

## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎีและงานศึกษาที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจำกัด ในจังหวัดนครราชสีมา ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาวิจัยในอดีตเกี่ยวกับ กฎระเบียบข้อบังคับทางกฎหมายและบทความที่เกี่ยวข้องกับหัวข้อในการทำศึกษานี้ เพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดขอบเขตของการศึกษา การตั้งสมมติฐานและการออกแบบสอบถาม โดยแบ่งเป็น ดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับบริษัทจำกัด
2. แนวคิดเกี่ยวกับสอบบัญชี
3. กฎระเบียบและข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
4. งานศึกษาที่เกี่ยวข้อง

### แนวคิดเกี่ยวกับบริษัทจำกัด

#### 1. ความหมายและประเภทของบริษัทจำกัด

บริษัทจำกัด (Limited Company) คือ บริษัทประเภทที่ตั้งขึ้นด้วยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าหุ้นเท่า ๆ กัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบ มูลค่าของหุ้นที่ตนถือ" จะเห็นได้ว่าปัจจุบันนี้ การประกอบกิจการในรูปแบบ บริษัทจำกัดนี้เป็นที่นิยมมาก เพราะการประกอบธุรกิจส่วนใหญ่มักต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก การระดมเงินทุนกิจการในรูปแบบนี้จัดทำได้ง่ายและได้จำนวนมาก นอกจากเงินทุนที่ได้จะได้จากเจ้าของกิจการผู้เริ่มก่อตั้งแล้ว ยังมีการระดมเงินทุนจากบุคคลทั่วไปด้วย รวมทั้งการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ โดยผู้บริหาร ที่มีความสามารถร่วมกันดำเนินกิจการ ส่งผลให้เป็นกิจการที่มีความมั่นคงและน่าเชื่อถือมากประเภทหนึ่ง (อรรถัย วาณิชดี, สุดาทิพย์ ดันดินิกุลชัย และศักดา หงส์ทอง, 2547)

การจัดตั้งองค์กรในลักษณะของบริษัทจำกัด จำแนกออกเป็น 2 ประเภท คือ

1.1 บริษัทเอกชนจำกัด (Private Company Limited) ซึ่งเรียกสั้นๆ ได้ว่า บริษัทจำกัด เป็นบริษัทประเภทที่สร้างขึ้นด้วยการแบ่งทุนเป็นหุ้น แต่ละหุ้นมีมูลค่าหุ้นละเท่าๆ กัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ

1.2 บริษัทมหาชนจำกัด (Public Company Limited) หรือเรียกว่า บริษัทจำกัด(มหาชน) เป็นบริษัทประเภทจัดตั้งขึ้น มีวัตถุประสงค์ที่จะเสนอขายหุ้นต่อประชาชนทั่วไป ซึ่งได้ระบุนความประสงค์ดังกล่าวนี้ไว้อย่างชัดเจนในหนังสือบริคณห์สนธิ โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าหุ้นที่ตนถือ

รูปแบบของบริษัททั้ง 2 ประเภทนั้นมีรายละเอียดในส่วนต่างๆ ที่มีความแตกต่างกันไป ในอีกหลายประการ ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อไป เช่น กฎหมายที่เกี่ยวกับลักษณะของบริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน จำกัด แนวปฏิบัติในการจดทะเบียนบริษัท หน้าที่ของบริษัทแต่ละประเภท หรือการระดมเงินทุนในรูปของหุ้น เป็นต้น

## 2. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน)

บริษัทเอกชน จำกัด หรือบริษัทจำกัด จัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในขณะที่บริษัทจำกัด (มหาชน) จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติมหาชน จำกัด พ.ศ. 2535 รายละเอียดข้อกำหนดตามกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับลักษณะสำคัญของบริษัทแต่ละประเภทสามารถสรุปได้ดังนี้

2.1 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะสำคัญของบริษัทจำกัด มีดังนี้

2.1.1 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1014 บัญญัติว่า ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทเมื่อได้จดทะเบียนตามบัญญัติลักษณะนี้แล้ว จัดว่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นทั้งหลายซึ่งรวมเข้ากันเป็นหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น

2.1.2 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096 บัญญัติว่า บริษัทจำกัดนั้นคือ บริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยการแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าเท่าๆ กัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดชอบเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ

2.1.3 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แก้ไขใหม่ ตามมาตรา 1097 บัญญัติว่าบุคคลใดๆ ตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป จะเริ่มก่อการตั้งบริษัทจำกัดก็ได้

2.1.4 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 1098 กล่าวถึงสาระสำคัญของหนังสือบริคณห์สนธิ ดังนี้

- ชื่อบริษัทที่จะตั้งขึ้น ต้องมีคำว่า “จำกัด” ไว้ปลายชื่อนั้นด้วย

- ที่ตั้งสำนักงานของบริษัทตั้งอยู่ ณ ที่ใด
- วัตถุประสงค์ในการดำเนินงานของบริษัท
- ข้อความที่ระบุ ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นที่จะจำกัดขอบเขตไว้ได้อย่างไร
- จำนวนทุนเรือนหุ้นที่บริษัทจะจดทะเบียนแบ่งออกเป็นหุ้น กำหนดมูลค่าหุ้นไว้เท่าไร
- ชื่อ ที่อยู่ และลายมือชื่อของผู้เริ่มก่อการ รวมถึงจำนวนหุ้นที่แต่ละคนเข้าซื้อชื่อไว้ ว่าที่จำนวนเท่าใด

2.1.5 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 1117 บัญญัติว่า มูลค่าหุ้นไม่ต่ำกว่า 5 บาท

บริษัทมหาชนจำกัด คือบริษัทประเภทซึ่งขึ้นด้วยประสงค์ที่จะเสนอขายหุ้นต่อประชาชน โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดไม่เกินจำนวนเงินค่าหุ้นที่ต้องชำระ และบริษัทดังกล่าวได้ระบุนาม ประสงค์เช่นนั้นไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ

2.2 พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 กล่าวถึงลักษณะสำคัญของบริษัทมหาชนจำกัด ไว้ดังนี้

- 2.2.1 จำนวนผู้ถือหุ้น มีผู้ถือหุ้นตั้งแต่ 15 คนขึ้นไป
- 2.2.2 ทุนจดทะเบียน ไม่ได้กำหนดจำนวนทุนจดทะเบียนขั้นต่ำไว้
- 2.2.3 มูลค่าหุ้นและการชำระเงินค่าหุ้น หุ้นของบริษัทมหาชนจำกัดจำที่จะต้องมีมูลค่าเท่ากัน และต้องจ่ายชำระค่าหุ้นในครั้งเดียวเต็มจำนวน
- 2.2.4 ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินค่าหุ้นที่ต้องชำระ
- 2.2.5 กรรมการต้องมีจำนวนกรรมการของบริษัทมหาชนมีไม่น้อยกว่า 5 คน และกรรมการไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งต้องมีอยู่ในประเทศไทย
- 2.2.6 สารสำคัญของหนังสือบริคณห์สนธิ มีดังนี้
  - ชื่อบริษัทที่จะตั้งขึ้นต้องมีคำว่า “บริษัท” นำหน้า และ “จำกัด (มหาชน)” ไว้ต่อท้ายชื่อนั้นด้วย หรือจะใช้อักษรย่อว่า “บมจ.” นำหน้า แทนคำว่า “บริษัท” และ “จำกัด (มหาชน)” ก็ได้
  - ที่ตั้งสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ณ ที่ใด
  - มีวัตถุประสงค์ที่จะเสนอขายหุ้นแก่ประชาชนทั่วไป
  - ข้อความที่ระบุ ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นที่จะจำกัดขอบเขตไว้ได้อย่างไร
  - จำนวนทุนเรือนหุ้นที่จะจดทะเบียนแบ่งออกเป็นหุ้น ชนิดของหุ้นที่จะจดทะเบียน และมูลค่าหุ้นกำหนดไว้เท่าไร

- ชื่อที่อยู่ และลายมือชื่อของผู้เริ่มก่อการ รวมถึงจำนวนหุ้นที่แต่ละคน  
เข้าซื้อชื่อไว้ว่ามีจำนวนเท่าใด

### 3. การจดทะเบียนบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน)

การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน) มีรายละเอียดที่แตกต่างกันไป แยกพิจารณาแต่ละประเภท ได้ดังนี้

#### 3.1 การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัด มีลำดับขั้นตอน ดังนี้

3.1.1 ผู้ที่เริ่มก่อการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ที่มีจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป เข้าชื่อกันจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิ เพื่อนำไปยื่นขอจดทะเบียนบริษัท

3.1.2 หลังจากได้จดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิเรียบร้อยแล้ว ผู้ที่เริ่มก่อการทำหนังสือชี้ชวนเพื่อให้มีผู้เข้าจองซื้อหุ้นจนครบตามจำนวนหุ้นที่จัดสรรไว้

3.1.3 ดำเนินการประชุมตั้งบริษัท โดยต้องส่งจดหมายบอกกล่าวแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนวันประชุม

3.1.4 เมื่อได้ประชุมจัดตั้งบริษัทและเลือกตั้งกรรมการบริษัทได้แล้ว กรรมการบริษัทจะเป็นผู้ดำเนินการงานของบริษัทต่อไป

3.1.5 กรรมการบริษัทเรียกให้ผู้ที่จองซื้อหุ้นที่จ่ายชำระค่าหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 25 ของมูลค่าหุ้น ทั้งนี้หุ้นทุนของบริษัทจะกำหนดเป็นกี่หุ้นก็ได้ แต่มูลค่าหุ้นต้องไม่ต่ำกว่าหุ้นละ 5 บาทบริษัทภายในระยะเวลา 3 เดือนหลังจากประชุมตั้งบริษัท

3.2 การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทมหาชนจำกัด การดำเนินการเพื่อจัดตั้งบริษัทมหาชนจำกัด ทำได้ 3 วิธีคือ

#### 3.2.1 จัดตั้งบริษัทมหาชนจำกัดขึ้นใหม่ มีลำดับขั้นตอน ดังนี้

- ผู้เริ่มก่อการซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา จำนวนตั้งแต่ 15 คนขึ้นไป เข้าชื่อกันจัดทำหนังสือบริคณห์สนธิ เพื่อนำไปยื่นขอจดทะเบียน
- เสนอขายหุ้นต่อประชาชน ซึ่งผู้เริ่มก่อการต้องอนุญาตเสนอขายหุ้นออกใหม่ต่อสำนักงานคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ก่อน
- ดำเนินการประชุมตั้งบริษัท ผู้เริ่มก่อการต้องเรียกประชุมจัดตั้งบริษัทภายใน 2 เดือน นับตั้งแต่ที่มีการจองซื้อหุ้นครบจำนวนที่กำหนดไว้ในหนังสือชี้ชวนและไม่เกิน 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่นายทะเบียนได้รับจดทะเบียนหนังสือบริคณห์สนธิ โดยต้องส่งจดหมายบอกกล่าวแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 14 วันก่อนวันประชุม

- เมื่อได้ประชุมจัดตั้งบริษัทและเลือกคณะกรรมการบริษัทได้แล้ว คณะกรรมการบริษัทจะเป็นผู้ดำเนินการงานของบริษัทต่อไป
- คณะกรรมการบริษัทเรียกให้ผู้จองซื้อหุ้นจ่ายชำระค่าหุ้นให้ครบตามที่กำหนด
- เมื่อได้รับเงินค่าหุ้นแล้ว คณะกรรมการต้องดำเนินการจดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนภายในระยะเวลา 3 เดือนหลังจากประชุมตั้งบริษัท
- การยื่นขอจดทะเบียน ผู้เริ่มก่อการจัดตั้งบริษัทและกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัท จะต้องลงลายมือชื่อในคำขอจดทะเบียนต่อหน้านายทะเบียนบริษัทมหาชนจำกัด หรือต่อหน้าทนายความ หรือผู้สอบบัญชี ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนไว้กับนายทะเบียนบริษัทมหาชนจำกัดให้เป็นผู้รับรองลายมือชื่อของตนเอง

3.2.2 การแปรสภาพบริษัทจำกัดเป็นบริษัทมหาชนจำกัด ในกรณีนี้จะต้องจัดประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อให้มีมติพิเศษตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ให้บริษัทจำกัดแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชนจำกัด โดยแก้ไขหนังสือบริคณห์สนธิและข้อบังคับให้สอดคล้องกับข้อกำหนดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 รวมถึงให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการและผู้สอบบัญชีขึ้นใหม่ หลังจากนั้นให้กรรมการยื่นจดทะเบียนแปรสภาพภายใน 14 วัน นับแต่วันที่มีมติให้แปรสภาพจากบริษัทจำกัดเป็นบริษัทมหาชนจำกัด

3.2.3 การควบบริษัท บริษัทมหาชนจำกัดกับบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด ตั้งแต่ 2 บริษัทขึ้นไป จะควบเป็นบริษัทมหาชนจำกัดเพียงหนึ่งเดียวก็ได้ โดยที่ประชุมผู้ถือหุ้นของแต่ละบริษัทที่จะควบรวมเข้าด้วยกันลงมติไม่น้อยกว่า 3 ใน 4 ของจำนวนเสียงทั้งหมดของผู้ถือหุ้นที่มาประชุม และมีสิทธิออกเสียงลงคะแนน โดยในกรณีที่เป็นการควบกับบริษัทเอกชนที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทเอกชนนั้นจะต้องมีมติพิเศษตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ให้ควบรวมบริษัทเข้าด้วยกัน

#### 4. ข้อแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน)

จากที่ได้กล่าวถึงรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะของบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน) ประกอบกับแนวปฏิบัติในการจดทะเบียนจัดตั้งองค์กร สรุปให้เห็นถึงข้อแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน) ได้ดังนี้

ตารางที่ 2.1 สรุปถึงข้อแตกต่างระหว่างบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน)

รายการ	บริษัทจำกัด	บริษัทมหาชนจำกัด
1. การจัดตั้ง	จัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์	จัดตั้งตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
2. ผู้ก่อการจัดตั้งบริษัท	จำนวน 3 คนขึ้นไป	จำนวน 15 คนขึ้นไป
3. วัตถุประสงค์ในการเสนอขายหุ้นให้แก่ประชาชน	ไม่ได้ระบุในหนังสือบริคณห์สนธิ	ระบุไว้ชัดเจนในหนังสือบริคณห์สนธิ
4. การรับชำระค่าหุ้น	เรียกรับชำระค่าหุ้นครั้งแรกอย่างน้อยร้อยละ 25	เรียกรับชำระค่าหุ้นในครั้งเดียวเต็มจำนวน
5. ชื่อบริษัท	ต้องมีคำว่า “บริษัท” นำหน้า และคำว่า “จำกัด” ต่อท้ายชื่อ	ต้องมีคำว่า “บริษัท” นำหน้า และ “จำกัด (มหาชน)” ไว้ต่อท้ายชื่อนั้นด้วย หรือจะใช้อักษรย่อว่า “บมจ.” นำหน้า แทน คำว่า “บริษัท” และ “จำกัด (มหาชน)” ก็ได้
6. มูลค่าหุ้นทุน	กฎหมายกำหนดไม่ต่ำกว่ามูลค่าหุ้นละ 5 บาท	ไม่มีการกำหนดมูลค่าขั้นต่ำ

5. หน้าที่ของบริษัทจำกัด และบริษัทจำกัด (มหาชน)

5.1 หน้าที่ของบริษัทจำกัด กิจการที่เป็นบริษัทจำกัด มีหน้าที่ตามกฎหมายดังนี้

5.1.1 ต้องจะจัดทำ และนำเสนอบัญชีรายชื่อของผู้ถือหุ้น ณ วันประชุมต่อสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทภายใน 14 วัน นับจากวันที่ประชุม

5.1.2 ต้องจัดทำงบการเงินอย่างน้อย 1 ครั้งในทุกรอบ 12 เดือน โดยมีผู้สอบบัญชีอย่างน้อย 1 คนเป็นผู้ตรวจสอบ แล้วนำเสนอที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นให้อนุมัติงบการเงินภายใน 4 เดือน นับแต่วันปิดบัญชีและนำเสนองบการเงินภายใน 1 เดือนต่อสำนักบริการข้อมูลธุรกิจกรมพัฒนาธุรกิจการค้า หรือที่สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัด นับแต่วันที่อนุมัติงบการเงินนั้น

5.1.3 ต้องจัดให้มีการประชุมใหญ่สามัญภายหลัง 6 เดือน นับตั้งแต่วันจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และจัดประชุมครั้งต่อไปอย่างน้อย 1 ครั้ง ทุกระยะเวลา 12 เดือน

5.1.4 ต้องจัดทำใบหุ้นมอบให้แก่ผู้ถือหุ้น

#### 5.1.5 ต้องจัดทำทะเบียนผู้ถือหุ้น

5.1.6 ต้องจัดประชุมใหญ่สามัญ โดยให้คำบอกกล่าวให้เรียกประชุมใหญ่นั้น ให้ลงพิมพ์โฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งท้องที่อย่างน้อยหนึ่งคราวก่อนวันนัดประชุมไม่น้อยกว่า 7 วัน และส่งทางไปรษณีย์ตอบรับไปยังผู้ถือหุ้นทุกคนที่มีชื่อในทะเบียนของบริษัทก่อนนัดประชุมไม่น้อยกว่า 7 วัน เว้นแต่เป็นคำบอกกล่าวเรียกประชุมใหญ่เพื่อลงมติพิเศษให้กระทำการดังว่านั้นก่อนวันนัดประชุมไม่น้อยกว่า 14 วัน

5.2 หน้าที่ของบริษัทมหาชนจำกัด กิจการที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด ได้มีหน้าที่ตามกฎหมายดังนี้

5.2.1 ต้องยื่นบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น และวันสามัญประจำปีต่อเจ้าหน้าที่นายทะเบียนภายใน 1 เดือน นับแต่วันเสร็จประชุม

5.2.2 ต้องจัดส่งรายงานประจำปี สำเนาการเงิน สำเนารายงานการประชุมของผู้ถือหุ้นเกี่ยวกับการอนุมัติงบการเงิน การจัดสรรกำไร และการแบ่งเงินปันผลต่อนายทะเบียนภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินนั้น และต้องโฆษณาทางหนังสือพิมพ์อย่างน้อย 1 วัน

5.2.3 ต้องจัดทำป้ายชื่อบริษัทไว้หน้าสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขา

5.2.4 ต้องแสดงชื่อบริษัท ที่จัดตั้งของสำนักงาน และเลขที่ทะเบียนไว้ในจดหมายประกาศ ใบแจ้งความ ใบส่งของ และใบเสร็จรับเงิน

5.2.5 ต้องจัดทำใบหุ้นมอบให้แก่ผู้ถือหุ้นภายใน 2 เดือน นับตั้งแต่วันที่ได้รับจดทะเบียนเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือนับแต่วันที่ได้รับเงินค่าหุ้นครบและได้จดทะเบียนเพิ่มทุนแล้ว

5.2.6 ต้องจัดทำรายการทะเบียนผู้ถือหุ้น ทะเบียนคณะกรรมการ รายงานประชุมคณะกรรมการและรายงานการประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท เก็บไว้ ณ สำนักงานใหญ่ หรือเก็บไว้ที่บุคคลอื่นใดที่ได้แจ้งต่อนายทะเบียนทราบแล้ว

5.2.7 ต้องจัดทำและเก็บรักษาบัญชีงบดุล บัญชีกำไรขาดทุน รวมทั้งจัดให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและนำเสนอต่อที่ประชุมผู้ถือหุ้นเพื่อพิจารณาอนุมัติ

5.2.8 ต้องจัดทำเป็นรายงานส่งประจำปีของคณะกรรมการ งบดุล และบัญชีกำไรขาดทุนให้ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วให้ผู้ถือหุ้น พร้อมหนังสือนัดประชุมสามัญประจำปี

5.2.9 ต้องโฆษณาทางหนังสือพิมพ์เกี่ยวกับเอกสาร ดังนี้

- หนังสือนัดประชุมตั้งบริษัท
- หนังสือประชุมผู้ถือหุ้น

- การจ่ายเงินปันผล
- งบดุลที่ผู้ถือหุ้นอนุมัติ
- การเพิ่มทุนและการลดทุน ภายหลังได้รับจดทะเบียนแล้ว

## แนวคิดเกี่ยวกับการสอบบัญชี

### 1. ความหมายของการสอบบัญชี

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบสมุดบัญชี เอกสารประกอบการลงบัญชี และหลักฐานอื่นๆ โดยผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติงานที่วิชาชีพได้กำหนดเป็นมาตรฐานไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีจะสามารถวินิจฉัยและแสดงความเห็นได้ว่า งบการเงินดังกล่าวได้แสดงข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านงบการเงิน ได้ทราบอย่างเพียงพอแล้วหรือไม่ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชียังเสนอข้อสังเกตต่อผู้บริหารงานกิจการ เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการ และบางครั้งการตรวจสอบบัญชีช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรายงานการทุจริตในกิจการให้ผู้บริหารงานได้ทราบด้วย (พยอม สิงห์เสนห์, 2548, : 1)

การสอบบัญชี คือ การตรวจสอบงบการเงินเพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินว่างบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ซึ่งในการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีนั้นจะต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสมด้วยวิธีการตรวจสอบต่างๆ ส่วนผู้สอบบัญชี (Auditor) คือผู้ให้บริการทั้งด้านการสอบบัญชี และด้านการบริการเกี่ยวเนื่อง บริการเกี่ยวเนื่องนั้นมีหลายรูปแบบ เช่น การสอบตรวจทานงบการเงิน การตรวจสอบตามกรรมวิธีการที่ตกลงร่วมกัน การรวบรวมของข้อมูล เป็นต้น (สมพงษ์พร อุปถัมภ์, 2545 : 1)

การสอบบัญชี คือ การที่ผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งมีความเป็นอิสระได้รับมอบหมายจากเจ้าของกิจการที่ตรวจสอบ ให้ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินโดยการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงหลักฐานการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร, 2548 : 1-4)

จากความหมายของการสอบบัญชีข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า การสอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศเพื่อระบุและรายงานเกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของข้อมูลสารสนเทศนั้น กับหลักเกณฑ์ที่กำหนดได้



การสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถและอิสระ ซึ่งการปฏิบัติงานลงรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี จะใช้หลักเกณฑ์ประมวลรัษฎากรหรือ กฎหมายภาษีอากร ซึ่งสามารถสรุปประเด็นสำคัญของการสอบบัญชีได้ดังนี้

2. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชีรหัส 200, 2557, หน้า 3)

การตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชี สามารถแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนที่มีสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในรายงานทางการเงินหรือไม่ และแม้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ แต่ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถถือได้ว่าความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการรับรองในเรื่องความเจริญของกิจการในอนาคต รวมทั้งประสิทธิภาพ หรือประสิทธิผลในการบริหารงานของผู้บริหาร

3. หลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ 3 ประการ คือ

3.1 ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี

3.2 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งตามปกติจะกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี และสอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing – ISAs) ซึ่งประกอบด้วย หลักการพื้นฐานและวิธีการตรวจสอบที่สำคัญรวมทั้งแนวทางปฏิบัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ที่อยู่ในรูปของคำชี้แจงหรือรูปลักษณะอื่น

3.3 ผู้สอบบัญชีต้องวางแผน และปฏิบัติงานโดยใช้วิจารณญาณในการสังเกต และต้องสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น โดยปกติผู้สอบบัญชีคาดหวังว่าจะพบหลักฐานที่จะสนับสนุนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินโดยผู้บริหาร แต่ต้องไม่สันนิษฐานว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นสิ่งที่ถูกต้องเสมอไป

4. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบ การแสดงความคิดเห็นต่องบการเงินที่ตนได้ตรวจสอบว่างบการเงินนั้น แสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญ ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด ส่วนผู้บริหารกิจการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำ และนำเสนอข้อมูลในงบการเงิน ดังนั้นการตรวจสอบงบการเงินไม่ได้เป็นการปลดเปลื้องภาระความรับผิดชอบ

ของผู้บริหารในเรื่องดังกล่าวได้ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีไม่มีความรับผิดชอบในการป้องกันการทุจริต และข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบการทุจริต และข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในกิจการที่ตรวจสอบ และอาจช่วยยับยั้งการทุจริต และข้อผิดพลาดนั้นได้

5. การวางแผนงานสอบบัญชี (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี รหัส 300, 2557, หน้า 3)

การวางแผน หมายถึง การพัฒนากลยุทธ์ทั่วไป และวิธีการโดยละเอียดสำหรับลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของการตรวจสอบที่คาดว่าจะได้ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ และทันต่อเหตุการณ์

การวางแผนงานสอบบัญชีที่เพียงพอ ช่วยให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจว่าได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสม สามารถระบุปัญหาที่อาจเกิดขึ้น และทำให้งานสำเร็จได้อย่างรวดเร็ว การวางแผนงานช่วยให้มีการมอบหมายงานแก่ผู้ช่วยอย่างเหมาะสม และช่วยในการประสานงานกับผู้สอบบัญชีอื่น และผู้เชี่ยวชาญ

#### 6. ความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรมีความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งควรมีความรู้เกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบ และพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ โดยผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี และกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่า ความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับที่ยอมรับได้ โดยความเสี่ยงที่เกิดในการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี รหัส 400, 2557, หน้า 3) หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยความเสี่ยงในการสอบบัญชี ประกอบด้วย ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี รหัส 400, 2557, หน้า 3) หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงประเภทนี้เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยปกติในแต่ละกิจการ กล่าวคือเมื่อใดก็ตามที่จะทำกิจการหรือกิจการงานนั้นๆ ความเสี่ยงสืบเนื่องจากกิจกรรมนั้นจะเกิดขึ้นแน่นอน ส่วนความเสี่ยงจะมีมากหรือน้อยแตกต่างกันไปในแต่ละเรื่องหรือแต่ละรายการที่ตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น

รายการที่ต้องอาศัยดุลยพินิจ และการตัดสินใจของผู้บริหาร เช่น บัญชีค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ บัญชีสำรองเพื่อสินค้าล้าสมัย เป็นต้น บัญชีเหล่านี้ย่อมมีความเสี่ยงสูงกว่าบัญชีหรือรายการซื้อและขายสินค้าซึ่งจะมีหลักฐานเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน หรืออย่างเช่น กิจการที่มีรายการค้ากับต่างประเทศ ย่อมเกิดความเสี่ยงเกี่ยวกับเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

ความเสี่ยงจากการควบคุม (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานทางการบัญชีรหัส 400, 2557, หน้า 3) หมายถึง ความเสี่ยงจากที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจสอบ และแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทรายการอื่น ตัวอย่างกิจการที่มีความเสี่ยงจากการควบคุมสูงเช่น ในกิจการที่ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเหมาะสม โดยพนักงานหนึ่งคนอาจปฏิบัติงานหลายหน้าที่ โดยอาจรับผิดชอบทั้งด้านการบันทึกบัญชี และการดูแลเก็บรักษาทรัพย์สินหรือไม่มีการอนุมัติรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอน หรือบางกรณีกิจการอาจระบบการควบคุมภายในที่ดี แต่พนักงานอาจไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชีรหัส 400, 2557, หน้า 4) หมายถึง ความเสี่ยงที่มีวิธีการตรวจสอบเนื่องจากเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้น อาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องวางแผนการตรวจสอบ และปฏิบัติการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอจนทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบต่ำลงถึงระดับที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ โดยสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการตรวจสอบคือ

6.1 วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างเพื่อมาใช้ทดสอบรายการซึ่งไม่เหมาะสม เนื่องจากในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบหลักฐานเอกสารทั้งที่มีอยู่ แต่จะใช้การเลือกทั้งหมดที่มีอยู่ ดังนั้นถ้าหากผู้สอบบัญชีเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ตัวแทนที่แท้จริงของประชาชนทั้งหมดนั้นย่อมทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเสี่ยงที่จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปผลการตรวจสอบผิดพลาดจากตัวอย่างที่เลือกมาตรวจสอบอย่างไม่เหมาะสม

6.2 วิธีการตรวจสอบไม่มีประสิทธิภาพ ในบางครั้งวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชีไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ กล่าวคือไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญได้ หรือแม้แต่จะใช้วิธีการตรวจสอบ

ที่มีประสิทธิภาพ แต่ในระหว่างปฏิบัติงานจริง อาจมีข้อบกพร่องผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี หรือจากตัวผู้สอบบัญชีเอง ทำให้ผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบ ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

7. หลักฐานการสอบบัญชี (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี รหัส 500, 2557, หน้า 3)

หลักฐานการสอบบัญชี หมายถึง ข้อมูลซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับ และใช้สรุปเพื่อแสดง ความเห็นต่อการเงินหลักฐานการสอบบัญชีประกอบด้วยรายการจากแหล่งภายนอกกิจการ

ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตามการตรวจสอบการควบคุม และจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยการทดสอบการควบคุม (สภาวิชาชีพตามพระบรมราชูปถัมภ์, มาตรฐานการบัญชี รหัส 500, 2557, หน้า 3) หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการ ออกแบบ และการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในส่วน การตรวจสอบเนื้อหาสาระ หมายถึง การทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชี ที่ทำให้ตรวจพบ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน โดยความเพียงพอ

วิธีการเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชี มาจากการใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง หรือหลายวิธีประกอบกัน ดังต่อไปนี้

#### 7.1 การตรวจ

การตรวจ ประกอบ การตรวจบันทึกทางการบัญชี เอกสารหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตน การตรวจบันทึกทางบัญชีและเอกสารหลักฐานประกอบรายการต่างๆ ทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานการ สอบบัญชีที่มีความเชื่อถือได้ในระดับที่แตกต่าง ขึ้นอยู่กับลักษณะและแหล่งที่มาของหลักฐาน และ ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ครอบคลุมถึงขั้นตอนที่มาของหลักฐานเช่น เอกสาร หลักฐานที่มาจากแหล่งภายนอกกิจการ ย่อมมีความน่าเชื่อถือว่าเอกสารที่กิจการเป็นผู้จัดทำขึ้นเอง หรือเอกสารทางบัญชีที่มาจากระบบการควบคุมภายในที่ดีมีประสิทธิภาพ ย่อมมีความน่าเชื่อถือ กว่าเอกสารหลักฐานที่มาจากกิจการที่มีระบบการควบคุมภายในไม่ดี

#### 7.2 การสังเกตการณ์

การสังเกตเป็นเทคนิคที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน ของพนักงานของกิจการ เช่น สังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือว่าได้มีการปฏิบัติตาม แผนการตรวจนับที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ หรือการสังเกตการณ์ว่าพนักงานมีการปฏิบัติงานตาม ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอหรือไม่

### 7.3 การสอบถาม

การสอบถาม ประกอบด้วย การหาข้อมูลจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามอาจทำได้ตั้งแต่การสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือการสอบถามด้วยวาจา เช่น การสอบถามผู้บริหารถึงเหตุการณ์ที่สำคัญภายหลังจากวันปิดบัญชี หนังสือที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้าหรือภาระผูกพันของกิจการ เป็นต้น อย่างไรก็ตามข้อมูลที่ได้จากการสอบถามเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีควรที่จะใช้การสอบถามร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบที่เพียงพอและเหมาะสม

### 7.4 การขอคำยืนยัน

การขอคำยืนยัน การขอคำตอบของข้อสอบถาม เพื่อยืนยันข้อมูลที่มีอยู่ในบันทึกทางบัญชี เช่น การส่งหนังสือขอคำยืนยันยอดจากลูกหนี้หรือเจ้าหนี้ของกิจการ การขอคำยืนยันยอดจากธนาคารที่กิจการมีบัญชีอยู่ หรือเคยมีบัญชีอยู่ เป็นต้น

### 7.5 การคำนวณ

การคำนวณ ประกอบด้วย การตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงคำนวณในเอกสารเบื้องต้นและบันทึกทางการบัญชี หรือทดสอบการคำนวณโดยอิสระของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วย เช่น การทดสอบการคำนวณค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน การทดสอบการคำนวณยอดขายรวมในรายงานภาษีขาย เป็นต้น

### 7.6 การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบด้วย การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ รวมทั้งการตรวจสอบผลของการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นหรือเบี่ยงเบนไปจากที่คาดการณ์ไว้

ดังนั้นในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชี โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีการทั้ง 6 วิธี ดังกล่าวร่วมกัน เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม และทำให้สามารถสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

## กฎระเบียบและข้อบังคับทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๓ ลักษณะ ๒๒ ห้างหุ้นส่วนและบริษัท (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ออนไลน์, 2557)

ประมวลกฎหมายแห่งและพาณิชย์ บรรพ ๓ ลักษณะ ๒๒ หุ้นส่วนและบริษัทได้กำหนดให้บริษัทจำกัดจัดทำบัญชีงบดุลอย่างต่อเนื่องทุกรอบสิบสองเดือนคือ เมื่อเวลาสุครบสิบสองเดือนในทางบัญชีของบริษัทนั้น โดยงบดุลต้องมีรายการแสดงจำนวนสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทกับทั้งบัญชีกำไร ขาดทุน และงบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติ ในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น โดยต้องส่งสำเนางบดุลไปยังผู้มีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวันนัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน

บริษัทต้องมีการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีทุกปี โดยให้ที่ประชุมสามัญเลือกตั้งและให้ที่ประชุมใหญ่กำหนดค่าสินจ้างให้แก่ผู้สอบบัญชีและให้ผู้สอบบัญชีเข้าตรวจสอบบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อและในรายการอันเกี่ยวกับบัญชี ผู้สอบบัญชีสามารถสอบถามกรรมการหรือผู้อื่นๆ ซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใดโดยผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าตนเห็นว่างบดุลและบัญชีได้ทำโดยถูกต้องครบถ้วนตามควรให้เห็นการทำงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่ขึ้นที่ประชุมสามัญ

## 2. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ออนไลน์, 2557)

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีปี พ.ศ. 2547 ซึ่งเป็นกฎหมายใหม่ที่ประกาศเพื่อใช้ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 23 ตุลาคม 2547 เนื่องจากปัจจุบันการประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้านไม่ว่าการทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยี การบัญชีหรือบริการด้านอื่น ซึ่งถูกกำหนดไว้ในของเขตของคำว่า วิชาชีพบัญชี

### 2.1 คำนิยามของ “วิชาชีพบัญชี”

“วิชาชีพบัญชี” หมายถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีของการบัญชี ทั้งนี้ ในภาพหน้าหากเห็นแล้วว่ามีบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในคำนิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น

### 2.2 สภาวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชีมีฐานะเป็นนิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีและมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

#### 2.2.1 ส่งเสริมการศึกษา การอบรม และการวิจัยเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

2.2.2 ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก จัดสวัสดิการและการสงเคราะห์ระหว่างสมาชิก

2.2.3 กำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี

2.2.4 กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2.5 รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอนใบอนุญาตผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2.6 รับรองใบปริญญาหรือใบประกาศนียบัตรในสาขาของวิชาชีพทางการบัญชีของสถาบันการศึกษาต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการรับสมัครเป็นสมาชิก

2.2.7 รับรองความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2.8 รับรองหลักสูตรการฝึกอบรมเป็นผู้ชำนาญการและการศึกษาต่อเนื่องในด้านต่างๆของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2.9 ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของกลุ่มสมาชิกและผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยว กับการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี

2.2.10 ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้บริการทางวิชาการแก่ประชาชนหรือผู้ที่มีความเกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

2.2.11 ออกข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

2.2.12 เป็นตัวแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

2.2.13 ให้คำปรึกษาและเสนอแนะต่อรัฐบาลเกี่ยวกับนโยบายและปัญหาของการวิชาชีพบัญชี

2.2.14 ดำเนินการอื่นเพื่อให้บรรลุเป็นไปตามวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพ บัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

## 2.3 โครงสร้างองค์กรตาม พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ต้องมีคณะกรรมการต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแล การพัฒนาความรู้ ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพ และควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพทางบัญชี ซึ่งคณะกรรมการต่างๆ ได้แก่ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน และคณะกรรมการอื่นๆ

## 2.4 วิชาชีพบัญชี

ในเบื้องต้นพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ต้องมีการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี 2 ด้านก่อน คือ ด้านการสอบบัญชีและด้านการทำบัญชี แต่ในภายหน้าหากมีความจำเป็นอาจมีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดให้การประกอบ วิชาชีพด้านนั้นๆ ต้องมีการควบคุมเพิ่มขึ้นได้

### 2.4.1 วิชาชีพด้านการสอบบัญชี

ผู้ที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกสามัญของสภาวิชาชีพบัญชี และต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับใบ อนุญาตจาก สภาวิชาชีพบัญชี ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีไม่มีอายุแต่ต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นรายปี ปี ละ 1,000 บาท ทั้งนี้ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีอาจสิ้นผลได้ในหลายกรณี เช่น ขาดจากสมาชิกสภาฯ ขาดคุณสมบัติ ถูกเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ชำระค่าธรรมเนียม ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักเกณฑ์ที่ สภาฯ กำหนด เป็นต้น

### 2.4.2 วิชาชีพด้านการทำบัญชี

ผู้ที่ประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือ ขึ้น ทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งก่อนจึงจะสามารถประกอบ วิชาชีพได้ และต้องมี คุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ค่าธรรมเนียมการขึ้นทะเบียนผู้ทำ บัญชีปีละ 500 หรือ 300 บาท แล้วแต่คุณวุฒิการศึกษาเช่นเดียวกับการเป็นสมาชิก สำหรับผู้ทำบัญชี ที่ไม่มีคุณวุฒิด้านบัญชีโดยตรงแต่เป็นผู้ทำบัญชีตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการ บัญชี พ.ศ. 2543 ที่แจ้งการทำบัญชีต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งจะสามารถทำบัญชีให้แก่ธุรกิจได้ จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 ก็ต้องไปขอขึ้นทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี และกรณีผู้ทำบัญชีกลุ่มนี้ มีคุณสมบัติที่จะเป็นสมาชิกวิสามัญได้ก็สามารถ เลือกการเป็นสมาชิกแทนการขึ้นทะเบียนกับสภา วิชาชีพบัญชีก็ได้ แต่หากไม่ศึกษาต่อเพื่อให้มีคุณวุฒิทางบัญชีโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นสมาชิกวิสามัญ หรือขึ้นทะเบียนก็จะทำบัญชีได้จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 เท่านั้น ทั้งนี้ ผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ต้อง ปฏิบัติตามทั้งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดย เมื่อจะเริ่มทำบัญชีต้องไปเป็นสมาชิกหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีก่อน แล้วภายใน 60 วัน นับแต่วันเริ่มทำบัญชีต้องไปแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการทำบัญชีที่กรมพัฒนา ธุรกิจการค้าซึ่งจะได้รับ หมายเลขรหัสผู้ทำบัญชีต่อไป

## 2.5 จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็น ภาษาไทย และอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องต่อไปนี้



2.5.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต

2.5.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

2.5.3 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับของผู้ใช้บริการ

2.5.4 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

3. พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2543 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ออนไลน์, 2557)

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 เป็นพระราชบัญญัติที่กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งได้แก่ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตนโดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชียังคงมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำงบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง และยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันที่ปิดบัญชี

ในการจัดทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้แก่ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะทางการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงตามมาตรฐานการบัญชี และผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชียังต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันปิดบัญชีหรือจนกว่าจะมีการส่งมอบบัญชี

ทั้งนี้ การประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ เป็นการประกาศใช้โดยทดแทนการยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2515 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการบัญชี เพื่อให้สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชีและการจัดทำบัญชี รวมไปถึงสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่มีการเปลี่ยนแปลง

3.1 หน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

จัดให้มีเอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งได้แก่ บันทึกรายการ หนังสือหรือเอกสารใดๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชี และมีการส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ผู้ทำบัญชี เป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งเกี่ยวกับบทลงโทษของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ดังตารางดังนี้

ตารางที่ 2.2 หน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

เรื่อง	ดำเนินการ	โทษ
1. ผู้ทำบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> <li>- จัดให้มี “ผู้ทำบัญชี” ที่มีคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีประกาศกำหนด</li> <li>- ควบคุมดูแล “ผู้ทำบัญชี” ให้จัดทำบัญชีให้ได้ถูกต้องตามที่อธิบดีประกาศกำหนด</li> </ul>	ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท
2. การทำบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> <li>- การจัดให้มีการจัดทำบัญชี</li> </ul>	ปรับไม่เกินสามหมื่นบาท และปรับเป็นรายวัน อีกไม่เกินวันละหนึ่งพันบาท จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- การทำบัญชี ต้องครบถ้วนถูกต้องตามที่อธิบดีประกาศกำหนดเกี่ยวกับ               <ul style="list-style-type: none"> <li>- ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ</li> <li>- ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี</li> <li>- ระยะเวลาที่ต้องมีในบัญชี</li> <li>- เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี</li> </ul> </li> </ul>	ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท และปรับเป็นรายวัน อีกไม่เกินวันละห้าร้อยบาทจนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง
3. เอกสารที่ต้องใช้นามาเพื่อประกอบการลงบัญชี	<ul style="list-style-type: none"> <li>- จัดให้มีเอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งได้แก่ บันทึกหนังสือหรือเอกสารใดๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชี</li> </ul>	ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท และปรับเป็นรายวัน อีกไม่เกินวันละห้าร้อยบาทจนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ผู้ทำบัญชี เช่น ใบเสร็จรับใบส่งของ ใบสำคัญรับ</li> </ul>	ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- จำฯลฯ ถูกต้องครบถ้วนเพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นให้สามารถแสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี</li> </ul>	.

เรื่อง	ดำเนินการ	โทษ
4. ปิดบัญชีและจะ จัดทำงบการเงิน	- ปิดบัญชีครั้งแรกภายใน 12 เดือน นับตั้งแต่วันที่เริ่มทำบัญชีและปิดบัญชีในรอบ 12 เดือน นับแต่วันปิดบัญชีครั้งก่อน	ปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท
	- จัดทำงบการเงิน โดยมีรายการย่อตามที่อธิบดีประกาศกำหนด	ปรับไม่ห้าพันบาท
	- จัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีหุ้นไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาทและรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ปรับไม่เกินสองหมื่นบาท
5. ยื่นงบการเงิน	- ยื่นงบการเงินต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดและภายในเวลาที่กำหนด	ปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท
	- ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน	ยื่นงบการเงินภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี
	- นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ	
	- กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร	
	- บริษัทจำกัด	ยื่นงบการเงินภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่
	- บริษัทมหาชนจำกัด	
6. เก็บรักษาและเอกสารที่ต้อง ใช้มาประกอบ ที่ มา ก กับการ ลงบัญชี	- เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้าเป็นประจำหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานประจำ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท

เรื่อง	ดำเนินการ	โทษ
	- เก็บรักษาสัญชีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันปิดบัญชี	ปรับไม่เกินห้าพันบาท
	- นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ บุคคลธรรมดาตามประเภท ที่กำหนดให้ทำบัญชีเมื่อเลิกประกอบธุรกิจ ต้องส่งมอบบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการต้องลงบัญชีภายใน 90 วัน โดยนับตั้งแต่วันเลิกประกอบธุรกิจ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท

เมื่อวันที่ 3 พฤศจิกายน 2553 ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 ได้ประกาศลงราชกิจจานุเบกษา (เล่ม 127 ตอนพิเศษ 127 ง) เป็นที่เรียบร้อยแล้วครับ โดยข้อบังคับดังกล่าวมีผลบังคับใช้เมื่อพ้นกำหนดสามเดือนนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2553 นี้มีความสำคัญต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างมากในการช่วยส่งเสริม พัฒนา และกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปถูกต้องตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี โดยจรรยาบรรณนี้ครอบคลุมเนื้อหาตามข้อบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และมีความสอดคล้องกับ Fundamental principle (หลักการพื้นฐาน) ที่กำหนดโดย International Federation of Accountants (IFAC) ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า สรุปดังนี้

ตารางที่ 2.3 หลักการพื้นฐานและข้อกำหนดจรรยาบรรณ

Fundamental Principle (หลักการพื้นฐาน)	ข้อกำหนดจรรยาบรรณ
Integrity Objectivity	- ความโปร่งใส - ความเป็นอิสระ - ความเที่ยงธรรม - ความซื่อสัตย์สุจริต
Professional Competence and Due Care	- ความรู้ความสามารถ - มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

Fundamental Principle (หลักการพื้นฐาน)	ข้อกำหนดจรรยาบรรณ
Confidentiality	- การรักษาความลับ
Professional Behavior	- ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ - ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล หรือ นิติบุคคลที่ผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้ - ความรับผิดชอบต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพและ จรรยาบรรณทั่วไป

โดยตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 7 (4) กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจหน้าที่กำหนดจรรยาบรรณผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และมาตรา 47 กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทยและอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้

3.1.1 ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ประกอบไปด้วย 9 ข้อ

3.1.2 ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย 6 ข้อ

3.1.3 ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ประกอบด้วย 2 ข้อ

3.1.4 ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือนักลงทุนหรือนิติบุคคลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ประกอบด้วย 15 ข้อ

โดยในแต่ละเรื่องมีข้อย่อยรวมแล้ว 32 ข้อ ซึ่งเป็นข้อกำหนดที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีทุกด้าน ต้องปฏิบัติ ได้แก่ ด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบริหารจัดการระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชีในจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนี้ได้ให้ความหมายของแต่ละข้อดังนี้

- ความโปร่งใส หมายความว่า ภาพลักษณ์ที่จะสามารถแสดงให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎ ระเบียบต่างๆและมาตรฐานวิชาชีพบัญชีที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้
- ความเป็นอิสระ หมายความว่า การปฏิบัติหน้าที่โดยปราศจากอิทธิพลของบุคคลอื่นที่ทำให้เกิดความสงสัยในความเป็นกลางหรือความเที่ยงธรรม

ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ความเป็นอิสระนี้จะต้องเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อให้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้

- ความเที่ยงธรรม หมายความว่า การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียง อคติ ความขัดแย้งในทางผลประโยชน์และอิทธิพลอื่น
- ความซื่อสัตย์สุจริต หมายความว่า การประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริง และเชื่อถือได้ ไม่แอบอ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง
- ความรู้ความสามารถ หมายความว่า การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความรู้ ความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมีมั่นใจได้ว่ามีผลงานในทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และวิชาการที่เกี่ยวข้อง
- กรอบวิชาชีพบัญชี หมายความว่า หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี
- การรักษาความลับ หมายความว่า การไม่นำข้อมูลใดๆ ที่โดยปกติต้องกักไว้ไม่ให้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

4. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 เรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ออนไลน์, 2557)

มาตรฐานฉบับนี้กำหนดหลักการพื้นฐาน แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีพร้อมคำอธิบายและคำชี้แจงที่ให้แนวทางในการนำมาปฏิบัติ ซึ่งขณะนั้นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยกำหนดขึ้นตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศเพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

เนื่องจากการปฏิบัติการคุณภาพงานตรวจสอบบัญชีบุคคลภายนอกไม่สามารถสังเกตได้จากรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานและผลงานของผู้สอบ

บัญชี สำนักงานสอบบัญชีจึงควรกำหนดและนำนโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีมาใช้ในการสอบบัญชีโดยทั่วไป และในแต่ละงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีจะทำให้แน่ใจว่าการตรวจสอบมีการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยแต่ละสำนักงานสอบบัญชีอาจกำหนดนโยบาย ลักษณะระยะเวลา วิธีการปฏิบัติและการจัดทำเอกสารประกอบที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยด้านต่าง ๆ เช่น ขนาดและลักษณะของสำนักงานสอบบัญชี ลักษณะของบริการที่ให้ บริการแก่ลูกค้า การกระจายของสถานประกอบการ โครงสร้างขององค์กร และข้อพิจารณาด้านต้นทุนและผลประโยชน์ เป็นต้น

มาตรฐานดังกล่าวได้ระบุ นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไป และแต่ละงานสอบบัญชีดังนี้

4.1 นโยบายและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชีโดยทั่วไปในแต่ละด้านจะ สรุปได้ดังนี้

4.1.1 ข้อกำหนดของวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยสอบบัญชีจะต้องยึดมั่นในหลักความเป็นอิสระ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม มรรยาทต่อลูกค้า และมรรยาทต่อเพื่อนร่วมวิชาชีพ

สำนักงานสอบบัญชีควรมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพทั่วไปด้านข้อกำหนดของวิชาชีพไว้ เช่น ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นอิสระ ไม่รับสอบบัญชีในกิจการที่ตนขาดความเป็นกลางโดยมีผลประโยชน์หรือตำแหน่งเกี่ยวข้องกับกิจการนั้น หรือโดยมีเหตุอื่นที่อาจก่อให้เกิดความลำเอียง ปฏิบัติงานสอบบัญชีด้านความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต ไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองในรายงาน เป็นต้น สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดการปฏิบัติตนในการรักษาความลับ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และแนวทางในการแก้ไขปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม ความเป็นอิสระ และการรักษาความลับไว้ด้วย

เมื่อกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่วไปด้านข้อกำหนดของวิชาชีพขึ้นแล้วสำนักงานสอบบัญชีควรสื่อสารให้ทุกคนในสำนักงานทราบเพื่อให้เข้าใจตรงกัน พร้อมทั้งมีการติดตามการปฏิบัติตามนโยบายและการควบคุมคุณภาพที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง สำนักงานสอบบัญชีอาจขอให้บุคลากรยืนยันความเข้าใจในนโยบายและวิธีปฏิบัติ การไม่มีเงินทุนหรือผลประโยชน์อื่นใดในกิจการที่เป็นลูกค้า และไม่มีความสัมพันธ์หรือรายการใดๆ กับลูกค้าตามข้อห้ามที่กำหนดไว้ และสำนักงานสอบบัญชีควรสอบทานความสัมพันธ์กับลูกค้า

อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีเรื่องที่ทำให้การปฏิบัติงานขาดความเป็นอิสระ หรือถูกมองว่าขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการแสดงความเห็น

4.1.2 ความชำนาญและความรู้ความสามารถ ผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีควรมีความรู้และรักษามาตรฐานของความรู้ทางวิชาการ และความสามารถทางวิชาชีพ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานที่รับผิดชอบด้านความระมัดระวังและรอบคอบ

เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดดังกล่าว สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการปฏิบัติในการจ้างบุคลากร การพัฒนาทางวิชาชีพและการเลื่อนตำแหน่ง ดังนี้

- การจ้างบุคลากร สำนักงานสอบบัญชีควรสรรหาและคัดเลือกบุคลากรที่มีความสามารถโดยวิธีที่เหมาะสม เช่น พิจารณาจากประวัติการศึกษา ประวัติส่วนตัว ประสบการณ์ในการทำงาน การสัมภาษณ์ เป็นต้น เพื่อให้ได้บุคลากรที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน และบริการที่เสนอให้แก่ลูกค้า สำนักงานสอบบัญชีอาจวางแผนความต้องการบุคลากรในทุกระดับปฏิบัติงาน โดยพิจารณาจากจำนวนลูกค้าในปัจจุบัน การเติบโตของสำนักงานสอบบัญชี การเติบโตของสำนักงานในอนาคต และจำนวนบุคลากรที่ลาออกหรือเกษียณอายุ เพื่อให้มีบุคลากรที่สามารถปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง

- การพัฒนาทางวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีควรจัดและส่งเสริมให้มีการพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพและความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมการเข้ารับการฝึกอบรมทางข้อกำหนดวิชาชีพ ฝึกอบรมด้านการปฏิบัติงาน และส่งเสริมให้มีการศึกษาต่อ เป็นต้น สำนักงานสอบบัญชีควรให้ความรู้ข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพทั้งทางด้านการบัญชี การสอบบัญชี ประกาศ ข้อกำหนด และข้อบังคับต่างๆ อย่างเพียงพอและเหมาะสม และควรพิจารณาเป็นสมาชิกองค์กรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ เพื่อให้ได้รับความรู้ข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพตามความเหมาะสมเพื่อใช้งานต่อไป

- การเลื่อนตำแหน่ง สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อเลื่อนตำแหน่ง เช่น ความรู้ทางวิชาการ ความสามารถในการวิเคราะห์ทักษะในการติดต่อสื่อสาร และความสัมพันธ์กับลูกค้า เป็นต้น และควรกำหนดความรับผิดชอบที่ตรงกับคุณสมบัติของผู้ช่วยซึ่งจะช่วยให้สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานและเลื่อนตำแหน่งได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

4.1.3 การมอบหมายงาน ผู้สอบบัญชีควรมอบหมายงานตรวจสอบให้กับบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรมทางวิชาการและมีความชำนาญในสถานการณ์ต่างๆ ตามความเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรวางแผนความต้องการบุคลากรให้สอดคล้องกับบุคลากรทักษะส่วนบุคคล การพัฒนาและการใช้งานบุคลากร โดยพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ เช่น ขนาดและ



ความซับซ้อนของงานตรวจสอบ บุคลากรที่มีอยู่ ความชำนาญพิเศษที่ต้องการ ช่วงเวลาที่เข้าตรวจสอบ เป็นต้น

การมอบหมายงานสำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการมอบหมายงานให้แก่บุคลากรที่เหมาะสม ทั้งความรู้ความสามารถ ช่วงระยะเวลาในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ความต่อเนื่องและการหมุนเวียนหน้าที่ และการตรวจสอบบัญชีแต่ละงานสำนักงานสอบบัญชีควรจัดบุคลากรที่เหมาะสมและเพียงพอในการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

4.1.4 การแบ่งงาน ผู้สอบบัญชีควรมีการสั่งการ ควบคุมงาน และสอบทานงานอย่างเพียงพอในทุกระดับเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่าการปฏิบัติงานมีคุณภาพที่ได้มาตรฐานอย่างเหมาะสม

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการสอบบัญชีที่ระบุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ เรื่องที่ตรวจสอบ วิธีปฏิบัติงาน และระยะเวลาปฏิบัติงานและกระดากทำการที่ต้องจัดทำ จำนวนบุคลากรที่ใช้ในแต่ละงาน รวมถึงการปรึกษาหารือและแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบครบถ้วน

การวางแผนการตรวจสอบสำนักงานควรมอบหมายให้บุคลากรที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการวางแผนเพื่อให้มีความเข้าใจตรงกัน และควรกำหนดรูปแบบและเนื้อหากระดากทำการ และแบบตรวจความครบถ้วนของงานสำนักงานไว้เป็นไปตามมาตรฐาน และสำนักงานสอบบัญชีอาจพิจารณาใช้แบบสอบถามบางสถานการณ์ที่จะทำให้การตรวจสอบมีความเหมาะสมมากขึ้น

4.1.5 การขอคำปรึกษาหารือ ผู้สอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมเมื่อมีความจำเป็น เมื่อเกิดสถานการณ์หรือเรื่องที่ยากต่อการตัดสินใจสำนักงานสอบบัญชีควรขอคำปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญซึ่งอาจเป็นบุคคลภายใน ภายนอก หรือหน่วยงานทางวิชาชีพ รวมทั้งค้นคว้าจากหนังสือ เอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดขั้นตอน วิธีการปรึกษาหารือจากผู้เชี่ยวชาญที่เหมาะสมและควรแจ้งให้บุคลากรทราบนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการขอคำปรึกษาหารือของสำนักงานไว้ เช่น การขอคำปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้มาตรฐานทางวิชาชีพฉบับใหม่ หรือปัญหาในการตรวจสอบบัญชีลูกค้า เช่น ระบบบัญชี ข้อกำหนดทางกฎหมาย วิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

สำนักงานสอบบัญชีควรจัดให้บุคคลที่ให้อำนาจ คำปรึกษาหารือ และให้อำนาจในการยุติประเด็นปัญหาต่างๆ และควรจัดทำเอกสารประกอบการปรึกษาหารืออื่นๆ เพื่อประโยชน์ในการใช้อ้างอิงและค้นคว้าต่อไป

4.1.6 การตอบรับงานและการคงไว้ซึ่งลูกค้า ผู้สอบบัญชีควรประเมินกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่และสอบทานลูกค้าปัจจุบันอย่างสม่ำเสมอ โดยพิจารณาถึงความเป็นอิสระ ความสามารถในการให้บริการลูกค้า และความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารของกิจการ

การประเมินลูกค้ารายใหม่สำนักงานสอบบัญชีควรหาข้อมูลเกี่ยวกับประเภทธุรกิจ เจ้าของกิจการ ฐานะการเงิน ฐานะทางสังคม และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของลูกค้า และควรปฏิบัติดังนี้ คือ

- สอบทานงบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่
- สอบถามบุคคลที่สามเกี่ยวกับข้อมูลของกิจการเรื่องผู้บริหารและผู้ถือหุ้น ที่อาจมีผลกระทบต่อการประเมิน
- ติดต่อกับผู้สอบบัญชีคนก่อนเพื่อสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับกิจการและผู้บริหารของกิจการ ความขัดแย้งเกี่ยวกับนโยบายบัญชี และเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง
- พิจารณาสถานการณ์ที่มีความเสี่ยงที่ผิดปกติในการตอบรับงาน
- ประเมินความเป็นอิสระของสำนักงานและความสามารถในการให้บริการลูกค้าที่คาดว่าจะ被客户รายใหม่
- พิจารณาว่าการรับงานสอบบัญชีไม่ผิดมรรยาทของผู้สอบบัญชี
- สำนักงานสอบบัญชีควรต้องมีการจัดทำเอกสารแสดงถึงข้อสรุปในการรับงานสอบบัญชีไว้ด้วย สำหรับลูกค้าปัจจุบันสำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาเมื่อมีเหตุการณ์ต่างๆ ประกอบการคงไว้ซึ่งลูกค้า เช่น ระยะเวลาการสอบบัญชีสิ้นสุด มีการเปลี่ยนแปลงในการบริหารงาน กรรมการสถานะทางการเงิน สถานะเกี่ยวกับคดีความ เป็นต้น

4.1.7 การติดตาม ผู้สอบบัญชีควรติดตามนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ ว่ามีความเพียงพอและถือปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

สำนักงานสอบบัญชีควรกำหนดวิธีการในการติดตามเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ามีการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติอื่นในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี สำนักงานสอบบัญชีควรคัดเลือกงานขึ้นมาทำการสอบทานและทดสอบการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และสอบทานงานที่เลือกกว่ามีการปฏิบัติตามมาตรฐานของวิชาชีพและสอดคล้องกับนโยบายและวิธีการปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพของสำนักงาน และควรจัดให้มีการจัดทำรายงานข้อเท็จจริงที่พบซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการปรับเปลี่ยนนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

สำหรับงานสอบบัญชีแต่ละงาน สำนักงานสอบบัญชีควรนำวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพมาใช้ด้วย โดยพิจารณาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้ช่วยซึ่งปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายเพื่อให้สั่งการ ควบคุมดูแล และการสอบทานงานสอบบัญชีได้อย่างเหมาะสม การแบ่งงานให้ผู้ช่วยสอบบัญชีควรมีความมั่นใจอย่างมีเหตุผลว่า งานนั้นจะมีการปฏิบัติอย่างระมัดระวังรอบคอบ และปฏิบัติโดยผู้มีความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่เหมาะสมตามสถานการณ์

4.2 วิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการมอบหมายงานให้แก่กับผู้ช่วยในส่วนของแต่ละงานสอบบัญชีสรุปได้ดังนี้

4.2.1 การสั่งการ หรือการแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงหน้าที่ของความรับผิดชอบ วัตถุประสงค์และวิธีการปฏิบัติงาน รวมทั้งการแจ้งเรื่องต่างๆ ที่อาจส่งผลต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง เช่น ลักษณะธุรกิจของกิจการ ปัญหาทางด้านการบัญชี และปัญหาด้านการสอบบัญชีที่อาจเกิดขึ้น เป็นต้น ผู้สอบบัญชีการสั่งการอย่างเหมาะสมแก่ผู้ช่วยที่ได้รับมอบหมาย โดยอาจใช้แนวทางการสอบบัญชี ร่วมกับประมาณเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และแผนการสอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการสั่งการ

4.2.2 การควบคุมดูแล การควบคุมดูแลเป็นวิธีการที่สำคัญวิธีหนึ่งในการตรวจสอบ โดยในระหว่างการตรวจสอบผู้สอบบัญชีควรควบคุมดูแลในเรื่องต่อไปนี้

- ผู้ช่วยมีความชำนาญและความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย
- ผู้ช่วยเข้าใจการสั่งการงานตรวจสอบ
- การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมและแนวการสอบบัญชี

หากเกิดปัญหาขึ้นระหว่างการตรวจสอบควรได้รับการแก้ไขและหากมีผลกระทบต่อแผนการสอบบัญชีและแนวทางการสอบบัญชี ควรปรับเปลี่ยนแผนการสอบบัญชี และแนวทางการสอบบัญชีตามความเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงาน และหากมีความเห็นที่แตกต่างกันในการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ควรพิจารณาปรึกษาหารือเพื่อให้ได้ข้อยุติ

4.2.3 การสอบทาน ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ช่วย โดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเท่าเทียมกันหรือสูงกว่า เพื่อให้มั่นใจว่า

- การปฏิบัติงานเป็นไปตามแนวการสอบบัญชี
- การปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบมีการจัดทำเอกสารไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสม

- ประเด็นสำคัญทั้งหมดจากการตรวจสอบมีการแก้ไข หรือมีการแสดงไว้ใน ข้อสรุปจากการตรวจสอบ
- วัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบได้บรรลุเป้าหมาย
- ข้อสรุปที่ได้เป็นไปตามผลของงานที่ปฏิบัติและสนับสนุนความเห็นที่แสดงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

#### 4.3 สำนักงานสอบบัญชีควรสอบทานในเรื่องต่อไปนี้ในเวลาที่ควร

##### 4.3.1 แผนการสอบบัญชีโดยรวม และแนวทางสอบบัญชี

4.3.2 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากควบคุม รวมทั้งผลจากการทดสอบการควบคุม การปรับเปลี่ยนแผนการสอบโดยรวม และแนวการสอบบัญชีจาก ผลการประเมินดังกล่าว

4.3.3 การจัดทำเอกสารหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ข้อสรุปจากการตรวจสอบ และผลจากการพิจารณาหรือว่ามีความถูกต้องและครบถ้วนตรงกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ และข้อมูลในกระดาษทำการมีเพียงพอเหมาะสมในการสรุปผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

##### 4.3.4 งบการเงิน รายการปรับปรุงที่เสนอ และรายงานของผู้สอบบัญชี

ในกรณีที่งานตรวจสอบบัญชีความซับซ้อน การสอบทานอาจให้บุคลากรที่ไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทำการที่เพิ่มเติมก่อนออกรายงานงานของผู้สอบบัญชี

## งานศึกษาที่เกี่ยวข้อง

### 1. ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี

เนื่องจากวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่ต้องอาศัยความรู้เฉพาะด้าน ดังนั้น ผู้ที่จะทำงานด้านสายวิชาชีพนี้จำเป็นต้องมีความรู้ความสามารถด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในทางบัญชีจากการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจดทะเบียนและรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยของ (จุฑามาน ลิทธิผลวนิชกุล, 2549) พบว่า ความสามารถและความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบ เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี ในทำนองเดียวกันงานวิจัยของ (วิโรจน์ เลาหทวีโชค, 2547) ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทมหาชน พบว่า การศึกษาปัจจัยของผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทมหาชนจำกัด และงานวิจัย

ของ (นันทิศา คบหมู่และคณะ, 2547) พบว่า ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความพึงพอใจของลูกค้างานสอบบัญชี คือ ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ว่ามีความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ส่วนผู้ช่วยผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ความสามารถและความชำนาญในการตรวจสอบ

(สุชลักษณ์ รัตนไชยยันต์, 2550) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีของผู้ประกอบการในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล พบว่า ผู้สอบบัญชีและทีมงานตรวจสอบต้องมีความรู้และความชำนาญในด้านบัญชีและการสอบบัญชี และความเข้าใจในในธุรกิจของบริษัท ในส่วนของ (นิชากานต์ ตันติมาสน์, 2552) พบว่า การที่ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีและการสอบบัญชี การที่ผู้สอบบัญชีมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของบริษัทที่รับการตรวจสอบ เป็นอย่างดี ถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของบริษัทจำกัดในเขตกรุงเทพมหานคร ส่วนปัจจัยที่สำคัญในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีของ (นิตยา แซ่เฮ้ง, 2550) พบว่า คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ผู้ใช้บริการต้องการ คือ มีความชำนาญทางการตรวจสอบ หรือเชี่ยวชาญเฉพาะอุตสาหกรรม ซึ่งได้สอดคล้องกับงานวิจัยของ (วีระยุทธ สุริยะวงศ์, 2548) ได้ทำการศึกษา เรื่องปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้บริการตรวจสอบบัญชีของสำนักงานอินเตอร์ ออดิท แอนด์ คอนซัลแตรนต์ พบว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรู้ความเข้าใจด้านบัญชีและด้านภาษีอากร เป็นอย่างดี สำนักงานบัญชีต้องแสดงให้เห็นลูกค้าประจักษ์ถึงความรู้ความชำนาญและความมีประสบการณ์

(สุปราณี หารราชจักรตรี, 2552) ได้ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการผู้สอบบัญชีภาษีอากร พบว่า ความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ส่งผลผลกระทบต่อความพึงพอใจของผู้ใช้บริการผู้สอบบัญชี เนื่องจากความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชี ทั้งความรู้ความสามารถในด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการจัดทำกระดาษทำการและด้านกฎหมาย ซึ่งเป็นความรู้ ด้านการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการจัดทำกระดาษทำการและด้านกฎหมาย ซึ่งเป็นความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากร และงานวิจัยของ (Schroeder, Solomon and Vickery, 1986) (อ้างถึงในนิชากานต์ ตันติมาสน์, 2552) พบว่า การมีความรู้ที่หลากหลายและประสบการณ์ของทางทีมงานตรวจสอบ และการอบรมความรู้ทางด้านวิชาชีพที่เป็นปัจจุบัน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งลูกค้าให้ความสำคัญกับคุณภาพงานสอบบัญชีเป็นอย่างมาก ซึ่งอาจอนุมานได้ว่า ความรู้ความสามารถ และความชำนาญของผู้สอบบัญชี การมีความรู้ที่หลากหลาย

ประสบการณ์ของการทีมงานตรวจสอบ และการอบรมความรู้ทางด้านวิชาชีพที่เป็นปัจจุบัน เป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

## 2. ปัจจัยด้านคุณภาพของงานสอบบัญชี

(Niemi and Sundgren, 2008) พบว่า ผู้ให้บริการงานสอบบัญชีนิยมเลือกผู้สอบบัญชีที่มีคุณภาพของงานสอบบัญชี โดยงานวิจัยนี้ระบุถึงความจำเป็นที่ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องคำนึงถึงคุณภาพในการสอบบัญชีมากขึ้นว่าสาเหตุที่เกิดขึ้นมาจากความซับซ้อนของกิจการที่ได้รับการตรวจสอบ และในกรณีที่กิจการต้องการเพิ่มทุนโดยการกู้ยืมจากธนาคาร จะต้องนำงบการเงินของกิจการที่ได้รับการรับรองจากผู้สอบบัญชีไปยื่นต่อธนาคารด้วย เนื่องจากธนาคารและผู้ให้กู้ยืมรายอื่นๆจะดูการบริหารของกิจการ ซึ่งเป็นไปในทำนองเดียวกับ (วิโรจน์ เลาหวิโชค, 2547) ที่พบว่า บริษัทให้ความสำคัญในการเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีโดยคำนึงถึงการนำผลงานที่ได้จากผู้สอบบัญชีไปใช้งานต่อไปได้

งานวิจัยของ (พรนฤมล ลาดพร้าว, 2548) พบว่า ความถูกต้องเชื่อถือได้ของผลงานตรวจสอบมีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ (นิชากานต์ ดันติมาสน์, 2552) พบว่า ผู้ให้บริการสำนักงานสอบบัญชีมีความเห็นในระดับมีความสำคัญมากที่สุดต่อปัจจัยด้านคุณภาพงานสอบบัญชี เรื่องความถูกต้องและเชื่อถือได้ของผลการตรวจสอบ และ (ระวีวรรณ พรหมเกิด, 2550) พบว่า ผู้ให้บริการสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญกับความถูกต้องเชื่อถือได้ของผลการตรวจสอบและการแสดงรายการในงบการเงินถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายเป็นอย่างมากต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี อีกทั้งยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ (สุวลักษณ์ รัตนไชยยันต์, 2550) ที่พบว่า ผู้ให้บริการสำนักงานสอบบัญชีจะตัดสินใจเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีเป็นสำคัญ

(Magri and Baldacchino, 2004) พบว่า คุณภาพงานสอบบัญชี คือ การแสดงความเห็นในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งขัดกับหลักการบัญชี การเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้สอบบัญชีการเปลี่ยนแปลงและการหมุนเวียนของทีมงานตรวจสอบบัญชีล้วนแต่ ส่งผลต่อการตัดสินใจในการเปลี่ยนผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งสิ้น

## 3. ปัจจัยด้านความอิสระของผู้สอบบัญชี

(สาวิตรี อ่องธรรมกุล, 2547) พบว่า ในด้านความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี ผู้ซึ่งบการเงินมีความคาดหวังให้ผู้สอบบัญชี ผู้ซึ่งบการเงิน ไม่ควรมีความสัมพันธ์กับฝ่ายบริหารของบริษัทที่ตรวจสอบ และไม่ควรรับของกำนัลจากบริษัทที่ตรวจสอบไม่ว่าจะมีมูลค่ามากหรือน้อย และไม่ควรเป็นผู้วางระบบบัญชีในบริษัทที่ตรวจสอบ โดยแนวโน้มส่วนใหญ่ผู้ซึ่งบการเงินเห็นด้วย อาจทำให้ผู้สอบบัญชียินยอมปฏิบัติตามคำขอร้องของฝ่ายบริหาร ก่อให้เกิดความผิดพลาดใน

การแสดงความเห็นต่อการเงิน และอาจไม่ยอมรับเมื่อเกิดข้อผิดพลาดของระบบ ในกรณีที่บริษัทเป็นผู้วางระบบเอง เป็นไปในทำนองเดียวกับ(จุฑามน สติพิศลวนิชกุล, 2549) พบว่าปัจจัยที่ส่งผลในการเลือกผู้สอบบัญชี คือ ผู้สอบบัญชีต้องมีความเป็นอิสระกับบริษัทซึ่งสอดคล้องกับ (นิชากานต์ ตันติมาสน์, 2552) พบว่าประธานคณะกรรมการการตรวจสอบให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระของทีมงานตรวจสอบเป็นอย่างมาก เนื่องจากความเป็นอิสระของทีมงานตรวจสอบส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี (ส่วนนิตยา แซ่เฮ้ง, 2550) พบว่าความคุ้นเคยระหว่างพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีกับบุคคลสำคัญของห้างหุ้นส่วน และความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในระดับสำคัญของสำนักงานสอบบัญชีกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการตัดสินใจแต่งตั้งผู้สอบบัญชีเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชี

#### 4. ปัจจัยด้านการให้บริการอื่นและการตอบสนองความต้องการของลูกค้า

(นิตยา แซ่เฮ้ง, 2550) พบว่า ความหลากหลายของบริการที่เกี่ยวข้องเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ (Sands and McPhail, 2003) พบว่า การให้บริการอื่นๆ นอกเหนือจากการสอบบัญชีและการตอบสนองความต้องการของลูกค้าเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในออสเตรเลีย (Niemi and Sundgren, 2008) พบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกผู้ตรวจสอบบัญชีในประเทศฟินแลนด์ คือ ผู้ให้บริการสามารถให้คำแนะนำกับกิจการได้ และกิจการให้ความสำคัญในการเปิดเผยต่อคู่แข่งของกิจการก็เป็นได้ ซึ่งอาจอนุมานได้ว่าการให้คำปรึกษา การให้บริการอื่นๆ นอกเหนือจากการบริการสอบบัญชี การมีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมภายหลังการสอบบัญชี การถูกระบุถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบและการเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป อาจมีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชี

(สุวลักษณ์ รัตนไชยยันต์, 2550) พบว่า การกระตือรือร้นและเอาใจใส่ในการให้บริการเป็นส่วนหนึ่งที่มีผลต่อการพิจารณาเลือกใช้บริการการสอบบัญชี นอกจากการมีความกระตือรือร้นในการให้บริการแล้ว ความสามารถในการตอบสนองและแก้ปัญหาได้อย่างรวดเร็วยังเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อการเลือกผู้สอบบัญชี (วิศิษฐ์ เกลิมกุล และอรรณญา ภาณุสานต์, มปป) ซึ่งเป็นไปในทำนองเดียวกับ (นิชากานต์ ตันติมาสน์, 2552) พบว่า ความสามารถในการแก้ปัญหาในการตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและงานวิจัยของ (ระวีวรรณ พรหมเกิด, 2550) พบว่า ทักษะของการให้คำแนะนำแก่ลูกค้ามีความสำคัญในการพิจารณาเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชี

(จุฑามน สติพิศลวนิชกุล, 2549) พบว่า การให้คำปรึกษาอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี และการให้คำปรึกษาอื่นเพิ่มเติม เป็นปัจจัยหนึ่งที่จะมีผลต่อการตัดสินใจเลือกผู้สอบบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับ (วิโรจน์ เลาหทวีโชค, 2547) พบว่า การให้คำแนะนำและความรู้ใหม่ๆ ที่เกี่ยวกับ

วิชาชีพแก่บริษัทผู้จัดจ้างได้ถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความรู้สึกพึงพอใจของลูกค้างานสอบบัญชี

#### 5. ปัจจัยด้านค่าธรรมเนียม

ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการพิจารณาเลือกสำนักงานสอบบัญชี (วิโรจน์ เลาหทวิโชค, 2547) ซึ่งสอดคล้องกับวิศิษฐ์ เณลิมกุล และอรรณู ภาณุสานต์ (มปป.) พบว่า ผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่ได้ให้ความสำคัญกับปัจจัยด้านค่าใช้จ่ายในการสอบบัญชี และ (ระวีวรรณ พรหมเกิด, 2550) พบว่า ปัจจัยค่าบริการสอบบัญชีมีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีโดยผู้ใช้บริการให้ความสำคัญกับอัตราค่าสอบบัญชีเป็นอย่างมาก

Dickins and Higgs (2006) พบว่า ปัจจัยที่ต้องนำมาคำนึงถึงในการเลือกผู้สอบบัญชี คือ ค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีต้องมีความเหมาะสมและไม่มีการเปลี่ยนแปลงในภายหลังซึ่งสอดคล้องกับ (วีระยุทธ์ สุริยะวงศ์, 2548) พบว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการใช้บริการตรวจสอบบัญชี คือ การกำหนดราคาค่าสอบบัญชี โดยควรกำหนดค่าสอบบัญชีให้อยู่ในระดับมาตรฐาน มีความสมเหตุสมผลเหมาะสมกับปริมาณและความซับซ้อนของงาน และ (นันจิตา คบหมู่และคณะ, 2547) พบว่า ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีควรคิดตามปริมาณงาน ระยะเวลาในการตรวจสอบและผู้ช่วยในแต่ละระดับใช้ในการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ (สุวลักษณ์ รัตนไชยยันต์, 2550) ซึ่งพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีของบริษัทจำกัด คือ ปัจจัยด้านราคา โดยผู้ใช้บริการสำนักงานสอบบัญชีให้ความสำคัญในเรื่องค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีต้องมีความเหมาะสมเมื่อเทียบกับคุณภาพที่ได้รับและมีการคิดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีตามปริมาณงานและเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

(พรนฤมล ลาตพริ้ว, 2548) พบว่า บริษัทที่ไม่เลือกใช้บริการสำนักงานตรวจสอบบัญชีต่างประเทศ เนื่องจากปัจจัยทางด้านราคาที่มีการเรียกเก็บค่าบริการในอัตราที่สูงในทำนองเดียวกับ (พีระพงษ์ เมืองพรหม, 2546) พบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้บริการผู้สอบบัญชี คือ ค่าธรรมเนียมสูงเกินไป และ (Beattie and Feamley, 1995) (อ้างถึงในนิชาการต์ ดันติมาสน์, 2552) ที่ทำการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของราชอาณาจักร พบว่ามีการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชีโดยมีสาเหตุหลักมาจากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี โดยผู้ใช้บริการคำนึงถึงความคุ้มค่าของงานบริการสอบบัญชีเมื่อเทียบกับค่าธรรมเนียมสอบบัญชีที่จ่ายไป ดังนั้นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีจึงเป็นสาเหตุที่ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี และเป็นปัจจัยหลักในการรักษาสถานะภาพของผู้สอบบัญชี