

บทที่ 2

การทบทวนเอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกัน

2.1 ความหมายของการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ได้กำหนดความหมายของการ สอบบัญชี คือ กระบวนการของการรวบรวมและการประเมินหลักฐานเกี่ยวกับสารสนเทศเพื่อระบุและรายงาน เกี่ยวกับระดับความสอดคล้องต้องกันของสารสนเทศนั้นกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้และการสื่อสารผลลัพธ์ให้ผู้ใช้ที่สนใจการสอบบัญชีควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถและมีความเป็นอิสระการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับเรื่องต่อไปนี้

- การรวบรวมและการประเมินหลักฐาน (Accumulating and Evaluating Evidence)
- สารสนเทศและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (Information and Established Criteria)
- บุคคลที่มีความรู้ความสามารถและความเป็นอิสระ (Competent , Independent Person)
- การรายงาน (Reporting)

2.2 วัตถุประสงค์ของการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงิน คือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามควรสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2.3 ความหมายของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountants: CPA) คือ บุคคลทั่วไปอาจเรียกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยใช้คำสั้น ๆ ว่า ผู้สอบบัญชี เพราะเป็นนักบัญชีที่ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชี โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีก่อนจึงจะสามารถปฏิบัติงานได้

2.4 ความหมายของหลักฐานการสอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 500 เรื่อง หลักฐาน การสอบบัญชี ได้กำหนด ความหมายของหลักฐานการสอบบัญชี คือ ข้อมูลหรือข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชี ได้รับหรือ รวบรวม จากการใช้วิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ใช่ สันนิษฐานข้อสรุปผลการตรวจสอบ และใช้ข้อสรุปนั้นเป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดง ความเห็นของผู้สอบบัญชี ในการตรวจสอบงบการเงินผู้สอบบัญชีจะรวบรวมหลักฐานการสอบ บัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชี

2.5 เกณฑ์วิธีการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐาน

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 500 เรื่อง หลักฐานการสอบบัญชี ได้กำหนด เกณฑ์ วิธีการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐาน ดังต่อไปนี้

2.5.1 หลักฐานจากการตรวจสอบ คือ การตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ บันทึกรหัสหรือเอกสาร ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำภายในหรือ ภายนอกกิจการ ซึ่งอยู่ในรูปแบบของ กระดาษ รูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ หรือการตรวจนับสินทรัพย์ การตรวจสอบบันทึกรหัส และเอกสารให้หลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือในระดับต่าง ๆ กัน ขึ้นอยู่กับลักษณะและ แหล่งที่มา ในกรณีที่เป็นบันทึกรหัสและเอกสารภายในความน่าเชื่อถือยังขึ้นอยู่กับความมีประสิทธิภาพ ของการควบคุมในการจัดทำเอกสารด้วยตัวอย่างของการตรวจสอบที่ใช้เป็นการทดสอบการควบคุม ได้แก่ การตรวจสอบบันทึกรหัสเพื่อให้ได้หลักฐานการอนุมัติรายการ เอกสารบางประเภทให้หลักฐาน การสอบบัญชีโดยตรงเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น เอกสารเกี่ยวกับเครื่องมือ ทางการเงิน เช่น หุ่นทุนหรือพันธบัตร การตรวจสอบเอกสารเหล่านี้อาจไม่จำเป็นที่จะให้หลักฐาน การสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีกรรมสิทธิ์หรือมูลค่านอกจากนี้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามสัญญา อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของกิจการ เช่น การ รับรู้รายได้ การตรวจสอบสินทรัพย์ที่มีตัวตน อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับ ความมีอยู่จริง แต่ไม่ได้แสดงถึงสิทธิและภาระผูกพันของกิจการหรือมูลค่าของสินทรัพย์นั้น การ ตรวจสอบสินค้าย่อยแต่ละรายการ อาจทำร่วมกับการสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าย่อยเหลือ

2.5.2 หลักฐานจากการสังเกตการณ์ คือ การสังเกตการณ์ประกอบด้วย การดู กระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้อื่นกระทำ เช่น ผู้สอบบัญชีสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าย่อยที่กระทำ โดยพนักงานของกิจการ หรือการสังเกตการณ์การปฏิบัติตามการควบคุม การสังเกตการณ์ให้ หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับผลการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือวิธีการ แต่มีข้อจำกัดเฉพาะ ณ

ช่วงเวลาที่ทำให้การสังเกตการณ์เท่านั้น และถูกจำกัดโดยข้อเท็จจริงที่ว่า การถูกสังเกตการณ์อาจมีผลกระทบต่อ การปฏิบัติตามกระบวนการหรือขั้นตอน

2.5.3 หลักฐานจากการสอบถาม คือ การสอบถามประกอบด้วย การหาข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การสอบถามเป็นวิธีการตรวจสอบวิธีหนึ่งที่ใช้กันอย่างมาตลอดการตรวจสอบ โดยใช้ประกอบกับวิธีการตรวจสอบอื่น การสอบถามอาจทำได้ทั้งการสอบถามอย่างเป็นทางการที่เป็นลายลักษณ์อักษรและการสอบถามด้วยวาจาอย่างไม่เป็นทางการ ซึ่งการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการสอบถามด้วย คำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม อาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลซึ่งไม่เคยได้รับมาก่อน หรือได้รับข้อมูลที่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ในทางกลับกัน คำตอบที่ได้รับอาจให้ข้อมูลที่แตกต่างอย่างมากจากข้อมูลอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับมาก่อน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลที่เกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุมในบางกรณี คำตอบที่ได้รับอาจทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบที่ใช้หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม ถึงแม้บ่อยครั้งที่การได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากวิธีสอบถามจะมีความสำคัญ แต่ในกรณีที่เป็น การสอบถามเกี่ยวกับเจตนาของผู้บริหาร ข้อมูลที่สนับสนุนในเรื่องดังกล่าวอาจมีจำกัดซึ่งในกรณีนี้ การทำความเข้าใจประวัติของผู้บริหารเกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ เหตุผลในการเลือกวิธีปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง และความสามารถในการติดตามการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ของผู้บริหาร อาจให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งสนับสนุนหลักฐานที่ได้รับจากวิธีสอบถามได้ในบางครั้ง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหาร และจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับทางวาจา

2.5.4 หลักฐานจากการขอคำยืนยันยอด คือ การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงในรูปของเอกสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอก (ผู้ให้คำยืนยัน) ในรูปแบบของกระดาษ หรืออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่ออื่น ๆ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกมักใช้กับการยืนยันสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เป็นยอดคงเหลือทางบัญชีและข้อมูลประกอบบัญชีนั้นอย่างไรก็ตาม การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ไม่ได้จำกัดเฉพาะเรื่องยอดคงเหลือของบัญชีเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาหรือรายการที่กิจการมีต่อบุคคลภายนอก การขอคำยืนยันอาจเป็นการสอบถามว่ามีการเปลี่ยนแปลงใด ๆ เกี่ยวกับสัญญาหรือไม่ และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงนั้นมีรายละเอียดอะไรบ้าง การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ยังใช้เพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับเงื่อนไขบางอย่างที่ขาดหายไปเช่น การที่สัญญาแนบท้ายขาดหายไป ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อ การรับรู้รายได้ หลักฐานการสอบบัญชีในรูปแบบของการขอคำยืนยันที่ผู้สอบบัญชีได้รับโดยตรงจากบุคคลภายนอก ย่อมมีความน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่สร้างจากภายในกิจการทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์

ของการตรวจสอบ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ จะช่วยผู้สอบบัญชีในการออกแบบและดำเนินการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือ

2.5.5 หลักฐานจากการทดสอบการคำนวณ คือ การทดสอบการคำนวณการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขในเชิงการคำนวณในเอกสารและบันทึกต่าง ๆ การทดสอบการคำนวณสามารถทำได้ทั้งด้วยมือหรือทางอิเล็กทรอนิกส์

2.5.6 หลักฐานจากการทดสอบโดยการปฏิบัติซ้ำ คือ การที่ผู้สอบบัญชีปฏิบัติโดยอิสระตามขั้นตอนหรือตามการควบคุมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในของกิจการ

2.5.7 หลักฐานจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบ คือ การวิเคราะห์เปรียบเทียบประกอบด้วยการประเมินข้อมูลทางการเงินโดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่มีเหตุผลระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์เปรียบเทียบยังรวมถึงการสอบสวนหากจำเป็นสำหรับการเปลี่ยนแปลงและความสัมพันธ์ที่ถูกระบุไว้ ซึ่งขัดแย้งกันกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น หรือที่แตกต่างไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ

2.6 สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 580 เรื่องหนังสือรับรอง ได้กำหนด สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินดังต่อไปนี้

2.6.1 ความมีอยู่จริง ได้แก่ สินทรัพย์และหนี้สินมีอยู่จริง ณ วันใดวันหนึ่ง เช่น ผู้บริหารได้ให้การรับรองว่า เงินสดเงินฝากธนาคาร เงินลงทุน ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ และเจ้าหนี้การค้ามีอยู่จริง ณ วันที่ในงบดุล

2.6.2 สิทธิและภาระผูกพัน ได้แก่ สินทรัพย์และหนี้สินเป็นของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่ง เช่น กิจการมีกรรมสิทธิ์ในสินค้าคงเหลือและมีภาระผูกพันที่ต้องจ่ายชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้การค้า

2.6.3 เกิดขึ้นจริง ได้แก่ รายการหรือเหตุการณ์เกิดขึ้นและเกี่ยวข้องกับกิจการในระหว่างงวด เช่น ยอดขายและต้นทุนขายเกิดขึ้นจริง จากการขายสินค้าและบริการของกิจการ

2.6.4 ความครบถ้วน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และรายการ หรือเหตุการณ์ใด ๆ บันทึกไว้หรือเปิดเผยไว้ครบถ้วนเช่น สินค้าคงเหลือ และต้นทุนขายแสดงไว้ในงบการเงิน โดยครบถ้วน หรือกิจการเปิดเผยภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วน หรือกิจการเปิดเผยภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วน

2.6.5 การแสดงมูลค่าหรือการตีราคา ได้แก่ สินทรัพย์และหนี้สินบันทึกไว้ในมูลค่าหรือราคาที่เหมาะสม เช่น สินค้าคงเหลือแสดงมูลค่าหรือ ตีราคาตามราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า รวมทั้งบันทึกไว้ในจำนวนที่ถูกต้องและรายได้หรือค่าใช้จ่ายได้รับการบันทึกไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้อง เช่น รายการบัญชีเกี่ยวกับการรับชำระหนี้ ได้บันทึกไว้ถูกต้องตรงตามงวดบัญชี

2.6.6 การวัดมูลค่า ได้แก่ รายการหรือเหตุการณ์บันทึกในจำนวนที่ถูกต้อง และรายได้หรือค่าใช้จ่ายได้รับการบันทึกไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้อง เช่น รายการบัญชีเกี่ยวกับการขาย การรับชำระหนี้ ได้บันทึกไว้ถูกต้องตรงตามงวดบัญชี

2.6.7 การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูล ได้แก่ รายการในงบการเงินมีการบรรยายลักษณะ รวมทั้งการจัดประเภทและเปิดเผยไว้อย่างถูกต้องส่วนของหนี้สินระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีแสดงอยู่ภายใต้หนี้สินหมุนเวียน รายการพิเศษแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงสุทธิจากภาษีเงินได้และเปิดเผยข้อมูลตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป นโยบายการบัญชีที่สำคัญได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างครบถ้วน เป็นต้น

2.7 ความหมายของลูกหนี้

ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มิถุนายน 2546 ได้กำหนดให้ความหมายของ ลูกหนี้ ไว้ว่า

ลูกหนี้(Receivable) คือ สิทธิเรียกร้องจากบุคคลอื่น ไม่ว่าจะเป็นในรูปของ เงินสด สินค้า หรือบริการ จากความหมายดังกล่าว ลูกหนี้จึงเป็นสิทธิเรียกร้องของกิจการในการที่จะให้บุคคลอื่นชำระหนี้ หรือภาระผูกพันที่มีต่อกิจการ โดยคาดหมายว่าจะได้รับชำระหนี้เต็มจำนวนเมื่อถึงกำหนดชำระการชำระหนี้อาจชำระด้วยเงินสด สินค้า บริการ หรือสินทรัพย์อย่างอื่น ณ เวลาใดเวลาหนึ่งในอนาคต

2.8 ประเภทของลูกหนี้

ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย มิถุนายน 2546 ได้กำหนดให้ ประเภทของลูกหนี้ เป็น 2 ประเภทได้แก่

2.8.1 ลูกหนี้การค้า (Trade Receivable) หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการดำเนินการ

ค่าตามปกติของธุรกิจและจะมีข้อบัญชีแตกต่างกันได้ตามประเภทของธุรกิจ เช่น ธุรกิจธนาคารพาณิชย์ หมายถึงบัญชีระหว่างธนาคารที่มีดอกเบี้ยเงินให้สินเชื่อ และดอกเบี้ยค้างรับ กิจการประกันภัย หมายถึงบัญชีเบี้ยประกันภัยค้างรับ เงินค้างรับเกี่ยวกับการประกันต่อ และเงินให้กู้ยืม

2.8.2 ลูกหนี้อื่น ๆ (Other Receivable) หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินการค้าตามปกติของธุรกิจ เช่น ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้าง เงินให้ยืมแก่บริษัทในเครือและบริษัทร่วมรายได้อื่น เป็นต้น

2.9 วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 200 เรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการสอบบัญชี ได้กำหนดความหมายของ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ คือ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเป็นการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ การตรวจสอบเนื้อหาสาระประกอบด้วย การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือและการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ในการออกแบบการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะต้องระบุนเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

2.10 แนวทางการตรวจสอบบัญชี

ในการจัดทำแนวการสอบบัญชี (Audit Program) จะ ระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ขนาดของตัวอย่างที่จะเลือกมาตรวจสอบซึ่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่ระบุไว้ในแนวการสอบบัญชีได้เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่ต้องการใช้ในการควบคุมและบันทึกการปฏิบัติงานให้เป็นไปอย่างถูกต้อง โดยประกอบด้วยเนื้อหาสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ให้เหมาะสมแก่กรณี เช่น ถ้าผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบความมีตัวตนของลูกหนี้การค้า วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมแก่กรณีได้แก่การขอคำยืนยันยอดลูกหนี้การค้า หรือถ้าผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบว่ายอดขายบันทึกบัญชีไว้ในงวดบัญชีที่ถูกต้องหรือไม่ วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมแก่กรณี ได้แก่ การตรวจตัดยอดขาย เป็นต้น