน้าที่จะทำการบันทึกชื่อ ที่อยู่ คุณวุฒิ ที่ตั้งสำนักงาน และ รายละเอียดอื่นๆ ตามที่ได้แจ้งไว้ตามคำขอขึ้นทะเบียน และ ตีรูปถ่ายของผู้ขึ้นลงในทะเบียนผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้วจึงออกใบอนุญาตให้ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ใช้แบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้มีอายุห้าปี

2.4.2 หลักเกณฑ์การเข้าฝึกอบรม การเข้าฝึกอบรมของ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” เมื่อได้รับการขึ้นทะเบียนและ ได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากร ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือ หน่วยงานที่อธิบดีให้เห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร แก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี และ แจ้งการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอแจ้งการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรตามแบบที่กำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุให้แจ้งพร้อมการยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาต กรณีมีเหตุจำเป็นไม่สามารถเข้ารับการอบรมตามที่อธิบดีกำหนดได้ ให้ยื่นคำขอผ่อนผันการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอทั่วไปภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุจะไม่พิจารณาผ่านผันให้ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ได้เข้ารับการอบรมหรือเข้ารับการอบรมน้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี อธิบดีอาจพิจารณาพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการชั่วคราวจนกว่าผู้นั้นจะได้เข้ารับการอบรมครบตามที่กำหนด และ แจ้งการเข้ารับการอบรมดังกล่าวต่ออธิบดีตามที่กำหนด ส่วนเอกสารหลักฐานที่ต้องยื่นพร้อมการแจ้งการเข้ารับการอบรมประกอบด้วย

2.4.2.1 สำเนาหรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตร หรือ หนังสือรับรองการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.4.2.2 สำเนาหรือภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียมการเข้ารับการอบรม

2.4.3 หลักเกณฑ์การต่ออายุใบอนุญาต

2.4.3.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และชำระค่าธรรมเนียมการต่ออายุใบอนุญาตภายในสามเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด โดยให้แนบสำเนาหรือภาพถ่ายในประกาศนียบัตรหรือหนังสือรับรองการผ่านการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรที่ได้รับการอบรมระหว่างที่เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปีจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีกรมสรรพากรให้ความเห็นชอบ

2.4.3.2 กรณีที่ไม่สามารถยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตก่อนระยะเวลาดังกล่าวได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีแล้ว แต่ทั้งนี้ ต้องขอต่ออายุใบอนุญาตก่อนระยะเวลาดังกล่าวได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีแล้ว แต่ทั้งนี้ ต้องขอต่ออายุใบอนุญาตภายในเวลาไม่เกินหกเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด มิฉะนั้นให้ถือว่าผู้นั้นหมดสภาพการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร และหากประสงค์จะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไป จะต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตและเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบแปดชั่วโมง

2.4.3.3 ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการต่ออายุแล้ว ให้มีอายุห้าปีนับแต่วันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด

2.4.3.4 กรณีพ้นจากการถูกเพิกถอนใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิยื่นคำขอเพื่อให้ได้รับการพิจารณาอนุญาตให้กลับไปเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อีก เมื่อเวลาผ่านไปเกินกว่า สามปีนับแต่วันที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต แต่ต้องผ่านการทดสอบทุกวิชาตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร

2.4.3.5 ในกรณีใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ยื่นคำขอใบแทนใบอนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ใบแทนใบอนุญาตให้ใช้แบบเดียวกันกับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แต่ระบุข้อความเพิ่มเติมว่า “ใบแทน” ไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ชัดเจนและมีอายุเช่นเดียวกับใบอนุญาตฉบับจริงที่สูญหาย หรือถูกทำลายหรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้

2.4.3.6 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียนตามที่ได้แจ้งไว้แล้วกล่าวคือชื่อ ที่อยู่ และที่ตั้งสำนักงานตามที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้ต่ออธิบดี

กรมสรรพากร ให้แจ้งแก้ไขการเปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ มีการเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2.4.4 ค่าธรรมเนียมการทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การอบรมจากกรมสรรพากร และ การต่อใบอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องชำระค่าธรรมเนียมการทดสอบ การขอขึ้นทะเบียนการอบรมจากกรมสรรพากรและการต่ออายุใบอนุญาตรวมทั้งค่าธรรมเนียมอื่นๆ ตามที่ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

2.5 แนวการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ในการตรวจสอบและรับรอง บัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องจัดให้งบการเงิน ได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวง ออกตามความ ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องปฏิบัติดังนี้

2.5.1 การปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.5.1.1 มาตรฐานการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดทำแนวทางการสอบบัญชีสำหรับงานที่ตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวทางการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อ บันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน การตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้ผู้สอบ บัญชีภาษีอากรเน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรง ตามเอกสาร ประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่ รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่ง งบการเงินต้องแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รับรองทั่วไปหรือไม่ ซึ่งงบการเงินต้อง แสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชีรวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็น สาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ ให้เหมาะสม ต้องทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อ เสียภาษีอากรรวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวล รัษฎากรในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบ การ ลงบัญชี หรือบันทึกบัญชีโดยที่เห็นว่ามีแนวโน้มว่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นมีต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรเปิดเผยข้อเท็จจริงอัน เป็นสาระสำคัญของบัญชีและแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตน จะต้อง ลงลายมือชื่อรับรอง

2.5.1.2 การแจ้งรายชื่อกิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้สอบบัญชีภาษี อากรต้องแจ้งจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตนจะลงลายมือชื่อรับรองการตรวจสอบ และรับรองบัญชีตามแบบ บก.07 ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายในวันที่ 30 มิถุนายนของทุกปี

พร้อมแนบหนังสือตอบรับงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความข้อความอย่างน้อยตามที่ กรมสรรพากรกำหนด กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนและรายชื่อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งการเปลี่ยนแปลงตามแบบ บก.08 ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ทั้งนี้ ต้องแจ้งก่อนวันที่ลงลายมือชื่อรับรองการ ตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.5.2 การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนบัญชีภาษีอากร จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีข้อความตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด

2.6 จรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ตามคำสั่งกรมสรรพากร ได้กำหนดจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไว้ ดังนี้

2.6.1 ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต

2.6.1.1 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่ง ความเป็นอิสระ ซึ่งหมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบ และใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอตลอดจนแสดงความเห็นไว้ใน รายงาน และไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใดๆ โดยที่ความเป็นอิสระในที่นี้ต้องเป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคล โดยทั่วไป เช่น ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการ ทั้งนี้ไม่ว่าจะด้วยความคุ้นเคยส่วนตัว หรือการมีบุญคุณที่ต้องทดแทน หรือด้วย เหตุผลอื่นใดก็ตามจนมีมูลเหตุให้ละเว้นการตรวจสอบ หรือ อาจแสดงความเห็นไม่ตรงกับ ข้อเท็จจริงที่ตรวจสอบ เพราะหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงาน โดยปราศจากความ อิสระแล้วจะมีผลให้การนำเสนอรายงานการตรวจสอบไม่ตรงกับข้อเท็จจริง ส่งผลให้ผู้ใช้ข้อมูล จากงบการเงินตัดสินใจในการลงทุนผิดพลาดได้ หรือ อาจสูญเสียโอกาสในการลงทุนในกิจการ ประเภทอื่น

2.6.1.2 ไม่รับตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลาง โดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือ โดยมีเหตุอื่นที่อาจจะก่อให้เกิด ความลำเอียงและส่งผลให้มีการละเว้นการเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ผู้ตรวจสอบ และรับรองบัญชีจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบ และ เสนอรายงานการตรวจสอบอย่างตรงไปตรงมา ตามความเป็นจริงเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลทุกฝ่าย ซึ่งหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีมี ส่วนเกี่ยวข้องทางการเงิน ทางด้านการงาน หรือมีอำนาจตัดสินใจในกิจการที่ตนเข้ารับงาน ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมแล้ว ย่อมทำให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

ปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นกลาง หรือปฏิบัติงานโดยมีความลำเอียง ตัวอย่างที่ถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความเป็นกลาง ได้แก่ รับทำบัญชีให้กับกิจการที่ตนเข้ารับงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเข้าหุ้นร่วมทำกิจการกับผู้เป็นหุ้นส่วนรายใหญ่ของกิจการที่ตนรับงานตรวจสอบ หรือมีผลประโยชน์ร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร ให้กู้ยืมหรือยืมเงิน ค้ำประกันทางการเงิน กับเจ้าหน้าที่ระดับบริหารของกิจการ

2.6.1.3 ปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต เป็นคุณสมบัติประการสำคัญของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เพราะว่า หากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงานโดยขาดความซื่อสัตย์สุจริต หรือขาดความเที่ยงธรรมแล้ว ย่อมมีผลให้การเสนอรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีถูกบิดเบือนข้อเท็จจริงได้

2.6.1.4 ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงหันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน โดยแสดงความเห็นซึ่งอาจทำให้เกิดการหลงผิด และอาจเสียหายแก่กิจการที่ตรวจสอบนั้น หรือแก่กรมสรรพากร หรือแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น กิจการไม่ยอมตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่มีหลักทรัพย์ไม่คุ้มกับจำนวนหนี้ ทำให้กิจการมีผลกำไร ซึ่งข้อเท็จจริงในทางกลับกันกิจการมีผลขาดทุน

2.6.1.5 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย ออก หรือใช้ใบกำกับภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (ใบกำกับภาษีปลอม)

2.6.1.6 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการลงบัญชีหรือการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งเป็นเหตุให้กิจการที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีนั้นมีต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย

2.6.1.7 ไม่เป็นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของกิจการใด ซึ่งมีเหตุผลเชื่อได้ว่ามีข้อมูลที่ผิด หรือบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง และมีการละเว้น หรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต้องยื่นต่อกรมสรรพากร

2.6.1.8 ไม่รับรองบัญชีที่ตนเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือช่วยเหลือ หรือเป็นผู้จัดทำบัญชีชุดอื่นขึ้น เพื่อเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2.6.2 ด้านความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน

2.6.2.1 ต้องปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถของวิชาชีพ

2.6.2.2 ไม่ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการที่เกินความรู้ความสามารถ ของตนที่จะปฏิบัติงานได้ ซึ่งในการพิจารณารับงานตรวจสอบในกิจการใดๆ แล้วผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในประเภทธุรกิจนั้นๆ เป็นอย่างดี เพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานสำเร็จและมีประสิทธิภาพ ตลอดจนได้รับความเชื่อถือและไว้วางใจจากผู้บริหาร

กรณีตัวอย่างที่ถือว่าผู้สอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงาน โดยขาดความรู้ ได้แก่ รับงานตรวจสอบมากจนไม่สามารถควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ โดยไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่า 300 ราย ต่อปี รับงานตรวจสอบในกิจการที่ตนไม่มีความรู้ความสามารถ เช่น ธุรกิจที่ใช้คอมพิวเตอร์แต่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมเลย

2.6.2.3 ไม่ลงลายมือชื่อรับรองในรายงานของกิจการที่ตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น ไม่ได้เข้าร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือและมิได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อพิสูจน์ความเชื่อถือได้ของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด แต่เชื่อถือตามยอดรายละเอียดสินค้าที่ทางกรรมการฯ หรือผู้บริหารจัดส่งมาให้ หรือกรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่ได้วางแผนการตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร และไม่มีกระดาษทำการแสดงหลักฐานการตรวจสอบหรือสนับสนุนผลการตรวจสอบ

2.6.2.4 สอดส่องใช้ความรู้ความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไป กรณีตัวอย่างที่อาจถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีปฏิบัติงาน โดยขาดความระมัดระวังและรอบคอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ได้แก่ การขอขึ้นชั้นยอดลูกหนี้และปรากฏผลแตกต่าง แต่ผู้ตรวจสอบไม่ได้ติดตามและหาสาเหตุของผลแตกต่างนั้น ผู้ตรวจสอบพบรายการทางบัญชีไม่มีหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี และมีได้หักหัวงรายการดังกล่าว ในรายการที่มีสาระสำคัญต่อการแสดงความเห็น เช่น มีรายการซื้อทรัพย์สิน แต่ไม่มีหลักฐานการจ่ายเงิน

2.6.2.5 ไม่ยินยอมให้ผู้อื่นอ้างว่าตนเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีในกิจการใดโดยตนมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี

2.6.3 จรรยาบรรณต่อผู้เสียหาย

2.6.3.1 ไม่เปิดเผยความลับของกิจการของผู้เสียหาย หรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง โดยนำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือให้ทราบโดยวิธีใดสำหรับกิจการที่ตนได้รู้มาในหน้าที่จากการตรวจสอบและรับรองบัญชีอันเป็นเหตุให้กิจการนั้นได้รับความเสียหาย เว้นแต่การกระทำนั้นเป็นการกระทำตามหน้าที่ทางวิชาชีพ หรือตามกฎหมาย ข้อมูลที่ถือเป็นความลับ หมายถึง ข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติกิจการไม่ยอมเปิดเผยต่อสาธารณชน ตัวอย่างเช่น ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเปิดเผยสูตรการผลิตของสินค้าของกิจการที่ตนรับตรวจสอบต่อคู่แข่งชั้นของลูกค้าโดยมิได้รับความยินยอมจากลูกค้า

2.6.3.2 ไม่ละทิ้งการปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีที่รับไว้แล้ว โดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรับงานตรวจสอบไว้แล้ว ต่อมาเมื่อเหตุให้ไม่

อาจปฏิบัติงานตรวจสอบรายดังกล่าวให้สำเร็จลุล่วงไปได้ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องแจ้งเหตุที่มีอาจปฏิบัติงานได้ให้กิจการทราบ เพื่อไม่ให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ เพราะว่าหากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีละทิ้งงาน โดยมีได้แจ้งให้กิจการทราบ กิจการอาจหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีคนอื่นมาปฏิบัติงานได้ไม่ทันเวลา ส่งผลให้ยื่นงบการเงินล่าช้าได้ ทำให้กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มโดยไม่จำเป็น

2.6.4 จรรยาบรรณต่อผู้ร่วมอาชีพ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ควรให้ความร่วมมือซึ่งกันและกัน ในการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชี และสร้างความสัมพันธ์อันดีระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน ดังนั้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี การเสนอตนเองเพื่อเข้ารับงานตรวจสอบของกิจการใดที่มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีคนอื่นปฏิบัติงานอยู่ก่อนแล้ว ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องทำหนังสือติดต่อกับผู้ตรวจสอบเดิมเพื่อสอบถามถึงเหตุผลทางมรรยาทนั้น ซึ่งผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีควรมีมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ ดังนี้

2.6.4.1 ไม่แย่งงานตรวจสอบและรับรองบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น ตัวอย่างได้แก่ กรณีผู้ตรวจสอบ ก. ปฏิบัติตนเป็นตัวแทนนายหน้าในการรับงานตรวจสอบจากบริษัทต่างๆ แล้วจัดหาผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีประเภท “มือปืน” ให้แก่ห้างหุ้นส่วนเหล่านั้น โดย ก. ได้ตกลงค่าตรวจสอบกับห้างหุ้นส่วนต่างๆ ไว้ล่วงหน้า และแบ่งค่าตรวจสอบและรับรองบัญชีให้ “มือปืน” ส่วนหนึ่ง การกระทำดังกล่าวถือว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ก. ปฏิบัติงานโดยแย่งงานสอบบัญชีจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น เพราะว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ก. จะคิดค่าตรวจสอบในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรายอื่น

2.6.4.2 ไม่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมายจากผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีอื่น เว้นแต่จะได้รับการอนุญาตจากผู้มอบหมายนั้น ตัวอย่างเช่น นายเอ ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนบี มีความจำเป็นต้องเดินทางไปต่างประเทศเป็นเวลา 2 เดือน ซึ่งอยู่ในช่วงที่ใกล้เวลาจะยื่นงบการเงินจึงได้มอบหมายให้ นายซี ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่เป็นเพื่อนกันช่วยตรวจสอบบัญชีเจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนบีแทน หากนายซี ทำการตรวจสอบบัญชีอื่นที่นอกเหนือจากบัญชีเจ้าหนี้ ถือว่า นายซีทำการตรวจสอบบัญชีเกินกว่าที่ได้รับมอบหมาย

2.6.5 จรรยาบรรณทั่วไป

2.6.5.1 ไม่กระทำการใดๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร หรือกฎหมายอื่น ตัวอย่างของพฤติกรรม ที่ถือว่าเป็นความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ได้แก่ แสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยมีได้มีการปฏิบัติงานจริง ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี แนะนำให้ลูกค้าหลีกเลี่ยงภาษี หรือจัดทำบัญชี 2 ชุด

2.6.5.2 ไม่โฆษณา หรือยินยอมให้ผู้อื่น โฆษณาด้วยประการใดๆ ซึ่งการประกอบวิชาชีพอันแสดงให้เห็นว่าจะช่วยเหลือให้เสียยาน้อยกว่าความเป็นจริง

2.6.5.3 ไม่ให้ หรือรับว่าจะให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เพื่อเป็นการจูงใจให้บุคคลอื่นแนะนำ หรือจัดหางานตรวจสอบและรับรองบัญชีมาให้ตนทำ

2.6.5.4 ไม่เรียก หรือรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์จากบุคคลใดในเมื่อบุคคลนั้นได้รับงานเพราะการแนะนำ หรือจัดหางานของ

2.6.5.5 ไม่กำหนดค่าธรรมเนียม หรือค่าตอบแทนโดยถือเอาอัตราสูงต่ำตามยอดเงิน หรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือมีส่วนร่วมในการตรวจสอบและรับรองบัญชีเป็นเกณฑ์

2.7 องค์กรหรือหน่วยงานวิชาชีพบัญชีในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร องค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่ประสงค์จะขอเข้าเป็นองค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเป็นองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

2.7.1 องค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานนั้นต้องเป็นสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชนที่มีฐานะเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มูลนิธิ หรือสมาคม และให้ยื่นหนังสือต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร แสดงความประสงค์เป็นองค์กรวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบเป็นผู้จัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร พร้อมแนบเอกสารดังต่อไปนี้

2.7.1.1 สำเนาหรือ ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้มีอำนาจกระทำการในนามของนิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษา หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน และบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของนิติบุคคล สถาบันอุดมศึกษา หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน พร้อมกับสำเนาหรือภาพถ่ายหนังสือรับรองนิติบุคคล ทะเบียนสมาคม หรือหลักฐานอื่นที่แสดงฐานะเป็นนิติบุคคล หรือสถานฝึกอบรมวิชาชีพเอกชน แล้วแต่กรณี

2.7.1.2 รายละเอียดหลักสูตร เนื้อหา ขอบเขตวิชา และระยะเวลาในการจัดอบรม

2.7.1.3 ชื่อ คุณวุฒิ และประสบการณ์ในการทำงานของวิทยากรผู้บรรยาย

2.7.2 องค์การวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัด
อบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องจัดหลักสูตรการอบรมเกี่ยวกับ
กฎหมายภาษีอากรเนื้อหาวิชาครอบคลุมกฎหมายหลักในประมวลรัษฎากรและให้มุ่งเน้นเนื้อหาที่มี
การแก้ไขเปลี่ยนแปลงในแต่ละปี ดังนี้

2.7.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล 6 ชั่วโมง

2.7.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 ชั่วโมง

2.7.2.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และกฎหมายระเบียบ

ข้อบังคับอื่นๆ 3 ชั่วโมง

การจัดอบรมตามหลักสูตรในวรรคหนึ่ง ไม่ว่าจะจัดอบรมหลักสูตรที่ครอบคลุม
เนื้อหาวิชาทั้งหมดในคราวเดียวกัน หรือไม่ก็ตาม หากภายหลังองค์การวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่
อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังกล่าว
มีการเปลี่ยนแปลงหลักสูตรการอบรมจากที่อธิบดีให้ความเห็นชอบ จะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลง
หลักสูตรต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรพิจารณาให้ความ
เห็นชอบก่อน การนับระยะเวลาในการจัดอบรมตามหลักสูตร ให้นับระยะเวลาในการจัดอบรม 1
ชั่วโมง การอบรมเท่ากับ 60 นาที สำหรับระยะเวลาในช่วงพิธีเปิด – ปิดการอบรม และเวลาพัก
ไม่ให้ นับเป็นชั่วโมงการอบรม และหากไม่มีการกำหนดระยะเวลาพักไว้ ให้ถือเวลาพักรับประทาน
อาหารเป็น 1 ชั่วโมง และเวลาพักรับประทานอาหารว่างเป็นครั้งละ 15 นาที องค์การวิชาชีพบัญชี
หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชี
ภาษีอากร ต้องจัดส่งหลักฐานการลงทะเบียนเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนัก
มาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่สิ้นสุดการอบรม และจะต้องออกหนังสือ
รับรองการเข้ารับการอบรมในแต่ละครั้งให้แก่ผู้เข้ารับการอบรม โดยหนังสือรับรองดังกล่าวจะต้อง
มีรายการอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

- ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรขององค์การวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงาน
ที่จัดอบรม
- เลขที่หนังสือ และวันที่ที่ได้รับความเห็นชอบในการจัดอบรมจากอธิบดี
กรมสรรพากร
- ชื่อผู้เข้ารับการอบรม
- หลักสูตรที่อบรม
- วัน เวลา และจำนวนชั่วโมงที่เข้ารับการอบรม
- วันที่ออกหนังสือรับรอง

2.8 การอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร การอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับการอบรม ทางด้านกฎหมายภาษีอากรของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

2.8.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร จากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี และแจ้งการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอแจ้งการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุให้แจ้งพร้อมการยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาต

2.8.2 กรณีมีเหตุจำเป็นไม่สามารถเข้ารับการอบรมตามที่อธิบดีกำหนดได้ให้ยื่นคำขอผ่อนผันการเข้ารับการอบรมต่ออธิบดีผ่านผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรตามแบบคำขอทั่วไป ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ใบอนุญาตมีอายุครบทุกหนึ่งปี สำหรับปีสุดท้ายที่ใบอนุญาตสิ้นอายุจะไม่พิจารณาผ่อนผันให้

2.8.3 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ไม่ได้เข้ารับการอบรม หรือเข้ารับการอบรมน้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี อธิบดีอาจพิจารณาพักใบอนุญาตการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นการชั่วคราวจนกว่าผู้นั้นจะได้เข้ารับการอบรมครบตามที่กำหนดและแจ้งการเข้ารับการอบรมดังกล่าวต่ออธิบดีตามแบบแจ้งการเข้าอบรม การพักใบอนุญาตเป็นการชั่วคราว มิได้ทำให้อายุของใบอนุญาตสะดุดหยุดลงและใบอนุญาตยังคงมีอายุห้าปีนับแต่วันที่ออกใบอนุญาต

2.8.4 เอกสารหลักฐานที่ต้องยื่นพร้อมการแจ้งการเข้ารับการอบรม

2.8.4.1 สำเนาหรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตร หรือหนังสือรับรองการเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรจากองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรแก่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร

2.8.4.2 สำเนาหรือภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียมการเข้ารับการอบรมองค์กรวิชาชีพบัญชี หรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบในการจัดอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร ได้แก่ บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา มหาวิทยาลัยเกริก บริษัท เอ.อาร์.แอนด์เคาน์ตติ้ง คอนซัลแตนท์ จำกัด

2.9 แนวการสอบบัญชี (Audit Program) คือ แผนแสดงวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียดในแต่ละเรื่อง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้ ซึ่งในการจัดเตรียมแนวการสอบ

บัญชีนั้น ควรพิจารณาการประเมินเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และระดับความเชื่อมั่นที่จะได้รับจากการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ระยะเวลาที่ใช้ในวิธีการทดสอบการควบคุมและวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระแนวการสอบบัญชีที่คืนนั้นควรประกอบด้วยเนื้อหาสำคัญคือวัตถุประสงค์และขอบเขตในการตรวจสอบและสาระสำคัญของวิธีการตรวจสอบแต่ละเรื่อง เช่น ให้สังเกตการณ์ ให้ยืนยันยอด ให้กระทบยอด เป็นต้น

2.10 หลักฐานการสอบบัญชี (Audit Evidence) ในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีต้องพยายามหาหลักฐานมาเพื่อประกอบการแสดงความเห็นในรายงานผู้ตรวจสอบบัญชีซึ่งหลักฐานที่ต้องการหรือวิธีการที่จะได้หลักฐานมานั้นจะขึ้นอยู่กับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน (Management Assertion) และความเสี่ยง (Risk) ที่ผู้สอบบัญชีพบ ดังนั้นในการศึกษาหลักฐานการสอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงเรื่องงบการเงินที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองนั้นจะต้องมีอยู่จริง ครบถ้วน ถูกต้อง มีการตัดยอด และมีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจเรื่องความเสี่ยง(Risk)และประเภทความเสี่ยงด้วยเพื่อนำมากำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ครอบคลุมความเสี่ยงดังกล่าวด้วย

ประเภทความเสี่ยง (Type of Risk) แบ่งออกได้ 3 ประเภท ดังนี้

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

2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) เป็นความเสี่ยงจากการที่การควบคุมภายในของกิจการเองไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติที่เกิดขึ้น ซึ่งการประเมินความเสี่ยงประเภทนี้ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในของกิจการก่อนว่ามีหรือไม่ และพิจารณาทดสอบการควบคุมภายใน โดยใช้วิธีทดสอบต่างๆ เช่น การสังเกตการณ์ (Observation) การสอบถาม (Inquiry) การตรวจสอบ (Examine) และการปฏิบัติตาม (Reperformance) เพื่อพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการว่าจะช่วยลดความเสี่ยงได้หรือไม่ ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีประเมินแล้วเห็นว่าความเชื่อมั่นในระบบการควบคุมภายในมีอยู่สูง (High Control Reliance) หรือมีความเสี่ยงต่ำ (Low Risk) ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาความเสี่ยงในเรื่องอื่น

3. ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติ โดยใช้วิธีการสอบบัญชีตามปกติ (Detection Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการที่ผู้สอบบัญชี ไม่สามารถตรวจพบความผิดปกติของรายการทางบัญชีจากกระบวนการตรวจสอบบัญชีตามปกติ หรือ สรุปความเห็นว่ามีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญต่างๆ ที่ยังมีข้อผิดพลาดนั้นอยู่

ประเภทของหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้นสามารถแบ่งออกเป็นประเภทได้ดังนี้

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

2. หลักฐานจากบุคคลที่สาม (Third-party Representations)

ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานจากบุคคลภายนอกจำนวนมาก เช่น จดหมายยืนยันยอดลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า ธนาคาร สถาบันการเงิน หนายความ หรือผู้เชี่ยวชาญ เป็นต้น

3. หลักฐานที่เป็นเอกสาร (Documentary Evidence)

เอกสารหลักฐานนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทย่อย ได้แก่

3.1 เอกสารจากภายนอกกิจการที่ผู้สอบบัญชีได้รับ เช่น รายงานของธนาคาร (Bank statement) ที่ผู้สอบบัญชีขอโดยตรงจากธนาคารพร้อมกับการยืนยันยอด เพื่อนำมาสอบทานงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร

3.2 เอกสารจากภายนอกกิจการและใช้งานโดยกิจการ เช่น ใบกำกับสินค้า ใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย สัญญา ใบสั่งซื้อจากลูกค้า ใบหุ้นจากเงินลงทุนในหลักทรัพย์ การที่ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อมั่นกับหลักฐานประเภทนี้ได้นั้นต้องพิจารณาว่าสามารถทำขึ้นหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ง่ายหรือไม่

3.3 เอกสารจัดทำขึ้นภายในและใช้งานภายในกิจการ เช่น เช็คที่กิจการส่งจ่ายให้บริษัทเองบันทึกภายในองค์กร ใบเบิก/โอนสินค้า เป็นต้น ซึ่งความน่าเชื่อถือจะน้อยกว่าสองประเภทแรก เนื่องจาก

กิจการอาจสร้างขึ้นเอง โดยไม่ได้เกิดรายการจริงถ้ามีการควบคุมภายในที่ไม่ดี หรือผู้บริหารจงใจให้เป็นเช่นนั้น

4. การคำนวณ (Computations) เป็นหลักฐานที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นเองเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของข้อมูล เช่น การทดสอบคำนวณค่าเสื่อมราคา (Reasonableness Test) การคำนวณการรับรู้รายได้ของกิจการก่อสร้าง (Revenue Recognition) การตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ (Provision for Doubtful Account) หรือบางครั้งอาจให้ผู้เชี่ยวชาญ (Expert) ช่วยคำนวณให้ เช่น การคำนวณเงินบำนาญหลังเกษียณของพนักงานเพื่อใช้ในการบันทึกหนี้สินในงบดุล เป็นต้น

5. ความสัมพันธ์ของข้อมูล (Data Interrelationships) เป็นการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลที่ไม่ใช่การเงิน ซึ่งแตกต่างจากการคำนวณ แต่จะเป็นการเน้นการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

6. คำรับรองของลูกค้า (Client Representations) เป็นการให้ลูกค้าให้คำตอบหรือยืนยันในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีต้องการ โดยอาจตอบด้วยวาจา หรือทำเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ เพื่อให้เข้าใจได้ตรงกันกับผู้สอบบัญชี เช่น การที่กิจการออกหนังสือรับรองของลูกค้า เป็นการแสดงถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารที่มีต่อบงการการเงิน และแสดงถึงความตั้งใจของฝ่ายบริหารในอนาคต เช่น การระบุถึงประมาณการกระแสเงินสดเพื่อประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น

7. บันทึกรายบัญชี (Accounting Records) การบันทึกรายบัญชีของกิจการได้แก่ สมุดรายวัน (Journal) บัญชีแยกประเภท (General Ledger) งบทดลอง (Trial Balance) รายละเอียดประกอบต่างๆ เช่น ใบสำคัญรับ จ่ายเงิน (Receipt/Payment Voucher) รายงานของฝ่ายบริหาร (Management Report) เป็นต้น การที่ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานนี้มาก็ควรจะมีการตรวจสอบก่อน เช่น ถ้าได้รับงบทดลองมาก็ควรตรวจสอบการบวกเลข และเปรียบเทียบยอดคงเหลือกับบัญชีแยกประเภททุกบัญชีก่อน เป็นต้น

การที่ผู้สอบบัญชีจะได้มาซึ่งหลักฐานดังกล่าวข้างต้นนั้นจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบต่างๆ ดังนี้

1. การตรวจนับของจริง (Physical Examination) คือการดูจากหลักฐานจริงของสินทรัพย์ เช่น การตรวจดูอาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

2. การสังเกตการณ์ (Observation) คือการดูกิจกรรมการปฏิบัติงานของลูกค้า เช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

3. การยืนยัน (Confirmation) คือการได้รับและประเมินคำตอบจากบุคคลที่เกี่ยวข้องจากการที่ผู้สอบบัญชีสอบถามข้อมูลเฉพาะเรื่องหนึ่งๆ ที่กระทบต่อบงการการเงิน เช่น การยืนยันยอดลูกหนี้คงเหลือปลายปี

4. การติดตาม (Tracing) คือวิธีการที่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในความครบถ้วน (Completeness) ของกระบวนการประมวลผลรายการค้าโดยการติดตามรายการค้าหนึ่งๆ ไปจนกระทั่งการบันทึกบัญชี เช่น ติดตามรายการสั่งซื้อ รับของและใบส่งของไปยังบัญชีซื้อ

5. การตรวจเอกสาร (Vouching) คือวิธีการที่ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในความมีอยู่จริง (Existence) และเกิดขึ้นจริง (Occurrence) ของการบันทึกรายการค้า โดยการติดตามจากข้อมูลทางบัญชีกลับไปหาเอกสารหลักฐาน เช่น เลือกรายการจากบัญชีซื้อเพื่อตรวจเอกสารการรับของ

6. การตรวจสอบ (Inspection) คือการอ่านหรือการสอบทานที่ละเอียดของเอกสาร หรือบันทึกบางครั้งอาจใช้คำว่า Examine Review Read หรือ Scan แทน ซึ่งก็ให้ความหมายที่คล้ายกัน เช่น การอ่านสัญญาสัมปทาน

7. การกระทบยอด (Reconciliation) คือการที่พยายามหาข้อมูลสรุปร่วมกันระหว่างข้อมูลที่เกี่ยวข้องกัน แต่มาจากแหล่ง (Source) ที่แตกต่างกันและอธิบายผลแตกต่างที่เกิดขึ้น เช่น การกระทบยอดเงินฝากธนาคาร

8. การปฏิบัติตาม (Reperformance) คือการปฏิบัติตามกิจกรรมของลูกค้าหรือการทำซ้ำ เช่น การทดสอบบวกเลขตามแนวตั้ง (Footing) และแนวขวาง (Cross Footing) บนรายงานสรุปเงินเดือน หรือการคูณเลข (Extending) บนใบกำกับสินค้า เป็นต้น

9. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical review) คือการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่เป็นตัวเงินและข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น การเปรียบเทียบอัตราส่วนทางการเงินของปีที่ตรวจสอบกับปีก่อน และพิจารณาร่วมกับการสอบถามผู้บริหาร

10. การสอบถาม (Inquiries) คือการตั้งคำถามกับบุคคลที่รับผิดชอบในกิจการลูกค้า เช่น สอบถามผู้จัดการคลังสินค้าเกี่ยวกับการจัดทำใบรับสินค้า

11. การเปรียบเทียบ (Comparison) คือการนำตัวเลขจากบันทึกภายในกิจการเปรียบเทียบกัน เช่น การเปรียบเทียบยอดคงเหลือของบัญชีคุมยอดเจ้าหนี้กับบัญชีย่อยเจ้าหนี้

2.11 กระดาษทำการ (Working Paper) เป็นเอกสารที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้น หรือรวบรวมขึ้นจากกระบวนการตรวจสอบ หรือสอบทาน เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นต่องบการเงิน กระดาษทำการนี้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้สอบบัญชีซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ไม่เปิดเผยกับบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง เช่น กิจการคู่แข่ง พนักงานของกิจการ

เป็นต้น ยกเว้นในกรณีที่ต้องให้การต่อศาลในฐานะพยานตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง กระดาษทำการที่ดีจะเป็นหลักฐานที่ช่วยป้องกันผู้สอบบัญชีให้ปลอดภัยจากการถูกฟ้องร้องว่าไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ในกรณีที่ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเสียหาย หรือตัดสินใจผิดพลาดจากการใช้งบการเงินที่ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตามรูปแบบของกระดาษทำการจะแตกต่างกันไปตามการออกแบบของแต่ละสำนักงาน แต่จะต้องให้ข้อมูลที่เป็นหลักฐานว่าบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานร่วมกัน ในปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้นำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์ Lap Top ซึ่งมีการกำหนดรูปแบบกระดาษทำการและแผนการตรวจสอบไว้ซึ่งช่วยอำนวยความสะดวกเป็นอย่างดี

2.11.1 ประโยชน์ของกระดาษทำการ

2.11.1.1 ช่วยในการประสานงานและมอบหมายงานตรวจสอบในการตรวจสอบบัญชีกิจการหนึ่งผู้สอบบัญชีจะใช้กระดาษทำการเป็นที่มอบหมายงานให้กับผู้ช่วยในทีมว่าจะรับผิดชอบในส่วนใดบ้าง และสามารถติดตามงานได้ต่อ เช่น กรณีที่มีจดหมายยืนยันยอดตอบกลับมาจะใส่ไว้ที่ใด เป็นต้น

2.11.1.2 ช่วยในการควบคุมและสอบทานงานของผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีที่อาวุโสกว่าจะสอบทานงานของผู้ช่วยตามลำดับ ในกรณีที่มีข้อสงสัยหรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้น ผู้สอบทานจะเขียนบันทึกการสอบทาน (Review note) เพื่อให้ผู้จัดทำกระดาษทำการนั้นมาตอบคำถามแก้ไข หรือตรวจสอบเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี

2.11.1.3 เป็นหลักฐานสนับสนุนรายงานของผู้สอบบัญชี ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นผู้สอบบัญชีย่อมต้องอาศัยหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ ซึ่งกระดาษทำการที่ดีก็จะเป็นสิ่งที่ช่วยยืนยันความเห็นของผู้สอบบัญชีได้

2.11.1.4 เป็นการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีทั่วไป ซึ่งการจัดทำ การควบคุม และการสอบทานกระดาษทำการก็ถือเป็นงานสำคัญหนึ่งในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2.11.1.5 ใช้สำหรับวางแผนและกำกับการตรวจสอบครั้งต่อไป ผู้สอบบัญชีจะวางแผนการตรวจสอบโดยพิจารณาจากกระดาษทำการไปในปีก่อนถึงประเด็นต่างๆ เช่น จำนวนผู้ช่วยสอบบัญชี เวลาที่ตรวจสอบ ความเสี่ยงในการตรวจสอบ ทักษะคติของลูกค้า ข้อผิดพลาดที่มักเกิดขึ้น ซึ่งเปรียบเทียบกับเครื่องมือเครื่องเตือนความจำของผู้สอบบัญชีในการวางแผนการตรวจสอบครั้งต่อไปให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.11.2 ประเภทของกระดาษทำการ

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

2.11.2.2 กระดาษทำการงบทดลอง (Trial Balance) และใบคุมยอด (Lead schedule) กระดาษทำการงบทดลองเป็นที่รวบรวมยอดคงเหลือบัญชีแยกประเภทต่างๆ เพื่อนำมาจัดทำใบคุมยอดต่อไป โดยใบคุมยอดจะจัดประเภทบัญชีแยกประเภทเป็นกลุ่มและเปรียบเทียบตัวเลขกับงวดก่อน เช่น หมาวเงินสดและเงินฝากธนาคาร ก็จะรวบรวมบัญชีแยกประเภททุกบัญชีที่กิจการมีไว้ในใบคุมยอดเงินสดและเงินฝากธนาคาร เพื่อให้สะดวกต่อการตรวจสอบ บันทึก และสอบทานงานใบคุมยอดแต่ละใบจะต้องสามารถอ้างอิงได้กับตัวเลขในงบการเงินด้วย นอกจากนี้ใบ

คุมยอดแต่ละใบอาจประกอบด้วยใบคุมยอดย่อย ซึ่งจะต้องมีการอ้างอิงเลขระหว่างกันให้ครบถ้วน ถูกต้องด้วย

2.11.2.3 รายการปรับปรุงและจัดประเภทใหม่ (Scoresheet) เป็นกระดาษทำการที่รวบรวมรายการปรับปรุงข้อผิดพลาดที่ตรวจสอบพบและจัดประเภทรายการทางบัญชีใหม่ ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

2.11.2.4 เอกสารประกอบต่างๆ (Supporting Schedule) กระดาษทำการการวิเคราะห์ การกระทบยอดและการคำนวณ เอกสารประกอบต่างๆ เป็นเอกสารที่จัดทำโดยลูกค้าและผู้สอบบัญชี สามารถนำมาใช้ได้ เช่น รายละเอียดประกอบค่าใช้จ่ายค้างจ่าย รายละเอียดของบัญชีงานระหว่างทำ เป็นต้น กระดาษทำการการวิเคราะห์นั้นจะอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวเลขระหว่างงวดบัญชีนี้กับงวดบัญชีก่อนพร้อมทั้งคำอธิบายลักษณะของบัญชี (Nature of Account) ที่มีลักษณะเฉพาะด้วย ส่วนกระดาษทำการกระทบยอดนั้นเป็นการนำข้อมูลเรื่องเดียวกันจากคนละแหล่งมาเปรียบเทียบและหาสาเหตุความแตกต่าง เช่น งบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร การกระทบยอดบัญชีคุมยอดลูกค้านี้กับบัญชีย่อยลูกค้านี้ เป็นต้น ส่วนการคำนวณ โดยผู้สอบบัญชานั้น เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา การคำนวณดอกเบี้ยค้างจ่าย เป็นต้น

2.11.2.5 เอกสารหลักฐานจากลูกค้าและภายนอก (Corroborating Documents) เช่น สำเนารายงานการประชุม สำเนาสัญญาเงินกู้ หนังสือยืนยันยอดต่างๆ หนังสือรับรองจากลูกค้า เป็นต้น

2.11.3 การจัดทำกระดาษทำการ ผู้สอบบัญชีจะแบ่งกระดาษทำการออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ เพื่อให้สะดวกต่อการเก็บรักษาและพิจารณาทำลายต่อไป

2.11.3.1 แฟ้มถาวร (Permanent File) คือ แฟ้มที่ควรรวมกระดาษทำการซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชีตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย เอกสารที่ควรเก็บไว้ในแฟ้มนี้ เช่น ผังการจัดองค์กร ขอบเขต อำนาจและหน้าที่ของกรรมการและผู้บริหารสำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับหนังสือต่างๆ หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคล ผังบัญชีคู่มือการปฏิบัติงาน นโยบายการบัญชี สำเนารายงานการประชุมผู้ถือหุ้น กรรมการ รายงานการสอบบัญชีปีต่างๆ สำเนาการจดทะเบียนภาษีต่างๆ เป็นต้น

2.11.3.2 แฟ้มปัจจุบัน (Current File) คือ แฟ้มที่รวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน เช่น หนังสือโต้ตอบกับลูกค้าในระหว่างงวดที่ ตรวจสอบ หนังสือถึงฝ่ายจัดการ แผนการตรวจสอบ ร่างรายงานการสอบบัญชี งบการเงินที่ตรวจสอบ กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี จดหมายยืนยันยอดต่างๆ หนังสือรับรองลูกค้า เป็นต้น

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ไพโรจน์ เกตุภักดิ์กุล (2546) ได้ทำการศึกษาเรื่องคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ในเขตกรุงเทพมหานคร การวิจัยเชิงสำรวจนี้มุ่งศึกษาถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร โดยกลุ่มตัวอย่างเป็นเจ้าของกิจการหรือห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท จำนวน 294 ราย ซึ่งผลการวิจัยเชิงสำรวจพบว่า ต้องการเพศหญิงมาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากกว่าเพศชาย และ ควรจบการศึกษาระดับปริญญาตรี โดยมีอายุระหว่าง 25-29 ปี ประสบการณ์ในการทำงานที่เกี่ยวข้อง 6-10 ปี คุณสมบัติที่ต้องการ คือ ความซื่อสัตย์สุจริต เทียงธรรม รอบคอบ ไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า ด้านความรู้ต้องรู้เกี่ยวกับเรื่องการางระบบบัญชี มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี การตรวจสอบภายใน และการสอบบัญชี ส่วนความชำนาญที่ต้องการ คือ การให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร แก้ไขปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบ การให้คำปรึกษาด้านการบัญชี สอบทานงานสอบบัญชี ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ควบคุมงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ขนิษฐา พิกพลาถอนันต์ (2546) ศึกษาเรื่อง ปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร เมื่อปี 2546 ซึ่งเป็นปีแรกที่กำหนดให้เริ่มมีผู้สอบบัญชีภาษีอากรปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2545 และเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรทั้งหมดที่ได้ขึ้นทะเบียนและได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากร จำนวน 437 คน เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา โดยการใช้วิธีออกแบบสอบถามผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำนวน 395 คน ซึ่งได้แจ้งที่อยู่ไว้ และได้รับแบบถามสอบกลับคืนในระยะเวลาที่กำหนด จำนวน 135 คน พบว่ามีผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากร ทั้งหมด จำนวน 69 คน ซึ่งปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาพรวมมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยระดับปัญหาแบ่งออกเป็น 4 ด้าน ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการรับงาน และการแจ้งรายชื้อลูกค้า อยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่จะพบปัญหาในเรื่องความเสี่ยงจากการรับงานจากลูกค้า และระยะเวลาของการแจ้งรายชื้อลูกค้า โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาในกรุงเทพมหานคร และต่างจังหวัด ต่างก็มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีลูกค้าจำนวน 101-200 ราย จะมีปัญหาอยู่ในระดับมาก

2. ปัญหาด้านมาตรฐานการปฏิบัติงาน อยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่จะพบปัญหาเกี่ยวกับการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีในเรื่องของสินค้าคงเหลือ มีปัญหาอยู่ใน

ระดับมากและปัญหาเกี่ยวกับพฤติกรรมของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการนำเอกสารประกอบการลงบัญชีที่เห็นว่าจะไม่ตรงกับความจริง มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีประสบการณ์จากงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชี และผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่มีจำนวนลูกค้าในทุกช่วงมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่เพิ่งสำเร็จการศึกษา จะมีปัญหาอยู่ในระดับมาก

3. ปัญหาเกี่ยวกับการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี อยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่พบปัญหาเกี่ยวกับการแสดงข้อบกพร่องหากมีความผิดปกติ รองลงมาเป็นปัญหาเกี่ยวกับแบบรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ต่างมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง

4. ปัญหาทั่วไป เป็นปัญหา อยู่ในระดับปานกลาง ส่วนใหญ่เป็นปัญหาในเรื่องการเข้าฝึกอบรม รองลงมาเป็นปัญหาของการได้รับข้อมูลข่าวสาร ต่างมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง

นาริรัตน์ ค่อไพบูลย์ (2550) ศึกษาเรื่อง ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ตามมาตรฐานในการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี เป็นการศึกษาเชิงสำรวจ โดยการใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 71 คน จากประชากรทั้งหมด 83 คน พบว่าปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาพรวมของปัญหาทั้ง 5 ด้าน อยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาแต่ละด้านพบว่าปัญหา 4 ด้าน ที่อยู่ในระดับปานกลาง คือ 1. ด้านการทดสอบระบบบัญชี 2. ด้านการทดสอบเนื้อหาสาระ 3. ด้านการทดสอบการจัดทำงบการเงิน และ 4. ด้านการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ส่วนระดับปัญหาที่ 5. ด้านอื่น ๆ อยู่ในระดับมาก ซึ่งในรายละเอียดเรื่องที่มีปัญหาในการปฏิบัติงานมากที่สุด ได้แก่ การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ การขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ การขอยืนยันยอดจากบุคคลภายนอก และค่าตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับต่ำกว่าปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน ตามลำดับ และพบว่าระยะเวลาการทำงานมีความสัมพันธ์กับระดับปัญหาในการปฏิบัติงาน โดยผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในอาชีพมากกว่ามีระดับปัญหาในการปฏิบัติงานน้อยกว่า แต่ระดับการศึกษา และเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานไม่มีความสัมพันธ์กับระดับปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร

สรุปจากผลการศึกษาที่เกี่ยวข้องโดยตรงทั้ง 2 กรณี พบว่าปัญหาในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในภาพรวม มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ส่วนปัญหาที่อยู่ในระดับมาก คือ การทดสอบความถูกต้องของงบการเงินในเรื่องบัญชีสินค้าคงเหลือ การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ การขอยืนยันการออกไปกำกับภาษีซื้อ การขอยืนยันยอดจาก

บุคคลภายนอกและค่าตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับต่ำกว่าปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน

สุเมธ หาญเทพินทร์ (2548) ศึกษาเรื่อง ปัญหาของผู้สอบบัญชีในการสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมที่จัดทำบัญชีโดยใช้บริการสำนักงานรับทำบัญชี ในจังหวัดเชียงใหม่ โดยการใช้อย่างแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีสำนักงานอยู่ใน

จังหวัดเชียงใหม่ ทั้งหมด 49 และมีผู้ที่ตอบแบบสอบถามและแสดงความเห็น จำนวน 28 คน ผลการศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีธุรกิจขนาดย่อมในด้านต่างๆ สามารถสรุปได้ดังนี้

ปัญหาเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อยู่ในระดับปานกลาง ทั้งปัญหาที่เกิดจากการที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ดีกับผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการที่รับตรวจสอบ และปัญหาจากการที่ผู้สอบบัญชีมีความสัมพันธ์ส่วนตัวที่ดีกับสำนักงานบัญชีที่จัดทำบัญชีให้กิจการที่รับตรวจสอบ

ปัญหาในการติดต่อรับงานและการแจ้งรายชื่อกิจการที่รับตรวจสอบ ปัญหาส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก โดยเรื่องที่มีปัญหามากที่สุดคือ ปัญหาที่เกิดจากการที่ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการ คิดว่าการจัดทำงบการเงินเป็นความรับผิดชอบของสำนักงานบัญชีหรือผู้สอบบัญชี โดยไม่ใช่ความรับผิดชอบของตน ส่วนเรื่องที่มีระดับปัญหาอยู่ในระดับปานกลางคือ ปัญหาในการแจ้งรายชื่อกิจการที่รับตรวจสอบ

ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน อยู่ในระดับมากทุกเรื่อง โดยเรื่องที่มีปัญหามากที่สุดคือ ปัญหาจากการที่ธุรกิจขนาดย่อมมักจะมีข้อจำกัดในการควบคุมภายใน อันเนื่องมาจากจำนวนพนักงานมีไม่เพียงพอทำให้การแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสมรองลงมาคือ ปัญหาที่เกิดจากผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการมีแนวโน้มจะจัดทำงบการเงินเพื่อให้เสียภาษี น้อยที่สุด โดยอาจบันทึกรายได้ไม่ครบถ้วนหรือบันทึกค่าใช้จ่ายเกินจริง

ปัญหาเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ตรวจพบจากการทดสอบรายการและยอดคงเหลือในแต่ละรายการในงบการเงิน จากผลการศึกษาพบว่าเรื่องที่มีปัญหาสูงสุดคือ กิจการมีบัญชีเงินสดคงเหลือจำนวนมากโดยไม่มีเหตุผลอันควร และกิจการมีบัญชีลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจำนวนมาก โดยส่วนใหญ่จะไม่มีหลักฐานประกอบรายการดังกล่าวอย่างเพียงพอและเหมาะสม รองลงมาคือ เรื่องที่ไม่สามารถหาหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่เป็นขอยกมาจากรอบบัญชีก่อนได้

ปัญหาเกี่ยวกับการไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการปฏิบัติงาน (ถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงานตรวจสอบ) ปัญหาส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก โดยเรื่องที่มีปัญหามากที่สุด คือ ปัญหาเกี่ยวกับการที่ไม่สามารถร่วมสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้ำคงเหลือได้ เนื่องจากได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการภายหลังวันที่ทำการตรวจนับ ส่วนเรื่องที่มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง คือ ปัญหาที่เกิดจากการที่กิจการไม่ให้ความร่วมมือในการยื่นยันยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ รวมทั้งการขอข้อมูลจากธนาคาร

ปัญหาเกี่ยวกับการรายงานการสอบบัญชี ปัญหาส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก 2 เรื่อง ได้แก่ ปัญหาเกี่ยวกับการที่ต้องรายงานอย่างมีเงื่อนไขเนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในการปฏิบัติงาน ทั้งการถูกจำกัดขอบเขตโดยสถานการณ์ และถูกจำกัดขอบเขตโดยกิจการ ส่วนเรื่องที่มีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ การที่ต้องรายงานแบบไม่แสดงความเห็น เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตในเรื่องที่มีสาระสำคัญมาก ส่วนเรื่องที่มีระดับปัญหาอยู่ในระดับน้อยมี 2 เรื่อง ได้แก่ การที่ต้องรายงานอย่างมีเงื่อนไข เนื่องจากมีข้อขัดแย้งกับผู้บริหารในเรื่องที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน และการที่ต้องรายงานว่างงบการเงินไม่ถูกต้อง เนื่องจากมีข้อขัดแย้งกับผู้บริหารในเรื่องที่มีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงินปัญหาอื่นๆ ได้แก่ ผู้บริหาร หรือเจ้าของกิจการขนาดย่อมไม่ให้ความสำคัญ และไม่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานสอบบัญชี ทำให้ไม่ได้รับความร่วมมือในการปฏิบัติงาน และปัญหาเกี่ยวกับการที่ธุรกิจขนาดย่อมส่วนมากจะบันทึกบัญชีไม่ถูกต้องครบถ้วน และไม่มีเอกสารประกอบรายการอย่างเพียงพอ รวมทั้งการปิดบัญชี และจัดเตรียมเอกสารให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบค่อนข้างล่าช้า

นันทิศา วิศิษฏ์ธรรมศรี (2551) ศึกษาเรื่อง แนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร โดยการใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรในกรุงเทพมหานคร จำนวน 250 คน จากประชากรทั้งหมด 1,024 คน ผลการศึกษาพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้ความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบเป็นอันดับแรก รองลงมาคือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

คุณากร เต็มเวชชยานนท์ (2553) ปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาวิชาบัญชี ภาควิชาบัญชี ประธานกรรมการที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระ: รองศาสตราจารย์ ปิติพัฒน์ ฉัตรอัครพัฒน์, Ph.D. 111 หน้าการศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร ตามมาตรฐานการปฏิบัติงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่กรมสรรพากรกำหนด และเพื่อศึกษาปัญหาในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร จำแนกตามปัจจัยส่วน

บุคคลโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชี ภาษีอากรจำนวน 300 คน ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง อายุระหว่าง 26 – 35 ปี จบการศึกษาระดับปริญญาตรี ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี มากกว่า 5 ปี ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีแบบไม่เต็มเวลา และเข้ารับการอบรมในปี ที่ผ่านมาตั้งแต่ 9 ชั่วโมงขึ้นไป สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ ความถี่, ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน T-test และ F-test การศึกษาพบว่าในภาพรวมการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีปัญหาอยู่ในระดับปานกลางในเรื่องปัญหาในด้านการทดสอบรายการบัญชีและภาษีอากร ปัญหาในด้านการจัดทำแนวทางการสอบ

บัญชี ปัญหาในด้านการจัดทำกระดาษทำการ ปัญหาในด้านการจัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี และปัญหาในการปฏิบัติงานด้านอื่นๆ (ค่าธรรมเนียม ขาดความเป็นอิสระและความ เป็นกลางในการตรวจสอบ การถูกจำกัดขอบเขต มีปัญหาในการหาลูกค้า การติดต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบ) ปัญหาในการปฏิบัติงานที่อยู่ในระดับมากที่สุด ได้แก่ ค่าตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับต่ำกว่าความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน ขาดการควบคุมภายในหรือมีการควบคุมภายในที่ไม่ดีพอ การยื่นยันการออกไปกำกับภาษี กิจการไม่มีระบบบัญชีที่ดีทำให้ยากต่อการทดสอบ การยื่นยันยอดลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ และการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้ำคงเหลือสำหรับผลการทดสอบ สมมติฐานด้านความแตกต่างพบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการตรวจสอบบัญชี และจำนวนชั่วโมงในการเข้าอบรมในปี ที่ผ่านมาไม่มีผลต่อระดับปัญหาในการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน ยกเว้นเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานต่างกัน การศึกษาพบว่าจะมีผลต่อปัญหาในการปฏิบัติงานแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

สุชญา รังสฤษดิกุล (2542) ศึกษาเรื่อง ปัญหาในการปฏิบัติงานและสมรรถนะของผู้ช่วย งานสอบบัญชี ตามทัศนะของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผลการวิจัยพบว่า ปัญหาในการปฏิบัติงานตามลำดับขั้นตอนของการสอบบัญชี 8 ด้าน ตามความเห็นของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยงานสอบบัญชื่อนั้น ปัญหาทุกด้านอยู่ในระดับปานกลาง ยกเว้นด้านการจัดทำรายงานการสอบ บัญชี ผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นว่ามีปัญหาอยู่ในระดับมากที่สุด แต่ผู้ช่วยงานสอบบัญชีมีความคิดเห็นว่ามีปัญหาอยู่ในระดับปานกลาง ซึ่งในด้านการจัดทำรายงานการสอบบัญชื่อนี้เรื่องที่เป็นปัญหาสำคัญที่สุดคือ การรายงานการสอบบัญชีแบบแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารของกิจการกับผู้สอบบัญชี ส่วนสมรรถนะในการปฏิบัติงานของผู้ช่วย งานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยงานสอบบัญชีมีความคิดเห็นในทิศทางเดียวกันคือ สมรรถนะ ของผู้ช่วยงานสอบบัญชี ที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมากที่สุดทั้งด้านความรู้ทาง วิชาการและด้านทักษะในการปฏิบัติงาน โดยในเรื่องของการสอบบัญชีเป็นเรื่องที่ผู้ช่วยงานสอบ

บัญชีจำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานมากที่สุด รองลงมาคือเรื่องกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและการบัญชี ส่วนเรื่องการใช้คอมพิวเตอร์ในการจัดทำและ ตรวจสอบบัญชีเป็นลำดับสุดท้าย

ไตรรงค์ สวัสดิกุล (2545) ศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ผลการศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีมีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรู้ความเข้าใจในระดับสูง สำหรับระดับความคิดเห็นผู้ทำบัญชีมีความคิดเห็นในระดับปานกลาง และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความคิดเห็นในระดับเห็นด้วย ต่อพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และจากการทดสอบสมมติฐาน พบว่าอายุของผู้ทำบัญชีมีความสัมพันธ์กับระดับความรู้ความเข้าใจ แต่ เพศ ระดับการศึกษา และระยะเวลา

การทำงานของผู้ทำบัญชี ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความรู้ความเข้าใจพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 สำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ระยะเวลาการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความสัมพันธ์กับระดับความรู้ความเข้าใจ แต่ เพศ อายุ และระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ไม่มีความสัมพันธ์กับความรู้ความเข้าใจพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543

วรัญญา ทองสุริยาพงศ์ (2546) ศึกษาเรื่อง ความต้องการใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัดส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการให้บริการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนปัจจุบัน โดยเห็นด้วยทั้งในด้านคุณภาพการให้บริการ ด้านราคา และด้านการให้บริการอื่น ๆ แต่ยังไม่แน่ใจในประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร นอกจากนั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัดส่วนใหญ่มีความต้องการใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร และ เห็นด้วยว่าผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีความชำนาญเกี่ยวกับภาษีเป็นอย่างดี แต่ยังไม่แน่ใจว่ามีประสพการณ์เพียงพอในการตรวจสอบ และ ยังไม่แน่ใจถ้ามีระเบียบข้อบังคับให้ใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากรแทนผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในด้านการแสดงความคิดเห็น พบว่า ความต้องการใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความคิดเห็นในการให้บริการของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตคนปัจจุบัน ปัจจัยพื้นฐานของธุรกิจและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร

ปรีชา สินไชย (2547) ศึกษาเรื่อง ความรู้และความคิดเห็นเกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีในเขตจังหวัดสมุทรสาคร ผลการศึกษาพบว่า ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีระดับความรู้เกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ในหมวด 2 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี หมวด 3 ผู้ทำบัญชี และบทเฉพาะกาลในระดับมาก แต่มีระดับความรู้หมวด 5 บท กำหนดโทษในระดับปานกลาง ปัจจัยส่วนบุคคลที่ทำให้ระดับความรู้เกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี

พ.ศ. 2543 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ คือ ระดับการศึกษา ขนาดของธุรกิจ ประเภทธุรกิจ และการรับรู้ข่าวสาร แต่อายุ ระยะเวลาที่รับผิดชอบงานด้านบัญชี และการเข้ารับการอบรมไม่ทำให้ระดับความรู้ของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี แตกต่าง กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ สำหรับเรื่องความคิดเห็น ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีระดับความคิดเห็นใน หมวด 2 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และบทเฉพาะกาลในระดับเห็นด้วย และมีความคิดเห็นในระดับไม่แน่ใจใน หมวด 3 ผู้ทำบัญชี และหมวด 5 บทกำหนดโทษ ปัจจัยส่วนบุคคลที่ทำให้ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ คือ ขนาดของธุรกิจ และการรับรู้ข่าวสารแต่ ระดับการศึกษา อายุ ระยะเวลาที่รับผิดชอบงานด้านบัญชีและการเข้ารับการอบรมไม่ทำให้ระดับ ความคิดเห็นเกี่ยวกับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

อัจฉราวดี ถ้ำเลิศ (2548) ศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบกองทุนรวม โดยอ้างอิงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 42 เรื่องการบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน ผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรู้ความเข้าใจในการตรวจสอบกองทุนรวมอยู่ในระดับปานกลาง สำหรับผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าเพศ เป็นปัจจัยที่มีผล ต่อระดับความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบกองทุนรวม ส่วนอายุ ระดับการศึกษา และอายุการทำงานหรือประสบการณ์ในอาชีพเป็นปัจจัยที่ไม่มีผลต่อระดับความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจสอบกองทุนรวม

สมชาย ฮันตระกูล (2549) ศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของนักบัญชีที่มีต่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลการศึกษา พบว่า นักบัญชีมีความรู้ ความเข้าใจต่อการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในระดับปานกลาง ปัจจัยส่วนบุคคลที่ทำให้ ระดับความรู้ความเข้าใจของนักบัญชีที่มีต่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ คือ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับปัจจัยส่วนบุคคลในเรื่อง อายุ ระดับตำแหน่งงาน ประสบการณ์การทำงาน และจำนวนหน้าที่ความรับผิดชอบเป็นปัจจัยส่วนบุคคลที่ไม่มีผลทำให้ระดับความรู้ความ เข้าใจของนักบัญชีที่มีต่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แตกต่างกันอย่างมี นัยสำคัญทางสถิติ

AI-Khaddash (2013) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ผลต่อคุณภาพของการตรวจสอบ : กรณีของ จอร์แดนธนาคารพาณิชย์ ศึกษาถึงปัจจัยสิ่งสำคัญที่สุดที่มีผลต่อคุณภาพการตรวจสอบในจอร์แดน ธนาคารพาณิชย์ (JCBS) การรับรู้ของผู้ตรวจสอบภายในและภายนอก JCBS นอกเหนือไปจาก ผู้จัดการฝ่ายการเงินที่ได้รับการตรวจสอบ โดยทั่วไปผู้ตอบแบบสอบถามเชื่อว่าคุณภาพการ

ตรวจสอบว่าในภาพการธนาคารของจอร์แดน ช่วงจากความพึงพอใจที่จะดีมาก ผลการวิจัยพบความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญระหว่างการตรวจสอบที่มีคุณภาพและมีประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการตรวจสอบ ขนาดของสำนักงานตรวจสอบ และ ความชำนาญของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษา พบว่า ปัจจัยที่ผลกระทบต่อคุณภาพการตรวจสอบในประเทศกำลังพัฒนาภาคตะวันออก เช่น จอร์แดน นอกจากนี้การวิจัยนี้เพิ่มหลักฐานเพิ่มเติม เพื่อความคุ้มค่าของการตรวจสอบประสิทธิภาพชื่อเสียงของบริษัทตรวจสอบค่าธรรมเนียมการตรวจสอบขนาดของสำนักงานการตรวจสอบ และ ความสามารถของผู้สอบบัญชีกับคุณภาพของการตรวจสอบ

DUBIN (1988) ศึกษาเรื่อง ผลการวิเคราะห์ตรวจสอบรายได้การเสียภาษี และปฏิบัติตามกฎระเบียบ เป็นการศึกษา หลักฐานเชิงประจักษ์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างความสอดคล้องกับรายได้ภาษีรัฐบาลกลาง และการตรวจสอบโดยกรมสรรพากร ซึ่งรวมส่วนของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และผลตอบแทนที่แต่ละคน ซึ่งกรมสรรพากรได้นำข้อมูลจากรายงานประจำปี ของคณะกรรมการการของสรรพากร พบว่าการสนับสนุนสำหรับวิธีการทางเศรษฐกิจ ที่จะปฏิบัติตามกรมสรรพากรในฐานะนักแสดงเชิงยุทธศาสตร์ หลังจากที่ได้ช่วยให้การกำหนดของอัตราการตรวจสอบ และระดับการปฏิบัติงาน ผลการศึกษาพบว่า มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ