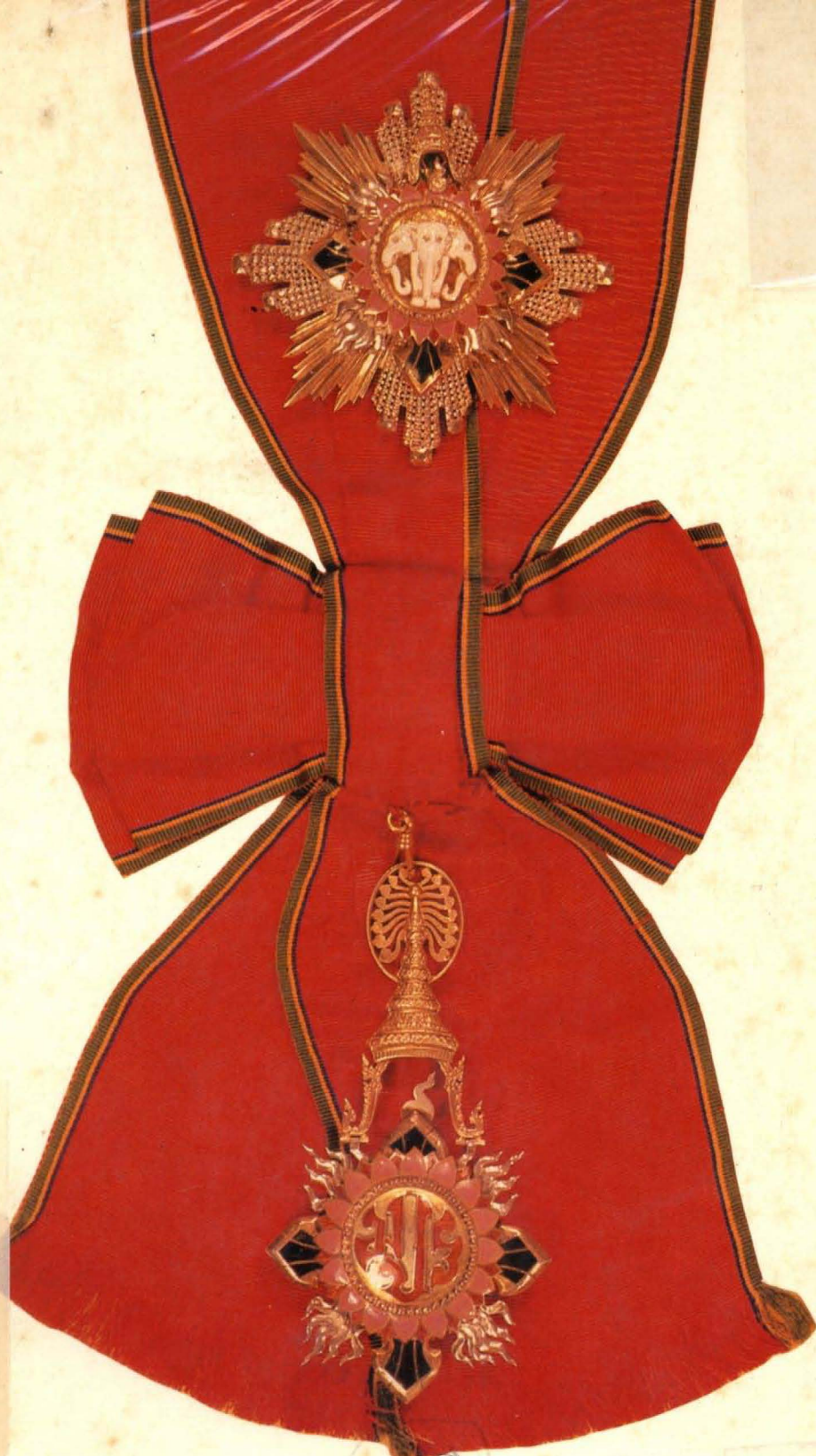


171



๑๙
๓๘๓๑๓

๑
สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอ

๑๓/๑/๒๖

เจ้าพระยาสุรศักดิ์มนตรี

THAI NATIONAL ASSEMBLY LIBRARY



3961105716

๑๗/๕

13 กษ ๒๗

๐๗๘ ๕

๑๑
๑๖/๒๓/๒๖
๒๕๑๗

สมเด็จพระสังฆราช

พลอากาศเอก พระวิน ทัศนกุล
มอบให้ห้องสมุดรัฐสภา

อนุสรณ์

สมเด็จพระสังฆราช

งานพระราชทานเพลิงศพ

ศาสตราจารย์ สุปัทพ์น์ สุชาธรรม ม.ป.ช., ม.ว.ม.

ณ วัดพุทธนิมิตต์ สมุทรปราการ

วันพฤหัสบดีที่ ๑๓ กันยายน พุทธศักราช ๒๕๒๗

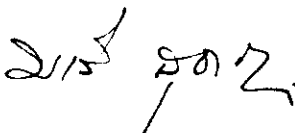
พระมหากษัตริย์คุณ

เมื่อนายสุพัฒน์ สุชาธรรม เข้ารับการรักษาพยาบาล ณ โรงพยาบาลศิริราชในปลายเดือนกรกฎาคม ๒๕๒๕ นั้น, ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานดอกไม้เย็บ, ซึ่งนายสุพัฒน์ สุชาธรรม รู้สึกซาบซึ้งในพระมหากษัตริย์คุณเป็นล้นพ้น. ต่อมาด้วยโรคมะเร็งลุกลาม, นายสุพัฒน์ สุชาธรรม จึงได้กราบถวายบังคมลาถึงอนิจกรรม ณ วันอาทิตย์ที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๒๗, ในครั้งนี้ ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานผ้าอาบศพ, เครื่องเกียรติยศประกอบศพ, ปักทองขณะประกอบเวลารับพระราชทานน้ำหลวง, กับทั้งยังพระราชทานพระบรมราชานุเคราะห์พิธีสวดพระอภิธรรมรวม ๓ วัน, และทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานพวงมาลาของหลวง, และของสมเด็จพระนางเจ้าฯ พระบรมราชินีนาถ ไปวางหน้าโกศศพด้วย. ในที่สุด ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ พันเอก สมเด็จพระบรมโอรสาธิราชฯ สยามมกุฎราชกุมาร เสด็จแทนพระองค์ ในการพระราชทานเพลิง ณ เมรุวัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร, ในวันที่พฤหัสบดี ที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๒๗.

พระมหากษัตริย์คุณนานับการดังกล่าวนี้, หากนายสุพัฒน์ สุชาธรรม หยั่งทราบได้ด้วยญาณวิถีดุ, ย่อมจะมีแต่ความปิติชื่นชมโสมนัส, สำนักในพระมหากษัตริย์คุณเป็นล้นเกล้าฯ.

ในวโรกาสนี้ ข้าพระพุทธเจ้า และบุตรธิดาของนายสุพัฒน์ สุชาธรรม ขอ น้อมเกล้าฯ ถวายบังคม ณ เบื้องพระยุคลบาท, ด้วยจิตสำนึกในพระมหากษัตริย์คุณเป็นล้นเกล้าฯ หากสุดมิได้, และขอถวายความจงรักภักดีตราบเท่าชีวิตจะหาไม่, พระราชอาณาไม้มันเกล้าฯ.

ข้าพระพุทธเจ้า


(นางมาลี สุชาธรรม)

ขอพระ.



ดอกไม้เข็มของหลวงซึ่งได้รับพระราชทาน
เมื่อเข้ารับกษาตัวที่โรงพยาบาลศิริราช ในเดือนกรกฎาคม ๒๕๒๕

(แบบ บ.)



สำนักพระราชวัง

หมายรับสั่งที่ ๑๗๐๓

๑๑ มิถุนายน ๒๕๖๓

นายสุวัฒน์ สุชาธรรม น.ป.ร.,ม.ว.ม. อายุ ๖๘ ปี ข้าราชการบำนาญ
สังกัดกระทรวงการคลัง ถึงอนิจกรรมมควยโรคมะเร็งระยะลุกลาม ณ โรงพยาบาลศิริราช
เมื่อวันอาทิตย์ ที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๖๓ เวลา ๒๑.๓๔ น.

วันจันทร์ ที่ ๑๑ มิถุนายน ๒๕๖๓ เวลา ๑๗.๐๐ น. พระราชทานนำหลวงอาบศพ
พร้อมด้วยเครื่องเกียรติยศประกอบศพ ณ ศาลา ๘ วัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร เขตบางเขน
กรุงเทพมหานคร

ทรงพระกรุณาโปรดเกล้า ฯ พระราชทาน โศกแปดเหลี่ยมพร้อมด้วยฉัตร เบญจ
ตังประดับเกียรติยศ ปี กลองชนะ ประโคมเวลาพระราชทานนำหลวงอาบศพ พระพิธีธรรม
สวดพระอภิธรรม เวลากลางคืน กำหนด ๓ คืน

ประภรวัจน/พิมพ์/๑๗๐๓/พจน.

วัน	หน้าที่	พนักงานพระราชพิธี
		นำหมายเวียน เจ้าภาพศพ นายสุวัฒน์ สุชาธรรม
		เพื่อทราบ
		เครื่องประกอบเกียรติยศที่พระราชทานมานี้ และเจ้าพนักงานผู้มาปฏิบัติ
		เจ้าภาพไม่ทวงเสียดค่าใช้จ่ายอย่างใดทั้งสิ้น.

ทั้งนี้ให้จัดการตามหน้าที่และกำหนดวันตามรับสั่งอย่าให้ขาดเหลือ ถ้าสงสัยก็ให้ถามผู้รับรับสั่ง

โดยหน้าที่ราชการ

ผู้รับรับสั่ง

(แบบ ก.)



หมายรับสั่งที่ ๙๘๗๑

สำนักพระราชวัง

๑๔ มิถุนายน ๒๕๖๓

ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ นายสัญญา ชรรณศักดิ์ ประธานองคมนตรี
เชิญพวงมาลาของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว และของสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ
ไปวางที่หน้าโกศศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม ม.ป.ช., ม.ว.ม. ที่ศาลา วัดพระศรีมหาธาตุ
วรมหาวิหาร เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร

วันพฤหัสบดี ที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๖๓ เวลา ๑๘.๓๐ น.

ประอมรัตน์/พิมพ์/ทาน.

วัน	หน้าที่	พนักงานพระราชพิธี
		นำหมายเวียน เจ้าภาพศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม
		เพื่อทราบ.

ทั้งนี้ให้จัดการตามหน้าที่และกำหนดวันตามรับสั่งอย่าให้ขาดเหลือ ถ้าสงสัยก็ให้ถามผู้รับสั่ง

โดยหน้าที่ราชการ

ผู้รับรับสั่ง

Handwritten signature

(แบบ ก.)



หมายรับสั่งที่ ๑๕๓๖

สำนักพระราชวัง

๑๕ มิถุนายน ๒๕๖๗

ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ คุณหญิงเพ็ญศรี วิชโรทัย นางสนองพระโอษฐ์
เชิญพวงมาลาของสมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี และของสมเด็จพระเจ้าลูกเธอ
เจ้าฟ้าจุฬาภรณวลัยลักษณ์ฯ ไปวางที่หน้าโกศศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม ม.ป.ช.,ม.ว.ม. ที่ศาลา ๔
วัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร

วันศุกร์ ที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๖๗ เวลา ๑๘.๓๐ น.

ประภรณ์/พิมพ์/...../ท่าน.

วัน	หน้าที่	พนักงานพระราชพิธี
		นำหมายเวียน เจ้าภาพศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม
		เพื่อทราบ.

ทั้งนี้ให้จัดการตามหน้าที่และกำหนดวันตามรับสั่งอย่าให้ขาดเหลือ ถ้าสงสัยให้ถามผู้รับรับสั่ง

โดยหน้าที่ราชการ

ผู้รับรับสั่ง

.....



ด่วนที่สุด

ที่ รล ๐๐๐๓/๕๕๕๒

สำนักพระราชวัง

พระบรมมหาราชวัง กทม. ๑๐๒๐๐

๑๕ สิงหาคม ๒๕๒๗

เรื่อง ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ สมเด็จพระบรมโอรสาธิราชฯ สยามมกุฎราชกุมารเสด็จฯ แทนพระองค์ไปพระราชทานเพลิงศพ นายสุพัฒน์ สุชาธรรม ม.ป.ช.,

เรียน นางมาลี สุชาธรรม

อ้างถึง หนังสือลงวันที่ ๒ สิงหาคม ๒๕๒๗

ตามที่ขอให้นำความกราบบังคมทูลพระกรุณา ขอพระราชทานอัญเชิญเสด็จฯ ไปพระราชทานเพลิงศพนายสุพัฒน์ สุชาธรรม ม.ป.ช. อดีตรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ณ เมรุวัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร เขตบางเขน กรุงเทพฯ ในวันที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๒๗ เวลา ๑๗.๓๐ น. ความแจ้งอยู่แล้ว นั้น

ได้นำความกราบบังคมทูลพระกรุณาทราบฝ่าละอองธุลีพระบาทแล้ว ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้สมเด็จพระบรมโอรสาธิราชฯ สยามมกุฎราชกุมาร เสด็จฯ แทนพระองค์ไปในกรณี ในวันพฤหัสบดี ที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๒๗ เวลา ๑๗.๓๐ น.

ขอได้โปรดโปรดคิดค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับเรื่องนี้ กับเจ้าหน้าที่กองพระราชพิธี สำนักพระราชวังต่อไปโดยด่วนด้วย

ขอแสดงความนับถือ

(หม่อมหลวงทวีศักดิ์ ลดาวัลย์)

ราชเลขาธิการ

กองการในพระองค์

โทร. ๒๒๑๑๕๑-๕ ต่อ ๒๑ และ ๕๕

(แบบ ก.)

หมายรับสั่งที่ ๑๑๗๒๘



สำนักพระราชวัง

๑๕ สิงหาคม ๒๕๖๗

พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ สมเด็จพระบรมโอรสาธิราชฯ สยามมกุฎราชกุมาร เสด็จพระราชดำเนินแทนพระองค์ไปในการพระราชทานเพลิงศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม ม.ป.ช.,ม.ว.ม. ที่เมรุวัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร

วันพฤหัสบดี ที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๖๗ เวลา ๑๗.๓๐ น.

แต่งกายเครื่องแบบปกติขาว ไร้ทุกข์

ประณมวิชนี/สิมภ์/วิชัย/ทาน.

วัน	หน้าที่	พนักงานพระราชพิธี
		นำหมายเวียน เจ้าภาพศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม เพื่อทราบ.

ทั้งนี้ให้จัดการตามหน้าที่และกำหนดวันตามรับสั่งอย่าให้ขาดเหลือ ถ้าสงสัยก็ให้ถามผู้รับรับสั่ง

โดยหน้าที่ราชการ

[Signature]

ผู้รับรับสั่ง

[Signature]

(แบบ ข.)



หมายรับสั่งที่ ๑๑๗๓๘

สำนักพระราชวัง

๑๖ สิงหาคม ๒๕๖๓

พระราชทานเพลิงศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม ม.ป.ช.,ม.ว.ม. ข้าราชการบำนาญ
สังกัดกระทรวงการคลัง ณ เมรุวัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร

วันพุธ ที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๖๓ เวลา ๑๘.๐๐ น. เจ้าพนักงานจัดการเปลื้องเครื่องสุกัศพ
ลงสู่โกศ ณ ศาลาทักษิณาประดิษฐ์ วัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทาน
โกศแปดเหลี่ยมประกอบศพ ฉัตรเบญจาตั้งประดับ

วันพฤหัสบดี ที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๖๓ เวลา ๑๘.๓๐ น. เชิญโกศศพแห่เวียนเมรุ
แล้วเชิญขึ้นตั้งบนจิตกาธาน

เวลา ๑๙.๓๐ น. สมเด็จพระบรมโอรสาธิราชฯ สยามมกุฎราชกุมาร เสด็จพระราชดำเนิน
แทนพระองค์ไปในการพระราชทานเพลิงศพ.

ประภรภัทร/พิมพ์/...../ทพ.

วัน	หน้าที่ พนักงานพระราชพิธี
	นำหมายเวียน เจ้าภาพศพ นายสุทัศน์ สุชาธรรม
	เพื่อทราบ
	เครื่องประกอบเกียรติยศที่พระราชทานมา และเจ้าพนักงานผู้มาปฏิบัติ
	เจ้าภาพไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายอย่างใดทั้งสิ้น.

ทั้งนี้ให้จัดการตามหน้าที่และกำหนดวันตามรับสั่งอย่าให้ขาดเหลือ ถ้าสงสัยก็ให้ถามผู้รับรับสั่ง

โดยหน้าที่ราชการ

[Signature]

ผู้รับรับสั่ง

[Signature]

ศาสตราจารย์ สุปัทม์ สุชาธรรม ม.ป.ช., ม.ว.ม.

ชวตศะ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๕๘

มตศะ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๒๗



ประวัติย่อ
นายสุพัฒน์ สุชาธรรม

นายสุพัฒน์ สุชาธรรม เป็นบุตร นายประสาน และ นางฝั่ง สุชาธรรม เกิดเมื่อวันที่ ๒๒ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๔๕๘ ที่บ้านตำบลสวนผัก อำเภอป้อมปราบ-ศัตรูพ่าย กรุงเทพมหานคร มีน้องร่วมบิดามารดาอีก ๖ คน คือ :

๑. นางสาวสุดา สุชาธรรม
๒. นายวิมล สุชาธรรม (ถึงแก่กรรม)
๓. นายพิชัย สุชาธรรม (ถึงแก่กรรม)
๔. นายประเสริฐ สุชาธรรม
๕. นายบรรเจ็ด สุชาธรรม
๖. นางสาวสมนึก สุชาธรรม

นายสุพัฒน์ สุชาธรรม อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของ นางเชย แจ็กสิน มาแต่เยาว์วัย เนื่องจาก นางเชย แจ็กสิน ซึ่งนายสุพัฒน์ ๖ เรียก “นาย” ไม่มีบุตรธิดา จึงได้ขอต่อบิดามารดาตั้งแต่นั้นยังอยู่ในครอบครัว

อุปสมบท ณ วัดเทพศิรินทร์ เมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๔๙๐ โดยมีสมเด็จพระพุทธโฆษาจารย์ เป็นพระอุปัชฌายะ

สมรสกับนางสาวมาลี อุณหสุวรรณบุตรีหลวงประกอบชนกิจ (เป็รื่องอุณหสุวรรณ) และนางประกอบชนกิจ (กาหลัง) เมื่อวันที่ ๑๖ สิงหาคม ๒๔๙๑ มีบุตรธิดา รวม ๔ คน คือ :

๑. นายแพทย์ ทนงสรรค์ สุชาธรรม สมรสกับนางสาวกิ่งแก้ว อินทร์ตัน มีธิดา ๑ คน คือ เด็กหญิงสุภัฏฐา สุชาธรรม

๒. นายปานเฉลิม สุธาธรรม สมรสกับนางสาวคณิตกุล ปุณศรี มีบุตรธิดารวม ๓ คน คือ เด็กหญิงสุทธิภา เด็กชายปานภาจ และเด็กหญิงสุทธญา สุธาธรรม
๓. นายเต็มสิริ สุธาธรรม สมรสกับนางสาวดวงหทัย น้อยเสารู
๔. นางสาวศัจฉิภา สุธาธรรม

การศึกษา

- | | |
|------------------|---|
| พ.ศ. ๒๔๖๕ — ๒๔๖๗ | โรงเรียนพิศิษฐ์วิทยา จบประโยคประถมศึกษา |
| พ.ศ. ๒๔๖๘ — ๒๔๗๓ | โรงเรียนมัธยมวัดบพิตรภิมุข จบประโยคมัธยมศึกษา |
| พ.ศ. ๒๔๗๔ — ๒๔๗๖ | โรงเรียนพาณิชย์การวัดสามพระยา จบประโยควิชาซีพ (พาณิชย์การ) |
| พ.ศ. ๒๔๘๒ — ๒๔๘๔ | ได้รับทุนรัฐบาลตามความต้องการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไปศึกษา ณ มหาวิทยาลัย Rikkyo ประเทศญี่ปุ่น จบปริญญาโททางพาณิชยศาสตร์ (M. Sc. (Com.)) |
| พ.ศ. ๒๔๘๕ — ๒๔๘๖ | ฝึกงานที่สภาตรวจบัญชี ธนาคารชาติ และธนาคารโยโกฮามา ประเทศญี่ปุ่น |
| พ.ศ. ๒๕๐๑ | ศึกษาทุนสอบบัญชี การธนาคาร ประเทศสหรัฐอเมริกา |
| พ.ศ. ๒๕๐๘ | ได้รับพระราชทานปริญญาบัตรจากวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (รุ่นที่ ๗) |
| พ.ศ. ๒๕๑๘ | ได้รับพระราชทานปริญญาบัญชีผู้เชี่ยวชาญบัณฑิตกิตติมศักดิ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ |
| พ.ศ. ๒๕๒๐ | ได้รับปริญญา LL. D., Honorary (นิติศาสตร์ผู้เชี่ยวชาญบัณฑิตกิตติมศักดิ์) มหาวิทยาลัย Rikkyo ประเทศญี่ปุ่น |

การรับราชการ

๗ มกราคม ๒๔๗๗	นักศึกษาศึกษาฝึกหัดในคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๑ กรกฎาคม ๒๔๘๗	ประจำแผนก กองตรวจเงินส่วนภูมิภาค
๑ กันยายน ๒๔๙๐	ข้าราชการชั้นโท กองตรวจเงินส่วนภูมิภาค
๑ ธันวาคม ๒๔๙๑	กรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ชั้น ๒
๑๖ ธันวาคม ๒๔๙๕	หัวหน้ากองตรวจเงินรัฐพาณิชย์และเงินทุน
๑๙ กรกฎาคม ๒๕๐๔	ข้าราชการพลเรือนชั้นพิเศษ
๓๐ สิงหาคม ๒๕๐๔	กรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิเศษ
๑ ตุลาคม ๒๕๐๘	เลขาธิการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๑๖ สิงหาคม ๒๕๑๔	รักษาราชการแทนประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๕ กันยายน ๒๕๑๕	ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๒๔ มกราคม ๒๕๑๘	ลาออกจากราชการเพื่อรับบำนาญเหตุรับราชการนาน

เครื่องราชอิสริยาภรณ์

๔ ธันวาคม ๒๔๙๒	จักรถาภรณ์มงกุฎไทย
๒๓ กันยายน ๒๔๙๓	จักรถาภรณ์ช้างเผือก
๑ ธันวาคม ๒๔๙๗	ตรีตาภรณ์มงกุฎไทย
๒๐ ธันวาคม ๒๕๐๐	ตรีตาภรณ์ช้างเผือก
๕ ธันวาคม ๒๕๐๔	ทวีติยาภรณ์มงกุฎไทย
๕ ธันวาคม ๒๕๐๕	เหรียญจักรพรรดิมาลา
๕ ธันวาคม ๒๕๐๘	ทวีติยาภรณ์ช้างเผือก
๕ ธันวาคม ๒๕๑๒	ประถมาภรณ์มงกุฎไทย
๕ ธันวาคม ๒๕๑๕	ประถมาภรณ์ช้างเผือก
๕ ธันวาคม ๒๕๑๗	มหาวิริยมงกุฎ

๕ ธันวาคม ๒๕๒๐ มหาปรมาภรณ์ช้างเผือก

๓ พฤศจิกายน ๒๕๒๔ The First Class of the Order of the Sacred
Treasure of Japan.

รายการพิเศษ

๒๔๘๗ — ๒๔๘๘

๒๔๘๖

เจ้าหน้าที่ติดต่อในราชการสงครามมหาเอเชียบูรพา
ผู้ทำการตรวจสอบสมุดและบัญชีของธนาคารพาณิชย์
และเป็นเจ้าพนักงานตามความในพระราชบัญญัติควบคุม
การแลกเปลี่ยนเงิน พ.ศ. ๒๔๘๕

๒๕๐๒

ที่ปรึกษาระเบียบบริหารและองค์การของรัฐ

๒๕๐๗

ที่ปรึกษาส่วนองค์การของรัฐของนายกรัฐมนตรี้

๒๕๐๘

ไปรคเกล้า ๆ แต่งตั้งเป็นศาสตราจารย์พิเศษ มหา-
วิทยาลัยธรรมศาสตร์

๒๕๑๔

ผู้แทนประเทศไทยร่วมประชุมระหว่างประเทศของ
สถาบันการตรวจบัญชีของรัฐ ครั้งที่ ๗ ณ เมือง
มอนทรีออล ประเทศแคนาดา

๒๕๑๕

กรรมการอำนวยการพระคลังข้างที่

๒๕๑๗

ผู้แทนประเทศไทยร่วมประชุมระหว่างประเทศของ
สถาบันการตรวจบัญชีของรัฐ ครั้งที่ ๘ ณ กรุง-
มาดริด ประเทศสเปน

๒๕๑๗

กรรมการปรับปรุงการใช้รราชการ

๒๕๑๗

กรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประ-
พฤกษิชอบในวงราชการ

๒๕๑๗

ประธานอนุกรรมการในคณะที่ปรึกษาส่วนองค์การ
ของรัฐ คณะที่ ๔

๒๕๑๘

กรรมการโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง

ตำแหน่งทางการเมือง

๑๖ ธันวาคม ๒๕๑๕

ไปรคเกล้าฯ แต่งตั้งเป็นสมาชิกสภา นิติบัญญัติแห่งชาติ

๒๒ ตุลาคม ๒๕๑๙

ไปรคเกล้าฯ แต่งตั้งเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในสมัย ฯ พณ ฯ ธานินทร์ กรัยวิเชียร เป็นนายกรัฐมนตรี

๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๒๐

ไปรคเกล้าฯ แต่งตั้งเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในสมัย ฯ พณ ฯ พลเอก เกรียงศักดิ์ ชมะนันทน์ เป็นนายกรัฐมนตรี

ตำแหน่งพิเศษ

ผู้บรรยายวิชาการสอบบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการคณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

นายกสมาคมนักเรียนเก่าญี่ปุ่น

นายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

ผู้เริ่มการในการก่อตั้งสหพันธ์นักบัญชีอาเซียน (AFA)

นายกสมาคมส่งเสริมเทคโนโลยี (ไทย-ญี่ปุ่น)

ประธานกรรมการมูลนิธิวารี พงษ์เวช

ประธานกรรมการมูลนิธิส่งเสริมเทคโนโลยีและวัฒนธรรมเอเชีย (โซซุมิ)

นายสุวัฒน์ สุธาธรรม ได้ถึงแก่อนิจกรรม ณ โรงพยาบาลศิริราชด้วยโรคมะเร็ง
ในระยะลุกลาม เมื่อวันที่อาทิตย์ที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๒๗ เวลา ๒๑:๓๔ น.

รับพระราชทานเครื่องราชอิสริยาภรณ์จากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว

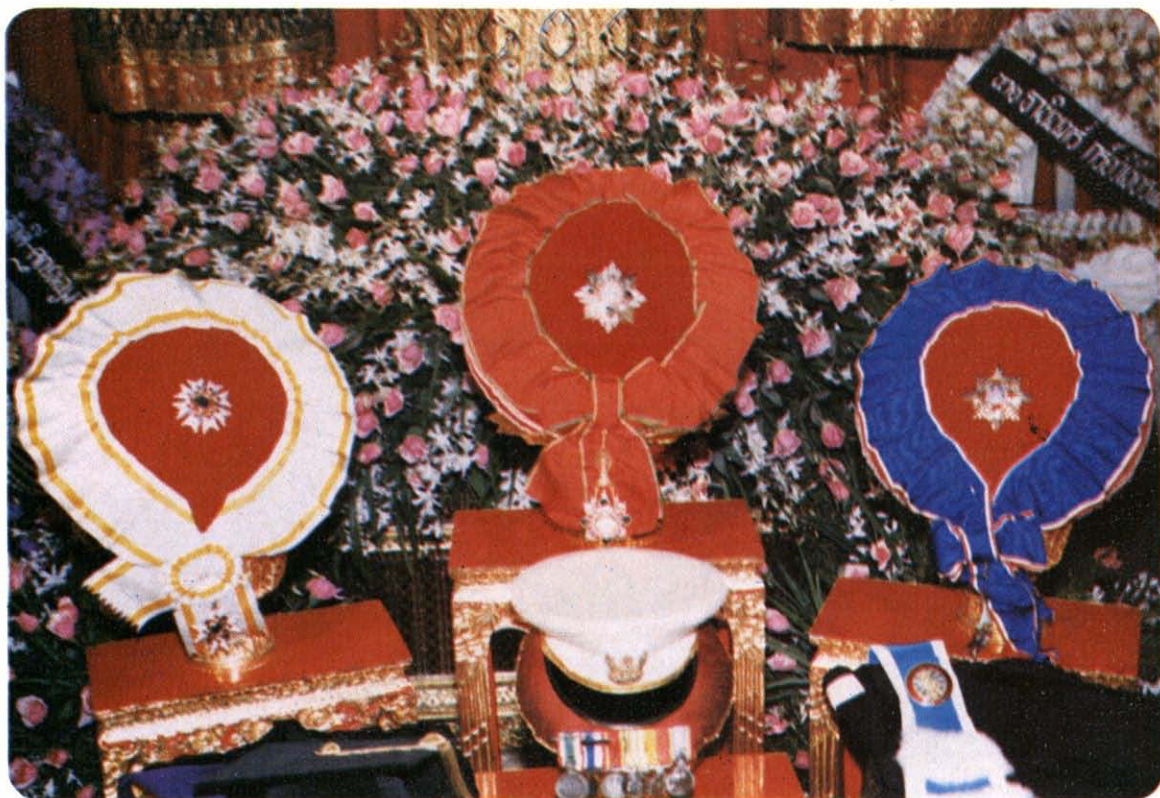




๑ พณฯ สัญญา ขรรณศักดิ์ ประธานองคมนตรีในฐานะผู้แทนพระองค์
วางพวงมาลาของหลวง และของสมเด็จพระนางเจ้าฯ พระบรมราชินีนาถ



พระมหากษัตริย์คุณ และพระกษัตริย์คุณ



สักจี่พานแห่งผลงานที่ยังคงอยู่



อนุสรณ์ของการจากไป



เมื่อได้รับพระราชทานเครื่องราชอิสริยาภรณ์
ประถมาภรณ์มงกุฎไทย



บุตรธิดาและภรรยาจัดงานคล้ายวันเกิดให้



รับปริญญา LL.D., Honorary (นิติศาสตรดุษฎีบัณฑิตกิตติมศักดิ์)
จากมหาวิทยาลัย Rikkyo แห่งประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นแหล่งที่ได้ เล่าเรียนมาแต่เด็ก



สนทนากับ ๑ พณ ๑ Takeo Fukuda นายกรัฐมนตรีญี่ปุ่น



ความสุขกับคู่ทุกข์คู่ยาก ณ ประเทศญี่ปุ่น



ความสุขกับหลานปู่

กำหนดสวดพระอภิธรรม
นายสุพัฒน์ สุชาธรรม

เวลา ๑๗.๐๐ น. พระราชทานนำหลวงอาบศพ
ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระพิธีธรรม ๓ คีน
วันที่ ๑๑-๑๒-๑๓ มิถุนายน ๒๕๒๗

- ๑๔ มิถุนายน ๒๗ กระทรวงการคลัง, กรมสรรพากร, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ส.พ.บ.ธ., คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี ม.ธ., บริษัทเสริมสุข จำกัด, สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ร.พ. ราชวิถีร่วมกับฝ่ายศัลยกรรมและศัลยกรรมออร์โธปิดิกส์, ธนาคารเอเซียทรัสต์, ธนาคารทหารไทย, ธนาคารกสิกรไทย, ธนาคารเอเซีย, บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์นวัตกรรมกิจ, บริษัทสับปะรดไทย จำกัด.
- ๑๕ มิถุนายน ๒๗ คุณบุญชิต เกตุรายนาถ, Mitsui Bank. สำนักงานสุพัฒน์และสหาย, Mitsui (Thailand) Co., Ltd., บริษัทสังกะสีฟาร์อีสท์ จำกัด, สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, บริษัทบุญมิตร จำกัด, บริษัทไทยแลนด์ไอออนเวิกส์ จำกัด, บัญชีจุฬา ๘๘, Thai Takenaka International Co., Ltd., ว.ป.อ. ๗
- ๑๖ มิถุนายน ๒๗ The Industrial Bank of Japan, Ltd., บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ บางกอกเกรดิท จำกัด, มุลนิธิวารี พงษ์เวช, สมาคมส่งเสริมเทคโนโลยีไทย-ญี่ปุ่น, Thai Sankyo CO., Ltd., โรงแรมนารายณ์, โรงแรมวิคตอรี, โรงงานกระดาษสหไทย, สมาคมนักเรียนเก่าญี่ปุ่นในพระบรมราชูปถัมภ์, มูลนิธิส่งเสริมเทคโนโลยีและวัฒนธรรมเอเซีย, Japan Thailand Economic Cooperation Society (JTECS), สมาคมศิษย์เก่าเอบีเคและเอไอทีเอสแห่งประเทศไทย, บริษัทบางกอกแฟนซีคาร์ป จำกัด, บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เฟิสท์ทรัสต์, บริษัทชวักเปเปอร์ จำกัด, , น.ส.พ. ชิงจงเอียน.
- ๑๗ มิถุนายน ๒๗ บริษัทสุขสัมพันธ์และบริษัทในเครือ, บริษัทสุรามหาราชฎร์ จำกัด, ชมรมกอล์ฟวันเสาร์, บริษัทเคเซไฟบูลย์ จำกัด, สมาคมพ่อค้าสุรา, บริษัทน้ำตาลวังขนาย จำกัด, เพื่อนเอ, ปาน, หวาน, อ้อ.



ขอขอบพระคุณ

รายนามผู้นำพวงมาลาเคารพศพ

นายสุพัฒน์ สุชาธรรม

ณ วัดพระศรีมหาธาตุวรมหาวิหาร บางเขน

๑. ศจ. ธานินทร์ กรัยวิเชียร และคุณหญิง
๒. พลอากาศเอกหะริน หงสกุล และคุณหญิง
๓. ศจ. บัญญัติ สุชีวะ และคุณหญิง
๔. พลเอกเกรียงศักดิ์ — คุณหญิงวิรัตน์ ชมะนันทน์
๕. ศจ. อุกฤษ — มณฑินี มงคลนาวิน
๖. พลตรีประมาณ อติเรกสาร และคุณหญิง
๗. คุณสมหมาย — คุณหญิงสมศรี ชุนตระกูล
๘. คุณบุญชิต เกตุรายนาค
๙. คุณอบ วสุรัตน์
๑๐. พลอากาศเอกสิทธิ เสวตศิลา และคุณหญิง
๑๑. ศจ. สุธี สิงห์เสนห์ และภริยา
๑๒. พลเอกเสริม ณ นคร และคุณหญิง
๑๓. พลเอกยศ — คุณหญิงเพลิน เทพหัสดิน ฯ
๑๔. พลเอกประยุทธ์ จารุมณี และคุณหญิง
๑๕. พลเอกพร — เวย์ ฐานะภูมิ
๑๖. พลตำรวจเอกณรงค์ — คุณหญิงภรณี มหามนต์
๑๗. คุณบุญชู — เวย์ โรจนเสถียร
๑๘. พลอากาศเอกนักรบ บิณชรี
๑๙. พลอากาศเอกกระแสร์ — เพ็ชรไพลิน อินทรัตน์
๒๐. ศจ. พันัส — กัลยา สิมะเสถียร

๒๑. ศจ. สุธรรม — คุณหญิงชัชเจน ภัทราคม
๒๒. คุณเฉลิม เชี่ยวสกุล และครอบครัว
๒๓. คุณเยื่อ — อารีย์ สุสายัณห์
๒๔. คุณหญิงเลอศักดิ์ สมบัติศิริ
๒๕. คุณฉลอม — ศศิวงศ์ บึงตระกุล
๒๖. นาวาอากาศโททินกร — วิบูลวรรณ พันธุ์กระวี
๒๗. ศจ. คณิง — สมบูรณ์ ภาไชย
๒๘. คุณปรก อัมระนันท์
๒๙. คุณปรีดา — คุณหญิงธีราณี วรรณสุต
๓๐. คุณประสงค์ — ม.ร.ว. โปยมศรี สุขุม
๓๑. คุณทวี — สุนทรี หนูนภักดี
๓๒. คุณวันรวย — บรรลือ ยนตรรักษ์
๓๓. คุณสุรใจ — อุไรวรรณ ศิรินุพงศ์
๓๔. คุณชนะ — สมจิตต์ รุ่งแสง
๓๕. คุณโสภณ — สิริลักษณ์ รัตนากร
๓๖. ศจ. อรุณ — นางเยาว์ ชัยเสรี
๓๗. ศจ. เพ็ญแข — กำธร สนิทวงศ์
๓๘. คุณบัญชา — ม.ร.ว. สำอางวรรณ ลำช้า
๓๙. คุณบรรยงค์ — ภรณ์ ลำช้า
๔๐. คุณอุเทน เตชะไพบูลย์ และภริยา
๔๑. คุณสุเมธ เตชะไพบูลย์ และภริยา
๔๒. คุณศุภกรีย์ — เพ็ญศรี แก้วเจริญ
๔๓. คุณถาวร พรประภา
๔๔. คุณวัลลภ — คุณหญิงลลิตทิพย์ ธารวณิชกุล
๔๕. คุณวีระ สุตังกรกาญจน์

๔๖. พลโทสัมพันธ์ — พยุร กลิ่นเฟื่อง
๔๗. พลอากาศโทถนอม — ไร่พรรณ พัทธราภา
๔๘. คุณสุธี อากาศฤกษ์
๔๙. ศจ. วิโรจน์ — เพ็ญศรี เลาทะพันธ์
๕๐. คุณฉลอง เสวตวงศ์
๕๑. พลเรือโทสิทธิ์ — ภรณ์ สุรักชกะ
๕๒. พลเรือโทศักดิ์ — สุลักษณ์า เถลิงสุข
๕๓. คุณบศิ จุณณานนท์
๕๔. คุณสมพงษ์ — น้าอบ ธนะโสภณ
๕๕. ศจ. ไพจิตร โรจนวานิช และครอบครัว
๕๖. พลโทแส น้อยเสารัฐ และครอบครัว
๕๗. พลตรีสุจินดา — วรณี กราประยูร
๕๘. พลตรีอิสระพงศ์ — แพทย์หญิงสุนา หนูนภักดี
๕๙. คุณณรงค์ — บุญเรือง ศรีสยาม
๖๐. คุณชาญ — วิวัชรินทร์ เลิศลักษณ์
๖๑. ศจ. ดร. ไพศิษฐ์ พิพัฒน์กุล
๖๒. พลตำรวจตรีชวน — ไพรทิพย์ เปี่ยมสมบูรณ์
๖๓. พลตำรวจตรีพิบูลย์ ภาษวัฒน์
๖๔. พลเรือตรีประพัฒน์ กฤษณจันทร์
๖๕. ศจ. ดร. อุบล เรียงสุวรรณ และครอบครัว
๖๖. ศจ. นายแพทย์ร่วมไท — กำล สุวรรณิก
๖๗. ศจ. เศษ บุญ — หลง
๖๘. คุณระนิท — ประไพ พิศาลบุตร
๖๙. คุณเกษม — คุณหญิงพรทิพย์ ณรงค์เศษ
๗๐. คุณประยูร — ยุพา จินดาประติษฐ์

๗๑. ดร. อรัญ—เววดี ธรรมโน
๗๒. ศจ. นายแพทย์สมโพธิ—นภา พุกกะเวส
๗๓. คุณโกวิท จิระธำมภ์
๗๔. คุณเต็ม—จรรยา เขียวประสิทธิ์
๗๕. คุณบรรเจิด—คุณหญิงสวัสดิ์ ชลวิจารณ์
๗๖. คุณดวง—สมบูรณ์สุข คีวาจิน
๗๗. คุณวีระนนท์—คุณหญิงพัชรี ว่องไพฑูรย์
๗๘. คุณไพโรจน์—คุณหญิงอรสา ล้ำชา
๗๙. คุณวิศิษฐ์—สนอง ศรีสมบูรณ์
๘๐. คุณปุ่น—นงค์น้อย จาติกวนิช
๘๑. คุณประสิทธิ์—เวียม ทวีทรัพย์สาคร
๘๒. คุณหญิงประภา ธรรมศิริ
๘๓. พลเรือโทคำนวม—กรณฑ์ ปุณศรี
๘๔. พลตรีประสาธ น้อยเสารัฐ และภริยา
๘๕. คุณไพศาล—วันทนี ชีวะศิริ
๘๖. คุณปรีชา—โกมเพชร พิสิษฐ์เกษม
๘๗. คุณเกียรติ—ประลัมภ์ สุวรรณทัต
๘๘. คุณกำจร สติรกุล
๘๙. คุณกฤตย์ รัตนรักษ์
๙๐. คุณเสมอ สิ้นธุนาคร
๙๑. คุณยงยุทธ—เอิบจิตต์ นภาศัพท์
๙๒. คุณมณู นาวานุเคราะห์ และภริยา
๙๓. คุณมงคล—สุลักษณ์ ยัมประยูร
๙๔. หม่อมราชวงศ์ปรีดิยาธร—ปอลิน เทวกุล
๙๕. นาวาเอกสัทน - นพรัตน์ จิโรจน์

๙๖. พันเอกการุณ — ชื่นสุข เก่งระดมยิง
๙๗. พันตำรวจเอกดำรง — อ่ำไพ ทศนิยมกุล
๙๘. พันตำรวจเอกพันศักดิ์ — สัจจิรา วิเศษภักดิ์
๙๙. คุณสนั่น — บุปผา มนตรีวัต
๑๐๐. นาวาเอก (พิเศษ) บัญญัติ — กัณณิกา พินิตตานนท์
๑๐๑. คุณเสฐียร — ลาวลีย์ เตชะไพบุลย์
๑๐๒. คุณไชยทัศน์ — เมธินี เตชะไพบุลย์
๑๐๓. คุณวิเชียร — เสาวนีย์ เตชะไพบุลย์
๑๐๔. คุณเอื้อ — สอ้ง ตีระแพทย์
๑๐๕. คุณโพธิพงษ์ — ยุพา ลำช้า
๑๐๖. คุณปรีชา — ประยูรศรี ลำช้า
๑๐๗. คุณธรรมบุญ — รังสิมา หวังหลี่
๑๐๘. คุณสายสุคนธ์ หวังหลี่
๑๐๙. คุณสุวิทย์ — ฐาวรา หวังหลี่
๑๑๐. คุณรำไพ พรประภา
๑๑๑. คุณพรเทพ พรประภา
๑๑๒. คุณเกียรติ — จรรย์สมร วัธนเวคิน และครอบครัว
๑๑๓. คุณอติศักดิ์ — สราญ อติเรกสาร
๑๑๔. คุณเศวดี — ลัดดาวัลย์ จินวาลา
๑๑๕. คุณยงศิลป์ — ไหมพัตร เรืองสุข
๑๑๖. คุณสรวง — ประเสริฐศรี เรืองสุข
๑๑๗. ดร. สม — จีน่า จากุศรีพิทักษ์
๑๑๘. คุณธวัช ภูษิตโมโยโคย สำนักงานเอสจีวี — ณ ถलग
๑๑๙. คุณเสริมศักดิ์ นิตยาพร บริษัทไทยสเปเชียลไวร์ จำกัด
๑๒๐. คุณวิชาญ ตันติศิริวัฒน์ บริษัทแสงฟ้า สีและเฟอร์นิเจอร์

๑๒๑. คุณประวิทย์ — เพ็ญศรี คัล่องวัฒนกิจ
๑๒๒. คุณจรรยา — มะลิวัลย์ เอื้อชูเกียรติ
๑๒๓. คุณฐิตินันท์ — สินี เขียรประสิทธิ์
๑๒๔. คุณอภัย ฐวจิตต์
๑๒๕. ครอบครัว “จันทรวิจิตร”
๑๒๖. ครอบครัว “จิตตาลาน”
๑๒๗. คุณพร — วนิดา สิทธิอำนวย
๑๒๘. คุณสำราญ กัลยาณรจ
๑๒๙. คุณสุธรรม — ปานจิต ลิ้มอักษร
๑๓๐. คุณยศ เอื้อชูเกียรติ
๑๓๑. นายแพทย์ณรงค์ นิมสกุล
๑๓๒. คุณธรรวิท — ธานี ทูมมานนท์
๑๓๓. คุณบุปผา นวกุล
๑๓๔. คุณอนุตร์ อัครนนท์
๑๓๕. คุณวิสุทธิ์ — ทาณี จินดาพล
๑๓๖. คุณวิเชียร โมกขะเวส และครอบครัว
๑๓๗. คุณปิยะ เขียรสวัสดิ์วัฒนา
๑๓๘. คุณอนันต์ — ปรียาเพ็ญ ปานะนนท์
๑๓๙. คุณประพัฒน์ อภิปัญญา
๑๔๐. คุณเสถียร — ชุติมา บัญญัติปิยพจน์
๑๔๑. คุณชูเกียรติ อังสไวทย์ และภริยา
๑๔๒. ขุนเจริญมัชฌการ และครอบครัว
๑๔๓. คุณสมชาย — นุชนาถ บุลสุข
๑๔๔. คุณจักรทิพย์ — มาลี สิทธิมงคล
๑๔๕. คุณสุวรรณ ตันตศิริวัฒน์ และภริยา

๑๔๖. คุณมานิต — อ้อยทิพย์ ปางมณี
๑๔๗. คุณประภัสร์ — เฉลิมศรี พุทธสุวรรณ
๑๔๘. คุณชลอ — อรุณี พูนพิณ
๑๔๙. คุณวุฒิ — กิรณา ชุชม
๑๕๐. คุณพิสิทธิ์ — อารมณ อังศุนาท
๑๕๑. คุณวานิช ไชยวรรณ
๑๕๒. คุณบุญ — อัมภา โสมสิน
๑๕๓. คุณวิฑูร สิริยากร
๑๕๔. คุณวินัย — สมนวล เลหาประสิทธิ์
๑๕๕. คุณนพรัตน์ — จิตตวีร์ ภูมิวุฒิสาร
๑๕๖. คุณบุญชิต — อุไรวรรณ
๑๕๗. คุณแถมทัต จันทมงคล
๑๕๘. จากศิษย์ ณรงค์ เตมียะจรัสวงศ์
๑๕๙. คุณวินัย — ถาวร ทองลงยา
๑๖๐. คุณเพชรเชง ภูวสรกุล และครอบครัว
๑๖๑. คุณเชษฐ — ไพพรรณ รักตะกนิษฐ
๑๖๒. คุณสุเทพ — ปาริชาติ สืบสันติวงศ์
๑๖๓. คุณบุญเลิศ — ประกอบ
๑๖๔. คุณมานะศักดิ์ — สวณี อินทรโกมมาลย์สุต
๑๖๕. คุณบำรุง เพ็ชรภักดี
๑๖๖. คุณประยงค์ — จันทนา วงศ์ศรีเกษม
๑๖๗. คุณปรีชา เจียรสวัสดิ์วัฒนา
๑๖๘. คุณสุนทร เกรื่อวรรณ และครอบครัว
๑๖๙. คุณง่วนบัว แซ่เจี๋ย
๑๗๐. คุณเต็มสิทธิ์ บิณขรี

๑๗๑. คุณพิชิน พิริยะพันธ์
๑๗๒. คุณวิวัฒน์ - ฐิติवार ทองลงยา
๑๗๓. หัวหน้าเขตปทุมวัน
๑๗๔. คุณกรรณิกา - ชวน ศรีสงคราม
๑๗๕. คุณเล็ก - สมบัติ กรณิศ
๑๗๖. คุณจักรพันธ์ - จุฑาทิพย์ จันทนะศิริ
๑๗๗. คุณเกษิษฐ์ พุกกะณะสุต
๑๗๘. คุณละม้าย ศรีถาวรานนท์
๑๗๙. คุณรุจจิณา พงศ์พลาคิย์
๑๘๐. คุณรัมภา สาริमान
๑๘๑. คุณพยุร ออรุ่งโรจน์
๑๘๒. คุณกฤษณะ พูลศรี สาริตจุฬา รุ่น ๑๐
๑๘๓. เพื่อน ๆ อ้อ.
๑๘๔. H.E. Takeo Fukuda, Honorary Chairman JASCAA, Former Prime Minister of Japan.
๑๘๕. H.E. N. Takeshita, Minister of Finance, Japan.
๑๘๖. H.E. Hikosaburo Okonogi, Minister of International Trade and Industry. Japan.
๑๘๗. Mr. S. Sunada, Member of The House of Representative, Japan.
๑๘๘. Mr. K. Ikeura, President, The Industrial Bank of Japan Ltd.
๑๘๙. Mr. Goro Koyama.
๑๙๐. Mr. Eiichi Hashimoto, Mitsui & Co., Ltd.
๑๙๑. Mr. Toshikuni Yahiro, Mitsui & Co., Ltd.
๑๙๒. Mr. T. Yoshinaga, Advisor, The Industrial Bank of Japan Ltd.
๑๙๓. Mr. Taizo Watanabe (The Charge D' Affaires A.I. of Japan).
๑๙๔. Mr. Eishiro Saitoh, Nippon Steel Corp.

৯৯৫. Mr. S. Tabuchi, President, The Nomura Securities Co., Ltd.
৯৯৬. Mrs. Fumiko Hozumi.
৯৯৭. Mr. Yoshiro Abe, Mitsui & Co., Ltd.
৯৯৮. Mr. Shigetsugu Takahashi.
৯৯৯. Mr. Wataru Ugai, Azuma Kogyo Co., Ltd.
১০০. Mr. Kichitaro Kono, Nagaoka Iron Works Co., Ltd.
১০১. Mr. Tohyama Motokazu.
১০২. Mr. Runisuke Nagamori.
১০৩. Mr. T. Mori.
১০৪. Mr. Yoshio Kondo.
১০৫. Mr. & Mrs. Kawai.
১০৬. Mr. & Mrs. I. Sakakura.
১০৭. Mr. F. Kitajima.
-

สำนักงาน, สมาคม, มูลนิธิ, บริษัท.

๑. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
๒. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภูมิภาคที่ ๑
๓. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภูมิภาคที่ ๕
๔. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภูมิภาคที่ ๖
๕. กองตรวจเงินทหาร สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
๖. กระทรวงการคลัง
๗. สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
๘. สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ
๙. กรมสรรพากร
๑๐. สำนักงาน ก.บช.
๑๑. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
๑๒. ส่วนเงินโอนต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย
๑๓. ทูรกีซาระดับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ธนาคารแห่งประเทศไทย
๑๔. คณะกรรมการประชุมวิชาการ ๕ สถาบัน
๑๕. โรงงานยาสูบ
๑๖. สภาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
๑๗. ว.ป.อ. รุ่น ๗
๑๘. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
๑๙. สมาคมศิษย์เก่าเอบีเค และเอไอทีเอส แห่งประเทศไทย
๒๐. สมาคมนักเรียนทุนรัฐบาลไทย
๒๑. สมาคมนักเรียนเก่าญี่ปุ่นในพระบรมราชูปถัมภ์
๒๒. สมาคมไทย - ญี่ปุ่น
๒๓. สมาคมส่งเสริมเทคโนโลยี (ไทย - ญี่ปุ่น)

๒๔. สมาคมพ่อค้าสุรา
๒๕. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
๒๖. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
๒๗. ศิษย์บัญชี ม.ธ.ก. ๒๔๙๓
๒๘. ศิษย์บัญชี ม.ธ.ก. ๒๔๙๔
๒๙. ศิษย์บัญชี ม.ธ.ก. ๒๔๙๕
๓๐. พาณิชย์บัญชี มธ. ๙๕
๓๑. ชมรม ปส. มธ.
๓๒. พาณิชย์ — บัญชี จุฬา ฯ
๓๓. สาริตจุฬา รุ่น ๓
๓๔. สาริตจุฬา รุ่น ๖
๓๕. สาริตจุฬา รุ่น ๑๐
๓๖. บัญชีการค้า รุ่น ๑๓
๓๗. มุลนิธิส่งเสริมเทคโนโลยีและวัฒนธรรมเอเชีย (โซซุมิ)
๓๘. มุลนิธิญี่ปุ่น
๓๙. มุลนิธิคิวเซเคียว
๔๐. มุลนิธิวารี พงษ์เวช
๔๑. มุลนิธิสายใจไทย
๔๒. มุลนิธิวัดมิตรภาพไทย — ญี่ปุ่น
๔๓. ธนาคารแห่งประเทศไทย
๔๔. ธนาคารหวังหลี
๔๕. ธนาคารกสิกรไทย
๔๖. คณะกรรมการธนาคารกสิกรไทย
๔๗. ธนาคารกสิกรไทย จำกัด สาขาบางลำภู
๔๘. กรรมการผู้ช่วยผู้จัดการใหญ่ (ค้ำนบริหาร) ฝ่ายกิจการทั่วไป ธนาคารกสิกรไทย

๔๙. ธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด
๕๐. ธนาคารกรุงเทพ จำกัด สาขาประคิพัทธ์
๕๑. ธนาคารนครหลวงไทย จำกัด
๕๒. ธนาคารทหารไทย จำกัด
๕๓. ธนาคารทหารไทย จำกัด สาขาธาตุทอง
๕๔. ธนาคารทหารไทย จำกัด สาขาหัวหมาก
๕๕. ธนาคารทหารไทย จำกัด สาขาราชดำเนิน
๕๖. ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด สาขาโรงพยาบาลราชวิถี
๕๗. ธนาคารเอเชีย จำกัด
๕๘. ธนาคารเอเชียทรัสต์ จำกัด
๕๙. โรงพยาบาลราชวิถี
๖๐. คณะพยาบาลศาสตร์ ร.พ. ราชวิถี
๖๑. เวรเปิล ร.พ. ราชวิถี
๖๒. พยาบาล ร.พ. ราชวิถี
๖๓. ฝ่ายศัลยกรรม ร.พ. ราชวิถี
๖๔. แพทย์พยาบาล ฝ่ายวิสัญญีวิทยา ร.พ. ราชวิถี
๖๕. ห้องผ่าตัด ร.พ. ราชวิถี
๖๖. พยาบาล E.R. ร.พ. ราชวิถี
๖๗. ฝ่ายออร์โธปิดิกส์ ร.พ. ราชวิถี
๖๘. ฝ่ายโภชนาการ ร.พ. ราชวิถี
๖๙. ศูนย์การแพทย์เลเซอร์
๗๐. พยาบาลอายุรกรรม ร.พ. ราชวิถี
๗๑. ประสาทศาสตร์ศิริราช ร.พ. ศิริราช
๗๒. คณะแพทยศาสตร์ศิริราชพยาบาล
๗๓. พยาบาลหอผู้ป่วย ๘๔ ปี ชั้น ๖ ตันตะวันออก ร.พ. ศิริราช
๗๔. วิทยาลัยพยาบาลกรุงเทพ

๗๕. ส.พ.บ.ธ.
๗๖. สำนักงานสุพัฒน์และสหยา
๗๗. น.ส.พ. ฐานเศรษฐกิจ
๗๘. ส.ร. ผลิตภัณฑ์สังกะสี (ถนนตก)
๗๙. สยามกลการมิวสิกฟาว์นเดชั่น
๘๐. ฝ่ายคนตรียามาฮา
๘๑. บรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
๘๒. บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์บูรพา จำกัด
๘๓. พนักงานเงินทุนหลักทรัพย์บูรพา จำกัด
๘๔. บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์กรุงศรีอยุธยา จำกัด — คุณสงบ พรรณรักษา
๘๕. บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์มหานครทรัสต์ จำกัด
๘๖. บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ปฐมสยาม จำกัด
๘๗. บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์บางกอกเครดิต จำกัด
๘๘. บริษัทไทยแมล่อนโปลีเอสเตอร์ จำกัด
๘๙. บริษัทการช่าง จำกัด
๙๐. บริษัทสังกะสีฟาร์อีสท์ จำกัด
๙๑. บริษัทโรงแรมเฟเตอร์วัล จำกัด
๙๒. บริษัทภัทรประกันภัย จำกัด
๙๓. บริษัทไทยอเมริกันเท็กซ์ไทล์ จำกัด
๙๔. บริษัทเจริญไทย จำกัด — คุณนรกิจ ลิ้มทรง
๙๕. บริษัทสุรานามทอง จำกัด
๙๖. บริษัทนารายณ์โฮเต็ล — วิกตอรีโฮเต็ล
๙๗. บริษัทเอเชียซอนด้ามอเตอร์ จำกัด และบริษัทไทยซอนด้ามอเตอร์แฟค-
เจอร์ริง จำกัด
๙๘. บริษัทโรงงานอุตสาหกรรมผ้าไหมไทย จำกัด
๙๙. บริษัทโรงงานกระดาษสหไทย จำกัด

๑๐๐. บริษัทอุยเฮงอิมปอร์ต จำกัด แผนก Dr. Madaus
๑๐๑. บริษัทไทยลีฟิมพ์อ้อม จำกัด
๑๐๒. บริษัทไทยโคธิบาอุตสาหกรรม จำกัด
๑๐๓. บริษัทเทเวศประกันภัย จำกัด
๑๐๔. บริษัทซีโนบริก จำกัด
๑๐๕. บริษัทนิวซีแลนด์ประกันภัย (ประเทศไทย) จำกัด
๑๐๖. บริษัทอุตสาหกรรมน้ำตาลชลบุรี จำกัด
๑๐๗. ชัยกิจทรานสปอร์ตเทรดดิ้ง
๑๐๘. ประสิทธิ์การพิมพ์
๑๐๙. บริษัทโทรเนล่อนไทย จำกัด
๑๑๐. บริษัทไทยแมล่อนเท็กซ์ไทล์ จำกัด
๑๑๑. บริษัทพรทวิอินคัสทรีซัพพลาย จำกัด
๑๑๒. บริษัทสุรามหาราชฎูร จำกัด
๑๑๓. บริษัทแปซิฟิคคอนสตรัคชั่น จำกัด
๑๑๔. บริษัทล่าซ่าอิมปอร์ต จำกัด
๑๑๕. บริษัทสมบัติล่าซ่า จำกัด
๑๑๖. บริษัทผลิตภัณฑ์นมกรุงเทพ ฯ จำกัด
๑๑๗. บริษัทกระสอบสีคว จำกัด
๑๑๘. บริษัทเคเดา จำกัด
๑๑๙. บริษัทพุลผล จำกัด
๑๒๐. บริษัทกรุงเทพผลิตเหล็ก จำกัด
๑๒๑. บริษัทไทยเอโร จำกัด
๑๒๒. บริษัทไทยโคมารู จำกัด
๑๒๓. บริษัทสยามอินชูลเตอร์ จำกัด
๑๒๔. บริษัทเสริมสุข จำกัด
๑๒๕. บริษัทเอ็กซ์ไทย จำกัด

๑๒๖. บริษัทไทยซังเกียว จำกัด
๑๒๗. บริษัทซังเกียว จำกัด ประเทศญี่ปุ่น
๑๒๘. ห้างเซ็นทรัล ..
๑๒๙. บริษัทค้าเพชรอุทัย จำกัด
๑๓๐. ทองคิ้ววัตถุโบราณ
๑๓๑. บริษัทไทยทรีคอต จำกัด
๑๓๒. บริษัทไทยซินเทติกเท็กซ์ไทล์ จำกัด
๑๓๓. บริษัทอุตสาหกรรมทอผ้าไทย จำกัด
๑๓๔. บริษัทซัวกีเปเปอร์ จำกัด
๑๓๕. บริษัทเมืองไทยประกันชีวิต จำกัด
๑๓๖. อุตสาหกรรมน้ำแข็ง ชันคำ
๑๓๗. บริษัท บี.เอ. ธุรกิจ จำกัด
๑๓๘. บริษัทน้ำตาลวังขนาย จำกัด
๑๓๙. บริษัทสุขสัมพันธ์ และโนเครือ จำกัด
๑๔๐. บริษัทไทยคอตตอนมิลล์ (๑๙๖๔) จำกัด
๑๔๑. บริษัทเตชะไพบูลย์ จำกัด
๑๔๒. ท.ส.น. ใจแข็ง
๑๔๓. ท.ส.น. ใจไชยะ
๑๔๔. ท.จ.ก. เข็มขุนทรมงคลพาณิชย์
๑๔๕. ท.ส.น. ใจชื่นชะ
๑๔๖. ท.จ.ก. สหวัฒน์ไทยนิยม
๑๔๗. The Association For Overseas Technical Scholarship (Japan).
๑๔๘. The Asian Students Cultural Association (Japan).
๑๔๙. The Industrial Bank of Japan Ltd., Singapore Branch.
๑๕๐. The Mitsui Bank Ltd.

๑๕๑. The Bank of Tokyo Ltd.
๑๕๒. Taisho Marine and Fire Insurance Co., Ltd.
๑๕๓. The Industrial Bank of Japan Ltd., Bangkok Representative Office.
๑๕๔. Mitsui Co., (Thai) Ltd.
๑๕๕. Mitsiam Int'l Ltd.
๑๕๖. Japanese Chamber of Commerce.
๑๕๗. Asia Bunka Kaikan Dosokai (Japan).
๑๕๘. I B J Asia Ltd.
๑๕๙. Thailand Iron Works Co., Ltd.
๑๖๐. Jetro, Bangkok.
๑๖๑. Mitsui O.S.K. Lines.
๑๖๒. Japan — Thailand Economic Cooperation Society.
๑๖๓. Eiko Thailand Co., Ltd.
๑๖๔. Sumitomo Corp.
๑๖๕. Sumisho (Thailand) Co., Ltd.
๑๖๖. Boonmitr Building Co., Ltd.
๑๖๗. Mitsubishi Co., (Thailand) Ltd.
๑๖๘. Teijin Polyester (Thailand) Ltd.
๑๖๙. Rohm and Haas Co., Ltd.
๑๗๐. Thai Takenaka International Ltd.
๑๗๑. Kikusui.
-

อาดัย

คำไว้อาลัย

คุณสุพัฒน์ สุธาธรรม เป็นผู้หนึ่งที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จอย่างแท้จริง ก่อนที่จะได้รู้จักตัวกัน ก็ได้ยินถึงชื่อเสียงอันดีของท่านอยู่แล้ว ว่าเป็นข้าราชการผู้ซื่อตรงจงรักต่อหน้าที่ มีความรับผิดชอบสูง กับทั้งมีความรู้ความสามารถยอดเยี่ยม

ต่อมาได้รู้จักตัวกัน ในฐานะที่ท่านเป็นประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน รายงานของท่านผ่านขึ้นมาถึงงานในหน้าที่ของผู้เขียนขณะนั้นอยู่เป็นระยะๆ ได้สังเกตเห็นในรายงานดังกล่าว ก็ปรากฏแก่ใจว่าท่านเป็นผู้มีจิตวิญญาณอันกล้าหาญและเที่ยงตรง ปราศจากอคติ อันมีภยากติ เป็นตัวการสำคัญ งานของคุณสุพัฒน์ ฯ ในครั้งนั้นๆ ทำให้ผู้เขียนระลึกถึงคำของท่านเสนาบดีผู้ใหญ่ผู้หนึ่งในสมัยรัชการที่ ๖ ได้ว่า ท่านได้กล่าวและมีผู้นำมาตีพิมพ์ไว้ในหนังสือแจกงานศพของข้าราชการตุลาการผู้ใหญ่ท่านหนึ่งว่า “เจ้าคุณ..... ผู้เป็นคนดีจริงๆ เสนาบดีหุดศึก กว่าศึก”

เสนาบดีในสมัยประชาธิปไตยนี้ไม่มีแล้ว แต่เจ้าคุณอย่างที่คุณนี้ยังมีอยู่ และก็มีอยู่ในตัวบุคคลอย่างคุณสุพัฒน์ สุธาธรรม ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (ในครั้งนั้น) ผู้นี้ เป็นตัวอย่าง

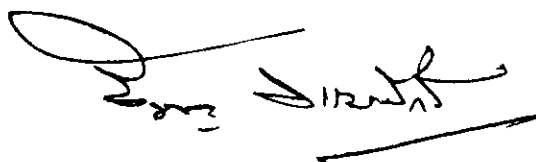
บุคคลอย่างนี้ ผู้เขียนก็เข้าใจว่า แม้ในขณะนี้ยังมีอยู่ หากแต่เป็นผู้ที่เชื่อกันว่าไม่ชอบปรากฏตัวนอกวงสังกัต เป็นผู้สมณะไม่ชอบโดดเด่น และยิ่งไปกว่านั้นน่าจะเสียทายที่มักจะเป็นผู้ที่ได้ดีไปอย่างช้าๆ และลูกเมียฐานะทางบ้านก็เป็นเพียง “พอมีพอกิน” เท่านั้น แต่ถึงอย่างไรๆ เขาเป็นผู้ที่ “หลบตาตาย” ไม่ต้องมีผู้ใดมา “ปิดตาให้เมื่อตายแล้ว”

คุณสุพัฒน์ ฯ เผอิญไม่เข้าลักษณะที่ได้ดีอย่างช้าๆ และพอมีพอกินอย่างที่ได้กล่าวท่านได้เป็นถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในเวลาภายหลังที่ท่านได้ลาออกจากราชการประจำแล้ว และภายหลังจากนั้นท่านก็ได้สร้างความมั่งคั่งขึ้นได้โดยปฏิบัติงานทางธุรกิจใหญ่ๆ หลายแขนง ทั้งนี้และทั้งนั้น แปลว่าความดีในโลกนี้ยังมีอยู่และ

ปู่เพ จ ฤๅญญาตา – บุญอันได้บำเพ็ญมาแล้วแต่ทนต์ – ส่งผลมาได้จริง ผู้ใหญ่
ในราชการแผ่นดิน และผู้ใหญ่ในวงการธุรกิจ ทั้งในและนอกประเทศ จึงมอบความไว
วางใจไว้ ให้ท่าน จนท่านเป็นผู้มีความสำเร็จในชีวิตอย่างแท้จริงผู้หนึ่งดังที่ปรากฏอยู่แล้ว

ในวาระสุดท้ายของท่าน ผู้เขียนมีความสงสารท่านจับใจ คุณสุพัฒน์ฯ ไม่น่าจะต้อง
มาเจ็บด้วยโรครยาธิอย่างนี้ และไม่น่าจะเจ็บด้วยอาการอย่างนี้ และเป็นเวลาอันยาวนานอย่าง
นี้เลย บุตรภริยาของท่านล้วนมีความสนิทสนมแก่ผู้เขียนและครอบครัวมาช้านาน เราทุกคนมี
ความเห็นใจมากจริง ๆ

นี้เป็นเพียงการแสดงออกอย่างใจจริงของมิตรผู้หนึ่งของคุณสุพัฒน์ สุชาธรรม และ
ครอบครัวของท่าน ความหวังอันมีเหลืออยู่เวลานี้ก็คือ ขอให้ท่านประสพสุขในสัมปรายภพ
ด้วยเทอญ



(นายสัญญา ธรรมศักดิ์)

๘ กรกฎาคม ๒๕๒๗

MEMORIAL CONDOLENCE FOR MR. SUPHAT SUTATUM

Please accept my sincere condolence on the demise of Mr. Suphat Sutatum.

I felt a sense of great intimacy with him when I knew that he, who was beautifully managing the hard work of Thai Minister of Finance with sincerity and spirit in his gentle manners, had once studied at Rikkyo University in Japan. Then he and I talked with each other as statesman in charge of national finance about how to bring prosperity to each country. These now come to mind as if they were yesterday's occurrences.

I met Japan alumni from ASEAN nations in 1974 when I, then Japanese Minister of Finance, made a visit to Malaysia. Taking this opportunity they gave birth to Japan Alumni Association in respective ASEAN nations. Thereafter, ASCOJA was organized in 1977.

The late Mr. Suphat Sutatum took the initiative and exerted himself in forming ASCOJA and OJSA of Thailand. Furthermore, he came all the way to Tokyo to help us when we were organizing JASCAA in Japan in 1980.

Such activities of his must be based on his belief that it is of great importance for Asia in a whole, leads to peace and prosperity of Thailand, and finally results in world peace and prosperity that Asian nations go forward hand in hand. Therefore, I always have a genuine love and respect for him.

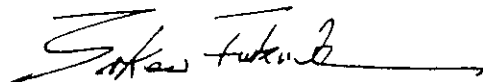
He certainly was my true friend in heart-to-heart relationship. I frequently had friendly talks with him whenever he came to Japan or I visited Thailand. Every scene of my talks with him still comes across my mind vividly.

It is profound sorrow for us to lose our best friend and it is painful regret for us to be unable to see and talk to the deceased living in the other world. Nevertheless, the late Mr. Suphat Sutatum's great contributions to peace, prosperity and friendship among Thailand, Japan and other Asian countries will eternally be handed down from generation to generation by the people of these countries.

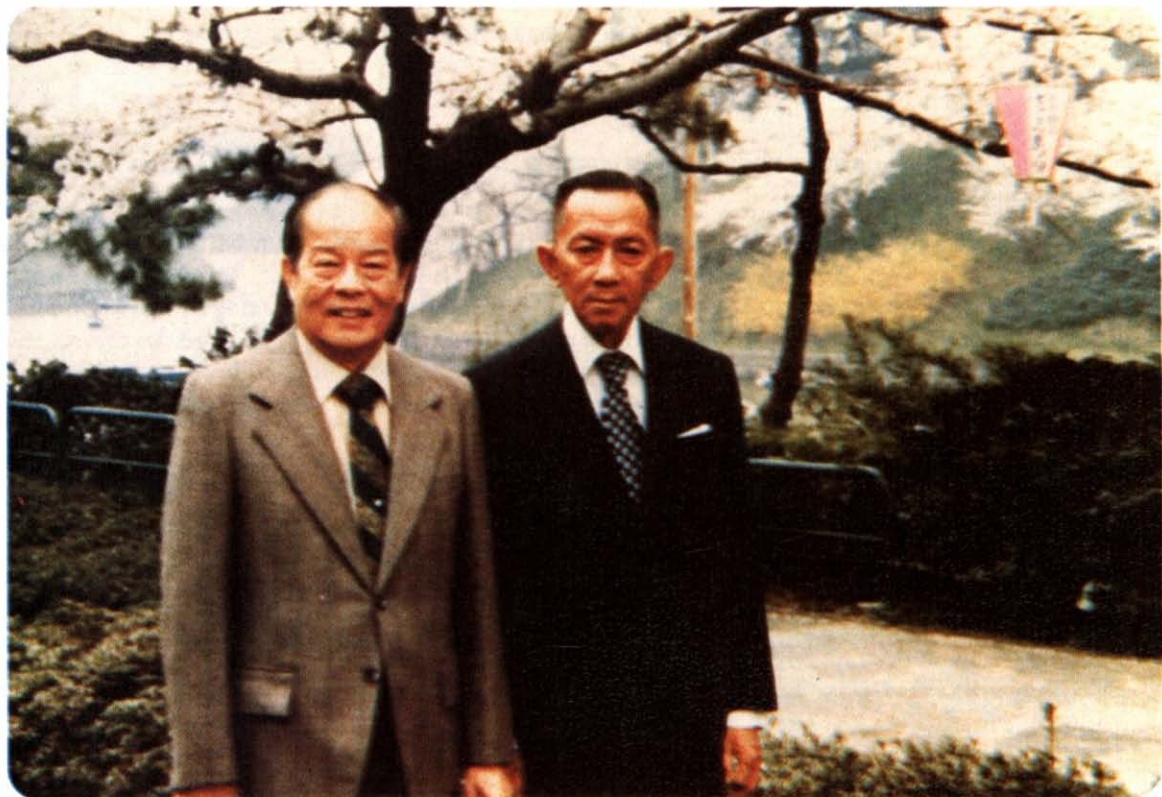
I pray that he may keep warm eyes on us from heaven in order that we may further strengthen peace, prosperity and friendship in Asia.



May he rest in peace.



Takeo Fukuda
Former Prime Minister of Japan
Honorary Chairman of JASCAA.



อาลัย คุณสุวัฒน์ สุชาธรรม เพื่อนรัก

สุ
วัฒน์ ที่ หาที่ เปรียบได้ยาก
สุชา พากย์ผู้ เจริญเดินก้าวหน้า
ธรรม ติพยาหารท่านเมตตา
 มะมาถูกคองสนอง ขอ
 สุกติเป็นที่ไป



บุญชิต เกตุรายนาค

เกียรติคุณ



สวมครุยปริญญาบัตรที่คณะศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ที่ได้รับพระราชทานเมื่อปี ๒๕๑๘



ระหว่างปฏิบัติงานประจำตามปกติ

คำประกาศสดุดีเกียรติคุณ

ผู้ได้รับพระราชทานปริญญาบัตรคุณวุฒิปริญญาตรีศึกษาศาสตร์

ในพิธีพระราชทานปริญญาบัตรแก่ผู้สำเร็จการศึกษา

ประจำปีการศึกษา ๒๕๑๗

วันที่ ๒ ตุลาคม ๒๕๑๘

ด้วยสภามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ได้มีมติให้ปริญญานิติศาสตร์คุณวุฒิปริญญาตรีศึกษาศาสตร์, สังคมสงเคราะห์ศาสตร์คุณวุฒิปริญญาตรีศึกษาศาสตร์, บัญชีคุณวุฒิปริญญาตรีศึกษาศาสตร์ และ เศรษฐศาสตร์คุณวุฒิปริญญาตรีศึกษาศาสตร์ สำหรับผู้ทรงคุณวุฒิ ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. ๒๕๑๕ แก่ ศาสตราจารย์ จิต เศรษฐบุตร, ศาสตราจารย์ คุณนวนานฎ อมาตยกุล, ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม, หม่อมหลวง เกษ สนิทวงศ์ และ ศาสตราจารย์ คุณหญิงสุภาพ ยศสุนทร ผู้มีคุณวุฒิอันควรแก่การสดุดีตามลำดับ ดังต่อไปนี้

๑. ๑๑๑

๒. ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม เริ่มรับราชการในสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ต่อมาเมื่อ พ.ศ. ๒๕๑๑ สอบแข่งขันชิงทุนรัฐบาลได้ ไปศึกษาวิชาการบัญชี ณ ประเทศญี่ปุ่นสำเร็จการศึกษาได้รับปริญญาโทบัญชี (เทียบเท่าปริญญาโท) หลังจากนั้นได้เข้าปฏิบัติงานและทำงานในสภาพตรวจบัญชีและธนาคารชาติแห่งประเทศไทย เมื่อสำเร็จการศึกษา ผ่านการฝึกงานและทำงานโดยครบถ้วนแล้ว ได้กลับมารับราชการในสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดมาจนกระทั่งได้ดำรงตำแหน่งประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จนเกษียณอายุ นอกจากหน้าที่ราชการประจำและราชการพิเศษแล้ว ท่านผู้นี้ยังเป็นผู้บำเพ็ญกรณียกิจเพื่อประโยชน์แก่การศึกษาทางด้านการศึกษาบัญชีตลอดมา กล่าวคือ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ได้เชิญเป็นผู้บรรยายวิชาการบัญชีพิสสาร และการสอบบัญชี ในคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มาตั้งแต่ พ.ศ. ๒๕๑๖ นอกจากการบรรยายวิชาดังกล่าวแล้ว

ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม ได้เรียบเรียงตำราเพื่อใช้ในการศึกษาทางวิชาการสอบ
บัญชี ซึ่งปัจจุบันยังใช้กันอยู่แพร่หลายในมหาวิทยาลัยต่าง ๆ แม้ว่าท่านผู้นี้จะได้พ้นหน้าที่
ราชการแล้วก็ตาม ก็ยังได้รับการยกย่องจากบรรดาผู้ประกอบการวิชาชีพและในวงการศึกษาวิชา
การบัญชีอยู่ตลอดมา เช่น ได้รับเลือกให้เป็นนายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
แห่งประเทศไทย และเป็นกรรมการประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์จนกระทั่งปัจจุบัน ซึ่งนับได้ว่าเป็นผู้หนึ่งที่ได้อุทิศตนเพื่อเสริมสร้างวิชาการบัญชี
ในประเทศไทยให้เป็นปึกแผ่นมั่นคง เป็นที่เห็นประจักษ์อยู่แล้ว

จากผลการปฏิบัติหน้าที่และภารกิจต่าง ๆ ที่ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม
ได้บำเพ็ญมา ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อราชการและกิจการของคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์เป็นอเนกประการ เป็นผู้ที่ได้ใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาการ
บัญชีจนได้บรรลุผลสำเร็จในวิชาชีพ ได้รับการยกย่องและนับถือของบุคคลในวงการศึกษาวิชาการ
บัญชีของประเทศ นับได้ว่า ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม ได้ใช้ความสามารถและเป็นผู้
ผู้ทรงคุณวุฒิสูงยิ่ง สมควรแก่การที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์จะยกย่องให้ปริญญาบัญชีดุษฎี
บัณฑิตกิตติมศักดิ์ เพื่อเป็นเกียรติแก่ ศาสตราจารย์ สุพัฒน์ สุธาธรรม สืบไป



ดูพระพิรุณเมื่ออยู่ตลอดมา เมื่อดูพระพิรุณเมื่อเกิดอาการ 196 ใน
ทศวรรษ: สอนที่พิมพ์ไปข้างนอก พิมพ์ได้ที่หอสมุด
ดูพระพิรุณที่พิมพ์มาของหอสมุดเป็นที่ยอมรับว่าน่า
พอใจมาก ก็ยังทราบว่าเป็นประจำ ด้วยชื่อของพระพิรุณทุก
เล่ม เมื่อได้ดูพระพิรุณเมื่อครั้งก่อน ดูพระพิรุณ
อยู่ในสภาพดีแล้วก็มาพอใจมาก จนเป็นเหตุให้
พิมพ์พระพิรุณครั้งถัดมา และพิมพ์ครั้งที่ ๑/๑๑
แล้วก็พิมพ์ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
อันที่จริง คงพระพิรุณเล่มนี้ อันนี้ขนาดที่พอใจ
พิมพ์แล้ว ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
พอใจมากที่โรงพิมพ์ที่รับพิมพ์ว่าสมบูรณ์ดีมาก ทศ:
ทุกเล่มนี้ไว้ไว้กันไว้.

หนังสือว่าดูพระพิรุณ ที่รับพิมพ์ไว้ในโรงพิมพ์
ที่รับ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
และที่ไป ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
ทุกเล่มอยู่กัน ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
ตลอดมา ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ -
๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ -
ดูพระพิรุณ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
มาได้ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
หากมีสิ่งหนึ่ง ประการใด อันควรแก่การปฏิรูป อาจ
จากบทพระโอษฐ์ ไม่ต้องด้วยทางที่ถูกต้องแต่ใน ก็เมื่อ
ได้แสดงมาแล้วนี้ที่จัดจัด/คนต่อคน ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
ดูพระพิรุณ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑
๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑ ๑/๑๑

๑/๑๑ ๑/๑๑
(๑/๑๑ ๑/๑๑)

พ่อจำ

ขอ น้อมจิตตั้งมั่นอธิษฐาน
กราบ วอนขอคุณพระศรีทศพล
พ่อ ที่รักจากไปไกลสุดฝัน
ที่ เหลืออยู่เป็นเพียงความทรงจำ
รัก หวังคือกตัญญูรักอบอุ่น
ยัง ยากกว่าหาสิ่งใดมาตราตรึง
จาก พลัดพรากร่างไกลในครานี้
ใจ พันผูกผูกอาลัยตลอดมา

ขอบันดาลพรชัยทุกแห่งหน
โปรดช่วยดูแลแนวทางสว่างนำ
ใจสะท้อนชื่นชมโอบอ้อมหน้า
ทุกทุกคำพ่อสอนย้อนคำนึง
ยังคุกรุ่นยามเราเฝ้าคิดถึง
รักใดซึ่งถึงใจเราเท่าบิดา
ไม่อาจมีจิตใจให้สรรหา
โอ้ พ่อจำขอให้สู่แดนสุขเทอญ

คุณอ้อ

(ศัจปภา สุชาธรรม)

อาลัยคุณพ่อ

เวลา ๓๓ ปีที่เอยู่กับคุณพ่อนั้น, รู้สึกว่าเป็นเวลาที่สั้นมาก, ด้วยเหตุที่ว่า เป็นระยะเวลาที่คุณพ่อกำลังทำงานเพื่อก่อร่างสร้างตัว. เราได้อยู่ร่วมกันในครอบครัวด้วยความอบอุ่น, มีคุณพ่อ, มีคุณแม่, มีน้อง. คุณพ่อเป็นพ่อที่ประเสริฐที่สุด. เป็นบุญอย่างใหญ่หลวงที่เอได้เกิดมาเป็นลูกของคุณพ่อ, เอะจะปฏิบัติตนให้สมกับเป็นลูกของคุณพ่อตลอดไป, ให้สมกับเพลง ๆ หนึ่งซึ่งคุณพ่อชอบมาก คือ:

มะโน มอบพระผู้เสวยสวรรค

แขน มอบถวายทรงธรรม์ เทิดทูล

ดวงใจ มอบเมียขวัญ และแม่

เกียรติศักดิ์ รักษา มอบไว้แก่ตัว.

มะโนมอบพระผู้

สถิตย์อยู่ยอดสวรรค

แขนถวายให้ทรงธรรม์

พระผ่านเกล้าเจ้าขีว

ดวงใจมอบขวัญจิต

ยอดขีวิตและมารดา

เกียรติศักดิ์รักษาของข้า

ไม่ยอมแพ้แก่ตนเอง.

ในเดือนกรกฎาคม ๒๕๒๕, สัญญาณเตือนว่าคุณพ่อกำลังมีโรคมะเร็งไข้เจ็บเบียดเบียนได้เริ่มขึ้น, คุณพ่อต้องเข้ารับการรักษาผ่าตัดไตข้างซ้าย, เนื่องจากโรคนี้เองชนิดร้ายแรง. เป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่า โรคมะเร็งยังเป็นโรคที่รักษาไม่หาย, อย่างดีที่สุด ถ้าพบและได้รับการรักษาในระยะแรกของโรค, ผู้ป่วยก็จะมีช่วงระยะเวลาที่โรคมะเร็งยังไม่กำเริบนานออกไปเท่านั้น.

โดยปกติ คุณพ่อไม่เคยที่จะเรียกลูก ๆ ให้ไปหาตัวตัวของคุณพ่อเองเลย, มักจะส่งเด็กไว้, หรือมิฉะนั้นก็ให้คนโทรศัพท์มาตาม, แต่เมื่อวันพุธที่ ๒๖ ตุลาคม ๒๕๒๖, เวลา

ประมาณ ๑๙:๓๐ น. คุณพ่อโทรศัพท์เรียกลูก ๆ ด้วยตัวเอง. ลูก ๆ ทุกคนได้มานั่งคุยกับคุณพ่อ, คุณแม่ก็นั่งอยู่ด้วย. เธอไม่ได้นึกเลยว่าวันนั้นจะเป็นวันสุดท้ายที่เราพ่อลูกได้คุยกัน.

เช้าวันพฤหัสบดีที่ ๒๗ ตุลาคม ๒๕๒๖, เอขับรถออกจากบ้านไปทำงาน, เห็นคุณพ่อนั่งอยู่ที่ระเบียงบ้านคุณพ่อตามปกติ, และโบกมือให้หลานสาวที่อยู่ไนรอด. ต่อมาเวลาประมาณ ๐๙:๒๐ น. เอได้รับโทรศัพท์ว่า ขณะที่คุณพ่อนั่งรถไปทำงาน, คุณพ่อเป็นลมหมดสติอยู่ในรถ, กำลังนำไปส่งโรงพยาบาล. คุณพ่อได้รับการตรวจวินิจฉัยว่า มีเลือดออกจากก้อนเนื้อออกในสมองส่วนท้าย, และเลือดคั่งอยู่ในสมอง. คุณพ่อได้รับการผ่าตัดถึง ๓ ครั้ง, ในระยะ ๓ วันติดต่อกัน, เนื่องจากมีอาการแทรกซ้อนเกิดขึ้น. ด้วยอาการดังกล่าวนี้, ทำให้ต้องพักรักษาตัวในโรงพยาบาลติดต่อกันนาน ๒๒๗ วัน, และคุณพ่อได้จากเอไปด้วยอาการอันสงบ, เมื่อวันอาทิตย์ที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๒๗, เวลา ๒๑:๓๔ น.

ขอให้กุศลผลบุญที่คุณพ่อได้ก่อกำขึ้น, จงดลบันดาลให้ดวงวิญญาณอันบริสุทธิ์ของคุณพ่อได้ไปสู่และสถิตอยู่ ณ แดนสุชาวดี, ได้พบพระซึ่งเป็นที่เคารพสักการะ. ในกรณี หากจะมีญาติใด ๆ ชำนาญบรรดาเจ้ากรรมนายเวรของคุณพ่อได้โปรดขอโทษกรรมให้, หรือจะมีหนทางใดที่เอพึงปฏิบัติได้, เพื่อเป็นการขอโทษกรรมต่อเจ้ากรรมนายเวรของคุณพ่อ, ก็ขอให้ญาติเหล่านั้นได้โปรดตั้งใจให้เอทราบด้วย. ถ้าการเวียนว่ายตายเกิด, บุญกรรม, นรก, และสวรรค์มีจริงแล้ว, ก็ขอให้คุณพ่อ, เป็นคุณพ่อของเอไปตลอดทุกภพทุกชาติด้วยเถิด.

ทงสรวรค์. สุชาธรรม.

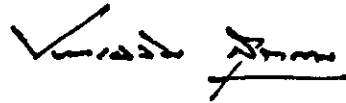
(นายแพทย์ทงสรวรค์ สุชาธรรม)

๒๔ กรกฎาคม ๒๕๒๗

คิดถึงคุณพ่อ

การสูญเสียคนที่เรารักเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้
ความรักและความคิดถึงคือความทุกข์ของมนุษย์
ความทุกข์นั้นคงจะอยู่กับลูกตลอดไป.

จากลูก



(ปานเนลิม สุชาธรรม)

ปานและน้อง ๆ

คิดถึงคุณปู่มาก

ปาน ปอนต์ ปอย

(ค.ญ. สุทธิภา, ค.ช. ปานกาจ, ค.ญ. สุทธญา สุชาธรรม)

คุณพ่อของหวาน

ตั้งแต่หวานเริ่มจำความได้, ก็จำได้ว่าคุณพ่อเป็นคนเรียบง่าย, ทำอะไรก็มีเหตุผล, มีสมาธิ. ในสายตาของลูก ๆ, คุณพ่อเป็นคนไม่คู้, เพียงแต่คุณพ่อจ้องมองนิ่ง ๆ, ลูก ๆ ก็รู้แล้วว่า นั่นคือคุณพ่อไม่ค้อยสບອາຣມ໌, คุณพ่อไม่เคยตีลูก ๆ เลย, ไม่ว่าจะชนแค่ไหน, เพียงแต่คุณพ่อว่ากล่าวตักเตือน, ทุกคนก็ไม่ประพฤตินออย่างนั้นอีก. คุณพ่อเป็นพ่อที่เป็นยอดในด้านความใจดี.

นอกจากนั้นแล้ว, คุณพ่อยังต้องการให้ทุกคนในครอบครัว ได้รับแต่ความสุขสบาย, ใครต้องการสิ่งใดก็ให้บอกตรง ๆ, ถ้าคุณพ่อเห็นว่าสิ่งนั้นเหมาะสม, ก็จะจัดการให้ทุกประการ. เราทุกคนจึงมีแต่ความสุขสบาย, โดยคุณพ่อเป็นคนจัดให้ทั้งสิ้น.

หวานชอบอ่านหนังสือ, คุณพ่อก็สนับสนุน และช่วยแนะนำ, หนังสือที่คุณพ่อแนะนำได้แก่เรื่องสามก๊กและมังกรหยก เป็นต้น, คุณพ่อได้ชี้ถึงคุณค่าของหนังสือที่แนะนำ, โดยให้ศึกษาและทำความเข้าใจว่าตัวละครในเรื่องแต่ละตัวมีพฤติกรรมอันควร หรือไม่ควรประการใด.

ในด้านการทำงาน, คุณพ่อสั่งสอนเสมอว่า จงปฏิบัติหน้าที่ด้วยความจริงจัง, ขยันหมั่นเพียร, ซื่อสัตย์, และจะต้องแก้ไขปรับปรุงสิ่งต่าง ๆ ตลอดเวลา, ก็จะประสบความสำเร็จในอาชีพการงานได้.

หวานมั่นใจว่าทุกคนที่ได้มีโอกาสรู้จักคุณพ่อ, จะต้องมีความเสียใจ, เสียหาย, เป็นอย่างมาก, ในการจากไปของคุณพ่อ, หวานเองมีความรู้สึกที่บรรยายไม่ถูก, เพราะช่วงเวลาที่คุณพ่อล้มป่วย, เป็นช่วงที่หลายต่อหลายอย่างกำลังเปลี่ยนแปลง, บางครั้งก็สับสน, แต่หวานเองก็มีความเชื่อมั่นตลอดมาว่า หวานจะได้คุณพ่อของหวานกลับคืน, เมื่อเวลาล่วงมา จนกระทั่งถึงเดือนพฤษภาคม ๒๕๒๗, อาการของคุณพ่อก็ยังไม่กระเตื้องขึ้น. บางครั้ง

หวานก็ท้อใจ, ว่าทำไมคุณพ่อจะต้องมาจากเราไปเร็วขนาดนี้. คุณพ่อยังไม่มีโอกาสได้ใช้ชีวิต
ในบั้นปลายให้มีความสุขสบายได้เต็มที่เลย, ชีวิตของคุณพ่อนั้น, มีแต่ให้ ให้ และทำให้
แก่ลูก ๆ หลาน ๆ ทั้งนั้น. คุณพ่อให้จนกระทั่งวาระสุดท้ายของคุณพ่อ, วันอาทิตย์ที่ ๑๐
มิถุนายน ๒๕๒๗, เวลา ๒๑:๓๕ น.

ขอให้กุศลผลบุญทั้งหลายที่คุณพ่อได้ทำไว้, จงคลบบังตาให้ดวงจิตของคุณพ่อ
ได้ไปสู่สุคติในสัมปรายภพด้วยเทอญ.

จากลูกหวาน

เดมิสิริ สุธาธรรม

(เดมิสิริ สุธาธรรม)



Peat, Marwick, Mitchell & Co.
Certified Public Accountants
Prince's Building
GPO Box 50, Hong Kong
Telephone: 5-226022
Telex: 74391
Cable: VERITATEM, HONG KONG

PRIVATE AND CONFIDENTIAL

Our Ref. PAC/64

Your Ref.

Mr. Termsiri Sutatam,
PRESENT.

18th July, 1984.

Dear Sir,

We are writing to express our regret at the passing of your father.

Our relationship with Suphat Sutatam was of considerable benefit, and in our dealings with him he had our deepest respect.

We look forward to continuing our relationship with his family in the future.

Yours faithfully,

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to read "Peat Marwick Mitchell".

Resident Partners:

D. E. Connolly	D. W. Cairns	I. F. Bruce	M. K. T. Cheung	E. Johnstone	W. W. L. Chung
K. Y. Han	N. P. Etches	A. Murray	D. L. Pawson	D. Flux	P. A. Cullington
J. W. Halford	J. C. Pickles	A. H. Deacon	A. H. Y. Tse		

Principals:

R. P. Stoneman	R. I. Borley	V. K. P. Cheung	P. H. McCullough
----------------	--------------	-----------------	------------------

มาตรฐานการสอบบัญชี

คำไว้อาลัย

แด่ศาสตราจารย์สุพัฒน์ สุชาธรรม

บรรดาญาติมิตร ผู้ร่วมงาน ผู้คุ้นเคยและลูกศิษย์ทั้งหลายต่างมีความเศร้า
อาลัยเป็นอย่างยิ่งในการจากไปของอาจารย์ เมื่อวันที่ ๑๐ มิถุนายน ๒๕๒๗

ท่านเป็นที่รักใคร่ของผู้ร่วมงาน ผู้คุ้นเคยและบรรดาลูกศิษย์เป็นอย่างยิ่ง ในงาน
สวดพระอภิธรรม ปรากฏว่ามีผู้ไปให้เกียรติร่วมงานมากมายนับตั้งแต่ประธานองคมนตรี
รัฐมนตรี ข้าราชการ นักธุรกิจ และบรรดาลูกศิษย์ ทั้งนี้ เห็นจะสืบเนื่องจากการปฏิบัติตน
ของท่านได้เป็นไปตามแนวของบัณฑิต ได้แก่ การที่ท่านไม่เคยว่ากล่าวหรือแสดงออกใดๆ
อันเป็นการให้ร้ายใคร มีน้ำใจกว้างขวาง ให้การอุปการะและสนับสนุนแก่ผู้ร่วมงานและ
บรรดาลูกศิษย์อย่างถ้วนหน้ากัน นอกจากนี้ ท่านยังเป็นผู้สนใจเกี่ยวกับผลประโยชน์ของส่วน
รวมได้เคยมอบทุนในด้านการศึกษาค้นคว้าแก่สถาบันการศึกษาต่างๆ นักศึกษาและอาจารย์
ของคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คงจะพบหนังสือในห้องสมุด
และตู้เก็บของของนักศึกษาที่ท่านได้บริจาคให้ ส่วนด้านการเสียสละความรู้แก่นุชน ท่านก็
เป็นอาจารย์พิเศษท่านหนึ่งที่นักศึกษามีความเคารพรักรักมากที่สุด

อาจารย์สำเร็จการศึกษาจากโรงเรียนพาณิชยการวัดสามพระยา และได้รับทุนรัฐบาล
ไปศึกษาต่อ ณ มหาวิทยาลัยเซนต์ปอล (รีเกียว) ประเทศญี่ปุ่น จบปริญญาโททางพาณิชย-
ศาสตร์นับว่าท่านเป็นผู้ที่ได้ผ่านการศึกษามาเป็นอย่างดีผู้หนึ่ง อย่างไรก็ตาม ท่านอาจารย์ก็
ยังติดตามการก้าวหน้าทางด้านวิชาการอยู่ตลอดเวลา เมื่อครั้งที่มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
พระราชทานปริญญาบัตรคุณูปการบัณฑิตกิตติมศักดิ์ให้กับท่านในปี ๒๕๑๘ ได้ประกาศสดุดี
เกียรติคุณของท่านไว้ว่าท่านได้บำเพ็ญประโยชน์ต่อราชการและกิจการของคณะพาณิชยศาสตร์
และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เป็นอเนกประการ เป็นผู้ที่ได้ใช้ความรู้ความสามารถ
ทางวิชาการบัญชีจนได้บรรลุผลสำเร็จในวิชาชีพ ได้รับการยกย่องและนับถือของบุคคลในวง
การวิชาชีพการบัญชีของประเทศในปี พ.ศ. ๒๕๒๐ มหาวิทยาลัยเซนต์ปอล (รีเกียว) ประเทศ
ญี่ปุ่น ได้ประกาศนียบัตรคุณูปการบัณฑิตกิตติมศักดิ์ให้กับท่าน ในฐานะที่ท่านได้

คำร่ำท้าวแห่งที่สำคัญมากมายโดยเฉพาะเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในรัฐบาล
วพบดา นายกรัฐมนตรีธานินทร์ กรัยวิเชียร และรัฐบาล วพบดา นายกรัฐมนตรีพลเอก
เกรียงศักดิ์ ชมนนันท์ ในวันรับมอบปริญญาท่านสวมเสื้อครุยปริญญาเดินเข้าสถานที่ประกอบ
พิธีท่ามกลางคณาจารย์และแขกผู้มีเกียรติ คุณท่านมีความภาคภูมิใจเป็นอย่างยิ่ง และในคำกล่าว
ตอบรับปริญญา ตอนหนึ่งท่านได้กล่าวข้อความบางตอนโดยอ้างถึงสังขรณ์ที่ว่าพึงเสียสละ
ประโยชน์ส่วนน้อยเพื่อรักษาประโยชน์ส่วนใหญ่ไว้ต่อที่ประชุมด้วย

ในฐานะที่ท่านเคยคำร่ำท้าวแห่งประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็น
ตำแหน่งสูงสุดตำแหน่งหนึ่งของข้าราชการพลเรือน ท่านได้แสดงออกซึ่งคุณลักษณะของ
นักบริหารที่ดีเยี่ยม ทำให้ข้าราชการของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีความ
สมานฉันท์สามัคคีกลมเกลียวกัน ลักษณะผู้นำที่ดีของท่านที่เห็นได้ชัดประการหนึ่งก็คือ ท่าน
ให้ความไว้วางใจผู้ใต้บังคับบัญชา และมอบหมายการงานให้ทำอย่างเต็มที่ จึงเป็นผลให้
สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีนักบริหารรับช่วงแทนได้ในภายหลังโดยไม่มีปัญหา
สำหรับในเรื่องขวัญของข้าราชการท่านก็ให้ความห่วงใยผู้ใต้บังคับบัญชาทุกคนอย่างใกล้ชิด
ท่านทำตนเป็นตัวอย่างของการทำงาน สู้งานทั้งหนักและเบา ข้าราชการสำนักงานตรวจเงิน
แผ่นดินหลายคนคงจำภาพที่ท่านนั่งพิมพ์หนังสือด้วยตนเองในชั้นล่างของศาลาลูกขุนใน ใน
ระหว่างเวลาหยุดรับประทานอาหารกลางวัน นอกจากนี้ทุกครั้งที่มีปัญหาหรืออุปสรรคในการ
ทำงานท่านจะเป็นผู้ให้กำลังใจว่าเราทำได้และยอมรับผิดชอบในงานที่สั่งการทุกกรณี และที่
สำคัญยิ่งท่านได้ปฏิบัติตนเป็นผู้บังคับบัญชาที่ไม่เอาตัวเอาเปรียบผู้ใต้บังคับบัญชาในทุกทาง

ในด้านวิชาชีพการบัญชี ในฐานะที่ท่านเป็นประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
ท่านได้ปรับปรุงการทำงานให้ก้าวหน้าตลอดมา โดยเฉพาะการกำหนดมาตรฐานการสอบ
บัญชีของรัฐบาล ในระหว่างรับราชการท่านได้มีโอกาสไปประชุมระหว่างประเทศของสถาบัน
การตรวจบัญชีของรัฐที่ประเทศแคนาดา และประเทศสเปน ท่านเป็นผู้บรรยายวิชาการบัญชี
พิสการและการสอบบัญชีในคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๕๔๖ และได้เรียบเรียงตำราเพื่อใช้ในการศึกษาทางวิชาการสอบบัญชีด้วย และ

ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้เป็นศาสตราจารย์พิเศษ ในคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ทางด้านวิชาชีพภาคเอกชน ท่านได้รับการยกย่องจากบรรดาผู้ประกอบการบัญชีและนักธุรกิจ และได้รับเลือกให้เป็นนายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ในระยะเวลาที่ดำรงตำแหน่งนายกสมาคมฯ นี้ ท่านได้เป็นผู้เริ่มการก่อตั้งสหพันธ์นักบัญชีอาเซียน (AFA) ผู้หนึ่ง จึงนับได้ว่าเป็นผู้ที่อุทิศตนเพื่อเสริมสร้างวิชาชีพทางการบัญชีในประเทศไทยให้เป็นปึกแผ่นมั่นคงเป็นที่เห็นประจักษ์อยู่ในปัจจุบัน

ท่านได้จากไปโดยที่มีผู้อาลัยถึงท่านในฐานะที่ท่านเป็นอาจารย์อันเป็นที่รักของศิษย์ ในฐานะที่เป็นผู้รับผิดชอบการบริหารราชการแผ่นดินสมัยหนึ่งในตำแหน่งรัฐมนตรีและประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ในฐานะที่อุทิศตนแก่การสนับสนุนวิชาชีพการบัญชี คุณความดี เมตตาธรรม ความซื่อสัตย์ ความเสียสละเพื่อประเทศชาติ และผลงานด้านต่าง ๆ ของท่านจะเป็นแบบฉบับที่ทุกคนจะต้องระลึกถึงอยู่ตลอดไป

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ขออนุโมทนาในส่วนของกุศลที่เจ้าภาพได้จัดพิมพ์หนังสือเกี่ยวกับมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อเป็นอนุสรณ์ในการพระราชทานเพลิงศพครั้งนี้ สมาคมเชื่อว่าถ้าท่านอาจารย์ได้ทราบด้วยญาณวิถึใดๆ คงจะชื่นชมยินดีและขอกุศลในการบำเพ็ญครั้งนั้นจึงเป็นพลวบัจจัยให้ดวงวิญญาณของท่าน ประสบความสุขตามควรแก่คติวิสัยในสัมปรายภพจงทุกประการ



สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สารบัญ

มาตรฐานการสอบบัญชี

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี

ฉบับที่	เรื่อง	วันที่ให้ถือปฏิบัติ	หน้า
1	มาตรฐานการสอบบัญชี	23 สิงหาคม 2518	1
2	การขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี	1 กันยายน 2522	33
3	การขอหนังสือรับรองจากลูกค้า	1 กันยายน 2522	37
4	กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี	1 กันยายน 2522	43
5	รายงานของผู้สอบบัญชีที่งบการเงินเปรียบเทียบ	30 มิถุนายน 2523	48
6	การวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชี	30 มิถุนายน 2523	58
7	การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	30 มิถุนายน 2523	62
8	การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล	30 มิถุนายน 2523	66
9	การขอยืนยันยอดลูกหนี้	30 มิถุนายน 2524	75
10	การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ	30 มิถุนายน 2524	85
11	ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดตามหาข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ	30 มิถุนายน 2524	101
12	การสอบถามนายความเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี	30 มิถุนายน 2524	108
13	การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชี	31 ธันวาคม 2525	114

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี

ฉบับที่	เรื่อง	วันที่ให้ถือปฏิบัติ	หน้า
14	รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี	31 ธันวาคม 2525	120
15	ความหมายของข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ในรายงานของผู้สอบบัญชี	31 ธันวาคม 2525	129
16	หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี	31 ธันวาคม 2525	134
17	การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี	31 ธันวาคม 2525	139
18	การประเมินประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน	31 มีนาคม 2527	145
19	ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี	31 มีนาคม 2527	157
20	การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในค้ำบัญชีที่มีสาระสำคัญ	31 มีนาคม 2527	160

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1

เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี

ข้อความทั่วไป

งานของผู้สอบบัญชีในปัจจุบันเป็นส่วนประกอบที่สำคัญของการบริหารงานทางการเงินของธุรกิจต่าง ๆ กล่าวคือ งบการเงินซึ่งผู้บริหารงานจัดทำขึ้นแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะเป็นประโยชน์ที่แท้จริงต่อผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องก็ต่อเมื่อได้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบความถูกต้องและแสดงความเห็นอย่างอิสระว่า งบการเงินที่ตรวจสอบได้แสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ เพียงใด

เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นที่เชื่อถือแก่ผู้ใช้งบการเงิน วิชาชีพสอบบัญชีจึงจำเป็นต้องมีแนวทางปฏิบัติงานกำหนดเป็นมาตรฐานไว้ แนวทางปฏิบัติงานดังกล่าวอาจเป็นผลเนื่องมาจากบทบัญญัติของกฎหมายและคำตัดสินของศาล ความต้องการของวงการธุรกิจ รวมทั้งความจำเป็นที่วิชาชีพสอบบัญชีต้องปรับปรุงตนเองให้เหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมทางธุรกิจ

ในประเทศไทย นับแต่ได้ประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๓ เอกเทศสัญญา ตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน ๒๔๗๒ เป็นต้นมา บทบัญญัติลักษณะหุ้นส่วนและบริษัทของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้ บางมาตราได้กำหนดคุณสมบัติวิธีการตรวจสอบและการรายงานไว้บ้าง เช่น

มาตรา ๑๒๐๘ “ผู้สอบบัญชีนั้น จะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทก็ได้ แต่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการงานที่บริษัททำโดยสถานอื่นอย่างหนึ่งอย่างใด นอกจากเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทเท่านั้นแล้ว ท่านว่าจะเลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีหาได้ไม่ กรรมการก็ดี หรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทก็ดี เวลาอยู่ในตำแหน่งนั้น ๆ ก็จะไม่เลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีของบริษัทหาได้ไม่”

บทบัญญัติของมาตรา ๑๒๐๘ นี้ ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ว่า ต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการงานของบริษัท และไม่ใชกรรมการ ตัวแทน หรือลูกจ้างของบริษัท แต่ก็ยังมีได้กล่าวถึงคุณสมบัติในด้านการศึกษาอบรมหรือประสบการณ์ไว้อย่างใด

มาตรา ๑๒๑๓ “ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชีเช่นนั้น ให้ได้ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด” มาตรานี้ได้กำหนดวิธีการตรวจสอบไว้บ้าง แต่ก็ยังไม่ครบถ้วนสมบูรณ์นัก

มาตรา ๑๒๑๔ “ผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยบุคคล และยื่นต่อที่ประชุมสามัญ ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่า ตนเห็นว่างบดุลได้ทำโดยถูกต้องสมควรพึงว่าสำแดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่”

บทบัญญัติมาตรานี้ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีไว้ว่าต้องเสนอรายงานการสอบบัญชีต่อผู้ถือหุ้น และต้องรายงานว่างบดุลได้ทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่เป็นอย่างจริงและถูกต้องหรือไม่ แต่ก็มีได้กล่าวถึงรายงานเกี่ยวกับงบกำไรขาดทุนและความเห็นของผู้สอบบัญชีที่ว่างบดุลได้ทำโดยถูกต้องตามที่เป็นอย่างจริงและถูกต้องนั้น ก็ยังไม่เป็นการเพียงพอแก่ความต้องการของวงการธุรกิจในปัจจุบัน

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ นอกจากจะให้มี “คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี” ขึ้นแล้ว ยังได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ตามมาตรา ๑๕ ซึ่งนับได้ว่าเป็นมาตรฐานเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีได้ส่วนหนึ่ง

กฎกระทรวงว่าด้วยมรรยาทของผู้สอบบัญชีที่ประกาศใช้เมื่อวันที่ ๑๑ มีนาคม ๒๕๒๑ มีข้อกำหนดหลายประการที่มีผลเป็นมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น ข้อที่ไม่ให้ผู้สอบบัญชีรับสอบบัญชีในกิจการที่ตนมีส่วนได้เสีย ไม่ว่าจะเกี่ยวข้องทรัพย์สินหรือตำแหน่งหน้าที่และข้อกำหนดค้ำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีและต้องรายงานถึงการปฏิบัติที่ขัดหรือแย้งกับหลักการบัญชีที่ปรากฏในงบการเงิน

นับตั้งแต่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ตั้งขึ้นเมื่อปี ๒๕๕๑ วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยได้เริ่มมีบทบาทในการควบคุมกันเองเรื่อยมา โดยได้มีการประชุมหรือสัมมนาในทางวิชาการ เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพสอบบัญชีให้ดีขึ้น ธุรกิจระหว่างประเทศที่ได้มาประกอบการค้าในประเทศไทย และต้องการ

รายงานการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานระหว่างประเทศได้มีบทบาทในการเรียกร้องให้วิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยพัฒนาตัวเองให้เป็นที่เชื่อถือแก่ธุรกิจระหว่างประเทศด้วย ในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศเป็นครั้งแรก ซึ่งจัดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ ๒๓ มกราคม ๒๕๐๙ ที่ประชุมได้ลงมติรับมาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งสมาคมเป็นผู้เสนอไว้ทดลองถือปฏิบัติ และได้มีการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชีดังกล่าวอีกครั้งหนึ่งในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ ๒ ในปี ๒๕๑๑ แบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่สมาคมกำหนดขึ้นเมื่อปี ๒๕๐๙ ได้เป็นแบบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือปฏิบัติกันมาจนถึงปัจจุบันนี้

ปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อมาตรฐานการสอบบัญชีในระยะหลังนี้ได้แก่การที่ได้มีพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๑๗ จัดตั้งกิจการตลาดหลักทรัพย์ขึ้นและให้อำนาจคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ในการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียน หรือบริษัทรับอนุญาตปฏิบัติการใด ๆ เพื่อเปิดเผยฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของตน เป็นการเน้นถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อผู้ลงทุนในการที่จะเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างเพียงพอและรวมถึงการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้อยู่ในระดับมาตรฐานที่ดีด้วย

เพื่อให้มาตรฐานการสอบบัญชีซึ่งที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศลงมติรับรองไว้แล้วมีผลใช้บังคับในทางราชการ คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี จึงได้พิจารณาจัดทำเป็นประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๑๙ (พ.ศ. ๒๕๑๘) เมื่อวันที่ ๒๗ มิถุนายน ๒๕๑๘ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้มาตรฐานการสอบบัญชีดังต่อไปนี้เป็นแนวทางปฏิบัติงาน

มาตรฐานทั่วไป

- ข้อ ๑. ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถและมีความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี
- ข้อ ๒. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม
- ข้อ ๓. ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ

มาตรฐานการปฏิบัติงาน

- ข้อ ๔. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบและควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง
- ข้อ ๕. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม
- ข้อ ๖. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอโดยใช้วิธีการตรวจสอบอันเหมาะสมแก่กรณี

มาตรฐานการรายงาน

- ข้อ ๗. ผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจน
- ข้อ ๘. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า งบการเงินที่ได้ตรวจสอบแสดงให้เห็นฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด
- ข้อ ๙. ข้อความและรายการที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าครบถ้วน และถูกต้อง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี

นอกจากมาตรฐานที่กล่าวข้างต้นนี้แล้ว ผู้สอบบัญชียังมียึดถือหลักอื่น ๆ บางประการเป็นแนวทางปฏิบัติงานด้วย เช่น **หลักความสำคัญของข้อมูล และหลักการเสี่ยงภัยเป็นต้น** กล่าวคือ ในการตรวจสอบและรายงาน ผู้สอบบัญชีย่อมต้องให้ความสำคัญแก่รายการหรือข้อมูลที่เป็นจำนวนเงินมากกว่ารายการหรือข้อมูลอื่น ซึ่งมีความสำคัญน้อยกว่า เช่น การตรวจสอบสินค้าคงเหลือของกิจการจำหน่ายสินค้าย่อมได้รับความสนใจยิ่งกว่าการตรวจสอบค่าใช้จ่ายล่วงหน้า ทำนองเดียวกันรายการหรือข้อมูลที่มีการเสี่ยงภัยสูงหรือมีช่องทางทุจริตได้ง่าย ก็ย่อมต้องได้รับความสนใจยิ่งกว่ารายการที่มีการเสี่ยงภัยน้อยกว่า

มาตรฐานทั่วไป

มาตรฐานทั่วไป เป็นมาตรฐานเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและคุณภาพของงานสอบบัญชี รายงานการสอบบัญชีจะเป็นประโยชน์และเป็นที่ยอมรับได้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีมีความสามารถและมีความชำนาญงาน กับปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความเป็นอิสระและระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ความรู้ ความสามารถ และความชำนาญของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๑. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องมีความรู้ความสามารถและมีความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี”

การประกอบวิชาชีพสอบบัญชีต้องการความรู้ความสามารถและความชำนาญงานในวิชาชีพเป็นพิเศษ เช่นเดียวกับการประกอบวิชาชีพสาขาอื่น เช่น แพทย์ หรือทนายความ เป็นต้น บุคคลซึ่งสามารถปฏิบัติงานด้านอื่นสำเร็จลุล่วงมาแล้วด้วยดี หากไม่มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชี การสอบบัญชีและได้รับการศึกษาอบรมมาโดยเฉพาะแล้ว ก็ไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและเสนอความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้โดยถูกต้อง ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีเป็นคุณสมบัติข้อแรกที่สำคัญในการทำหน้าที่ผู้สอบบัญชี ตามปกติความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและการสอบบัญชีที่ได้รับจากการศึกษาในมหาวิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาที่มีการสอนวิชาดังกล่าว เป็นเพียงความรู้พื้นฐานเบื้องต้นเท่านั้น การศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมต้องกระทำต่อเนื่องกันตลอดเวลาที่ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีอยู่ นอกจากนี้ผู้ซึ่งจะทำหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ดีนั้นจะต้องเคยผ่านการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้วอย่างเพียงพอด้วยการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีจะช่วยให้ผู้ฝึกหัดงานเกิดความชำนาญในการตรวจสอบและได้มีโอกาสพบปัญหาต่าง ๆ มากพอสมควร อันจะทำให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีได้โดยมี ประสิทธิภาพและวินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ ได้โดยถูกต้องและมีความเชื่อมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ของตนยิ่งขึ้น เกี่ยวกับมาตรฐานข้อนี้ พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ กำหนดคุณสมบัติของผู้ซึ่งจะขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไว้ในมาตรา ๑๕ ดังนี้ คือ

“ผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ต้อง

(๑) เป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชีหรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือเป็นผู้ได้รับปริญญา หรือประกาศนียบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(๒) เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(๓) มีอายุยี่สิบปีบริบูรณ์แล้ว

(๔) มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้

(๕) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(๖) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีที่ ก.บช. เห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

(๗) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ และ

(๘) ไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสมหรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี”

บทบัญญัติข้างต้นนี้ กำหนดคุณสมบัติที่สำคัญของผู้สอบบัญชีไว้ว่าต้องมีความรู้ความสามารถและความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี ในส่วนที่เกี่ยวกับความรู้ความสามารถนั้น ผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ต้องเป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีในสาขาวิชาอื่นที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นว่ามีความรู้ความสามารถสมควรให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

ในส่วนที่เกี่ยวกับความชำนาญงานนั้น บทบัญญัติข้างต้นกำหนดว่าผู้ซึ่งจะขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชีมาแล้ว โดย ก.บช. เห็นว่าทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ บทบัญญัตินี้เน้นถึงความสำคัญของการฝึกหัดงานสอบบัญชีว่าความชำนาญงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชีมิได้ขึ้นอยู่กับการศึกษาทางการบัญชีอย่างเดียว แต่จะต้องมีการฝึกหัดงานกับสำนักงานสอบบัญชีอีกส่วนหนึ่งด้วย

ข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๑๔) กำหนดว่า ผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบ บัญชีรับอนุญาตต้องฝึกหัดงาน สอบบัญชีธุรกิจที่กฎหมายบัญญัติให้มีการ สอบบัญชีมาแล้วเป็น เวลาต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า ๒ ปีบริบูรณ์ และมีเวลาฝึกหัดงานไม่น้อยกว่า ๒,๐๐๐ ชั่วโมง โดย ให้เริ่มฝึกหัดงานในระหว่างการศึกษาเพื่อรับปริญญา หรือหลังจากได้รับปริญญาแล้ว และต้อง เป็นผู้ผ่านการทดสอบวิชาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี สำหรับผู้ได้รับปริญญาทางการ บัญชีและเพิ่มวิชาความรู้กฎหมายที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี สำหรับผู้ได้รับปริญญา ทางการบัญชีจากสถาบันการศึกษาในต่างประเทศ ส่วนผู้ได้รับปริญญาในสาขาวิชาอื่นที่มีการ ศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่ง ก.บช. เห็นสมควรรับขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ ต้องเข้า รับการทดสอบวิชาการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการสอบบัญชี วิชาหลักการบัญชี วิชาการสอบบัญชี และวิชาความรู้กฎหมายที่ใช้ในการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

ความเป็นอิสระ

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๒ กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วย ความอิสระและเที่ยงธรรม”

ในการตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องเป็นอิสระในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับลูกค้า เพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารงานและผู้ถือหุ้น และเป็นประโยชน์แก่เจ้าหนี้ผู้ลงทุนและผู้เกี่ยวข้องด้วย ความเป็นอิสระในที่นี้หมายถึงการที่ผู้ สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบและใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่ เพียงพอ ตลอดจนแสดงความเห็นของตนได้โดยปราศจากความลำเอียง เพื่อให้ความเที่ยงธรรม แก่บุคคลทุกฝ่าย ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าเกิดขึ้นได้เมื่อผู้สอบ บัญชีละเว้นความสัมพันธ์บางอย่างกับลูกค้าที่ตนตรวจสอบบัญชี ซึ่งรวมทั้งความสัมพันธ์นั้นจะ ทำให้บุคคลภายนอกเชื่อว่าผู้สอบบัญชีไม่อาจปฏิบัติงานโดยอิสระได้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๒๐๘ บัญญัติว่า ผู้สอบบัญชีต้องไม่มีส่วน ได้เสียในกิจการที่บริษัททำ ไม่เป็นกรรมการ ตัวแทนหรือลูกจ้างของบริษัท บทบัญญัติมาตรานี้ถือหลักที่ว่า การเป็นกรรมการของบริษัท หรือมีตำแหน่งหน้าที่การงานในบริษัท ย่อมทำให้ บุคคลนั้นขาดความเป็นอิสระ ไม่อาจเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทนั้นได้

พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๑๕ (๘) บัญญัติว่า “ผู้สอบบัญชีต้องไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี” มีปัญหาว่าอาชีพใดบ้างที่จะทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี ในการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศ ได้มีการอภิปรายว่า อาชีพนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์เป็นอาชีพที่ทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี เพราะอาจทำให้เกิดความลำเอียงในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับบริษัทที่ตนเป็นนายหน้าซื้อขายก็ได้

กฎกระทรวงว่าด้วยมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ข้อ ๑. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องไม่รับสอบบัญชีในกิจการซึ่งตนมีส่วนได้เสีย ไม่ว่าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือตำแหน่งหน้าที่” ซึ่งหมายถึงว่านอกจากผู้สอบบัญชีจะต้องไม่มีตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตนตรวจสอบแล้วยังต้องไม่เป็นผู้ถือหุ้นหรือหุ้นส่วนในกิจการที่ตนตรวจสอบอีกด้วย นับว่าเป็นการเหมาะสมกับความต้องการของวงการธุรกิจในปัจจุบัน ที่ให้รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนและบุคคลอื่น ๆ อีกด้วย

ตามบทบัญญัติที่กล่าวข้างต้นนี้ อาจสรุปได้ว่าความสัมพันธ์กับลูกค้าที่ทำให้ผู้สอบบัญชีไม่อาจปฏิบัติงานได้อย่างอิสระและเที่ยงธรรม ได้แก่การมีตำแหน่งหน้าที่การงานและการถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในกิจการที่ตนตรวจสอบ รวมทั้งต้องไม่ประกอบอาชีพอื่นจะทำให้ตนขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชีของกิจการนั้น ๆ

ความระมัดระวังรอบคอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๓. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีด้วยความระมัดระวังรอบคอบ”

ความรับผิดชอบที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและเสนอรายงานด้วยความระมัดระวังนี้ เกิดขึ้นเนื่องจากผู้สอบบัญชีเสนอบริการต่อลูกค้าในฐานะเป็นผู้ชำนาญการ ซึ่งลูกค้าจ้างผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานโดยหวังว่า ผู้สอบบัญชีจะใช้ความระมัดระวังเป็นพิเศษเยี่ยงผู้ชำนาญการ ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่อทำให้เกิดเสียหายแก่ลูกค้า ผู้สอบบัญชีย่อมต้องรับผิดชอบในความเสียหายอันเกิดจากความประมาทเลินเล่อ

การปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบยังหมายความรวมถึงการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้ตรงตามความเป็นจริง และแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องตามที่ควรเพียงใดจากหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบอย่างแท้จริง

ปัญหาจึงมีว่าในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามหลักการอะไรจึงจะถือว่าเป็นการใช้ความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอแล้ว เกี่ยวกับปัญหานี้ ถ้าผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการตรวจสอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทั้งหลายจักต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์นั้น ๆ แล้ว ก็น่าจะถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังและรอบคอบเพียงพอแล้ว การที่จะพิจารณาว่าผู้สอบบัญชีได้ใช้ความระมัดระวังเพียงพอหรือไม่ จึงต้องขึ้นอยู่กับพฤติการณ์และสิ่งแวดล้อมแต่ละกรณีไป ตลอดจนพิจารณาถึงวิธีปฏิบัติโดยทั่วไปเกี่ยวกับเรื่องนั้นด้วย เป็นต้นว่าการตรวจนับตัวเงินสด การยืนยันยอดลูกหนี้ หรือการตรวจนับสินค้าคงเหลือ กรณีเหล่านี้ยอมรับกันในทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชีว่า ผู้สอบบัญชีพึงต้องกระทำ ถ้าหากว่าผู้สอบบัญชีคนใดละเลยไม่ตรวจนับเงินสด หรือไม่ยืนยันยอดลูกหนี้ ย่อมถือไม่ได้ว่าผู้สอบบัญชีคนนั้นได้ใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบบัญชี ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ใช้ความระมัดระวังดังกล่าวมานี้ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบตามกฎหมาย เมื่อก่อให้เกิดความเสียหายขึ้น

ทำนองเดียวกัน ในการเสนอรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไป และด้วยความระมัดระวังรอบคอบตามวิสัยและพฤติการณ์ ถ้าผู้สอบบัญชีใช้ความระมัดระวังรอบคอบเท่าที่จะต้องใช้ ในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีก็ไม่ควรจะต้องรับผิดชอบต่อผู้ใดอีก ถ้ามีการเสียหายเกิดขึ้นแก่ผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ที่ใช้รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นที่น่าสังเกตว่าการเสนอรายงานการสอบบัญชีนั้นจะให้เหมาะสมและใช้ได้ทุกกรณีย่อมเป็นไปไม่ได้ ผู้ที่จะใช้งบการเงินเป็นหลักตัดสินใจให้กู้ยืมหรือลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทจะต้องใช้ความระมัดระวังของตนเองตามสมควรด้วย เพราะบุคคลที่ใช้งบการเงินเป็นหลักในการตัดสินใจเกี่ยวกับบริษัท แต่ละคนต่างต้องการข้อมูลที่เปิดเผยในทางการเงินแตกต่างกัน เป็นต้นว่า ฝ่ายบริหารอาจมีความจำเป็นต้องรักษาความลับบางอย่างเพื่อ

ประโยชน์ในการวางแผนงานของตน อย่างไรก็ตาม เกี่ยวกับปัญหาที่ผู้สอบบัญชีต้องให้ความระมัดระวังที่จะไม่ให้มีการเข้าใจผิดหรือหลงผิดเกิดขึ้นจากงบการเงินนั้น

ดังนั้น ถ้าผู้สอบบัญชีรู้อยู่แล้วว่าฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการไม่ตรงต่อความจริง แต่แสดงความเห็นว่าถูกต้อง เช่นนี้ผู้สอบบัญชีก็อาจต้องรับผิดชอบตามกฎหมายในทางแพ่งและอาญา ถ้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ซึ่งใช้งบการเงินและรายงานการสอบบัญชีเป็นหลักในการตัดสินใจ ความรับผิดชอบทางอาญา มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญามาตรา ๒๖๙ ว่า “ผู้ใดในการประกอบกิจการ ในวิชาแพทย์ กฎหมาย บัญชี หรือวิชาชีพอื่นใด ทำคำรับรองเป็นเอกสารเท็จ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปีหรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” และพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด มาตรา ๓๑ บัญญัติไว้ว่า “ผู้สอบบัญชีใดของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือบริษัทจำกัด รับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

มาตรฐานการปฏิบัติงาน

การวางแผนการตรวจสอบ

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๔. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบและควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง”

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรวางแผนล่วงหน้าเพื่อให้สามารถทำงานส่วนใหญ่ได้ก่อนวันปีบัญชีสิ้นปี รวมทั้งวางแผนเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้ำคงเหลือของลูกค้านำด้วย การปฏิบัติงานโดยมีแผนงานช่วยให้การตรวจสอบแล้วเสร็จเร็วยิ่งขึ้น และหากมีปัญหาเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีอย่างหนึ่งอย่างใดอันมีผลกระทบต่องบการเงินแล้ว ก็จะได้แก้ไขวิธีการปฏิบัติเช่นนั้นได้ทันท่วงที

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้านั้นในระยะเวลาใกล้หรือภายหลังวันสิ้นปี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าตนจะสามารถตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมเพื่อแสดงความเห็นได้โดยไม่มีเงื่อนไขหรือไม่ และถ้าจำเป็นก็ควรแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงขอบเขตการตรวจสอบที่อาจถูกจำกัด อันจะเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข หรือแจ้งว่าตนไม่สามารถแสดงความเห็นได้

จากการวางแผนการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสามารถทดสอบรายการบัญชีส่วนใหญ่ได้ในระหว่างปีเพื่อให้ทราบว่ากรจัดทำบัญชีของลูกค้านั้นมีความเชื่อถือได้เพียงใดและหากมีข้อบกพร่องหรือปัญหาอย่างใดก็จะได้พิจารณากำหนดวิธีการตรวจสอบตอนสิ้นปีให้เหมาะสมได้ การตรวจสอบบัญชีบางประเภทที่มีรายการไม่มาก ควรใช้วิธีวิเคราะห์บัญชีและตรวจสอบหลักฐานประกอบรายการในบัญชี แทนที่จะใช้การทดสอบรายการในบัญชี

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบส่วนใหญ่ในระหว่างปี และลูกค้านำมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ การตรวจสอบที่จะต้องกระทำในตอนสิ้นปี อาจจำกัดเพียงเปรียบเทียบยอดตามบัญชีเมื่อวันสิ้นปี กับยอดตามบัญชี ณ วันสิ้นเดือนก่อนเดือนสุดท้ายของปี เพื่อติดตามสอบสวนรายการที่ผิดปกติและรายการที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นจำนวนเงินมาก ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องแน่ใจว่าการควบคุมภายใน ณ วันสิ้นปีคงยังมีประสิทธิภาพเช่นเดิม ในกรณีที่สงสัยก็อาจต้องทดสอบรายการบัญชีเพิ่มเติมก็ได้

ในกรณีที่กิจการมิได้จัดทำงบการเงินระหว่างปี และจัดทำรายการปรับปรุงกับงบการเงินปีละครั้ง ณ วันสิ้นปี การวางแผนงานตรวจสอบระหว่างปีย่อมจำกัดเพียงการทดสอบรายการบัญชี เพื่อให้ทราบถึงความเรียบร้อยของการจัดทำบัญชีโดยทั่วไป และความถูกต้องของบัญชีรายละเอียดต่าง ๆ ส่วนการพิสูจน์ความถูกต้องของรายการต่าง ๆ ในงบการเงินนั้นต้องกระทำภายหลังวันสิ้นปี เมื่อลูกค้าได้ปรับปรุงบัญชีต่าง ๆ แล้ว

การวางแผนงานตรวจสอบ มีความมุ่งหมายเพื่อให้วิธีการตรวจสอบด้านต่างๆ มีความสัมพันธ์กัน เช่น ตรวจสอบบัญชีเงินสดพร้อมกับตรวจสอบเงินฝากธนาคาร ทั้งนี้รวมถึงการตรวจสอบโดยไม่ให้พนักงานของลูกค้ารู้ตัว เพื่อให้ทราบถึงความถูกต้องของทรัพย์สินที่อาจเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่ายด้วย

การควบคุมผู้ช่วยมีความสำคัญต่อผลการปฏิบัติงานเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เพราะสำนักงานสอบบัญชีย่อมมีพนักงานตรวจสอบเป็นผู้ช่วยปฏิบัติงาน และผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติงานโดยประมาณเงินเหลือของผู้ช่วยของตนด้วย เมื่อได้มอบหมายให้ผู้ช่วยปฏิบัติงานตรวจสอบส่วนหนึ่งส่วนใดแล้ว จำเป็นต้องมีการควบคุมงานและสอบทานงานของผู้ช่วยโดยผู้ที่มีประสบการณ์ การควบคุมและสอบทานงานของผู้ช่วยนี้จะกระทำมากน้อยเพียงใด แล้วแต่ขนาดของงานและความรับผิดชอบที่มอบหมาย ผู้สอบบัญชีที่ต้องรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงินของลูกค้าในขั้นสุดท้าย จำเป็นต้องใช้ประสบการณ์ของตนพิจารณาว่าผลงานที่ผู้ช่วยปฏิบัตินั้นมีความเหมาะสมเพียงพอแล้วหรือไม่

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๕. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม”

การศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการโดยผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสมและอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถเสนอข้อสังเกตต่อลูกค้าเพื่อปรับปรุงการควบคุมภายในให้ดีขึ้นด้วย

อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องระลึกอยู่เสมอว่าวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั้น ก็เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบงบการเงินได้

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ส่วนการศึกษาการควบคุมภายในเพื่อเสนอข้อสังเกตต่อลูกค้านั้น ถือเป็นบริการพิเศษนอกเหนือจากการตรวจสอบบัญชีตามปกติ และจะกระทำต่อเมื่อมีข้อตกลง โดยเฉพาะกับลูกค้า

การควบคุมภายในหมายถึงแผนจัดแบ่งส่วนงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานกันและมาตรการต่าง ๆ ที่ถือปฏิบัติในกิจการ เพื่อดูแลรักษาทรัพย์สิน ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน และส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่ผู้บริหารงานได้วางไว้

การควบคุมภายในตามความหมายข้างต้นอาจแบ่งออกได้เป็น

๑. การควบคุมด้านบริหาร หมายถึงการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวกับการอนุมัติรายการ โดยผู้บริหารงานอันเป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่จะดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมายของกิจการ

๒. การควบคุมด้านบัญชี หมายถึงการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวกับการดูแลรักษาทรัพย์สินและความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชี เพื่อให้

- ก. รายการบัญชีได้เป็นไปตามการอนุมัติของผู้บริหารงาน
- ข. ได้มีการบันทึกรายการบัญชีที่จำเป็นเพื่อให้จัดทำงบการเงินได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเพื่อให้มีการควบคุมทรัพย์สิน
- ค. การใช้ทรัพย์สินจะกระทำได้โดยการอนุมัติของผู้บริหารงาน
- ง. มีการตรวจสอบทรัพย์สินต่าง ๆ ที่มีอยู่จริงเป็นครั้งคราว และสอบสวนข้อแตกต่าง

ผู้สอบบัญชีรับผิดชอบประเมินประสิทธิภาพเฉพาะการควบคุมภายในด้านบัญชีเพราะมีผลโดยตรงต่อความถูกต้องของงบการเงินที่ตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีย่อมต้องติดตามผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมด้านบริหารที่มีผลกระทบต่องบการเงินด้วย

ในการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีต้องศึกษาให้ทราบถึงระบบการควบคุมภายในที่กิจการวางไว้เสียก่อน แล้วติดตามทดสอบว่าได้มีการถือปฏิบัติตามการควบคุมภายในนั้นหรือไม่ การศึกษาระบบการควบคุมภายใน อาจกระทำโดยสอบถามเจ้าหน้าที่ของลูกค้า และศึกษาระเบียบกับคู่มือทำงานที่มีอยู่ ผลการศึกษาระบบการควบคุมภายในนี้ ผู้สอบบัญชีอาจบันทึกไว้เป็นคำตอบของแบบสอบถาม บันทึกย่อหรือผังทางเดินของงาน

ก็ได้ หลังจากนั้นผู้สอบบัญชีจะทดสอบรายการบัญชีเพื่อให้ทราบว่า ระบบการควบคุมภายใน มีความเหมาะสมแล้วหรือไม่ และควรใช้วิธีการตรวจสอบกับปริมาณการตรวจสอบอย่างไรจึง จะเหมาะสมแก่กรณีนั้น

หลักฐานที่เพียงพอ

มาตรฐานการสอบบัญชี ข้อ ๖. กำหนดว่า “ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการตรวจสอบอันเหมาะสมแก่กรณี”

งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีได้แก่การรวบรวมหลักฐานจากการตรวจสอบจนเป็นที่เพียงพอแก่การที่ผู้สอบบัญชีจะแสดงความเห็นว่า งบการเงินที่ทำการตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด ความเพียงพอของหลักฐานขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้สอบบัญชี ทำให้หลักฐานทางการสอบบัญชีแตกต่างจากหลักฐานทางกฎหมาย ซึ่งมีวิธีการกำหนดไว้แน่นอนว่าข้อเท็จจริงอย่างไร จึงเป็นหลักฐานที่ศาลรับไว้พิจารณาได้

หลักฐานที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินได้ประกอบด้วยหลักฐานทางบัญชีและหลักฐานประกอบต่าง ๆ หลักฐานทางบัญชีได้แก่สมุดบัญชีต่าง ๆ เอกสารประกอบรายการบัญชีและกระดาษทำการแสดงการคำนวณ เป็นต้น ถ้าพึ่งแต่เอกสารทางบัญชีอย่างเดียวย่อมไม่เป็นที่เพียงพอ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องหาหลักฐานประกอบต่าง ๆ เช่น การสอบถาม รายงานการประชุม สัญญา คำรับรองของบุคคลภายนอก และการตรวจนับทรัพย์สิน

หลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ ต้องมีความสมบูรณ์และสัมพันธ์กับรายการที่ตรวจสอบ ความสมบูรณ์ของหลักฐานดังกล่าวยังขึ้นอยู่กับกรณีแวดล้อมที่ได้หลักฐานนั้นมาและความเชื่อถือได้ของหลักฐานแต่ละประเภทก็อาจมีข้อยกเว้นได้ หลักในการพิจารณาถึงความสมบูรณ์ของหลักฐาน คือ

ก. หลักฐานที่ได้จากแหล่งภายนอกกิจการ ย่อมเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานจากภายในกิจการ

ข. ข้อมูลทางบัญชีและงบการเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้ระบบการควบคุมภายในที่ดีย่อมเป็นที่เชื่อถือได้มากกว่ากรณีที่เกิดการควบคุมภายในไม่ดี

ค. หลักฐานที่ผู้สอบบัญชีได้โดยอิสระ เช่น การตรวจนับทรัพย์สินและการคำนวณตัวเลข ย่อมเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานที่ผ่านมือบุคคลอื่นมาแล้ว

หลักฐานที่เชื่อถือได้ดังกล่าว จะต้องเป็นที่เพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีที่จะแสดงความเห็นได้ ในการพิจารณาความเพียงพอของหลักฐานนี้ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องคำนึงถึงลักษณะของรายการ ความสำคัญของข้อมูลและการเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดขึ้นได้

ข้อพิจารณาที่สำคัญในการรวบรวมหลักฐานที่เพียงพอ ได้แก่การที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จภายในเวลาอันสมควร และไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายจนเกินความจำเป็น ในการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานเพิ่มเติมนั้น ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประโยชน์ที่ได้รับคุ้มกับค่าใช้จ่ายและเวลาที่เสียไปหรือไม่ แต่ในกรณีที่ยังขาดหลักฐานที่สำคัญอยู่ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องตรวจสอบเพิ่มเติมให้ได้หลักฐานนั้น แม้ว่าจะต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นก็ตาม

ในปัจจุบันนี้ การยืนยันยอดลูกหนี้และการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี และหากผู้สอบบัญชีมิได้ยืนยันยอดลูกหนี้หรือตรวจนับสินค้าคงเหลือแล้ว ย่อมต้องรับผิดชอบในความเพียงพอของหลักฐานเพื่อที่ตนจะสามารถแสดงความเห็นได้

การยืนยันยอดลูกหนี้ ได้แก่การติดต่อเป็นหนังสือไปยังลูกหนี้ในระหว่างปี หรือภายหลังวันสิ้นปี เพื่อให้ทราบถึงความถูกต้องของยอดลูกหนี้ ณ วันยืนยัน ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีที่ขอให้ลูกหนี้ตอบยืนยันว่ายอดเงินเป็นหนี้ถูกต้องหรือไม่ หรือให้ลูกหนี้ตอบเฉพาะเมื่อเห็นว่ายอดเป็นหนี้ที่แจ้งไปไม่ถูกต้อง

ในกรณีที่ลูกหนี้รายสำคัญมิได้ตอบยืนยันหนี้ จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เช่น ตรวจสอบการรับชำระหนี้ในภายหลัง หลักฐานใบส่งของ และหลักฐานอื่น ๆ เป็นต้น

ในกรณีที่กิจการทราขายปริมาณสินค้าคงเหลือได้โดยการตรวจนับ ณ วันสิ้นปี หรือ ณ วันหนึ่งวันใดใกล้เคียงกับวันสิ้นปี ผู้สอบบัญชีย่อมเข้าร่วมในการตรวจนับสินค้านั้น โดยสังเกตการณ์ ทดสอบการนับและสอบถาม เพื่อให้พอใจในความเหมาะสมของการตรวจนับสินค้า และทราบว่าตนควรเชื่อถือในปริมาณและคุณภาพของสินค้าคงเหลือได้เพียงใด

กิจการบางแห่งจัดทำบัญชีคุมสินค้าเพื่อให้ทราบยอดสินค้าคงเหลือ และมีการตรวจนับสินค้าบางส่วนหมุนเวียนจนครบในระยะเวลาหนึ่งปี ในกรณีเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีต้อง

พิจารณาว่าระบบการควบคุมสินค้ามีประสิทธิภาพ และเข้าร่วมสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือตามความจำเป็นด้วย

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมิได้สังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือตามที่ได้กล่าวข้างต้น จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้ทราบถึงปริมาณสินค้าคงเหลือ เพราะการทดสอบรายการบัญชีเพียงอย่างเดียวไม่ช่วยให้ทราบปริมาณสินค้าคงเหลือได้ วิธีการตรวจสอบอย่างอื่นได้แก่การสอบทานวิธีการและผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือที่ถูกค่าได้ทำขึ้น ทดสอบรายการรับจ่ายสินค้าบางส่วน รวมทั้งตรวจนับสินค้าบางรายการด้วยตนเองในภายหลังด้วย

เพื่อบันทึกหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องมีกระดาษทำการ ซึ่งจัดทำขึ้นสำหรับงานตรวจสอบแต่ละราย กระดาษทำการนี้แสดงว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว และใช้เป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี

โดยทั่วไปแล้ว กระดาษทำการย่อมมีข้อมูลแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี แต่ส่วนใหญ่ มักแสดงข้อมูลและรายละเอียดดังนี้

- ก. ข้อมูลที่แสดงว่างบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแสดงรายการตรงกับสมุดบัญชีของลูกค้า
- ข. ได้มีการวางแผนการตรวจสอบ ควบคุม และสอบทานงานโดยถูกต้อง
- ค. ได้มีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้เหมาะสม
- ง. วิธีการตรวจสอบที่ใช้ ทำให้ได้หลักฐานที่เพียงพอ
- จ. ข้อสงสัยหรือรายการผิดปกติที่ตรวจพบ ได้มีการแก้ไขหรือปฏิบัติอย่างไร
- ฉ. ข้อสังเกตของผู้สอบบัญชีแสดงถึงความเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่ตรวจสอบ

กระดาษทำการดังกล่าวเป็นสมบัติของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องเก็บรักษาไว้เพื่ออ้างอิงถึงตามความจำเป็นของวิชาชีพ ในที่นี้อาจอนุโลมถือตามระยะเวลาที่กฎหมายว่าด้วยการบัญชี ให้เก็บรักษาเอกสารไว้ไม่น้อยกว่าสิบปี

มาตรฐานการรายงาน

มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับการรายงานของผู้สอบบัญชี กำหนดว่า

- ข้อ ๗. ผู้สอบบัญชีต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงาน ตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยรัดกุมและชัดเจน
- ข้อ ๘. ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินที่ได้ตรวจสอบ แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด
- ข้อ ๙. ข้อความและรายการที่แสดงไว้ในงบการเงินให้ถือว่าครบถ้วนและถูกต้อง เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการสอบบัญชี

รายงานการสอบบัญชีเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อผู้บริหารงาน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในเรื่องนี้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้ทราบโดยชัดเจนว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด และมีการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็น เพื่อมิให้เกิดการเข้าใจผิดในงบการเงินขึ้นได้ และเพื่อกำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในงานตรวจสอบแต่ละรายโดยแน่นอน

การตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี เป็นการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีไว้ในรายงานของตนว่า งบการเงินที่ได้ตรวจสอบ แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด เพื่อที่จะแสดงความเห็นเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานตรวจสอบจนได้หลักฐานที่เพียงพอแล้ว

การตรวจสอบที่ครบถ้วนสมบูรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี หมายถึงการใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีในประเทศไทยพึงใช้โดยปกติแล้ว วิธีการตรวจสอบดังกล่าวย่อมพัฒนาไปตามประเพณีการค้าและความต้องการของวงการธุรกิจในประเทศไทย และต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายไทยด้วย ในกรณีที่ตรวจสอบกิจการขนาดใหญ่มีราย

การบัญชีเป็นจำนวนมาก ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบรายการบัญชีบางส่วนเพื่อวินิจฉัยว่าจะให้ความเชื่อถือในข้อมูลทางบัญชีทั้งหมดได้เพียงใด และในกรณีที่วิธีการตรวจสอบที่เลือกปฏิบัติได้หลายวิธี ต้องเลือกใช้วิธีการตรวจสอบทุกอย่างที่จำเป็น เพื่อให้ได้หลักฐานโดยครบถ้วน

ขอบเขตการปฏิบัติงานยังขึ้นอยู่กับ การประเมิน ประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการด้วย กรณีที่กิจการมีการควบคุมภายในไม่รัดกุมหรือมีเหตุการณ์ที่น่าสงสัย จำเป็นต้องติดตามตรวจสอบข้อเท็จจริงให้ถึงที่สุดด้วย

ประเภทของธุรกิจที่ตรวจสอบ เป็นข้อพิจารณาอีกประการหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีควรต้องคำนึงถึง เช่น กิจการผลิตรถยนต์ย่อมมีปัญหาในการตรวจสอบแตกต่างไปจากกิจการจำหน่ายสินค้า เพื่อที่จะตรวจสอบกิจการแต่ละประเภทให้ได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องมีประสบการณ์หรือหาความรู้เพิ่มเติมเกี่ยวกับปัญหาโดยเฉพาะของธุรกิจที่ตนตรวจสอบ ในกรณีนี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจะได้พิจารณาให้ความช่วยเหลือแก่สมาชิก โดย จัดทำคำแนะนำการตรวจสอบบัญชีของธุรกิจประเภทที่มีความสำคัญ

งบการเงินที่ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ผู้สอบบัญชีกล่าวถึงความถูกต้องของงบการเงินที่ตรวจสอบโดยแสดงความเห็นว่า งบการเงินได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หลักการบัญชีดังกล่าวหมายถึงวิธีการบัญชีที่ถือปฏิบัติด้วย ผู้สอบบัญชีจะต้องมีโอกาสได้ตรวจสอบบัญชีและหลักฐานอื่น ๆ เสียก่อน จึงจะสามารถแสดงความเห็นเช่นนั้นได้

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึงหลักการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยกฎหมายหรือวิชาชีพสอบบัญชี หลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีซึ่งทางราชการกำหนดขึ้น หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยลงมติให้ปฏิบัติ ย่อมมีผลผูกมัดผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน ในบางกรณี หลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปอาจมีทางเลือกปฏิบัติได้หลายอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทราบถึงหลักการบัญชีต่าง ๆ เหล่านั้นเป็นอย่างดี และในบางกรณี หลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปอาจใช้ได้เฉพาะกรณีเท่านั้น

การถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น ผู้สอบบัญชียังต้องรับผิดชอบแสดงด้วยว่าได้มีการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีในปีที่

ตรวจสอบเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ การกล่าวถึงการปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อนมีความมุ่งหมายอยู่ ๒ ประการ คือ

ก. เพื่อให้ผู้อ่านงบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินปีปัจจุบันกับงบการเงินปีก่อนได้ โดยไม่ถูกรบกวนกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีในปีปัจจุบัน

ข. หากมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีในปีปัจจุบัน ก็ให้รายงานถึงการเปลี่ยนแปลงเช่นนั้น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบไว้

ความสำคัญของการรายงานถึงการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน จึงอยู่ที่การเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปี อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี งบการเงินในปีปัจจุบันไม่อาจเปรียบเทียบกับปีก่อนได้ แต่ก็มีข้อเรื่องให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบรายงานไว้

การเปลี่ยนแปลงที่ทำได้ให้งบการเงินเปรียบเทียบกันไม่ได้ และมีผลต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน ได้แก่

ก. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี หมายถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีที่ใช้ในปีปัจจุบันแตกต่างไปจากที่ใช้ในปีก่อน เช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาจากวิธีเส้นตรงมาเป็นวิธียอดลดลง สำหรับทรัพย์สินทั้งสิ้นในประเภทเดียวกัน หรือเฉพาะที่ซื้อใหม่

ข. การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน ได้แก่กรณีที่จัดทำงบการเงินรวมแทนงบการเงินแยกต่างหากของแต่ละกิจการ การเปลี่ยนแปลงบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทที่จะจัดทำงบการเงินรวม และการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนถือหุ้นในบริษัทย่อย เช่น จากวิธีราคาทุนเป็นวิธีมูลค่าตามบัญชีของหุ้น เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดตั้ง การซื้อหุ้น หรือการจำหน่ายหุ้นในบริษัทย่อยหรือในธุรกิจอื่น

ค. การแก้ไขหลักการบัญชีที่ผิด ได้แก่การเปลี่ยนแปลงมาถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ถูกต้องแทนหลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้อง

ง. การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่สืบเนื่องมาจากประมาณการที่เปลี่ยนแปลงไป

การเปลี่ยนแปลงที่ทำได้ให้งบการเงินเปรียบเทียบกันไม่ได้ แต่ไม่มีผลต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน ได้แก่

ก. การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี เช่น การประมาณอายุการใช้งานของทรัพย์สินถาวรและสำรองหนี้สูญ เป็นต้น อันเนื่องมาจากปรากฏการณ์ใหม่ และประสบการณ์หรือข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติมการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว แม้จะมีผลทำให้เปรียบเทียบงบการเงินระหว่างปีไม่ได้ก็ตาม แต่ก็ ไม่เกี่ยวกับการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน อย่างไรก็ตาม ถ้าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมี ผลสำคัญต่องบการเงินก็ต้องเปิดเผยไว้เป็นหมายเหตุในงบการเงินด้วย

ข. การแก้ไขข้อผิดพลาดที่ไม่เกี่ยวกับหลักการบัญชี ได้แก่ข้อผิดพลาดเนื่องมาจากการคำนวณผิดพลาด และการใช้ข้อเท็จจริงที่คลาดเคลื่อน ซึ่งไม่เกี่ยวกับหลักการบัญชี

ค. การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการจัดประเภทรายการใหม่ การจัดประเภทรายการในงบการเงินปีปัจจุบันที่แตกต่างจากปีก่อน หากเป็นเรื่องสำคัญจะต้องเปิดเผยไว้เป็นหมายเหตุในงบการเงิน การจัดประเภทรายการของงบการเงินปีก่อนให้สอดคล้องกับรายการในงบการเงินปีปัจจุบัน ทำให้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินได้ดีขึ้น แต่ไม่เกี่ยวกับเรื่องการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

ง. การเปลี่ยนแปลงแบบและการแสดงรายการของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน นอกจากกรณี ที่เปลี่ยนจากการแสดงการรับจ่ายเงินสดเป็นทุนหมุนเวียน ที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง

จ. ภาวะการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ต้องมีการปรับปรุงหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติ

ฉ. การเปลี่ยนแปลงที่จะมีผลสำคัญในอนาคต ควรเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น

รอบระยะเวลาบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการรายงานว่าได้มีการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ หมายถึงการเปรียบเทียบหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติในปีปัจจุบันกับในปีก่อนหนึ่งปี ไม่ว่าจะเสนองบการเงินปีก่อนเปรียบเทียบไว้หรือไม่ก็ตาม ในกรณีที่ผู้สอบบัญชี



3961105716

สมบัติห้องสมุดรัฐสภา

ต้องแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินซึ่งจัดทำเปรียบเทียบตั้งแต่ ๒ ปีขึ้นไป ผู้สอบบัญชีต้องกล่าวไว้ในรายงานว่าหลักการบัญชีที่ใช้ในแต่ละปีได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอเช่นเดียวกันหรือไม่ และถ้าได้แสดงงบการเงินของปีก่อนไว้พร้อมกับงบการเงินของปีต่าง ๆ ที่รายงาน ให้รายงานด้วยว่าได้มีการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีในปีต่าง ๆ ที่รายงานเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่

ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีสำหรับปีที่ปิดบัญชีเป็นครั้งแรกนับแต่เริ่มดำเนินงาน ผู้สอบบัญชีย่อมไม่ต้องกล่าวไว้ในรายงานว่าได้มีการปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

การเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงิน

ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงิน เนื่องจากว่างบการเงินที่ถูกต้องตามที่ควรนั้น นอกจากจะทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ยังต้องแสดงข้อความและรายการต่าง ๆ อย่างเพียงพอด้วย มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีมีหน้าที่แจ้งไว้ในรายงานการตรวจสอบบัญชี การเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินเป็นหน้าที่ของผู้บริหารงาน เพื่อมิให้เกิดการหลงผิดแก่ผู้ใช้งบการเงินที่มีความรู้ทางธุรกิจและการเงินตามสมควร

การเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินหมายความถึงแบบของงบการเงิน การจัดรายการและข้อมูลในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน ศัพท์ที่ใช้ รายละเอียดที่จำเป็น หลักเกณฑ์การแสดงราคาสินค้าและทรัพย์สินถาวร ภาวะผูกพันเหนือทรัพย์สิน เงินปันผลที่จะต้องประกาศจ่าย ข้อจำกัดการจ่ายเงินปันผล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น การถือหุ้นและรายการค้ากับบริษัทในเครือ เป็นต้น

การเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินนี้ ไม่หมายความว่าถึงการเปิดเผยข้อมูลอันก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการ และการเปิดเผยความลับของกิจการที่ตนทราบจากการสอบบัญชี

การเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินของบริษัทที่จำหน่ายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ ย่อมต้องเป็นไปตามระเบียบซึ่งคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยกำหนดขึ้นตามกฎหมาย

การแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำรายงานกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่ตนตรวจสอบ และในกรณีที่ไม่สามารถให้ความเห็นได้ ก็ต้องแจ้งไว้ในรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบว่าผู้สอบบัญชีรับผิดชอบในงบการเงินนั้นเพียงใด

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี อาจจำแนกได้ดังต่อไปนี้

- ก. แสดงความเห็นโดยไม่มีเงื่อนไข
- ข. แสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข
- ค. แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง
- ง. รายงานว่าไม่แสดงความเห็น

ความเห็นโดยไม่มีเงื่อนไข ได้แก่การรายงานว่าผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว เห็นว่างบการเงินได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ทั้งนี้ โดยได้มีการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินอย่างเพียงพอแล้วด้วย

รายงานการสอบบัญชีในกรณีดังกล่าว เรียกกันว่ารายงานแบบสั้นหรือรายงานแบบมาตรฐาน ซึ่งจะต้องมีแบบและข้อความตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๑๘ (พ.ศ. ๒๕๑๘) ดังต่อไปนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุน งบกำไร
สะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ.....
.....ตามมาตรฐานการสอบบัญชี (ที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการ
บัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น) แล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่.....ผลการ
ดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ
โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียว
กับปีก่อน

ลายมือชื่อ.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ที่ตั้งสำนักงาน.....

วันที่.....

หมายเหตุ

(๑) งบกำไรขาดทุนหมายความรวมถึงบัญชีทำการและบัญชีอื่นที่แสดงผลการดำเนินงานของกิจการเมื่อสิ้นรอบปีทางบัญชี

(๒) ถ้ามิได้จัดทำงบกำไรสะสมและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการที่ได้สอบบัญชีนั้น ก็ให้ตัดข้อความดังกล่าวออก

(๓) งบการเงินที่ยื่นต่อส่วนราชการหรือหน่วยงานตามที่กฎหมายกำหนด ต้องระบุเลขที่ใบอนุญาตไว้ท้ายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

(๔) ข้อความในวงเล็บให้ตัดออก ถ้าไม่มีความประสงค์จะแสดงไว้

แม้ว่าผู้สอบบัญชีปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรมและอาจมีเจ้าหน้าที่ ผู้ลงทุนและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีด้วยก็ตาม ผู้สอบบัญชีเสนอรายงานของตนต่อผู้ถือหุ้นหรือผู้อื่นที่เป็นผู้แต่งตั้งตน ทั้งนี้ เพื่อเน้นถึงความรับผิดชอบต่อผู้แต่งตั้งในฐานะเป็นคู่สัญญา

รายงานการสอบบัญชีวรรคแรกกล่าวถึงขอบเขตการปฏิบัติงานว่าได้มีการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือไม่ เพียงใด ส่วนวรรคสองเป็นความเห็นของผู้สอบบัญชีเนื่องมาจากหลักฐานที่ได้มาจากการตรวจสอบ ว่างบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควรเพียงใด

การใช้แบบรายงานการสอบบัญชีข้างต้นนี้ เป็นการเน้นและยอมรับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ดังนั้น การใช้แบบรายงานดังกล่าวโดยมิได้มีการตรวจสอบงบการเงินโดยครบถ้วนสมบูรณ์ตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือผู้สอบบัญชีไม่เชื่อว่างบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนแล้ว ย่อมถือเป็นกรณีทำคำรับรองเอกสารอันเป็นเท็จ หรือทำรายงานเท็จ ซึ่งมีโทษตามกฎหมาย ในทางตรงกันข้าม การเปลี่ยนแปลงข้อความในแบบรายงานข้างต้นนี้จะกระทำต่อเมื่อผู้สอบบัญชีมีความตั้งใจที่จะให้ผู้ใช้ง่ายงานได้ทราบถึงความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานของตนที่เปลี่ยนแปลงไป

ความเห็นโดยมีเงื่อนไข ได้แก่ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบงบการเงินได้อย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี หรือเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบไม่ได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ทั้งนี้ รวมถึงกรณีที่มีได้

มีการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินอย่างเพียงพอ และกรณีที่มีความไม่แน่นอนในอนาคต อันอาจกระทบถึงงบการเงินที่ตรวจสอบด้วย

ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๑๘ (พ.ศ. ๒๕๑๘) ข้อ ๔. กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีโดยมีเงื่อนไข เมื่อ

(๑) ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้ตามอำนาจและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด และหรือตามมาตรฐานการสอบบัญชี

(๒) งบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร และหรือมิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและที่ปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(๓) งบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้เปิดเผยข้อความและรายการโดยครบถ้วนเพียงพอ อันอาจทำให้เกิดการหลงผิดหรือเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชีนั้น หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(๔) มีความไม่แน่นอนในอนาคตอันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของกิจการที่สอบบัญชีนั้น

(๕) บัญชีและงบการเงินที่ได้ตรวจสอบมิได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด

ในการแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงข้อความในรายงานแบบมาตรฐาน ให้ระบุถึงการตรวจสอบที่ยังไม่ครบถ้วนสมบูรณ์หรืองบการเงินส่วนที่ยังไม่ถูกต้องตามที่ควร

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบงบการเงินได้อย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี ให้แจ้งไว้ในวรรคขอบเขตของรายงานถึงขอบเขตการตรวจสอบที่ถูกจำกัดหรือวิธีการตรวจสอบที่ไม่ได้ใช้ ในวรรคความเห็นให้ระบุถึงสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข และผลอันมีต่องบการเงินถ้าคำนวณได้ แล้วกล่าวถึงเงื่อนไขอันเป็นการจำกัดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็น

ถ้าการตรวจสอบที่ไม่เพียงพอดังกล่าว ทำให้ไม่ได้หลักฐานในส่วนที่เป็นสาระสำคัญหรืองบการเงินที่ตรวจสอบมิได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควร หรือมิได้เปิดเผยรายการและข้อความโดยครบถ้วนในสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเปลี่ยนเป็นรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบนั้น หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องแล้วแต่กรณี

ความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบมิได้แสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการโดยถูกต้องตามที่ควร หรือมิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินไม่ถูกต้อง โดยแจ้งเหตุผลทั้งสิ้นไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

การแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องนี้เป็นกรณีที่ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบได้อย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว จนได้หลักฐานต่างๆ ที่ทำให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ในกรณีเช่นนี้ ผู้สอบบัญชีจะเลี่ยงไปรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการที่ตรวจสอบไม่ได้

ในกรณีที่งบการเงินที่ตรวจสอบไม่ได้เปิดเผยรายการและข้อความโดยครบถ้วนเพียงพอหรือมิได้จัดทำขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด โดยปกติผู้สอบบัญชีย่อมเปิดเผยข้อมูลที่ยังขาดอยู่ในรายงานการสอบบัญชีของตน และเสนอรายงานแบบแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข อย่างไรก็ตามหากกรณีที่มีการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินไม่ครบถ้วน หรือไม่เป็นอย่างที่กฎหมายกำหนด เป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญอันผู้สอบบัญชีไม่อาจเปิดเผยไว้ในรายงานการสอบบัญชีได้เองแล้ว ก็จำเป็นต้องรายงานว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

ในการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงข้อความในวรรคความเห็นของรายงานแบบมาตรฐาน เพื่อแจ้งถึงสาเหตุที่ทำให้งบการเงินไม่ถูกต้อง

รายงานว่าไม่แสดงความเห็น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบได้อย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีย่อมไม่ได้หลักฐานที่จะวินิจฉัยว่างบการเงินที่ตรวจสอบมีความถูกต้องเพียงใด จำเป็นต้องรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น

ในกรณีที่มีความไม่แน่นอนในอนาคตอันอาจกระทบถึงฐานะการเงิน ของกิจการที่ตรวจสอบอย่างร้ายแรง แต่ยังไม่อาจคำนวณได้ในขณะที่แสดงความเห็นรับรองงบการเงินผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินเช่นเดียวกัน

ในการรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นนี้ จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงข้อความในรายงานแบบมาตรฐาน เพื่อให้ปรากฏชัดว่าผู้สอบบัญชีไม่แสดงความเห็น เช่นในกรณีที่ผู้สอบบัญชี

มิได้ตรวจสอบอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชีในส่วนที่เป็นสาระสำคัญก็ไม่ควรใช้ข้อความตามวรรคแรกของรายงานแบบมาตรฐาน เพราะอาจทำให้เกิดความเข้าใจผิดได้ว่าการตรวจสอบส่วนหนึ่งอย่างเพียงพอแล้ว

การลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีต้องลงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีทุกครั้งไป เพื่อให้ทราบถึงวันที่ผู้สอบบัญชีพึงรับผิดชอบในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยปกติ วันที่ลงไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีได้แก่วันสุดท้ายที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐาน ณ สำนักงานของลูกค้า

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีย่อมไม่ต้องรับผิดชอบในการสอบสวนหรือใช้วิธีการตรวจสอบอย่างหนึ่งอย่างใด หลังจากวันที่ที่ลงไว้ในรายงานการสอบบัญชีอีกต่อไป เว้นแต่จะมีข้อกำหนดของกฎหมายเป็นอย่างอื่น

เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน

ตามที่กล่าวไว้ในหัวข้อข้างต้นว่า ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีจนถึงวันที่ระบุไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีย่อมต้องให้ความสนใจในเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชี และมีความรับผิดชอบที่จะต้องใช้วิธีการตรวจสอบให้ทราบถึงเหตุการณ์อันมีผลกระทบต่องบการเงินที่ตนลงลายมือชื่อรับรองด้วย

เมื่อพิจารณาถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีภายหลังวันที่ในงบการเงินอาจแยกเหตุการณ์ดังกล่าวออกเป็น ๔ ประเภท ดังนี้

๑. เหตุการณ์ที่ทำให้ทราบถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันที่ในงบการเงิน และมีผลกระทบต่อการจัดทำงบการเงิน เหตุการณ์ดังกล่าวเป็นหลักฐานที่ได้เพิ่มเติม ก่อนเผยแพร่งบการเงิน จึงจำเป็นต้องปรับปรุงงบการเงินตามหลักฐานที่ได้มานี้ด้วย เช่น ลูกหนี้ที่ทราบว่าเป็นหนี้สูญภายหลังวันสิ้นปี อันเป็นผลมาจากฐานะการเงินที่ไม่มั่นคงอันเป็นอยู่ก่อนวันสิ้นปีเป็นเหตุการณ์ที่ต้องนำมาพิจารณาปรับปรุงงบการเงินด้วย

๒. เหตุการณ์ที่ทำให้ทราบถึงสถานการณ์ที่เป็นอยู่ภายหลังวันที่ในงบการเงินจึงไม่จำเป็นต้องนำมาปรับปรุงงบการเงิน อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ดังกล่าว บางครั้งมีความสำคัญที่ควรได้นำมาเปิดเผยไว้เป็นข้อมูลประกอบงบการเงิน เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการหลงผิดขึ้นได้ เช่น การเพิ่มทุนหรือการออกหุ้นกู้ ความเสียหายเนื่องจากไฟไหม้หรือน้ำท่วม และผลขาดทุนจำนวนมากที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ในงบการเงิน

เพื่อให้ทราบถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินอันผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบปรับปรุงงบการเงิน หรืออาจต้องนำไปเปิดเผยเป็นข้อมูลประกอบงบการเงิน มีวิธีการตรวจสอบบางอย่างที่ผู้สอบบัญชีโดยทั่วไปถือปฏิบัติ ได้แก่การดูงบการเงินประจำเดือนของกิจการในระยะเวลาหลังวันสิ้นปี สอบถามหรือขอหนังสือรับรองจากเจ้าหน้าที่ของกิจการเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเหตุการณ์อันสำคัญหลังวันสิ้นปี อ่านรายงานการประชุมคณะกรรมการและรายงานการประชุมใหญ่ เป็นต้น อย่างไรก็ตามวิธีการตรวจสอบโดยปกติบางอย่างภายหลังวันสิ้นปี เช่นการตรวจตัดยอดบัญชีต่าง ๆ ตอนสิ้นปี และการติดตามรายการในระยะเวลาต้นปีใหม่ ก็ช่วยให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินได้ส่วนหนึ่งแล้ว

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีกรณีไม่ได้ตรวจสอบอย่างเพียงพอ

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ตรวจสอบอย่างเพียงพอตามมาตรฐานการสอบบัญชี เช่น กิจการจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ หรือผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอย่างหนึ่งอย่างใดที่จำเป็นได้โดยเหตุผลประการใดก็ตาม ให้แจ้งไว้ในวรรคขอบเขตของรายงานแบบมาตรฐานถึงรายการในงบการเงินที่มีได้ตรวจสอบอย่างเพียงพอ

ส่วนในการแสดงความเห็นนั้น หากการตรวจสอบที่มีได้ปฏิบัตินี้มีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไขไว้ในวรรคความเห็น ดังนี้

(วรรคขอบเขต)

“ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๘ และงบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท ก. จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชี และวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว เว้นแต่รายการเงินลงทุนในบริษัทต่างประเทศ จำนวนเงิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งไม่อาจตรวจสอบหลักฐานใด ๆ ได้”

(วรรณกรรมเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่านอกจากรายการลงทุนในบริษัทต่างประเทศที่กล่าวข้างต้นนี้แล้วงบการเงินข้างต้นนี้แสดง

กรณีที่ผู้สอบบัญชีมิได้ตรวจสอบอย่างเพียงพอในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ทำให้ไม่ได้หลักฐานที่จะแสดงความเห็นว่างบการเงินถูกต้องเพียงใดหรือไม่ จำเป็นต้องรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบนั้น ดังนี้

“ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๘ และงบกำไรขาดทุน สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท ก. จำกัด แล้ว ปรากฏว่าบริษัทมิได้จัดทำบัญชีขึ้นตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีได้ ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินข้างต้นนี้”

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี**กรณีงบการเงินมิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป**

ในกรณีที่งบการเงินที่ตรวจสอบมิได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เช่นกิจการไม่ได้ปรับปรุงตั้งค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในปีที่ตรวจสอบ ทำให้กำไรสุทธิประจำปีและฐานะการเงินคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง หากผลของการปฏิบัติที่ขัดแย้งกับหลักการบัญชีดังกล่าวมิใช่สาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข โดยแจ้งถึงสาเหตุไว้ด้วย ดังนี้

(วรรณกรรมกลาง)

“บริษัทมิได้ปรับปรุงตั้งค่าใช้จ่ายค้างจ่าย ณ วันสิ้นปี ซึ่งถ้าหากได้ปรับปรุงโดยถูกต้องแล้วกำไรสุทธิประจำปี ๒๕๑๘ จะลดลง ๑๐๐,๐๐๐ บาท และงบดุลจะแสดงค่าใช้จ่ายค้างจ่ายเป็นหนี้สินจำนวน ๑๐๐,๐๐๐ บาท ด้วย”

(วรรณกรรมเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า นอกจากบริษัทมิได้ตั้งค่าใช้จ่ายค้างจ่ายดังกล่าวในวรรคก่อนแล้วงบการเงินข้างต้นนี้แสดง

ถ้ารายการที่ขัดแย้งกับหลักการบัญชีเป็นจำนวนเงินมาก เมื่อเทียบกับกำไรสุทธิประจำปีหรือทรัพย์สินทั้งสิ้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนี้

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่บริษัทมิได้ตั้งค้างจ่ายดังกล่าวในวรรคก่อนเป็นจำนวนเงินมาก ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้มิได้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๘ และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท ก. จำกัด โดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป”

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี**กรณีมิได้ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน**

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีที่ถือปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชีที่ถือปฏิบัติใหม่นี้ เป็นที่รับรองทั่วไปและมีความเหมาะสมหรือไม่ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นชอบในการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีหรือวิธีการบัญชี ให้รายงานถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติไว้ในวรรคความเห็นของรายงานดังนี้

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๘ และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท ก. จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนเว้นแต่ได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาซึ่งข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย ดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน”

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินสำหรับระยะเวลาตั้งแต่ ๒ ปีขึ้นไป จะต้องรายงานว่าได้มีการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีโดยสม่ำเสมอในระยะเวลาปีต่าง ๆ ที่รายงานหรือไม่

หากการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติ เป็นการเปลี่ยนแปลงมาใช้หลักการบัญชีที่ไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ดี หรือเป็นการเปลี่ยนแปลงโดยไม่มีเหตุผลสมควรก็ดี ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข ดังนี้

(วรรคกลาง)

“ในระหว่างปีบริษัทได้ปรับปรุงเพิ่มราคาที่ดินให้เป็นราคาที่ประเมินขึ้นใหม่ทำให้ ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท การตีราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเช่นนี้ไม่เป็นไปตามหลักการ บัญชีที่รับรองทั่วไป”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า นอกจากการเปลี่ยนแปลงราคาที่ดินที่กล่าวในวรรคก่อนแล้ว งบ การเงินข้างต้นนี้แสดง.....”

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี

กรณีงบการเงินมิได้เปิดเผยข้อความและรายการอย่างเพียงพอ

เมื่องบการเงินที่ตรวจสอบยังมีได้เปิดเผยข้อความและรายการโดยครบถ้วนเพียงพอ อันอาจทำให้เกิดการหลงผิดขึ้นได้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่ยังขาดอยู่ไว้ในวรรค กลางของรายงาน แล้วแจ้งเงื่อนไขไว้ในวรรคความเห็น เป็นการแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข ดังนี้

(วรรคกลาง)

“หนี้สินระยะยาวของบริษัทมีข้อตกลงจำกัดมิให้บริษัทจ่ายเงินปันผลเกินกว่ากำไร สุทธิแต่ละปีหรือร้อยละ ๖ ของทุนเรือนหุ้น”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า นอกจากบริษัทไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในวรรคก่อนนี้ งบการ เงินข้างต้นนี้แสดง.....”

กรณีที่งบการเงินมิได้เปิดเผยข้อความและรายการในสาระสำคัญ และผู้สอบบัญชีไม่ สามารถแจ้งข้อมูลที่ยังขาดอยู่ไว้ในรายงานการสอบบัญชีของตนได้แล้ว จำเป็นต้องรายงานว่า งบการเงินไม่ถูกต้องโดยอ้างถึงข้อมูลที่ไมครบถ้วนนั้น

การลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีกรณีมีความไม่แน่นอนในอนาคต

ถ้าสถานการณ์ที่เป็นอยู่ ณ วันที่ในงบการเงินยังไม่ปรากฏผลแน่นอน และในภายหน้าจะมีผลกระทบต่อรายการในงบการเงินที่ตรวจสอบ แต่ไม่อาจจะประมาณในขณะที่ยังลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีว่าผลกระทบดังกล่าวจะมีความร้ายแรงเพียงใด เช่น มีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า เป็นต้น ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไขเนื่องจากความไม่แน่นอนนั้น เช่น

(วรรคกลาง)

“เงินลงทุนของบริษัทในต่างประเทศจำนวน ๕๐๐,๐๐๐ บาท เป็นการถือหุ้นในกิจการค้าที่ผูกโอบนเป็นของรัฐ และไม่แน่ว่าจะได้รับเงินชดใช้หรือไม่เพียงใด”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ขึ้นอยู่กับการปรับปรุงงบการเงินด้วยขาดทุนจากหลักทรัพย์ดังกล่าวในวรรคก่อน งบการเงินข้างต้นนี้แสดง.....”

ถ้ามีความไม่แน่นอนในอนาคตอันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของกิจการที่ตรวจสอบนั้นอย่างร้ายแรง เช่น บริษัทถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายเป็นจำนวนเงินมาก เมื่อเทียบกับทรัพย์สินทั้งสิ้นของบริษัท ผู้สอบบัญชีต้องรายงานว่าตนไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น เช่น

(วรรคกลาง)

“บริษัทถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายจำนวน ๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท อันเป็นจำนวนเงินมากเมื่อเทียบกับทรัพย์สินทั้งสิ้นของบริษัท และบริษัทไม่ได้บันทึกหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนี้ไว้ในบัญชี”

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากมีความไม่แน่นอนในผลของคดีดังกล่าวข้างต้น อันอาจมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างร้ายแรง ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินข้างต้นนี้”

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 2

เรื่อง

การขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี

1. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเห็นสมควรกำหนดแบบมาตรฐานการขอข้อมูลจากธนาคาร เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชีขึ้นไว้ให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

2. การขอใบรับรองหรือรายงานต่าง ๆ จากธนาคาร เป็นสิ่งจำเป็นซึ่งต่อการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หนังสือรับรองของธนาคาร จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับหนี้สิน ฐานะของกิจการในการสอบบัญชี

แบบขอข้อมูลจากธนาคาร

3. ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากธนาคารส่วนใหญ่จะเหมือนกันเกือบทั้งสิ้น จึงอาจรวบรวมทำเป็นแบบมาตรฐานได้ การใช้ใบคำขอเป็นแบบเดียวกันเช่นนี้จะช่วยให้ธนาคารตอบง่ายขึ้น ฉะนั้นสมาคมฯ จึงได้ศึกษาแบบของสถาบันวิชาชีพในต่างประเทศเพื่อเป็นแนวทางในการออกแบบคำขอเพื่อให้สามารถใช้กับธนาคารทั่วไปได้ทั้งหมด กล่าวคือ แบบคำขอนั้นจะต้องเป็นแบบที่ธนาคารจะสามารถนำข้อมูลจากบันทึกที่เก็บไว้ออกมาตอบได้สะดวก ทั้งยังต้องกำหนดให้สอดคล้องกับวิธีการปฏิบัติและหลักเกณฑ์ตลอดจนขอบเขตในการปฏิบัติงานของธนาคารในประเทศไทยด้วย นอกจากนี้แบบคำขอจะต้องมีลักษณะที่ชัดเจนพอที่ธนาคารจะตอบคำถามตามความประสงค์ของผู้สอบบัญชีได้ถูกต้องด้วย ซึ่งถ้ากำหนดไม่ชัดเจน ผู้สอบบัญชีอาจจะต้องซักถามเพิ่มเติมอีก แบบขอข้อมูลที่ได้ออกแบบไว้อย่างสมบูรณ์จะช่วยให้ธนาคารจัดทำคำตอบได้รวดเร็วและง่ายขึ้น โดยเฉพาะเมื่อต้องตอบในระยะที่มีปริมาณงานมาก (Peak Activity) เพราะธนาคารเข้าใจความต้องการของผู้สอบบัญชีนั่นเอง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรขอข้อมูลจากธนาคาร โดยใช้แบบคำขอข้อมูลแบบมาตรฐานดังปรากฏตามเอกสารแนบ และโปรดสังเกตว่าแบบคำขอแบบมาตรฐานนี้ใช้เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชีเท่านั้น

การเปิดเผยข้อมูล

4. ธนาคารจะเปิดเผยข้อมูลตามแบบที่กำหนดไว้ให้แก่ผู้สอบบัญชีเมื่อธนาคารได้รับอนุญาตจากลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษร ในกรณีที่บัญชีของลูกค้าที่อยู่ที่ธนาคารเป็นบัญชีร่วม (Joint Account) จะต้องได้รับการยินยอมจากทุกฝ่ายที่มีชื่ออยู่ในบัญชื่อนั้นเสียก่อน

วิธีปฏิบัติ

5. ในการขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
 - ก. ผู้สอบบัญชีควรใช้คำขอตามแบบมาตรฐานที่กำหนดในแถลงการณ์ฉบับนี้ส่งไปยังผู้จัดการธนาคารแต่ละแห่งที่ทราบว่าลูกค้าได้เปิดบัญชีไว้ หรือได้ติดต่อด้วยตั้งแต่ปลายงวดบัญชีก่อน
 - ข. ผู้สอบบัญชีต้องให้ลูกค้าแสดงความยินยอมโดยการลงลายมือชื่อในแบบขอข้อมูล
 - ค. ผู้สอบบัญชีควรให้แบบขอข้อมูลไปถึงมือผู้จัดการธนาคารล่วงหน้าก่อนวันปิดบัญชีประจำปีของลูกค้าอย่างน้อย 1 สัปดาห์
 - ง. ผู้สอบบัญชีต้องจัดส่งแบบขอข้อมูลซึ่งลูกค้าลงนามเรียบร้อยแล้วไปยังธนาคารโดยตรง
 - จ. เมื่อได้รับคำตอบจากธนาคารผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบว่าได้รับคำตอบครบถ้วนหรือไม่
 - ฉ. หากคำตอบที่ได้รับไม่ได้ส่งตรงมาจากธนาคารที่สอบถามไป ผู้สอบบัญชีจะต้องสอบให้แน่ใจว่าเป็นคำตอบของธนาคารที่สอบถามไป
6. เมื่อใช้แบบขอข้อมูล ควรใช้ตามแบบฟอร์มที่เสนอแนะ ไม่ควรมีการเปลี่ยนแปลงหรือต่อเติมใด ๆ
7. ในกรณีที่ต้องการขอข้อมูลเพิ่มเติมจากแบบฟอร์ม ให้ทำคำขอต่างหากอีกฉบับหนึ่ง และเพื่อความสะดวกควรส่งไปพร้อมกับแบบขอข้อมูลที่กำหนดในแถลงการณ์ฉบับนี้
8. ถ้ามีการขอข้อมูลเพื่อเหตุผลอย่างอื่นนอกเหนือไปจากเพื่อการรับรองยอดบัญชีคอนปลายปี (เช่น เพื่อประโยชน์ในทางการบัญชีทั่วไป) ซึ่งต้องการหาข้อมูลเพิ่มเติมบางรายการที่ปรากฏในแบบขอข้อมูลนั้นเท่านั้น ก็ไม่ควรใช้แบบขอข้อมูลตามแถลงการณ์นี้

วันถือปฏิบัติ

9. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 2 เรื่องการขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 1 กันยายน 2522 เป็นต้นไป

ตัวอย่าง

หนังสือขอข้อมูลจากธนาคารเพื่อการสอบบัญชี

วันที่.....

เรียน ผู้จัดการ

ธนาคาร.....

เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของ บริษัท.....

บริษัทฯ ใ้ขอความกรุณาธนาคารได้โปรดส่ง Bank Statement ของบริษัทฯ ระหว่าง วันที่... ..
ถึงวันที่.....และโปรดให้ข้อมูลตามคำถามข้างท้ายนี้ แก่นาย.....ผู้สอบบัญชีของ
บริษัทฯ โดยใช้ซองที่แนบมาพร้อมนี้

อนึ่ง คำถามใดที่ไม่มีคำตอบ โปรดระบุไว้โดยชัดเจนด้วยว่า "ไม่มี"

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้มีอำนาจสั่งจ่าย

วันที่.....

เขียน.....

1. ธนาคารขอเรียนให้ทราบว่า เพียงแต่วันที่.....ปรากฏในบัญชี
ของธนาคารว่า บริษัท.....มียอดเงินฝากดังต่อไปนี้.-

เลขที่บัญชี	ประเภทเงินฝาก	จำนวนเงิน	อัตราดอกเบี้ย ต่อปี	ดอกเบี้ยค้างรับ	ภาวะผูกพัน เงินฝาก
	Regular checking Account				
	Savings Deposits				
	Time Deposits				
	อื่น ๆ (โปรดระบุ)				

2. หนี้สินอันของลูกค้านี้กล่าวข้างต้น ณ สิ้นวันเดียวกันนี้ดังนี้.-

เลขที่บัญชี	ประเภทหนี้สิน	จำนวนเงิน	วันครบกำหนด	อัตราดอกเบี้ย ต่อปี	ดอกเบี้ย ค้างจ่าย	หลักประกัน
	Overdrafts					
	Loans Discounts & Advances					
	Acceptances					
	Trust Receipts					
	อื่น ๆ (โปรดระบุ)					

3. ณ สิ้นวันเดียวกันนี้ภาวะผูกพันและหนี้สินที่อาจจะเกิดในภายหน้าดังนี้.-

ประเภทบัญชี	จำนวนเงิน	วันเริ่มสัญญา	วันครบกำหนด	หมายเหตุ
Letter of Guarantee				

4. รายละเอียดของเลตเตอร์ออฟเครดิต
ที่ลูกค้าเปิดไว้แต่ยังไม่หมดมีดังนี้

ประเภทบัญชี	จำนวนเงิน	
	เงินตรา ต่างประเทศ	เงินบาท
Import Letters of Credit		
Domestic Letters of Credit		
Marginal Deposit		

5. บัญชีอื่นที่ติดต่อกับธนาคารมีดังนี้.-

- 5.1 Securities held for safe keeping.....
-
- 5.2 Items held for collection.....
-
- 5.3 อื่น ๆ (โปรดระบุ).....
-

ตามหลักฐานของธนาคาร ลูกค้านี้กล่าวว่ามีบัญชีอื่นใดอีกนอกจากที่กล่าวไว้ข้างต้น
ขอแสดงความนับถือ

ประทับตรา

(.....)
เจ้าหน้าที่ผู้รับมอบอำนาจ

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 3

เรื่อง

การขอหนังสือรับรองจากลูกค้า

1. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเห็นสมควรกำหนดแบบมาตรฐานการขอหนังสือรับรองจากลูกค้าเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชีขึ้นไว้ให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

2. ในการทำงานของผู้สอบบัญชีโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐานหรือข้อเท็จจริงต่างๆ เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นว่า งบการเงินของกิจการที่ตรวจสอบนั้นถูกต้องตามที่ควรและเชื่อถือได้เพียงไร รายการต่างๆ ที่ปรากฏในสมุดบัญชี ใบสำคัญ และเอกสารต่างๆ ที่ประกอบรายการบัญชีตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชี ไม่ว่าจะได้จากภายในกิจการเองหรือจากบุคคลภายนอกก็ตามถ้าเป็นข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้แสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ทำการตรวจสอบแล้วจัดว่าเป็นหลักฐานในการสอบบัญชีทั้งสิ้น ดังนั้น คำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรของลูกค้าจึงถือได้ว่าเป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่ง

ความสำคัญของหนังสือรับรองจากลูกค้า

3. ตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบบัญชี ฝ่ายบริหารอาจต้องรับรองหรือตอบข้อซักถามของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ของงบการเงินทั้งด้วยวาจาและลายลักษณ์อักษรการรับรองของฝ่ายบริหารนี้ถือเป็นหลักฐานประกอบอย่างหนึ่ง แต่มิใช่เป็นหลักฐานที่จะทดแทนวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นซึ่งผู้สอบบัญชีจะนำไปอ้างอิงในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ หนังสือรับรองนี้เป็นเพียงเอกสารสรุปเรื่องต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารได้รับรองไว้ต่อผู้สอบบัญชี เพื่อเป็นการลดความเข้าใจผิดในสาระสำคัญที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการติดต่อด้วยวาจา

4. มีหลายกรณีและผู้สอบบัญชีจะต้องขอหนังสือหรือข้อมูลเพิ่มเติมจากหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบปกติ เช่น การตรวจสอบรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่น แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ทำการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว และถึงผลจะออกมาว่าการเปิดเผยข้อมูลเพียงพอ ผู้สอบบัญชีก็ควรที่จะขอหนังสือรับรองจากฝ่ายบริหารว่า เจ้าหน้าที่บริหารรู้และมั่นใจไม่มีรายการใดที่ยังมิได้เปิดเผย และในบางกรณีจะเห็นได้ว่าไม่มีวิธีการสอบบัญชีใดที่จะแสดงให้ผู้สอบบัญชีทราบได้ นอกจากจะให้ผู้บริหารแจ้งหรือรับรองให้ เช่น กรณีที่กิจการมีแผนที่จะเลิกดำเนินการค้าในด้านใดด้านหนึ่ง เป็นต้น

วิธีการขอหนังสือรับรอง

5. โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ร่างหนังสือรับรองนี้ แล้วให้ลูกค้าพิมพ์บนกระดาษหัวจดหมายของลูกค้า ส่วนเรื่องที่จะขอให้ลูกค้ารับรองนั้นอาจจะแตกต่างกันไปตามประเภทของกิจการและตามความจำเป็น โดยปกติผู้สอบบัญชีจะขอให้ลูกค้ารับรองเรื่องดังต่อไปนี้ :-

1. ความรับผิดชอบในการแสดงงบการเงินให้ถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปหรือตามหลักเกณฑ์อื่น
2. ความครบถ้วนของข้อมูลและหลักฐาน
3. ความครบถ้วนสมบูรณ์ของรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น กรรมการ และกรรมการบริหาร
4. งบการเงินไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญและไม่มีภาระเว้นการบันทึกรายการบัญชี
5. ข้อมูลเกี่ยวกับรายการธุรกิจที่มีกับผู้ที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับบริษัท เช่น กรรมการของบริษัทเอง บริษัทในเครือ บริษัทร่วม เป็นต้น และจำนวนเงินที่เป็นหนี้ต่อกัน
6. การละเมิดสัญญาและข้อผูกพันต่าง ๆ อันอาจมีผลกระทบต่องบการเงิน
7. ข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์หลังวันที่ในงบดุล
8. ความไม่สุจริตที่ฝ่ายบริหารและ/หรือพนักงานมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย
9. หนังสือแจ้งจากหน่วยราชการเกี่ยวกับงบการเงินที่มีได้ปฏิบัติตามกฎข้อบังคับหรือกฎหมายหรือละเว้นปฏิบัติ
10. แผนหรือเจตนาใดๆ ที่อาจมีผลต่อมูลค่าตามบัญชีของทรัพย์สินและ/หรือหนี้สินหรือการจำแนกประเภทบัญชีดังกล่าว
11. การเปิดเผยเกี่ยวกับภาวะที่ผูกพันเงินสดและเงินฝากธนาคารกับวงเงินสินเชื่อต่าง ๆ

12. การตรวจราคาสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับราคาที่คาดว่าจะจำหน่ายได้ในกรณีสินค้าล้าสมัย ขายไม่ออกหรือขาด เป็นคั้น
13. ผลขาดทุนจากสัญญาซื้อหรือขาย (Purchase or Sales Commitments)
14. ความสมบูรณ์ของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ได้แก่การปราศจากสิทธิบุคคลหนึ่ง จำนำ จำนองหรือการวางเป็นประกันหนี้
15. สัญญารับซื้อคืนซึ่งทรัพย์สินที่ได้ขายไปแล้ว
16. การปฏิบัติที่ละเมิดกฎหมายหรืออาจจะละเมิดกฎหมายหรือข้อบังคับ ซึ่งผลนั้นควรจะพิจารณาในการเปิดเผยในงบการเงินหรือใช้เป็นหลักในการตั้งสำรองค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้

6. นอกจากเรื่องดังกล่าวข้างต้น เรื่องอื่นที่ผู้สอบบัญชีจะขอหนังสือรับรองเพิ่มเติมนั้นขึ้นอยู่กับดุลพินิจและสถานการณ์แวดล้อม เช่น กิจการหนึ่งแยกภาระหนี้สินระยะสั้น (Short-term obligation) ออกจากหนี้สินเพราะกำลังจะขอเปลี่ยนเป็นภาระหนี้สินระยะยาว (Long-term obligation) ผู้สอบบัญชีควรจะขอหนังสือรับรองเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงหนี้สินนี้ หรืองบการเงินระหว่างงวดที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้ทำการตรวจสอบ เป็นคั้น

7. ในบางโอกาส ผู้สอบบัญชีอาจจะ ขอหนังสือรับรองเป็นพิเศษเฉพาะเรื่องเพื่อประกอบหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบโดยวิธีอื่น เช่น ถึงแม้ผู้สอบบัญชีจะพอใจในวิธีการคิดราคาสินค้าคงเหลือ แต่ก็ยังอาจขอให้ฝ่ายบริหารออกหนังสือรับรองเกี่ยวกับการคิดราคาสินค้าคงเหลืออีกด้วย

8. หนังสือรับรองต้องจำหน่ายถึงผู้สอบบัญชีและอย่างช้าควรวีวันเท่านั้นเดียวกับที่ผู้สอบบัญชีออกรายงาน ผู้ที่จะลงชื่อในหนังสือรับรองควรเป็นกรรมการ ซึ่งผู้สอบบัญชีถือว่าเป็นผู้รับผิดชอบหรือเป็นผู้ที่ควรรู้อะไรนี้ โดยปกติกรรมการผู้จัดการและผู้รับผิดชอบฝ่ายการเงินจะต้องลงชื่อในหนังสือรับรอง

ขอบเขตจำกัด

9. ในกรณีที่ฝ่ายบริหารปฏิเสธไม่ยอมออกหนังสือรับรอง ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงผลของการที่ฝ่ายบริหารไม่ให้คำรับรองนี้ว่าจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามควรแก่กรณี และในกรณีนี้จะถือว่าผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ

10. อนึ่ง แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้รับหนังสือรับรองจากฝ่ายบริหารในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง แต่
 ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำการตรวจสอบด้วยวิธีอื่นที่ตนคิดว่าจำเป็นแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องถือเป็น
 การจำกัดขอบเขตการตรวจสอบและควรพิจารณาออกรายงานแบบมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็น
 หรือแสดงความเห็นที่ไม่ถูกต้องตามควรแก่กรณี

วันถือปฏิบัติ

11. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องการขอหนังสือรับรองจากลูกค้านี้ ให้
 เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 1 กันยายน 2522 เป็นต้นไป

ตัวอย่าง หนังสือรับรองของลูกค้า

วันที่.....

เรียน.....(ชื่อผู้สอบบัญชี).....

ตามที่ท่านได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท.....(ชื่อบริษัท).....สำหรับ.....(ปีหรือระยะเวลาของงวด บ/ช).....สิ้นสุด.....(วันที่ในงบดุล).....เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินดังกล่าวแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของบริษัท.....(ชื่อบริษัท).....โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด ข้าพเจ้าขอรับรองรายละเอียดอันเกี่ยวกับการตรวจสอบของท่านตามที่ข้าพเจ้ารู้และคิดว่าควรจะเป็นดังต่อไปนี้

1. ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินที่ท่านตรวจสอบซึ่งได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
2. ข้าพเจ้าได้จัดเอกสารหลักฐานและข้อมูลดังต่อไปนี้ให้ท่านได้ตรวจสอบครบถ้วนแล้วคือ
 - 2.1 บัญชีเอกสารหลักฐานข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง
 - 2.2 รายงานการประชุมคณะกรรมการและคณะกรรมการบริหาร ตลอดจนรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น
3. ในงวดบัญชีนี้ไม่มีเหตุการณ์ผิดปกติร้ายแรงใดๆ เกิดขึ้นโดยจะมีผลกระทบกระเทือนอย่างสำคัญต่องบการเงิน
4. บริษัทไม่ได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยราชการอันมีผลต่องบการเงินเพราะมิได้ปฏิบัติตามข้อบังคับหรือกฎหมายซึ่งรวมถึงการถูกเรียกชดเชย หรือถูกประเมินภาษีอากรหรือมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า ซึ่งควรจะได้นำมาพิจารณาในการเปิดเผยในงบการเงินหรือใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตั้งสำรองค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้น
5. รายการต่อไปนี้บันทึกบัญชีไว้โดยถูกต้องตามที่ควรหรือเปิดเผยในงบการเงินแล้ว
 - 5.1 รายการธุรกิจที่มีกับบริษัทในเครือหรือบริษัทร่วมรวมทั้งจำนวนเงินที่เป็นหนี้ต่อกัน
 - 5.2 ข้อตกลงกับสถาบันการเงินเกี่ยวกับการระดมทุนเงินฝากหรือข้อจำกัดการใช้เงินกู้
6. ไม่มีภาระเว้นการบันทึกรายการบัญชี

7. ได้มีการลดราคาสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับราคาตลาดว่าจะจำหน่ายได้ สำหรับสินค้าล้าสมัยขายไม่ออกหรือชำรุด
8. บริษัทมีกรรมสิทธิ์โดยสมบูรณ์ในทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัท ไม่มีสิทธิยึดหน่วงหรือจำนำหรือจำนองหรือวางทรัพย์สินนั้นเป็นประกันหนี้ เว้นแต่ที่ได้เปิดเผยไว้ในงบการเงิน
9. ไม่มีการละเมิดสัญญาและข้อผูกพันต่าง ๆ อันอาจมีผลกระทบต่องบการเงิน
10. นับแต่วันสิ้นปี ไม่มีเหตุการณ์ใดเกิดขึ้นหรือไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินหรือต้องเปิดเผยไว้ในงบการเงินอีก

ขอแสดงความนับถือ

.....

(ชื่อและตราบริษัท)

.....

(ชื่อกรรมการและตำแหน่ง)

.....

(ชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบฝ่ายการเงินและตำแหน่ง)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 4

เรื่อง

กระดาศทำการของผู้สอบบัญชี

1. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ไว้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือเป็นแนวปฏิบัติในการจัดทำและรวบรวมกระดาศทำการของผู้สอบบัญชี ทั้งนี้เพราะได้ตระหนักถึงความสำคัญของการจัดทำกระดาศทำการที่มีต่อกรประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและเพื่อให้การจัดทำกระดาศทำการได้เป็นไปตามมาตรฐานที่ดี

2. แถลงการณ์ฉบับนี้มีไว้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดรูปแบบหรือลักษณะของข้อมูลที่จะปรากฏในกระดาศทำการของผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด เพราะรูปแบบของกระดาศทำการและลักษณะของข้อมูลย่อมไม่อาจกำหนดให้ตายตัวได้ แต่จะขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับมอบหมายในแต่ละกรณี

วัตถุประสงค์ของการจัดทำกระดาศทำการ

3. เนื่องจากงานของผู้สอบบัญชีแตกต่างไปจากผู้ทำบัญชี เพราะเมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานเสร็จสิ้นลง หลักฐาน สมุดบัญชีและเอกสารต่าง ๆ ย่อมอยู่กับลูกค้า ดังนั้นการจดบันทึกสิ่งที่ตรวจพบไว้ในกระดาศทำการจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะผู้สอบบัญชีย่อมสามารถใช้กระดาศทำการที่จัดทำขึ้นนั้นเป็นหลักฐานประกอบการแสดงความเห็นของคนในรายงานการสอบบัญชีและใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงเมื่อถูกกล่าวหาว่าปฏิบัติงานโดยประมาทเลินเล่อ นอกจากนั้นยังมีประโยชน์อื่นที่สำคัญดังนี้

ก. ผู้สอบบัญชีย่อมสามารถใช้ข้อมูลและรายละเอียดต่าง ๆ ในกระดาศทำการประกอบการให้คำแนะนำแก่ลูกค้าของตนในการแก้ปัญหาคาบัญชี การควบคุมภายในตลอดจนปัญหาภาษีอากร

- ข. กระดาษทำการที่จะช่วยผู้สอบบัญชีให้ปฏิบัติงานสะดวกยิ่งขึ้นทั้งในงวดการตรวจสอบปัจจุบันและงวดต่อ ๆ ไป

ลักษณะของกระดาษทำการที่ดี

4. กระดาษทำการของผู้สอบบัญชี ควรแสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ ข้อบังคับ ระเบียบปฏิบัติของลูกค้ำ ตลอดจนรูปแบบขององค์การและเอกสารสัญญาที่สำคัญ ๆ วิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผลที่ได้จากการทดสอบสิ่งที่ผู้สอบบัญชีตรวจพบและข้อสรุปตามความเห็นของผู้สอบบัญชี เมื่อเป็นเช่นนั้น กระดาษทำการของผู้สอบบัญชีย่อมหมายความรวมถึงบันทึกผลการสอบทานการควบคุมภายในแผนการตรวจสอบรายละเอียดของบัญชีต่าง ๆ รายการเสนอให้ปรับปรุงและจัดประเภทใหม่ หนังสือยืนยันขอดจากลูกหนี้หรือธนาคาร งบพิสูจน์ยอด กระดาษสรุปยอด หนังสือรับรองจากลูกค้ำ กระดาษวิเคราะห์รายการในบัญชี บันทึกแสดงการคำนวณ จดหมายโต้ตอบระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้ำ บันทึกย่อข้อมูลจากเอกสารของลูกค้ำ ใบตรวจนับทรัพย์สิน ร่างรายงานการสอบบัญชี ฯลฯ

ข้อแนะนำในการจัดทำกระดาษทำการ

5. สาระสำคัญที่ควรปรากฏในกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีมีดังนี้
- ก. หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าข้อมูลและตัวเลขในงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีเสนอความเห็นนั้นถูกต้องตรงตามบันทึกและหลักฐานทางการบัญชีของลูกค้ำ
 - ข. ข้อมูลหรือหลักฐานใด ๆ ที่แสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีได้วางแผนการปฏิบัติงานสอบบัญชี (Audit Plan) อย่างระมัดระวังและรอบคอบ ทั้งได้ควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วย (ถ้ามี) โดยใกล้ชิด
 - ค. กระดาษทำการจะต้องแสดงให้เห็นว่าผู้ปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีได้รวมถึงการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของลูกค้ำและแผนการตรวจสอบ (Audit Program) ได้จัดทำขึ้นโดยสอดคล้องกับระดับประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของลูกค้ำ
 - ง. ข้อมูลในกระดาษทำการจะต้องแสดงหลักฐานให้ปรากฏว่าผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบ (Audit Program) ที่ได้กำหนดขึ้นโดยถูกต้องและครบถ้วน
 - จ. ข้อบกพร่องหรือผิดปกตินั้นมีสาระสำคัญที่ได้ตรวจพบ ซึ่งอาจเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับระบบบัญชี การคำนวณ ข้อมูลต้นทุน จุดอ่อนในระบบการควบคุมภายใน

- ฉ. ขอบพร้อมหรือสิ่งผิดปกติที่กล่าวถึงข้างต้นได้รับการวินิจฉัยหรือดำเนินการแก้ไขแล้วอย่างเหมาะสมอย่างไร
- ช. ข้อสรุปความเห็นและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อมูลสำคัญๆ ที่ตรวจพบในระหว่างการปฏิบัติงาน

6. กระดาษทำการประกอบด้วยกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นเอง และกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีได้จากลูกค้า ผู้สอบบัญชีสามารถใช้สำเนาเอกสาร สำเนารายละเอียดประกอบบัญชีซึ่งจัดทำโดยลูกค้าเป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการของตนได้ แต่ผู้สอบบัญชียังคงมีความรับผิดชอบในการที่จะต้องตรวจสอบความถูกต้องของกระดาษทำการประเภทนี้เช่นเดียวกับกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีจัดทำขึ้นเอง

ข้อเสนอแนะในการรวบรวมกระดาษทำการ

7. ในการจัดรวบรวมกระดาษทำการทั้งหมดของลูกค้าแต่ละราย ผู้สอบบัญชีควรแยกเก็บไว้ในแฟ้มสองประเภท คือ แฟ้มถาวร (Permanent File) และแฟ้มปัจจุบัน (Current File) การจัดเก็บกระดาษทำการในแฟ้มทั้งสองนี้ควรจัดทำสารบัญญัตกระดาษทำการเพื่อให้เป็นระเบียบในการจัดเก็บ และสะดวกในการค้นหาหรืออ้างอิงในภายหลัง สารบัญญัตกระดาษทำการนี้อาจใช้ตัวเลขหรือตัวอักษรเป็นหลักในการแยกเรื่องหรือประเภทกระดาษทำการ หรือในบางครั้งอาจใช้ระบบผสมระหว่างตัวเลขและตัวอักษรก็ได้

ก. เอกสารที่ควรจัดเก็บไว้ในแฟ้มถาวร แฟ้มถาวร หมายถึง แฟ้มที่ควรรวมกระดาษทำการซึ่งมีความสำคัญและเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบบัญชีตลอดระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้าแต่ละราย

ตัวอย่างเอกสารที่ควรรวบรวมไว้ในแฟ้มถาวร ได้แก่

- สำเนาหนังสือบริคณห์สนธิ ข้อบังคับหนังสืออนุญาตต่างๆ ที่ธุรกิจจำเป็นต้องมีตามกฎหมาย หนังสือสำคัญแสดงการจดทะเบียนนิติบุคคลหรือหนังสือสัญญาการเข้าเป็นหุ้นส่วน
- ผังบัญชี คู่มือการปฏิบัติงาน นโยบายการบัญชี นโยบายธุรกิจของลูกค้า
- ผังการจัดองค์การ ขอบเขตอำนาจและหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารรวมทั้งตัวอย่างลายมือชื่อ

- แผนผังโรงงาน กรรมวิธีในการผลิต ชื่อและลักษณะย่อของผลิตภัณฑ์หลักของลูกค้า
- สำเนารายงานการประชุมกรรมการหรือรายงานการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น (อาจคัดลอกเฉพาะข้อความสำคัญ ๆ โดยย่อก็ได้)
- รายงานการสอบบัญชีต่าง ๆ
- สำเนาหนังสือสัญญาหรือข้อตกลงที่มีผลใช้บังคับเป็นระยะเวลายาวนาน
- สรุปวิธีการบัญชีที่สำคัญซึ่งลูกค้าถือปฏิบัติอยู่
- สำเนาแบบยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสำหรับปีก่อน ๆ ฯลฯ

ข. เอกสารที่ควรจัดเก็บไว้ในแฟ้มปัจจุบัน แฟ้มปัจจุบัน หมายถึง แฟ้มที่รวบรวมกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานตรวจสอบซึ่งดำเนินอยู่ในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

ตัวอย่างเอกสารที่ควรรวบรวมไว้ในแฟ้มปัจจุบัน ได้แก่

- หนังสือโต้ตอบกับลูกค้าในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบ
- หนังสือถึงฝ่ายจัดการ ระบุถึงจุดอ่อนในระบบควบคุมภายใน หรือข้อบกพร่องที่ตรวจพบพร้อมทั้งข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไข
- แบบสอบถามการควบคุมภายใน
- แผนการตรวจสอบ
- ร่างรายงานการสอบบัญชี
- งบการเงินที่ตรวจสอบ
- กระดาษทำการบันทึกข้อมูล อัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ และรวมถึงข้อมูลทางสถิติที่สำคัญอย่างอื่นด้วย
- รายการเสนอให้ปรับปรุงและจัดประเภทบัญชีใหม่
- กระดาษทำการงบทดลอง หรือกระดาษทำการงบการเงิน
- กระดาษทำการสรุปรายการบัญชีต่าง ๆ
- กระดาษทำการวิเคราะห์และพิสูจน์ความถูกต้องของยอดคงเหลือตามบัญชีทุกบัญชีที่ปรากฏในงบการเงินของลูกค้าเปรียบเทียบกับปีก่อน
- กระดาษทำการบันทึกผลการตรวจนับสินทรัพย์
- หนังสือยืนยันยอดกับธนาคาร ลูกหนี้ บุคคลที่สามอื่น ๆ รวมถึงหนังสือรับรองของลูกค้า

การเก็บรักษากระดาษทำการ

8. เอกสารที่เก็บรักษาไว้ในแฟ้มกระดาษทำการถาวรย่อมไม่มีปัญหาว่าผู้สอบบัญชีควรเก็บรักษาไว้นานเพียงใด เพราะตราใบที่ผู้สอบบัญชียังคงตรวจสอบบัญชีของกิจการแห่งหนึ่งแห่งใดอยู่ แฟ้มกระดาษทำการถาวรของลูกค้ารายนั้นย่อมจะบังจำเป็นที่จะต้องเก็บรักษาไว้ ผู้สอบบัญชีควรเก็บกระดาษทำการไว้อย่างน้อย 10 ปี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เก็บรักษาสมุดและเอกสารทางบัญชีเมื่อหมดความจำเป็นหรือความสำคัญแล้วจะทำลายเสียก็ได้

กรรมสิทธิ์ในกระดาษทำการ

9. โดยปกติกระดาษทำการเป็นของผู้สอบบัญชี นอกจากกระดาษทำการบางประเภทซึ่งลูกค้าเป็นผู้ทำขึ้นและให้ผู้สอบบัญชียืมใช้ซึ่งยังต้องถือว่ากรรมสิทธิ์ในกระดาษทำการเช่นนั้นเป็นของลูกค้า อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกระดาษทำการเป็นเอกสารที่รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้าของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีความรับผิดชอบในอันที่จะไม่เปิดเผยความลับต่าง ๆ เกี่ยวกับลูกค้าให้ผู้อื่นทราบ ทั้งนี้ ยกเว้นในกรณีที่ต้องให้ถ้อยคำในฐานะเป็นพยานตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความหรือตามกฎหมายอื่น เช่นที่ระบุไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เกี่ยวกับการกำหนดมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตข้อที่ 3

วันถือปฏิบัติ

10. แดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่องกระดาษทำการนี้ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 1 กันยายน 2522 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 5

เรื่อง

รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเปรียบเทียบ

1. ปัจจุบันความต้องการงบการเงินที่แสดงตัวเลขเปรียบเทียบปีปัจจุบันกับปีก่อนมีแนวโน้มสูงขึ้น เนื่องจากแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ในการนี้ ผู้สอบบัญชีซึ่งตรวจสอบงบการเงินเปรียบเทียบต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินเกี่ยวกับตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบด้วย ดังที่ปรากฏในประกาศของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี(ก.บช.) ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีข้อ 3 วรรค 3 ความว่า “ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีสำหรับกิจการที่ปีบัญชีเป็นครั้งแรกนับแต่เริ่มดำเนินกิจการหรือสำหรับกิจการที่จัดทำงบการเงินเปรียบเทียบตั้งแต่สองปีขึ้นไป ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแก้ไขเพิ่มเติมแบบรายงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับความรับผิดชอบและขอบเขตการปฏิบัติงาน”

2. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงเห็นสมควรที่จะออกแถลงการณ์ฉบับนี้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน สำหรับการรายงานการสอบบัญชีของงบการเงินที่แสดงการเปรียบเทียบระหว่างงวดปัจจุบันกับงวดก่อน

รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเปรียบเทียบ

3. รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินในแต่ละงวดอาจไม่เหมือนกัน บางกรณีผู้สอบบัญชีเริ่มเข้ารับงานสอบบัญชีเป็นปีแรก ก็อาจมีปัญหาในการทำรายงานการสอบบัญชีเกี่ยวกับงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบ ซึ่งผู้สอบบัญชีเดิมได้ตรวจสอบและรายงานไปแล้ว เพื่อความสะดวกในการเสนอรายงานการสอบบัญชีต่องบการเงินเปรียบเทียบ จึงได้จำแนกรายงานการสอบบัญชี ไว้สี่ประเภทดังนี้

1. รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงินในแต่ละงวดเหมือนกัน
2. รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงินในแต่ละงวดแตกต่างกัน
3. รายงานการสอบบัญชีซึ่งงวดปัจจุบันที่แสดงความเห็นต่องบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบแตกต่างกันไปจากเดิม

4. รายงานงวดปัจจุบันของผู้สอบบัญชีใหม่ต้องบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ ซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น

รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ในแต่ละงวดเหมือนกัน

4. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินงวดปัจจุบันและงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบซึ่งผู้สอบบัญชีมีความเห็นเหมือนกันทั้งสองงวดควรเป็นดังนี้

- ก. กรณีงบการเงินแสดงตัวเลขเปรียบเทียบทั้งในงบดุล งบกำไรขาดทุน และกำไรสะสม (และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน)

(วรรคขอบเขต)

“ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 งบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม (และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กขค จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น

(วรรคความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินที่กล่าวข้างต้นแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 ผลการดำเนินงาน (และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ”

- ข. กรณีงบการเงินแสดงตัวเลขเปรียบเทียบเฉพาะในงบกำไรขาดทุน และกำไรสะสม (และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน)

ในกรณีนี้ข้อความในรายงานการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับงบดุลตามข้อ 4 ก. ข้างต้นที่ว่า “ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511” จะเปลี่ยนเป็น “ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512” เท่านั้นส่วนข้อความที่เกี่ยวกับงบกำไรขาดทุนและกำไรสะสม (และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) ตามย่อหน้าที่ 4 ก. ข้างต้นที่ว่า “สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปี” จะต้องเปลี่ยนไปเป็น “สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ

2511” เพื่อชี้ให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต้องบ่งชี้ว่าขาดทุนและกำไรสะสม (และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) ทั้งสองปีที่น่าตัวเลขมาเปรียบเทียบกัน

รายงานการสอบบัญชีที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ในแต่ละงวดแตกต่างกัน

5. โดยเหตุที่รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเปรียบเทียบครอบคลุมถึงงบการเงินแต่ละงวดที่น่ามาเปรียบเทียบด้วย ซึ่งงบการเงินเหล่านี้อาจมีความเห็นของผู้สอบบัญชีในงวดนั้นๆ แตกต่างกันไป กล่าวคืออาจเป็นความเห็นที่ไม่มีเงื่อนไขหรือมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นหรือแสดงความเห็นว่ามีข้อสงสัยได้ ในกรณีนี้ รายงานของผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบันควรอธิบายเหตุผลของการแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นว่ามีข้อสงสัยต่องบการเงินในงวดก่อนๆ ที่นำมาเปรียบเทียบในวรรคอธิบาย แล้วอ้างถึงเหตุผลนี้ในวรรคความเห็นของรายงานด้วย แต่ถ้าเป็นกรณีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี ซึ่งเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงได้อธิบายไว้แล้วในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีเพียงแต่อ้างถึงเหตุผลนี้ในวรรคความเห็นก็พอ ไม่ต้องอธิบายเหตุผลในวรรคอธิบายอีก

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินเปรียบเทียบ ซึ่งงบการเงินในแต่ละงวดมีความเห็นของผู้สอบบัญชีแตกต่างกัน (แสดงตัวอย่างเฉพาะวรรคอธิบายและวรรคความเห็นเท่านั้น)

ก. แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินงวดปัจจุบัน แต่แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินงวดก่อน

(วรรคอธิบาย)

“ดังที่ได้กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อที่..... บริษัทถูกฟ้องเป็นจำเลยในศาลเกี่ยวกับการขายสินค้าในปี 2512 ซึ่งยังไม่ทราบผลในขณะนี้ ดังนั้น จึงไม่มีการตั้งสำรองเพื่อหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงินปี 2512

(วรรคความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงต่องบการเงินปี 2512 ที่อาจมีขึ้นถ้าทราบผลของคดีดังกล่าวในวรรคก่อน งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท ภายใต้อำนาจจำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ”

ข. แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินทั้งของงวดก่อน และงวดปัจจุบัน โดยมีเหตุผลเหมือนกันและมีเงื่อนไข ในเรื่องอื่นเพิ่มเติมในปีปัจจุบันด้วย

(วรรคอธิบาย)

ในปี 2512 บริษัทบันทึกสิทธิการเช่าระยะยาวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนแทนที่จะบันทึกไว้เป็นรายจ่ายรอดักบัญชี แล้วตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการเช่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถ้าบริษัทบันทึกสิทธิการเช่าเป็นรายจ่ายรอดักบัญชี ยอดสินทรัพย์รวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และกำไรสุทธิสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันจะเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงินเท่ากันคือ.....บาท

ดังที่ได้กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อที่ บริษัทถูกฟ้องในคดีละเมิดสิทธิบัตร ในขณะที่ยังไม่ทราบผลของคดี จึงไม่ได้ตั้งสำรองหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงินปี 2512 หรือปี 2511

(วรรคความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลที่มีต่องบการเงินปี 2512 จากการไม่บันทึกสิทธิการเช่าไว้เป็นรายจ่ายรอดักบัญชีตามที่ได้กล่าวไว้ในวรรคที่สอง และขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงต่องบการเงินปี 2512 และปี 2511 ที่อาจเกิดขึ้นถ้าทราบผลของคดีดังกล่าวไว้ในวรรคที่สาม งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ”

ค. แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไขต่องบการเงินปีปัจจุบัน แต่ไม่แสดงความเห็นต่อกำไรขาดทุนและกำไรสะสม และขอแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของงบการเงินงวดก่อน

(วรรคขอบเขต)

“.....ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น ยกเว้นที่กล่าวในวรรคต่อไป”

(วรรณอธิบาย)

“ข้าพเจ้าไม่ได้เข้าสังเกตการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2510 เนื่องจากในขณะนั้นยังไม่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท ข้าพเจ้าไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจสำหรับปริมาณสินค้าคงเหลือดังกล่าวได้

(วรรณความเห็น)

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 งบกำไรขาดทุน และกำไรสะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 2512 แสดงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2512 โดยถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ

อนึ่ง เนื่องจากขอบเขตในการตรวจสอบสินค้าคงเหลือตามที่กล่าวในวรรคที่สอง ไม่เพียงพอที่จะให้แสดงความเห็นเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2510 ได้ และสินค้าคงเหลือนี้มีผลอย่างมากต่อผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่แสดงความเห็นต่อบงกำไรขาดทุนและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของบริษัท กชค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2511”

รายงานการสอบบัญชีงวดปัจจุบันที่แสดงความเห็นต่อบงการเงิน งวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบแตกต่างไปจากเดิม

6. ในกรณีที่การตรวจสอบงบการเงินในงวดปัจจุบันทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงเหตุการณ์ ซึ่งมีผลต่อบงการเงินงวดก่อน ผู้สอบบัญชีควรมานำพิจารณาแก้ไขรายงานส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินของงวดก่อนที่แสดงเปรียบเทียบในงวดปัจจุบันด้วย เหตุการณ์ที่มีผลให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่อบงการเงินที่นำมาเปรียบเทียบแตกต่างไปจากที่รายงานไว้ในงวดก่อนมีดังนี้

ก. เหตุการณ์ไม่แน่นอนที่ปรากฏในงวดก่อนซึ่งได้ทราบผลแล้วในงวดปัจจุบัน

เหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนในงวดก่อน ซึ่งทราบผลในงวดปัจจุบันทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนความเห็นในรายงานการสอบบัญชีของตนในส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินในงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบในงวดนี้ เช่น ในงวดก่อนผู้สอบบัญชีแสดงความเห็น

โดยมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นไว้ เนื่องจากมีเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอน แต่ในงวดปัจจุบันได้ทราบผลเป็นที่แน่นอนแล้ว ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นได้ ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนความเห็นในรายงานการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนที่ผู้สอบบัญชีเคยแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นไว้

ข. เหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นใหม่ซึ่งมีผลต่องบการเงิน ทั้งในงวดก่อนและในงวดปัจจุบัน

ในระหว่างการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ถ้าผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งจะมีผลต่อการแสดงงบการเงินงวดก่อน ผู้สอบบัญชีจะต้องเปลี่ยนความเห็นในรายงานการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อน โดยแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นที่แสดงเปรียบเทียบในงวดปัจจุบัน

ค. งบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

หากผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินงวดก่อน อย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นที่ไม่ถูกต้อง เนื่องจากงบการเงินนั้น ไม่ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ต่อมาในปีปัจจุบันงบการเงินปีก่อนที่นำมาเปรียบเทียบได้ปรับปรุงให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนความเห็นในรายงานการสอบบัญชีส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินที่ปรับปรุงแล้วนี้ จากความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือความเห็นที่ไม่ถูกต้องมาเป็นความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข

7. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเปลี่ยนความเห็นในรายงานการสอบบัญชีส่วนที่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยความเห็นใหม่แตกต่างจากความเห็นเดิมที่เคยให้ไว้ ผู้สอบบัญชีจะต้องชี้แจงเหตุผลที่ทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเห็นแตกต่างไปจากเดิมในวรรคอธิบายของรายงานด้วย ถ้าความเห็นใหม่เป็นความเห็นที่มีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นที่ไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจะต้องกล่าวในวรรคความเห็นพร้อมทั้งอ้างอิงถึงเหตุผลที่ชี้แจงไว้ในวรรคอธิบายด้วย

ในการชี้แจงเหตุผลในวรรคอธิบาย ผู้สอบบัญชีควรกล่าวถึงเรื่องต่อไปนี้

- 1) วันที่ในรายงานของผู้สอบบัญชีงวดก่อน
- 2) ชนิดของความเห็นที่แสดงในงวดก่อน
- 3) เหตุการณ์ซึ่งมีผลทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแตกต่างออกไป

4) ความเห็นในปัจจุบันต้องบการเงินงวดก่อน ซึ่งแตกต่างจากความเห็นเดิม
ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีในงวดปัจจุบันที่แสดงความเห็นต้องบการเงินงวด
ก่อนที่นำมาเปรียบเทียบแตกต่างไปจากเดิม

- ก. เหตุการณ์ไม่แน่นอนที่ปรากฏในงวดก่อน ซึ่งทราบผลแล้วในงวด
ปัจจุบันและไม่จำเป็นต้องปรับปรุงผลของเหตุการณ์ในงบการเงินงวด
ก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ

(วรรณอธิบาย)

“ข้าพเจ้าได้รายงานไว้เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2512 โดยแสดงความเห็นอย่างมี
เงื่อนไขต้องบการเงินปี 2511 ว่าขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงที่มีต้องบการเงินปี
2511 ที่อาจมีขึ้น ถ้าทราบผลของคดีที่บริษัทถูกฟ้องร้องตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงินที่..... คดีนี้ได้สิ้นสุดลงเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2512 โดยไม่
เป็นที่เสียหายแก่บริษัท ดังนั้นความเห็นในปัจจุบันของข้าพเจ้าต้องบการเงินปี 2511
ที่แสดงเปรียบเทียบไว้ในที่นี้ จึงแตกต่างจากความเห็นเดิมที่ได้แสดงไว้ในรายงาน
งวดก่อน”

(วรรณความเห็น)

“เหมือนตัวอย่างวรรณความเห็นในย่อหน้าที่ 4 ก.”

- ข. เหตุการณ์ไม่แน่นอนที่ปรากฏในงวดก่อน ซึ่งทราบผลแล้วในงวด
ปัจจุบันและได้ปรับปรุงผลของเหตุการณ์แล้วในงบการเงินงวดปัจจุบัน

(วรรณอธิบาย)

“ข้าพเจ้าได้รายงานไว้เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2512 โดยได้แสดงความเห็นอย่าง
มีเงื่อนไขต้องบการเงินปี 2511 ว่าขึ้นอยู่กับราคาที่แท้จริงของเงินลงทุนใน บริษัท
จจร จำกัด ที่อาจขายได้ ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่.....
ขาดทุนจากเงินลงทุนดังกล่าวได้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานในงวดปัจจุบันทั้งจำนวน
ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้น ความเห็นในปัจจุบันของข้าพเจ้าต้องบการเงิน
ปี 2511 ที่แสดงเปรียบเทียบไว้ในที่นี้ จึงแตกต่างจากที่ได้แสดงไว้ในรายงานปีก่อน”

(วรรณความเห็น)

“เหมือนตัวอย่างวรรณความเห็นในย่อหน้าที่ 4 ก.”

ค. เหตุการณ์ ไม่น่าอนที่เกิเกิดขึ้นใหม่ ซึ่งมีผลต่องบการเงินทั้งในงวดก่อนและงวดปัจจุบัน

(วรรณอธิบาย)

“ตามที่ได้กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่.....บริษัทถูกฟ้องร้องในคดีต่าง ๆ หลายคดีภายหลังวันที่ทราจงานผลการตรวจสอบงบการเงินปี 2511 ซึ่งคดีฟ้องร้องดังกล่าวเป็นการฟ้องเรียกชดเชยค่าเสียหายที่เกิดขึ้นในปีก่อน ๆ บริษัทกำลังต่อสู้คดีในศาลแต่ขณะนี้ยังไม่ทราบผลคดี ตามรายงานของข้าพเจ้าลงวันที่ 31 มีนาคม 2512 ข้าพเจ้าได้แสดงความเห็นต่องบการเงินปี 2511 อย่างไม่มีเงื่อนไข อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมีคดีฟ้องร้องดังกล่าวเกิดขึ้น จึงทำให้ความเห็นในปัจจุบันของข้าพเจ้าต่องบการเงินปี 2511 ที่แสดงเปรียบเทียบไว้ ณ ที่นี้แตกต่างจากที่ได้แสดงไว้ในรายงานปีก่อน”

(วรรณความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงที่มีต่องบการเงินปี 2512 และ 2511 ที่อาจมีขึ้น ถ้าทราบผลของคดีที่บริษัทถูกฟ้องร้องตามที่กล่าวไว้ในวรรคที่แล้ว งบการเงินที่กล่าวข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 และ 2511 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ”

ข. งบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบปรับปรุงแก้ไข ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองกันโดยทั่วไป

(วรรณอธิบาย)

“ข้าพเจ้าได้รายงานไว้เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2512 โดยข้าพเจ้าได้แสดงความเห็นว่า งบการเงินปี 2511 ไม่ได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร และได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เนื่องจากบริษัทตราสารสินค้าคงเหลือในราคาตลาด ซึ่งบริษัทได้แก้ไขวิธีการตราสารสินค้าคงเหลือในงบการเงินปี 2511 ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปแล้ว ดังนั้น ความเห็นในปัจจุบันของข้าพเจ้าต่องบการเงินปี 2511 ที่แสดงเปรียบเทียบไว้ ณ ที่นี้ จึงแตกต่างจากที่ได้แสดงไว้ในรายงานงวดก่อน”

(วรรณคดี)

“เหมือนตัวอย่างวรรณคดีในย่อหน้าที่ 4 ก.”

รายงานงวดปัจจุบันของผู้สอบบัญชีคนใหม่ต้องบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบซึ่งตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น

8. ในกรณีที่งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น ผู้สอบบัญชีคนต่อมาต้องแจ้งไว้ในวรรคขอบเขตของรายงานการสอบบัญชีว่า

- ก) งบการเงินงวดก่อนตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น
- ข) วันที่รายงานของผู้สอบบัญชีคนก่อน
- ค) ชนิดของความเห็นที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนแสดงไว้
- ง) เหตุผลสำคัญถ้าความเห็นนั้นมีเงื่อนไข

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีคนใหม่ต้องบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น และผู้สอบบัญชีอื่นได้แสดงความเห็นไว้ในรายงานปีก่อนอย่างไม่มีเงื่อนไข

(วรรคขอบเขต)

“ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น

(วรรคอธิบาย)

งบการเงินของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2511 ที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ ตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น ซึ่งได้แสดงความเห็นอย่างไม่มีเงื่อนไข ตามรายงานลงวันที่ 1 มีนาคม 2512

(วรรณคดี)

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินปี 2512 แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2512 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน”

9. ถ้าผู้สอบบัญชีคนก่อนแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นหรือแสดงความเห็นว่าไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีปัจจุบันจะต้องอธิบายลักษณะและเหตุผลของเงื่อนไขในวรรคอธิบายด้วย ดังตัวอย่างต่อไปนี้

(วรรคอธิบาย)

“.....งบการเงินของบริษัท กขค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2511 ที่นำมาเปรียบเทียบกับตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น ซึ่งได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายงาน ลงวันที่ 1 มีนาคม 2512 ว่าขึ้นอยู่กับรายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้นต้องงบการเงิน ถ้ารู้ผลของคดีตามที่ได้กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่.....”

วันถือปฏิบัติ

10. แดงการณเฝ้ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 5 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีต้องงบการเงินเปรียบเทียบกับนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2523 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 6

เรื่อง

การวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชี

1. มาตรฐานการสอบบัญชีตามประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) ข้อ 4 ได้กำหนดไว้ว่า “ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนการตรวจสอบและควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง” ดังนั้น คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงเห็นสมควรกำหนดแนวทางและวิธีการในการวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้ปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

การวางแผนงานสอบบัญชี

2. ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนก่อนการตรวจสอบ การวางแผนหมายถึงการกำหนดขอบเขตเทคนิค และวิธีการที่ใช้ในการสอบบัญชี ความรู้และประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ เป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยในการวางแผน การวางแผนขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการและความซับซ้อนของธุรกิจ ที่กิจการนั้นประกอบกิจการอยู่ ดังนั้น เพื่อให้การวางแผนมีประสิทธิภาพและได้ผล ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ในเรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับกิจการดังนี้

- 1) เรื่องต่าง ๆ เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการนั้นประกอบกิจการอยู่
 - 2) ระบบและวิธีการบัญชี
 - 3) ระบบการควบคุมภายใน
 - 4) ขนาดและประเภทของรายการที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญ
 - 5) รายการปรับปรุงงบการเงินที่คาดว่าจะมี
 - 6) สถานะที่อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในปริมาณหรือวิธีการทดสอบ
 - 7) ลักษณะของรายงานการสอบบัญชีที่คาดว่าจะเสนอ
3. วิธีการในการวางแผนงานสอบบัญชี ควรดำเนินการดังต่อไปนี้
- 1) สอบทานแฟ้มจดหมายโต้ตอบกับลูกค้า กระจายทำการปีก่อน แฟ้มถาวร งบการเงิน และรายงานการสอบบัญชี

- 2) สอบถามเจ้าหน้าที่อื่นของสำนักงานที่เคยให้บริการด้านอื่นแก่กิจการที่ตรวจสอบเกี่ยวกับเรื่องที่ควรสนใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบ
- 3) สอบถามฝ่ายบริหารของบริษัท เกี่ยวกับฐานะการดำเนินงานธุรกิจในปัจจุบัน
- 4) ศึกษางบการเงินรายเดือนหรือรายไตรมาสของกิจการ
- 5) หาข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการกำหนดขอบเขต วิธีการและเวลาในการตรวจสอบ
- 6) พิจารณาแถลงการณ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีที่มีผลต่อการตรวจสอบ โดยเฉพาะแถลงการณ์ฉบับใหม่ ๆ
- 7) ขอความร่วมมือจากกิจการในการจัดทำรายละเอียดบัญชีต่าง ๆ เพื่อการตรวจสอบ
- 8) พิจารณาความจำเป็นที่จะต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญและผู้สอบบัญชีภายใน ในการตรวจสอบ
- 9) กำหนดขอบเขตวิธีการและเวลาในการตรวจสอบ
- 10) กำหนดผู้ช่วยที่จะใช้ในการตรวจสอบ

4. ในการกำหนดขอบเขต วิธีการและเวลาในการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีควรจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปแบบที่เรียกว่า “แผนการตรวจสอบ” (Audit Program) แผนการตรวจสอบนี้จัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ได้จากการวางแผนและควรเขียนให้มีความละเอียดเพียงพอที่จะเป็นแนวทางสำหรับผู้ช่วยในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม แผนการตรวจสอบนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ เมื่อมีการปฏิบัติงานไปในระยะหนึ่ง และผู้สอบบัญชีพบว่าควรปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับงานสอบบัญชียิ่งขึ้น

5. ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบให้เพียงพอที่จะนำมาใช้วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ความรู้ดังกล่าวควรอยู่ในระดับที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเข้าใจในเหตุการณ์ รายการบัญชีและวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งในดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีอาจมีความสำคัญต่อการแสดงงบการเงิน อย่างไรก็ตาม ระดับความรู้เกี่ยวกับธุรกิจซึ่งผู้สอบบัญชีได้จากการตรวจสอบย่อมไม่เท่ากับระดับความรู้ของฝ่ายบริหาร ซึ่งบริหารธุรกิจเอง ความรู้ทางธุรกิจจะให้ประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีในด้านต่าง ๆ ดังนี้

- 1) ทำให้ทราบเรื่องที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ
- 2) ทำให้ทราบที่มาของเอกสารทางบัญชี ขั้นตอนการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารดังกล่าว การสอบทานและเก็บรักษาเอกสารนั้น ๆ
- 3) ช่วยในการประเมินความเหมาะสมของการประมาณการต่าง ๆ เช่น การตีราคาสินค้าคงเหลือ การตัดค่าเสื่อมราคาและการตั้งสำรองหนี้สูญ เป็นต้น

- 4) ช่วยในการประเมินความเชื่อถือในหนังสือรับรองจากลูกค้า
- 5) ช่วยในการวินิจฉัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการนำมาใช้ และความเพียงพอของการเปิดเผยข้อมูล
- 6) ช่วยในการประเมินความเหมาะสมและความน่าจะเป็นไปได้ของรายการทางธุรกิจ เช่น ผลการดำเนินงาน อัตรากำไรขั้นต้น เป็นต้น

6. ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้ในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับลักษณะของธุรกิจ การจัดองค์การ และระบบงานในกิจการ เช่น ประเภทของธุรกิจ ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการ โครงสร้างของทุน รายการกับบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน วิธีการผลิตและจัดจำหน่าย เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรรหาความรู้เกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ในธุรกิจที่กิจการประกอบอยู่ เช่น สภาพทางเศรษฐกิจ กฎหมายและความเปลี่ยนแปลงทางเทคนิค วัฏปฏิบัติทางบัญชีที่นิยมใช้กัน สภาพของการแข่งขัน แนวโน้มและอัตราส่วนทางการเงิน เป็นต้น เรื่องเหล่านี้จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจในธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบ ซึ่งจะอำนวยให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพและได้ผลดียิ่งขึ้น

7. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจดังกล่าวข้างต้น ปกติได้จากประสบการณ์ หรือการสอบถามบุคคลในวงการและในกิจการที่ตรวจสอบ กระดาษทำการในปีก่อนๆ ก็อาจมีข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจ โครงสร้างการจัดองค์การ วิธีการดำเนินกิจการและรายการที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษ นอกจากนี้อาจได้จากแถลงการณ์และวารสารทางวิชาการของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย วารสารของธุรกิจ งบการเงินของบริษัทในธุรกิจเดียวกันและตำราต่าง ๆ เป็นต้น

การควบคุมงานสอบบัญชี

8. การควบคุมงานสอบบัญชี หมายถึงการควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปตามแผนการสอบบัญชีที่วางไว้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องทำหน้าที่สั่งงาน ติดตามผลงาน สอบทานงานและวินิจฉัยตัดสินปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างการสอบบัญชี บัญชีสำคัญของการควบคุมงานนั้น อยู่ที่ความซับซ้อนของปัญหาที่เกิดขึ้นในการตรวจสอบและความรู้ความสามารถของผู้ช่วยในการปฏิบัติงาน

9. ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการฝึกอบรมผู้ช่วย เพื่อให้มีความรู้ความสามารถที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ลุล่วงไปด้วยดี และเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชี ในการมอบหมายงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้ช่วยทราบถึงวัตถุประสงค์ของการใช้วิธีการตรวจสอบ รวมทั้งปัญหาที่อาจเกิดขึ้นทั้งในด้านธุรกิจ การบัญชีและการสอบบัญชี ซึ่งจะมีผลกระทบต่อขอบเขต วิธีการและเวลาในการตรวจสอบ

ส่วนผู้ช่วยควรรายงานปัญหาต่างๆ ที่พบในการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาทางการบัญชีและการสอบบัญชี เพื่อผู้สอบบัญชีจะได้พิจารณาแก้ไขและดำเนินการตามความจำเป็น การรายงานของผู้ช่วยควรเป็นลายลักษณ์อักษรและอาจรวมอยู่ในกระดาษทำการที่ผู้สอบบัญชีสอบทานหรือแยกต่างหากไว้โดยเฉพาะ เพื่อสะดวกในการสอบทานก็ได้ การรายงานนั้นควรทำเป็นระยะๆ ตลอดเวลาทำการตรวจสอบ บางกรณีผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยอาจมีความเห็นแตกต่างกันในวิธีการบัญชีหรือการสอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรรับฟังความคิดเห็นของผู้ช่วยและนำมาประกอบการพิจารณาตัดสินใจ เมื่อผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจใช้วิธีการใดแล้ว ควรให้ผู้ช่วยได้ทราบด้วย

10. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานงานของผู้ช่วยว่าเป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยสอบทานงานเป็นระยะๆ ตลอดเวลาการตรวจสอบ เพื่อจะได้ปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันทีที่ผลการสอบทานควรทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเก็บไว้เป็นหลักฐาน ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินผลการตรวจสอบจากการสอบทานงานที่ทำเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเสนอรายงานการสอบบัญชี

วันถือปฏิบัติ

11. แดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการวางแผนและควบคุมงานสอบบัญชีนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2523 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 7

เรื่อง

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

1. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีตรวจสอบที่สำคัญวิธีหนึ่งในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ เพื่อกำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้ปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

2. การวิเคราะห์เปรียบเทียบเป็นวิธีการศึกษาเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินว่าเป็นไปตามที่คาดหมาย หรือเป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือไม่ ถ้าไม่เป็นไปตามที่คาดหมายไว้ หรือไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็นหรือผิดปกติ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวโดยละเอียดตามวิธีการตรวจสอบอื่น ยกเว้นกรณีที่ข้อมูลนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อการแสดงงบการเงินแต่อย่างใด ดังนั้น ผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบจึงชี้ให้เห็นว่า การใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมนั้นมีความจำเป็นหรือไม่เพียงใด ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีข้อ 6 ที่ว่า "ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเหมาะสมแก่กรณี"

การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

3. ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามช่วงเวลาของการตรวจสอบดังนี้
 - ก) ในช่วงการวางแผน ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อหาจุดที่ควรตรวจสอบหรือสนใจเป็นพิเศษ เพื่อจะได้กำหนดขอบเขตวิธีการ และเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบที่เหมาะสม
 - ข) ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบร่วมกับวิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบข้อมูลบางอย่างโดยเฉพาะ
 - ค) ในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบสอบทานข้อมูลในงบการเงินทั้งหมดอีกครั้งหนึ่ง

วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

4. การวิเคราะห์เปรียบเทียบมีวิธีการดังนี้

- ก) เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน.
- ข) เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินกับที่ประมาณการไว้ในงบประมาณต่างๆ
- ค) ศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินที่ได้จากการดำเนินงานกับที่คาดหมายไว้ ตามประสบการณ์ของกิจการ
- ง) เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินของกิจการกับกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน
- จ) ศึกษาความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินกับข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องกัน

การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นอาจใช้ จำนวนเงิน ปริมาณ อัตราส่วน หรืออัตราร้อยละของข้อมูลเปรียบเทียบกันได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี

5. ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินทั้งหมด หรือเพียงบางส่วนก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- ก) ลักษณะของกิจการ - ถ้ากิจการที่ตรวจสอบประกอบธุรกิจมากมายหลายด้าน การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบอาจไม่ได้ผลดีเท่ากับที่จะใช้กับกิจการประกอบธุรกิจเฉพาะด้านเท่านั้น ในกรณีที่กิจการประกอบธุรกิจหลายด้านควรวิเคราะห์เปรียบเทียบแต่ละประเภทของธุรกิจไป
- ข) ขอบเขตของงานตรวจสอบ - ถ้างานตรวจสอบจำกัดเฉพาะบางบัญชี หรือบางรายการในงบการเงิน การใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบจะน้อยกว่าที่ใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน
- ค) ความพร้อมเพรียงของข้อมูลต่างๆ ทางการเงินเกี่ยวกับงบการเงินที่จะใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- ง) ความพร้อมเพรียงของข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น ปริมาณการผลิต ปริมาณขาย จำนวนลูกจ้าง ชั่วโมงการทำงาน เป็นต้น
- จ) ความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลอื่น - ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่า ข้อมูลต่างๆ ที่จะนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบนั้นเชื่อถือได้เพียงใด ทั้งนี้โดยอาศัยประสบการณ์จากการตรวจสอบในอดีต ผลการศึกษา ผลการประเมินประสิทธิภาพ การควบคุมภายใน และผลการทดสอบรายการบัญชีเป็นเกณฑ์ ถ้าผู้สอบบัญชีเห็นว่าข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับยังเชื่อถือไม่ได้จนกว่าจะได้ดำเนินการตรวจสอบและปรับปรุงราย

การทำเป็นแล้ว ในกรณีผู้สอบบัญชีจะไม่ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบในช่วงการเริ่มตรวจสอบ แต่จะใช้เมื่อการตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจเลือก ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบเพียงบางรายการที่พิจารณาแล้วเห็นว่าเชื่อถือได้เท่านั้น

- ด) ความพร้อมเพียงและความเหมาะสมของข้อมูลในธุรกิจเดียวกัน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า ข้อมูลของกิจการต่าง ๆ ที่ประกอบธุรกิจเช่นเดียวกัน มีพร้อมและนำมาเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้เพราะกิจการที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน แต่มีขนาดแตกต่างกันอาจไม่เหมาะสมในการนำเอาข้อมูลมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกันก็ได้

การตรวจสอบความแตกต่างของข้อมูล ที่วิเคราะห์เปรียบเทียบซึ่งมีสาระสำคัญ

6. ผู้สอบบัญชีควรตรวจสอบความแตกต่างของข้อมูลที่วิเคราะห์เปรียบเทียบที่ไม่เป็นไปตามที่คาดหมาย หรือไม่ปรากฏความแตกต่างที่คาดหมายไว้ หรือผิดปกติ ถ้าเห็นว่ามีความสำคัญต่อการตรวจสอบกัน วิธีการตรวจสอบความแตกต่างดังกล่าวจะเริ่มจากการสอบถามฝ่ายบริหารของกิจการที่ตรวจสอบ ต่อจากนั้นก็ประเมินว่า คำตอบที่ได้จากการสอบถามมีเหตุผลหรือไม่ โดยอาศัยความรู้เกี่ยวกับกิจการของผู้สอบบัญชีมี และข้อมูลอื่นที่ได้จากการตรวจสอบ แล้วพิจารณาหาหลักฐานอันมาสนับสนุน โดยใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ในกรณีที่ฝ่ายบริหารไม่อาจให้คำตอบที่มีเหตุผล ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตรวจสอบความแตกต่างดังกล่าวข้างต้นให้ละเอียดยิ่งขึ้น เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริง

7. ในการกำหนดขอบเขตและวิธีการที่จะตรวจสอบความแตกต่างของข้อมูลที่วิเคราะห์เปรียบเทียบ ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ก) วัตถุประสงค์ของการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ถ้าการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมีวัตถุประสงค์ในการช่วยวางแผน เพื่อชี้ให้เห็นสิ่งที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในการตรวจสอบ ขอบเขตของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อหาหลักฐานมาสนับสนุนคำชี้แจงที่จะได้รับก็ขึ้นอยู่กับแผนงานตรวจสอบเดิมที่วางไว้ว่าจะสามารถให้หลักฐานที่ต้องการได้มากน้อยเพียงใด
- ข) ลักษณะของรายการ ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบหาหลักฐานสนับสนุนคำชี้แจงเกี่ยวกับความแตกต่างของข้อมูลที่วิเคราะห์เปรียบเทียบโดยวิธีการสอบถามเพิ่มเติม เช่น ความแตกต่างของการหมุนเวียนของสินค้า ผู้สอบบัญชีอาจได้หลักฐานเพิ่มเติมจากการสอบถามซึ่งพบว่า เป็นเพราะความผิดปกติของปริมาณสินค้าที่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เป็นต้น

- ค) ความรู้ในธุรกิจที่กิจการนั้นประกอบอยู่ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจทราบว่ามีการนัดหยุดงานในระหว่างปี ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่าเป็นผลให้ปริมาณการขายลดลง โดยมิต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่น
- ง) ผลจากการตรวจสอบอื่น เช่น ผู้สอบบัญชีอาจไม่ใช้วิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อตรวจสอบผลต่างเกี่ยวกับค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบ เนื่องจากได้ทราบจากการตรวจสอบบัญชีสินทรัพย์ถาวรว่ามีการซื้อหรือขายมากในปีนั้น เป็นต้น
- จ) การศึกษาและประเมินประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน เช่น ขอบเขตในการตรวจสอบเกี่ยวกับหนี้สงสัยจะสูญ ย่อมขึ้นอยู่กับผลการประเมินประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของแผนกสินเชื่อ เป็นต้น

8. ในการตรวจสอบผลต่างของข้อมูลที่เกี่ยวข้องเปรียบเทียบซึ่งมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงผลที่อาจมีต่อขอบเขตในการตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกันด้วย เช่น การพบว่าลูกหนี้เพิ่มขึ้น เพราะการเก็บเงินช้าลง ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องขยายขอบเขตในการตรวจสอบเกี่ยวกับการเก็บเงินลูกหนี้ก็ได้ เป็นต้น

วันถือปฏิบัติ

9. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 7 เรื่องการวิเคราะห์เปรียบเทียบนี้ให้เริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2523 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 8

เรื่อง

การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล

1. ในปัจจุบัน บริษัทหลายแห่งโดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ได้จัดทำงบการเงินระหว่างกาลเสนอผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกเพื่อช่วยให้ทราบผลการดำเนินงานและฐานะของกิจการเป็นระยะ ๆ ค่อนข้างกันจนกว่าจะได้รับงบการเงินประจำปี งบการเงินระหว่างกาลนี้เป็นงบที่จัดทำขึ้นสำหรับช่วงเวลาสั้นกว่าหนึ่งปีซึ่งอาจเป็นรายเดือน รายไตรมาสหรือช่วงเวลาอื่นใดก็ได้

2. ผู้สอบบัญชีในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระอาจถูกขอให้ทำการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลเพื่อให้งบการเงินนั้นเป็นที่มั่นใจต่อผู้ใช้งบการเงินยิ่งขึ้น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยก็ได้กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนและบริษัทรับอนุญาตจัดทำงบการเงินระหว่างกาลเป็นรายไตรมาสเสนอต่อผู้ลงทุนทั่วไป และได้สนับสนุนส่งเสริมให้งบการเงินรายไตรมาสได้รับการสอบทานจากผู้สอบบัญชีตามมาตรฐาน ซึ่งกำหนดขึ้นโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ดังนั้น คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีจึงเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ไว้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

วัตถุประสงค์ของการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล

3. การสอบทานงบการเงินระหว่างกาล มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นผู้มีความรู้และความชำนาญได้สอบทานงบการเงินระหว่างกาล โดยใช้วิธีสอบถามและวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อรายงานว่า งบการเงินดังกล่าวมีสิ่งที่เป็นสาระสำคัญซึ่งควรปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

4. วัตถุประสงค์ในการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลจึงแตกต่างจากวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงินมาก เนื่องจากการตรวจสอบงบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ การสอบทานไม่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ เพราะวิธีการสอบทานจำกัดเพียงการสอบถามและวิเคราะห์ตัวเลขในงบการเงินเท่านั้น มิได้มีการประเมิน

ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ทดสอบรายการบัญชีหรือตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เช่น การยืนยันยอด การสังเกตการตรวจนับและการตรวจสอบอื่น เป็นต้น การสอบทานอาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบเรื่องที่เป็นสาระสำคัญที่มีผลต่องบการเงินระหว่างกาล แต่อาจไม่พบทุกเรื่องเหมือนการตรวจสอบโดยทั่ว ๆ ไป

วิธีการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล

5. งบการเงินระหว่างกาลจะต้องจัดทำขึ้นเพื่อเสนอต่อนักลงทุนและบุคคลทั่วไปโดยเร็ว เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับความคืบหน้าของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ทันต่อเหตุการณ์ เวลาในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลจึงมีจำกัด ดังนั้น ต้นทุนและค่าใช้จ่ายหลายอย่างจึงต้องอาศัยการประมาณการมากกว่าการจัดทำงบการเงินรายปี อย่างไรก็ตาม การจัดทำงบการเงินระหว่างกาลต้องถือตามเกณฑ์ความสัมพันธ์กับงบการเงินรายปี กล่าวคือ การรอดบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย การตั้งบัญชีค้างรับและค้างจ่าย และการประมาณการต่าง ๆ ณ วันสิ้นงวดของงบการเงินระหว่างกาลจะต้องถือตามดุลยพินิจในขณะนั้น เกี่ยวกับผลการดำเนินงานสำหรับระยะเวลาที่เหลือของปีการเงิน การใช้วิธีการสอบทานจึงต้องคำนึงถึงเวลาและลักษณะโดยเฉพาะเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล

6. การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลใช้วิธีสอบถามและวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลต่าง ๆ ทางบัญชีที่มีสาระสำคัญต่องบการเงิน โดยมีวิธีการดังต่อไปนี้

ก) สอบถามเกี่ยวกับ

- 1) ระบบบัญชีเพื่อให้เข้าใจถึงลักษณะของรายการบัญชีที่บันทึกและจัดประเภทไว้ในงบการเงินระหว่างกาล
- 2) การเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในทางบัญชีที่สำคัญและผลที่มีต่องบการเงินระหว่างกาล

ข) วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลที่สอบทาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลหรือความสัมพันธ์ของข้อมูลที่ผิดปกติ การวิเคราะห์เปรียบเทียบดังกล่าวประกอบด้วย

- 1) เปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกาลที่สอบทานกับงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อนงวดที่สอบทานและของงวดเดียวกันของปีการเงินที่แล้ว
- 2) เปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกาลกับงบประมาณ
- 3) ศึกษาความสัมพันธ์ของส่วนประกอบของงบการเงินระหว่างกาลว่าเป็นไปตามรูปแบบที่กิจการคาดการณ์ไว้หรือไม่

ในการใช้วิธีการดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงรายการปรับปรุงที่เคยมี ในการจัดทำงบการเงินสำหรับปีก่อนและงบการเงินระหว่างกาลงวดก่อน ๆ ด้วย

- ก) อ่านรายงานการประชุมผู้ถือหุ้น คณะกรรมการและคณะกรรมการบริหารของกิจการเพื่อดูว่ามีเรื่องใดที่อาจมีผลต่อการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล
- ง) อ่านงบการเงินระหว่างกาลและพิจารณาว่าข้อมูลในงบการเงิน ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
- จ) ในกรณีที่มีผู้สอบบัญชีอื่น สอบทานงบการเงินระหว่างกาลของสาขา บริษัทย่อยหรือบริษัทอื่นที่กิจการไปลงทุนและได้นำงบการเงินนั้นมาจัดทำงบการเงินรวม ผู้สอบบัญชีที่สอบทานงบการเงินระหว่างกาลที่เป็นงบการเงินรวมจะต้องขอรายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นดังกล่าว
- ด) สอบถามพนักงานและฝ่ายบริหารอื่นซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบทางการเงินและบัญชีในเรื่องต่อไปนี้
 - 1) งบการเงินระหว่างกาลได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
 - 2) มีการเปลี่ยนแปลงการดำเนินธุรกิจและการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีหรือไม่
 - 3) ปัญหาต่าง ๆ ที่ได้จากการใช้วิธีสอบทานดังกล่าวข้างต้น
 - 4) เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งมีผลอย่างมากต่อการแสดงงบการเงินนั้น
- ข) ขอนหนังสือรับรองจากฝ่ายบริหารเกี่ยวกับความรับผิดชอบในงบการเงิน ความสมบูรณ์ของรายงานการประชุมต่าง ๆ เหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงินและเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าจำเป็น ทั้งนี้ให้ใช้แสดงการณมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 3 เรื่องการขอหนังสือรับรองจากลูกค้าเป็นแนวทาง

7. ผู้สอบบัญชีควรมีการวางแผนเพื่อให้การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลตามวิธีการข้างต้นเสร็จสิ้นลงในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาทำงานบางอย่างก่อนวันสิ้นสุดงวดของงบการเงินระหว่างกาลก็ได้ เพราะจะช่วยให้การสอบทานเสร็จเร็วขึ้นและอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้พบเรื่องที่มีสาระสำคัญซึ่งมีผลต่องบการเงินระหว่างกาลแต่เนิ่น ๆ ผู้สอบบัญชีก็จะมีเวลาเพียงพอที่จะพิจารณาและวินิจฉัยเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

8. การใช้วิธีการสอบทานดังกล่าวข้างต้นนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- ก) ความรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีและรายงานของกิจการ ความรู้ของผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งในการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล ทั้งนี้เพราะผู้สอบบัญชีสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการสอบถามหรือวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลต่างๆ ในงบการเงินที่สอบทาน ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีและงานนี้ ผู้สอบบัญชีอาจได้จากประสบการณ์ในการตรวจสอบงบการเงินรายปีของกิจการในปีก่อน ๆ
- ข) ความรู้ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในด้านบัญชี ผู้สอบบัญชีที่เคยทำการตรวจสอบงบการเงินรายปีของกิจการมาก่อนย่อมมีความรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีของกิจการรวมทั้งการจัดทำงบการเงิน ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรสอบถามเพื่อให้ทราบเหตุและผลของเรื่องดังต่อไปนี้
- 1) การเปลี่ยนแปลงของระบบการควบคุมภายในทางบัญชีภายหลังจากที่มีการตรวจสอบครั้งก่อน
 - 2) วิธีการควบคุมภายในทางบัญชีที่ใช้กับการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งแตกต่างไปจากที่ใช้กับการจัดทำงบการเงินรายปี ถ้าเป็นไปได้ในทางที่มีข้อบกพร่องมากขึ้น อันเป็นผลให้งบการเงินระหว่างกาลไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือผู้สอบบัญชีไม่อาจใช้ความรู้จากการตรวจสอบงบการเงินในอดีตมาใช้สอบทานงบการเงินระหว่างกาลได้ ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า จะเป็นอุปสรรคต่อการสอบทานให้ลุล่วงไปได้หรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงอุปสรรคดังกล่าว ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอาจเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในด้านต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีทราบด้วยก็ได้
- ค) การเปลี่ยนแปลงในลักษณะและขนาดของการดำเนินงาน หรือการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้ทราบจากการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล เช่นมีการขายกิจการบางส่วน เกิดรายการพิเศษ รายการผิดปกติ หรือรายการที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราว มีคดีความหรือหนี้ที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า มีแนวโน้มของการขายและต้นทุนที่มีผลต่อลูกหนี้และสินค้าคงเหลือ การตั้งสำรองต่างๆ การเปลี่ยนหลักการบัญชีและวิธีการที่ใช้ เป็นต้น ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงต่างๆ เหล่านี้เกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีควรสอบถามถึงสาเหตุและผลที่จะต้องมีรายงานในงบการเงินระหว่างกาล

๖) **แสดงการณ้มาตรฐานการบัญชี** ผู้สอบบัญชีควรมีความรู้เกี่ยวกับแสดงการณ้มาตรฐานการบัญชีต่าง ๆ เพื่อใช้ประโยชน์ในการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่านการรายงานที่กิจการปฏิบัติอยู่ว่าสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามแสดงการณ้เหล่านี้หรือไม่

๗. ในการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล ถ้าข้อมูลและผู้สอบบัญชีได้รับนำมาซึ่งปัญหาว่างบการเงินระหว่างกาลเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรสอบทานเพิ่มเติมโดยใช้วิธีการอื่นที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความแน่ใจยิ่งขึ้น ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบที่เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปบางวิธีร่วมด้วย ถ้าวิธีดังกล่าวจะช่วยให้ได้ผลที่ดีกว่า

รายงานของผู้สอบบัญชีในการ สอบทานงบการเงินระหว่างกาล

10. เมื่อผู้สอบบัญชีได้สอบทานงบการเงินระหว่างกาลตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้วผู้สอบบัญชีย่อมเสนอรายงานและขอมให้อ้างชื่อในงบการเงินระหว่างกาลได้ แต่ถ้าผู้สอบบัญชีประสบอุปสรรคที่เป็นผลให้การสอบทานไม่อาจสำเร็จลุ่่วงไปได้ ผู้สอบบัญชีไม่ควรขอมให้อ้างชื่อของคนในงบการเงินระหว่างกาลนั้น อุปสรรคนั้นอาจเกิดจากลูกค้าหรือเหตุอื่น เช่น บัญชีไม่เรียบร้อยสมบูรณ์ ระบบการควบคุมภายในบกพร่องมาก เป็นต้น

11. รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินระหว่างกาลที่สอบทาน ควรประกอบด้วย

- ก) ข้อความที่ว่า การสอบทานได้ทำตามมาตรฐานที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
- ข) คำกล่าวถึงงบการเงินระหว่างกาลที่สอบทาน
- ค) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับวิธีการสอบทาน
- ง) ถ้อยคำที่ว่า การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลมีขอบเขตจำกัดกว่าการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงิน ดังนั้นจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินระหว่างกาลได้
- จ) ข้อความที่ว่าผู้สอบบัญชีได้พบสิ่งที่เป็นสาระสำคัญซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

12. รายงานของผู้สอบบัญชีนี้ ควรรายงานต่อผู้ถือหุ้นและควรลงวันที่ตามวันที่การสอบทานเสร็จสมบูรณ์ในแต่ละหน้าของงบการเงินระหว่างกาลควรมีคำว่า “ยังไม่ได้ตรวจสอบ” ปรากฏอยู่

13. ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล

(วรรคขอบเขต)

“ข้าพเจ้าได้สอบทานงบดุล ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2522 และงบกำไรขาดทุนสำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด ตามมาตรฐานที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

(วรรคอธิบาย)

การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลส่วนใหญ่ประกอบด้วยการทำงานทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบในการจัดทำงบการเงิน การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบในการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน และการสอบถามเจ้าหน้าที่ของบริษัทผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับทางการเงินและบัญชี ซึ่งการสอบทานนี้มีขอบเขตจำกัดกว่าการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินมาก ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินที่สอบทานได้

(วรรคสรุป)

ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นสาระสำคัญซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจากการสอบทานของข้าพเจ้าดังกล่าวข้างต้น”

14. ในกรณีที่งบการเงินระหว่างกาลเป็นงบรวม และผู้สอบบัญชีอื่นเป็นผู้สอบทานงบการเงินระหว่างกาลของบริษัทย่อยที่นำมาทำงบการเงินรวม รายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงินรวมควรมีลักษณะดังนี้

(วรรคขอบเขต)

“ข้าพเจ้าได้สอบทานงบดุลรวม ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2522 และงบกำไรขาดทุนรวมสำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด และบริษัทย่อยตามมาตรฐานที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ข้าพเจ้าได้รับรายงานจากผู้สอบบัญชีอื่นเกี่ยวกับการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลของบริษัทย่อยของบริษัท กขค จำกัด ซึ่งขอดสินทรัพย์และรายได้รวมทั้งสิ้นของบริษัทย่อยดังกล่าวมีจำนวนเงินคิดเป็นร้อยละ 20 และ 22 ของยอดรวมสินทรัพย์และรายได้ในงบการเงินรวมตามลำดับ

(วรรคอธิบาย)

การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลนี้ส่วนใหญ่ประกอบด้วยการทำงานเข้าใจเกี่ยวกับระบบในการจัดทำงบการเงิน การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบในการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและการสอบถามเจ้าหน้าที่ของบริษัทผู้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องทางการเงินและบัญชี ซึ่งการสอบทานนี้มีขอบเขตจำกัดกว่าการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินมาก ดังนั้น ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินที่สอบทานได้

(วรรคสรุป)

ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นสาระสำคัญซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลนี้ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจากการสอบทานของข้าพเจ้าดังกล่าวข้างต้นและจากรายงานของผู้สอบบัญชีอื่น”

15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่างบการเงินระหว่างกาลที่สอบทานไม่ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและผลจากการนี้ถือได้เป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงแก้ไขรายงานโดยแจ้งถึงสาเหตุและผลที่มิต่อการแสดงงบการเงินในรายงานนั้น ดังตัวอย่างข้างล่างนี้

(วรรคอธิบาย - วรรคสามของรายงาน)

“ข้าพเจ้าได้ทราบจากฝ่ายบริหารว่า บริษัทบันทึกค่าสิทธิในการเช่าที่ทำการสำนักงานระยะยาวเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดแทนที่จะบันทึกไว้เป็นรายจ่ายรูดคดับบัญชี เพื่อคดับบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุของสัญญาเช่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในการนี้มีผลทำให้ยอดสินทรัพย์รวมและกำไรสุทธิสำหรับรายไตรมาสต่ำไปเป็นจำนวนเงินเท่ากันคือ.....บาท

(วรรคสรุป)

ยกเว้นเรื่องดังกล่าวในวรรคที่แล้ว ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นสาระสำคัญอื่น ซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลนี้ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจากการสอบทานของข้าพเจ้าดังกล่าวข้างต้น”

16. ในกรณีที่งบการเงินระหว่างกาลมิได้เปิดเผยข้อความหรือรายการตามที่กำหนดไว้ในแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย หรือที่กำหนดโดยตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินรายไตรมาส ผู้สอบบัญชีควรกล่าวถึงเรื่องนี้ในรายงานของตน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

(วรรคอธิบาย - วรรคสามของรายงาน)

“ข้าพเจ้าได้ทราบจากฝ่ายบริหารว่า บริษัทถูกประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลปี 2518 - 2521
เพิ่มเติมเป็นเงินรวม.....บาท ฝ่ายบริหารเชื่อว่า การประเมินนี้ไม่ชอบด้วยเหตุผล จึงได้ยื่น
อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในขณะที่ยังไม่ทราบผลการพิจารณา บริษัทไม่ได้
เปิดเผยข้อมูลนี้ในงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งข้าพเจ้าเห็นว่าเป็นข้อมูลที่ควรเปิดเผยตามหลักการบัญชีที่
รับรองทั่วไป

(วรรคสรุป)

ยกเว้นเรื่องที่กล่าวในวรรคที่แล้ว ข้าพเจ้าไม่พบสิ่งที่เป็นสาระสำคัญอื่นซึ่งควรนำมาปรับปรุงง
การเงินระหว่างกาลนี้ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจากการสอบทานของข้าพเจ้าดังกล่าวข้างต้น”

**งบการเงินระหว่างกาลแสดงไว้
ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบ**

17. ในกรณีที่งบการเงินระหว่างกาลแสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ผู้สอบบัญชี
ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานงบการเงินระหว่างกาลนั้นตามวิธีการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 ของ
แถลงการณ์ฉบับนี้ การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลนี้ควรจะทำให้เสร็จสิ้นลงพร้อมกับการตรวจสอบ
งบการเงินรายปี งบการเงินระหว่างกาลที่แสดงในหมายเหตุควรมีถ้อยคำแจ้งไว้ด้วยว่า “ยังไม่ได้
ตรวจสอบ”

18. ถ้าผลการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจ
สอบไม่ปรากฏสิ่งที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลให้เป็นไปตามหลักการ
บัญชีที่รับรองทั่วไป และผู้สอบบัญชีสามารถสอบทานได้ตามมาตรฐานที่กำหนดในแถลงการณ์นี้ ผู้สอบ
บัญชีไม่ต้องรายงานผลการสอบทานในรายงานการตรวจสอบอีก ผู้สอบบัญชีจึงเสนอเพียงรายงานการ
สอบบัญชีซึ่งงบการเงินที่ตรวจสอบเท่านั้น

19. แต่ถ้าผลการสอบทานปรากฏสิ่งที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งควรนำมาปรับปรุงงบการเงินระหว่าง
กาลให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือผู้สอบบัญชีไม่อาจสอบทานได้ตามมาตรฐานที่กำหนด
ในแถลงการณ์นี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเรื่องดังกล่าวไว้ในรายงานการสอบบัญชีของงบการเงินที่
ตรวจสอบด้วย

(วรรคอธิบายของรายงานการสอบบัญชี)

“ข้าพเจ้าไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินระหว่างกาลที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ.....
ข้าพเจ้าจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว นอกจากนี้ข้าพเจ้าไม่อาจสอบทานงบการเงินระหว่างกาล

ตามมาตรฐานที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ เนื่องจากไม่ได้รับข้อมูลที่เพียงพอและที่จำเป็นในการสอบทาน”

20. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานเกี่ยวกับงบการเงินระหว่างกาลไว้ในรายงานการสอบบัญชี ในกรณีที่

ก) งบการเงินระหว่างกาลที่แสดงไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบไม่มีคำว่า “ยังไม่ได้ตรวจสอบ” กำกับไว้

ข) ในหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ตรวจสอบซึ่งงบการเงินระหว่างกาลแสดงอยู่มีถ้อยคำที่ว่า งบการเงินนั้นได้สอบทานโดยผู้สอบบัญชี แต่มิได้บอกไว้ด้วยว่า วิธีการสอบทานนั้นมีขอบเขตจำกัดกว่าการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินมาก ดังนั้นจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินที่สอบทานได้

21. ในการสอบทานงบการเงินระหว่างกาล ผู้สอบบัญชีจะต้องนำเหตุการณ์หลังวันที่ในงบการเงิน ซึ่งมีผลต่อการแสดงงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมาพิจารณาเช่นเดียวกับการตรวจสอบงบการเงิน

22. ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจกับลูกค้าเกี่ยวกับงานสอบทาน รวมทั้งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการสอบทานงบการเงิน ทั้งนี้ อาจระบุไว้ในหนังสือเสนอบริการของผู้สอบบัญชีก็ได้ โดยในหนังสือควรกล่าวถึงเรื่องต่อไปนี้

ก) รายละเอียดของวิธีการสอบทาน

ข) คำชี้แจงว่าวิธีการสอบทานนั้น มีขอบเขตจำกัดกว่าการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีมาก

ค) ลักษณะของรายงานการสอบทานที่จะเสนอ

23. การสอบทานงบการเงินระหว่างกาลนี้ ผู้สอบบัญชีควรจัดทำกระดาษทำการเพื่อรวบรวมข้อมูลและใช้เป็นหลักฐานประกอบการสอบทาน การจัดทำกระดาษทำการนี้ควรใช้แนวทางตามแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 4 เรื่องกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีเป็นเกณฑ์

วันถือปฏิบัติ

24. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 8 เรื่องการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการสอบทานงบการเงินระหว่างกาลงวดสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2523 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 9

เรื่อง

การขอยินยอมลดลูกหนี้

1. การขอยินยอมลดลูกหนี้เป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้กล่าวไว้ในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1 ดังนั้นผู้สอบบัญชีใดที่มิได้ขอยินยอมลดลูกหนี้ในการปฏิบัติงานของตนเนื่องจากเหตุสุดวิสัยบางประการ ย่อมต้องตรวจสอบด้วยวิธีอื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องตามที่ควรของยอดคงเหลือในบัญชีลูกหนี้ที่ปรากฏในงบดุล หรือมีฉะนั้นต้องแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นแล้วแต่กรณี
2. แถลงการณ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดแนวทางที่ผู้สอบบัญชีควรถือปฏิบัติในการขอยินยอมลดลูกหนี้เท่านั้น มิได้ครอบคลุมถึงรายละเอียดในการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการตรวจสอบบัญชีลูกหนี้ นอกเหนือไปจากการขอยินยอมลด

วัตถุประสงค์ของการขอยินยอมลดลูกหนี้

3. การขอยินยอมลดลูกหนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานจากภายนอกเพื่อพิสูจน์ว่ายอดลูกหนี้ที่ปรากฏตามบัญชีถูกต้องและเป็นจริง

วิธีการขอยินยอมลด

4. ในการขอยินยอมลดลูกหนี้จำเป็นต้องคิดค้ำเป็นลายลักษณ์อักษรกับลูกหนี้โดยตรง ซึ่งอาจกระทำระหว่างบัญชีหรือหลังวันสิ้นปีบัญชีที่ตรวจสอบเล็กน้อยก็ได้ ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้กำหนดลูกหนี้ที่จะขอให้ขอยินยอมลด วิธีการที่จะใช้ ตลอดจนวันที่ขงหนั้นจะขอให้ลูกหนี้ขอยินยอมลด ทั้งนี้โดยพิจารณาจากประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเกี่ยวกับลูกหนี้ของลูกค้า โอกาสที่จะเกิดการทุจริตเกี่ยวกับบัญชีลูกหนี้ โอกาสที่จะได้รับค้ำ ความมากมายของจำนวนหนี้ที่จะขอให้ขอยินยอมลด ตลอดจนเวลาที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ในการเตรียมการขอยินยอมลด

5. วิธีการที่ใช้ในการขอให้ลูกหนี้ขอยินยอมลดมี 2 วิธี ดังนี้

วิธีที่ 1 แจงยอดคงเหลือของหนี้ให้ทราบในหนังสือที่ส่งให้ลูกหนี้ วิธีนี้เหมาะสำหรับกรณีที่ลูกค้าสามารถปิดบัญชีและให้รายละเอียดลูกหนี้แก่ผู้สอบบัญชีเพื่อใช้

ประกอบการขอขึ้นชั้นยอดได้ ตามวันเวลาที่ผู้สอบบัญชีกำหนดไว้โดยไม่ล่าช้า
วิธีนี้จำแนกตามลักษณะของข้อความในหนังสือที่ส่งให้ลูกหนี้ได้เป็น 2 แบบ
คือ

1.1 แบบตอบทุกกรณี (Positive form of request) แบบนี้จะขอให้
ลูกหนี้ตอบขึ้นชั้นทุกกรณีว่า ยอดหนี้ที่แจ้งไปถูกต้องหรือมีข้อทักท้วง วิธี
นี้เหมาะสำหรับใช้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่น และขอหนี้
แต่ละรายค่อนข้างสูง

(ตัวอย่างที่ 1 ท้ายแถลงการณ์)

1.2 แบบตอบเมื่อทักท้วง (Negative form of request) แบบนี้จะขอให้
ลูกหนี้ตอบเฉพาะกรณีที่มีข้อทักท้วง ใช้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้พิจารณา
แล้ว เห็นว่าการควบคุมภายในด้านลูกหนี้ของลูกค้านั้นมีประสิทธิภาพเพียงพอ
และลูกหนี้แต่ละรายมียอดค้างชำระไม่สูงนัก

(ตัวอย่างที่ 2 ท้ายแถลงการณ์)

วิธีที่ 2. สอบถามโดยไม่ระบุยอดคงเหลือในหนังสือที่ส่งให้ลูกหนี้ ตามวิธีนี้ในหนังสือ
ที่ส่งให้ลูกหนี้จะไม่ระบุยอดหนี้ค้าง เหมาะสำหรับใช้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่อาจปิด
บัญชีหรือให้รายละเอียดลูกหนี้แก่ผู้สอบบัญชีได้ตามวันเวลาที่ผู้สอบบัญชีต้อง
การขึ้นชั้นยอด

(ตัวอย่างที่ 3 ท้ายแถลงการณ์)

6. กรณีที่ใช้แบบตอบเมื่อทักท้วง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน
เกี่ยวกับลูกหนี้จนมั่นใจ และควรเลือกจำนวนลูกหนี้ที่จะส่งหนังสือขึ้นชั้นยอดให้มีจำนวนมากพอและ
ผู้สอบบัญชีต้องใช้แบบตอบทุกกรณีสำหรับลูกหนี้รายอื่น ทั้งนี้โดยอาจเลือกส่งหนังสือขอขึ้นชั้นยอด
เฉพาะลูกหนี้ที่มีจำนวนเงินมากหรือที่คาดว่าจะไม่ได้รับคำตอบถ้าใช้แบบตอบเมื่อทักท้วง

การปฏิบัติในการขอขึ้นชั้นขอลูกหนี้

7. การจัดส่งหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้ควรกระทำดังนี้
 - 7.1 ใช้แบบฟอร์มที่อาจมีข้อความถามคว้อย่างท้ายแถลงการณ์ฉบับนี้ในการจัดทำหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้
 - 7.2 อาจให้ลูกค้านำข้อความต่าง ๆ ที่จำเป็นในแบบฟอร์มหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้ให้ก็ได้ และให้ผู้รับมอบอำนาจของลูกค้าลงลายมือชื่อในหนังสือดังกล่าวพร้อมกับประทับตราบริษัท โดยผู้สอบบัญชีต้องสอบถามข้อความต่าง ๆ ให้ถูกต้อง
 - 7.3 ควรแนบของสำหรับลูกหนี้ใช้ตอบไปด้วย โดยของที่แนบนี้ให้เจ้าหน้าที่ผู้สอบบัญชี ปัดแสคมป์เรียบร้อยหรือเป็นของประเภทที่ผู้รับเป็นผู้จ่ายค่าไปรษณีย์
 - 7.4 ส่งหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้ที่ตรวจสอบเรียบร้อยแล้วพร้อมทั้งของสำหรับตอบตามที่กล่าวในข้อ 7.3 ไปให้แก่ลูกหนี้ โดยของที่ส่งให้ระบุชื่อและที่อยู่ของผู้สอบบัญชีไว้บนซองเพื่อให้หนังสือแนบมายังผู้สอบบัญชีในกรณีที่ไม่ถึงผู้รับ
 - 7.5 ผู้สอบบัญชีต้องเป็นผู้จัดส่งหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้ที่ตรวจสอบเรียบร้อยแล้วไปให้ลูกหนี้ด้วยตนเอง
8. การขอให้ลูกหนี้ยื่นชั้นขอลูกหนี้อาจแนบรายการแสดงความเคลื่อนไหวของบัญชีลูกหนี้ (Statement) ไปด้วยเพื่อให้ลูกหนี้ใช้สอบถามรายการได้โดยสะดวก ในบางกรณีอาจใช้เพื่อขอให้ลูกหนี้ยื่นชั้นรายการที่เป็นหนี้รายการใดรายการหนึ่งซึ่งมีรายละเอียดของบัญชีก็ได้ ทั้งนี้ต้องคัดแปลงข้อความถามคว้อย่างท้ายแถลงการณ์ให้เหมาะสมแก่กรณีด้วย
9. กำหนดเวลาที่ควรจัดส่ง
 - 9.1 การส่งหนังสือขอยื่นชั้นขอลูกหนี้โดยแจ้งยอดคงเหลือให้ทราบควรกระทำโดยเร็ว หลังจากที่ถูกคำสามารถให้ข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการขอยื่นชั้นขอลูกหนี้ เพื่อให้เวลาสำหรับการตอบและผู้สอบบัญชีสามารถทราบผลในเวลาอันสมควร
 - 9.2 การส่งหนังสือขอยื่นชั้นแบบสอบถามโดยไม่ระบุยอดคงเหลือ ควรส่งก่อนหรือหลังวันสิ้นปีบัญชีหรือวันอื่นที่ตกลงการทราบยอดหนี้เล็กน้อย เพราะไม่จำเป็นต้องรอทราบข้อมูลจากลูกหนี้

การประเมินและติดตามผลภายหลังการส่งหนังสือขอยื่นขออนุมัติ

10. หลังจากผู้สอบบัญชีจัดส่งหนังสือขอให้ลูกหนี้ยื่นขออนุมัติไปสักระยะเวลาหนึ่งและได้รับคำตอบจากลูกหนี้พอสมควรแล้ว จะต้องจัดทำกระดาษทำการเพื่อประเมินผลการส่งหนังสือขอให้ลูกหนี้ยื่นขออนุมัติ โดยพิจารณาว่าคำตอบยืนยันความถูกต้องของยอดคงเหลือในบัญชีลูกหนี้ที่ได้รับมากพอสมควร และน่าพอใจหรือไม่ (กรณีใช้แบบตอบเมื่อทักท้วง หนังสือที่ส่งไปและไม่ได้รับคำตอบถือว่ายอดหนี้ที่ขอให้ยืนยันนั้นถูกต้องแล้ว) ในการนี้ผู้สอบบัญชีจะเปรียบเทียบอัตราร้อยละของคำตอบยืนยัน ทักท้วง กับจำนวนลูกหนี้และมูลค่าหนี้ที่ได้จัดส่งหนังสือขอให้ยืนยันยอดออกไปและกับจำนวนลูกหนี้และมูลค่าหนี้ทั้งหมด

11. ในกรณีที่ลูกหนี้ตอบทักท้วง ผู้สอบบัญชีจะต้องติดตามเพื่อให้ทราบว่าความแตกต่างเกิดขึ้นเนื่องจากอะไร ข้อเท็จจริงเป็นอย่างไร และจำเป็นต้องขอให้ลูกหนี้แก้ไขบัญชีลูกหนี้หรือไม่ ผลการติดตามนี้ควรบันทึกไว้ในกระดาษทำการเป็นหลักฐานการตรวจสอบด้วย ถ้าข้อทักท้วงชี้ให้เห็นเหตุการณ์หรือสิ่งที่ผิดปกติซึ่งอาจมีผลกระทบต่อลูกหนี้รายอื่นที่ไม่ได้ขอยื่นขออนุมัติหรือไม่ได้รับคำตอบยืนยัน ยอด ผู้สอบบัญชีจะต้องขยายขอบเขตการตรวจสอบลูกหนี้เพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีเหตุการณ์หรือสิ่งที่ผิดปกติ เช่นนั้นในลูกหนี้รายอื่นก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปผลการขอยื่นขออนุมัติลูกหนี้

12. ในกรณีที่ไม่มีคำตอบเมื่อใช้หนังสือขอให้ยืนยันยอดแบบตอบทุกกรณี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาส่งหนังสือขอยื่นขออนุมัติติดตามไปอีกครั้งหนึ่ง หากไม่ได้รับคำตอบหรือไม่มีเวลาเพียงพอที่จะดำเนินการจัดส่งอีกครั้งหนึ่งได้ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบลูกหนี้ที่ไม่ได้รับคำตอบเหล่านั้นทุกราย โดยวิธีการสอบบัญชีอื่นให้ได้หลักฐานที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเพียงพอที่จะใช้พิสูจน์ความถูกต้องตามที่ควรของบัญชีลูกหนี้ได้

13. ในกรณีที่ได้รับหนังสือขอยื่นขออนุมัติคืนจากไปรษณีย์ เนื่องจากลูกค้าเปลี่ยนที่อยู่ใหม่ หรือด้วยเหตุอันใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีจะต้องขอให้ลูกค้าสอบถามให้ทราบสาเหตุโดยเร็ว เมื่อทราบสาเหตุและได้ที่อยู่ลูกหนี้ใหม่แล้ว ผู้สอบบัญชีต้องส่งหนังสือขอยื่นขออนุมัติไปยังลูกหนี้อีกครั้งหนึ่ง ถ้าไม่ได้รับคำตอบ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นตรวจสอบลูกหนี้ดังกล่าวจนเป็นที่พอใจ

ขอบเขตการตรวจสอบลูกหนี้จำกัด

14. ในกรณีที่ลูกค้าไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งหนังสือขอให้ลูกหนี้ยื่นขออนุมัติโดยไม่มีเหตุผลการอันสมควร และผู้สอบบัญชีไม่อาจตรวจสอบโดยวิธีการอื่นให้เป็นที่พอใจได้ ให้ถือว่าขอบเขตการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีถูกจำกัด ซึ่งจะมีผลให้ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไข

หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญของบัญชีลูกหนี้ต่องบการเงินโดย
ส่วนรวมคงตัวอย่างรายงานการสอบบัญชีต่อไป

กรณีที่ถูกค่าไม่อนุญาตให้ส่งหนังสือขอขึ้นชั้นยอดลูกหนี้

(วรรคขอบเขต)

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 งบกำไรขาดทุน (งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด ตามมาตรฐานการสอบบัญชี
ที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น ยกเว้นที่กล่าวในวรรค
ต่อไป

(วรรคอธิบาย)

ข้าพเจ้าไม่ได้ส่งหนังสือขอขึ้นชั้นยอดลูกหนี้อันเป็นวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี
ที่รับรองทั่วไป เนื่องจากบริษัทไม่อนุญาต โดยมีได้แจ้งเหตุผลอันสมควร ข้าพเจ้าไม่อาจใช้วิธีตรวจสอบ
อื่นตรวจสอบให้เป็นที่พอใจในความถูกต้องของยอดลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ของบริษัท กชค
จำกัด ได้

(วรรคความเห็น - กรณีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นบัญชีลูกหนี้ที่ข้าพเจ้าไม่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานที่กล่าวในวรรคที่สอง
งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ผลการดำเนินงาน (และการเปลี่ยนแปลง
ฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำ
ขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(วรรคความเห็น - กรณีไม่แสดงความเห็น)

เนื่องจากบัญชีลูกหนี้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ที่ข้าพเจ้าไม่ได้ตรวจสอบตามมาตรฐานที่กล่าว
ในวรรคที่สองมีมูลค่าสูงมาก และความถูกต้องของบัญชีลูกหนี้มีผลอย่างมากต่องบการเงินโดยส่วนรวม
ข้าพเจ้าจึงไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2522 ของบริษัท กชค จำกัด

15. ถ้าการขอให้ลูกหนี้ขึ้นชั้นยอดไม่อยู่ในวิสัยที่จะทำได้ เช่น ในกรณีที่ลูกหนี้ทำบัญชีลูกหนี้
ไว้ไม่เรียบร้อย ลูกหนี้ซึ่งใช้ระบบใบสำคัญเป็นลูกหนี้ส่วนราชการหรือกรณีที่มีงานล่าช้าหลังวันปีบัญชี
เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นแทน เช่น ตรวจสอบใบสั่งซื้อ ใบส่งของ ใบกำกับ

สินค้า ถ้าเป็นลูกหนกการค้า หรือเอกสารแสดงความเป็นหนกอื่น เช่น สัญญา หรือใบขมิ้ม รวมทั้งตรวจสอบการรับชำระหนี้ภายหลังวันสิ้นปีด้วย หากผลการตรวจสอบโดยวิธีอื่นได้หลักฐานอย่างเพียงพอที่จะเชื่อถือในความถูกต้องตามที่ควรของรายการลูกหนกที่แสดงในงบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีย่อมสามารถแสดงความเห็น โดยไม่มีเงื่อนไข

16. ในกรณีที่ลูกหนกคอบทักทั้ง และลูกค้ายังไม่อาจหาสาเหตุที่แท้จริงเพื่อปรับปรุงบัญชีให้ถูกต้องได้ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นโดยมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินแล้วแต่ความมีสาระสำคัญของจำนวนเงินที่ทักทั้งนั้น ดังตัวอย่างรายงานการสอบบัญชีต่อไปนี้

(วรรคขอบเขต)

..... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว ยกเว้นที่กล่าวในวรรคต่อไป

(วรรคอธิบาย)

ในการส่งหนังสือขอขยับข้อมูลูกหนกจำนวนหนึ่งซึ่งมีจำนวนเงินรวม..... บาท คอบปฏิเสธการเป็นหนก ข้าพเจ้าไม่อาจตรวจสอบให้เป็นที่พอใจในลูกหนกดังกล่าวเนื่องจากบริษัทยังไม่อาจหาสาเหตุเพื่อปรับปรุงบัญชีให้ถูกต้องได้ในขณะนั้น

(วรรคความเห็น - กรณีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นบัญชีลูกหนกที่ลูกหนกคอบปฏิเสธการเป็นหนกและบริษัทยังหาสาเหตุไม่ได้ ดังกล่าวในวรรคที่สอง งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ผลการดำเนินงาน (และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(วรรคความเห็น - กรณีไม่แสดงความเห็น)

เนื่องจากขอบทักลูกหนกคอบปฏิเสธการเป็นหนกและบริษัทยังหาสาเหตุไม่ได้ดังกล่าวในวรรคที่สอง มีจำนวนเงินสูงมาก ซึ่งมีผลอย่างมากต่องบการเงินโดยส่วนรวม ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2522 ของบริษัท กขค จำกัด ได้

วันถือปฏิบัติ

17. แสดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 9 เรื่อง การขอยื่นยันขอหลักฐานให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2524 เป็นต้นไป

แบบตอบทุกกรณี

วันที่.....

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)

เรียน (ชื่อลูกหนี้)

โปรดแจ้งไปยังนาย..... (ชื่อผู้สอบบัญชี) ผู้สอบบัญชีของบริษัทฯ ว่า ณ

วันที่..... ท่านเป็นหนี้บริษัท..... (ชื่อลูกค้า)

ประเภท..... ตามจำนวนเงินที่แจ้งข้างล่างนี้ถูกต้องแล้ว หรือมีข้อทักท้วงประการใดโดย

ใช้หนังสือตอบยืนยันยอดข้างล่าง โปรดใช้ของที่ได้แนบมาให้ด้วย ขอขอบคุณที่ให้ความร่วมมือใน

โอกาสนี้ และขอเรียนต่อท่านว่า หนังสือมีใช้ใบทวงหนี้ หากแต่ใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของ

บริษัท..... (ชื่อลูกค้า) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่..... เท่านั้น

อนึ่ง โปรดสังเกตว่า ยอดหนี้ที่ขอให้ยืนยันยอดคนนี้เป็นยอด ณ วันที่.....

รายการที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นให้ถือว่าไม่เกี่ยวข้อง

ขอแสดงความนับถือ

.....
(.....)
.....

กรุณาแจ้งตามรอยเส้นประแล้วส่งส่วนล่างซึ่งกรอกข้อความเรียบร้อยแล้วโดยใช้ของที่แนบ

หนังสือตอบยืนยันยอด

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)

เรียน นาย..... (ชื่อผู้สอบบัญชี)

ผู้สอบบัญชีบริษัท..... (ชื่อลูกค้า)

ก. ขอยืนยันว่า ข้าพเจ้า/เรา..... (ชื่อลูกหนี้) เป็นหนี้บริษัท..... (ชื่อลูกค้า)

ประเภท..... ณ วันที่..... เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น..... บาท

(ตัวอักษร.....) นั้นเป็นการถูกต้อง

ข. ยอดเงินที่แจ้งมานั้นไม่ถูกต้องตรงกับยอดตามบัญชีของข้าพเจ้า/เรา..... (ชื่อลูกหนี้)

ซึ่งแสดงยอดเป็นหนี้บริษัท..... (ชื่อลูกค้า) ประเภท..... ณ วันที่.....

เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้นเพียง..... บาท (ตัวอักษร.....)

ขอแสดงความนับถือ

.....
(.....)

ตัวอย่างหนังสือขอยืนยันยอดลูกหนี้
แบบตอบเมื่อหักหัว

ตัวอย่างที่ 2

วันที่.....

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)
เรียน (ชื่อลูกหนี้)

บริษัทขอเรียนให้ท่านทราบว่า ณ วันที่..... ท่านเป็นหนี้
บริษัท..... (ชื่อลูกค้า)..... เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น..... บาท
(ตัวอักษร.....)

หากท่านเห็นว่าไม่ถูกต้อง โปรดแจ้งข้อหักหัวไปยังนาย..... ผู้สอบบัญชี
ของบริษัท โดยใช้หนังสือตอบยืนยันยอดข้างล่าง และโปรดใช้ของที่แนบมาให้ด้วย
บริษัทขอเรียนว่า หนังสือมิใช่ใบทวงหนี้ แต่ใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีสำหรับปีสิ้นสุด
วันที่..... ของบริษัทเท่านั้น ถ้ายอดที่เป็นหนี้ถูกต้องแล้วท่านไม่จำเป็นต้องตอบ
อนึ่ง โปรดสังเกตว่ายอดหนี้ที่ขอให้ยืนยันยอดนั้น เป็นยอด ณ วันที่.....
รายการที่เกิดขึ้นหลังจากนั้น ให้ถือว่าไม่เกี่ยวข้อง

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

กรุณาดำเนินการรอยเส้นประแล้วส่งส่วนล่างซึ่งกรอกข้อความเรียบร้อยแล้วโดยใช้ของที่แนบ

ข้อหักหัว

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)

เรียน นาย..... (ชื่อผู้สอบบัญชี)
ผู้สอบบัญชีบริษัท..... (ชื่อลูกค้า)
ข้าพเจ้า/เรา..... (ชื่อลูกหนี้)..... ขอเรียนว่า จำนวนเงิน..... บาท
ที่แจ้งไปนั้น ไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ ณ วันที่..... ข้าพเจ้า/เรา เป็นหนี้
บริษัท..... (ชื่อลูกค้า)..... ประเภท.....
เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น..... บาท (ตัวอักษร.....)

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ตัวอย่างหนังสือขอยืนยันยอดลูกหนี้
แบบสอบถามโดยไม่ระบุยอดคงเหลือ

ตัวอย่างที่ 3

วันที่.....

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)

เรียน (ชื่อลูกหนี้)

โปรดแจ้งไปยังนาย..... (ชื่อผู้สอบบัญชี) ผู้สอบบัญชีของบริษัทว่า ณ วันที่.....
ท่านเป็นหนี้บริษัท..... (ชื่อลูกค้า) เป็นจำนวนเงินเท่าใด โดยกรอกข้อความในหนังสือตอบ
ยืนยันยอดข้างล่างนี้ และใช้ซองซองจำหน่ายเรียบร้อยแล้วที่แนบส่งมาด้วย ขอขอบคุณที่ท่านให้ความร่วมมือ
ในโอกาสนี้ และขอเรียนว่า หนังสือนี้มีไว้ใ้ไปทวงหนี้ หากแต่ใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท
สำหรับปีสิ้นสุด วันที่..... เท่านั้น

อนึ่ง โปรดสังเกตว่า ยอดหนี้ที่ขอให้ยืนยันยอดนั้นเป็นหนี้ ณ วันที่.....
รายการที่เกิดขึ้นหลังจากนั้น ให้ถือว่าไม่เกี่ยวข้อง

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

กรุณาฉีกตามรอยเส้นประแล้วส่งส่วนล่างซึ่งกรอกข้อความเรียบร้อยแล้วโดยใช้ซองที่แนบ

หนังสือตอบยืนยันยอด

ที่ (เลขที่ใบยืนยันยอด)

เรียน นาย..... (ชื่อผู้สอบบัญชี)

ผู้สอบบัญชีบริษัท..... (ชื่อลูกค้า)

ข้าพเจ้า/เรา..... (ชื่อลูกหนี้) ขอแจ้งว่าเป็นหนี้บริษัท..... (ชื่อลูกค้า)

ประเภท..... ณ วันที่..... เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น

บาท (ตัวอักษร.....)

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 10

เรื่อง

การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

1. การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้กล่าวไว้ในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถหรือมิได้เข้าทำการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ เนื่องจากเหตุสุดวิสัยบางประการ ผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบด้วยวิธีการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับปริมาณและสภาพของสินค้าคงเหลือ มิฉะนั้นต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นแล้วแต่กรณี

2. แถลงการณ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดแนวทางที่ผู้สอบบัญชีพึงปฏิบัติ เพื่อสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเท่านั้น และมิได้ครอบคลุมถึงวิธีการตรวจสอบสินค้าคงเหลือที่จำเป็นอื่น ๆ อาทิเช่น การทดสอบการคำนวณราคา การตรวจราคาสินค้าตามราคาทุนหรือราคาตลาด และการพิจารณาสำรองการเสื่อมคุณค่า ฯลฯ เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

3. การตรวจนับสินค้าคงเหลือซึ่งรวมถึงการวางแผน การควบคุมการตรวจนับ และการจดบันทึกการสินค้า เป็นความรับผิดชอบโดยตรงของลูกค้า ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เป็นผู้สังเกตการณ์การตรวจนับเท่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ

ก. ประเมินผลการตรวจนับสินค้าคงเหลือของลูกค้าว่ามีประสิทธิภาพและสามารถแสดงผลการตรวจนับที่ถูกต้องได้หรือไม่เพียงใด

ข. รวบรวมหลักฐานที่เพียงพอเกี่ยวกับปริมาณและสภาพของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี

การวางแผนการตรวจนับของกิจการ

4. วิธีการตรวจนับสินค้าคงเหลือของกิจการมีวิธีที่แตกต่างกันออกไป บางกิจการจะใช้วิธีการตรวจนับสินค้าทั้งหมดในวันสิ้นปีบัญชีหรือในวันที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งอาจก่อนหรือหลังวันสิ้นปีบัญชีก็ได้

แต่ในบางกิจการอาจจะใช้วิธีเลือกนับโดยหลักสถิติ หรืออาจตรวจนับสินค้าบางส่วนหมุนเวียนในระหว่างปีจนครบทุกรายการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะและปริมาณสินค้าคงเหลือ ถึงแม้ว่าวิธีการตรวจนับของแต่ละกิจการอาจแตกต่างกันบ้างก็สำคัญที่มีส่วนช่วยให้การตรวจนับมีประสิทธิภาพ คือ การวางแผนการตรวจนับที่ดี ผู้สอบบัญชีจึงควรสอบถามแผนการตรวจนับของลูกค้า ตลอดจนวิธีปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

5. แผนการตรวจนับของกิจการควรครอบคลุมถึงเรื่องต่อไปนี้

- ก. การจัดเตรียมสินค้าคงเหลือให้มีระเบียบง่ายต่อการนับ
- ข. การระบุชื่อ เครื่องหมาย หรือคำอธิบายอื่นเพื่อให้ผู้นับทราบถึงชนิดของสินค้าได้อย่างชัดเจน
- ค. การแบ่งแยกสินค้าที่เสื่อมคุณภาพ เสียหาย ล้าสมัย หรือรับฝากออกจากสินค้าทั่วไป
- ง. มาตรการในการควบคุมใบตรวจนับ บัตรตรวจนับ หรือเอกสารอื่นๆ ที่ใช้ในการนับ เช่น การลำดับเลขที่ เป็นต้น
- จ. วิธีการนับและการสอบย้อนศรที่นับได้
- ฉ. การตัดยอดสินค้าคงเหลือ การควบคุมการเคลื่อนไหวของสินค้าระหว่างการตรวจนับ และเอกสารที่เกี่ยวข้อง
- ช. การตรวจสอบสินค้าซึ่งฝากไว้กับผู้อื่น โดยการตรวจนับหรือขอคำยืนยันปริมาณคงเหลือ

การวางแผนควรทำเป็นลายลักษณ์อักษร และควรประชุมชี้แจงเพื่อให้พนักงานที่เกี่ยวข้องทราบทั่วถึงกันก่อนการตรวจนับ

การวางแผนก่อนเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับ

6. ผู้สอบบัญชีควรร่วมกำหนดตารางเวลาการตรวจนับ สถานที่และประเภทของสินค้าที่จะต้องตรวจนับกับลูกค้าให้แน่นอน ผู้สอบบัญชีควรขอกิจการให้ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชีหรือในวันใกล้เคียงกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมภายใน ระบบบัญชี และการเคลื่อนไหวของสินค้า ถ้าระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการลงบันทึกรายการบัญชีไม่เป็นที่พอใจ หรือมีรายการเคลื่อนไหวมาก การตรวจนับควรกระทำในวันสิ้นปีบัญชี ในทางตรงกันข้ามถ้าหากกิจการมีการควบคุมภายในที่รัดกุม การตรวจนับอาจกระทำในวันอื่นก็ได้

7. เมื่อผู้สอบบัญชีได้สอบถามวิธีปฏิบัติของลูกค้าแล้ว ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานของตนโดยจัดเตรียมอัตรากำลังผู้ช่วย ให้เหมาะสมต่อสถานการณ์ของลูกค้า ทั้งนี้ โดยอาศัยประสบการณ์การ

สังเกตการณ์การตรวจนับในปีก่อน ๆ หรือการเข้าร่วมประชุมวางแผนการตรวจนับ เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรทบทวนแผนงานกับผู้ช่วยเพื่อให้ทราบถึงวิธีการนับของลูกค้า การสังเกตการณ์การตรวจนับ ชนิดและลักษณะพิเศษของสินค้าและปัญหาซึ่งคนได้ประสบมาเมื่อปีก่อน

การสังเกตการณ์การตรวจนับ

8. ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีมิใช่เป็นผู้รับผิดชอบในฐานะผู้ตรวจนับและทั้งมิใช่ผู้เชี่ยวชาญในการประเมินคุณภาพของสินค้าคงเหลือ แต่ผู้สอบบัญชีก็มีอาจละเลยที่จะใช้วิจรรณญาณของคนในฐานะผู้สังเกตการณ์ เพื่อประเมินผลการตรวจนับ โดยคำนึงถึงลักษณะและสภาพของสินค้าโดยทั่วไปด้วย อาทิเช่น ถ้ามีการจัดเก็บสินค้าที่เป็นระเบียบเรียบร้อย ก็จะมีส่วนทำให้การนับเป็นไปได้ถูกต้องมากกว่าการจัดเก็บสินค้าอย่างไม่เรียบร้อย หรือสินค้าที่เสื่อมคุณภาพนั้นอาจจะสังเกตได้จากหีบห่อซึ่งเก่าแตก บวม หรือมีสนิมจับ เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงการควบคุมการปฏิบัติงาน ความรู้ความชำนาญของพนักงานผู้ตรวจนับ การควบคุมเอกสารที่ใช้ในการนับ การตัดยอดและการสอบยืนยันยอดการนับด้วย

9. ผู้สอบบัญชีควรจะทดสอบโดยการนับสินค้าคงเหลือบางรายการโดยตนเอง และจดบันทึกผลการนับไว้ในกระดาษทำการเพื่อเปรียบเทียบกับปริมาณสินค้าที่ลูกค้านับได้ แล้วแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อแตกต่างให้ตรงกันทันทีก่อนจะเสร็จสิ้นการตรวจนับ การจดบันทึกการนับของผู้สอบบัญชีคือการรวบรวมหลักฐานว่า สินค้านั้นมีจริง เพื่อนำไปตรวจสอบกับรายละเอียดสินค้าคงเหลือต่อไป

10. การควบคุมเอกสารการนับ อาทิเช่น ใบตรวจนับหรือบัตรตรวจนับที่ใช้ เป็นหน้าที่ของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีจะจดบันทึกหมายเลขของเอกสารเหล่านั้น เพื่อนำไปใช้เปรียบเทียบกับรายการสรุปสินค้าคงเหลือภายหลังว่าได้สรุปไว้โดยครบถ้วนหรือไม่ ตามปกติในชั้นวางแผนก่อนเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับ ผู้สอบบัญชีจะสอบถามวิธีการควบคุมเอกสารการนับของลูกค้าว่ามีความรัดกุมและเชื่อถือได้เพียงใด ถ้าวิธีการของลูกค้าไม่เป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีควรแนะนำให้แก้ไขตามความเหมาะสม แต่ผู้สอบบัญชีจะไม่พยายามควบคุมเอกสารการนับด้วยตนเอง นอกเสียจากว่าจะมีความจำเป็น

11. ผู้สอบบัญชีควรสังเกตการณ์การควบคุมและวิธีการนับสินค้าที่อยู่ในระหว่างการเคลื่อนย้ายรวมทั้งสินค้าที่รับฝากจากผู้อื่น เป็นต้น สินค้าซึ่งมีลักษณะดังกล่าวควรมีการตรวจนับและจดบันทึกไว้ต่างหาก เพื่อเป็นการป้องกันการผิดพลาดในการนับซ้ำ หรือนำเข้ามารวมกับสินค้าคงเหลือได้

12. การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าในระหว่างผลิตนั้น บางครั้งอาจกระทำได้ยาก สินค้าระหว่างผลิตบางชนิดไม่สามารถที่จะตรวจนับได้ จึงจำเป็นที่จะต้องใช้ประมาณการ โดยอาจใช้สูตรการผลิต

และข้อสมมติฐานอย่างอื่นมาช่วยพิจารณา โดยปกติผู้ควบคุมการผลิตจะสามารถประมาณการได้ว่าสินค้า
ได้ผลิตไปในอัตราส่วนหรือระยะเวลาใดก่อนที่จะเสร็จสิ้นเป็นสินค้าสำเร็จรูป ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิจ
ญาณของคนค้ำนึ่งถึงเหตุผลและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ว่าประมาณการดังกล่าวมีความเหมาะสมมากน้อยเพียงใด

แผนการตรวจสอบ

13. แผนการตรวจสอบเกี่ยวกับการเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับโดยทั่วไป ควรครอบคลุม
เรื่องดังต่อไปนี้

1. การจัดเก็บสินค้าคงเหลือ สังเกตว่าการจัดเก็บสินค้าได้กระทำอย่างเป็นระเบียบ
พอที่จะทำการตรวจนับได้อย่างถูกต้องเพียงพอหรือไม่ ถ้าการจัดเก็บเป็นไปอย่างไม่มี
ระเบียบจนไม่สามารถที่จะนับได้ ควรจะแนะนำให้ผู้บริหารแก้ไขให้เรียบร้อยเสียก่อน
2. ชื่อและลักษณะของสินค้า สังเกตดูว่า ชื่อ หรือลักษณะอย่างอื่นของสินค้า
คงเหลือ นั้น ได้เขียนไว้อย่างชัดเจน ถ้าสินค้าไม่มีชื่อกำกับควรให้ผู้บริหารจัดการผู้จัก
สินค้านั้นเป็นผู้ตรวจนับ
3. สินค้าที่ควรแยกนับ สังเกตว่า ได้มีการแบ่งแยกสินค้าชำรุด สินค้าล้าสมัยหรือ
สินค้าเสื่อมคุณภาพ และสินค้านับฝาก หรือไม่ ถ้าไม่มีการแบ่งแยกควรให้ลูกค้
ทำการแบ่งแยกเสีย และให้ใช้ความระมัดระวังเป็นพิเศษ เพราะอาจจะมีสินค้า
เหล่านั้นปะปนอยู่ในสินค้าที่ตรวจนับทั่วไป
4. การควบคุมเอกสาร สอบถามและสังเกตวิธีควบคุมเอกสารการนับว่า ได้มีการ
จดบันทึกลำดับเลขหมายบัตรตรวจนับหรือใบตรวจนับ ตลอดจนการจ่ายเอกสาร
เหล่านั้นให้แก่ผู้ปฏิบัติงาน และเมื่อการตรวจนับเสร็จสิ้นลงได้มีการคืนบัตรตรวจนับ
หรือใบตรวจนับนั้น กลับมายังผู้ควบคุมการตรวจนับอย่างครบถ้วน ให้จดเลขหมาย
บัตรตรวจนับหรือใบตรวจนับที่ใช้ และที่เหลือเพื่อเปรียบเทียบกับรายละเอียดสินค้า
คงเหลือต่อไปภายหลัง
5. วิธีทดสอบการนับ ทดสอบนับสินค้าโดยสังเกตว่า จำนวนและชนิดของสินค้าได้
บันทึกไว้ในบัตรตรวจนับ หรือใบตรวจนับอย่างถูกต้อง ถ้ามีข้อแตกต่างกับสินค้าที่นับ
ได้ ให้พิจารณาว่าควรจะมีการนับสินค้าใหม่เฉพาะรายการนั้นหรือนับใหม่ทั้งหมด ทั้งนี้
ควรแจ้งให้ผู้ควบคุมการตรวจนับทราบทันที ในกรณีที่ใช้ใบตรวจนับให้เลือกรายการ
ในใบตรวจนับและทำการตรวจนับสินค้าให้ตรงกับจำนวนที่ระบุไว้ และให้เลือคนับ

สินค้าตัวจริงแล้วนำจำนวนที่นับได้มาเปรียบเทียบกับใบตรวจนับ ให้ฉบับที่กรายการ
สินค้าที่ทดสอบในกระดาษทำการ ทั้งนี้ควรจะมีข้อความที่ชัดเจนพอที่จะนำไป
ตรวจสอบได้ในภายหลัง

6. การตัดยอดสินค้าคงเหลือ ฉบับที่กรายการส่งและรับของในวันตัดยอดสินค้า
คงเหลือ ทั้งนี้อาจจะบันทึกเลขที่ใบสำคัญใบสุดท้าย หรือรายการส่งของรายการ
สุดท้ายของวันแล้วแต่ความเหมาะสม เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับกรายการตัดยอด
ในสมุดบัญชี ในระหว่างเวลาการตรวจนับสินค้าคงเหลือกิจการมักจะหยุดทำการผลิต
หรือขายสินค้าเพื่อความสะดวก และเพื่อป้องกันการผิดพลาดในการนับ ในกรณีที่
กิจการมิได้หยุดการเคลื่อนไหวของสินค้าคงเหลือดังกล่าวข้างต้น ให้ใช้ความระมัด
ระวังเป็นพิเศษเพื่อควบคุมการเคลื่อนไหวนั้น ๆ

การตรวจสอบอื่นในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมีอาจเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับ สินค้าคงเหลือเนื่องด้วยเหตุสุดวิสัยบางประการ

14. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่อาจเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือเนื่องจากเหตุสุดวิสัย
ผู้สอบบัญชีอาจจะแสดงความเห็นโดยไม่มีเงื่อนไขได้ ถ้าได้ตรวจสอบโดยวิธีตรวจสอบอื่นจนได้หลักฐาน
ที่เพียงพอเสมือนหนึ่งได้เข้าทำการสังเกตการณ์ วิธีการตรวจสอบอื่นควรประกอบด้วย การสอบทาน
หลักฐานและวิธีการนับสินค้าคงเหลือ ตลอดจนผลการตรวจนับของลูกจ้างผู้สอบบัญชีมิได้เข้าสังเกต-
การณ์ทดสอบรายการบัญชีเกี่ยวกับการรับจ่ายสินค้า และตรวจนับสินค้าบางรายการด้วยตนเองในภายหลัง
อย่างไรก็ดี การทดสอบรายการทางบัญชีเพียงอย่างเดียว ย่อมมิสามารถทำให้ทราบถึงปริมาณสินค้า
คงเหลือได้

15. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีมิสามารถตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบอื่นดังกล่าวข้างต้นจนเป็นที่
พอใจ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานในงบการเงินอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมูลค่า
ของสินค้าคงเหลืออื่น ๆ ว่ามีสาระสำคัญต่องบการเงินมากน้อยเท่าใด

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงาน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า
คงเหลือปลายงวด และไม่อาจใช้วิธีตรวจสอบอื่นจนเป็นที่พอใจได้

(วรรณชอบเขต)

.... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการ
ตรวจสอบอื่นที่จำเป็น ยกเว้นที่กล่าวในวรรคถัดไป

(วรรคอธิบาย)

ข้าพเจ้าไม่อาจเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือซึ่ง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 มีจำนวนเงิน.....บาท เนื่องจากสถานที่จัดเก็บสินค้าคงเหลือดังกล่าวไม่อำนวยความสะดวกแก่ข้าพเจ้าในการตรวจนับได้ นอกจากนี้ข้าพเจ้าไม่อาจใช้วิธีตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจในปริมาณสินค้าคงเหลือดังกล่าว

(วรรคความเห็น - กรณีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้นถ้าข้าพเจ้าได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือดังกล่าวในวรรคที่สอง งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ผลการดำเนินงาน (และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน) สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(วรรคความเห็น - กรณีไม่แสดงความเห็น)

เนื่องจากสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ดังที่กล่าวไว้ในวรรคที่สองมีมูลค่ามาก และความผิดพลาดในปริมาณของสินค้าคงเหลืออื่นนี้อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินเป็นอย่างมากได้ ข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2522 ของบริษัท กขค จำกัด

16. บางกรณีผู้สอบบัญชีมิได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือต้นงวด เนื่องจากมิได้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการเมื่อก่อน สินค้าคงเหลือต้นงวดอาจมีปริมาณมาก และมีผลกระทบกระเทือนต่อบำรุงรักษาทุน และงบกำไรขาดทุนสะสมในปัจจุบัน ดังนั้นจึงจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการตรวจสอบด้วยวิธีตรวจสอบอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอว่า ยอดสินค้าคงเหลืออื่นนี้มีความถูกต้องตามที่ควร วิธีตรวจสอบย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือได้ของผู้สอบบัญชีงวดก่อน ถ้าผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นในผู้สอบบัญชีคนก่อน ซึ่งได้แสดงความเห็นไว้อย่างไม่มีเงื่อนไข การตรวจสอบอาจจะจำกัดอยู่เพียงการสอบทานกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีคนก่อน และเอกสารที่ใช้ในการตรวจนับให้เป็นที่พอใจได้ มิเช่นนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องขยายขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มขึ้น ซึ่งรวมถึงการทดสอบการตัดยอด การทดสอบรายการในบัญชีสินค้าคงเหลือ บัญชีการผลิต เอกสารการซื้อขาย และการวิเคราะห์เปรียบเทียบกำไรขั้นต้น เป็นต้น ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่อาจตรวจสอบโดยวิธีตรวจสอบอื่นให้ได้ผล

เป็นที่พอใจ ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับมูลค่าของสินค้าคงเหลือว่ามีสาระสำคัญต่องบการเงินเพียงใด

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานในกรณีผู้สอบบัญชีไม่อาจเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือต้นงวด และไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจได้ จำนวนสินค้าคงเหลือต้นงวดนี้มีผลกระทบต่อภาระต่อการแสดงผลการดำเนินงานและผลการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของบริษัทเป็นอย่างมาก

(วรรคขอบเขต)

.... ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็น ยกเว้นที่กล่าวในวรรคถัดไป

(วรรคอธิบาย)

ข้าพเจ้าไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2521 ซึ่งมีจำนวนเงิน บาท เนื่องจากในขณะนั้นข้าพเจ้ายังมิได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท ข้าพเจ้าไม่อาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นให้เป็นที่พอใจเกี่ยวกับปริมาณสินค้าคงเหลือดังกล่าวได้

(วรรคความเห็น - กรณีแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข)

ข้าพเจ้าเห็นว่า ขึ้นอยู่กับผลของรายการปรับปรุงที่อาจมีขึ้น ถ้าข้าพเจ้าได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือดังกล่าวในวรรคที่สอง งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

(วรรคความเห็น - กรณีไม่แสดงความเห็นต่องบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน)

เนื่องจากสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2521 ดังที่กล่าวในวรรคสองมีมูลค่าเป็นสาระสำคัญอย่างมากต่อผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้นข้าพเจ้าจึงไม่อาจแสดงความเห็นต่องบกำไรขาดทุนและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2522 ของบริษัท กขค จำกัด อย่างไรก็ตาม ข้าพเจ้าเห็นว่างบดุลนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท กขค

จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

วันถือปฏิบัติ

17. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 10 เรื่องการเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลืออื่น ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2524 เป็นต้นไป

ตัวอย่างบัตรตรวจนับสินค้าคงเหลือ

สำหรับคลังสินค้า

บัตรตรวจนับที่.....

บริษัท.....

สินค้าคงเหลือ ณ วันที่.....

ชื่อ/รหัสสินค้า.....

ปริมาณสินค้า.....

(เจ้าหน้าที่คลังสินค้า)

(ผู้ตรวจนับ)

ผู้สอบบัญชี

วันที่ตรวจนับ.....

สำหรับผู้สอบบัญชี

บัตรตรวจนับที่.....

บริษัท.....

สินค้าคงเหลือ ณ วันที่.....

ชื่อ/รหัสสินค้า.....

ปริมาณสินค้า.....

(เจ้าหน้าที่คลังสินค้า)

(ผู้ตรวจนับ)

ผู้สอบบัญชี

วันที่ตรวจนับ.....

สำหรับแสมกบัญชี

บัตรตรวจนับที่.....

บริษัท.....

สินค้าคงเหลือ ณ วันที่.....

ชื่อ/รหัสสินค้า.....

ปริมาณสินค้า.....

(เจ้าหน้าที่คลังสินค้า)

(ผู้ตรวจนับ)

ผู้สอบบัญชี

วันที่ตรวจนับ.....

ตัวอย่างแบบสอบถามงานสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ

ชื่อบริษัท..... ปีบัญชี..... ชื่อผู้ควบคุม.....

ข้อสังเกต แบบฟอร์มและรายละเอียดการปฏิบัติงานนี้ ใช้ในกรณีมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือทั้งหมดในเวลาเดียวกัน ถ้ากิจการทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือโดยหมุนเวียนการนับสินค้าบางรายการในระหว่างปี หรือวิธีอื่น ให้ดัดแปลงแผนปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับวิธีการตรวจนับโดยใช้แบบฟอร์มและรายละเอียดคนเป็นท้องถิ่น

ทั่วไป	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ลายมือชื่อ	
			วันที่
1. วันที่เข้าสังเกตการณ์	*		
2. ชื่อของผู้สอบบัญชีที่เข้าร่วมสังเกตการณ์	*		
3. สถานที่เก็บสินค้าคงเหลือ	*		
4. ชนิดของสินค้าที่เก็บในสถานที่แห่งนี้	*		
5. มูลค่าประมาณของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทที่ จะต้องทำการสังเกตการณ์ การตรวจนับ	*		
6. มีสินค้าที่กิจการจะไม่ตรวจนับ หรือไม่..... (มี/ไม่มี) ถ้ามี ให้ลงรายการและอธิบายวิธีการ ยืนยันยอดคงเหลืออย่างอื่นด้วย			
* ถ้ามีข้อมูลครบถ้วนแล้วไม่ต้องอ้างถึงเลขที่กระดาษ ทำการ			

แผนการปฏิบัติงาน	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ข้อ ยกเว้น		ข้อ ยกเว้น แก้ไข แล้ว	ลายมือชื่อ วัน
		มี	ไม่มี		
<p>การวางแผนงาน</p> <p>7. ปฏิบัติการเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการร่างหนังสือคำอธิบายแผนงาน ตรวจนับอย่างถูกต้อง เพื่อให้ผู้ตรวจนับทราบทุกคน</p> <p>8. สังเกตว่าได้มีการประชุมเพื่ออธิบายแผนงานและตอบปัญหาข้อใจ ระหว่างผู้ปฏิบัติงาน</p> <p>9. ตรวจสอบหลักฐานหรือสอบถามว่าได้มีการอนุมัติคำอธิบาย แผนงานตรวจนับอย่างถูกต้องจากบุคคลซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบ</p> <p>10. สัมภาษณ์ผู้เข้านับทั้งหมดเพื่อพิจารณาสอบถามว่า ก. บุคคลเหล่านั้นมีความคุ้นเคยและสามารถที่จะจำแนก และ ตรวจนับสินค้าแต่ละประเภทได้อย่างถูกต้อง ข. บุคคลเหล่านั้นมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเก็บและ การเบิกจ่าย รวมทั้งการลงบันทึกรายการสินค้าคงเหลืออื่นๆ</p> <p>11. สังเกตว่าได้มีการควบคุมการตรวจนับโดยผู้ที่ได้รับมอบหมายอย่าง ใกล้ชิด</p>					

แผนการปฏิบัติงาน	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ข้อ ยกเว้น		ข้อ ยกเว้น แก้ไข แล้ว	ลายมือชื่อ / วัน
		มี	ไม่มี		
<p>12. พิจารณาว่าผู้ที่ได้รับมอบหมายดังกล่าวมิใช่ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงกับ การจัดเก็บ การเบิกจ่าย และการบันทึกรายการของสินค้าเหล่านั้น</p> <p>วิธีจัดเก็บสินค้าคงเหลือ</p> <p>13. สังเกตและสอบถามเพื่อให้ทราบว่าสินค้าคงเหลือได้จัดเก็บไว้อย่างปลอดภัย เพื่อป้องกันการขนย้ายโดยมิได้รับอนุญาต หรือการเสื่อมชำรุดที่อาจเกิดขึ้นได้</p> <p>14. พิจารณาโดย สํารวจสินค้าในคลังสินค้าเพื่อให้ทราบว่าสินค้าเหล่านั้นอยู่ในสภาพสมบูรณ์ และได้มีการจัดเก็บซึ่งง่ายต่อการตรวจนับ</p> <p>15. ในกรณีสินค้านี้ระหว่างผลิตให้พิจารณาว่า ได้มีการจัดเตรียมเพื่อการตรวจนับเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ</p> <p>16. สังเกตและสอบถามเพื่อให้ทราบว่าได้มีการแยกสินค้าซึ่งไม่ควรจะรวมอยู่ในบัญชีสินค้าคงเหลือ ออกต่างหากเพื่อป้องกันการผิดพลาด (สินค้าประเภทนี้ได้แก่ สินค้ารับฝาก สินค้าชำรุดเสื่อมคุณค่า หรือเสียหาย ซึ่งได้ตัดจำหน่ายไปแล้ว เป็นต้น)</p> <p>17. สังเกตว่า เครื่องหมาย หรือคำอธิบายชนิดของสินค้านั้นไว้อย่างชัดเจน เพื่อช่วยให้การนับเป็นไปได้อย่างถูกต้อง</p>					

แผนการปฏิบัติงาน	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ข้อ ยกเว้น		ข้อ ยกเว้น แก้ไข แล้ว	ลายมือชื่อ วัน
		มี	ไม่มี		
การตัดยอด					
18. สอบทานข้อปฏิบัติเกี่ยวกับสินค้าซึ่งเคลื่อนไหวระหว่างการนับ เพื่อป้องกัน การนับซ้ำ หรือนับไม่ครบ สินค้าเหล่านี้ได้แก่					
ก. สินค้าในระหว่างส่งออก					
ข. สินค้าในระหว่างรับเข้า					
ค. สินค้าในระหว่างผลิต					
19. สอบทานวิธีการตัดยอด เพื่อให้ทราบว่า การตัดยอดถูกต้อง และสัมพันธ์กันระหว่างสินค้าคงเหลือที่ตรวจนับบัญชีลูกหนี้ บัญชีขาย และบัญชีสินค้าคงเหลือในบัญชีแยกประเภท ทั้งนี้อาจจะกระทำได้โดยตัวอย่าง เช่น จดรายการเคลื่อนไหวก่อนและหลังวันตรวจนับ หรือจดยกรายการเอกสารใบสุดท้ายก่อนการนับ เพื่อเปรียบเทียบกับยอดหรือรายการในบัญชี เป็นต้น					
การตรวจนับ					
20. พิจารณาว่า วิชาควบคุมใบสำคัญนับเป็นไปอย่างถูกต้อง เพื่อให้แน่ใจว่า ใบสำคัญเหล่านั้น ได้มีการจดบันทึกและรวบรวมอย่างสมบูรณ์ ใบสำคัญเหล่านี้ได้แก่ ใบจดบันทึกการนับ หรือบัตรตรวจนับที่ใช้ซึ่งควรมีเลขหมายตามลำดับ เป็นต้น					
21. จดบันทึกเลขที่ใบสำคัญหรือตัวที่ใช้ซึ่งระบุถึงเลขที่ที่ใช้ไปในการนับ และเลขที่ที่มีได้ใช้ เพื่อเปรียบเทียบกับจำนวนซึ่งได้รวบรวมกลับหลังจากการนับเสร็จสิ้นลง ถ้าใบสำคัญหรือตัวเหล่านั้นมีจำนวนมาก การเปรียบเทียบอาจจะกระทำได้ด้วยวิธีสุ่ม					

แผนการปฏิบัติงาน	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ข้อ ยกเว้น		ข้อ ยกเว้น แก้ไข แล้ว	ลายมือชื่อ วัน
		มี	ไม่มี		
<p>22. สังเกตว่าได้มีการตรวจสอบยอดที่นับได้อย่างเพียงพอเพื่อให้ทราบว่ายอดเหล่านั้นถูกต้องและครบถ้วน</p> <p>23. พิจารณาว่าการตรวจนับเป็นไปอย่างครบถ้วนทุกรายการและมีการป้องกันการนับและจดยกการซ้ำกันได้ (ทั้งนี้ผู้ตรวจนับอาจทำเครื่องหมายหรืออาจจะติดตัวเอาไว้ที่สินค้าหลังจากที่ได้นับรายการเหล่านั้นเรียบร้อยแล้ว หรือวิธีการอื่นที่จำเป็น เป็นต้น)</p> <p>24. ก. สุ่มนับสินค้าคงเหลือบางรายการ และเปรียบเทียบกับยอดที่นับได้ของลูกค้า เพื่อให้ทราบว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวได้ตรวจนับแล้วอย่างครบถ้วน</p> <p>ข. สุ่มรายการที่ถูกค่านับจากใบสรุปหรือเอกสารการนับอย่างอื่น และนับสินค้าที่ระบุไว้เพื่อให้ทราบว่าสินค้าในใบสรุป หรือเอกสารนั้นมีจริงตามที่ได้สรุปไว้</p> <p>ค. จดยกการที่ทดสอบ เพื่อเปรียบเทียบกับรายการสินค้าคงเหลือในบัญชีต่อไป</p> <p>25. ถ้าลูกค้าใช้วิธีประมาณการ สอบทานวิธีการนั้นๆ เพื่อให้ทราบว่าประมาณการเป็นไปอย่างถูกต้องพอควร และจะมีทำให้เกิดผลผิดพลาดซึ่งเป็นนัยสำคัญ จุดบันทึก และอธิบายวิธีการและรายการเหล่านั้นไว้ในกระดาษทำการ</p> <p>26. ตรวจดูหลักฐานการนับทุกใบเพื่อให้ทราบว่า</p> <p>ก. การแก้ไขรายการในใบสำคัญนับได้รับอนุมัติ และมีผู้ลงนามแก้ไขอย่างถูกต้อง</p> <p>ข. ผู้นับได้ลงนามไว้ครบถ้วนทุกใบ</p>					

แผนการปฏิบัติงาน	เลขที่ กระดาษ ทำการ	ข้อ ยกเว้น		ข้อ ยกเว้น แก้ไข แล้ว	ลายมือชื่อ / วัน
		มี	ไม่มี		
สรุป					
27. สรุปผลการสังเกตการณ์โดยฉบับที่ทำการแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้ทดสอบ					
28. พิจารณาว่าผลการทดสอบเป็นที่พอใจหรือไม่เพียงใด และอธิบาย โดยฉบับที่กในกระดาษทำการเพื่อรายงานต่อผู้ควบคุมต่อไป					

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 11

เรื่อง

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดตามหาข้อผิดพลาด

หรือรายการผิดปกติ

1. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ไว้เพื่อกำหนดแนวทางเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดตามค้นหาข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติเมื่อตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป นอกจากนี้แถลงการณ์ฉบับนี้ยังได้กล่าวถึงวิธีการที่ผู้สอบบัญชีควรจะทำเมื่อผลของการตรวจสอบชี้ให้เห็นว่าอาจมีข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มีความสำคัญมาก

2. “ข้อผิดพลาด” หมายถึงความผิดพลาดที่เกิดขึ้นโดยมิได้ตั้งใจในงบการเงินและรวมถึงความผิดพลาดที่เกี่ยวกับการคำนวณ การเขียน หรือพิมพ์ผิดในบัญชี และข้อมูลทางการบัญชีที่นำมาจัดทำงบการเงิน ความผิดพลาดในการนำหลักการบัญชีมาใช้ และความพลั้งเผลอหรือการแปลหรือตีความหมายข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นผิดไปขณะที่จัดทำงบการเงิน

3. “รายการผิดปกติ” หมายถึง การบิดเบือนงบการเงินโดยตั้งใจ หรือการใช้สินทรัพย์ของกิจการในทางที่ผิด หรือการทุจริตโดยผู้บริหาร

รายการผิดปกติในงบการเงินอาจเป็นผลมาจาก

3.1 การบิดเบือนหรือละเว้น ในการแสดงเหตุการณ์ หรือรายการ

3.2 การแต่งเติมหรือแก้ไขบัญชี หรือเอกสารซึ่งไม่ถูกต้อง

3.3 การละเว้นซึ่งข้อมูลในบัญชีหรือเอกสารอันมีสาระสำคัญ

3.4 การบันทึกรายการโดยไม่มีหลักฐานที่จำเป็น

3.5 การตั้งใจนำหลักการบัญชีที่ไม่เหมาะสมมาใช้

3.6 การใช้สินทรัพย์ของกิจการในทางที่ผิด เพื่อประโยชน์ของผู้บริหาร พนักงานหรือบุคคลอื่น

รายการผิดปกติดังกล่าวอาจจะทำได้โดยใช้เอกสารหรือข้อมูลปลอม หรือได้รับความร่วมมือจาก

ผู้บริหาร พนักงาน หรือบุคคลอื่นคนเดียวหรือหลายคนก็ได้

ความสัมพันธ์ของการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในของธุรกิจ

4. กิจการโดยทั่วไปก็ควรมีการควบคุมภายในอยู่แล้ว ซึ่งรวมถึง
 - 4.1) การปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด
 - 4.2) การติดตามการทำงานของผู้บริหารโดยคณะกรรมการบริษัท
 - 4.3) ฝ่ายตรวจสอบภายใน และ
 - 4.4) วิธีการควบคุมภายในทางการบัญชี

วิธีการควบคุมภายในของกิจการประกอบกับการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีน่าจะให้ความเชื่อมั่นได้ว่า งบการเงินมิได้แสดงผิดในสาระสำคัญเนื่องจากข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

5. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ก็เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นว่า งบการเงินซึ่งฝ่ายจัดการเป็นผู้รับผิดชอบนั้นแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน (และการเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน) ถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอหรือไม่ อย่างไรก็ดี การเสนอความเห็นดังกล่าวในรายงานแบบมาตรฐานของผู้สอบบัญชี หมายถึงผู้สอบบัญชีเชื่อว่างบการเงินโดยรวมแล้วมิได้มีความคลาดเคลื่อนอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ ดังนั้น ภายใต้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชียังมีความรับผิดชอบภายในขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ โดยการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งอาจจะทำให้พบข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ ซึ่งมีผลกระทบต่องบการเงินในสาระสำคัญ และยังมีความรับผิดชอบในการใช้ความสามารถและความระมัดระวังในการตรวจสอบตามควรแห่งวิชาชีพด้วย

6. ผู้สอบบัญชีอาจจะพบข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติได้เนื่องจากการใช้วิธีการตรวจสอบที่เห็นว่าเหมาะสมกับเหตุการณ์เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น ๆ ถ้าการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีพบว่า อาจมีข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่สำคัญก็จะต้องขยายวิธีการตรวจสอบออกไป

โอกาสที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ

7. แผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้น ต้องพิจารณาถึงโอกาสที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีควรวางแผนและปฏิบัติการตรวจสอบด้วยความระมัดระวังเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยคำนึงว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้ อาจจะพบหลักฐานที่ชี้ให้เห็นช่องทางที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติได้ ขอบเขตการตรวจสอบของ

ผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับการควบคุมภายใน การทดสอบและสภาพแวดล้อมที่อาจชี้ให้เห็นถึงความเชื่อถือได้
ในผู้บริหาร

การควบคุมภายในทางการบัญชี และการทดสอบพิสูจน์ยอดคงเหลือ

8. ฝ่ายบริหารมีความรับผิดชอบในการจัดให้มีไว้ซึ่งวิธีการควบคุมภายในทางการบัญชี รวมทั้ง
วิธีการดูแลบทวนตามขั้นตอนเพื่อให้ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการที่กำหนดไว้ตลอดจนชี้ให้เห็นถึงข้อ
ผิดพลาดและรายการผิดปกติได้ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีก็ต้องประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชี
เพื่อเป็นพื้นฐานในการกำหนดวิธีการ เวลา และขอบเขตของการทดสอบที่จะใช้ในการตรวจสอบงบการเงิน

วิธีการที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีเกี่ยวกับรายการหรือ
สินทรัพย์ที่สำคัญอันเป็นผลให้พบหรือป้องกันข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติในงบการเงินได้มีขั้นตอน
ดังนี้

- 8.1 พิจารณาลักษณะของข้อผิดพลาด และรายการผิดปกติที่อาจเกิดขึ้น
- 8.2 พิจารณาหาวิธีการควบคุมทางการบัญชีที่จะป้องกันหรือสืบหาข้อผิดพลาดและรายการผิดปกตินั้น
- 8.3 พิจารณาว่า ได้มีการกำหนดวิธีการที่จำเป็นดังกล่าวในข้อ 8.2 ขึ้นและถือปฏิบัติจนเป็นที่น่าพอใจหรือไม่
- 8.4 ประเมินหาจุดอ่อน อันได้แก่ชนิดของข้อผิดพลาดและรายการผิดปกติที่สำคัญซึ่งวิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่ยังคงครอบคลุมไม่ทั่วถึง เพื่อที่จะได้ทราบถึงผลกระทบที่มีต่อ
 - 8.4.1 ลักษณะ เวลา หรือขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้
 - 8.4.2 ข้อเสนอแนะที่จะให้กับลูกค้า

วิธีการที่กล่าวในข้อ 8.1 และ 8.2 เป็นวิธีการปฏิบัติเบื้องต้นของผู้สอบบัญชีอยู่แล้ว ซึ่ง
ทำได้โดยใช้เอกสารที่ใช้ได้ทั่ว ๆ ไปสำหรับกิจการต่าง ๆ เช่น การใช้แบบสอบถาม อย่างไรก็ตามก็ยังคง
ใช้วิจารณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพในการแปลความหมาย การดัดแปลงหรือการใช้แบบสอบถามให้
เหมาะสมกับสถานการณ์ ส่วนวิธีการในข้อ 8.3 ก็ทำได้โดยการทบทวนระบบที่ลูกค้าใช้และทดสอบดูว่าการ
ปฏิบัติตามหรือไม่ และวิธีการในข้อ 8.4 ก็ทำได้โดยใช้วิจารณญาณของผู้ประกอบวิชาชีพ ในการประเมิน
ข้อมูลที่ได้รับการทำตามข้อ 8.3

ในการประเมินการควบคุมภายในทางการบัญชี ผู้สอบบัญชีมักใช้ประสบการณ์และความ
เข้าใจถึงความเสี่ยงต่อการเกิดข้อผิดพลาดและรายการผิดปกติขึ้น

9. การควบคุมภายในทางการบัญชีที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ แต่ก็มีได้ปิดช่องทางที่อาจจะเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติทั้งหมดได้ มีข้อจำกัดที่จะต้องคำนึงถึงอยู่เสมอ ในการพิจารณาถึงวิธีการควบคุมภายในทางการบัญชีอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งกว่านั้น การที่จะบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทางการบัญชีนั้น โดยเนื้อหาแล้วขึ้นอยู่กับความสามารถ และความซื่อสัตย์ของพนักงานของกิจการด้วย ฉะนั้น ผู้สอบบัญชีจึงไม่อาจวางใจในการควบคุมภายในทางการบัญชีเพียงเท่านั้น และจะต้องไม่ละเว้นวิธีการตรวจสอบอื่นที่จำเป็นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน แม้ว่าจะไม่มียุทธวิธีที่สำคัญในการควบคุมภายในทางการบัญชีก็ตาม วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจึงรวมถึงการทดสอบพิสูจน์ยอดคงเหลือ เพื่อให้ทราบถึงความเหมาะสมของวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของรายการที่เกิดขึ้น และยอดคงเหลือที่ได้มา หรือในอีกประเด็นหนึ่ง เพื่อที่จะให้ได้หลักฐานและชี้ให้เห็นข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติที่สำคัญที่อาจเกิดขึ้น

10. จุดอ่อนที่สำคัญเกิดขึ้นในสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าวิธีปฏิบัติที่วางไว้ หรือการถือปฏิบัติตามวิธีการนั้นมีได้ให้ความมั่นใจได้ว่า ข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่มีสาระสำคัญในงบการเงินที่ตรวจสอบนั้น ได้มีการป้องกันไว้หรือมีการสืบหาภายในงวดบัญชีโดยพนักงานจากการทำงานในหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

เหตุการณ์ที่อาจทำให้ผู้สอบบัญชีสงสัยว่าจะมีข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติหรือไม่นั้นมีตัวอย่าง เช่น

- 1) การขัดแย้งกันของบันทึกทางบัญชี เช่น ความแตกต่างระหว่างบัญชีคุมยอดกับบัญชีย่อย
- 2) ความแตกต่างที่ปรากฏจากการขอคำยืนยันยอด
- 3) คำยืนยันยอดที่ขอไปมีผู้ตอบมาน้อยกว่าที่คาดไว้มากหรือไปรษณีย์ส่งคืน
- 4) ไม่มีเอกสารที่เหมาะสมประกอบรายการที่ลงบัญชี
- 5) รายการที่ลงบัญชีไว้ไม่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร
- 6) รายการผิดปกติที่เกิดขึ้นในวันสิ้นปีหรือวันใกล้สิ้นปี

อย่างไรก็ตาม การที่มีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง หรือทั้งหมดดังกล่าวข้างต้นเกิดขึ้นก็ไม่จำเป็นต้องว่ามีข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่สำคัญเสมอไป

ความเชื่อถือได้ในผู้บริหาร

11. ผู้สอบบัญชีพึงระลึกว่า ผู้บริหารสามารถขำผู้ได้บังคับบัญชาให้บันทึกหรือปกปิดรายการซึ่งจะเป็นผลให้แสดงงบการเงินผิดไปมาก ด้วยเหตุนี้ผู้บริหารสามารถก่อให้เกิดรายการผิดปกติ โดยการ

ข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน ซึ่งวางไว้เพื่อป้องกันรายการผิดปกติอย่างเดียวกันที่กระทำโดยพนักงาน
อื่นๆ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงความสำคัญของความเชื่อที่ได้ในผู้บริหารที่จะมีในการปฏิบัติกรอย่างมี
ประสิทธิภาพตามวิธีการควบคุมภายในทางการบัญชี และควรพิจารณาว่ามีเหตุการณ์ใดที่อาจจะจูงใจผู้บริหาร
ให้แสดงงบการเงินผิดไปหรือไม่ เช่น กิจการนั้นประสบความล้มเหลวในการประกอบธุรกิจ หรือขาดเงิน
ทุนหมุนเวียน หรือขาดเงินกู้ในอันที่จะนำมาดำเนินธุรกิจ

12. ผู้สอบบัญชีควรคำนึงว่าเป็นไปได้ที่ผู้บริหารอาจจะบิดเบือนความจริง หรืออาจจะข้ามขั้นตอน
การควบคุมภายในที่มีอยู่ ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของหน่วยงาน
ที่จะตรวจสอบ โอกาสที่จะเกิดการทุจริตของรายการที่ตรวจสอบ อำนาจของผู้บริหารในระดับต่างๆ และ
ประสบการณ์ของตนที่มีกับหน่วยงานนั้น

เหตุการณ์ที่จะกล่าวต่อไปนี้ แม้จะมีได้แสดงว่ามีรายการผิดปกติเกิดขึ้น แต่ก็เป็นตัวอย่ง
ที่จะเป็นเหตุให้ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงโอกาสซึ่งผู้บริหารอาจจะบิดเบือนความจริง หรือข้ามขั้นตอนการ
ควบคุมภายใน กล่าวคือ

- 12.1 กิจการมิได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญ ในการควบคุมภายในทางการบัญชีที่สามารถจะ
แก้ไขได้
- 12.2 ตำแหน่งที่สำคัญทางด้านการเงินมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยๆ เช่น มีการเปลี่ยนตัว
ผู้อำนวยการบัญชีบ่อยครั้ง
- 12.3 หน่วยงานทางการบัญชีและทางการเงินมีพนักงานไม่เพียงพออันเป็นผลให้ม้งานมาก
ตลอดเวลา และขาดการควบคุม

เมื่อปรากฏเหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีอาจสันนิษฐานไว้ก่อนก็ได้ว่า ผู้บริหาร
มิได้บิดเบือนความจริง หรือมิได้ข้ามขั้นตอนการควบคุมภายในทางการบัญชี นอกจากการตรวจสอบของผู้สอบ
บัญชีจะแสดงให้เห็นอย่างเด่นชัดไปในทางตรงกันข้าม

ข้อจำกัดของการตรวจสอบที่มีอยู่

13. วิธีการตรวจสอบที่ทำตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป อยู่ภายใต้ข้อจำกัดของ
กระบวนการตรวจสอบที่มีอยู่ การที่จะให้แน่ใจว่าธุรกิจมีการควบคุมภายในที่รัดกุม ค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในการ
การสอบบัญชีควรจะสัมพันธ์อย่างมากกับผลที่คาดว่าจะได้รับ กล่าวคือ ถ้าทำการตรวจสอบอย่างละเอียด
แล้วจะได้ผลคุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไปหรือไม่ ดังนั้นแนวความคิดที่ให้ใช้วิธีเลือกข้อมูลที่จะทำการ

ตรวจสอบ ซึ่งต้องใช้วิจารณญาณ ทั้งเกี่ยวกับจำนวนของรายการที่จะตรวจสอบและขอบเขตที่จะทดสอบ นั้นจึงเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป เป็นวิธีการที่ถูกต้องและเพียงพอสำหรับผู้สอบบัญชี ในอันที่จะแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้น ฉะนั้น การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ใช้วิธีเลือกข้อมูลที่จะทำการตรวจสอบจึงอยู่ภายใต้ความเสี่ยงที่ว่า อาจไม่พบข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ ถึงแม้ว่าข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกตินั้นมีอยู่จริง

14. ความเสี่ยงในการที่จะไม่พบข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติจะเพิ่มขึ้นในกรณีที่ผู้บริหาร อาจข้ามขั้นตอนการควบคุมภายในไป อาจเกิดการสมรู้ร่วมคิดกัน มีการปลอมแปลงหรือลงรายการไม่ครบถ้วน การสมรู้ร่วมคิดระหว่างผู้บริหารหรือพนักงานของกิจการกับบุคคลภายนอกหรือระหว่างผู้บริหารด้วยกัน หรือระหว่างพนักงานของกิจการ อาจเป็นผลให้มีการให้ข้อมูลหรือหลักฐานทางการบัญชีที่เป็นเท็จ แก่ผู้สอบบัญชีที่ดูเหมือนว่าเป็นจริงและเชื่อถือได้ ในกรณีนี้ถ้าผลการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลหรือหลักฐานทางการบัญชีดังกล่าวไม่ปรากฏให้เห็นข้อเท็จจริงเป็นอย่างอื่น ความเชื่อของผู้สอบบัญชีต่อข้อมูลและหลักฐานทางการบัญชีที่ได้รับนั้นย่อมเป็นการชอบด้วยเหตุผลแล้ว

ข้อมูลหรือหลักฐานทางการบัญชีที่ผู้สอบบัญชี มักยอมรับและให้ความเชื่อถือถ้าไม่ปรากฏข้อเท็จจริงเป็นอย่างอื่นในการตรวจสอบได้แก่ ตัวอย่างต่อไปนี้

- 1) ข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารเกี่ยวกับความตั้งใจ หรือความรู้ของผู้บริหารตลอดจนความสมบูรณ์ และเรียบร้อยในบัญชีของกิจการ
- 2) ข้อมูลที่ได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ค้าขึ้นยันยอดของลูกหนี้และเจ้าหนี้ ข้อมูลที่ได้รับจากธนาคารหรือจากผู้รับฝากอื่น ๆ เป็นต้น

15. ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นที่จะขยายวิธีการตรวจสอบเพื่อค้นหารายการที่มีได้ลงบัญชีไว้ นอกจากว่าจะปรากฏให้เห็นอย่างเด่นชัดในระหว่างการตรวจสอบว่าอาจมีเหตุการณ์เช่นนั้นอยู่ ตัวอย่างเช่น ปกติแล้วผู้สอบบัญชีจะไม่ขยายวิธีการตรวจสอบเพื่อค้นหาการรับเงินที่มีได้ลงบัญชี ซึ่งเป็นกรรับจากแหล่งที่คาดไม่ถึง

16. เมื่อพิจารณาถึงข้อจำกัดในกระบวนการของวิธีการสอบบัญชีแล้ว การค้นพบข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มีอยู่ในงวดบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบในภายหลังนั้น ก็มีได้ซึ่งผู้สอบบัญชีทำงานไม่เพียงพอ เนื่องจากผู้สอบบัญชีมิใช่ผู้รับรองหรือผู้รับประกัน แต่เป็นเพียงผู้แสดงความเห็นต่องบการเงินเท่านั้น ดังนั้นถ้าทำการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ถือว่าได้ปฏิบัติตามกรแห่งวิชาชีพแล้ว

วิธีปฏิบัติเมื่อการตรวจสอบชี้ว่ามีข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ

17. ถ้าผลของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแสดงให้เห็นว่าอาจมีข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติที่สำคัญ ก็ควรจะตั้งพิจารณาถึงผลที่เกิดขึ้นและปรึกษาเรื่องนั้น ตลอดจนขั้นตอนการสอบสวนต่อไปกับผู้บริหารระดับที่เหมาะสม อย่างน้อยที่สุดก็ระดับที่สูงกว่าบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกตินั้น ถ้าหลังจากปรึกษาแล้วผู้สอบบัญชีก็ยังคงเชื่อว่าอาจจะเกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่สำคัญ ผู้สอบบัญชีควรทำให้แน่ใจว่าคณะกรรมการบริษัท ทราบถึงเหตุการณ์นั้น และก็ควรพยายามที่จะให้ได้หลักฐานอย่างเพียงพอที่จะตัดสินใจได้ว่า ความจริงแล้วมีข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติหรือไม่ ตลอดจนผลที่จะเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกตินั้นผู้สอบบัญชีอาจจะต้องการขอความเห็นจากที่ปรึกษากฎหมายของลูกค้านในเรื่องที่เป็นปัญหาทางกฎหมาย ถ้าเป็นไปได้ผู้สอบบัญชีควรจะขยายวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้เรื่องราวที่เด่นชัด อย่างไรก็ตามในบางเหตุการณ์อาจจะทำไม่ได้ หรือเป็นไปได้ที่จะได้รับเรื่องราวที่เด่นชัดในทางที่จะตัดสินใจได้ว่ามีรายการผิดปกติหรือข้อผิดพลาดที่สำคัญเกิดขึ้นในบางกรณีผู้บริหารอาจจำกัดขอบเขตการตรวจสอบทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถค้นหาเรื่องราวที่ต้องการเพื่อที่จะสรุปผลได้

18. เมื่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีชี้ว่ามีข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติ และก็ยังคงไม่แน่ใจว่าจะมีผลสำคัญต่อการเงินหรือไม่ ผู้สอบบัญชีควรจะออกความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน และหากเหตุการณ์รุนแรงก็พึงพิจารณาว่าจะถอนตัวจากการสอบบัญชีโดยให้เหตุผลและบอกกล่าวเรื่องราวที่ค้นพบเป็นลายลักษณ์อักษรต่อคณะกรรมการบริษัท ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีอาจต้องปรึกษากับที่ปรึกษากฎหมายของคนเกี่ยวกับถ้อยคำที่จะใช้

19. อนึ่งในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี อาจพบข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่ไม่สำคัญ และไม่มีผลกระทบต่อการเงินอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีเพียงแค่มอบกล่าวเรื่องนี้ให้กับผู้บริหารระดับที่เหมาะสม พร้อมกับแนะนำให้ติดตามจนถึงที่สุดก็พอ อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงผลของรายการผิดปกติที่ไม่สำคัญที่อาจโยงไปถึงเรื่องอื่นที่ตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องที่เกี่ยวกับรายการผิดปกตินี้เกี่ยวข้องด้วย

วันถือปฏิบัติ

20. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 11 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการติดตามหาข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกตินี้ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 2524 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 12

เรื่อง

การสอบถามความหมายเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

1. โดยปกติ กิจการมักจะมีคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกิจที่ประกอบอยู่เสมอ ดังนั้น ในการตรวจสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีจึงต้องตรวจสอบให้เป็นที่พอใจในคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหายและการประเมินภาษีอากร ตลอดจนผลที่จะมีต่อบการเงิน แต่เนื่องจากผู้สอบบัญชีไม่มีความชำนาญทางกฎหมาย จึงมีอาชีววินิจฉัยปัญหากฎหมายในข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรตามที่ได้รับจากลูกค้าหรือที่ตรวจสอบพบ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงต้องสอบถามและขอความเห็นจากทนายความที่ลูกค้าปรึกษาหรือให้เป็นผู้ดำเนินการแทน

2. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ เพื่อกำหนดวิธีการสอบถามความหมายเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร ตลอดจนวิธีการตรวจสอบเรื่องดังกล่าว เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ

3. การตรวจสอบเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่า หนี้สินหรือภาระผูกพันในเรื่องดังกล่าวได้บันทึกบัญชีหรือเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว นอกจากนั้น เพื่อให้ทราบว่ามี ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับผลของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรที่ผู้สอบบัญชี ควรแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็นต่อบการเงินหรือไม่ เพียงใด

4. เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นในการตรวจสอบคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร ผู้สอบบัญชีจึงต้องตรวจสอบให้ได้มาซึ่งข้อมูลต่างๆ ดังนี้

4.1 เงื่อนไข เหตุการณ์และสภาวะแวดล้อมที่มีอยู่จริง และชี้ให้เห็นถึงความไม่แน่นอนที่อาจก่อให้เกิดความเสียหาย อันเนื่องมาจากคดีความ การเรียกร้องค่าเสียหายและการประเมินภาษี

- 4.2 ระยะเวลาที่เป็นเหตุให้เกิดการฟ้องร้อง
- 4.3 แนวโน้มที่เกิดความเสียหาย
- 4.4 จำนวนหรือขนาดของความเสียหายที่จะเกิดขึ้น

วิธีการตรวจสอบ

5. ในฐานะที่ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการกำหนดนโยบายและวิธีการเพื่อดูว่ากิจการจะมีปัญหาเกี่ยวกับการฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรอย่างไรบ้าง ตลอดจนการประเมินผลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญในเรื่องนี้ วิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจึงควรประกอบด้วย

- 5.1 การสอบถามฝ่ายบริหารเกี่ยวกับนโยบายและวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อดูว่าการฟ้องร้องคดี การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรหรือไม่อย่างไร ตลอดจนการประเมินผลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวด้วย
- 5.2 การขอรายละเอียดพร้อมกับการประเมินผลเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรที่มีอยู่ ณ วันสิ้นปี และภายหลังจากวันสิ้นปีจนถึงวันที่จัดทำรายละเอียดนี้ นอกจากนี้ ควรให้ฝ่ายบริหารแจ้งให้ทราบเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับรายละเอียดของเรื่องที่ส่งให้ทนายความดำเนินการพร้อมกับให้ชื่อและที่อยู่ของทนายความด้วย ตลอดจนการถือปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวว่าเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่
- 5.3 การตรวจสอบหลักฐานต่างๆ ที่ลูกค้าได้ดำเนินการไปเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหายและการประเมินภาษีอากร ตลอดจนหนังสือโต้ตอบและหลักฐานการเรียกเก็บเงินของทนายความ

6. อย่างไรก็ดี แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะได้ข้อมูลต่างๆ ข้างต้นจากลูกค้าแล้วก็ตาม แต่ผู้สอบบัญชีมิใช่เป็นผู้ชำนาญทางกฎหมาย จึงมีอาจวินิจฉัยปัญหากฎหมายเกี่ยวกับผลของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหายและการประเมินภาษีอากรได้ ดังนั้น วิธีการตรวจสอบที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในเรื่องนี้ จึงต้องขอความเห็นจากทนายความของลูกค้าโดยตรง

7. นอกจากนี้ เพื่อให้แน่ใจว่า ไม่มีคดีฟ้องร้อง ไม่มีการเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือไม่มี การประเมินภาษีอากรเกิดขึ้น นอกจากที่ได้ตรวจสอบมาดังกล่าวข้างต้น ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นประกอบด้วย อาทิ เช่น

- 7.1 อ่านรายงานการประชุมของผู้ถือหุ้น ของคณะกรรมการและของคณะกรรมการอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้จัดให้มีการประชุมขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบและระยะเวลาหลังจากนั้น
- 7.2 อ่านสัญญา สัญญากู้เงิน สัญญาเช่า และหนังสือโต้ตอบกับกรมสรรพากร หรือหน่วยราชการอื่น ๆ รวมทั้งเอกสารอื่น ๆ ในทำนองเดียวกัน
- 7.3 ขอข้อมูลจากธนาคารเกี่ยวกับการค้าประกัน
- 7.4 ตรวจสอบเอกสารอื่นที่อาจจะบ่งถึงลูกค้านี้ได้ค้าประกันบุคคลอื่น

การสอบถามทนายความ

8. หนังสือสอบถามทนายความของลูกค้านี้เป็นหลักฐานยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากฝ่ายบริหารทั้งในเรื่องคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร อย่างไรก็ดี ถ้าทนายความซึ่งเป็นบุคคลภายนอกปฏิเสธที่จะให้คำตอบ ผู้สอบบัญชีจะใช้คำตอบของทนายความ ซึ่งเป็นลูกจ้างของกิจการเป็นหลักฐานยืนยันข้อมูลที่ได้รับจากฝ่ายบริหารเป็นการทดแทนไม่ได้

9. หนังสือสอบถามทนายความควรมีข้อความอย่างน้อยดังนี้

9.1 ชื่อบริษัท และรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบ

9.2 ขอรายละเอียดคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร ซึ่งทนายความเป็นผู้ดำเนินการให้บริษัท หรือให้รายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวข้างต้นที่ได้รับจากฝ่ายบริหาร และขอให้ทนายความยืนยันหรือเพิ่มเติม (ถ้ามี)

9.3 ขอข้อมูลและความเห็นเกี่ยวกับกรณีต่างๆ ตามข้อ 9.2 ในเรื่องต่อไปนี้

9.3.1 ข้อเท็จจริงของเรื่องที่เกิดโดยสังเขป ผลการดำเนินการจนถึงปัจจุบัน และที่จะดำเนินการต่อไปในอนาคต

9.3.2 ความเห็นของทนายความเกี่ยวกับแนวโน้มที่จะเกิดความเสียหาย ตลอดจนจำนวนเงินหรือขนาดของความเสียหายที่จะเกิด

9.4 ผลของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรที่สิ้นสุด และทราบภายหลังวันที่ในงบการเงินจนถึงวันที่ตอบหนังสือสอบถามนี้

10. ในกรณีที่คดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรไม่มีผลต่องบการเงินเป็นสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจงดเว้นไม่ต้องขอให้ลูกค้านี้สอบถามทนายความก็ได้

11. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจได้รับคำตอบในเรื่องที่สอบถามด้วยการเข้าร่วมประชุมระหว่างลูกค้ำกับทนายความเพื่อหารือเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากร ซึ่งคำตอบที่ได้มีรายละเอียดมากกว่าคำอธิบายที่เป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้ เพราะจะครอบคลุมถึงสาระต่าง ๆ เกี่ยวกับการประเมินผลคืนหนี้ ข้อขัดข้อง และปัญหากฎหมายที่ยังมีอยู่ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีควรสรุปผลการประชุมเกี่ยวกับข้อมูลที่ได้รับเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ด้วย

12. ในบางกรณี ทนายความอาจบอกเลิกการดำเนินการให้ลูกค้ำเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรเนื่องจากเหตุผลทางวิชาชีพ อาทิเช่น ลูกค้ำไม่เห็นด้วยหรือไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำของตน เป็นต้น ดังนั้น เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่าลูกค้ำเปลี่ยนตัวทนายความหรือทนายความเป็นผู้บอกเลิกสัญญาบริการกับลูกค้ำ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความจำเป็นที่จะต้องสอบถามลูกค้ำถึงเหตุผลว่า ทำไมจึงมีการเลิกสัญญาบริการกับทนายความ

ขอบเขตจำกัด

13. ทนายความอาจจำกัดขอบเขตในการตอบเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรเฉพาะเรื่องที่บริษัทให้ตนดำเนินการโดยตรง หรืออาจจะตอบเฉพาะเรื่องที่มีความเห็นพ้องกับผู้สอบบัญชีว่ามีสาระสำคัญต่อการแสดงงบการเงินเท่านั้น คำตอบของทนายความในกรณีนี้ไม่ถือเป็นการจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี

14. ในกรณีที่ทนายความปฏิเสธไม่ตอบหนังสือสอบถาม ไม่ว่าจะ เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ตาม และผู้สอบบัญชีไม่อาจตรวจสอบโดยวิธีอื่นให้เป็นที่น่าพอใจเกี่ยวกับคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหายและการประเมินภาษีอากร ถือได้ว่า ผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย และการประเมินภาษีอากรที่มีต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

15. อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี ทนายความอาจไม่สามารถให้ความเห็นเกี่ยวกับแนวโน้ม ตลอดจนจำนวนเงินหรือขนาดของความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากร เนื่องจากไม่มีมูลฐานที่จะคาดคะเนผล ตลอดจนไม่อาจประมาณการเกี่ยวกับความเสียหายได้ ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีย่อมต้องถือว่า มีความไม่แน่นอนจากผลของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาษีอากรที่อาจกระทบต่องบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นอย่างมีเงื่อนไข หรือไม่แสดงความเห็น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความมีสาระสำคัญของความไม่แน่นอนจากเรื่องดังกล่าวที่มีต่องบการเงิน

วันถือปฏิบัติ

16. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 12 เรื่องการสอบถามทนายความเพื่อ
ประโยชน์ในการสอบบัญชีให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่
30 มิถุนายน 2524 เป็นต้นไป

ตัวอย่าง

หนังสือสอบถามความเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

วันที่.....

เรียน

สำนักงาน

เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีของบริษัท จำกัด

สำหรับ (รอบระยะเวลาบัญชี) สิ้นสุดวันที่ บริษัทใคร

ขอให้ท่านให้ข้อมูลพร้อมกับความเห็นและรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้ :-

1. รายละเอียดของคดีที่บริษัทฟ้องร้องหรือถูกฟ้องร้อง ค่าเสียหายที่บริษัทเรียกชดเชยหรือถูกเรียกชดเชยและภาวะอากาศที่บริษัทถูกประเมิน ณ วันที่..... ซึ่งอยู่ในการดำเนินการของท่าน
2. สาเหตุและข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่องตามรายละเอียดข้อ 1. พร้อมกับความเห็นของท่านเกี่ยวกับแนวโน้ม และจำนวนเงินหรือขนาดของความเสียหายที่จะเกิดขึ้นต่อบริษัท
3. ผลของคดีฟ้องร้อง การเรียกชดเชยค่าเสียหาย หรือการประเมินภาวะอากาศที่สิ้นสุดและที่ท่านทราบภายหลังวันที่..... จนถึงวันที่ในหนังสือนี้

โปรดส่งคำตอบไปยังผู้สอบบัญชีโดยตรงตามที่อยู่ข้างล่างนี้

.....
.....
.....

ขอขอบคุณในความร่วมมือด้วยดีที่ได้รับจากท่าน

ขอแสดงความนับถือ

.....
(.....)

กรรมการผู้จัดการ

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 13

เรื่อง

การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชี

1. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติเป็นแนวทางในการรับงานสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมารยาทของผู้สอบบัญชีที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชี

2. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการติดต่อหรือทบทวนเกี่ยวกับงานสอบบัญชีใหม่ ผู้สอบบัญชานั้นอาจต้องการทราบว่าเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพประการใดหรือไม่ที่ตนควรมานำพิจารณาในการรับงานสอบบัญชี ในการนี้ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่จำเป็นต้องขอทราบจากผู้สอบบัญชีเดิม ซึ่งเคยตรวจสอบบัญชีก่อน

3. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่อาจต้องการทราบถึงรายละเอียดของเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพที่ตนควรมานำพิจารณาในการรับงานสอบบัญชี ตลอดจนข้อมูลบางประการซึ่งผู้สอบบัญชีเดิมได้จากการตรวจสอบงบการเงินของกิจการในปีที่แล้ว เช่น ความซัดเซี่ยงของผู้สอบบัญชีเดิมกับลูกค้าในเรื่องการใช้หลักการบัญชีหรือวิธีการตรวจสอบ เป็นต้น

ขั้นตอนและวิธีการในการติดต่อ

4. การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ และควรทำเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนตกลงใจรับงาน ทั้งนี้ข้อมูลที่ติดต่อกันนั้นถือเป็นความลับระหว่างกัน และต้องถือปฏิบัติไม่ว่าผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่จะตกลงรับงานหรือไม่ก็ตาม

5. ในขั้นแรก ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ต้องมีหนังสือไปยังผู้สอบบัญชีเดิมโดยมีข้อความแจ้งให้ทราบว่า ได้รับการทบทวนให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการที่ผู้สอบบัญชีเดิมเคยตรวจสอบ

ในปีที่แล้วและสอบถามผู้สอบบัญชีเดิมว่ามีเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพใดหรือไม่ที่ควรนำมาพิจารณาในการรับงานใหม่ ในขั้นนี้ผู้สอบบัญชีเดิมเพียงแต่ตอบว่าหรือไม่มีเท่านั้นก็พอ (ดูตัวอย่างหนังสือของผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ในภาคผนวก ตัวอย่างที่ 1) การมีหนังสือไปยังผู้สอบบัญชีเดิมนี้ ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ควรใช้ดุลยพินิจด้วยว่าจะต้องขอความเห็นชอบจากกิจการก่อนหรือไม่

6. ในกรณีที่ได้รับคำตอบจากผู้สอบบัญชีเดิมว่ามีเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพที่ควรนำมาพิจารณาในการรับงาน ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ต้องขอให้กิจการผู้ทบทรมีหนังสือ (ดูตัวอย่างที่ 2 ในภาคผนวก) ไปถึงผู้สอบบัญชีเดิมให้แจ้งมายังตนเกี่ยวกับรายละเอียดของเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพนั้น ทั้งนี้อาจรวมถึงรายละเอียดของข้อขัดแย้งที่อาจมีขึ้นเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชีและวิธีการสอบบัญชีในการตรวจสอบครั้งที่แล้ว

7. ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ต้องชี้แจงให้กิจการผู้ทบทมทราบถึงความจำเป็นที่จะต้องให้ผู้สอบบัญชีเดิมแจ้งให้ตนทราบถึงรายละเอียดของเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพและข้อขัดแย้งเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชีและวิธีการสอบบัญชี ในกรณีที่ถูกละเลยหรือข้อมูลที่จะขอทราบจากผู้สอบบัญชีเดิมถูกจำกัด ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ต้องขอทราบเหตุผลจากกิจการนั้นแล้วนำมาพิจารณาว่าควรรับงานสอบบัญชีหรือไม่

8. ผู้สอบบัญชีเดิมควรให้ความร่วมมือแก่ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ โดยแจ้งให้ทราบว่าเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพที่ควรนำมาพิจารณาในการรับงานหรือไม่ ตลอดจนให้ข้อมูลและรายละเอียดที่เป็นแก่ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ตามที่กิจการมีหนังสือขอมา ในกรณีที่ไม่ได้รับคำตอบจากผู้สอบบัญชีเดิมในเวลาอันสมควร ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่ต้องใช้ดุลยพินิจของตนในการตัดสินใจรับงานนั้น

การติดต่อกับผู้สอบบัญชีเดิมหลังจากที่รับงานสอบบัญชีแล้ว

9. เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับงานต่อจากผู้สอบบัญชีเดิมแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจติดต่อกับข้อมูลของผู้สอบบัญชีเดิมทราบจากการตรวจสอบในปีก่อนเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของปีที่ตนรับงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่เกี่ยวกับความสม่ำเสมอของการใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหลังในปีก่อน ข้อจำกัดในการใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เป็นต้น

10. การขอข้อมูลดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้สอบบัญชีต้องขอให้กิจการมีหนังสือ (ดูตัวอย่างที่ 3 ในภาคผนวก) ไปถึงผู้สอบบัญชีเดิม ให้แจ้งมายังตนเกี่ยวกับรายละเอียดของเรื่องที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบงบการเงิน ตลอดจนขอคู่มือหรือคัดลอกข้อมูลของเรื่องนั้นตามความจำเป็นจากกระตาคำทำการของผู้สอบบัญชีเดิม

11. ข้อมูลที่ได้รับจากผู้สอบบัญชีเดิมนั้น ถือเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่ผู้สอบบัญชีจะใช้ประกอบการพิจารณาในการวางแผนการตรวจสอบและกำหนดวิธีการตรวจสอบเท่านั้น ผู้สอบบัญชีจะอ้างในรายงานของคนว่า ได้ใช้งานหรือการทำงานของผู้สอบบัญชีเดิมเป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนตรวจสอบไม่ได้

วันถือปฏิบัติ

12. แดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 13 เรื่อง การติดต่อผู้สอบบัญชีเดิมในการรับงานสอบบัญชีนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2525 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ตัวอย่างที่ 1 - หนังสือของผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณาปฏิบัติงานใหม่ถึงผู้สอบบัญชีเดิมก่อนตกลงใจ
ปฏิบัติงาน

วันที่

เรียน (ผู้สอบบัญชีเดิม)

เนื่องจากข้าพเจ้าได้รับการทาบทามจากบริษัท (กิจการผู้ทาบทาม) จำกัด ให้เป็นผู้สอบบัญชี
เพื่อตรวจสอบงบการเงินประจำปีสิ้นสุดวันที่.....ข้าพเจ้าจึงใคร่ขอทราบจากท่าน
ในฐานะที่เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทในปีที่แล้วว่า มีเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพประการใดหรือไม่ที่
ข้าพเจ้าควรมานำมาพิจารณาในการปฏิบัติงานสอบบัญชีนี้

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ทะเบียนเลขที่.....

ตัวอย่างที่ 2 - หนังสือของกิจการผู้ทาบถามถึงผู้สอบบัญชีเดิมก่อนที่ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานจะตกลงใจรับงาน

วันที่

เรียน (ผู้สอบบัญชีเดิม)

ตามที่ท่านได้แจ้งให้ (ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงาน) ซึ่งบริษัททาบถามให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท เพื่อตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....ทราบว่าเหตุผลการมาลาของวิชาชีพที่ควรนำมาพิจารณาในการรับงานสอบบัญชีของบริษัทนั้น

บริษัทใครขอให้ท่านแจ้งรายละเอียดของเหตุผลการมาลาของวิชาชีพดังกล่าวไปให้ (ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงาน) ณ ที่อยู่บ้านเลขที่.....

นอกจากนี้ ถ้ามีข้อขัดแย้งเกี่ยวกับการใช้หลักการบัญชีตลอดจนวิธีการสอบบัญชีในการตรวจสอบครั้งที่แล้วขอได้โปรดแจ้งรายละเอียดนี้พร้อมกันไปด้วย

ขอแสดงความนับถือ

บริษัท.....

(.....)

กรรมการผู้จัดการ

สำเนาเรียน : (ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่)

ตัวอย่างที่ 3 - หนังสือของกิจการถึงผู้สอบบัญชีเดิมภายหลังผู้สอบบัญชีใหม่รับงานแล้ว

วันที่

เรียน (ผู้สอบบัญชีเดิม)

ตามที่ (ผู้สอบบัญชีใหม่) ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีของบริษัท เพื่อตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่..... นั้น

บัดนี้ (ผู้สอบบัญชีใหม่) มีความประสงค์จะทราบเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทปีดังกล่าวนี้.-

1.
2.
3.

ดังนั้น จึงเรียนมาเพื่อโปรดให้รายละเอียดเรื่องต่าง ๆ ข้างต้นแก่ (ผู้สอบบัญชีใหม่) อนึ่ง ในกรณีที่ต้อคุณหรือคัดลอกข้อมูลที่จำเป็นจากกระดาษทำการของท่าน ได้โปรดอนุญาตด้วย

ขอแสดงความนับถือ

บริษัท

(.....)

กรรมการผู้จัดการ

สำเนาเรียน : (ผู้สอบบัญชีใหม่)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 14

เรื่อง

รายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

1. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1 ได้กำหนดการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามผลที่มีต่องบการเงินในการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อนไว้สองประเภทดังนี้

1.1 การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้งบการเงินเปรียบเทียบกันไม่ได้และมีผลต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

1.2 การเปลี่ยนแปลงที่ทำให้งบการเงินเปรียบเทียบกันไม่ได้ แต่ไม่มีผลต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน

2. ในกรณีตามย่อหน้า 1.1 ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีไว้ด้วย โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จึงเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถือปฏิบัติในการรายงานเป็นแนวเดียวกัน

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

3. แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 ได้กำหนดชนิดของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตลอดจนมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีไว้ด้วย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีซึ่งตรวจสอบและเสนอรายงานการสอบบัญชีต่องบการเงินดังกล่าวจะต้องพิจารณาและตรวจสอบให้แน่ใจว่าการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมีเหตุผลสมควรและการปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชานั้นได้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแถลงการณ์นั้นแล้ว มิฉะนั้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงินหรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องแล้วแต่กรณี

การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลต่อการถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

4. การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลต่อการถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อนตามที่กล่าวไว้ในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 1 ประกอบด้วย

4.1 การเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชี

4.2 การเปลี่ยนแปลงประมาณการที่มีผลให้หลักการบัญชีเปลี่ยนแปลงไป

4.3 การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงาน

4.4 การแก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินที่ออกไปแล้ว เฉพาะที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงการใช้หลักการบัญชีที่ไม่เป็นที่รับรองทั่วไปมาเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

5. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามข้อหน้าที่ 4 การปรับปรุงรายการบัญชีในงบการเงินตามที่กำหนดในแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 จะเป็นดังนี้

5.1 กำหนดผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีต่อกำไรสะสม ณ วันต้นงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง แล้วบันทึกผลสะสมรวมไว้ในงบการเงินของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีนั้น งบการเงินของงวดก่อนการเปลี่ยนแปลงที่นำมาเปรียบเทียบจะยังคงแสดงตัวเลขตามเดิม การปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีวิธีนี้ใช้กับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีทั่วไปรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่สืบเนื่องมาจากการประมาณการที่เปลี่ยนไป ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีพิเศษที่กล่าวในข้อหน้าที่ 20 ของแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4

5.2 ปรับปรุงตัวเลขของงบการเงินงวดก่อนย้อนหลังเพื่อให้งบการเงินทั้งของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงและของงวดก่อนการเปลี่ยนแปลงที่นำมาเปรียบเทียบกันแสดงตัวเลขตามการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่ ในกรณีนี้ผลของการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีต่อกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงจะนำไปปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดนั้น การปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามวิธีนี้ใช้กับการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีพิเศษ การเปลี่ยนแปลงหน่วยงานที่เสนอรายงานและการเปลี่ยนแปลงจากการใช้หลักการบัญชีที่ไม่เป็นที่รับรองทั่วไปมาเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

6. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่มีผลต่อการถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ผู้สอบบัญชีต้องเสนอรายงานการสอบบัญชี โดยมีเงื่อนไขเกี่ยวกับการไม่ใช้หลักการบัญชีเช่นเดียวกับปีก่อน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาและตรวจสอบว่า การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตลอดจนการปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องในงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมีเหตุผลสมควรหรือไม่ ถ้าเห็นว่าเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมีเหตุผลสมควร ผู้สอบบัญชีควรกล่าว

ไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่าคนเห็นชอบด้วย แต่หากเป็นกรณีตรงกันข้าม ผู้สอบบัญชีอาจต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงินนั้น หรือแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง แล้วแต่กรณี

การรายงานเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี ที่มีผลต่อการถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน

7. กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามย่อหน้า 5.1 และผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงนั้น ตลอดจนการปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมีเหตุผลสมควร รายงานของผู้สอบบัญชีควรเป็นดังนี้

7.1 ความเห็นต่องบการเงินปีเดียว – มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการตราสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน – ออกก่อน เป็นวิธีเข้าหลัง – ออกก่อน

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กษค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงวิธีการตราสินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน... ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

7.2 ความเห็นต่องบการเงินเปรียบเทียบ – มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาจากวิธีอัตราเร่งมาเป็นวิธีเส้นตรง

7.2.1 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่เกิดขึ้นในงบการเงินปัจจุบัน

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 และ 2522 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กษค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ ยกเว้นการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน... ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

7.2.2 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่เกิดขึ้นในงบการเงินก่อนปีปัจจุบัน

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 และ 2522 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอหลังจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าเสื่อมราคา เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2522 ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน... ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

8. กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีตามข้อหน้าที่ 5.2 และผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วเห็นว่าการเปลี่ยนแปลงนั้น ตลอดจนการปรับปรุงรายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและมีเหตุผลสมควร รายงานของผู้สอบบัญชีควรเป็นดังนี้

8.1 ความเห็นต่องบการเงินปีเดียว – มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าสินค้ำคงเหลือจากวิธีเข้าหลัง – ออกก่อน เป็นวิธีถัวเฉลี่ย

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ภายหลังการปรับปรุงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าสินค้ำคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน... ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

8.2 ความเห็นต่องบการเงินเปรียบเทียบ – มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าสินค้ำคงเหลือจากวิธีเข้าหลัง – ออกก่อน เป็นวิธีเข้าก่อน – ออกก่อน

8.2.1 การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีเกิดขึ้นในงบการเงินปีปัจจุบัน

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 และ 2522 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่

รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ ภายหลังจากปรับปรุงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลง วิธีการตราสินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน... ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

8.2.2 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่เกิดขึ้นในงบการเงินก่อนปีปัจจุบัน ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีมีต้องกล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในรายงานของตน แต่ประการใด เนื่องจากงบการเงินที่เปรียบเทียบได้ใช้หลักการบัญชีเดียวกัน ทั้งในปีที่ทำการเปลี่ยนแปลงและปีปัจจุบัน นอกจากนั้นหมายเหตุประกอบงบการเงินเปรียบเทียบก็ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงไว้ด้วยแล้ว

รายงานการสอบบัญชีในกรณีที่ไม่มีเหตุผลสมควร ในการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี

9. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี ผู้สอบบัญชีนอกจากจะต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่า การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีตลอดจนการปรับปรุงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาด้วยว่าการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมีเหตุผลสมควรหรือไม่ ในเรื่องนี้เป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารของกิจการที่จะต้องพิสูจน์ให้ผู้สอบบัญชีพอใจว่าการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีมีเหตุผลสมควร ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่า การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีไม่มีเหตุผลสมควร เช่น มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีในเรื่องเดียวกันทุกปี เป็นต้น ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน รายงานการสอบบัญชีควรเป็นดังนี้

(วรรคอธิบาย)

“ตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน : บริษัทได้เปลี่ยนวิธีการตราสินค้าคงเหลือจากวิธีเข้าก่อน - ออกก่อนมาเป็นวิธีถัวเฉลี่ยในปี 2522 และต่อมาในปี 2523 บริษัทเปลี่ยนวิธีการตราสินค้าคงเหลือจากวิธีถัวเฉลี่ยเป็นวิธีเข้าก่อน - ออกก่อนอีก แม้ว่าวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่นี้จะเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่บริษัทก็ไม่มีอาจให้เหตุผลที่สมควรสนับสนุนการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีนี้”

(บรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ขกเว้นผลต้องบการเงินจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการค้าราคาสินค้าคงเหลือตามที่กล่าวในวรรคข้างต้น งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน”

10. รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินของปีถัดจากปีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่ไม่มีเหตุผลสมควรไม่จำเป็นต้องมีเงื่อนไขเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่แต่ประการใด แต่ถ้ามีการจัดทำงบการเงินเปรียบเทียบโดยแสดงตัวเลขของปีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีไว้ด้วย ผู้สอบบัญชีก็จะต้องแสดงความเห็นต้องบการเงินของปีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงินเช่นเดียวกับที่ได้แสดงความเห็นไว้ในปีนั้นด้วย

รายงานการสอบบัญชีในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมิได้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

11. ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมิได้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมีการปรับปรุงรายการบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีมิได้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต้องบการเงินอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน หรือแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสาระสำคัญของผลการเปลี่ยนแปลงต้องบการเงินที่ตรวจสอบ รายงานของผู้สอบบัญชีต้องบการเงินในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงควรเป็นดังนี้

11.1 แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข - เปลี่ยนแปลงวิธีการค้าราคาสินค้าสำเร็จรูปจากราคาทุนมาเป็นราคาตลาด

(บรรคอธิบาย)

“ในอดีต สินค้าสำเร็จรูปของบริษัทค้าราคาในราคาทุน แต่ในงบการเงินปี 2523 บริษัทเปลี่ยนวิธีการค้าราคาสินค้าสำเร็จรูปจากราคาทุนมาเป็นราคาตลาด วิธีการค้าราคาสินค้า

สำเร็จรูปใหม่นี้ไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลให้สินทรัพย์รวมและกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนเงิน.....บาท และ.....บาท ตามลำดับ”

(วรรคความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า ยกเว้นผลต่องบการเงินจากการเปลี่ยนวิธีการคำนวณราคาสินค้าสำเร็จรูปตามวิธีการคำนวณใหม่ดังกล่าวไว้ในวรรคก่อน งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กษค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน”

11.2 แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง – การเปลี่ยนแปลงวิธีตัดค่าเสื่อมราคาจากวิธีอัตราเร่งมาเป็นวิธีเส้นตรง โดยมิได้ปรับปรุงตัวเลขย้อนหลัง แต่ปรับปรุงเฉพาะงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดในอนาคต

(วรรคอธิบาย)

“ในปี 2523 บริษัทเปลี่ยนวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาจากวิธีอัตราเร่งมาเป็นวิธีเส้นตรง โดยบริษัทปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีนี้เฉพาะปีปัจจุบันแต่มิได้นำเอาผลสะสมของการเปลี่ยนแปลงต่อกำไรสะสมต้นงวดมารวมคำนวณกำไรสุทธิของปีปัจจุบันด้วย การปรับปรุงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมีผลให้กำไรสุทธิของปีนี้ต่ำไป.....บาท สินทรัพย์รวมต่ำไปเป็นจำนวนเงินเท่ากัน”

(วรรคความเห็น)

“เนื่องจากผลของการเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดค่าเสื่อมราคาข้างต้นมีสาระสำคัญอย่างมากต่องบการเงิน ดังนั้นข้าพเจ้าจึงเห็นว่า งบการเงินนี้ได้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กษค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป”

12. สำหรับงบการเงินของปีต่อมาที่ยังคงใช้หลักการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่ตามข้อหน้า 11 ซึ่งไม่ใช่หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือการปรับปรุงรายการบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นยังมีผลต่องบการเงินปีต่อมา ผู้สอบบัญชีจะต้องแสดงความเห็นต่องบการเงินของปีต่อมาอย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับความถูกต้องตามที่ควรตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงิน หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสาระสำคัญแห่งผลของการใช้หลักการบัญชี การปรับปรุงรายการบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีซึ่งไม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

13. ถ้าในปีต่อมามีการแก้ไขหลักการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงใหม่ตามข้อหน้า 11 ให้เป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและการปรับปรุงรายการบัญชีตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีที่แก้ไขใหม่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป รายงานของผู้สอบบัญชีควรเป็นดังนี้

13.1 ความเห็นต่องบการเงินปีเดียว - แก้ไขการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าสำเร็จรูปจากราคาลดมาเป็นราคาทุน และมี การปรับปรุงผลการเปลี่ยนแปลงต่องบการเงินปีก่อน ๆ ย้อนหลัง

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท กชค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อน ภายหลังการปรับปรุงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในวิธีการตีราคาสินค้าสำเร็จรูปตามที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน.....ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

13.2 ความเห็นต่องบการเงินเปรียบเทียบ - งบการเงินปีปัจจุบันได้มีการแก้ไขการเปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าสำเร็จรูป จากราคาลดมาเป็นราคาทุน และได้ปรับปรุงย้อนหลังไปยังงบการเงินปีก่อนที่นำมาเปรียบเทียบด้วย

(วรรณคดีอธิบาย)

“ข้าพเจ้าได้รายงานไว้เมื่อวันที่.....โดยข้าพเจ้าได้แสดงความเห็นต่องบการเงินปี 2522 อย่างมีเงื่อนไขเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าสำเร็จรูปในราคา

ตลาด. ซึ่งมีได้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ในปี 2523 บริษัทได้เปลี่ยนวิธีการตีราคาสินค้าสำเร็จรูปจากราคาตลาดมาเป็นราคาทุน และได้ปรับปรุงย้อนหลังไปยังงบการเงินปี 2522 ที่นำมาเปรียบเทียบให้เป็นไปตามวิธีการตีราคาใหม่ด้วย ดังนั้นความเห็นของข้าพเจ้าในปัจจุบันต้องงบการเงินปี 2522 ที่แสดงเปรียบเทียบไว้ ณ ที่นี้จึงแตกต่างไปจากที่ได้แสดงไว้เดิม”

(วรรณคดีความเห็น)

“ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2523 และ 2522 ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของแต่ละปีของบริษัท กขค จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ ภายหลังจากการปรับปรุงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือดังที่กล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน.....ที่ข้าพเจ้าเห็นชอบด้วย”

วันถือปฏิบัติ

14. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 14 เรื่องรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลัง วันที่ 31 ธันวาคม 2525 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 15

เรื่อง

ความหมายของข้อความ

“ถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตาม หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป”
ในรายงานของผู้สอบบัญชี

1. ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี กำหนดแนวปฏิบัติในเรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีไว้ในข้อ 1 (2) ว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า งบการเงินที่ได้ตรวจสอบแสดงให้เห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด” นอกจากนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีท้ายประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) ยังได้กำหนดข้อความทำนองเดียวกันไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีข้อ 8 อันเป็นมาตรฐานการรายงานอีกด้วย ซึ่งเป็นการย้ำความสำคัญของการที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความถูกต้องตามที่ควรและการจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของงบการเงินที่ตรวจสอบ

2. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้เพื่ออธิบายความหมายของข้อความว่า “ถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” อันจะเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้พิจารณาในการปฏิบัติตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 และ 19 (พ.ศ. 2518) โดยเฉพาะในส่วนที่กล่าวถึงข้างต้น

ความหมายของ “ถูกต้องตามที่ควร”

3. การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีเป็นการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงิน โดยส่วนรวมว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงให้เห็นถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและผลการ

เปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่ตรงตามความเป็นจริงเพียงใด ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นดังกล่าวได้นั้นเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่า ผู้สอบบัญชีอาจทดสอบรายการบัญชีเพียงบางส่วนแล้ววินิจฉัยจากผลการทดสอบว่าจะสามารถให้ความเชื่อถือข้อมูลทางบัญชีทั้งหมดได้มากน้อยเพียงใด ดังนั้นการสอบบัญชีจึงมิใช่การให้หลักประกันว่างบการเงินจะต้องมีความถูกต้องสมบูรณ์อย่างใดก็ตาม ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปย่อมจะสามารถตรวจสอบพบข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญของบัญชีและงบการเงินที่ตรวจสอบได้ ซึ่งจะทำให้สิ่งบกพร่องที่หลงเหลืออยู่เป็นเพียงส่วนที่ไม่มีสาระสำคัญเท่านั้น และสามารถกล่าวได้ว่างบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามที่ควร

4. ในการวินิจฉัยเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตนตรวจสอบว่า งบการเงินนั้นโดยส่วนรวมแสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินโดย "ถูกต้องตามที่ควร" หรือไม่ นอกจากพิจารณาตามนัยวรรค 3 ข้างต้นแล้ว ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่างบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นในกรอบแห่งหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ด้วยเสมอ มิฉะนั้นผู้สอบบัญชีจะขาดหลักเกณฑ์ที่ใช้เป็นหลักสำหรับการตัดสินใจ

ความหมายของ "หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป"

5. "หลักการบัญชี" มีความหมายเช่นเดียวกันและใช้แทนกันได้กับ "มาตรฐานการบัญชี" แต่ในแถลงการณ์ฉบับนี้ใช้ศัพท์แรก ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่โครงการจะให้สอดคล้องกับข้อความที่ปรากฏในประกาศ ก.บช. ที่เกี่ยวข้อง

6. หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หมายถึงวิธีการบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับโดยกฎหมายบัญชีหรือโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีส่วนใหญ่ซึ่งมีที่มาจากกฎเกณฑ์หรือประเพณีที่นักบัญชีถือปฏิบัติติดต่อกันมา ในบางกรณีวิธีการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปอาจมีทางเลือกปฏิบัติหลายวิธี ในทางตรงกันข้ามก็มีหลายกรณีที่วิธีการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปอาจใช้ได้เฉพาะกรณีเท่านั้น นอกจากนั้นวิธีการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปอาจเปลี่ยนแปลงไปให้เหมาะสมกับกาลเวลาและพัฒนาการทางธุรกิจได้ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอาจอยู่ในรูปของแนวทางปฏิบัติกว้าง ๆ หรืออาจเป็นข้อกำหนดวิธีปฏิบัติโดยละเอียดในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง

ข้อพิจารณา

7. การแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ได้ตรวจสอบแสดงให้เกิฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดย “ถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” หรือไม่เพียงใดนั้น ผู้สอบบัญชีมักจะต้องใช้วิจารณญาณของคนวิจฉัยเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

- ก. หลักการบัญชีที่กิจการเลือกใช้นั้นเป็นที่ยอมรับในระหว่างนักบัญชีโดยทั่วไปหรือไม่
- ข. หลักการบัญชีที่เลือกใช้นั้นเหมาะสมกับสถานะการณั้เพียงใด
- ค. ความเพียงพอของการเปิดเผยข้อความและรายการในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินอันจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดการหลงผิดในฐานะการเงินหรือผลการดำเนินงาน
- ง. การจัดทำงบการเงินถูกต้องตามกฎหมายบัญชีที่เกี่ยวข้องเพียงใด
- จ. ความเหมาะสมของการจัดประเภทรายการต่างๆ ซึ่งแสดงไว้ในงบการเงิน โดยจะต้องไม่ละเอื้ดหรือย่อจนเกินสมควร
- ฉ. งบการเงินที่ตรวจสอบสะท้อนให้เห็นผลของเหตุการณ์หรือรายการดังที่เกิดขึ้นอย่างเหมาะสมและยอมรับได้เพียงใด ซึ่งมีความหมายว่างบการเงินนั้นแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการอย่างสมเหตุสมผลตรงต่อความจริงและดีที่สุดเท่าที่นักบัญชีจะปฏิบัติได้ในการจัดทำงบการเงินแล้วหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องที่มีสาระสำคัญ

8. โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีเห็นพ้องต้องกันว่าหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นมีอยู่ และในกรณีปกติหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็จะมี ความชัดเจนในตัวเองและมีเหตุผลหนักแน่นสนับสนุนทำให้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปได้ แต่ถึงกระนั้นในบางเรื่องบางกรณีการที่จะระบุว่าหลักการบัญชีใดจะเป็นที่รับรองทั่วไปก็ต้องอาศัยวิจารณญาณของแต่ละบุคคลซึ่งอาจมีความคิดเห็นแตกต่างกันได้

วิชาชีพบัญชี ซึ่งสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและสถาบันอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพการบัญชี กำหนดให้ถือปฏิบัติแล้วมีผลผูกมัดผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินที่ตนตรวจสอบทั้งสิ้น ในปัจจุบันนี้มีหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปครอบคลุมเรื่องต่างๆ อย่างกว้างขวางและสุควิสัยที่จะรวบรวมไว้ ณ แหล่งใดเพียงแหล่งเดียวอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ได้ ดังนั้นในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับหลักการบัญชีผู้สอบบัญชีควรถือแถลงการณ์เชิงออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลักในการพิจารณาตัดสินใจ

9. ในกรณีที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังมิได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับหลักการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งและมีปัญหาด้านหลักการบัญชีในเรื่องนั้นขึ้น ผู้สอบบัญชีควรศึกษาจากคำรายการบัญชีและการสอบบัญชีซึ่งใช้ศึกษาในสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาต่าง ๆ นอกจากนั้นอาจศึกษาได้จากประกาศหรือระเบียบปฏิบัติขององค์การอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ก.บ.ช. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เป็นต้น นอกจากนี้ยังอาจศึกษาเปรียบเทียบจากแถลงการณ์ของสถาบันวิชาชีพในต่างประเทศ ในการศึกษาหลักการบัญชีจากแหล่งอื่นใดที่มีใช้แถลงการณ์ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งแถลงการณ์หลักการบัญชีของสถาบันวิชาชีพในต่างประเทศผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องศึกษาวัตถุประสงค์ของการประกาศใช้และสภาพการณ์แวดล้อมทางธุรกิจที่เหมาะสมกับแต่ละกรณีประกอบด้วยเสมอ ทั้งนี้เพราะหลักการบัญชีที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมอย่างหนึ่งอาจไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ที่เป็นบัญชีนั้นก็ได้ ผู้สอบบัญชีพึงติดตามศึกษาความเปลี่ยนแปลงในหลักการบัญชีที่เกิดขึ้นอย่างใกล้ชิด เพื่อให้ทันกาลสมัยอยู่เสมอซึ่งอาจทำได้โดยศึกษาจากแถลงการณ์ฉบับที่ออกใหม่ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย กับพึงต้องตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่วิธีการบัญชีอย่างหนึ่ง ซึ่งนิยมปฏิบัติในธุรกิจมากขึ้นจนกลายเป็นหลักบัญชีที่รับรองทั่วไปได้ในโอกาสต่อมา

10. หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปรับรู้และให้ความสำคัญกับการบันทึกรายการอย่างถูกต้องตามเนื้อหาความเป็นจริง ดังนั้นในการปฏิบัติงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาด้วยว่าการบันทึกรายการตามเอกสารหลักฐานแต่เพียงอย่างเดียวนั้นจะทำให้งบการเงินผิดไปจากเนื้อหาความเป็นจริงอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่เพียงใด

11. ในการพิจารณาหลักการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับใช้กับรายการค้าหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นผู้สอบบัญชีจะต้องมีความรอบรู้ถึงวิธีการบัญชีที่อาจเลือกนำมาปฏิบัติได้ เพื่อสามารถเลือกวิธีที่เหมาะสมกับกรณีมากที่สุด นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงด้วยว่าหลักการบัญชีอย่างหนึ่งอาจมีข้อจำกัดในการนำมาใช้ไม่น้อยแม้ว่าจะยังมีฐานะเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก็ตาม ในกรณีพิเศษบางกรณีที่มีการเริ่มต้นธุรกิจที่ยังไม่เคยมีผู้ใดดำเนินการมาก่อน ให้พิจารณาเลือกนำหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่มีอยู่แล้วก่อนหน้านั้น ซึ่งมีความเหมาะสมและมีเหตุผลหรือความคล้ายคลึงกันมากที่สุดมาประยุกต์ใช้

12. ในกรณีที่ทางเลือกปฏิบัติจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีอยู่หลายวิธี องค์การที่รับผิดชอบในการกำหนดหลักการบัญชีอาจได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการเลือกใช้วิธีการบัญชีที่เหมาะสมไว้แล้วในกรณีดังกล่าวผู้สอบบัญชีย่อมต้องนำแนวทางเหล่านั้นมาถือเป็นหลักในการปฏิบัติ แต่ตราบยังมีได้มีการ

กำหนดเงื่อนไขการเลือกใช้แต่ละวิธีการบัญชีไว้อย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีย่อมถือเป็นข้อสมมุติฐานว่าแต่ละทางเลือกสามารถนำมาใช้ได้เหมาะสมทัดเทียมกัน อย่างไรก็ตามผู้สอบบัญชีจะต้องตระหนักด้วยว่า ในกรณีหรือสถานการณ์พิเศษ การเลือกใช้หลักการบัญชีอย่างหนึ่งอาจส่งผลให้งบการเงินโดยส่วนรวมแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นเข้าใจผิดไปได้อย่างมากเมื่อเปรียบเทียบกับทางเลือกใช้หลักการบัญชีอื่นที่รับรองทั่วไปเช่นกันในเรื่องนั้น

ข้อสรุป

13. ความหมายของความถูกต้องตามที่ควรของงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบแม้จะมีความหมายตามที่อธิบายไว้ในวรรค 3 ก็ตาม แต่ต้องเข้าใจด้วยว่าความหมายดังกล่าวเป็นความหมายด้านหนึ่งเท่านั้น งบการเงินที่ถูกต้องตามที่ควรจะต้องหมายความมากกว่านั้น กล่าวคือ ความถูกต้องตามที่ควรจะต้องเป็นผลแห่งการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วยเสมอ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ควรพิจารณาควบคู่กันไป โดยจะต้องไม่แยกพิจารณาเป็นสองส่วนคือ “ถูกต้องตามที่ควร” นัยหนึ่งและ “จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” อีกนัยหนึ่ง เพราะจะทำให้ขาดความหมายที่สมบูรณ์

วันถือปฏิบัติ

14. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 15 เรื่องความหมายของข้อความ “ถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2525 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 16

เรื่อง

หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

1. เพื่อชี้แจงและทำความเข้าใจกับลูกค้าเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ขอบเขตงาน สอบบัญชีและ ขอบข่ายความรับผิดชอบตลอดจนรูปแบบของรายงานการสอบบัญชีตามแนวทางปฏิบัติในเรื่องการลง ทัยมือหรือรับรองการสอบบัญชีตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ. 2518) ผู้สอบบัญชีจึงควรส่งหนังสือ ตอบรับงานสอบบัญชี ไปยังลูกค้าเมื่อตกลงใจรับงานสอบบัญชี

2. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่ง ประเทศไทยเห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้เพื่อกำหนดแบบมาตรฐานตลอดจนแนวทางในการจัดทำ หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชี ได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน

เนื้อหาสาระ

3. เนื้อหาสาระของหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี อาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของแต่ละกิจการ ที่ตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีควรมีเนื้อหาสาระเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

3.1 ขอบเขตงานสอบบัญชี

3.1.1 วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงิน

3.1.2 ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่องบการเงินที่ตรวจสอบ

3.1.3 ขอบเขตการตรวจสอบ

3.1.4 รูปแบบของรายงานผลการสอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงข้อเสนอแนะของผู้สอบ บัญชี

3.1.5 ข้อความที่แจ้งว่า โดยเหตุที่การสอบบัญชีใช้วิธีทดสอบและมีข้อจำกัดอื่น ๆ ตลอดจนระบบการควบคุมภายในเองก็มีข้อจำกัด ฉะนั้นในบางกรณีการ ตรวจสอบจึงอาจจะไม่พบการแสดงผลผิดพลาดบางรายการหรืออาจจะไม่ พบการทุจริตก็ได้

3.1.6 การจัดเตรียมสมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

3.2 ค่าธรรมเนียมบริการ

ค่าธรรมเนียมบริการซึ่งประกอบด้วยค่าสอบบัญชีและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการสอบบัญชีที่จะเรียกเก็บตลอดจนหลักเกณฑ์และวิธีการเรียกเก็บ ทั้งนี้ค่าธรรมเนียมบริการอาจเรียกเก็บตามจำนวนเงินที่ตกลงกันไว้แน่นอนหรือตามลำดับขั้นตอนของงานที่ทำโดยคำนวณจากเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น อัตราค่าชั่วโมงของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยย่อมแตกต่างกันตามความรับผิดชอบ ประสิทธิภาพ และความชำนาญงาน

3.3 การให้ความเห็นชอบของลูกค้า

ข้อความที่ห้ามการตกลงเกี่ยวกับการสอบบัญชีพร้อมด้วยค่าธรรมเนียมบริการนั้น ทั้งนี้อาจให้ลูกค้าลงนามเห็นชอบตามข้อเสนอในท้ายหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีก็ได้

4. นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มเติมข้อมูลต่อไปนี้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเมื่อเห็นว่าจำเป็นและเหมาะสม เช่น

- 4.1 ให้มีการเตรียมการเกี่ยวกับการใช้ของผู้สอบบัญชีอื่น และผู้เชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องในบางช่วงของการตรวจสอบ
- 4.2 การขอความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบภายในและพนักงานอื่นของลูกค้า
- 4.3 การขอให้ลูกค้าติดต่อผู้สอบบัญชีคนเดิมในกรณีที่เข้ารับงานสอบบัญชีเป็นปีแรก
- 4.4 ข้อตกลงอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชีตามปกติระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า

การจัดทำ

5. หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีนี้ควรเสนอต่อกิจการโดยผ่านประธานคณะกรรมการ หรือกรรมการผู้จัดการหรือผู้มีอำนาจลงนามแทนกิจการ

6. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเคยมีหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีถึงกิจการมาก่อน ผู้สอบบัญชีอาจจะไม่จัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีฉบับใหม่ แต่จะมีหนังสือแจ้งให้ลูกค้าทราบว่าตนตกลงรับงานสอบบัญชีภายใต้เงื่อนไขและข้อตกลงเดิม

7. ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการทบทวนพร้อมกับเสนอค่าสอบบัญชีที่ผู้ถือหุ้นอนุมัติมาแล้วและผู้สอบบัญชีตกลงรับงานตามค่าสอบบัญชีที่เสนอมานั้น ก็ให้แก้ไขหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับค่าธรรมเนียมบริการตามความเหมาะสม

8. อย่างไรก็ดี เมื่อมีกรณีดังกล่าวข้างต้นเกิดขึ้นในปีต่อไปของการรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีฉบับใหม่เสนอต่อกิจการ

8.1 มีเหตุชี้ให้เห็นว่าลูกค้านั้นมีความเข้าใจผิดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ

8.2 มีการแก้ไขหรือเพิ่มเติมขอบเขตงานสอบบัญชี หรือมีเงื่อนไขพิเศษหรือมีการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมบริการ

8.3 ประเภทหรือขนาดธุรกิจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ

9. อนึ่ง ฝ่ายบริหารอาจจะขอให้ผู้สอบบัญชีให้บริการด้านอื่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี เช่น บริการทางภาษีอากร หรือบริการด้านการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหารงาน เป็นต้น ในกรณีเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีควรจัดทำหนังสือตอบรับงานบริการด้านอื่นแยกต่างหากจากหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

วินธือปฏิบัติ

10. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องหนังสือตอบรับงานสอบบัญชียังให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2525 เป็นต้นไป

ตัวอย่าง

หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นเพียงแนวทางเพื่อใช้ในการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเท่านั้น
เนื้อหาสาระอาจเปลี่ยนแปลงไปตามลักษณะงานหรือความจำเป็น

วันที่.....

เรื่อง การสอบบัญชี.....

เรียน ประธานกรรมการหรือกรรมการผู้จัดการหรือผู้มีอำนาจลงนามแทนกิจการ

บริษัท.....

ตามที่ท่านมีความประสงค์ที่จะให้ข้าพเจ้าเป็นผู้สอบบัญชีเพื่อตรวจสอบงบการเงินของบริษัท
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่..... นั้น

ข้าพเจ้ารู้สึกเป็นเกียรติและยินดีรับเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ข้าพเจ้าใคร่เรียนให้ทราบถึงขอบเขตงานตรวจสอบตลอดจนค่าธรรมเนียมบริการที่จะเรียกเก็บดังนี้

ขอบเขตงานตรวจสอบ

ข้าพเจ้าจะตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบได้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่..... และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..... โดยถูกต้องตามที่ควรและได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด

เนื่องจากการสอบบัญชีใช้วิธีการทดสอบและมีข้อจำกัดอื่น ๆ ตลอดจนระบบการควบคุมภายในเองก็มีข้อจำกัด ฉะนั้นในบางกรณีการตรวจสอบจึงอาจจะไม่พบการแสดงผลผลิตพลาดรายการหรืออาจจะไม่พบการทุจริตก็ได้ อย่างไรก็ดี ถ้าได้พบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ข้าพเจ้าจะทำหนังสือแจ้งให้ท่านทราบต่างหากจากรายงานการสอบบัญชี

ข้าพเจ้าใคร่ขอเรียนว่า ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ความรับผิดชอบนี้ยังรวมถึงการเลือกใช้นโยบายการบัญชีการจัดให้มีการบันทึกข้อมูลทางการบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่ดีและเพียงพอ ในการตรวจสอบข้าพเจ้าจะขอหนังสือรับรองจากท่านเกี่ยวกับเรื่องนี้

ข้าพเจ้าหวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความร่วมมือจากท่านและพนักงานของท่าน ในการจัดเตรียม
สมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมบริการ

ค่าสอบบัญชีและค่าใช้จ่ายอื่นในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่_____ มี
จำนวนเงินรวม_____บาท

หากท่านเห็นชอบในข้อเสนอดังกล่าวข้างต้น โปรดลงนามทำหนังสือและส่งคู่ฉบับที่แนบ
มานี้คืนข้าพเจ้า

ขอแสดงความนับถืออย่างสูง
(_____)

เห็นชอบตามข้อเสนอข้างต้น

ลงชื่อ _____

ตำแหน่ง _____

วันที่ _____

(พร้อมทั้งประทับตราสำคัญของบริษัท)

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 17

เรื่อง

การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี

1. ในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีย่อมมีผู้ช่วยและต้องควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยตามมาตรฐานการสอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจร่วมกับผู้สอบบัญชีอื่นในการประกอบอาชีพสอบบัญชีโดยจัดตั้งเป็นสำนักงานและมีผู้ช่วยร่วมกัน ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีมาตรการในการควบคุมงานสอบบัญชีให้ได้คุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

2. คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ เพื่อกำหนดแนวทางให้ผู้สอบบัญชีได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกันในการกำหนดนโยบายและวิธีการอันมีผลต่อการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

3. ตามแถลงการณ์ฉบับนี้ผู้ร่วมงานหมายถึง ผู้สอบบัญชีอื่นที่มาร่วมกับผู้สอบบัญชีในการประกอบอาชีพสอบบัญชี โดยจัดตั้งเป็นสำนักงานร่วมกัน ส่วนผู้ช่วยหมายถึง ผู้ที่ผู้สอบบัญชีมอบหมายให้ทำหน้าที่ช่วยคนในการตรวจสอบหรือสอบทานงาน

การควบคุมคุณภาพ

4. การควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีหมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีกำหนดให้มีนโยบายและวิธีการต่าง ๆ ในการควบคุมงานสอบบัญชีให้มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมถึงการควบคุมคุณภาพเฉพาะในแต่ละงาน ตลอดจนการควบคุมคุณภาพโดยทั่ว ๆ ไป

5. ผู้สอบบัญชีย่อมมีวัตถุประสงค์ที่เหมือนกันในการตรวจสอบงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่นโยบายและวิธีการที่ใช้ในการควบคุมงานสอบบัญชีให้ได้คุณภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวย่อมแตกต่างกัน แถลงการณ์ฉบับนี้ประสงค์จะให้แนวทางการควบคุมคุณภาพด้านต่าง ๆ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้นำไปพิจารณากำหนดนโยบายและวิธีการที่เหมาะสมในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การควบคุมคุณภาพเฉพาะในแต่ละงานสอบบัญชี

6. เมื่อผู้สอบบัญชีได้มอบหมายงานสอบบัญชีให้แก่ผู้ช่วยแล้ว ในแต่ละงานสอบบัญชีจำเป็นต้องมีนโยบายและวิธีการในการควบคุมคุณภาพของงานนั้น ๆ ด้วย ทั้งนี้โดยครอบคลุมถึงเรื่องต่าง ๆ อาทิเช่น การมอบหมายงาน การสั่งการ การควบคุมดูแล และการสอบทานงาน เป็นต้น

การมอบหมายงาน

7. ผู้สอบบัญชีควรมอบหมายงานให้ผู้ช่วยที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับงานที่มอบหมาย โดยเฉพาะในด้านความอิสระ ความชำนาญ และความสามารถ โดยปกติถ้ามอบหมายงานให้กับผู้ที่มีความชำนาญและความสามารถมากกว่าแล้ว ผู้สอบบัญชีย่อมใช้เวลาในการควบคุมงานน้อยลง

8. ในการมอบหมายงานให้ผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงลักษณะและขอบเขตของการควบคุมงานเกี่ยวกับการสั่งการ การให้คำปรึกษาหารือ ตลอดจนการสอบทานงานที่เหมาะสมกับคุณสมบัติของผู้ช่วยด้วย

การสั่งการ

9. ผู้สอบบัญชีควรมีการสั่งการแก่ผู้ช่วยเกี่ยวกับงานสอบบัญชีที่มอบหมาย การสั่งการนี้รวมถึงการชี้แจงเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ช่วยและวัตถุประสงค์ของการใช้วิธีการตรวจสอบการอธิบายให้ทราบถึงข้อมูลทั่ว ๆ ไปเกี่ยวกับกิจการที่ตรวจสอบ ตลอดจนปัญหาที่อาจมีในการตรวจสอบ เป็นต้น

10. การสั่งการนี้ควรทำเป็นลายลักษณ์อักษร โดยจัดทำเป็นแผนงานการตรวจสอบในแผนงานตรวจสอบควรมีรายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบและทดสอบ ตลอดจนเวลาที่ประมาณว่าจะใช้ในการตรวจสอบด้วย

การควบคุมดูแล

11. ผู้สอบบัญชีควรควบคุมดูแลงานสอบบัญชีเพื่อแน่ใจว่า งานตรวจสอบได้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ ลักษณะและขอบเขตของการควบคุมดูแลงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายอย่าง เช่น คุณสมบัติของผู้ช่วย ความพร้อมในการให้คำปรึกษา และความมากน้อยในการขอคำปรึกษา เป็นต้น ในการควบคุมดูแลงานสอบบัญชานั้น ผู้สอบบัญชีอาจมอบหมายให้ผู้อื่นซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมเป็นผู้ช่วยควบคุมดูแลก็ได้

12. ในการควบคุมดูแลเพื่อให้งานสำเร็จลุล่วงไปนั้น จะต้องพิจารณาว่า ผู้ช่วยที่ปฏิบัติหน้าที่ อยู่มีความชำนาญและความสามารถเพียงพอที่จะทำงานให้สำเร็จตามความประสงค์หรือไม่ และจะต้อง สอบทานงานสอบบัญชีที่ผู้ช่วยทำอยู่ว่าเป็นไปตามแผนงานการตรวจสอบที่กำหนดไว้หรือไม่เพียงใด

13. ผู้สอบบัญชีซึ่งทำหน้าที่ควบคุมดูแลจะต้องได้รับรายงานจากผู้ช่วยเกี่ยวกับปัญหาทางบัญชี และสอบบัญชี ตลอดจนปัญหาในการปฏิบัติงานทั่ว ๆ ไปเป็นระยะ ๆ เพื่อช่วยดำเนินการแก้ไขหรือนำ ไปปรับปรุงแผนงานการสอบบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

การสอบทานงาน

14. ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานหรือมอบหมายให้ผู้อื่นที่มีคุณสมบัติเหมาะสมช่วยสอบทานงานของ ผู้ช่วยที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจว่า

14.1 งานตรวจสอบที่ทำ เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้

14.2 งานตรวจสอบที่ทำ มีหลักฐานเอกสารการตรวจสอบประกอบ

14.3 ปัญหาที่พบจากการตรวจสอบได้แก้ไขและดำเนินการแล้ว

14.4 ผลการตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด และได้ข้อสรุปซึ่งสนับสนุนความ เห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

15. การสอบทานงานควรรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

15.1 สอบทานแผนงานการตรวจสอบ

15.2 สอบทานการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่ตรวจสอบ

15.3 สอบทานกระดาษทำการที่จัดทำขึ้นจากการตรวจสอบ

15.4 สอบทานรายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงินของลูกค้าที่ตรวจสอบแล้ว

16. สำหรับงานสอบบัญชีที่เป็นรายสำคัญ ผู้สอบบัญชีอาจจัดให้มีการสอบทานซ้ำในเรื่องที่ สำคัญ ๆ โดยผู้ร่วมงานที่มีได้เกี่ยวข้องในงานสอบบัญชีรายนั้น ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจในคุณภาพและมาตรฐาน ของงานสอบบัญชียิ่งขึ้น

การควบคุมคุณภาพโดยทั่ว ๆ ไป

17. ผู้สอบบัญชีควรกำหนดนโยบายและวิธีการในการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีโดยทั่ว ๆ ไป ไว้ด้วย เพื่อให้ผู้ช่วย ตลอดจนผู้ร่วมงานได้ถือปฏิบัติเป็นแนวเดียวกัน ทั้งนี้โดยครอบคลุมถึงเรื่องต่าง ๆ

อาทิเช่น ความอิสระ การจัดการค้ำผู้ช่วย การพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพ การมอบหมายงาน การให้คำปรึกษาหารือ การรับงานสอบบัญชี การตรวจการควบคุมคุณภาพ เป็นต้น

ความอิสระ

18. ผู้สอบบัญชีควรกำหนดนโยบายและวิธีการเกี่ยวกับความอิสระ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีผู้ร่วมงานและผู้ช่วยได้ถือปฏิบัติ ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 และประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) ผู้สอบบัญชีควรขอหนังสือยืนยันจากผู้ร่วมงานและผู้ช่วยก่อนเริ่มการปฏิบัติงานสอบบัญชีแต่ละงานว่า ไม่มีส่วนได้เสียไม่ว่าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือตำแหน่งหน้าที่ในกิจการที่ตรวจสอบ

การจัดการค้ำผู้ช่วย

19. ผู้สอบบัญชีควรมีนโยบายและวิธีการคัดเลือกเจ้าผู้ช่วยที่มอบคุณสมบัติเหมาะสมกับงานสอบบัญชี คุณภาพของงานสอบบัญชีขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์ ความสามารถและความเอาใจใส่ของผู้ช่วยที่ทำหน้าที่ตรวจสอบเป็นสำคัญ ฉะนั้น การคัดเลือกเจ้าผู้ช่วยจึงเป็นปัจจัยหนึ่งในการรักษาไว้ซึ่งคุณภาพของงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดพื้นฐานการศึกษาและประสบการณ์ไว้เป็นมาตรฐานในการคัดเลือกผู้ช่วยในระดับต่าง ๆ กันก็ได้

20. ผู้สอบบัญชีควรมีมาตรการในการส่งเสริมความก้าวหน้าของผู้ช่วย โดยให้ผู้ช่วยได้รับการเลื่อนตำแหน่ง การส่งเสริมให้ผู้ช่วยมีความก้าวหน้า จะทำให้ผู้ช่วยมีกำลังใจในการปฏิบัติงานซึ่งจะเป็นผลให้งานสอบบัญชีได้คุณภาพยิ่งขึ้น ผู้ช่วยที่ได้รับการส่งเสริมควรมีคุณสมบัติที่เกี่ยวกับความประพฤติ ความเฉลียวฉลาด ความเอาใจใส่และความมีวิจารณญาณด้วย ผู้สอบบัญชีอาจจัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ช่วยในแต่ละงานสอบบัญชี แล้วพิจารณาความดีความชอบตามผลการประเมินนั้น ๆ

การพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพ

21. ผู้สอบบัญชีควรมีนโยบายและวิธีการที่จะพัฒนาความรู้ด้านวิชาชีพให้แก่ตัวผู้สอบบัญชีเอง ผู้ช่วย ตลอดจนผู้ร่วมงาน เพื่อให้มีความสามารถที่จะปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ทั้งนี้โดยอาจจัดให้มีการฝึกอบรมด้านวิชาชีพทั้งการบัญชีและการสอบบัญชีอยู่เสมอ นอกจากนี้ควรจัดให้มีการให้ข้อมูลเกี่ยวกับความรู้ใหม่ ๆ ทางวิชาการบัญชีและการสอบบัญชีสำหรับใช้อ้างอิงในการปฏิบัติงานด้วย

การมอบหมายงาน

22. ผู้สอบบัญชีควรจัดให้มีการมอบหมายงานสอบบัญชีแต่ละรายให้แก่ผู้ช่วยตามคุณสมบัติและความสามารถ นอกจากนี้ จะต้องจัดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานสอบบัญชีในแต่ละงานให้เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน ในด้านกำมอบหมายงานนั้น ผู้สอบบัญชีอาจวางแผนเกี่ยวกับจำนวนผู้ช่วยที่ต้องการสำหรับงานสอบบัญชีทั้งหมด รวมทั้งกำหนดคุณสมบัติของผู้ช่วยสำหรับงานสอบบัญชีแต่ละงานไว้เป็นการล่วงหน้าด้วยก็ได้

การให้คำปรึกษาหารือ

23. ผู้สอบบัญชีควรมีนโยบายและวิธีการในการจัดให้ผู้มีความรู้ความสามารถให้คำปรึกษาหารือเกี่ยวกับปัญหาทางการบัญชีและการสอบบัญชีแก่ผู้ช่วยและผู้ร่วมงาน โดยอาจจัดให้ผู้เชี่ยวชาญในแต่ละประเภทอุตสาหกรรม เพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการสอบบัญชีของอุตสาหกรรมนั้น ๆ ก็ได้ นอกจากนี้ควรจัดให้มีห้องสมุดวิชาการสำหรับใช้ศึกษาอ้างอิง หรือมีเจ้าหน้าที่ฝ่ายวิจัย เพื่อให้คำปรึกษาและช่วยแก้ปัญหาในทางปฏิบัติแก่ผู้ช่วยและผู้ร่วมงาน ตลอดจนตัวผู้สอบบัญชีเอง ลักษณะและขอบเขตของการให้คำปรึกษาหารือนี้ ขึ้นอยู่กับขนาดของสำนักงานของผู้สอบบัญชี ระดับความรู้ ความสามารถของผู้ช่วยและลักษณะธุรกิจของกิจการที่ตรวจสอบ

การรับงานสอบบัญชี

24. ผู้สอบบัญชีควรมีนโยบายและวิธีการในการพิจารณารับงานสอบบัญชี เพื่อหลีกเลี่ยงงานสอบบัญชีที่อาจมีปัญหากับฝ่ายบริหารเกี่ยวกับความไม่สุจริต ซึ่งจะมีผลให้ผู้สอบบัญชีต้องถอนตัวจากการสอบบัญชี แต่ไม่ได้หมายความว่าผู้สอบบัญชีจะต้องตรวจสอบความซื่อสัตย์ของลูกค้า ผู้สอบบัญชีเพียงแต่พิจารณาเพื่อตัดสินใจในการรับหรือปฏิเสธงานสอบบัญชีเท่านั้น ในกรณีผู้สอบบัญชีอาจขออุทกเงินของลูกค้าก่อนตกลงใจรับงาน หรืออาจสอบถามจากผู้สอบบัญชีคนก่อนก็ได้

การตรวจการควบคุมคุณภาพ

25. ผู้สอบบัญชีควรมีนโยบายในการตรวจการควบคุมคุณภาพ เพื่อแน่ใจว่าวิธีการที่กำหนดไว้ในการควบคุมคุณภาพงานนั้นได้นำไปใช้อย่างได้ผล ผู้สอบบัญชีอาจแต่งตั้งผู้มีความรู้เหมาะสมทำหน้าที่ ทงนวิธีการตรวจงานขึ้นอยู่กับมาตรการที่ใช้ในการควบคุมคุณภาพเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดให้มีการใช้แบบสอบถามในการประเมินผลก็ได้

วันถือปฏิบัติ

26. แดงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 17 เรื่องการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีให้
เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2525 เป็นต้น
ไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18

เรื่อง

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

1. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการที่จะตรวจสอบเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานให้รัดกุมและเหมาะสม ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานข้อ 5 ของประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ. 2518) เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี แถลงการณ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะให้แนวทางในการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าว

ระบบบัญชีและการควบคุมภายใน

2. ระบบบัญชี ได้แก่งานที่ธุรกิจจัดไว้เป็นขั้นตอนเพื่อบันทึกรายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในสมุดบัญชี ตลอดจนการคำนวณ การจัดประเภท การผ่านรายการ การสรุปและการรายงานเกี่ยวกับรายการบัญชี

3. ระบบการควบคุมภายในได้แก่ แผนขององค์การ วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดให้มีขึ้นเพื่อให้

3.1 การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นระเบียบเรียบร้อย

3.2 การปฏิบัติงานยึดมั่นตามนโยบายของฝ่ายบริหาร

3.3 มีการดูแลรักษาทรัพย์สิน

3.4 มีการป้องกันและค้นพบทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

3.5 การบันทึกรายการบัญชีต่าง ๆ ถูกต้องและสมบูรณ์

3.6 งบการเงินที่จัดทำขึ้นเชื่อถือได้และทันเวลา

4. ระบบบัญชีที่มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพสนับสนุนอยู่ย่อมให้หลักประกันแก่ฝ่ายบริหารได้ในเรื่องการดูแลรักษาทรัพย์สินว่าจะไม่มีการใช้หรือจำหน่ายทรัพย์สินโดยไม่ได้รับอนุมัติ นอกจากนี้ยังให้หลักประกันว่ารายการที่บันทึกไว้ในบัญชีเป็นที่เชื่อถือและนำไปจัดทำรายงานทางการเงินได้

5. วิธีการควบคุมภายในที่ใช้ในเรื่องหนึ่ง ๆ ย่อมมีผลโดยตรงต่อการควบคุมภายในเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ โดยเฉพาะ แต่วิธีการควบคุมภายในบางอย่างอาจมีผลมากกว่านั้น กล่าวคือ อาจเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่วิธีการควบคุมภายในอื่น ๆ ด้วย เช่น การใช้งบประมาณหรือการใช้การตรวจสอบภายใน

เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริหารงานย่อมเพิ่มประสิทธิภาพในการควบคุมภายในเกี่ยวกับการดูแลรักษาทรัพย์สิน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ วิธีการควบคุมภายในที่ใช้ในแต่ละเรื่องแม้จะมีประสิทธิภาพแต่ก็ ไม่อาจให้หลักประกันว่าการควบคุมภายในทั้งระบบมีประสิทธิภาพด้วย

6. ปัจจัยสำคัญที่อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในมีดังนี้

6.1 โครงสร้างองค์การ

โครงสร้างองค์การในแต่ละกิจการเป็นสิ่งกำหนดขอบข่ายในการสั่งการและควบคุมกิจกรรมของกิจการนั้น ๆ และโครงสร้างที่มีประสิทธิภาพย่อมอำนวยความสะดวกให้ทราบโดยทั่วถึงกันเกี่ยวกับการมอบหมายอำนาจและขอบเขตของความรับผิดชอบ อย่างไรก็ตาม โครงสร้างองค์การควรมีลักษณะที่ไม่มีผู้ใดผู้หนึ่งจะละเว้นหรือหลีกเลี่ยงระบบการควบคุมได้โดยง่ายและควรก่อให้เกิดการแบ่งแยกงานที่ต้องแยกจากกัน ซึ่งงานดังกล่าวหากนำมารวมกันไว้ก็จะทำให้เกิดทุจริตหรือมีข้อผิดพลาดได้ งานต่าง ๆ ที่ต้องแยกจากกันคือ งานที่เกี่ยวข้องกับการดูแลรักษาทรัพย์สิน งานด้านการอนุมัติ งานที่ก่อให้เกิดรายการบัญชี และงานการบันทึกรายการบัญชี

6.2 การควบคุมดูแลของฝ่ายบริหาร

ฝ่ายบริหารมีความรับผิดชอบที่จะต้องจัดระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้นและรักษาไว้ให้คงอยู่ ในการควบคุมดูแลระบบการควบคุมภายใน ฝ่ายบริหารควรสอบถามเสมอว่า การควบคุมภายในนั้นรัดกุมเพียงพอหรือไม่เพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมภายในที่สำคัญดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในกรณีที่มีแผนตรวจสอบภายใน ฝ่ายบริหารอาจมอบหมายงานควบคุมดูแลบางส่วนให้ โดยเฉพาะด้านการสอบถามการควบคุมภายใน งานตรวจสอบภายในเช่นนี้ก่อให้เกิดการควบคุมภายในอีกทางหนึ่ง กล่าวคือมีบุคคลอื่นในกิจการตรวจตราอีกชั้นหนึ่งว่าการควบคุมภายในส่วนอื่นได้จัดวางไว้อย่างดีและมีการปฏิบัติตามอย่างถูกต้องแล้วเพียงใด

6.3 บุคลากร

งานต่าง ๆ ในระบบจะเป็นไปโดยถูกต้องได้เพียงใดขึ้นอยู่กับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ การคัดเลือกและการฝึกอบรม ตลอดจนคุณวุฒิและอุปนิสัยของแต่ละบุคคลมีส่วนสำคัญมากในการจัดวางและรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

7. การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อให้

7.1 รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นได้ผ่านการอนุมัติโดยฝ่ายบริหารทั้งทางตรงหรือทางอ้อม

7.2 รายการทั้งหมดที่มีการบันทึกบัญชีโดยทันทีในจำนวนเงินที่ถูกต้อง ในบัญชีที่เหมาะสมและในงวดบัญชีที่เกิดรายการนั้น ๆ เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเพื่อให้มีการควบคุมทรัพย์สินของกิจการ

7.3 การเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินเป็นไปตามที่ฝ่ายบริหารมอบหมายให้

7.4 การเปรียบเทียบทรัพย์สินที่ปรากฏในบัญชีกับที่มีอยู่จริงเป็นระยะ ๆ ตามความเหมาะสมและมีมาตรการดำเนินการเกี่ยวกับผลต่างที่เกิดขึ้น

8. วิธีการควบคุมภายในที่ใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้นรวมถึง

8.1 การทดสอบความถูกต้องด้านการคำนวณในบัญชีและเอกสาร

8.2 การทำงบทะขอมยอด การสอบทาน การใช้บัญชีคุมและการจัดทำงบทดลอง

8.3 การอนุมัติและการควบคุมเอกสาร

8.4 การเปรียบเทียบกับข้อมูลภายนอก

8.5 การเปรียบเทียบยอดในบัญชีกับผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์และสินค้า

8.6 การป้องกันบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ไปเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินและสมุดบัญชี

8.7 การเปรียบเทียบผลงานที่เกิดขึ้นกับงบประมาณ

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

9. การควบคุมภายในเพียงแต่ให้ความมั่นใจพอสมควรว่าวัตถุประสงค์ของผู้บริหารได้บรรลุแล้วหรือไม่เท่านั้น แต่ไม่อาจให้หลักประกันว่าการบริหารมีประสิทธิภาพและการบันทึกบัญชีถูกต้องสมบูรณ์ ตลอดจนการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจะค้นพบและป้องกันได้ ทั้งนี้เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดต่าง ๆ ดังนี้

9.1 ความต้องการของฝ่ายบริหารโดยทั่วไป จะให้มีการควบคุมที่คุ้มค่าใช้จ่าย กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการควบคุมต้องไม่สูงกว่าค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

9.2 การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการซึ่งคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ

9.3 ความผิดพลาดอาจเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ความไม่เอาใจใส่ การใช้วิจารณญาณผิดพลาดหรือความไม่เข้าใจคำสั่ง

9.4 ผู้ทุจริตอาจร่วมมือกับบุคคลภายนอกหรือภายในหลีกเลี่ยงการควบคุมที่มีอยู่

9.5 ผู้รับผิดชอบอาจไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

9.6 วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอเนื่องจากสภาพการได้เปลี่ยนไปและมีการละเว้นการปฏิบัติตามขั้นตอนที่กำหนดไว้

การควบคุมภายในกับการสอบบัญชี

10. วัตถุประสงค์ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีนั้นก็เพื่อให้เกิดความมั่นใจพอสมควรว่ารายการบัญชีได้บันทึกไว้โดยถูกต้องและสมบูรณ์ ทั้งนี้เพื่อผู้สอบบัญชีจะได้อาศัยความมั่นใจนั้นในการกำหนดชนิด เวลาและขอบเขตของการตรวจสอบโดยวิธีทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี

11. ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในดังกล่าว ผู้สอบบัญชีควรสอบถามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงวงจรของรายการบัญชีและวิธีการควบคุมภายในโดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในให้มากพอที่จะทราบถึงจุดอ่อนที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้ในระหว่างที่มีการบันทึกรายการบัญชีและมีการจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สิน เพื่อให้สามารถประเมินผลในขั้นต้นได้ว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและยึดถือได้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

12. ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพื่อทดสอบว่าการควบคุมภายในที่ตนตั้งใจจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชานั้นมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพคงที่ได้คาดการณ์ไว้ในการประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นหรือไม่เพียงใด ผลการทดสอบการปฏิบัติตามระบบอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงชนิด เวลาหรือขอบเขตในการใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีให้เหมาะสมยิ่งขึ้นก็ได้

13. อย่างไรก็ดี แม้ว่าในช่วงแรกของงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้คัดค้านใจเชื่อถือการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารของกิจการได้วางไว้ แต่เมื่อการตรวจสอบได้ดำเนินไป ผู้สอบบัญชีควรสอบถามการคัดค้านใจนั้นว่ายังคงเหมาะสมอยู่ และอาจคัดค้านใจที่จะเชื่อถือการควบคุมภายในมากขึ้นหรือน้อยลงก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลของการสอบถาม

วิธีการตรวจสอบ

14. วิธีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ เป็นวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นพอสมควรว่าการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีเชื่อต่อมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ วิธีการทดสอบดังกล่าวประกอบด้วย

14.1 การทดสอบรายการบัญชีซึ่งรวมถึงการตรวจเอกสารหลักฐานทางบัญชีเพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมภายใน การจัดทำและการดำเนินการเกี่ยวกับเอกสารหลักฐานเหล่านั้นเป็นไปตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น มีการอนุมัติรายการบัญชีโดยผู้มีอำนาจก่อนการบันทึกบัญชี เป็นต้น

14.2 การสอบถามและการสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายในเพื่อดูว่ามีการละเมิดหรือละเว้นการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ เช่น สังเกตการณ์ว่ามีผู้ปฏิบัติงานทั้งๆที่ไม่ได้รับมอบหมายหรือไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นหรือไม่ เป็นต้น

15. วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีเป็นวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานเกี่ยวกับความสมบูรณ์ ความถูกต้องและความเหมาะสมของข้อมูลและรายการบัญชีที่เกิดขึ้นในระบบบัญชี วิธีการทดสอบดังกล่าวประกอบด้วย

15.1 การทดสอบรายละเอียดของรายการบัญชีและยอดคงเหลือ

15.2 การวิเคราะห์อัตราส่วนและแนวโน้มที่สำคัญ

15.3 การสอบสวนรายการที่ผิดปกติหรือที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติหรือมีสาระ

สำคัญ

16. แม้ว่าวิธีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบและวิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีจะแตกต่างกันในวัตถุประสงค์ แต่ผลของการทดสอบของวิธีการหนึ่งอาจมีผลต่อการทดสอบอีกวิธีการหนึ่งได้ เช่น ข้อผิดพลาดที่พบจากการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีอาจทำให้ความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในโดยมีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบก่อนหน้านั้นเปลี่ยนแปลงไปได้ เป็นต้น

การสอบทานและการประเมินประสิทธิภาพขั้นต้น

17. ผู้สอบบัญชีควรศึกษาและสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องตลอดจนทำความเข้าใจเกี่ยวกับวงจรของรายการบัญชีและวิธีการควบคุมภายในในแต่ละเรื่องโดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้ทราบและสามารถประเมินผลในขั้นต้นว่ามี การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและพอเพียงซึ่งจะเชื่อถือได้ และใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

18. การสอบทานการควบคุมภายในประกอบด้วย การสอบถามบุคคลากรของกิจการในระดับต่าง ๆ ประกอบกับการอ้างอิงถึงเอกสารต่าง ๆ เช่น ผังจัดองค์การ คู่มือปฏิบัติงาน เอกสารที่อธิบายถึงอำนาจและหน้าที่ในงานแต่ละตำแหน่งและผังทางเดินของเอกสาร เป็นต้น ในกรณีที่เป็นการสอบบัญชีต่อเนื่อง ผู้สอบบัญชีอาจมีความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในจากการตรวจสอบในงวดก่อนแล้ว ดังนั้น ในงวดปัจจุบันผู้สอบบัญชีเพียงแต่ศึกษาและสอบทานเพิ่มเติมให้สมบูรณ์ก็พอ

19. ในการสอบทานการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจติดตามดูการปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกรายการบัญชีตามระบบบัญชีที่วางไว้เพียงไม่กี่รายการที่จะช่วยให้เข้าใจในระบบบัญชีนั้นตลอดจนการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องด้วยซ้ำ และถ้าใช้เกณฑ์ในการเลือกและใช้วิธีการติดตามดูการปฏิบัติในการ

บันทึกรายการบัญชีเช่นเดียวกับที่ใช้ในการทดสอบการปฏิบัติตามระบบก็อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการปฏิบัติตามระบบในภายหลังได้

20. ผู้สอบบัญชีควรสอบถามว่าการควบคุมภายในมีการถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอตลอดช่วงเวลา ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบหรือไม่เพียงใด ในกรณีที่มีการใช้การควบคุมภายในที่แตกต่างกันมากในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแยกสอบทาน แต่ละการควบคุมภายในเพื่อช่วยในการกำหนดชนิด เวลาและขอบเขตการตรวจสอบให้เหมาะสมกับรายการบัญชีภายใต้การควบคุมภายในที่แตกต่างกันในช่วงเวลาที่ตรวจสอบนั้น

21. ผู้สอบบัญชีควรบันทึกระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องที่จะนำมาใช้ซึ่งได้จากการศึกษาและสอบทาน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคที่แตกต่างกันในการบันทึกข้อมูลที่ได้รับนั้น เทคนิคดังกล่าวได้แก่

21.1 การจดบันทึกโดยย่อ เป็นการจดบันทึกข้อมูลที่ได้จากการสอบถามหรือจากเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องโดยสังเขป

21.2 การใช้แบบสอบถาม เป็นการใช้อักษรหรือแบบฟอร์มที่มีคำถามซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้คำตอบเกี่ยวกับระบบบัญชีและการควบคุมภายในต่าง ๆ ทั้งนี้อาจประกอบด้วยคำถามเพื่อให้รู้ว่า

21.2.1 มีการควบคุมภายในที่ตรงกับวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ของระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่

21.2.2 มีการควบคุมภายในที่สามารถป้องกันหรือค้นพบข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้หรือไม่

21.3 การเขียนผังทางเดินเอกสาร เป็นการเขียนขึ้นตามข้อมูลที่ได้รับจากการสอบถามหรือจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ทราบถึงวงจรของรายการบัญชีตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่ได้จัดให้มีขึ้นตามลำดับของเหตุการณ์ที่เกิดรายการบัญชานั้น ๆ

อนึ่ง ถ้าปรากฏว่ากิจการมีการบันทึกระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องไว้แล้วในลักษณะที่ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้ ผู้สอบบัญชีสามารถขอสำเนานับบันทึกดังกล่าวมาใช้ในการศึกษาและสอบทานได้เลยเพื่อประหยัดเวลา

22. การเลือกใช้เทคนิคดังกล่าวในวรรค 21 ในการบันทึกข้อมูลที่นำมาใช้ซึ่งได้จากการศึกษาและสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในเป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิจรรณญาณพิจารณาถึงความเหมาะสมในด้านต่าง ๆ เช่น ความรวดเร็ว ความสะดวกและความประหยัด เป็นต้น การใช้เทคนิคดังกล่าวอาจใช้โดยลำพังหรือใช้ควบคู่กันไปได้ ผู้สอบบัญชีจะบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชี

และการควบคุมภายในมากนักยิ่งจิตใจขึ้นอยู่กับเรื่องและความสำคัญของการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีมีความประสงค์จะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชี

23. การสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกันตามที่กล่าวในวรรคที่ 18 ถึง 22 ถือเป็น การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นของผู้สอบบัญชี ซึ่งจะชี้ให้เห็นว่ามีการควบคุมภายในที่ตรงกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในหรือไม่ ในขั้นนี้ผู้สอบบัญชียังคงตั้งข้อสมมุติฐานว่ามีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพตลอดเวลาที่ผู้สอบบัญชีต้องการจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชี ต่อจากนั้นผู้สอบบัญชีจะต้องดำเนินการให้เกิดความแน่ใจว่าข้อสมมุติฐานดังกล่าวเป็นจริงโดยผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพื่อพิสูจน์ว่ามีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงใด

24. อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่การประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นชี้ให้เห็นว่ามีจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายในหรือขาดการควบคุมภายใน จนอาจเปิดโอกาสให้เกิดข้อผิดพลาดหรือมีการละเลยที่สำคัญในทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักฐานการบัญชีหรืองบการเงินได้ ผู้สอบบัญชีไม่ควรทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ แต่ควรดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีเลย ทั้งนี้ เนื่องจากการทดสอบการปฏิบัติตามระบบในกรณีดังกล่าวจะไม่ให้หลักฐานอะไรที่มีประโยชน์ต่อการสอบบัญชี

25. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจไม่เชื่อถือในการควบคุมภายในในระหว่างการประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นหรือหลังจากนั้นเนื่องจากมีสาเหตุต่างๆ ที่ชี้ให้เห็นว่าการควบคุมภายในไม่น่าเชื่อถือและไม่ควรใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชีดังตัวอย่างต่อไปนี้

25.1 การควบคุมภายในมีข้อบกพร่องอันอาจเป็นผลให้ข้อมูลทางบัญชีที่จัดทำขึ้นตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในดังกล่าวไม่ถูกต้องและสมบูรณ์ หรือ

25.2 การตรวจสอบตามวิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี โดยไม่คำนึงถึงความเชื่อถือในการควบคุมภายใน ใช้เวลาและค่าใช้จ่ายน้อยกว่าที่จะตรวจสอบตามวิธีดังกล่าวภายหลังจากที่ได้คำนึงถึงความเชื่อถือในการควบคุมภายในซึ่งมีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบแล้ว

การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

26. การประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นเพียงแค่นี้ชี้ให้เห็นว่าฝ่ายบริหารได้จัดวางระบบบัญชี และการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่เท่านั้น แต่ไม่อาจสรุปได้ว่ามีการปฏิบัติตามระบบดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจึงต้องทำการทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพื่อให้นั่นใจพอสมควรว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในต่างๆ ที่กิจการวางไว้อย่างสม่ำเสมอและมีประสิทธิภาพตลอดระยะเวลาบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ

27. เมื่อการทดสอบการปฏิบัติตามระบบชี้ให้เห็นว่ามี การปฏิบัติตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่วางไว้โดยสม่าเสมอและมีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีก็สามารถสรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในได้ว่าพอเพียงและใช้ประโยชน์ในการกำหนดชนิด เวลาและขอบเขตในการสอบบัญชีโดยใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีได้ โดยปกติวิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีที่จะใช้ ในสถานการณ์นั้นย่อมจะประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายมากกว่าที่จะใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องโดยไม่คำนึงถึงประสิทธิภาพการควบคุมภายใน หรือในกรณีที่การควบคุมภายในของกิจการไม่มีประสิทธิภาพหรือไม่พอเพียงที่จะใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชีได้

28. ในการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ ผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์ที่จะพิสูจน์ดูว่ามี การละเว้นหรือละเลยการปฏิบัติตามระบบหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจึงควรบันทึกผลการทดสอบและตรวจสอบหาสาเหตุของการไม่ปฏิบัติตามระบบดังกล่าวทุกกรณีไป โดยไม่คำนึงว่ารายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบนั้นมีจำนวนเงินมากน้อยเพียงใด

29. การไม่ปฏิบัติตามระบบที่วางไว้ อาจเนื่องมาจากสาเหตุต่างๆ เช่น มีการเปลี่ยนแปลงผู้ปฏิบัติงานที่สำคัญหรือปริมาณของรายการบัญชีเปลี่ยนแปลงไปมากตามฤดูกาล หรือมีข้อผิดพลาดที่เกิดจากความไม่ระมัดระวังของบุคคล เป็นต้น ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องแน่ใจว่าการทดสอบการปฏิบัติตามระบบครอบคลุมถึงช่วงเวลาที่มิเหตุการณ่นั้น ๆ

30. เมื่อผู้สอบบัญชีพบว่ามีการไม่ปฏิบัติตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่วางไว้ ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินว่าการไม่ปฏิบัติตามระบบนั้นเกิดขึ้นครั้งเดียวหรือหลายครั้งและอาจเป็นผลให้เกิดข้อผิดพลาดในหลักฐานและเอกสารทางบัญชีอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจได้รับคำชี้แจงจากกิจการว่ามี การไม่ปฏิบัติตามระบบเกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกทดสอบรายการบัญชีเพิ่มขึ้นเพื่อยืนยันคำชี้แจงนั้น ทั้งนี้โดยจำกัดการทดสอบเฉพาะจุดที่มีการไม่ปฏิบัติตามระบบเท่านั้นเพื่อให้แน่ใจว่า มีการไม่ปฏิบัติตามระบบเท่าที่พบและได้รับคำชี้แจง ในกรณีที่ผลการทดสอบเพิ่มเติมยืนยันว่ามี การไม่ปฏิบัติตามระบบตลอดระยะเวลาบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจไม่เชื่อถือระบบบัญชีและการควบคุมภายในและผู้สอบบัญชีจะต้องดำเนินการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชี โดยใช้ชนิด เวลา และขอบเขตที่จะอำนวยให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ โดยไม่อาจนำผลการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในมาใช้ประโยชน์ได้

31. อย่างไรก็ตาม การประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นและการทดสอบการปฏิบัติตามระบบโดยทั่วไปอาจชี้ให้เห็นว่ามี การควบคุมภายในอื่นที่ทดแทนการไม่ปฏิบัติตามระบบในส่วนที่ผู้สอบบัญชีพบใน

กรณีเช่นนี้หากผู้สอบบัญชีพอใจในประสิทธิภาพของการควบคุมภายในทดแทน ก็ย่อมถือได้ว่าการควบคุมภายในนั้นเพียงพอและใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชีได้

32. ในการหาหลักฐานเพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมภายในมีการปฏิบัติตามโดยสม่ำเสมอ และมีประสิทธิภาพตลอดรอบระยะเวลาบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ ถ้าผู้สอบบัญชีเลือกรายการบัญชีในช่วงเวลาระหว่างปีเพื่อทดสอบการปฏิบัติตามระบบและได้สรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามนั้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพิ่มเติมในช่วงเวลาหลังจากนั้นจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจว่าหลักฐานทางบัญชีในช่วงเวลาดังกล่าวเชื่อถือได้ และแสดงถึงการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเช่นกัน ในช่วงหลังนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวก็ได้ แต่ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

32.1 ผลการทดสอบการปฏิบัติตามระบบที่ได้ทำไปแล้วในระหว่างปี

32.2 ผลการสอบถามเพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมภายในต่าง ๆ ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปจากที่ได้ศึกษาและประเมินประสิทธิภาพไว้

32.3 ระยะเวลาจากการทดสอบในระหว่างปีจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

32.4 ประเภทและปริมาณของรายการหรือยอดบัญชีที่เกี่ยวข้อง

32.5 ประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการควบคุมดูแลของฝ่ายบริหาร

32.6 วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องใช้อยู่แล้ว

ว่าการควบคุมภายในจะเพียงพอหรือไม่ก็ตาม

33. ในกรณีที่มีการใช้ระบบการควบคุมภายในที่แตกต่างกันในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบและผู้สอบบัญชีประสงค์จะใช้ประโยชน์จากการควบคุมภายในนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องทดสอบการปฏิบัติตามระบบ เพื่อประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในทั้งในช่วงก่อนและหลังการใช้การควบคุมภายในที่แตกต่างกัน

การตรวจสอบภายใน

34. การตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในด้วย ในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีอาจใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ ทั้งนี้คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้กำหนดเป็นแนวทางไว้แล้ว ในแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง "ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี" ฉะนั้น แถลงการณ์ดังกล่าวจึงควรอ่านควบคู่ไปกับแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

การควบคุมภายในในธุรกิจขนาดเล็ก

35. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องได้รับความเชื่อมั่นในการควบคุมภายในที่จะใช้ประโยชน์เพื่อการสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่องบการเงินของธุรกิจขนาดเล็กเช่นเดียวกับกับธุรกิจขนาดใหญ่ อย่างไรก็ตาม การควบคุมภายในที่ใช้ได้ในธุรกิจขนาดใหญ่อาจใช้ไม่ได้ในธุรกิจขนาดเล็ก ตัวอย่างเช่น ในธุรกิจขนาดเล็กจะมีพนักงานที่ปฏิบัติงานด้านบัญชีจำนวนจำกัด บุคคลเหล่านี้อาจต้องรับผิดชอบในด้านการจัดการและเก็บรักษาทรัพย์สินด้วย เป็นต้น การแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสมอาจทำไม่ได้หรือทำได้โดยจำกัดในกิจการขนาดเล็ก การแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสมอาจทดแทนได้โดยการควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิดโดยเจ้าของกิจการ หรือผู้จัดการ แต่ผู้สอบบัญชียังคงต้องศึกษาถึงระบบบัญชีและการควบคุมภายในเพื่อควมมีการควบคุมภายในในกิจการขนาดเล็กที่พอเพียงหรือไม่ ถ้าผลการศึกษาพบว่ามีการแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสมหรือมีการแบ่งแยกหน้าที่ที่จำกัดและไม่มี การควบคุมดูแลของฝ่ายบริหารอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีก็พอสรุปได้ว่าระบบการควบคุมภายในไม่เพียงพอ และไม่อาจใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชีได้ ในกรณีเช่นนี้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องทดสอบการปฏิบัติตามระบบ แต่จะต้องตรวจสอบหาหลักฐานเพื่อแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยใช้วิธีการทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีแต่เพียงวิธีเดียว

การรายงานถึงจุดอ่อนของการควบคุมภายใน

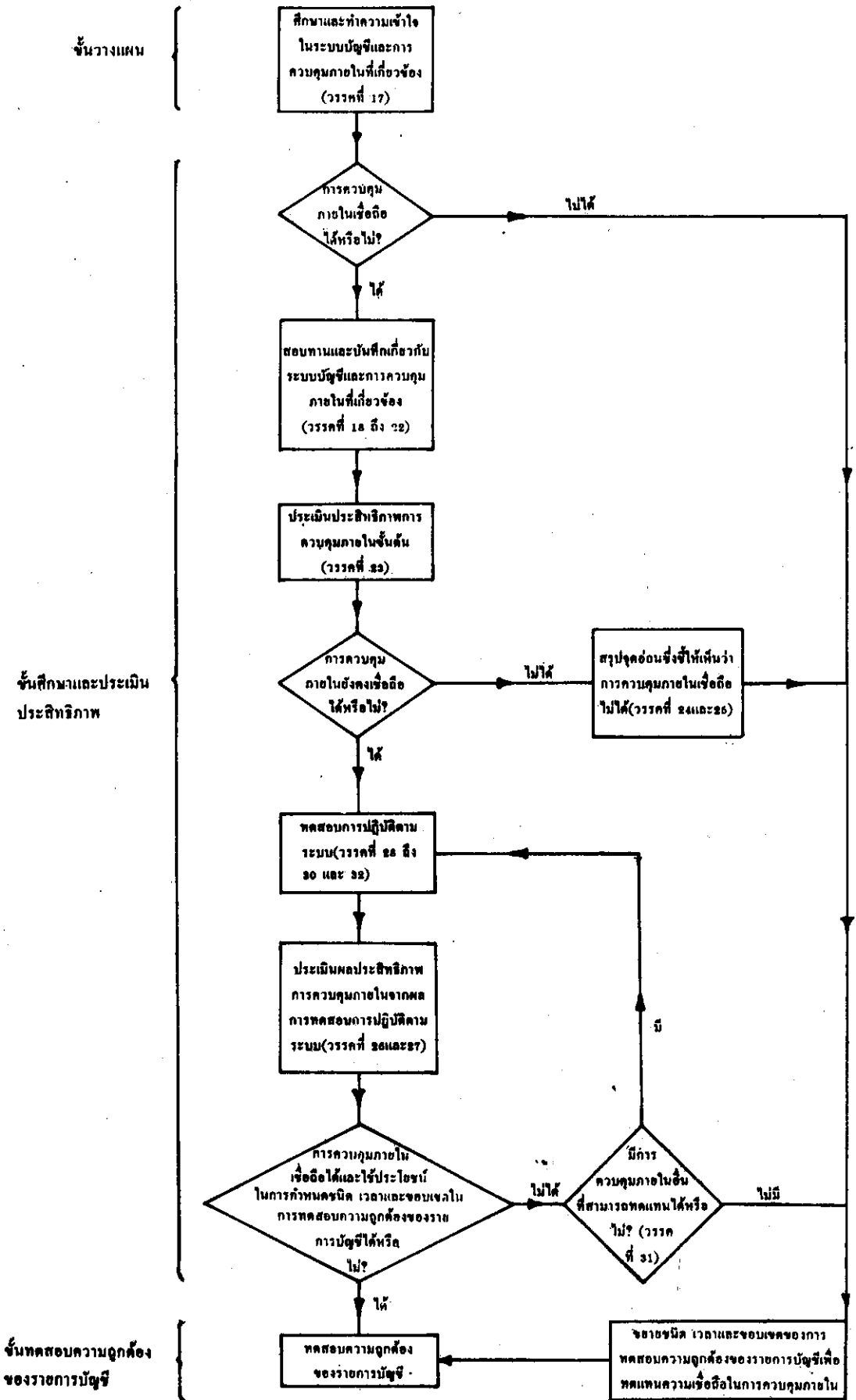
36. ในการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตลอดจนการใช้วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงจุดอ่อนของการควบคุมภายในด้านบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงจุดอ่อนดังกล่าวที่มีสาระสำคัญภายในเวลาที่เหมาะสมเพื่อประโยชน์ในการแก้ไขปรับปรุงของกิจการ การแจ้งให้ทราบถึงจุดอ่อนนี้ควรทำเป็นลายลักษณ์อักษรและควรระบุด้วยว่า จุดอ่อนนี้ผู้สอบบัญชีพบจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเพื่อประโยชน์ในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้รัดกุมและเหมาะสมเท่านั้น และการสอบบัญชีมิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะสอบทานว่าการควบคุมภายในที่มีอยู่เพียงพอเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารหรือไม่ ดังนั้น จุดอ่อนที่ผู้สอบบัญชีพบจึงอาจไม่ครอบคลุมถึงจุดอ่อนทั้งหมดที่อาจมีอยู่ได้ คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ออกแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 20 เรื่อง "การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ" เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้เป็นแนวทางในการแจ้งให้ฝ่ายบริหารทราบถึงจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่พบแล้ว

37. อย่างไรก็ตาม การที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ผู้บริหารทราบถึงจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายในนั้น ไม่ถือเป็นการปลดเปลื้องความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการจัดให้มีการควบคุมภายในที่เพียงพอในแต่ละกรณี หรือปลดเปลื้องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการพิจารณาผลของจุดอ่อนเหล่านั้นต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็นต่องบการเงินแต่ประการใด

วันถือปฏิบัติ

38. แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ให้เริ่มถือปฏิบัติกับกรมตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 มีนาคม 2527 เป็นต้นไป

แผนภาพแสดงขั้นตอนของการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน



ขั้นวางแผน

ขั้นศึกษาและประเมิน
ประสิทธิภาพ

ขั้นทดสอบความถูกต้อง
ของรายการบัญชี

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 19

เรื่อง

ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี

1. ผู้สอบบัญชีอาจใช้งานของผู้สอบบัญชีภายในเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในกรณีผู้สอบบัญชีต้องการใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายใน

งานของผู้ตรวจสอบภายใน

2. โดยทั่วไป ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารของกิจการให้ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ซึ่งไม่จำกัดอยู่เพียงงานเกี่ยวกับการตรวจสอบและประเมินผล เช่น การศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การตรวจสอบรายการทางการเงิน และการสอบทานระบบงานเพื่อปรับปรุงแก้ไขให้ดียิ่งขึ้น เป็นต้น แต่ในหลายกรณี ผู้ตรวจสอบภายในจะได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ปฏิบัติงานเสียเองแทนที่จะเป็นผู้ตรวจสอบและประเมินผล เช่น ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของรายละเอียดใบกำกับสินค้า หรือให้ลำดับเลขที่เอกสารการลงบัญชี แทนที่จะเป็นผู้ประเมินผลว่าผู้มีหน้าที่ดังกล่าวได้ปฏิบัติตามหน้าที่โดยถูกต้องหรือไม่ เป็นต้น

3. งานของผู้ตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบและประเมินผล ไม่ว่าจะเป็นการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน หรือการตรวจสอบรายการทางการเงินนั้น ล้วนแต่มีวัตถุประสงค์ในการที่ควาระบบการควบคุมภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจึงอาจใช้งานด้านนี้ให้เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

4. ปัจจัยสำคัญในการพิจารณาเพื่อนำงานของผู้ตรวจสอบภายในมาใช้ประโยชน์ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี คือคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในเองและระดับความสำคัญตลอดจนความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในด้วย

5. ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบบัญชี ซึ่งอาจพิจารณาได้จากระดับการศึกษา ประสบการณ์ การรับบุคคลากร การฝึกอบรมและการควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงานตรวจสอบภายใน เป็นต้น เรื่องเหล่านี้จะทำให้ทราบถึงความเชื่อถือได้ของผู้ตรวจสอบภายใน

6. ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระในการรายงานและในการตรวจสอบ ถ้าการปฏิบัติงานและการรายงานถูกจำกัด ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่อาจปฏิบัติงานและรายงานอย่างเต็มที่และเที่ยงธรรมแล้ว ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในย่อมมีผลที่จะนำมาใช้ได้น้อย หรือไม่อาจนำมาใช้ประกอบกับการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีได้เลย ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการรายงานของผู้ตรวจสอบภายในได้จากระดับของผู้บริหารซึ่งผู้ตรวจสอบภายในรายงานให้โดยตรง หรือระดับของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่อยู่ในกิจการนั้น

การใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายใน

7. ผู้สอบบัญชีอาจใช้งานของผู้ตรวจสอบภายในที่ทำอยู่แล้วเป็นประจำหรือที่ผู้สอบบัญชีขอให้ทำเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานในฐานะผู้ช่วยของผู้สอบบัญชีโดยตรงก็ได้

8. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายในในการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในการนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษาให้เข้าใจถึงหน้าที่และงานของผู้ตรวจสอบภายในก่อน งานของผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นปัจจัยหนึ่งในการกำหนดชนิด เวลา และขอบเขตของการใช้วิธีการตรวจสอบ เมื่อผู้สอบบัญชีตกลงใจที่จะใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในตามที่กล่าวในวรรคที่ 4 ถึงวรรคที่ 6 และจะต้องประเมินงานที่จะใช้ประโยชน์ด้วย

9. ในการประเมินงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีจะต้องทดสอบหลักฐานการทำงานนั้นเพื่อให้แน่ใจว่า

- 9.1 ขอบเขตของงานเหมาะสม
- 9.2 แผนงานการตรวจสอบเพียงพอ
- 9.3 กระดาษทำการให้ข้อมูลที่สนับสนุนผลการตรวจสอบ
- 9.4 ข้อสรุปและรายงานเป็นไปตามผลของงาน

การทดสอบงานของผู้ตรวจสอบภายในจะมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีสาระสำคัญของรายการ ทั้งนี้ การทดสอบอาจกระทำโดยเลือกทดสอบรายการหรือยอดคงเหลือที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบ หรือเลือกทดสอบรายการหรือยอดคงเหลือซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับ

รายการที่ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบ หลังจากนั้นผู้สอบบัญชีจึงเปรียบเทียบผลการทดสอบของตนกับของผู้ตรวจสอบภายใน แล้วสรุปผลการประเมินงานของผู้ตรวจสอบภายในที่คนจะใช้ประโยชน์

10. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ช่วยในการปฏิบัติงานตรวจสอบของตน ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบเพื่อทดสอบการปฏิบัติตามระบบหรือทดสอบความถูกต้องของรายการบัญชีก็ตาม ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถ ตลอดจนความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในในการมอบหมายหน้าที่และงานที่ให้ทำ ในการนี้ผู้สอบบัญชีจะต้องควบคุมการปฏิบัติงานนั้นอย่างใกล้ชิด และต้องสอบทานงานที่ผู้ตรวจสอบภายในทำนั้นเช่นเดียวกับผู้ช่วยของตน

การวางแผนงานร่วมกับผู้ตรวจสอบภายใน

11. ผู้สอบบัญชีควรวางแผนงานร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับงานของผู้ตรวจสอบภายในที่คนจะใช้ประโยชน์ และแจ้งให้ทราบถึงรายงานและกระดาษทำการที่ต้องการ ตลอดจนให้คำปรึกษาหารือเกี่ยวกับขอบเขตของงานที่ทำและเวลาที่จะต้องทำให้เสร็จ ในการนี้ข้อมช่วยให้ผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์จากงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ดียิ่งขึ้น

วันถือปฏิบัติ

12. แลลงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 19 เรื่องประโยชน์ของงานตรวจสอบภายใน ค้การสอบบัญชีนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 มีนาคม 2527 เป็นต้นไป

แถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 20

เรื่อง

การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายใน ด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ

1. ในการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ผู้สอบบัญชีอาจพบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ ในการนี้ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการของกิจการที่ตรวจสอบได้ทราบเพื่อดำเนินการปรับปรุงแก้ไขต่อไป คณะอนุกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เห็นสมควรออกแถลงการณ์ฉบับนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้ใช้ปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน

จุดอ่อนในการควบคุม ภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ

2. จุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญหมายถึง สถานการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่อาจเชื่อถือได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่จัดวางไว้หรือการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้น ๆ จะป้องกันหรือช่วยให้พนักงานของกิจการที่ปฏิบัติหน้าที่ตามปกติค้นพบข้อผิดพลาดหรือทุจริตที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินที่กำลังตรวจสอบได้ภายในเวลาอันสมควร

3. จุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญมีผลต่อการกำหนดชนิด เวลา และขอบเขตของการทดสอบที่จะใช้ในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป การที่ผู้สอบบัญชีจะแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนดังกล่าวที่พบไม่ว่าโดยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ประการใดก็ไม่เกี่ยวกับการที่ผู้สอบบัญชีจะกล่าวไว้ในรายงานว่าได้ตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ทั้งนี้เพราะวัตถุประสงค์ในการสอบบัญชีนั้นก็เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอหรือไม่เพียงใดเท่านั้น การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญควรถือเป็นผลพลอยได้จากการตรวจสอบงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวมาในคอนต้น

4. ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญในขั้นแรกจากการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นเกี่ยวกับระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่กิจการวางไว้

เพื่อใช้ประโยชน์ในการสอบบัญชี และในขั้นต่อมาเมื่อผู้สอบบัญชีทดสอบการปฏิบัติตามระบบดังกล่าว เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีได้ศึกษาและประเมินประสิทธิภาพไปแล้ว นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังอาจพบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญในขั้นของการตรวจสอบเพื่อทดสอบความถูกต้องของรายการต่าง ๆ ในงบการเงิน เช่น สินทรัพย์และหนี้สิน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในทุกจุดหรือต้องหาจุดอ่อนทั้งหมดให้พบ ผู้สอบบัญชีเองก็อาจตัดสินใจที่จะทดสอบการปฏิบัติตามระบบเพียงบางส่วนที่ผู้สอบบัญชีต้องการจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบ นอกจากนี้ในการสอบบัญชีผู้สอบบัญชีใช้วิธีทดสอบจึงอาจไม่พบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีทั้งหมด

การแจ้งให้ลูกค้ำทราบ

5. การวางระบบและดูแลให้มีการปฏิบัติตามระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องเป็นหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องรู้ถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้เพื่อกำหนดการแก้ไขข้อบกพร่องตามสมควรแก่กรณี ฝ่ายบริหารอาจทราบถึงจุดอ่อนนั้นจากการประชุมปรึกษาเป็นครั้งคราวกับฝ่ายบริหารระดับอื่น ๆ เกี่ยวกับจุดอ่อนในการควบคุมภายในที่ปรากฏในหน่วยงานต่าง ๆ หรือจากรายงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน หรือจากการที่ผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงควรแจ้งให้ลูกค้ำทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญซึ่งผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบงบการเงินของกิจการ ทั้งนี้ควรแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เข้าใจได้อย่างชัดเจน แต่ถ้าผู้สอบบัญชีแจ้งให้ทราบโดยทางวาจา ผู้สอบบัญชีควรบันทึกไว้ในกระดาษทำการเกี่ยวกับการแจ้งทางวาจานั้นด้วย

6. ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ลูกค้ำทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญโดยเร็วที่สุด เนื่องจากจุดอ่อนดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อกิจการและต่อ การตรวจสอบ ดังนั้นถ้าผู้สอบบัญชีพบจุดอ่อนนั้นเมื่อเข้าตรวจสอบระหว่างปี ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ลูกค้ำทราบเมื่อการตรวจสอบระหว่างปีเสร็จสิ้นแล้ว ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบจุดอ่อนเพิ่มเติมในการตรวจสอบหลังจากนั้นก็ควรแจ้งให้ลูกค้ำทราบด้วยเมื่อตรวจสอบงบการเงินเสร็จสิ้นลงแล้ว อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ลูกค้ำทราบอีกในเรื่องที่ได้แจ้งไว้แล้วเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบระหว่างปี ผู้สอบบัญชีเพียงแต่กล่าวอ้างถึงจุดอ่อนที่พบอีกครั้งว่าได้เคยแจ้งให้ทราบแล้ว

7. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่พบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญจากการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีก็ไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ฝ่ายบริหารทราบ

8. ในการตรวจสอบงบการเงินปัจจุบัน ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญซึ่งผู้สอบบัญชีได้แจ้งให้ลูกค้าทราบในปีก่อน ๆ เพื่อพิจารณาว่าได้มีการแก้ไขแล้วหรือไม่เพียงใด และมีผลอย่างไรต่อการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบของปีปัจจุบัน ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่าจุดอ่อนที่ได้แจ้งให้ทราบในปีก่อนยังไม่ได้รับการแก้ไข ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ทราบอีกครั้งหนึ่งในปีปัจจุบัน โดยอ้างไว้ด้วยว่าในปีก่อนได้เคยแจ้งให้ทราบแล้ว

9. ผู้สอบบัญชีควรจัดทำเป็นหนังสือแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ โดยผ่านทางคณะกรรมการบริษัทหรือผู้บริหารระดับสูงของบริษัท ทั้งนี้ควรให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อนเพื่อให้ลูกค้าพิจารณาด้วย อย่างไรก็ตาม การศึกษาเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อเสนอแนะที่ลูกค้าสามารถนำไปปฏิบัติได้นั้น ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป

10. ในบางกรณีผู้สอบบัญชีทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญซึ่งฝ่ายบริหารเชื่อว่าไม่อุปสรรคที่ทำให้ไม่อาจแก้ไขได้ในปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การควบคุมภายในด้านเงินสดรับหรือด้านเงินสดจ่าย ไม่เพียงพอเพราะการแบ่งแยกหน้าที่ไม่อาจทำได้เนื่องจากจำนวนพนักงานมีจำกัด เป็นต้น ผู้สอบบัญชีควรกล่าวถึงจุดอ่อนเหล่านี้แยกไว้ต่างหากในหนังสือที่แจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญด้วย ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอาจกล่าวไว้ว่า "อนึ่ง ในการศึกษาและประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชีนี้ สถานการณ์ซึ่งข้าพเจ้าเห็นว่าจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่พบจากการตรวจสอบมีสาระสำคัญ แต่ฝ่ายบริหารเชื่อว่าไม่อุปสรรคที่ทำให้ไม่อาจแก้ไขจุดอ่อนนี้ได้ในปัจจุบันดังรายละเอียดต่อไปนี้" ต่อจากนั้นผู้สอบบัญชีก็สรุปถึงจุดอ่อนที่พบและอุปสรรคที่ทำให้แก้ไขไม่ได้ในปัจจุบันตามที่ฝ่ายบริหารอ้างเป็นเรื่อง ๆ ไป

11. เพื่อเน้นให้ฝ่ายบริหารทราบว่า การแจ้งให้ทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญนั้นมีไว้วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงิน แต่เป็นเพียงผลพลอยได้ที่พบจากการตรวจสอบเท่านั้น อีกทั้งจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญที่แจ้งให้ทราบนี้ก็ไม่ครอบคลุมจุดอ่อนที่ระบบการควบคุมภายใน อาจมีอยู่และอาจพบได้จากการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในเพื่อหาจุดอ่อนโดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีควรกล่าวถึงเรื่องนี้ไว้ในหนังสือที่มีถึงลูกค้าด้วยดังตัวอย่างข้างล่างนี้

"ในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัท กชค จำกัด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 252- ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินนี้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือ

ปฏิบัติโดยสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใดนั้น ข้าพเจ้าได้ศึกษาและประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีของบริษัทตามที่ข้าพเจ้าเห็นว่าจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม อนึ่ง ในการตรวจสอบข้าพเจ้าได้ใช้วิธีการทดสอบรายการบัญชีด้วย ในการนี้ข้าพเจ้าได้พบจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญที่ควรแจ้งให้ท่านทราบ อย่างไรก็ตาม ข้าพเจ้าขอเรียนว่าการตรวจสอบบัญชีมิได้ตรวจสอบทุกรายการ หากแต่ใช้วิธีการทดสอบเท่านั้น นอกจากนี้การศึกษาและประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีมีวัตถุประสงค์โดยเฉพาะดังที่กล่าวในตอนต้น ดังนั้นจึงไม่อาจชี้ให้เห็นถึงจุดอ่อนทั้งหมดที่อาจมีอยู่ในระบบการควบคุมภายในได้ จุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญที่ข้าพเจ้าพบจากการตรวจสอบพร้อมกับข้อเสนอแนะของข้าพเจ้าเพื่อให้ท่านพิจารณาปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อนดังกล่าวมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

วันถือปฏิบัติ

12. แกลงการณ้มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงจุดอ่อนในการควบคุมภายในด้านบัญชีที่มีสาระสำคัญ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 มีนาคม 2527 เป็นต้นไป



พิมพ์ที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์กิตติวรรณ ๖๕๖/๑๘๘ ซอยศรีทองดี ถนนจรัญสนิทวงศ์ กทม. ๑๐๗๐๑
นายทรงเกียรติ เมณฑกา ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา ๒๕๒๗ ☎ ๔๒๔๗๐๓๕, ๔๒๔๘๐๗๒

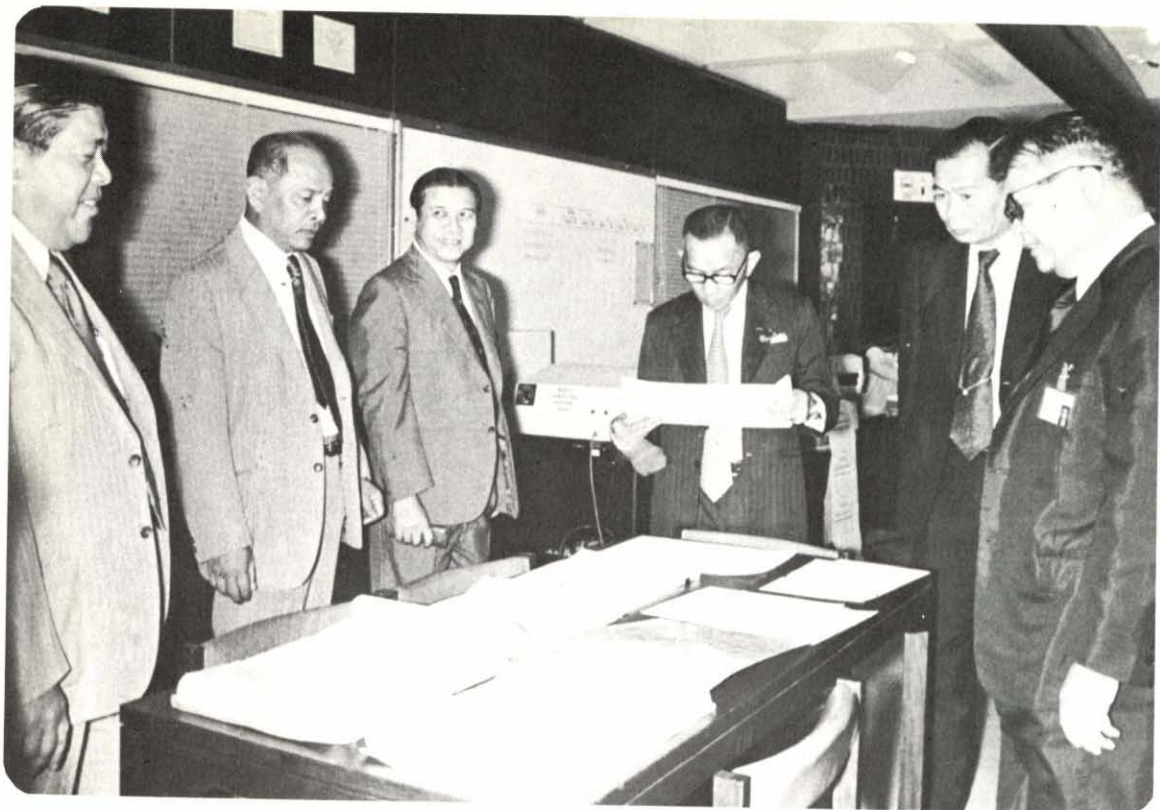
การงาน



เข้าเฝ้าสมเด็จพระนางเจ้ารำไพพรรณี พระบรมราชินีในรัชกาลที่ ๑๓ วัตถุประสงค์จังหวัดจันทบุรี
พร้อมกับเพื่อนนักศึกษา วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักรรุ่นที่ ๑ เมษายน ๒๕๐๗



เดินทางกับเพื่อนนักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักรรุ่นที่ ๑
เพื่อศึกษาภูมิประเทศในจังหวัดจันทบุรี เมษายน ๒๕๐๗



ตรวจเข้ยมตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 ในฐานะรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย แสดงความยินดี
 ในโอกาสที่ได้รับพระราชทานปริญญาบัญชีชั้นบัณฑิต กิตติมศักดิ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



ลงนามในสัญญาเงินกู้กับผู้แทนรัฐบาลญี่ปุ่น ณ กระทรวงการคลังญี่ปุ่น
ระหว่างที่ดำรงตำแหน่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
ในรัฐบาล ชานินทร์ กรัยวิเชียร เมื่อ กันยายน ๒๕๒๐



เป็นหัวหน้าคณะผู้แทนไทยในการประชุมประจำปีสภาผู้ว่าการธนาคาร
พัฒนาเอเชีย ที่กรุงมะนิลา ประเทศฟิลิปปินส์
ระหว่างวันที่ ๒๑-๒๓ เมษายน ๒๕๒๐

