

มาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบภาษี

มาตรฐานการบัญชีที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นต้องอาศัยการบัญชีเป็นอย่างมาก ทั้งสองวิชากรรมนี้จึงได้ศึกษาวิธีการของกันและกัน การภาษีอากรก็ได้พยายามแก้ไข และรับหลักการบัญชี อันรับรองกันทั่วไป ส่วนการบัญชีนั้นได้พยายามทำรายงานทางบัญชี โดยถือหลักประโยชน์ของผู้ที่เกี่ยวข้อง และวางหลักการเพื่อเป็นแนวปฏิบัติอันเดียวกัน

เพราะเหตุที่หลักการบัญชีนั้นไม่ใช่กฎเกณฑ์ที่ตายตัว แต่เป็นวิธีการที่เปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ ดังนั้นหลักการบัญชีจึงเริ่มต้นด้วยแนวความคิดขั้นมูลฐาน (Basic Concepts) เมื่อเป็นที่ยอมรับกันแล้วก็จะกลายเป็นแนวความคิด และเป็นหลักปฏิบัติ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรมีความเข้าใจในแนวความคิดขั้นมูลฐาน Basic concepts.

แนวความคิดขั้นมูลฐานในทางการบัญชี (BASIC ACCOUNTING CONCEPTS)¹⁵

1. ธุรกิจเป็นหน่วยงานบัญชี (Business Entity) ในข้อสมมุตินี้กล่าวว่า ในการดำเนินงานกิจการธุรกิจนั้น ไม่ว่าจะตั้งขึ้นในรูปบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญ กิจการของเจ้าของคนเดียวหรือในรูปลักษณะอื่นใดก็ตาม ในทัศนะคติของนักบัญชี ให้ถือว่ากิจการเหล่านั้นมีลักษณะแยกตัวออกไปเป็นหน่วยงานต่างหากจากกลุ่มบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด เสมือนเป็นบุคคลหรือคณะบุคคลอีกกลุ่มหนึ่ง มีหน้าที่สิทธิในทรัพย์สิน และหนี้สิน มีผลกำไรและขาดทุนเป็นของตนเอง

2. ธุรกิจดำเนินงานต่อเนื่องกันไป (Going Concern) ถือว่ากิจการต่าง ๆ ที่ตั้งขึ้นมาที่ยอมต้องการจะดำรงอยู่ต่อไปโดยไม่มีกำหนด อย่างน้อยก็เพื่อดำเนินงานที่ตั้งขึ้นมาให้สำเร็จตามโครงการหนึ่ง หรือแผนการหนึ่ง

3. หน่วยวัดรายการการเงินเป็นหน่วยเงินตรา (Monetary Expression in Account) คือข้อสมมุติที่ยอมรับว่าในการแสดงรายการในบัญชีนั้นจะต้องแสดงข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง และชัดเจนโดยการกำหนดให้ใช้หน่วยวัดรายการการเงินเป็นหน่วยเงินตรา เพราะหน่วยเงินตราเป็นเครื่องเก็บรักษาค่าของเศรษฐกิจ และเป็นหน่วยวัดราคาของเศรษฐกิจ และการบัญชีคือการจัดการบันทึกรายการทางเศรษฐกิจนั่นเอง

4. การเปรียบเทียบรายจ่ายกับรายได้ (Efforts and Accomplishments) คือการวัดผลการดำเนินงานของกิจการ ผลการดำเนินงานของกิจการนั้นจะถูกตองต่อเมื่อการดำเนินงานได้สิ้นสุดลง แต่เนื่องจากเราถือว่ากิจการจะดำเนินงานต่อไปโดยไม่มีกำหนด (Going Concern) การที่จะวัดผลเมื่อกิจการเลิกย่อมต้องใช้เวลา และเพื่อให้การบันทึกข้อความทางเศรษฐกิจมีประโยชน์กับบุคคลทั่วไปที่เกี่ยวข้อง จึงต้องทำการวัดผลการดำเนินงาน โดยกำหนดเวลาเพื่อจะได้เปรียบเทียบทรัพย์สิน หรือบริการที่กิจการใช้ไปและจัดหามาเพื่อจำหน่ายผลิตภัณฑ์ กับทรัพย์สินหรือบริการที่กิจการได้รับตอบแทนในการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ เพื่อจะทราบว่ากิจการมีกำไรคือผลตอบแทนในการดำเนินกิจการมากกว่าทรัพย์สินหรือบริการที่ใช้ไป หรือเพื่อจะทราบว่ากิจการขาดทุน คือผลตอบแทนในการดำเนินงานน้อยกว่าทรัพย์สินหรือบริการที่ใช้ไปเพื่อกิจการ โดยถือเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis)

5. การปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ (The assumption of consistency) จุดประสงค์สำคัญในการทำบัญชี เพื่อจะทราบผลของการดำเนินงานว่ามีกำไรหรือขาดทุน แต่เนื่องจากวิธีปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไปนั้นมีหลายวิธี ดังนั้นการจดบันทึกรายการต่าง ๆ ควรจะได้ใช้หลักเกณฑ์เหมือนกันโดยสม่ำเสมอทุกงวด เพื่อให้ผลการดำเนินงานทุกงวดสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นหลักความสม่ำเสมอ (Consistency) จึงเป็นที่นิยมใช้กันมากในนักบัญชีและผู้สอบบัญชี

6. หลักความระมัดระวัง (Conservatism) คือหลักการหรือนโยบายที่จะแสดงผลการค่าให้เที่ยงตรงที่สุด คือไม่ต่ำไปหรือสูงไป โดยพิจารณาถึงความเสี่ยงและเหตุการณ์อันสำคัญที่ไม่แน่นอนว่าจะเกิดขึ้นแก่กิจการ เช่นการตีราคาสินค้าคงคลัง การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์การสำรองหนี้สูญ ถ้าหากไม่ใช่ความระมัดระวังแล้วอาจแสดงผลการค่าที่ต่ำไปหรือสูงไป

7. หลักฐานที่เห็นได้ชัด (Objective evidence) รายการที่จับบันทึกลงบัญชีนั้นจะต้องเป็นสิ่งที่ถูกต้องใกล้เคียงความจริงมากที่สุด โดยอาศัยหลักของการใช้หลักฐานที่เห็นได้ชัด คือข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นความจริงหรือเป็นความคิดเห็นของบุคคลส่วนมาก เพื่อให้การวัดผลการดำเนินงานใกล้เคียงความจริงและเชื่อถือได้ แม้ว่าการบัญชีจะไม่สามารถทำนายเหตุการณ์ในอนาคตได้ แต่การวัดรายได้ของกิจการในงวดบัญชีหนึ่ง ๆ นักบัญชีได้ตกลงกันว่าจะแสดงรายการที่สำคัญและสามารถให้เหตุผลได้ควยหลักฐานที่เห็นได้ชัด หลักฐานที่ใช้ประกอบตัวเลขในบัญชีแบ่งออกเป็นสองชนิดคือ

ก. หลักฐานจากภายนอก External Data

ในการซื้อสินทรัพย์และบริการการกู้ยืมเงิน การขายหุ้น ฯลฯ เป็นรายการธุรกิจที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอก ก็จะมีหลักฐานจากภายนอกเป็นเครื่องยืนยันว่าเกิดรายการเหล่านั้น

ข. หลักฐานจากภายใน Internal Data

เช่นการแปรสภาพจากวัตถุดิบเป็นสินค้า เป็นเหตุการณ์เกิดขึ้นภายในกิจการ ในการที่จะวัดเหตุการณ์นี้ จะต้องพยายามหาหลักฐานที่เชื่อถือได้มายืนยันซึ่งมีปัญหามากกว่าหลักฐานจากภายนอก

จากข้อความที่กล่าวข้างต้นนี้ เป็นข้อสมมุติฐานเบื้องต้นทางการบัญชี ในการจะใช้วินิจฉัยปัญหาต่าง ๆ จะเห็นได้ว่านักบัญชีได้พยายามแสดงการจับบันทึกข้อมูลทางเศรษฐกิจอย่างมีเหตุผล เพื่อที่จะได้ทราบผลของการดำเนินงานของกิจการอย่างแท้จริง ได้มีการแยกรายได้รายจ่ายของกิจการออกจากส่วนของผู้เป็นเจ้าของ โดยถือว่ากิจการที่ดำเนินนั้นเป็นส่วนหนึ่ง ซึ่งหลักการนี้ก็ตรงกับหลักของกฎหมายภาษีอากรที่จะไม่ให้ผู้มีเงินได้นำรายจ่ายที่ไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะมาเป็นรายจ่าย(ม.65 ตรีข้อ (13)) ซึ่งเห็นได้ว่ากฎหมายก็ยอมรับวิธีการวัดผลการดำเนินงานของการบัญชีว่าเป็น

ผลการดำเนินงานที่มีหลักฐานที่เชื่อถือได้ ถึงแม้ว่าผลการดำเนินงานที่วัดออกมานั้นจะไม่ใช่ว่าผลการดำเนินงานที่แท้จริง การที่เราจะทราบผลการดำเนินงานที่แท้จริง ก็ต่อเมื่อเลิกกิจการ แต่จากข้อสมมุติที่ว่า กิจการตั้งขึ้นมาโดยไม่มีการกำหนด หรือเพื่อโครงการใดโครงการหนึ่ง ดังนั้นจึงได้พยายามตัดตอนการดำเนินงานเพื่อจะหาผลการดำเนินงาน ส่วนมากจะหาผลการดำเนินงานในรอบ 1 ปี หรือ 12 เดือน และกฎหมายภาษีอากรก็ได้มีการกำหนดเกี่ยวกับเรื่องรอบระยะเวลาบัญชีไว้เช่นกัน เพื่อให้สอดคล้องกับข้อสมมุติฐานทางการบัญชี คือกำหนดว่ารอบระยะเวลาบัญชีใหม่กำหนดสืบสองเดือน คือจะเริ่มเมื่อใด หรือสิ้นสุดเมื่อใดก็ได้ (ม. 65) ส่วนการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องยื่นแสดงรายการเงินได้ของปีที่ผ่านมาทุกเดือนกุมภาพันธ์ในปีถัดไป ซึ่งเท่ากับว่าได้มีการวัดหาผลของการดำเนินงานตัดตอนเป็นปี ๆ ไป

รายการต่าง ๆ ที่แสดงในบัญชีนั้นเป็นรายการที่เชื่อถือได้ เพราะการบันทึกทางบัญชีนั้นใช้แนวความคิดที่ว่า (Objective evidence) เป็นรายงานที่สามารถให้เหตุผลได้ควยหลักฐานที่เห็นได้ชัดตามกฎหมายการคำนวณหารายได้เพื่อเสียภาษีนั้นกฎหมายก็ยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดจากการดำเนินงาน ซึ่งจะหักเป็นการเหมาตามอัตราที่กำหนด หรือบางประเภทอาจจะขอหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควรโดยอาศัยวิธีการคิดกำไรตามวิธีของการคำนวณภาษีบุคคลมาใช้ ซึ่งเท่ากับว่ากฎหมายภาษีอากรก็ได้ยอมรับหลักการบัญชีที่ต้องมีการแสดงรายการต่าง ๆ ตามวิธีการบัญชี คือมีรายได้และรายจ่าย แต่ควรจะต้องเป็นรายการที่สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้ชัดว่าเป็นรายจ่ายจริง และไม่มากเกินไป และเป็นรายจ่ายเพื่อการหากำไรของกิจการ ถ้าหากผู้ทำบัญชีได้ใช้ข้อสมมุติดังกล่าวบันทึกรายการแต่ละรายการแล้ว ก็ยอมจะได้รับความเห็นชอบจากกฎหมาย

หลักเกณฑ์บัญชี

นอกจากจะได้พิจารณาถึงข้อสมมุติฐานเบื้องต้นทางการบัญชีแล้ว ก็ควรจะได้ทราบว่า ในการบันทึกรายการทางบัญชีนั้น มีวิธีการบันทึกอย่างไร การบันทึกรายการทางบัญชีนั้นมีหลายหลักเกณฑ์ แต่ละหลักเกณฑ์ก็พยายามหาเหตุผลมาแสดงว่าการบันทึกอย่างนั้นเป็นการแสดงรายการทางเศรษฐกิจที่ถูกต้องที่สุด

หลักเกณฑ์บัญชีที่นิยมกันมี 2 วิธี

เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)

หลักเกณฑ์นี้ถือว่ารายการขายจะถือเป็นรายได้ก็ต่อเมื่อได้รับเงิน รายการซื้อจะยังไม่บันทึกในบัญชีจนกว่าจะได้ออกเงิน และตามวิธีนี้จะไม่คำนึงถึงของคงเหลือ รายได้จากแหล่งอื่นจะถือเป็นรายได้ในงวดที่ได้รับเงิน รายได้จากกรให้บริการก็เช่นเดียวกัน แม้ว่าจะให้บริการไปแล้ว แต่ยังไม่ได้รับเงินก็ยังไม่ถือเป็นรายได้ และในทางตรงกันข้าม ถ้าได้รับเงินมาล่วงหน้าสำหรับค่าบริการที่ยังมิได้จัดทำให้ ตามหลักเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ให้ถือเป็นรายได้ในงวดที่ได้รับเงินนั้น

เกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis)

หลักเกณฑ์นี้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อเวลาที่ขายหรือให้บริการโดยไม่คำนึงถึงว่าจะเก็บเงินได้หรือไม่ ค่าใช้จ่ายให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดเวลาที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงถึงว่าจะต้องได้ออกเงินไปแล้วหรือไม่

นอกจากนี้ยังมีหลักการบัญชีอื่น ๆ ที่อาศัยทั้งเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) และเกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis) มาใช้เช่น

1. เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment method) มักจะใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการขายสินค้า โดยวิธีการผ่อนชำระหรือเช่าซื้อ ผู้เสียภาษีไม่สามารถจะใช้เกณฑ์พึงรับพึงจ่าย (Accrual Basis) เพราะส่วนมากการผ่อนชำระจะมีระยะเวลาการชำระเงินค่าสินค้าเป็นระยะเวลานาน ส่วนมากนิยมใช้เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment method) บันทึกรายการทางการเงิน กล่าวคือถือว่าเงินที่เก็บได้แต่ละงวดเป็นการคืนต้นทุนส่วนหนึ่ง และเป็นกำไรส่วนหนึ่ง โดยการคำนวณหาอัตราส่วนของกำไรทั้งหมดค้อยอดขาย คือให้คำนวณกำไรขั้นต้นเป็นอัตราร้อยละเท่าใดของราคาขาย เมื่อเก็บเงินได้ในแต่ละงวดก็จะเอาอัตรากำไรขั้นต้นนี้ไปคูณ จะได้เป็นกำไรเบื้องต้นในงวดนั้น ส่วนรายจ่ายจะถือเป็นรายจ่ายต่าง ๆ ที่เกิดในงวดไปหักจากยอดกำไรเบื้องต้นในงวดนั้น

2. วิธีสัญญาก่อสร้างระยะยาว (Long-Term contract method)¹⁶
 ตามวิธีการทางบัญชีเกี่ยวกับสัญญาการก่อสร้างระยะยาวเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีอาจ
 ปฏิบัติทางวิธีการบัญชีในการคำนวณหากำไรสุทธิวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้คือ

2.1 วิธีถือเป็นรายได้ ตามอัตราส่วนของงานที่แล้วเสร็จ (Percentage
 of completion method) การคำนวณกำไรตามวิธีนี้จะต้องอาศัยวิศวกรหรือสถาปนิก
 สำนวนราคาของงานที่ทำและรับรองมูลค่าของงานที่แล้วเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อคำนวณ
 หากำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นในระหว่างปีให้นำมาหักจาก
 รายได้ เว้นแต่วัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างจะนำมาหักจากรายได้เฉพาะวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง
 เท่านั้น มูลค่าของวัสดุที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นปีจะนำมาหักไม่ได้

2.2 วิธีถือเป็นรายได้เมื่องานตามสัญญาเสร็จ (Completed contract
 method) วิธีนี้จะบันทึกรายการเกี่ยวกับงานก่อสร้างสะสมไปทุกปีจนกว่างานจะเสร็จ เมื่อ
 งานเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็คำนวณหากำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

3. เกณฑ์เฉลี่ยเงินได้ (Averaging of income) สำหรับการคำนวณ
 เงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีที่บุคคลมีเงินได้หรือได้รับประโยชน์อย่างอื่น
 เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน เป็นเงินจำนวนมากในคราวเดียว ไม่ว่าจะเป็นเงินกินเปล่า
 เงินค่าปลูกสร้าง หรือได้รับกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือในโรงเรือน โดยผู้ปลูกสร้างอาคารหรือ
 โรงเรือนบนที่ดินยกให้ ผู้ให้เช่าหรือเจ้าของที่ดินจำต้องยอมให้ผู้เช่าได้เช่าอาคารหรือโรง-
 เรือนเป็นระยะเวลานาน เช่น 5 ปี หรือ 10 ปี 15 ปี เป็นต้น ซึ่งหากจะให้ผู้ให้เช่าหรือ
 เจ้าของที่ดินรับการเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม
 หรือค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้นทั้งหมดในปีเดียว ย่อมจะเป็นภาระหนัก
 แก่ผู้ให้เช่าหรือเจ้าของที่ดิน ฉะนั้นเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระ กระทรวงการคลังจึงให้ผู้
 เช่าเฉลี่ยเงินได้รับออกตามจำนวนปีของอายุการให้เช่า

ตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป หลักการเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน คือ รายได้และค่าใช้จ่ายจนใดผลกำไรหรือขาดทุนนั้น ให้ถือเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายเป็นหลัก (Accrual Basis) ในค่านการคำนวณภาษีเพื่อเสียภาษีนั้น กฎหมายไม่ได้ระบุว่าควรจะใช้หลักเกณฑ์ใด แต่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกใช้หลักเกณฑ์บัญชีตามความเหมาะสม

แต่ก็มีบางรายการที่กฎหมายไม่ยอมให้ทำตามหลักเกณฑ์บัญชี เช่น การตั้งสำรองหนี้สูญ ถึงแม้ว่านักบัญชีจะได้ใช้หลักการระมัดระวัง (Conservatism) เพื่อที่จะไม่แสดงผลกำไรเกินความจริง แต่ทางกฎหมายเห็นว่าถ้าปล่อยให้มีการสำรองหนี้สูญเท่ากับเป็นการเปิดโอกาสแก่ผู้ที่ตั้งใจทุจริต แต่ปัญหานี้ก็สามารถจะปรับให้เข้ากันได้ คือนักบัญชีก็ทำตามหลักการของการบัญชี แต่เวลาเสียภาษีก็ใช้แบบการคำนวณของทางภาษี คือเอายอดสำรองหนี้สูญบวกเข้าไปในกำไรที่คำนวณได้ทางการบัญชีเพื่อการคำนวณภาษี นอกจากยอดสำรองหนี้สูญแล้วยังมีปัญห่อื่น เช่น การคำนวณค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา จึงใครจะนำมาแสดงให้เห็นว่าวิธีการคิดค่าเสื่อมราคานั้นนักบัญชีมีวิธีการหลายวิธีเพื่อให้ทราบว่าค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์แต่ละอย่างควรจะเป็นเท่าใด ไม่ใช่ต้องการที่จะแสดงว่ากิจการมีค่าใช้จ่ายมากในแต่ละงวด เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การคำนวณค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาที่ใช้อยู่ในวงการบัญชีมีหลายวิธีคือ

- | | |
|---|------------------------------------|
| 1. วิธีอัตราเส้นตรง | Straight - Line Method |
| 2. วิธีอายุการใช้งาน | Service - Life Method |
| ก. วิธีคิดตามชั่วโมงการทำงาน | Service Hours Method |
| ข. วิธีคิดตามผลผลิต | Productive Output Method |
| 3. วิธีคิดในจำนวนที่ลดลง | Decreasing Charge Method |
| ก. วิธีคิดจากยอดที่ลดลงตามลำดับ | Declining Balance Method |
| ข. วิธีผลบวกของลำดับปีที่ใช้งาน | Sum of year's digits Method |
| 4. วิธีอื่น ๆ | |
| ก. วิธีคิดตามราคาที่ตั้งเหลือในวันปลายงวด | Appraisal Method |
| ข. วิธีคิดตามราคาทดแทน | Retirement and Replacement System. |

การแสดงวิธีการคำนวณ

1. วิธีอัตราเส้นตรง Straight - Line Method

ซื้อเครื่องจักรราคา 100,000 บาท คาดว่าจะใช้ได้ 5 ปี และเหลือขาย เป็นเศษเหล็กได้ในราคา 500 บาท

	เครื่องจักรราคา	100,000	บาท	
หัก	ราคาเศษเหล็ก	<u>500</u>	"	
	เหลือ	99,500	"	
	ค่าเสื่อมราคาต่อปี	$\frac{99,500}{5}$	=	19,900 บาท

2. วิธีอายุการใช้งาน Service - Life Method

ก. วิธีคิดตามชั่วโมงการทำงาน Service Hours Method การคิด

ค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ถือหลักว่าทรัพย์สินบางประเภท เช่น เครื่องจักรเป็นทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานตามชั่วโมงทำงาน วิธีนี้จะเริ่มด้วยการคำนวณอัตราค่าเสื่อมราคาต่อชั่วโมงทำงาน โดยนำราคาทุนของทรัพย์สินนั้นหักด้วยมูลค่าซาก แล้วหารด้วยชั่วโมงการทำงานของเครื่องจักร จากตัวอย่างเกี่ยวกับวิธีที่ 1

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าเสื่อมราคาต่อชั่วโมง} &= \frac{99,500}{200,000} = 0.4975 \text{ บาท/ชั่วโมง} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาตลอดปี} &= \text{อัตราค่าเสื่อมราคาต่อชั่วโมง} \\ &\quad \times \text{ชั่วโมงทำงาน} \end{aligned}$$

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ ค่าเสื่อมราคาจะไม่เท่ากันทุกปี แล้วแต่ชั่วโมงทำงานของปีนั้น ๆ

ข. วิธีคิดตามผลผลิต Productive Output Method จากตัวอย่าง อันเดียวกัน สมมุติว่าเครื่องจักรนี้จะผลิตสิ่งของออกมาได้ประมาณ 200,000 ตัน ตลอดอายุใช้งานเครื่องจักร

$$\begin{aligned} \text{อัตราค่าเสื่อมราคาต่อหน่วย} &= \frac{99,500}{200,000} = 0.4975 \text{ บาท/ตัน} \\ \text{ค่าเสื่อมราคาต่อปี} &= \text{อัตราค่าเสื่อมราคาต่อหน่วย} \\ &\quad \times \text{จำนวนหน่วยผลิต} \end{aligned}$$

3. วิธีคิดในจำนวนที่ลดลง Decreasing Charge Method

การคิดค่าเสื่อมราคาตามวิธีนี้ก็ถือหลักว่า ในปีแรก ๆ ที่ใช้ ทรัพย์สินจะเสื่อมราคาในอัตราสูงกว่าปีต่อ ๆ ไป ตามหลักการนี้ก็โดยเชื่อว่า ทรัพย์สินที่ซื้อใหม่มีกำลังการผลิตสูง และต้องจ่ายค่าซ่อมแซมน้อยเมื่อทรัพย์สินนั้น เก่าลงย่อมมีกำลังหรือประสิทธิภาพต่ำ ต้องเสียค่าซ่อมแซมมากขึ้น ดังนั้นเพื่อที่จะกระจายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินไปในงวดบัญชีต่าง ๆ โดยเที่ยงธรรมจึงนำวิธีนี้มาใช้

ก. วิธีคิดจากยอดที่ลดลงตามลำดับ Declining Balance Method วิธีนี้ต้องหาอัตราร้อยละของค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น ๆ ก่อน โดยใช้สูตร

$$r = 1 - \sqrt[n]{s \div c}$$

r = อัตราร้อยละของค่าเสื่อมราคา
 c = ราคาทุนของทรัพย์สิน
 s = มูลค่าซาก
 n = จำนวนปีที่ใช้ทรัพย์สิน

การคำนวณ ทรัพย์สินราคา 10,000 บาท ราคาเศษ 2,000 บาท อายุใช้งาน 5 ปี

$$r = 1 - \sqrt[5]{2,000 \div 10,000} = 1 - \sqrt[5]{.2} = .2752$$

ตารางแสดงค่าเสื่อมราคาตามวิธี Declining Balance

ปี	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าทางบัญชี
			10,000
1	.2752 x 10,000 = 2,752	2,752	7,248
2	.2752 x 7,248 = 1,995	4,747	5,253
3	.2752 x 5,253 = 1,446	6,193	3,807
4	.2752 x 3,807 = 1,048	7,241	2,759
5	.2752 x <u>2,759</u> = 759	8,000	2,000
	8,000		

ข. วิธีผลบวกของลำดับปีที่ใช้งาน Sum of year's digits Method
วิธีนี้ให้คำนวณอัตราส่วนของแต่ละปี โดยนำอายุการใช้งานที่มีอยู่ในปีแรกบวกกับอายุการใช้งานที่ยังเหลืออยู่ในปีต่อไปทุกปี ซึ่งจะได้เป็นตัวส่วน สำหรับตัวเศษก็คำนวณจากอายุของการใช้งานที่เหลืออยู่ของแต่ละปีนั้น ๆ

การคำนวณ ทรัพย์สินราคา 9,000 บาท อายุใช้งาน 5 ปี

ตารางแสดงค่าเสื่อมราคาตามวิธี

ปี	อายุการใช้งาน	อัตราส่วน	ราคาสินทรัพย์	ค่าเสื่อมราคา	ค่าเสื่อมราคา
					สะสม
1	5	5/15	9,000	3,000	3,000
2	4	4/15	9,000	2,400	5,400
3	3	3/15	9,000	1,800	7,200
4	2	2/15	9,000	1,200	8,400
5	<u>1</u>	1/15	9,000	<u>600</u>	9,000
	15			9,000	

4. วิธีอื่น ๆ

ก. วิธีคิดตามราคาที่ตั้งเหลือในวันปลายงวด (Appraisal Method)
คือการที่ราคาทรัพย์สินที่ตั้งเหลืออยู่ในวันปลายงวด แล้วนำราคาที่ได้ไปหักออกจากราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่เมื่อวันต้นงวด ผลต่างจะเป็นค่าเสื่อมราคาของงวดหนึ่ง ๆ ส่วนมากจะนำมาใช้กับทรัพย์สินประเภทเครื่องมือและเครื่องใช้ เป็นทรัพย์สินใช้ได้ในระยะเวลานั้น

ข. วิธีคิดตามราคาทดแทน (Retirement and Replacement System)
วิธีนี้ใช้กับทรัพย์สินที่ยากต่อการประมาณอายุการใช้งาน ซึ่งใช้กับสินทรัพย์บางประเภทในกิจการสาธารณูปโภค คือกิจการไฟฟ้า การเดินรถ การรถไฟ และการโทรศัพท์ รวมทั้งกิจการภัตตาคาร พวงดวยชาม เครื่องใช้ การคำนวณค่าเสื่อมราคาถือว่าจำนวนเงินเมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สิน หรือราคาที่จัดหามาใหม่ เป็นค่าเสื่อมราคา

วิธีคิดค่าเสื่อมราคาเป็นวิธีการที่จะพยายามหาค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินที่ใช้ไปในงานนั้น ในค่านการบัญชีถือว่าเป็นวิธีการที่จะทำให้ทรัพย์สินได้แสดงมูลค่าที่ถูกต้องและเป็นจริง ในค่านการเงินถือว่าค่าเสื่อมราคาเป็นแหล่งที่มาของเงินในธุรกิจ ส่วนค่านการภาษีถือว่าค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทำให้การเสียภาษีเงินได้ลดน้อยลง ดังนั้นในการตรวจสอบจึงต้องพิจารณารายการเหล่านี้เป็นหลักสำคัญว่ากิจการ หรือผู้มีเงินได้นั้นปฏิบัติตามหลักวิชาการหรือมีความต้องการที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

วิธีคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือ

การกำหนดราคาสินค้าคงเหลือเป็นสิ่งสำคัญ เพราะจะทำให้มีผลกระทบต่อถึงยอดกำไรขาดทุนในภายหลัง เช่นถ้าหากว่าที่ราคาสินค้าคงเหลือไว้ต่ำมาก ในงวดต่อมาถ้าระดับราคาสินค้าสูงขึ้นจะคุ้มเหตุใดเหตุหนึ่งก็ตาม จะทำให้กำไรในงวดหลังนี้สูงมาก อันจะเป็นผลให้กำไรและเงินสดในมือไม่สัมพันธ์กัน เมื่อจะต้องเสียภาษีเงินได้ก็ไม่สามารถทำได้ เพราะมีเงินสดไม่พอเป็นต้น

วิธีคิดต้นทุนสินค้าคงเหลือมีหลายวิธีเพื่อให้เหมาะสมกับชนิดของสินค้า ที่นิยมใช้กันมี 4 วิธีคือ¹⁷

1. การคิดต้นทุนโดยถือว่าสินค้าที่ซื้อมาก่อนมีการขายไปก่อน (First in - First out)
2. วิธีซื้อหลังขายก่อน (Last in - First out) ซึ่งวิธีนี้สมมุติเอาว่าสินค้าที่ซื้อมาทีหลังนั้นได้มีการขายไปก่อน และรายการที่ซื้อมาก่อนนั้นกลับขายไปที่หลัง
3. วิธีคิดจากอัตราถ่วงเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) วิธีนี้ถือว่าราคาซื้อรวมทั้งปี หาค่ายหน่วยสินค้าที่ซื้อมาเป็นราคาสินค้าที่จะต้องใช้ในการคำนวณสินค้าคงเหลือ เมื่อนับจำนวนหน่วยได้เท่าใดแล้วจึงเอาราคาต่อหน่วยนี้ไปคูณ

¹⁷Glenn A WELSH, Charles T. Zlatkovich and John Arch White, Intermediate Accounting "Inventories".

4. วิธีกำหนดอัตราสินค้าคงเหลือตายตัว (Base Stock Method) วิธีนี้
คิดประมาณว่ามีจำนวนสินค้าคงเหลือตายตัว เมื่อการเปลี่ยนแปลงในเรื่องหน่วยและราคาก็
ถือเอาส่วนที่แตกต่างจากจำนวนตายตัวนั้นรวมเข้าเป็นต้นทุนสินค้าที่ขายไป

แสดงวิธีคำนวณ

1. F I F O วิธีซื้อก่อนขายก่อน

ตัวอย่าง

1	มกราคม	สินค้าคงเหลือ	300	หน่วย	ละ 6 บาท	1,800	บาท
5	กุมภาพันธ์	ซื้อ	200	"	7 "	1,400	"
15	เมษายน	"	300	"	8 "	2,400	"
29	มิถุนายน	"	500	"	5 "	2,500	"
30	กันยายน	"	600	"	6 "	3,600	"
20	พฤศจิกายน	"	300	"	7 "	2,100	"
30	ธันวาคม	"	200	"	8 "	1,600	"
						<u>2,400.-</u>	<u>15,400.-</u>

เมื่อปลายปี ปรากฏว่ามีสินค้าคงเหลือ 500 หน่วย การคิดต้นทุนเป็นดังนี้

30	ธันวาคม	200	หน่วย	ราคาหน่วยละ 8.- บาท	1,600	บาท
20	พฤศจิกายน	300	หน่วย	" " 7.- "	<u>2,100</u>	"
					<u>3,700</u>	"

การคิดต้นทุนสินค้าขายคือ $15,400 - 3,700 = 11,700$ บาท

2. L I F O วิธีซื้อหลังขายก่อน

ตัวอย่าง

1	มกราคม	สินค้าคงเหลือ	300	หน่วย	ละ 6 บาท	1,800	บาท
5	กุมภาพันธ์	ซื้อ	200	"	7 "	1,400	"
15	เมษายน	"	300	"	8 "	2,400	"
29	มิถุนายน	"	500	"	5 "	2,500	"
30	กันยายน	"	600	"	6 "	3,600	"

20 พฤศจิกายน	ซื้อ	300 หน่วย ๆ ละ 7 บาท	2,100 บาท
30 ธันวาคม	"	200 " 8 "	<u>1,600 "</u>
			<u>15,400 "</u>

เมื่อปลายปี ปรากฏว่ามีสินค้าคงเหลือ 500 หน่วย การคิดต้นทุนเป็นดังนี้

1 มกราคม	300 หน่วย ๆ ละ 6.- บาท	1,800 บาท
5 กุมภาพันธ์	200 " 7.- "	<u>1,400 "</u>
		<u>3,200 "</u>

ต้นทุนสินค้าขายคือ $15,400 - 3,200 = 12,200$ บาท

3. ราคาตัวเฉลี่ยแบบถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average)

ตัวอย่าง จากตัวอย่างที่ 1

ต้นทุนสินค้าขายรวมทั้งปี		15,400 บาท
จำนวนสินค้าที่ซื้อมาทั้งปี		2,400 "
เฉลี่ยราคาสินค้าหน่วยละ	$\frac{15,400}{2,400} =$	6.42 "
ถ้าสินค้าเหลือปลายปี 500 หน่วย	$500 \times 6.42 =$	3,210 "
ต้นทุนสินค้าขาย	$15,400 - 3,200 =$	12,200 "

4. วิธีกำหนดอัตราสินค้าคงเหลือตายตัว (Base Stock Method)

ตัวอย่าง สมมุติว่า กิจการตั้งไว้ว่ามีสินค้าเหลือประมาณ 500 หน่วย ราคาหน่วยละ 6.- บาท ทอมาราคาสินค้าเพิ่มเป็นหน่วยละ 10.- บาท และสินค้าคงเหลือนับได้ 550 หน่วย

	500 หน่วย ๆ ละ 6 บาท	3,000 บาท
ส่วนแตกต่าง	50 " 10 "	<u>500 "</u>
	สินค้าคงเหลือปลายปี	<u>3,500 บาท</u>
แต่ถ้ามีสินค้าคงเหลือ	400 หน่วย	
	500 หน่วย ๆ ละ 6 บาท	3,000 บาท
ส่วนแตกต่าง	100 " 10 "	<u>1,000 "</u>
	สินค้าคงเหลือปลายปี	<u>2,000 บาท</u>

การที่ราคาสินค้าคงเหลือตามที่กล่าวแล้วข้างต้น เป็นการที่ราคาสินค้าตามราคา
ทุน ในประมวลรัษฎากรได้บัญญัติการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิไว้ในมาตรา 65 ทวิ (6)
ว่า "ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุน หรือ
ราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับ
รอบระยะเวลาบัญชีให้ด้วย"

ในการคิดต้นทุนสินค้าคงคลังนี้ ตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปก็เห็นว่าการที่
ราคาสินค้าคงเหลือควรจะต้องคิดตามราคาทุนเพื่อราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่ากัน ใช้ใน
กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาตลาดของสินค้า จนทำให้ราคาของสินค้าที่ถืออยู่ลดลงมาก
จะทำให้กิจการที่ใช้ราคาทุนเป็นราคาของสินค้าคงเหลือมีกำไรในเวลาต่อมาที่ไม่เหมาะสม
ราคาตลาดนั้นโดยทั่วไปอาจมีความหมายได้ 2 ทางคือ ราคาที่จะซื้อสินค้าได้จากตลาด หรือ
ราคาที่จะขายสินค้าในตลาดได้ แต่ AICPA ให้นิยามราคาตลาดไว้ว่าเป็นต้นทุนในการ
จัดหาสินค้ามาแทนที่ (Replacement Cost) คือรวมคิค่าซื้อ ตลอดจนค่าธรรมเนียม
ค่าขนถ่าย ค่าเก็บรักษาสินค้า ฯลฯ ด้วย จากหลักการของ AICPA ซึ่งเกี่ยวกับราคาตลาด
คือ "ราคาตลาดคือต้นทุนในการจัดหาสินค้ามาแทนที่แต่จำนวนต้นทุนในการจัดหาสินค้ามาแทนที่
ซึ่งยอมรับว่าเป็นราคาตลาด จะต้องอยู่ในช่วงจำกัดคือจะต้องไม่เกินมูลค่าสุทธิที่จะขายสินค้านั้น
ได้ หรือไม่ต่ำกว่ามูลค่าสุทธิที่จะขายสินค้านั้นได้ หักด้วยกำไรตามปกติในการผลิตสินค้า
ประเภทนั้น"¹⁸

¹⁸ Accounting Research and Terminology Bulletins Final
Edition Chapter 4.

ในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นอาจจะประสบปัญหาในการที่ได้หลักฐานการบัญชีที่ลงรายการไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชีคู่ ซึ่งเป็นแบบสากล ทั้งนี้อาจเป็นเพราะผู้ดำเนินการไม่มีความรู้ทางการบัญชี เนื่องจากว่ากฎหมายไม่ได้กำหนดว่าจะต้องมีผู้สอบบัญชี เช่นนิติบุคคล ดังนั้นผู้ตรวจสอบทางภาษีอากรจึงจำเป็นต้องรู้จักหาทางรวบรวมตัวเลขจากหลักฐานต่าง ๆ ที่หาได้มาประมวลขึ้นเองโดยอาศัยวิธีการทางบัญชี การบัญชีที่ไม่สมบูรณ์นี้เราเรียกกันว่าบัญชีเดี่ยว¹⁹ มักจะปฏิบัติกันในกิจการประเภทค้าขายเล็ก ๆ น้อย ๆ สมาคมผู้จัดการกองมรดก การที่จะหาผลกำไรจากตัวเลขที่ไม่สมบูรณ์นั้นก็อาจจะทำได้โดยอาศัยหลักเคมีที่ใช้กันอยู่ในสมการของนักบัญชีคือ

$$\text{สินทรัพย์} - \text{หนี้สิน} = \text{ส่วนของผู้เจ้าของ}$$

วิธีการจัดทำงบแสดงฐานะจากตัวเลขที่ไม่สมบูรณ์²⁰

โดยการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ จากการที่เราสามารถทำงบแสดงฐานะการเงินของกิจการจากรายการบัญชีที่ไม่สมบูรณ์ เราอาจกำหนดจำนวนรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ได้มีการลงบัญชีไว้โดยถูกต้องนี้ โดยอาศัยการเปรียบเทียบงบดุลของงวดก่อนกับงวดปัจจุบัน รายการที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีกำไรหรือขาดทุนนั้นดูได้จากส่วนของผู้เจ้าของที่เปลี่ยนแปลงไป

¹⁹ Finey H.A, Principle of Accounting Intermediate
 "Single entry statement of Profit of Loss", p. 1.

²⁰ Ibid..., p. 2.

จากตัวอย่าง

	กรณีที่ได้กำไร	กรณีที่ขาดทุน
ส่วนของเจ้าของเมื่อสิ้นงวด	22,000	20,000
ส่วนของเจ้าของเมื่อต้นงวด	<u>18,500</u>	<u>25,000</u>
ส่วนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง	3,500	(5,000)
<u>บวก</u> จำนวนที่เจ้าของเบิกไปใช้	<u>4,800</u>	<u>2,600</u>
	8,300	2,400
<u>หัก</u> จำนวนที่เจ้าของนำมาลงทุนเพิ่ม	<u>1,000</u>	<u>500</u>
กำไรหรือขาดทุนในงวด	<u><u>7,300</u></u>	<u><u>2,900</u></u>

แม้ว่ากิจการจะไม่มีงบกำไรขาดทุนทางบัญชีอย่างถูกต้อง แต่สิ่งเหล่านี้ก็กิจการนั้น ๆ ก็ย่อมจะต้องมีคือ

การรับและการจ่ายเงินสด การฝากเงินในธนาคาร การจ่ายเช็ค จำนวนเงินที่ลูกหนี้ค้างชำระ จำนวนเงินที่เป็นหนี้ จากหลักฐานเหล่านี้ นักบัญชีสามารถจะร่างบุคคลแสดงฐานะของกิจการนั้น ๆ ในวันใดวันหนึ่งได้

เงินสด โดยการตรวจนับเงินที่มีอยู่ เงินในธนาคารดูได้จากรายละเอียดของบัญชีเงินฝากที่ธนาคารส่งมาให้ทุก ๆ เดือน

สินค้า ตรวจนับสินค้าคงเหลือ

การซื้อ ดูจากใบกำกับสินค้าที่กิจการได้รับจากผู้ขาย

เจ้าหนี้ อาศัยจากหลักฐานการซื้อ และการจ่ายเช็คชำระหนี้

ลูกหนี้ ตรวจนับสินค้าคงเหลือ

สินทรัพย์อื่น ๆ สอบสวนเพื่อให้ทราบต้นทุนที่ซื้อ

เมื่อใดตัวเลขครบทั้งทางคานาสินทรัพย์และคานาหนี้สินดังกล่าวแล้ว โดยการใ้สมการข้างต้น เราก็อาจจะหาส่วนของเจ้าของได้ แต่ทั้งนี้ก็ต้องพึงระลึกว่าตัวเลขที่ได้นี้อาจไม่ใช่ตัวเลขที่ถูกต้องตรงกับความจริงทั้งหมด เป็นเพียงการประมาณ

วิธีการหารายละเอียดของรายการต่าง ๆ ทางบัญชี

การหายออกขาย

รายได้จากการขายสินค้านั้นเกิดขึ้น 2 ทาง

1. รายการขายที่ได้รับเงินสด
2. ยอดรวมของบัญชีลูกหนี้ที่สูงกว่าเดิม (ขายเชื่อ)

วิธีคำนวณหายออกขาย

ก. บวกยอดรายรับที่ได้รับจากลูกหนี้ระหว่างงวดเข้ากับยอดลูกหนี้ปลายงวด

ข. เรายอดลูกหนี้ต้นงวดหักออก ที่เหลือจะเป็นยอดขายเชื่อ

ค. บวกยอดขายสด

เนื่องจากว่ารายการในบัญชีลูกหนี้มีได้มีแต่เฉพาะรายการที่เป็นผลสืบเนื่องจากการขายสินค้าเท่านั้น อาจมีรายการอื่น ๆ เช่น

สินคารับคืนและส่วนลด - - -

เงินลดการค้า - - -

หนี้สูญที่ตัดบัญชี - - -

เราอาจนำมาคำนวณหายออกขายได้ดังนี้

รายรับจากลูกหนี้ระหว่างงวด - - -

หนี้สูญ - - -

บวก สินคารับคืนและส่วนลด - - -

เงินลดการค้า - - -

ยอดคงเหลือบัญชีลูกหนี้เมื่อสิ้นงวด - - -

ลบ ยอดคงเหลือบัญชีลูกหนี้เมื่อต้นงวด - - -

จะได้ยอดขายเชื่อทั้งหมด - -



มาตรฐานการสอบบัญชีที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบ

การสอบบัญชีคือการตรวจสอบงบการเงินขององค์การธุรกิจ หรือองค์การอื่น ๆ ด้วยจุดประสงค์ที่จะออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินนั้นว่า แสดงฐานะตามที่เป็นจริงในวันนั้นหรือไม่ และงบกำไรขาดทุน แสดงผลการดำเนินงานประจำงวดหรือไม่

เนื่องจากว่าการสอบบัญชีเป็นวิธีการที่จะได้ทราบผลการดำเนินงานที่แสดงในงวดนั้นว่าเป็นความจริงเพียงใด และได้เป็นที่ยอมรับของกฎหมายโดยกำหนดให้บัญชีของธุรกิจที่เป็นนิติบุคคลต้องมีผู้สอบบัญชีรับรอง ถึงแม้ว่าในการทำบัญชีของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายไม่ได้บังคับว่าจะต้องมีผู้สอบบัญชีรับรอง แต่จะนำวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีมาพิจารณาในที่นี้เพื่อแสดงให้เห็นว่าวิธีการตรวจสอบฐานะเงินได้บุคคลธรรมดานั้นก็ยังมีหลักเกณฑ์ตามวิธีการตรวจสอบบัญชีที่เป็นที่รับรองกันทั่วไป

มาตรฐานการสอบบัญชีมีด้วยกัน 10 ข้อ แบ่งออกเป็น 3 หมวด คือ²¹

1. มาตรฐานทั่วไป (General Standard) ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ข้อ

ก. การตรวจสอบจะต้องกระทำโดยบุคคลหนึ่งหรือหลายคน ซึ่งได้รับการฝึกอบรมทางด้านวิชาการอย่างเพียงพอ และมีความชำนาญในฐานะผู้สอบบัญชีคนหนึ่ง

ข. ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีต้องรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระในทางจิตใจ

ค. ในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการทำรายงาน ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม

2. มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Standard of Field Work)

ก. งานที่ทำได้จะต้องมีการวางแผนไว้อย่างเพียงพอ และมีการควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) อย่างถูกต้อง

ข. จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างถูกต้อง เพื่อเป็นหลักที่จะเชื่อได้เพียงใด และสำหรับกำหนดขอบเขตของการทดสอบเพื่อจะได้จำกัดวิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ

²¹ AICPA 1954 Generally Accepted Auditing Standards

"Their Significance and Scope"

ค. จะคงให้ไคมาซึ่งสิ่งที่ใช้เป็นหลักฐานที่ค้ำและเพียงพอ โดยการตรวจตรา สังเกตสอบถามและยืนยัน เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลสำหรับออกความเห็นเกี่ยวกับ งบการเงินที่ตรวจสอบอยู่

3. มาตรฐานการรายงาน (Standard of Reporting)

1) ในรายงานต้องระบุไว้ว่า งบการเงินไคทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองกัน โดยทั่วไปหรือไม่

2) ในรายงานต้องระบุไว้ว่า หลักการบัญชีที่กล่าวไคใช้ปฏิบัติในงวดปัจจุบัน โดยสม่าเสมอเปรียบเทียบกับงวดก่อนหรือไม่

3) สิ่งที่เป็นพิเศษในงบการเงินให้ถือว่าเป็นการเพียงพอตามสมควร เว้นแต่จะไคกล่าวไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานนั้น

4) ในรายงานต้องมีการแสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะการเงิน โดยพิจารณา รวมทั้งหมด หรือมีค่ากล่าวถึงการที่ไม่อาจแสดงความเห็นไค เมื่อไม่อาจแสดงความเห็นในส่วนรวมไค ก็ควรแจ้งเหตุผลไว้ด้วย ในทุกกรณีชื่อของผู้สอบบัญชีเข้าไปเกี่ยวข้องกับงบการเงิน รายงานนั้นควรชี้ให้เห็นอย่างแจ่มชัดถึงลักษณะการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี(ถ้ามี) และขอบเขตของความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

มาตรฐานการสอบบัญชี ถ้าเราไคเอามาปรับปรุงใช้กับการตรวจสอบภาษีอากรก็จะเป็นประโยชน์ เพราะวิชาการสอบบัญชีเป็นหลักการที่ไครับรองกันทั่วโลก โดยกำหนดไว้ในมาตรฐานทั่วไป ซึ่งกล่าวถึงคุณสมบัติของผู้ที่ตรวจสอบบัญชีว่าจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญในทางการบัญชีและการตรวจสอบบัญชี ดังนั้นผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบก็ควรจะมีความรู้ในด้านการบัญชีพอสมควร เพื่อไคไคทราบขอบเขตของหลักฐานทางบัญชีที่ผู้เสียภาษีนำมาแสดงเพื่อขอหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ

ในมาตรฐานทั่วไปข้อที่ 2 ซึ่งกล่าวว่า ในเรื่องทั้งปวงเกี่ยวกับงานที่ไครับมอบหมาย ผู้สอบบัญชีจะคงรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระทางจิตใจ มาตรฐานข้อนี้ไคมีความสำคัญต่อผู้ตรวจสอบ ไคจะคงเป็นผู้ที่ไม่มีส่วนไคเสียในกิจการที่ตรวจสอบ และจะคงไม่ทำจิตใจว่าตนเป็นบุคคลทางฝ่ายกฎหมาย ควรจะพยายามวางจิตใจเป็นกลาง ไคเป็นบุคคลที่ไคต้องการทราบขอเท็จจริงในข้อมูลที่ตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นผลทำให้ไคเกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ในข้อ 3 ของมาตรฐานทั่วไป กล่าวว่าในการปฏิบัติงานตรวจสอบและทำรายงาน
ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ความระมัดระวังของผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม

ความระมัดระวังในการประกอบอาชีพนี้เป็นความระมัดระวังที่วิญญูชนจะพึงปฏิบัติ
คือว่าในการตัดสินใจเรื่องใดควรใช้ความรู้ที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผลเฉดียวฉลาดพอสมควร มี
ความก้าวหน้าไปทั่วโลก ทั้งความรู้เฉพาะแขนงและทั่วไป และการตัดสินใจครั้งใดควรจะมีผล
เหมือนบุคคลอื่นที่มีเหตุผลพอควร มีความรอบรู้ทัดเทียมกันจะสามารถมองเห็นภัยอันเกิดจาก
การกระทำหรือละเว้นไม่กระทำนั้นได้

มาตรฐานทั่วไปนี้เป็นมาตรฐานที่กำหนดคุณสมบัติของบุคคลที่จะทำหน้าที่ในการตรวจ
สอบบัญชี จึงเห็นว่ามาตรฐานข้อนี้ควรจะรับไว้ เพราะแสดงว่าบุคคลที่จะทำหน้าที่นี้ได้นอกจาก
จะเป็นผู้มีความรู้ทางด้านการบัญชีแล้วก็ยังคงเป็นบุคคลที่สามารถทำจิตใจให้เป็นอิสระจากสิ่ง
แวดล้อมทั้งปวง มุ่งหวังที่จะหาความจริงในสิ่งที่ตรวจสอบ และในการตัดสินใจว่าสิ่งใดถูกหรือ
สิ่งใดผิดนั้นจะต้องประกอบด้วยเหตุผลที่วิญญูชนพึงกระทำ

ในมาตรฐานการสอบบัญชีหมวดที่ 2 กล่าวถึงการดำเนินงานสอบบัญชีว่าควรจะทำ
อย่างไรจึงจะได้ผลงานเป็นที่พอใจ แยกกล่าวเป็น 3 ข้อ

(1) งานที่ทำได้จะต้องมีการวางแผนไว้อย่างเพียงพอ และมีการควบคุมผู้ช่วย(ถ้ามี)
อย่างถูกต้อง

เป็นการกล่าวถึงการวางแผนการตรวจสอบโดยทั่ว ๆ ไป ว่าจะต้องมีการวางแผน
อย่างละเอียด และควบคุมผู้ช่วยอย่างใกล้ชิดระหว่างปฏิบัติงานสอบบัญชี

(2) จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างถูกต้อง เพื่อ
เป็นหลักที่จะเชื่อถือได้เพียงพอ และสำหรับกำหนดขอบเขตของการทดสอบ เพื่อจะได้จำกัด
วิธีการสอบบัญชีต่าง ๆ

ในการตรวจสอบ มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการศึกษาและประเมินค่าของ
การควบคุมภายในที่กิจการปฏิบัติอยู่เพื่อใช้เป็นหลักในการตัดสินใจว่าจะเชื่อถือได้เพียงพอ
เพื่อที่จะใช้ในการวางแผนการตรวจสอบ การควบคุมภายในคือการวางแผนการจัดแบ่งงานและ
รวมถึงการประสานงานของวิธีการหลาย ๆ วิธี ตลอดจนการวัดค่าการดำเนินงาน ซึ่งกิจการ
นั้นได้นำมาปฏิบัติ เพื่อที่จะรักษาทรัพย์สินของกิจการ มีการตรวจสอบความถูกต้องของรายการ
ที่บันทึกทางบัญชีกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริง และทำให้ตัวเลขทางการบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้ การควบคุม

ภายในที่คั่นนอกจากจะทำให้ตัวเลขทางบัญชีเป็นที่เชื่อถือได้แล้ว ยังช่วยสนับสนุนการวางนโยบายของฝ่ายจัดการ ดังนั้นในการประเมินค่าของการควบคุมภายในจึงมีความสำคัญต่อการตรวจสอบบัญชี

จะเห็นได้ว่า หลักการข้อนี้ถ้าผู้ตรวจสอบภาษีได้นำมาใช้จะเป็นประโยชน์มากเพราะถ้าหากกิจการของผู้เสียภาษีได้มีการควบคุมการดำเนินงานกิจการดี มีการประสานงานที่ดีแล้ว หลักฐานต่าง ๆ ที่นำมาเป็นพยานหลักฐานในการตรวจสอบจะเป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้

ลักษณะของการควบคุมภายในที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

ก. มีการจัดแบ่งงานที่เหมาะสม (Plan of Organization) แผนงานที่คั่นนั้นจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติและสามารถเปลี่ยนแปลงได้ ทั้งต้องบังคับถึงอำนาจและความรับผิดชอบของแต่ละสายงานให้ชัดเจนด้วย เพื่อจะให้การจัดแบ่งงานของแต่ละหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นไปโดยเหมาะสม ในการแบ่งความรับผิดชอบนั้นจำต้องคำนึงถึงการควบคุมภายในที่ดีด้วย โดยยึดหลักว่า ต้องมีการแยกหน้าที่ทางการบัญชีออกจากหน้าที่การปฏิบัติงานนั้น ๆ เช่น แยกหน้าที่การรักษาสินทรัพย์ตัวจริงออกจากหน้าที่ทางการบัญชี

ข. มีระบบงานซึ่งประกอบด้วยการระบุนโยบายในการอนุมัติและการจัดบันทึกที่พอเพียง ซึ่งจะก่อให้เกิดการควบคุมทางการบัญชีให้เป็นที่เชื่อถือ ทั้งนี้หมายถึงการออกแบบวิธีการจัดการบันทึกรายการเบื้องต้นของการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้จบบันทึกรายการที่เกิดขึ้นต่าง ๆ ใ้ทั่วถึง และต้องสอดคล้องกับแผนงานอื่น ๆ

ค. การปฏิบัติงานต้องมีการการติดตามผลงาน และหน้าที่งานของแต่ละแผนกควรจะได้มีการอนุมัติงานเป็นชั้น ๆ มีการจบบันทึก และการรักษาสินทรัพย์อย่างจริงจัง และจะต้องมีอำนาจสั่งการเป็นชั้น เมื่อเกิดการดำเนินงานผิดแผนการจะได้สั่งการทันท่วงที

ง. บุคคลที่ปฏิบัติงานต้องมีความเหมาะสมกับความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายไป ส่วนประกอบเหล่านี้ต่างก็มีความสำคัญในการนำมาใช้เป็นหลักพิจารณาว่าการดำเนินงานของกิจการต่าง ๆ มีการจบบันทึก และมีการควบคุมภายในเป็นอย่างไร เพื่อจะทราบว่หลักฐานนั้นควรเชื่อถือได้เพียงใด

(3) มาตรฐานหมวดที่ 2 ข้อ 3 กล่าวว่า จะต้องให้ใครมาซึ่งสิ่งที่ใช้เป็นหลักฐานที่เชื่อถือได้และเพียงพอ โดยการตรวจตราสังเกต สอบถามและยืนยัน เพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีเหตุผลสำหรับออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ

แสดงเป็นหลักฐานในการเสียหายอากาศไปเบียดเบียน เพราะจะทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหาย
ภาษีได้